



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.720828/2019-24
ACÓRDÃO	3002-004.140 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AVENUE HOCHER COMERCIO VAREJISTA DE PRODUTOS LTDA E OUTROS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA. IPI INCIDENTE NA SAÍDA DO ESTABELECIMENTO EQUIPARADO A INDUSTRIAL.

Comprovada pela fiscalização a condição de encomendante de fato nas operações de importação por encomenda, revela-se legítima a exigência do IPI incidente sobre as saídas do estabelecimento equiparado a industrial, independentemente da aplicação da pena de perdimento ou multa equivalente ao valor comercial da mercadoria.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INTERESSE COMUM NA SITUAÇÃO FÁTICA. ART. 124, I, CTN. SOLIDARIEDADE.

São solidariamente obrigadas aquelas que tenham interesse comum e atuação na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Pessoas atuando de maneira concorrente, valendo-se de construções artificiais e ardilosas para se esquivar de obrigações tributárias, são atraídas para o polo passivo da obrigação tributária, vez que se caracteriza o interesse jurídico, implicando na solidariedade prevista no art. 124, inciso I, do CTN.

RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ART. 135 DO CTN.

É necessário demonstrar, para responsabilização de sócio, ter esse praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei, nos estritos termos do art. 135 do CTN, sendo responsável apenas por multa moratória.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: 1) por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário do Recorrente AVENUE HOCHER COMERCIO VAREJISTA DE PRODUTOS LTDA. Vencidas as conselheiras Gisela Pimenta Gadelha Dantas (Relatora) e Neiva Aparecida Baylon que davam provimento ao Recurso Voluntário. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha; 2) por voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário do Recorrente CLASSY BRANDS IMPORTAÇÃO E COMÉRCIO DE COSMÉTICOS S/A. Vencidas as Conselheiras Gisela Pimenta Gadelha Dantas (Relatora), Neiva Aparecida Baylon e Renata Casorla Mascarenas que davam provimento ao Recurso Voluntário. A conselheira Renata acompanhou a relatora pelas conclusões e manifestou interesse em apresentar declaração de voto. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha; 3) por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário do Recorrente DOTCOM GROUP COMÉRCIO DE PRESENTES S.A. Votaram pelas conclusões os conselheiros Adriano Monte Pessoa e Renata Casorla Mascarenas. Manifestou interesse em apresentar declaração de voto a conselheira Renata Casorla Mascarenas; 4) por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário do Recorrente PEDRO EICHIN AMARAL, para excluir o sujeito do polo passivo da obrigação tributária. Vencido o conselheiro Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha, que negava provimento ao Recurso Voluntário. Votaram pelas conclusões os conselheiros Renata Casorla Mascarenas e Adriano Monte Pessoa. Manifestou interesse em apresentar declaração de voto a conselheira Renata Casorla Mascarenas; 5) por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário do Recorrente LAURENT PHILIPPE PIERRE LEVRON, para excluir o sujeito do polo passivo da obrigação tributária. Vencido o conselheiro Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha, que negava provimento ao Recurso Voluntário. Votaram pelas conclusões os conselheiros Renata Casorla Mascarenas e Adriano Monte Pessoa. Manifestou interesse em apresentar declaração de voto a conselheira Renata Casorla Mascarenas; 6) por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário da Recorrente FLAVIA MARIA BITTENCOURT, para excluir o sujeito do polo passivo da obrigação tributária. Vencido o conselheiro Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha, que negava provimento ao Recurso Voluntário. Votaram pelas conclusões os conselheiros Renata Casorla Mascarenas e Adriano Monte Pessoa. Manifestou interesse em apresentar declaração de voto a conselheira Renata Casorla Mascarenas e 7) por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário da Recorrente MONICA DE SAMPAIO DORIA VELLOSO, para excluir o sujeito do polo passivo da obrigação tributária. Vencido o conselheiro Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha, que negava provimento ao Recurso Voluntário. Votaram pelas conclusões os conselheiros Renata Casorla Mascarenas e Adriano Monte Pessoa. Manifestou interesse em apresentar declaração de voto a conselheira Renata Casorla Mascarenas.

Assinado Digitalmente

Gisela Pimenta Gadelha Dantas – Relatora

Assinado Digitalmente

Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha – Redator designado

Assinado Digitalmente

Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha, Gisela Pimenta Gadelha Dantas, Renata Casorla Mascareñas, Neiva Aparecida Baylon, Adriano Monte Pessoa, Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão(Presidente)

RELATÓRIO

Por detalhar de forma minuciosa o caso em concreto, adoto, na íntegra, o relatório do Acórdão de Impugnação **14-108.017 - 8ª TURMA DA DRJ/RPO**, que passo a transcrever:

Trata-se de Auto de Infração do IPI lavrado contra a interessada com apuração de infrações para o período de janeiro a dezembro de 2014, em decorrência da constatação de que a autuada se revestiria da condição de equiparada a industrial no período, tendo no entanto se declarado como não contribuinte do IPI.

O valor do saldo devedor do IPI constituído foi de R\$ 124.952,22, com aplicação de multa proporcional de 150%. Houve ainda aplicação de multa de ofício de 150% isolada sobre a parcela das infrações que por possuir cobertura de créditos não gerou saldo devedor de IPI a recolher.

Em resumo, tal constatação foi fundamentada em conjunto de provas que demonstrariam que a importação dos produtos cujas saídas foram tributadas pelo IPI na autuação foi realizada com ocultação da interessada AVENUE HOCHÉ COMÉRCIO VAREJISTA DE PRODUTOS LTDA (AVENUE HOCHÉ) como verdadeira encomendante e real adquirente, figurando como encomendante formal a empresa CLASSY BRANDS IMPORTAÇÃO E COMÉRCIO DE COSMÉTICOS, CNPJ: 11.983.461/0001-48 (CLASSY BRANDS) e como importadora a empresa TERRA NOVA TRADING LTDA, CNPJ: 39.828.926/0001-05 (TERRA NOVA).

Tais produtos foram exportados pela empresa francesa S+ SAS (S+), a qual integra o grupo LVMH - Moët Hennessy-Louis Vuitton, sendo subsidiária integral da SEPHORA SA. A respeito esclareceu a fiscalização:

E reforçando a interligação, vemos que a empresa francesa “Sephora SA/France” integra o grupo empresarial LVMH – Moët Hennessy-Louis Vuitton e controla indiretamente a DOTCOM. Como a DOTCOM incorporou a SEPHORA DO BRASIL PARTICIPAÇÕES S.A., ela controla diretamente a AVENUE HOCHÉ, sendo indiretamente controlada pela “Sephora SA/France”.

Ou seja, o grupo empresarial LVMH – Moët Hennessy-Louis Vuitton, através da “Sephora SA/France”, detém indiretamente o controle societário do contribuinte em epígrafe, AVENUE HOCHÉ e da DOTCOM.

Constou como fundamentação para a caracterização do estabelecimento autuado como equiparado a industrial:

E finalmente, com relação aos estoques que ficam a cargo da CLASSY BRANDS são aqueles que permanecem somente para etiquetagem e distribuição para as lojas brasileiras DOTCOM e AVENUE HOCHÉ.

Ao analisar finalmente as operações, podemos concluir que foi montado um esquema para simular a existência de uma importação regular, com a economia do IPI incidente sobre tais “PRODUTOS”.

A evidência da simulação faz-se pelos pontos relacionados abaixo:

- Venda dos “PRODUTOS” para as lojas DOTCOM e AVENUE HOCHÉ:
Não haveria necessidade da intermediação da CLASSY BRANDS, pois a utilização da trading TERRA NOVA já supriria as necessidades econômicas, financeiras e técnicas da operação.

- Importação das mercadorias pela CLASSY BRANDS:
É difícil acreditar que a CLASSY BRANDS importasse as mercadorias por conta e risco para posteriormente revendê-las a qualquer consumidor ou lojista. Fica claro que as importações só ocorreram por interesse de aquisição por parte da AVENUE HOCHÉ e DOTCOM. A CLASSY BRANDS simplesmente atuou como um prestador de serviços para promover a importação dos “PRODUTOS” demandados pela AVENUE HOCHÉ e DOTCOM.
- Fluxo de Pagamentos:
Ficou evidente que as vendas dos produtos da CLASSY BRANDS para a AVENUE HOCHÉ, nos prazos antecipados de recebimento constatados de 21 a 32 dias, foram determinantes para o pagamento dos “PRODUTOS” para a TERRA NOVA que ocorreram nos prazos posteriores e dilatados de 30/40/50/60/70/80 dias.
- Margem de Lucro da CLASSY BRANDS:
No curso da diligência efetuada nesta empresa constatamos nos anos de 2012, 2013, 2014 e 2015 uma média de 28% no lucro, que corresponde praticamente para cobrir o pagamento dos tributos e os custos das despesas de separação e distribuição dos produtos importados.

- **Margem de Lucro Bruta da AVENUE HOCHE:**
Em uma amostragem nos produtos com o maior volume unitário na compra, constatamos que a margem de lucro bruta obtida na comercialização dos “PRODUTOS” na venda ao consumidor final variou de 40% a 1020% nos anos de 2013, 2014 e 2015, com médias anuais de 396%, 390% e 243%, respectivamente.
- **Número de funcionários da CLASSY BRANDS:**
Pequena quantidade de funcionários registrados na Filial em São Paulo/SP, em 2012, com 3 funcionários, em 2013, com 10 funcionários, em 2014, com 8 funcionários, e em 2015, com 11 funcionários. Inexistência de funcionários próprios na Matriz em Vitória/ES.
- **Interdependência entre as empresas (administradores):**
Três dos diretores da Sephora do Brasil Participações S.A., Luis Antonio Carapeto Lavrador (CPF: 125.734.808-60), Laurent Philipe Pierre Levron (CPF: 214.693.878-16) e Flavia Maria Bittencourt (CPF: 011.971.887-11), também eram diretores da DOTCOM e administradores da AVENUE HOCHE.
- **Interdependência entre as empresas (coligadas):**
O sítio de vendas sephora.com.br é de propriedade da DOTCOM, integrante do grupo empresarial francês LVMH – Moët Hennessy-Louis Vuitton da qual faz parte a fabricante “Sephora SA/France”. Em 31/10/2016, por força da 12ª Alteração Contratual, a DOTCOM GROUP COMÉRCIO DE PRESENTES S.A., CNPJ: 05.753.951/0001-55 incorporou a SEPHORA DO BRASIL PARTICIPAÇÕES S.A.

Em razão da constatação de que teria ocorrido fraude na ocultação da verdadeira encomendante e real adquirente, foi qualificada a multa de ofício para 150%, bem como protocolada representação fiscal para fins penais.

Ainda, foi reconhecida a solidariedade dos administradores das empresas AVENUE ROCHE E CLASSY BRANDS durante o ano de 2014, com fundamento no art. 135, III, do CTN, em razão da ocorrência de fraude e sonegação decorrentes da interposição fraudulenta de intermediário no comércio exterior, conforme abaixo:

- **Interdependência entre as empresas (quadro societário)**
A empresa francesa “Sephora SA/France” integra o grupo empresarial LVMH – Moët Hennessy-Louis Vuitton e tinha participação na Sephora do Brasil Participações S.A., como única acionista, com mais de 172 milhões de ações, com praticamente 100% do capital social, desde 02/08/2010. A Sephora do Brasil Participações S.A. (CNPJ: 11.973.115/0001-89) era sócia da AVENUE HOCHE neste período.
- **Venda dos “PRODUTOS” pela CLASSY BRANDS:**
Praticamente a totalidade de suas vendas (superiores a 92%), de 2012 a 2015, foram para as empresas AVENUE HOCHE e DOTCOM.

O art. 135, inciso III, da Lei nº 5.172/66, dispõe que os diretores, gerentes ou representantes das pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Sendo certo que as empresas agem através de seus administradores, cumpre identificar os agentes das condutas acima descritas, qual sejam, as pessoas que tinham poder de administração à época das infrações. Abaixo estão relacionadas as pessoas que detiveram poderes de administração e gerência na AVENUE HOCHÉ e na CLASSY BRANDS durante o ano de 2014:

- **PEDRO EICHIN AMARAL**, brasileiro, casado, portador do OAB-RJ nº 97813, inscrito no CPF sob nº 069.274.847-44, domiciliado na Rua Almirante Guilhem 454 - Bloco 1 1004, CEP: 22440-000, Rio de Janeiro, RJ. **Administrador da AVENUE HOCHÉ no período de 16/04/2013 a 06/02/2015.**
- **LAURENT PHILIPPE PIERRE LEVRON**, francês, casado, portador do RNE nº V208855-B, inscrito no CPF sob nº 214.693.878-16, domiciliado na Rua Jacques Felix 482 - apto. 132, CEP: 04509-000, São Paulo, SP. **Administrador da AVENUE HOCHÉ no período de 12/06/2013 a 06/02/2015.**
- **MONICA DE SAMPAIO DORIA VELLOSO**, empresária, brasileira, casada, portadora do RG Nº 18.607.906-0 - SSP/SP, inscrita no CPF sob nº 254.815.528-50, domiciliada na Rua Jesuino Arruda 701 - apto. 21, CEP: 04532-082, São Paulo, SP. **Sócia e Administradora da CLASSY BRANDS no período de 25/03/2010 a 22/10/2018.**
- **FLAVIA MARIA BITTENCOURT**, administradora, brasileira, casada, portadora do RG Nº 09.846.794-3 - SSP/RJ, inscrita no CPF sob nº 011.971.887-11, domiciliada na Rua Marechal Deodoro 1401 - casa 10, CEP: 04738-001, São Paulo, SP. **Administradora da AVENUE HOCHÉ no período de 26/02/2014 a 14/08/2019.**

O art. 124, inciso I, da Lei nº 5.172/66, dispõe que as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal são solidariamente obrigadas.

Conforme exhaustivamente demonstrado, ficou evidente a participação da **CLASSY BRANDS** nas operações fraudulentas e o benefício auferido pela pessoa jurídica detentora do capital social da fiscalizada. Abaixo estão relacionadas as pessoas jurídicas que foram beneficiadas direta ou indiretamente pelos fatos apontados durante o ano de 2014:

- **CLASSY BRANDS IMPORTAÇÃO E COMÉRCIO DE COSMÉTICOS S/A**, inscrita no CNPJ sob nº 11.983.461/0001-48, localizada na Rua Francisco Sousa dos Santos, 456 - sala 04 - Complemento A Quadracha, Jardim Limoeiro, CEP: 29164-153, Serra, ES.
- **DOTCOM GROUP COMÉRCIO DE PRESENTES S.A.**, inscrita no CNPJ sob nº 05.753.951/0001-55, localizada na Av. das Américas 700 - Bloco 8 - Lojas 317A, 317B, 317C, 317D, Barra da Tijuca, CEP: 22640-100, Rio de Janeiro, RJ; sucessora por incorporação em 31/10/2016, por força da 12ª Alteração Contratual, de **SEPHORA DO BRASIL PARTICIPAÇÕES S.A.**, CNPJ: 11.973.115/0001-89, sócia da AVENUE HOCHÉ com 99,99% do capital social, no período de 20/01/2012 a 23/12/2016.

Por fim, houve responsabilização por interesse comum nos seguintes termos:

Houve ciência da interessada em 04/12/2019 (fls. 8734), de CLASSY BRANDS COMÉRCIO E DISTRIBUIÇÃO DE COSMÉTICOS LTDA em 09/12/2019 (fls. 8754), de LAURENT PHILIPPE PIERRE LEVRON em 04/12/2019 (fls. 8736), de MONICA DE SAMPAIO DORIA VELLOSO em 04/12/2019 (fls. 8746), de PEDRO EICHIN AMARAL em 05/12/2019 (fls. 8738), de FLÁVIA MARIA BITTERCOURT em 04/12/2019 (fls. 8740) e de DOTCOM GROUP COMÉRCIO DE PRESENTES S.A (DOTCOM) em 04/12/2019 (fls. 8742).

A interessada apresentou em 20/12/2019 (fls. 8781) a impugnação de fls. 8783 a 8860, em que alega, em síntese:

- Afirma dedicar-se à venda a varejo de produtos cosméticos e de perfumaria em loja física, de marcas nacionais e estrangeiras, e tanto de empresas do grupo como de terceiros. Aponta que em sua atividade jamais realizou importação de produtos, quer de forma direta ou por encomenda, adquirindo seus produtos no mercado interno, já nacionalizados.

- Aduz que a importação por encomenda como realizada pela CLASSY BRANDS é prevista na legislação e que os fatos de os produtos importados serem de empresas do grupo não constitui infração nem legítima presunção de que há interposição fraudulenta ou ocultação de real encomendante ou adquirente, pois há contratos assinados e as operações foram realizadas às claras.

- Por não possuir expertise em operações de importação e por focar-se tão somente na venda a varejo, adquiriu no mercado nacional os produtos importados pela CLASSY BRANDS, não havendo exigência legal no sentido de empresas de um grupo econômico do exportador terem que negociar diretamente com as empresas nacionais do mesmo grupo.

- Cita a lei nº 9.430/96 no que tange às regras de preços de transferência para concluir inexistir vedação quanto a importações de empresas do mesmo grupo, bem como as regras de valor tributável mínimo do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI).

- Argumenta: "Aliás, se a D. Fiscalização entendeu que seria a Classy a "importadora por encomenda" e a Requerente a encomendante" com base tão somente em especulações e presunções, sem qualquer fundamento em fato concreto ou legislação, é de se indagar o papel exercido pela Terra Nova Trading Ltda. ("Terra Nova"), já que a própria D. Fiscalização admitiu que os produtos em questão foram importados pela Terra Nova conforme os devidos registros no Siscomex!"

- Alega como preliminar que a fiscalização pretendeu lhe atribuir a qualidade de equiparada a industrial apenas com base em suas próprias alegações e presunções, sem qualquer fundamento legal e fático, e que a qualidade de contribuinte do IPI é taxativamente prevista no RIPI, levando à nulidade do Auto de Infração ao criar condição de equiparado a industrial com base em ficção. Assim, restaria configurada a ilegitimidade passiva da interessada para figurar como encomendante.

Para justificar a sua ilegitimidade passiva, afirma que a CLASSY BRANDS não atua como importadora por encomenda (encomendante) apenas para a interessada ou empresas do grupo; que arcava com os riscos da importação; que o ônus financeiro da importação também foi devidamente arcado pela CLASSY BRANDS; que o preço dos produtos importados foi estabelecido em comum acordo entre a S+ e a CLASSY

BRANDS. Cita trechos do contrato entre a S+ e a CLASSY BRANDS, que seria contrato entre terceiros e alheio à interessada.

-Ainda quanto à nulidade acima, afirma que a fiscalização em nenhum momento coloca em dúvida os procedimentos e as declarações aduaneiras na esfera do comércio exterior, confirmando no TVF que as operações , importador e encomendante (CLASSY BRANDS) estão devidamente registrados no SISCOMEX. Argumenta que, com base no art. 110 do CTN, a fiscalização não poderia atribuir a condição de encomendante apenas por presunções. E que não existe na legislação aduaneira ou do IPI a figura da ocultação de real encomendante, criando-se uma ficção jurídica, a ensejar a nulidade do lançamento.

Afirma:

49. O CARF já decidiu que a falta de indicação do encomendante ou do adquirente na Declaração de Importação é que redundaria na interposição fraudulenta, a saber:

"EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OBSCURIDADE.

TIPIFICAÇÃO DA INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS.

A falta de indicação do encomendante ou adquirente na Declaração de Importação, bem como a ausência de habilitação de alguma das partes no Siscomex e a ausência de vinculação no contrato na Receita Federal caracterizam a situação de ocultação do sujeito passivo ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, punível com a pena de perdimento das mercadorias."

(Acórdão 3302-006.432, 3ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, 3ª Seção de Julgamento, sessão de 29.1.2019) (não destacado no original)

50. Logo, no caso específico, tendo sido devidamente indicados os importadores e os encomendantes na DI – fato este que em nenhum momento foi questionado pela D. Fiscalização – não há que se falar em ocultação, muito menos em fraude ou simulação.

- *Suscita nulidade em razão da ausência de descrição clara e precisa dos fatos, pois, se realmente fosse a real encomendante, seria de se indagar qual seria a função da empresa CLASSY BRANDS, não podendo haver dois encomendantes em uma mesma operação de importação. Afirma que a fiscalização não afastou a condição de encomendante da CLASSY BRANDS, ou lhe atribuiu efeitos de importação por conta e ordem, tendo garantido à interessada os créditos de IPI decorrentes das entradas advinda daquela empresa.*

- *Aponta não haver comprovante bancário ou outro documento válido que indicasse que o ônus financeiro da operação de importação não fosse arcado pela CLASSY BRANDS, bem como que não houve comprovação que o número de funcionários da CLASSY BRANDS seria insuficiente, justificando a conclusão de simulação da operação. Ainda, é possível a terceirização das atividades previstas em contrato social. Cita jurisprudência administrativa sobre a necessidade de se provar as infrações imputadas ao contribuinte.*

- *Teria ocorrido alegação de forma genérica pela fiscalização, baseada em presunção sem provas. Aponta que a DRJ/Florianópolis cancelou exigência contra a importadora TERRA NOVA, referente a mesma operação comercial, aduzindo que a TERRA NOVA realizou a importação por encomenda seguindo todos os requisitos da legislação vigente, inexistindo fraude, dolo ou simulação comprovada e operando-*

se a decadência.

-Os fatos geradores de 2014 estariam fulminados em razão da decadência, posto a ausência de dolo ou fraude ou simulação.

- No mérito, reitera que a importadora TERRA NOVA realizou as importações com estrita observância às normas pertinentes, revendendo posteriormente no mercado interno os produtos para a encomendante (CLASSY BRANDS), que posteriormente os revendeu para a interessada. Qualquer exigência legal não prevista para importações por encomenda gera ilegalidade.

- Afirma que a fiscalização não comprovou que a importadora não tinha origem e disponibilidade de recursos, ou a não transferência destes ao exterior, aduzindo que a presunção de interposição fraudulenta constitui uma ilegalidade.

- Alega que ocultação de real adquirente ou encomendante somente poderia ser vislumbrada se houvesse havido comprovação de que qualquer condição da importação por encomenda foi descumprida, o que não ocorreu, não podendo assim prevalecer a acusação de real encomendante contra a interessada.

- Aponta que a afirmação da fiscalização de que não haveria necessidade de intermediação da CLASSY BRANDS, pois a utilização da TERRA NOVA já supria as necessidades econômicas, financeiras e técnicas da operação não procede, pois a CLASSY BRANDS tinha experiência prática na encomenda de produtos importados que a interessada não possui, afrontando o mandamento constitucional da liberdade econômica e livre iniciativa. Seria uma decisão referente ao modelo de negócios da interessada, não cabendo à fiscalização ditar tais modelos.

- Reafirma não ter qualquer participação na importação dos produtos que adquiriu no mercado nacional da CLASSY BRANDS, não havendo intenção de se esquivar da incidência do IPI na operação. Aponta que a legislação diferencia a figura do importador, do encomendante e da interessada que adquire as mercadorias no mercado interno, nacionalizadas.

- Afirma existirem razões empresariais para a segregação da importação dos produtos que revende, buscando eficiência e conhecimento especializado nas regras pertinentes

103. Tendo em mente esse cenário, e até mesmo ciente da burocracia que contorna o processo de importação, a própria RFB veio a criar o modelo de importação por encomenda, pela qual o especialista em comércio exterior atua como o efetivo importador realizando o desembaraço aduaneiro, e uma segunda pessoa jurídica que ficaria autorizada a atuar como distribuidora/revendedora no mercado nacional dos produtos importados, desde que se enquadrasse como encomendante na importação.

104. Com esse modelo, visou-se não só facilitar as atividades das empresas, mas também permitir àquelas que não tinham conhecimento a respeito das estruturas e das burocracias de importação pudessem contratar terceiros, com autonomia operacional e financeira própria, para realizar as importações de produtos para revenda no mercado nacional.

E ainda:

110. No caso, portanto, não há fraude, conluio ou simulação, muito menos ocultação de real adquirente/encomendante ou até mesmo intuito de redução de carga tributária do IPI. O que se verifica no caso é que, em razão do seu modelo de por encomenda.

111. De toda forma, as empresas são independentes, autônomas e cada uma tem a sua autonomia e suficiência econômica e financeira, razão pela qual não subsiste nenhuma alegação ou acusação de que haveria fraude. Ademais, conforme anteriormente mencionado, nenhuma situação de que possa conduzir à acusação de uma ocultação de real encomendante/adquirente foi comprovada pela D. Fiscalização.

- Aduz que o encomendante (CLASSY BRANDS) não é mero prestador de serviços como afirma a fiscalização, e que na modalidade por encomenda toda a importação é feita pelo importador (TERRA NOVA), não havendo necessidade de extensa folha de pagamento para atuar como encomendante, pois sua atividade principal vem ser a compra de produtos importados para revenda, podendo se utilizar de terceiros contratados.

- Suscita que a fiscalização busca reduzir ao máximo a atividade exercida pela CLASSY BRANDS, com o único fim de justificar a suposta interposição fraudulenta e a ocultação do real encomendante (figura que afirma não ter fundamento na legislação), e que a CLASSY BRANDS distribui produtos de outras marcas e atua como fabricante e distribuidor de produtos nacionais a clientes varejistas diversos. Afirma:

119. Dentre os pontos levantados pela D. Fiscalização para suportar sua tese foi que (i) a exportadora estrangeira seria coligada da Requerente; (ii) a Avenue Hoche e a S+ seriam parte do mesmo grupo empresarial (qual seja, a LVMH); (iii) as sociedades brasileiras do grupo (qual seja, a Avenue Hoche, a Dotcom e a então existente Sephora do Brasil Participações S.A⁶) tinham três diretores em comum, o que demonstraria a interligação entre essas pessoas jurídicas.

120. Apesar de não comprovar nenhuma de suas alegações, a D. Fiscalização acusa de haver fraude, dolo ou simulação, e até mesmo conluio, sob argumento que os produtos importados são trazidos pela Classy, por meio da importadora Terra Nova, de empresa exportadora estrangeira que pertence ao mesmo grupo econômico da Requerente, qual seja, a S+.

121. A esse respeito, deve-se destacar que **não há vedação** para que sejam realizadas operações com empresas do mesmo grupo econômico, especialmente no universo globalizado atual. Se assim fosse, não haveria regras de preços de transferência aplicável entre pessoas relacionadas muito menos regras de interdependência entre estabelecimentos interdependentes. Portanto, deve ser afastada qualquer presunção ou suspeita com base nesse elemento.

Afirma que a concentração de vendas da CLASSY BRANDS não representa isoladamente critério determinante para a desqualificação da importação por encomenda, citando Acórdão da DRJ/Florianópolis, sendo que a CLASSY BRANDS possui outros clientes e marcas, conforme Anexo 3 do Contrato de Distribuição.

- Aponta que até mesmo relação de exclusividade é prevista no RIPI ao tratar da interdependência de estabelecimentos, e que não interferiu nos negócios da CLASSY BRANDS, sendo as previsões de estoque ou a de empresas para as quais a CLASSY BRANDS poderia vender mais para resguardar a marca SEPHORA, ativo relevante do grupo, e que estava se consolidando no mercado país, do que pretender manter controle do estoque da encomendante. Não haveria confusão entre os estoques da CLASSY BRANDS e da interessada

- Alega que a necessidade de manutenção de estoque pela CLASSY BRANDS prevista em contrato com a S+ busca evitar desabastecimento,

podendo prejudicar a marca ou a representatividade das vendas, motivo pelo qual aquela se comprometeu a enviar relatórios a essa dos produtos em estoque, prática que afirma comum no mercado cosmético, dado haver procedimento burocrático de importação. Da mesma forma, a vedação de comercialização por internet pela CLASSY BRANDS seria coerente com a natureza do contrato de distribuição, pois estaria atuando como varejista nessa hipótese.

- *Afirma que se houve ajuste de preços entre a S+ e a CLASSY BRANDS, não envolveu a interessada, aduzindo que a Lei 11.281/06 prevê a possibilidade do encomendante participar ou não da negociação de preços. Não caberia à fiscalização ensinar as partes a definir preços, sendo a margem de lucro da CLASSY BRANDS decorrente de avaliação das condições comerciais na importação, não havendo como terceira encomendante razão para que tivesse prejuízo na operação.*

- *Explana que o controle de preços tem por objetivo impedir que o distribuidor atacadista local encareça demasiadamente o produto para o varejista, inibindo seu interesse da aquisição dos mesmos ou encarecendo-os a ponto de desestimular a aquisição pelo consumidor final.*

- *Quanto aos prazos de pagamento da interessada para a CLASSY BRANDS e desta para a S+, afirma inexistirem documentos idôneos a comprovarem as alegações da fiscalização de que o ônus das importações era arcado pela interessada, bem como que o fato dos prazos de pagamento não serem idênticos não significa necessariamente pagamento antecipado ou ausência de ônus financeiro pela CLASSY BRANDS.*

Alega:

131. Ressalte-se que a RFB, por meio da **Solução de Consulta COSIT 129, de 27.3.2019, confirmou que a concessão de empréstimos ou financiamentos não descaracteriza a importação por encomenda**. Portanto, a argumentação da D. Fiscalização para desqualificar a importação por encomenda – em que a encomendante, de fato, foi a Classy (e não a Requerente) –, não encontra fundamento, não só na legislação, mas também na própria orientação vinculante da mencionada Solução de Consulta. Confira-se:

***Assunto: Imposto sobre a Importação - II
IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA. CONCESSÃO. EMPRÉSTIMOS OU FINANCIAMENTOS. CONTROLADORA DE ENCOMENDANTE. NÃO DESCARACTERIZAÇÃO.**

O fato de a consulente conceder empréstimos ou financiamentos para viabilizar que empresas importadoras promovam importações por encomenda, nas quais a encomendante é empresa por ela integralmente controlada, não descaracteriza a importação por encomenda, uma vez que, nesses casos, é em decorrência de tais empréstimos/financiamentos que os importadores passam a deter capacidade econômica para o pagamento das importações com recursos próprios, requisito exigido para configurar a operação de importação por encomenda. (não destacado no original)

- Alega que os contratos firmados entre a S+ e a CLASSY BRANDS (importação) e entre a CLASSY BRANDS e a interessada (fornecimento de produto no mercado nacional) devem ser interpretados em sua integralidade, não apenas com base em cláusulas isoladas e dúvidas da fiscalização sobre sua execução, podendo as alegações da fiscalização serem contrapostas com argumentos razoáveis e devendo prevalecer a verdade material, dado que o ônus da prova é de quem alegou a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

- Quanto à constatação da fiscalização sobre a margem de lucro exacerbada da interessada na revenda no varejo dos produtos adquiridos da CLASSY BRANDS, aponta que teriam ocorrido erros nos cálculos da fiscalização, bem como não haver amparo legal para tal tipo de cálculo. Afirma que o cálculo deveria considerar outros elementos, como custos, despesas e impostos, concluindo que o cálculo da fiscalização não representa a sua margem de lucro bruto.

- Em relação à CLASSY BRANDS, afirma que a margem comercial era razoável e inerente à sua atividade, bem como não caber à fiscalização definir a margem de lucros que deve ser utilizada pelas envolvidas, em respeito à livre iniciativa, à liberdade econômica e empresarial e à livre concorrência previstas na CF.

- Suscita que a fiscalização praticamente arbitrou a base de cálculo do IPI exigido, e que este procedimento somente seria autorizado nas hipóteses do art. 197 e seguintes do RIPI, não verificadas no caso concreto. Ainda, o critério seria o preço médio do produto no mercado do domicílio do contribuinte, ou na sua falta, nos principais mercados nacionais, no trimestre civil mais próximo ao do fato gerador, sendo que no caso concreto foi simplesmente adotado o preço de venda a varejo praticado pela interessada, sem critério ou fundamentação legal, demonstrando no mínimo confisco, vedado pela CF.

- Reitera que nunca foi questionado o papel da TERRA NOVA como importadora, bem como que não houve ocultação de qualquer parte, com todos os contratos refletindo os fatos que efetivamente ocorreram, e que há uma atividade real e efetiva do importador, do encomendante e da interessada, não questionadas pela fiscalização. Reafirma a inexistência de vedação de importação entre partes relacionadas, e que inexistente a figura de ocultação de real encomendante na legislação.

- Afirma que, embora não se enquadrasse como equiparada a industrial, ainda que assim o fosse não seria possível o lançamento do IPI, pois a regra do art. 190, I, do RIPI não poderia ser aplicada, pois a fiscalização manteve a CLASSY BRANDS como equiparada a industrial, inclusive concedendo os créditos correspondentes à interessada, logo não se tratara de saída de produtos de procedência estrangeira.

- Também a regra do art. 190, II, do RIPI não poderia ser aplicada, pois se a fiscalização reconheceu como válidas as operações praticadas entre a CLASSY BRANDS e a interessada, esta não poderia ser a encomendante, pois não haveria possibilidade fática nem fundamento legal para a existência de dois encomendantes em uma única operação de importação por encomenda.

- Em se tratando de duas pessoas jurídicas distintas praticando negócios no mercado nacional, essas poderiam ser consideradas interdependentes, e nessa hipótese deveriam ser consideradas as regras de apuração do Valor Tributário

Mínimo - VTM, conforme art. 195, I do RIPI, e não o preço de venda a varejo da interessada.

- *Reitera que houve premissas incorretas para atribuir margens de lucro que não refletiram a realidade dos fatos e que a fiscalização praticamente arbitrou a base de cálculo do IPI, em desacordo com as disposições do art. 197 do RIPI.*

- *Traça considerações sobre a inconstitucionalidade da equiparação a industrial por realização de importação por encomenda (art. 9º, IX, do RIPI).*

- *Alega não restar configurada fraude, dolo ou simulação, pois todas as empresas que participaram são reais e efetivas, todas as partes foram claramente identificadas no contrato, sem qualquer ocultação, e a CLASSY BRANDS atuou efetivamente como a encomendante, arcando com os custos financeiros, com margem comercial razoável e inerente à sua atividade sem qualquer interferência ou ingerência da interessada.*

- *O ônus da prova da fraude é da fiscalização, que não teria demonstrado sua ocorrência com conjunto probatório idôneo.*

- *Para a qualificação da multa de ofício, deveria haver provas inequívocas das hipóteses dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, não havendo a caracterização do evidente intuito de fraude no caso concreto. Cita as Súmulas 24 e 25 do CARF, que tratam da omissão de receita ou rendimentos.*

- *Afirma que os mesmos fatos foram validados pela DRJ/FNS, não sendo razoável que venham a ser considerados de forma diferente neste caso, invocando a aplicação do art. 76, inciso II, "a", da Lei nº 4.502/64, bem como do art. 112 do CTN, reportando-se às hipóteses de dúvida razoável e erro de proibição.*

- *Alega que sob o ponto de vista da "teoria da imputação subjetiva", não teria incorrido em nenhum dos aspectos de ordem objetiva e subjetiva que permitissem a aplicação da penalidade qualificada, pois em momento algum teria agido de forma a sonegar tributos, fraudar documentos ou evitar dolosamente tributos mediante conluio, não tendo agido com dolo, fraude ou simulação. Trataria-se de um mero conflito de interpretação entre a autoridade tributária e a interessada.*

- *Indica que a aplicação de sanções deve seguir os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, conforme art. 2º, parágrafo único, inciso IV, da Lei nº 9.779/99, e que o art. 142 do CTN, ao utilizar o termo "propor", deve ser entendido como a competência dada à autoridade para ponderar as situações objetivas e subjetivas da conduta, com um juízo de pertinência e adequação da aplicação da penalidade. Entende que as previsões legais das multas devem ser vistas como teto máximo e não como valor único a ser aplicado.*

- *Afirma que a multa isolada de 150% viola o princípio da tipicidade, e que não há previsão normativa que justifique seu cálculo sobre o valor dos créditos de IPI. A ausência de destaque do IPI se deu exatamente por entender não ser contribuinte do imposto.*

- *A multa isolada estaria sendo exigida sobre os mesmos supostos fatos geradores/operações, entendendo que somente poderia ser penalizada uma única vez, pelo não pagamento do IPI, e que a Lei nº 4.502/64, art. 80, §8º, inciso II,*

não definiu em quais casos a multa isolada deve ou não ser aplicada, restando arbitrária tal definição pela fiscalização.

- Aplicaria-se o princípio da consunção, dado que se tratou de uma única suposta infração, não podendo ser duplamente punida.

- Suscita a impossibilidade de incidência de juros SELIC sobre a multa de ofício, não havendo base legal para tal incidência. Da mesma forma, requer a desconsideração da SELIC para fins tributários.

- Requer o cancelamento da autuação e protesta pela juntada posterior de documentos que possam se fazer necessários, nos termos do art. 16, §4º, alínea "a" do Decreto nº 70.235/72.

Em 23/12/2019 (fls. 9153) foi apresentada a impugnação de fls. 9156 a 9181, do responsável Laurent Phillipe Pierre Levron, com as seguintes alegações, em síntese:

- A fiscalização seria incompetente para lavrar termo de sujeição passiva, sendo tal competência exclusiva da Procuradoria da Fazenda Nacional, o que ensejaria a nulidade da autuação, nos termos do art. 59, I, do Decreto nº 70.235/1972.

- Houve mera imputação de responsabilidade em razão do cargo exercido, não se indicando elemento de prova ou indício direto ou indireto, sem comprovar a participação do responsável que pudesse acarretar sua responsabilidade.

- A incorreta capitulação legal e a ausência da indicação dos fundamentos de fato para a responsabilização levam ao cerceamento de defesa, ensejando o cancelamento da exigência.

- Teria havido responsabilização por mera presunção, apenas em razão do cargo ocupado pelo responsável, não tendo sido esclarecido quais eram os poderes do responsável, quais suas ações ou omissões que implicaram conduta com excesso de poder ou infração a norma específica, levando a sua responsabilização. Haveria violação às disposições do art. 3º da IN RFB 1.862/18.

- Seriam aplicáveis as disposições do art. 112 do CTN, bem como configurada violação ao art. 10 do Decreto 70.235/72 e art. 50, §1º, da Lei nº 9.784/99, tendo havido utilização de presunção para responsabilização tributária, afrontando os princípios da legalidade, do contraditório, da ampla defesa, conforme CF, art. 59 do Decreto 70.235/72 e art. 2º da Lei nº 9.784/99.

- Não teria ocorrido qualquer ação dolosa, tratando-se de mero conflito de qualificação de fatos e interpretação do direito quanto às importações realizadas, não havendo qualquer ato com excesso de poderes ou contrário a legislação, e, portanto, não ocorrendo as hipóteses do art. 135 do CTN.

- Entende inexistente comprovação da intenção do agente, bem como prova inequívoca dos atos supostamente praticados e do nexo de causalidade entre a suposta intenção e a conduta do agente a quem é atribuída a responsabilidade.

- Não houve ocultação do real encomendante ou efetiva demonstração do nexo de causalidade que justificaria a responsabilização tributária.

(...)

Traz os seguintes elementos quanto à improcedência da autuação:

(D) Ad argumentandum: a improcedência do auto de infração

71. Ainda que não se considerem os argumentos acima, o que se admite apenas para argumentar, o Termo de Sujeição Passiva deve ser integralmente cancelado por essa I. DRJ devido à própria improcedência do auto de infração lavrados contra a Avenue Hoche pelos seguintes motivos:

- (i) o auto de infração padece de vícios que acarretam a sua nulidade, tais como erro de identificação do sujeito passivo, ilegitimidade passiva da Avenue Hoche para figurar como encomendante e ausência de descrição clara e precisa dos fatos;
- (ii) operou-se a decadência com relação ao período de 2014 por absoluta inexistência de fraude, dolo ou simulação; ou, ainda por completa falta de prova de quaisquer dessas figuras alegadas pela D. Fiscalização;
- (iii) no mérito, não merece reparo a importação por encomenda e, por consequência, deve ser mantida como válida a Classy como a efetiva encomendante, mesmo porque a D. Fiscalização não demonstrou o contrário;
- (iv) a legislação que cuida da importação por encomenda é clara ao dispor sobre as hipóteses que poderiam descaracterizar a importação por encomenda. O descumprimento desses critérios previstos na legislação cabível não foi comprovado pela D. Fiscalização, de forma que não há fundamento para que a Avenue Hoche possa ser considerada como a real encomendante/adquirente;
- (v) todas as alegações feitas pela D. Fiscalização, na tentativa de afastar a importação por encomenda de fato praticada por terceiros, não encontram fundamento legal ou fático. São meras interpretações pautadas em suposições e presunções, o que não se admite em Direito Tributário, muito menos para a exigência de imposto acrescido de penalidades como de fato ocorreu;
- (vi) também por completa ausência de fundamento legal e fático, não procede o lançamento da multa isolada agravada, tendo em vista (a) sua cobrança em duplicidade e (b) expressa violação ao princípio da tipicidade cerrada;

(vii) ainda que se admitisse válida a acusação, o que se coloca por argumentar, não encontraria respaldo na legislação o procedimento adotado pela D. Fiscalização, pois, se algum imposto pudesse ser cobrado da Requerente, deveria ser calculado com base nas regras vigentes e devidamente tipificadas na legislação, o que não ocorreu. Ademais, a jurisprudência dos tribunais dá conta de que não pode ser exigido o IPI na saída de produto importado que não tenha sofrido industrialização no País;

(ix) por completa ausência de prova, não se sustenta alegação de fraude ou simulação, razão pela qual deve ser afastada por completo a multa agravada de 150%, assim como os juros SELIC (inclusive sobre a multa de ofício).

Requer o cancelamento do termo de sujeição passiva e o julgamento em conjunto com a impugnação apresentada pela AVENUE HOCHÉ, bem como que todos os argumentos de mérito trazidos na impugnação desta sejam estendidos à impugnação por ele apresentada.

Em 23/12/2019 (fls. 9056 e 9251) foram juntadas as impugnações dos responsáveis Flávia Maria Bittencourt (fls. 9059 a 9084) e Pedro Eichin Amaral (9254 a 9279) com as mesmas alegações constantes da impugnação do responsável acima.

Em 26/12/2019 (fls. 9348) foi postada a impugnação da responsável Classy Brands Importação e Comércio de Cosméticos S/A (fls. 9350 a 9372), a qual resultou de transformação societária da Classy Brands Importação e Comércio de Cosméticos Ltda, com as seguintes alegações, em síntese:

- Aponta que distribui no Brasil diversos produtos de marcas mundialmente conhecidas, detendo os respectivos registros na ANVISA.

- Alega que as importações foram regulares, e que a fiscalização não comprovou as acusações de fraude e simulação, em violação ao art. 142 do CTN, ensejando a nulidade da autuação por cerceamento de defesa e falta da devida motivação.

- Afirma que o fato do início e do final da cadeia de comercialização dos cosméticos da marca Sephora Collection serem ocupados por empresas do grupo LVMH é irrelevante para determinar o correto tratamento da operação de comércio exterior, que a legislação correlata isola as operações realizadas pelo importador, e que apenas há exigência e campo próprio para este informar o encomendante, e não os clientes deste no mercado interno, somente podendo se falar em ocultação do que deveria ser revelado.

- Não há previsão legal para que empresas que componham o mesmo grupo econômico negociem diretamente umas com as outras, nem proibição à revenda por encomendante de mercadoria a empresa que pertença ao mesmo grupo econômico do exportador, ou tratamento diferenciado nestas operações.

- Não foram trazidos pela fiscalização indícios graves, precisos e concordantes da ocorrência de fraude.

- Neste sentido, análise imparcial do contrato firmado entre a CLASSY BRANDS e a exportadora S+ revela que o contrato é usual e adequado ao mercado considerado. A restrição do exportador à venda dos produtos a empresas por ele selecionadas deve-se à estratégia global da empresa, alinhada com o mercado, buscando evitar a depreciação da marca, e era dinâmica, objeto de reuniões de estratégia entre a CLASSY BRANDS e a S+. A vedação de venda pela internet é compatível com a natureza do contrato de distribuição, atacadista; da mesma forma, a delimitação da margem de lucro bruto pela exportadora buscou evitar que o preço encarecesse demasiadamente para o varejista e consumidor final, sendo tais margens compatíveis com os praticados pela CLASSY BRANDS em relação a produtos de outras marcas também revendidas à DOTCOM e à AVENUE HOICHE; ainda que até o início do procedimento fiscal os produtos específicos da Sephora Collection somente tenham sido vendidos às empresas DOTCOM e AVENUE HOICHE, a venda poderia se dar a qualquer empresa autorizada pela S+, o que posteriormente ocorreu.

- As empresas varejistas DOTCOM e AVENUE HOICHE, ligadas ao grupo que detém a marca Sephora, não têm exclusividade com a Classy Brand, nem possuem habilitação no Siscomex, pois adquiriram as mercadorias no mercado interno, já nacionalizadas, não atuando na importação.

- A comparação dos preços pelos quais as varejistas AVENUE HOICHE e DOTCOM adquiriram os produtos da CLASSY BRANDS com os preços finais no varejo é baseada em cálculos artificiais e tendenciosos, pois contrapõe preço de aquisição sem tributos (ICMS/ST e IPI) com preço de venda com os tributos.

- Alega que a equiparação a industrial, por opção do legislador, somente abrange os estabelecimentos com relação contratual com o importador, sendo evidente que é inerente ao sistema que parte da margem de revenda do produto importado não seja alcançada pelo IPI. Ainda, a legislação do IPI sobre cosméticos concentraria a incidência no máximo até o atacadista, configuradas as hipóteses do art. 7º, caput e §1º da Lei nº 7.798/89 c/c art. 1º do Decreto nº 8.393/2015. Não se trata de fraude, mas de não ocorrência do fato gerador.

- Afirma arcar com os riscos do negócios, como de perdas, deterioração, encalhe; ter os produtos da SEPHORA registrados na ANVISA, constando como química responsável sua sócia-administrador; ser responsável pelas demandas de consumidores, mantendo o SAC - Serviço de Atendimento ao Consumidor dos produtos; e distribuir cosméticos de outras marcas a clientes diversos, inclusive para a DOTCOM e a AVENUE HOICHE, além de atuar na fabricação e distribuição de produtos nacionais a clientes varejistas.

Afirma:

Portanto, além de estar formalmente em ordem, o registro da DI está em conformidade com a substância dos negócios entabulados pela Impugnante, que evidenciam ser ela empresa idônea que atua em diversos segmentos do mercado, com marcas e clientes variados, e que se caracteriza como a real encomendante das mercadorias objeto da autuação. As empresas Dotcom e Avenue Hoche são comerciantes varejistas sem relação alguma com a operação de comércio exterior, portanto, não podem ser considerados como encomendantes das mercadorias importadas pela Terra Nova e, por consequência, não deveriam ser indicadas na DI.

- *Entende não ter havido dano erário que justifique a penalidade máxima do direito aduaneiro, dado ser incontroverso que todos os tributos incidentes na importação foram recolhidos pela TERRA NOVA, nunca houve questionamento sobre o valor das mercadorias ou titularidade dos recursos utilizados na operação de comércio exterior, apenas alegando-se omissão na indicação dos nomes da AVENUE HOCHÉ e DOTCOM na DI, com o fim de evitar a incidência do IPI na revenda dos produtos, sendo que este não incide sobre vendas de varejistas*

-Afirma:

Portanto, o suposto dano aventado pela autoridade fiscal é estranho à operação de importação e, por consequência, não autoriza a imposição da multa de que se cuida. Afinal, não cabe multa aduaneira por falta de pagamento de IPI em operação interna.

E ainda:

Saliente-se, por fim, que a suposta infração não acarretou nenhum tipo de prejuízo ao controle administrativo das importações, na medida em que todas as mercadorias foram submetidas a despacho aduaneiro pela importadora Terra Nova, que registrou devidamente as operações em sua contabilidade, emitindo a documentação fiscal pertinente. E da mesma forma agiu a Impugnante em relação aos procedimentos de sua alçada, como comprovam os documentos coligidos durante a fase de fiscalização.

Justamente por isso, teve a Fiscalização plenas condições de, em sede de revisão aduaneira, verificar as transações em sua inteireza, não tendo maiores dificuldades para lavrar o auto de infração ora questionado. De sorte que, se falha houve em razão da omissão dos dados dos clientes da Impugnante na DI, foi **meramente formal**, não justificando a pena de perdimento, ficando prejudicada a multa correspondente.

- Houve precedente transitado em julgado no processo 12466.720457/2016-11 afastando a multa prevista no art. 23, §3º, do Decreto-lei nº 1.455/76 imposta sobre a TERRA NOVA, relativa as operações em comento, por não ter sido comprovada a suposta violação à lei.

- Assim, não se tratando de ato praticado por sócio ou dirigente da CLASSY BRANDS, bem como ato contrário à legislação como reconhecido no julgamento citado, cairia por terra a pretensão de responsabilizá-la por débitos de terceiros.

Em 19/12/2019 (fls. 8759), a responsável Mônica de Sampaio Doria Velloso apresentou a impugnação de fls. 8760 a 8775, em que alega, em síntese:

- Seria evidente sua ilegitimidade passiva, posto que não integra os quadros da AVENUE HOCHÉ, nem figura dentre seus administradores, não se aplicando, portanto, as disposições do art. 135, III, do CTN.

- Haveria nulidade por insuficiência de fundamentação de sua responsabilidade tributária, constando apenas o fato de ser sócia administradora da CLASSY BRANDS e a afirmação de que "empresas agem através de seus administradores".

- Não restou demonstrado o nexo causal entre qualquer conduta da responsável e a obrigação tributária, não tendo se demonstrado os atos com excesso de poderes ou infração à lei, prova esta cujo ônus seria da fiscalização. Tal responsabilidade não é objetiva.

- Houve precedente administrativo com trânsito em julgado nos autos 12466.720457/2016-11 julgando procedente a impugnação para cancelar penalidade alicerçada no mesmo contexto fático.

Em 21/12/2019 (fls. 8936) foi juntada a impugnação da responsável Dotcom Group Comércio de Presentes S.A. (fls. 8939 a 8973), com as seguintes alegações, em síntese:

- Atua exclusivamente no comércio eletrônico, ao passo que a AVENUE HOCHÉ exerce atividades por meio de lojas físicas, sendo sociedade autônoma e diversa da AVENUE HOCHÉ, não sendo o fato de serem empresas do mesmo grupo econômico apto a ensejar sua solidariedade, não havendo nenhuma relação de causalidade entre as atividades de uma e outra.

- *Nunca atuou na importação dos produtos que revende, sendo todos os produtos adquiridos no mercado nacional, no caso da marca exclusiva "Sephora Collection" através de importação por encomenda de terceiro, a CLASSY BRANDS.*

- *Informa não atuar na importação por falta de expertise, e, como consequência, não se enquadrar como contribuinte do IPI, nem ter qualquer interesse comum nas compras efetuadas pela AVENUE HOCHÉ da CLASSY BRANDS.*

- *Haveria nulidade por falta de fundamentação legal e fática da razão pela qual a DOTCOM seria responsável nos termos do art. 124, I, do CTN, não havendo delimitação de ato doloso ou culposo que a incorresse no interesse comum.*

- *Teria havido simples presunção de responsabilidade, afrontando os princípios da legalidade, do contraditório e da ampla defesa, assegurados pela CF, bem como pelo art. 59 do Decreto nº 70.235/1972 e pelo art. 2º da Lei nº 9.784/99.*

- *Requer a aplicação do art. 112 do CTN, e indica que a Instrução Normativa RFB nº 1.862/18 determina expressamente a necessidade de descrição dos fatos que caracterizem a responsabilidade tributária e o enquadramento legal do vínculo de responsabilidade decorrente dos fatos, o que não teria ocorrido.*

- *O dispositivo invocado pela fiscalização seria relativo ao deslocamento da situação de devedor para um terceiro, sendo possível apenas em sede de execução fiscal, cuja competência é exclusiva da PGFN, gerando nulidade nos termos do art. 59, I, do Decreto nº 70.235/1972.*

- *Suscita sua ilegitimidade passiva, dado não se enquadrar em nenhuma das hipóteses do art. 106 do Regulamento Aduaneiro, dado que não promoveu ou participou das importações, e se a requerente não é contribuinte nem responsável por determinação legal não se aplicaria nem o art. 124 do CTN.*

- *Alega que a solidariedade do art. 124, I, do CTN exige o interesse comum caracterizado como interesse jurídico no mesmo polo da relação jurídica, não bastando mero interesse econômico indireto, dado que não se presta a responsabilizar terceiros.*

86. Portanto, o artigo 124, inciso I do CTN é inaplicável ao caso, pois (i) o dispositivo não é forma de inclusão de terceiro, mas sim grau de responsabilidade dos coobrigados; (ii) o dispositivo vale para situações em que não haja bilateralidade no seio do fato tributado; (iii) o interesse comum não se confunde com o interesse econômico no resultado ou proveito da situação que constitui o fato gerador; (iv) os exemplos apresentados pela doutrina demonstram que a situação examinada nesses autos em nada se confunde com a correta abrangência de "interesse comum" e alcance da norma.

- *Cita jurisprudência no sentido de que o interesse comum pressupõe que os solidários sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à*

ocorrência do fato imponível.

- Requer sejam estendidos à sua impugnação todos os argumentos de mérito apresentados pela AVENUE HOCHÉ em sede de impugnação.”

Em que pese os argumentos de defesa, os membros da 8ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, anular o acórdão **14-108.017**, por inexatidão material, e julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido, conforme ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA. EQUIPARAÇÃO A INDUSTRIAL.

Demonstrada pela fiscalização a condição de real encomendante em importações por encomenda, correto o lançamento do IPI devido nas saídas do estabelecimento equiparado a industrial.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

JUROS SELIC. PREVISÃO LEGAL. IMPOSSIBILIDADE DE AFASTAMENTO NO JULGAMENTO ADMINISTRATIVO.

Havendo previsão legal expressa para a incidência da taxa SELIC (art. 61, §3º, da Lei nº 9.430/1996), não é possível o afastamento de tal acréscimo no âmbito do contencioso administrativo tributário.

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

Os juros de mora incidem sobre a totalidade do crédito tributário, do qual faz parte a multa lançada de ofício, conforme Súmula Vinculante CARF nº 108.

SOLIDARIEDADE. INTERESSE COMUM. ART. 124, I, DO CTN.

Correta a responsabilização solidária com fundamento no art. 124, I, do CTN dos que participaram da estrutura ilícita que desfigurou a obrigação tributária, nos termos do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 4/2018.

RESPONSABILIDADE ADMINISTRADOR. ATO ILÍCITO.

Responde pessoalmente o administrador de fato ou de direito que promova a prática de ato em violação à lei, nos termos do art. 135, III, do CTN.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. PREVISÃO LEGAL. IMPOSSIBILIDADE DE AFASTAMENTO EM RAZÃO DE PRINCÍPIOS.

Estando a multa de ofício qualificada expressamente prevista na legislação de regência, e não tendo os fatos configuradores da hipótese prevista no art. 72 da Lei nº 4.502/1964 imputados pela fiscalização sido afastados na defesa, de rigor a manutenção da multa conforme imposta.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014 INEXATIDÕES

MATERIAIS. CORREÇÃO.

Nos termos do art. 67 do Decreto nº 7.574/2011, prolata-se novo acórdão para corrigir inexatidão material existente em julgado.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformados, os Interessados apresentaram os presentes Recursos Voluntários, reiterando seus argumentos de defesa e requerendo seja dado provimento ao Recurso Voluntário com a reforma integral do r. Acórdão recorrido e consequente cancelamento da exigência (principal, multa e juros) e arquivamento do processo administrativo. Subsidiariamente, tendo em vista que não ficou comprovada a existência de fraude, simulação ou conluio – que se cancele a multa agravada de 150%, com aplicação de 75% sobre o imposto que vier a ser mantido.

Por fim, juntou aos autos, acórdão **3003-002.212 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária** deste E Conselho, que trata de matéria idêntica à discutida no presente caso.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Gisela Pimenta Gadelha Dantas, Conselheira Relatora.

Os Recursos Voluntários são tempestivos e atendem aos demais requisitos formais de admissibilidade. Portanto, deles tomo conhecimento.

1. AVENUE HOCHER COMERCIO VAREJISTA DE PRODUTOS LTDA/ CLASSY BRANDS IMPORTAÇÃO E COMÉRCIO DE COSMÉTICOS S/A

Importa destacar que as questões preliminares levantadas pelos Recorrentes tangenciam a análise do mérito e, deste modo, tratarei num único tópico as alegações aventadas nos Recursos Voluntários.

Trata-se de auto de infração para exigência de IPI em razão das operações de saída efetuadas pela empresa Avenue Hoche por ter sido equiparada à industrial, nos termos do que rege o Decreto 7.212/2010 (RIPI/2010).

Todo o procedimento fiscalizatório se sustenta na alegação de uso de pessoa interposta em importação (interposição fraudulenta) com o objetivo de omitir o real encomendante na operação de importação por encomenda. No entanto, embora a fiscalização use por fundamento fático a prática do ilício da interposição fraudulenta de terceiros, o auto de infração indica como dispositivo legal violado o Decreto 7.212/2010 (RIPI/2010) c/c art. 44 da Lei 9.430/1996. Senão vejamos:



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil

INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL
PROCESSO: 19515-720.828/2019-24

**DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL
IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS**

SUJEITO PASSIVO

CNPJ

15.048.124/0007-00

Nome Empresarial

AVENUE HOCHÉ COMERCIO VAREJISTA DE PRODUTOS LTDA

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, com a observância do Decreto nº 70.235/72, e alterações posteriores, em face da apuração das infrações abaixo descritas aos dispositivos legais mencionados.

PRODUTO SAÍDO DO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL OU EQUIPARADO COM EMISSÃO DE NOTA FISCAL

INFRAÇÃO: SAÍDA DE PRODUTOS SEM LANÇAMENTO DO IPI - CARACTERIZAÇÃO DE EQUIPARAÇÃO A INDUSTRIAL

O estabelecimento equiparado a industrial deu saída a produtos tributados, sem lançamento do imposto, por não caracterizar seu estabelecimento como equiparado a industrial, conforme Termo de Verificação Fiscal Nº 03E.

Fato Gerador	Imposto (R\$)	Multa (%)
31/01/2014	12.774,64	150,00
28/02/2014	13.715,06	150,00
31/03/2014	13.865,12	150,00
30/04/2014	10.713,97	150,00
31/05/2014	13.581,00	150,00
30/06/2014	13.084,82	150,00
31/07/2014	15.608,98	150,00
31/08/2014	12.702,93	150,00
30/09/2014	10.965,29	150,00
31/10/2014	12.462,29	150,00
30/11/2014	20.693,16	150,00
31/12/2014	31.038,04	150,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2014 e 31/12/2014:

Art. 9º, inciso IX, do Decreto nº 7.212/10 (RIPI/10);

Arts. 24, inciso III, 35, inciso II, 181, 182, inciso I, alínea "b" e inciso II, alínea "c", 186, §§ 2º e 3º, 189, 260, inciso IV, 262, inciso III, do Decreto nº 7.212/10 (RIPI/10);

Art. 190, inciso I, alínea "b", do Decreto nº 7.212/10 (RIPI/10);

Art. 259, do Decreto nº 7.212/10 (RIPI/10);

Faz parte do presente Auto de Infração o Termo de Verificação Fiscal Nº 03E que segue anexo.

Por outro lado, fica claro no TVF que a descrição dos fatos que compõem a operação considerada fraudulenta tem como espinha dorsal suposto conluio de empresas que, segundo a Fiscalização, praticaram atos simulados com o fim de ocultar o real encomendante/adquirente das mercadorias importadas.

Diz o referido TVF:

“Esta fiscalização teve como objetivo verificar se o contribuinte em epígrafe, **AVENUE HOCHÉ**, se revestia da condição de equiparado a industrial, e consequentemente de contribuinte do IPI.

Como mencionado anteriormente, a **CLASSY BRANDS**, através da importadora **TERRA NOVA**, promoveu importação de produtos de perfumaria e cosméticos e vendeu estas mercadorias no mercado interno, por atacado, para a **AVENUE HOCHÉ**, e esta as revendeu no varejo. Essas importações foram efetuadas na modalidade “Importações por intermédio de terceiros – por encomenda” informando no Sistema Integrado de Comércio Exterior – SISCOMEX, a **TERRA NOVA** como importadora e a **CLASSY BRANDS** como encomendante (adquirente) das mercadorias.

Embora a **CLASSY BRANDS** esteja registrada como encomendante, constata-se que estas importações tiveram a sua real natureza dissimulada, de forma a ocultar que, de fato, a **AVENUE HOCHÉ** era a verdadeira encomendante e real adquirente das mercadorias importadas, ao passo que a **CLASSY BRANDS** cumpria o papel de importador de mercadorias para revenda a encomendante predeterminado.

A **CLASSY BRANDS** e a **AVENUE HOCHÉ** agiram em conluio no sentido de ocultar a primeira como importador por encomenda e a segunda como encomendante e real adquirente de mercadorias importadas. Esta simulação permitiu à **AVENUE HOCHÉ** se excluir da condição de contribuinte do IPI e não pagar o imposto que deveria ter sido apurado em relação à revenda das mercadorias adquiridas da **CLASSY BRANDS**.

A caracterização da **AVENUE HOCHÉ** como verdadeira encomendante e real adquirente das mercadorias importadas pela **CLASSY BRANDS** se deu na medida em que a fiscalização constatou que essas mercadorias foram trazidas ao mercado nacional sob demanda direta da **AVENUE HOCHÉ**, sendo a **CLASSY BRANDS** um mero operacionalizador da importação e prestador de serviços administrativos e jurídicos diversos, tais como registros nos órgãos competentes, regularização e conformidade dos produtos de acordo com a legislação brasileira.

Assim, no caso em tela, foi montada uma engenharia financeira interpondo a **CLASSY BRANDS** como intermediária das operações a fim de quebrar a cadeia do IPI. Fica difícil aceitar que a fabricante francesa “**Sephora SA/France**”, por meio de sua exportadora “**S+ SAS (Sephora SA/France)**” envie para empresas coligadas **DOTCOM** e **AVENUE HOCHÉ**, seus “**PRODUTOS**” proporcionando lucro a terceiros.

A margem de lucro apresentada pela encomendante **CLASSY BRANDS**, dos “**PRODUTOS**” desembaraçados e importados, provenientes da **TERRA NOVA**, apenas reembolsa os tributos incidentes nas operações de importação, sem incluir o IPI.

A **CLASSY BRANDS**, conforme declarou a sócia-administradora Monica de Sampaio Doria Velloso, opera mediante demanda das lojas brasileiras **DOTCOM** e **AVENUE HOCHÉ**, que vendem os “**PRODUTOS**”, canalizando suas compras e importações para as aludidas empresas; que ainda pode variar em decorrência de sazonalidade, abertura de novas lojas e outros fatores.

Isto se faz necessário uma vez que os cosméticos são produtos que podem ser fabricados com características bastante diversificadas para atenderem ao público ao qual são destinados, envolvendo especificações como tamanhos, cores, fragrâncias, embalagens, e etc. Por todos esses fatores, um acordo entre as partes torna-se indispensável na definição das quantidades

a serem importadas de cada um dos itens. Fato comprovado pelo expressivo volume de vendas para estas duas lojas brasileiras **DOTCOM** e **AVENUE HOCHÉ** nos anos de **2012** a **2015**:

2012 – 94,89%

2013 – 96,82%

2014 – 93,61%

2015 – 92,60%

E finalmente, com relação aos estoques que ficam a cargo da **CLASSY BRANDS** são aqueles que permanecem somente para etiquetagem e distribuição para as lojas brasileiras **DOTCOM** e **AVENUE HOCHÉ**.

Ao analisar finalmente as operações, podemos concluir que foi montado um esquema para simular a existência de uma importação regular, com a economia do **IPI** incidente sobre tais “**PRODUTOS**”.

A evidência da simulação faz-se pelos pontos relacionados abaixo:

- Venda dos “PRODUTOS” para as lojas DOTCOM e AVENUE HOCHÉ:

Não haveria necessidade da intermediação da **CLASSY BRANDS**, pois a utilização da trading **TERRA NOVA** já supriria as necessidades econômicas, financeiras e técnicas da operação.

- IMPORTAÇÃO DAS MERCADORIAS PELA CLASSY BRANDS:

É difícil acreditar que a **CLASSY BRANDS** importasse as mercadorias por conta e risco para posteriormente revendê-las a qualquer consumidor ou lojista. Fica claro que as importações só ocorreram por interesse de aquisição por parte da **AVENUE HOCHÉ** e **DOTCOM**. A **CLASSY BRANDS** simplesmente atuou como um prestador de serviços para promover a importação dos “**PRODUTOS**” demandados pela **AVENUE HOCHÉ** e **DOTCOM**.

Fluxo de Pagamentos:

Ficou evidente que as vendas dos produtos da **CLASSY BRANDS** para a **AVENUE HOCHÉ**, nos prazos antecipados de recebimento constatados de **22 a 26 dias**, foram determinantes para o pagamento dos “**PRODUTOS**” para a **TERRA NOVA** que ocorreram nos prazos posteriores e dilatados de **30/60/80 dias**.

Margem de Lucro da CLASSY BRANDS:

No curso da diligência efetuada nesta empresa constatamos nos anos de **2012** e **2013**, uma média de **20%** no lucro, que corresponde praticamente para cobrir o pagamento dos tributos e os custos das despesas de separação e distribuição dos produtos importados.

Margem de Lucro da AVENUE HOCHÉ:

Em uma amostragem nos produtos com o maior volume unitário na compra, constatamos que o lucro obtido na comercialização dos “**PRODUTOS**” na venda ao consumidor final variou de **250% a 2500%**.

Número de funcionários da CLASSY BRANDS:

Pequena quantidade de funcionários registrados na Filial em São Paulo/SP, em **2012**, com 4 funcionários, e em **2013**, com 9 funcionários. Inexistência de funcionários próprios na Matriz em Vitória/ES.

Interdependência entre as empresas (administradores):

Três dos diretores da **Sephora do Brasil Participações S.A.**, Luis Antonio Carapeto Lavrador (CPF: 125.734.808-60), Laurent Philippe Pierre Levron (CPF: 214.693.878-16) e Flavia Maria Bittencourt (CPF: 011.971.887-11), também eram diretores da **DOTCOM** e administradores da **AVENUE HOCHÉ**.

Interdependência entre as empresas (coligadas):

O sítio de vendas sephora.com.br é de propriedade da **DOTCOM**, integrante do grupo empresarial francês **LVMH – Moët Hennessy-Louis Vuitton** da qual faz parte a fabricante “**Sephora SA/France**”. Em 31/10/2016, por força da 12ª Alteração Contratual, a **DOTCOM GROUP COMÉRCIO DE PRESENTES S.A.**, CNPJ: **05.753.951/0001-55** incorporou a **SEPHORA DO BRASIL PARTICIPAÇÕES S.A.**

Interdependência entre as empresas (quadro societário)

A empresa francesa “**Sephora SA/France**” integra o grupo empresarial **LVMH – Moët Hennessy-Louis Vuitton** e tinha participação na **Sephora do Brasil Participações S.A.**, como única acionista, com mais de 172 milhões de ações, com praticamente 100% do capital social, desde 02/08/2010. A **Sephora do Brasil Participações S.A.** (CNPJ: 11.973.115/0001-89) era sócia da **AVENUE HOCHÉ** neste período.

Venda dos “PRODUTOS” pela CLASSY BRANDS:

Praticamente a totalidade de suas vendas (superiores a **92%**), de **2012** a **2015**, foram para as empresas **AVENUE HOCHÉ** e **DOTCOM**.

Portanto, ao se ocultarem nas operações de importação dos “**PRODUTOS**”, irregularmente realizadas em nome da **TERRA NOVA** e **CLASSY BRANDS**, as empresas **DOTCOM** e **AVENUE HOCHÉ** se esquivaram da condição de equiparadas a industriais e de estarem sujeitas ao recolhimento de expressivos valores do **IPI**, que deveriam ser pagos ao governo federal em consequência da revenda dessas mercadorias no mercado brasileiro (...)

É bastante claro que o procedimento descrito no relatório fiscal foi voltado a demonstrar que as empresas envolvidas agiram em conluio para ocultar o real encomendante/adquirente mediante simulação, de modo a configurar a infração conhecida por “interposição fraudulenta”. Sem adentrar, por ora, na comprovação por parte da Fiscalização, da prática da interposição fraudulenta, fato é que a atividade de auditoria fiscal tem natureza vinculada e, portanto, não há margem para que se impute penalidade diversa daquela descrita na narração dos fatos. Por conseguinte, se constatada a prática de interposição fraudulenta na importação, deveria ter a Fiscalização aplicado a penalidade prevista no art. 23, V, e §§ 1º a 3º, do Decreto-Lei 1.455/1976, e, se cabível, a multa prevista no art. 33 da Lei 11.488/2007:

Decreto-Lei 1.455/1976:

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

V- estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

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

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

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

Lei 11.488/2007:

Art. 33. A pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).

Em suma, a conduta descrita pela fiscalização enquadra-se ao menos em uma das hipóteses do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, dispositivo que prescreve penalidade mais específica para a situação constatada pela fiscalização. Assim sendo, se houve a infração de “ocultação do real encomendante/adquirente” configurado está o “dano ao Erário”, hipótese para a qual existe penalidade específica, afastando-se a norma geral nos termos do art. 2º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, bem como em observância ao Princípio da Tipicidade.

Nessa linha de raciocínio, vale citar o acórdão 9303-009.778, da 3ª Turma da CSRF, a saber:

“A norma em referência determina seja afastada a aplicação da pena de perdimento da mercadoria nas hipóteses em que houver disposição jurídica de caráter sancionatório mais específico. No caso, a multa regulamentar foi aplicada em razão de a Contribuinte MUDE ter entregue a consumo produtos de procedência estrangeira, importados por terceiros por sua conta e ordem, de forma fraudulenta, uma vez ocultada, pelos importadores interpostos, a

sua condição de real importadora e adquirente nos procedimentos aduaneiros de ingresso das mercadorias no Brasil.

Sob esta perspectiva, restaria configurada a hipótese de ocorrência de dano ao erário, punível com a pena de perdimento, descrita no art. 23, inciso V, §§1º e 3º, do Decreto-lei nº 1.455/76, por se constituir em penalidade mais específica para a situação constatada pela Fiscalização: a importação de mercadoria ao abrigo de Declaração de Importação (DI), mediante a ocultação do real vendedor.

Não houve a caracterização de qualquer ilícito que pudesse ensejar a aplicação da penalidade constante do art. 490, inciso I, do Decreto nº 4.544/02.

A conduta praticada pelo Sujeito Passivo de entregar à consumo mercadorias importadas de forma clandestina, irregular ou fraudulenta, decorreu de a importação ter sido realizada mediante, segundo a Fiscalização, a ocultação do real importador/adquirente da mercadoria. Portanto, mostrasse mais abrangente a norma que prevê a caracterização de dano ao erário e a consequente aplicação da pena de perdimento, pela ocultação do real importador, absorvendo a conduta menor, qual seja, a entrega a consumo da mercadoria indevidamente internalizada em território nacional. Prevaleceria, portanto, a aplicação da pena de perdimento por ser mais específica”.

Portanto, a pena de perdimento, por sua natureza de desfazimento da operação fraudulenta, tem por consequência lógica a absorção das multas tributárias e, especialmente, lançamento de tributo – no caso dos autos, IPI.

Neste sentido, já existe farta jurisprudência deste E. Conselho:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO (II)

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007

IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE. DANO AO ERÁRIO. IMPOSSIBILIDADE DA APLICAÇÃO DA MULTA PREVISTA NA LEI Nº 4.502/1964, ART. 83, I, E DECRETO-LEI Nº 400/1968, ART. 1º. COMINAÇÃO DA PENA PREVISTA NO ART. 23, INCISO V, §§ 1º E 3º DO DECRETO-LEI Nº 1.455/1976. APLICAÇÃO DA REGRA DA ESPECIALIDADE OU DA ESPECIFICIDADE DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 690 DO DECRETO Nº 6.759/2009.

(...)

A ocultação do real adquirente configura infração de dano ao Erário e sujeita o infrator à aplicação da pena de perdimento, convertida em multa quando não localizadas as mercadorias, conforme determinação do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, não sendo possível a aplicação de multa mais genérica por disposição expressa do art. 690 do Decreto nº 6.759/2009 (...) não é cabível a aplicação concomitante de perdimento, e tributo devido no desembaraço aduaneiro de mercadoria (acrescido de penalidade incidente sobre a diferença de tributo lançada de

ofício). O caso que o Fisco disse que entende ter ocorrido (acusação) é o de interposição fraudulenta na importação, com declaração de importação registrada em nome de importador ostensivo, sem declinar que existia um importador por conta e ordem que forneceu os recursos para pagar a importação (...).

Não há espaço para a cobrança de diferenças de impostos incidentes na importação (por pretensa declaração errônea de valor aduaneiro), nem penalidades por declaração inexata, porque esse procedimento só é cabível se a mercadoria for desembaraçada, o que não se coaduna com o perdimento. A Pena de Perdimento, como já foi dito anteriormente, absorve qualquer outra. A meu ver, aplicado o perdimento, quando cabível, cabe restituição dos tributos incidentes na importação (no registro da DI)". Acórdão 3401-003.200, Primeira Turma da Quarta Câmara da Terceira Seção, relator Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araujo Branco.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 07/01/2005 a 30/01/2007

IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE. DANO AO ERÁRIO. CONFLITO APARENTE DE NORMAS. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE.

*A ocultação do real adquirente configura infração de dano ao Erário e sujeita o infrator à aplicação da pena de perdimento, convertida em multa quando não localizadas as mercadorias, conforme determinação do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, não sendo possível a aplicação de multa mais genérica. **Acórdão 9303-014.103 – CSRF / 3ª Turma, Relator Conselheiro Vinícius Guimarães***

Pelas razões acima expostas, entendo que o acórdão recorrido merece reforma para que seja cancelado o lançamento do auto de infração em questão.

2. DAS FRAUDE/SIMULAÇÃO PARA OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE

A interposição fraudulenta de que trata o art. 23, V do Decreto-Lei n. 1.455/1976 depende de provas concretas que exponham a real ocorrência de simulação ou fraude de toda a operação de importação e revenda, sendo metodologia utilizada nos casos em que a origem dos recursos parece ser legítima, mas existem elementos concretos que exponham a fraude ou ocultação do real comprador das mercadorias importadas.

Conforme demonstrado pelos Recorrentes, existem no caso em tela, as seguintes relações jurídicas típicas e totalmente individualizadas entre as partes dos contratos firmados:

(a) relação comercial entre S+ e Classy com base no Contrato de Distribuição devidamente firmado entre as partes (sem qualquer participação da Avenue), sob o qual a Classy viria a adquirir os produtos para revenda no mercado nacional;

(b) relação comercial entre Classy e Terra Nova, *trading*, tendo esta última atuado como importadora e a Classy, como encomendante (novamente, sem qualquer participação da Avenue); e

(c) relação comercial entre Classy e a Avenue referente à distribuição a varejo, no mercado nacional, de produtos já nacionalizados que foram importados pela Classy (na qualidade de encomendante).

(d) A atuação da Classy era distinta da atuação da Terra Nova e era muito mais distante ainda da Avenue no mercado local. Por isso, era importante a adoção da figura prevista na legislação em vigor da importação por encomenda, já que a Classy possuía um conhecimento do mercado e expertise para a efetiva realização das atividades em benefício de seus clientes:

(i) **Processo regulatório e legal:** conforme previsto na cláusula 3.2, do Contrato de Distribuição, inclui as seguintes atividades:

(i.1) registro do produto no Brasil, conforme a regulamentação brasileira;

(i.2) verificação do controle de qualidade, conforme a regulamentação brasileira;

(i.3) retirada da embalagem externa utilizada na importação e rotulagem dos produtos, conforme regulamentação brasileira;

(i.4) importação, armazenamento e distribuição no atacado no Brasil dos produtos

(ii) **Responsabilidade perante terceiros (autoridades administrativas, alfandegária, clientes finais)**, conforme previsto na Cláusula 3.2.do Contrato de Distribuição e do Contrato firmado entre a Classy e a Dotcom / Avenue Hoche; e

(iii) **Armazenamento** dos produtos importados de forma a garantir a conservação deles, respeitando as normas regulatórias e legais atualmente previstas, conforme previsto na cláusula 5, do Contrato de Distribuição – fls.600 e ss.

As atividades acima descritas foram realizadas pela Classy, que, na qualidade de empresa encomendante, era quem possuía todas as licenças, autorizações e estrutura necessárias para nacionalizar os produtos em questão e torná-los aptos para serem vendidos no atacado em território brasileiro e, posteriormente, no varejo. Entre os riscos assumidos pela Classy, demonstrando sua relevante atuação na referida estrutura de importação, podem ser destacados os seguintes:

- 1) não havia garantia de que os produtos encomendados seriam totalmente revendidos, podendo ocorrer perdas e outros fatores que implicassem prejuízo, tais como roubo, perda e dano durante o transporte, prejuízos estes que seriam de responsabilidade da Classy;
- 2) os produtos *Sephora Collection* estavam registrados em nome da Classy na Agência Nacional de Vigilância Sanitária (“ANVISA”), o que era condição necessária para a obtenção do licenciamento da importação e comercialização do produto e demonstra a sua efetiva atuação como encomendante, com a devida assunção dos riscos do negócio;
 - (i) eram também de responsabilidade da Classy as demandas de consumidores, razão pela qual era ela quem mantinha à época o Serviço de Atendimento ao Consumidor (“SAC”);
 - (ii) também era da Classy a responsabilidade quanto à indicação e à adequação dos prazos de validade dos produtos em atendimento à legislação brasileira; e
 - (iii) a Classy arcava com todas as formalidades administrativas de liberação de exportação e alfandegárias que fossem necessárias.

A própria D. Fiscalização confirmou no Relatório Fiscal que as importações foram realizadas na modalidade de importação por encomenda pela Classy, com o devido registro no Siscomex, assim como também em nenhum momento colocou em dúvida os procedimentos e as declarações aduaneiras na esfera do comércio exterior.

Neste contexto, e considerando o exigido pela regra contida no inciso V do art. 23 do Decreto-Lei n. 1.455/1976, entendo que os elementos probatórios apontados pela fiscalização são insuficientes para lastrear o argumento da ocorrência de interposição fraudulenta de terceiros na importação. Tampouco não se encontra nos autos elementos que comprovem o conluio das partes para fraudar a Fiscalização mediante simulação.

Ao contrário do que foi afirmado no r. decisão recorrida, entendo que a situação analisada nestes autos é exatamente a mesma do Processo Administrativo n. 12466.720457/2016-

11. Ao examinar a mesma tipologia de transação no ano-calendário de 2016, a **DRJ/FNS reconheceu a total ausência de provas que pudessem comprovar a ocultação do real adquirente:**

“No presente caso a autoridade fiscal não carrou aos autos elementos de prova capazes de comprovar que as interessadas tenham agido em desacordo com o previsto na legislação de regência. A autuação deve estar instruída com os respectivos elementos probatórios. Esta situação limita o direito de defesa e possibilidade de contraditório destes autuados (artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72).

Não foi apresentado um conjunto suficiente de indícios para a comprovação do ilícito, como proximidade das datas e numerações das notas fiscais de entrada e saída; reduzido quadro de funcionários ou ínfima margem de lucro. Também não foi trazida aos autos nenhuma citação com relação ao fluxo de recursos entre importador, encomendante e possíveis reais adquirentes, dentre outras provas. Verifica-se que os fatos narrados na autuação não são suficientes para caracterizar as condutas relacionadas à ocultação e interposição fraudulenta no âmbito do comércio exterior.” (grifos nossos)

Da mesma forma como ocorre no caso ora em análise, a acusação fiscal do Processo Administrativo 12466.720457/2016-11 estava baseada na suposta interposição fraudulenta de sociedades com a ocultação intencional do real beneficiário dos produtos e nada ficou comprovado. Pelo contrário, a robusta documentação acostada aos autos nos leva a concluir que:

(a) as atividades contratadas foram efetivamente realizadas, possuindo todas as empresas capacidade econômico-financeira e operacional para realização das suas respectivas tarefas ajustadas com os demais; (b) as importações foram efetivadas em consonância com as normas fiscais e os documentos relativos aos negócios foram apresentados; (c) não há provas de qualquer ato fraudulento ou de conluio entre as empresas.

Deve-se frisar que é legítimo e permitido que empresas nacionais revendam produtos importados sem que seja necessária a sua participação – de forma direta ou indireta – na importação. A única ressalva é que o importador e o interessado imediato na importação sejam devidamente identificados na DI para permitir o efetivo controle aduaneiro. Portanto, entendo que inexistem irregularidades nas operações apontadas pela fiscalização.

Além disso, não constitui violação à legislação nem tampouco artifício ou artimanha para afastar o IPI, o fato de os produtos importados serem revendidos a distribuidores específicos determinados pela exportadora.

Nessa linha de raciocínio, importa mencionar a Solução de Consulta COSIT n. 58/2021 que versa “a presença de um terceiro envolvido – o encomendante do

encomendante predeterminado - não é vedada pela legislação, não descaracteriza a operação de importação por encomenda, e, portanto, não é obrigatória sua informação na Declaração de Importação, desde que as relações estabelecidas entre os envolvidos na importação indireta representem transações efetivas de compra e venda de mercadorias”:

A importação por encomenda envolve, usualmente, apenas dois agentes econômicos, ou seja, o importador por encomenda e o encomendante predeterminado, que são, respectivamente, o contribuinte e o responsável solidário pelos tributos incidentes. A presença de um terceiro envolvido – o encomendante do encomendante predeterminado

- não é vedada pela legislação, não descaracteriza a operação de importação por encomenda, e, portanto, não é obrigatória sua informação na Declaração de Importação, desde que as relações estabelecidas entre os envolvidos na importação indireta representem transações efetivas de compra e venda de mercadorias.

A ocorrência de relações comerciais autênticas com terceiros, nos casos de importação por encomenda, por si só, não caracteriza ocultação do real comprador mediante fraude, simulação ou interposição fraudulenta, de que trata o inciso V, do art. 23 do Decreto-Lei (DL) nº 1.455, de 1976, ou acobertamento de reais intervenientes ou beneficiários, de que trata o art. 33 da lei nº 11.488, de 2007, **desde que as relações estabelecidas entre todas as partes sejam legítimas, com comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos utilizados**, observado o disposto no § 2º do art. 23 do DL nº 1.455, de 1976.

A simples vinculação societária entre empresas nacionais envolvidas em operação legítima de importação por encomenda não se confunde com a figura da infração de ocultação do sujeito passivo mediante fraude, simulação ou interposição fraudulenta, de que trata o inciso V, do art. 23 do DL nº 1.455, de 1976.

A legislação aduaneira de regência não estabelece prazo mínimo para permanência de mercadoria importada em estoque, seja por parte do importador ou por parte do encomendante predeterminado. O curto tempo de permanência de mercadoria em estoque não tem o condão de, isoladamente, descaracterizar modalidade de importação indireta por encomenda, de que trata o art. 11 da Lei nº 11.281, de 2006. Dispositivos Legais: Constituição Federal, art. 237; Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, com redação da Lei nº 10.637, de 2002; Lei nº 11.281, de 2006, arts. 11 e 13; Lei nº 11.488, de 2007, art. 33; Decreto nº 70.235, de 1972, art. 49; Decreto nº 6.759, de 2009 (Regulamento Aduaneiro), art. 18 e art. 106, § 1º, II; Decreto nº 7.212, de 2010, art. 264; Instrução Normativa RFB nº 1.861, de 2018, art. 3º; e Instrução Normativa RFB nº 1.986, de 2020.

Como se verifica, a situação endereçada na Solução de Consulta assemelha-se a dos autos, reforçando a defesa dos contribuintes quanto inexistência de fraude por

ocultação de estabelecimento equiparado a industrial com finalidade de quebra da cadeia do IPI. Aliás, este E. Conselho já teve a oportunidade de julgar matéria idêntica à discutida - acórdão **3003-002.212 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**, ocasião em que, por unanimidade de votos, os membros do colegiado entenderam não existir nenhuma comprovação de interposição fraudulenta, razão pela qual deram total provimento aos Recursos Voluntários para cancelar o lançamento do auto de infração em questão. A mencionada decisão transitou em julgado.

3. DOS RESPONSÁVEIS

O artigo 134 do CTN prevê a responsabilidade solidária dos sócios em casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação tributária principal pelo contribuinte. Ou seja, somente quando o contribuinte não puder pagar seus impostos, os sócios podem ser responsabilizados. De outro lado, o art. 135 do CTN restringe a possibilidade de os sócios serem pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

(...)

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório. Grifos nossos

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Como no caso em questão não há lançamento de IPI a ser feito, resta prejudicada a análise dos argumentos de responsabilidade.

Não bastassem os argumentos já expostos, imperioso ressaltar que em momento nenhum a Fiscalização foi hábil a demonstrar que os sócios tenham incorrido em

qualquer hipótese passível de ensejar qualquer responsabilização deles, pessoas físicas. E mais: conforme destacado no dispositivo acima transcrito, parágrafo único do art. 145 do CTN, ao dispor sobre responsabilização pessoal dos sócios, exclui penalidades, exceto a moratória. Além disso, não se pode utilizar do CTN para imputar responsabilidade em matéria aduaneira.

Portanto, o Auto de Infração carece em sua motivação de elementos que permitam a responsabilização dos agentes **PEDRO EICHIN AMARAL, LAURENT PHILIPPE PIERRE LEVRON, MONICA DE SAMPAIO DORIA VELLOSO e FLAVIA MARIA BITTENCOURT**.

4. CLASSY BRANDS IMPORTAÇÃO E COMÉRCIO DE COSMÉTICOS S/A

Conforme apurado no período abrangido pela fiscalização, a Classy Brands (também Recorrente) atuou como distribuidora de cosméticos nacionais e importados, destacando-se pela ampla experiência no desenvolvimento de projetos voltados ao fomento de vendas e à valorização de marcas.

Nesse contexto, em 22/09/2011, a Classy Brands firmou contrato com a exportadora S+ para distribuição dos produtos da marca Sephora. Inicialmente, a autorização concedida restringia a distribuição às empresas listadas no anexo contratual, abrangendo estabelecimentos do varejo, salões de beleza e esmalterias.

Para viabilizar a operação, a Classy Brands contratou a Terra Nova Trading Ltda. (trading) para realizar, sob encomenda, a importação de cosméticos de diversas marcas internacionais — incluindo Sephora — com posterior revenda no mercado interno.

As encomendas realizadas pela Classy Brands à Terra Nova observaram rigorosamente as normas aplicáveis, especialmente o artigo 11 da Lei nº 11.281/2006 e a Instrução Normativa RFB nº 634/2006. A Terra Nova efetuou as importações com recursos próprios, repassando as mercadorias à Classy Brands. Ambas foram corretamente identificadas nas respectivas Declarações de Importação (DI), como importadora e encomendante.

Ficou demonstrada, portanto:

- A legalidade das operações por encomenda e a respectiva margem de lucro;
- A independência entre as partes envolvidas, constituídas antes do início das importações;
- A inexistência de fraude ou simulação;
- O recolhimento regular do IPI, conforme a legislação vigente;
- A ausência de responsabilidade solidária entre os demais envolvidos.

As relações jurídicas mencionadas foram estabelecidas entre pessoas jurídicas distintas e autônomas — S+, Terra Nova, Classy Brands, Avenue Hoche/Dotcom e diversos outros clientes da Classy Brands. No processo de importação, apenas a Classy Brands (encomendante), a

Terra Nova (importadora) e a S+ (exportadora) participaram efetivamente. Avenue Hoche, Dotcom e os demais clientes da Classy Brands não exerceram qualquer ingerência sobre esse processo, limitando-se à aquisição dos produtos importados.

Para reforçar esse ponto, a própria decisão recorrida reconhece que as operações foram realizadas sob a modalidade de importação por encomenda, conforme trecho: “Ou seja, não se trata de descaracterização da importação por encomenda para importação por conta e ordem ou por conta própria, dado que a atuação da TERRA NOVA como importadora não foi afastada pela fiscalização.”

A legislação que regula a importação por encomenda, como o artigo 3º da IN SRF nº 634/2006, determina:

Art. 3º O importador por encomenda, ao registrar DI, deverá informar, em campo próprio, o número de inscrição do encomendante no CNPJ.

A revenda posterior da mercadoria pelo encomendante não torna seus clientes participantes da importação, razão pela qual não há obrigatoriedade de indicá-los na DI. O que se veda é a interposição fraudulenta de terceiros com o intuito de ocultar os reais envolvidos. Se todos os elos da cadeia comercial exercem funções legítimas e justificáveis, não há fundamento para objeção fiscal — salvo comprovação de ausência de atividade comercial efetiva que caracterize interposição indevida.

Diante disso, resta evidente a ausência de base legal para sustentar o auto de infração e, por consequência, a decisão recorrida. A Terra Nova cumpriu sua obrigação ao indicar a Classy Brands como encomendante na DI. Os clientes da Classy Brands não deveriam ser mencionados, seja por falta de previsão normativa, seja pela impossibilidade de antecipar os compradores no mercado interno. Ademais, a legislação não proíbe, tampouco impõe tratamento diferenciado, às operações em que os clientes da encomendante pertençam ao mesmo grupo econômico do exportador.

Com a devida vênia, não cabe à fiscalização definir como as partes devem estruturar seus negócios. A liberdade de iniciativa e a livre concorrência garantem às empresas autonomia para escolher a forma mais adequada de atuação, desde que observadas as normas legais pertinentes.

5. DOTCOM GROUP COMÉRCIO DE PRESENTES S.A

A Recorrente atua exclusivamente no comércio eletrônico varejista, enquanto a Avenue Hoche desenvolve suas atividades por meio de lojas físicas. Trata-se, portanto, de pessoas jurídicas distintas, tanto sob o aspecto formal quanto fático, cada uma com atuação própria e independente.

No exercício de suas atividades — venda online de produtos cosméticos e de

perfumaria — a Recorrente jamais realizou qualquer operação de importação, seja de forma direta, por encomenda ou por conta e ordem. Todos os produtos comercializados foram adquiridos no mercado nacional, já nacionalizados por terceiros independentes, que realizaram as respectivas importações de forma regular.

Dessa forma, conforme amplamente demonstrado e comprovado através da documentação juntada aos autos, não há qualquer irregularidade nas operações objeto da presente autuação. Por conseguinte, é descabida a imputação de responsabilidade solidária à empresa Dot.

Conclusão

Por todos os motivos expostos, dou provimento aos Recursos Voluntários da **AVENUE HOCHER COMERCIO VAREJISTA DE PRODUTOS LTDA**, da **CLASSY BRANDS IMPORTAÇÃO E COMÉRCIO DE COSMÉTICOS S/A**, da **DOTCOM GROUP COMÉRCIO DE PRESENTES S.A** e de **responsáveis** incluídos no polo passivo, para cancelar o lançamento do auto de infração em questão

É como voto.

Assinado Digitalmente

GISELA PIMENTA GADELHA DANTAS

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha, redator designado.

Com as devidas vênias, divirjo do encaminhamento dado pela i. Relatora ao julgamento dos Recursos Voluntários que aqui se discutem, em face de AVENUE HOCHER COMÉRCIO VAREJISTA DE PRODUTOS LTDA. e CLASSY BRANDS IMPORTAÇÃO E COMÉRCIO DE COSMÉTICOS S/A.

1 Ocultação do sujeito passivo

Entendo que a fiscalização logrou êxito em caracterizar a ocultação do sujeito passivo por simulação (art. 23, V, do Decreto-lei nº 1.455/76), pois as operações fiscalizadas não se sucederam no contexto de uma estrutura legítima de "encomenda da encomenda".

As Soluções de Consulta Cosit nº 158/2021 e 43/2025 estabelecem parâmetros de segurança jurídica, delimitando as hipóteses de conformidade que afastam a caracterização de interposição fraudulenta quando um varejista adquire mercadorias de um distribuidor que, por

sua vez, encomendou o produto de um importador. A RFB se pronunciou no sentido de que não é preciso declarar o varejista na DI, *desde que* ele seja apenas um cliente do encomendante, caracterizando uma revenda comercial legítima. As soluções de consulta legitimam a figura do "encomendante do encomendante" apenas quando as relações entre os agentes são efetivas e autênticas, com independência financeira e assunção de riscos próprios.

No caso dos autos, todavia, não se verifica uma sucessão de negócios autônomos. As transações de compra e venda entre a encomendante ostensiva (CLASSY, declarada na DI) e os "terceiros" (DOTCOM e AVENUE HOCHÉ) não ocorreram de forma autônoma e as partes não eram independentes: a encomendante ostensiva não detinha autonomia comercial, tendo preços e margens fixados pela exportadora estrangeira em benefício exclusivo das encomendantes ocultas; DOTCOM e AVENUE HOCHÉ não eram "cliente de um cliente", mas as destinatárias de toda a operação desde a origem. Ficou caracterizado o financiamento antecipado das importações e a destinação de quase a totalidade das mercadorias às encomendantes ocultas, denotando a dependência comercial da encomendante interposta, cuja estrutura não visava o mercado, mas servia como anteparo formal para a ocultação dos reais intervenientes.

No que tange à possibilidade de adiantamento de recursos, a SC Cosit nº 43/2025 enfatiza a autonomia das relações jurídicas, estabelecendo que a operação de "encomenda da encomenda" é composta por duas relações de compra e venda distintas e autênticas: (1) entre o importador e o encomendante predeterminado; (2) entre o encomendante predeterminado e o "terceiro", encomendante do encomendante.

O adiantamento de recursos do "terceiro" para o "encomendante" é visto como uma transação comercial legítima e interna ao País. Se o terceiro transfere recursos antecipadamente ao encomendante para garantir a aquisição da mercadoria ou obter melhores preços, isso faria parte da liberdade contratual e da dinâmica do mercado doméstico. A suspeita de fraude é afastada pela transparência e a capacidade financeira, não pela ausência de adiantamento de recursos.

Se o "terceiro" detiver recurso de origem lícita e o "encomendante" registrar a entrada dos valores correspondentes em sua contabilidade como um adiantamento de cliente, a operação é considerada real. O adiantamento em si não é um problema. Se o encomendante predeterminado realmente recebe a mercadoria, assume os riscos de estoque (ainda que por pouco tempo) e emite a nota fiscal de venda para o terceiro, a relação é considerada autêntica.

O adiantamento de numerário, neste contexto, seria apenas uma modalidade de pagamento prevista no Direito Civil e Comercial, e não uma prova de que o terceiro está "usando" o nome do encomendante para importar.

No caso dos autos, os prazos para pagamento mais exíguos (o encomendante declarado na DI recebia do encomendante oculto anteriormente a ter que pagar o importador ostensivo pelos produtos, e antes do prazo de pagamento para a exportadora) são evidência da simulação porque, somados à falta de autonomia da interposta e ao controle do exportador,

demonstram que a interposta não era uma comerciante independente antecipando recebíveis, mas apenas um veículo formal para o dinheiro sem que a encomendante oculta aparecesse na DI. O adiantamento não era uma ferramenta de negócio, mas instrumento da ocultação.

Nesse contexto, entendo que a fiscalização logrou êxito em caracterizar a ocultação do sujeito passivo por simulação (art. 23, V, do Decreto-lei nº 1.455/76).

2 Legalidade do lançamento na esfera tributária

Sob o ponto de vista do voto condutor, diante da simulação na identificação do sujeito passivo das operações, a autoridade fiscal deveria ter aplicado as sanções específicas previstas na legislação aduaneira para o caso de ocultação e cessão de nome: a pena de perdimento ou a multa substitutiva ao perdimento (art. 23, V, §1º e §3º, do Decreto-lei nº 1.455/76) e a multa pela cessão do nome nas operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários (art. 33 da Lei nº 11.488/2007).

Ao caracterizar a simulação na importação, a autoridade fiscal identificou a falsidade ideológica no preenchimento da DI para ocultar o real encomendante, configurando o dano ao erário punido com o perdimento da mercadoria conforme art. 23, V, §1º, do Decreto-lei nº 1.455/76.

Na ótica da relatora, a penalidade para a ocultação do real adquirente na importação da mercadoria não-localizada, consumida ou revendida (caso a apreensão para perdimento se revele impossível) seria a multa equivalente ao valor aduaneiro, e não o reenquadramento do infrator no IPI sobre a revenda. Ao lançar o IPI sobre o valor de revenda, teria sido desvirtuado o regime sancionatório da interposição fraudulenta, buscando uma base de cálculo (preço de revenda) que não possui previsão legal para a infração de ocultação na importação.

Nesse contexto, a revenda das mercadorias em solo nacional pelo real encomendante nada mais seria do que o exaurimento da infração antecedente, e não caberia sancionar isoladamente uma etapa que é mero desdobramento lógico do aproveitamento econômico da importação irregular. Assim, a carga de reprovabilidade estatal deveria ter-se concentrado na infração principal (interposição fraudulenta). A exigência de IPI sobre a revenda já deveria ter sido integralmente anulada pela sanção aduaneira específica.

A infração de interposição fraudulenta gera um dano ao erário que é integralmente sancionado pela pena de perdimento ou sua multa substitutiva. Esta penalidade cumpriria a dupla função de punir a infração e recompor o erário, e não haveria espaço para o lançamento de tributos sobre a circulação interna.

Todavia, cabe perquirir se, reconhecida a interposição fraudulenta do real adquirente na importação, a resposta jurídica adequada restringe-se à aplicação da penalidade prevista no art. 23, V, § 1º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, ou se subsiste a possibilidade de

exigência do IPI incidente sobre as saídas internas promovidas pelo encomendante oculto, inclusive com multa qualificada por simulação.

A dúvida que merece enfrentamento cuidadoso é se a gravidade da sanção de perdimento, concebida como resposta máxima às infrações capituladas no ordenamento aduaneiro, teria efeito exauriente sobre as consequências jurídicas do mesmo contexto fático, tornando inadequado o lançamento do IPI de que se cuida.

O perdimento incide sobre a mercadoria introduzida no País com violação às normas de controle aduaneiro e identificação do sujeito passivo. Trata-se de sanção voltada à repressão da fraude no âmbito do controle de fronteira.

Já o lançamento do IPI de que se cuida não decorre da infração aduaneira, mas da realização de fato gerador próprio: a saída de produto importado no mercado interno, promovida por quem, à luz da realidade material, atuou como verdadeiro encomendante da mercadoria de procedência estrangeira, ora equiparado a industrial.

Sob o pressuposto da ocultação na importação, a ocorrência do fato gerador do IPI na revenda não suscita dúvida. Resta saber se haveria relação de prejudicialidade necessária entre a aplicação da sanção de perdimento e a constituição do crédito tributário.

Nos termos do art. 116 do Código Tributário Nacional, o fato gerador considera-se ocorrido desde que verificadas as circunstâncias materiais necessárias à sua incidência. E o art. 118 do mesmo diploma determina que a definição legal do fato gerador deve ser interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos praticados. Já o art. 77 da Lei nº 4.502/1964 (art. 568 do RPI/2010), estabelece que a aplicação de penalidade fiscal **não dispensa, em caso algum, o pagamento do imposto devido**. Entendo que tais disposições têm alcance decisivo no caso concreto.

O fato gerador aperfeiçoou-se com a saída interna das mercadorias importadas, devendo ser reconhecida a sujeição do encomendante oculto, à luz dos arts. 116 e 118 do Código Tributário Nacional.

Ainda que a operação tenha sido estruturada mediante simulação, é fato que a circulação econômica das mercadorias ocorreu. Houve aquisição e revenda. A simulação não impede a incidência; ao contrário, autoriza a desconsideração da forma adotada para alcançar a realidade material: a saída promovida pelo equiparado ao industrial.

A obrigação tributária nasceu da ocorrência do fato gerador material, devendo-se interpretar a hipótese de incidência com total abstração da validade jurídica dos atos praticados ou da natureza da infração aduaneira antecedente. O tributo não possui natureza de sanção, mas de dever legal decorrente da circulação econômica das mercadorias de procedência estrangeira.

A ocultação do encomendante como meio destinado a afastar a incidência do imposto na revenda não suprime o fato gerador do imposto. A finalidade da simulação revela a consciência de que, se corretamente identificado o sujeito passivo, o tributo seria devido. Se a

sanção aduaneira máxima absorvesse a tributação subsequente, admitir-se-ia que a fraude mais grave produziria efeito paradoxalmente mais benéfico ao infrator, eliminando o tributo cuja incidência se buscou evitar. Essa conclusão não se harmonizaria com os arts. 116 e 118 do Código Tributário Nacional.

Em sentido convergente, trago o precedente do Acórdão nº 3401-003.501 da 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de 24/04/2017:

FRAUDE NA IMPORTAÇÃO. IPI INCIDENTE NA SAÍDA DO IMPORTADOR. POSSIBILIDADE.

Constatada fraude na importação de mercadoria de procedência estrangeira, independentemente da aplicação da pena de perdimento ou multa equivalente ao valor comercial da mercadoria, deve ser realizado o lançamento de ofício de IPI devido sobre a saída do produto do estabelecimento para comercialização.

Quanto à multa qualificada aplicada ao IPI, esta é decorrente da simulação reconhecida. Ela incide porque a conduta foi simulada e estruturada para suprimir o imposto, e sua fundamentação não se confunde com a penalidade do art. 23, V, § 1º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, que tutela especificamente o controle aduaneiro.

Como não houve a aplicação da multa substitutiva ao perdimento, não cabe discussão sobre *bis in idem* sancionatório. A qualificação da penalidade justifica-se pela simulação que foi estruturada para ocultar o sujeito passivo e suprimir o imposto devido nas operações internas. E a exigência de multa isolada, por falta de lançamento do IPI na nota fiscal de saída, com base no artigo 80, da Lei nº 4.502/64, encontra amparo no art. 77 da mesma norma

Assim, não identifico vício de legalidade no fato de o lançamento ter se concentrado na esfera tributária, com imposição de multa qualificada e multa isolada, ainda que também fosse possível a aplicação de penalidade pela caracterização da infração aduaneira.

3 Responsabilidade solidária da CLASSY BRANDS

No que se refere à responsabilização da empresa CLASSY BRANDS, a controvérsia reside em verificar se sua inclusão no polo passivo da obrigação tributária encontra respaldo no art. 124, inciso I, do Código Tributário Nacional, que estabelece a solidariedade entre as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

A recorrente sustenta, em síntese, que não há nos autos qualquer prova de que a CLASSY BRANDS possua interesse comum com as demais empresas incluídas no polo passivo da demanda, requisito necessário para a aplicação do art. 124, I, do CTN. Cita doutrina tributária e precedentes julgados pelo STF, STJ e este E. Conselho.

Argumenta que as empresas atuaram em etapas distintas da cadeia comercial: a CLASSY BRANDS é comerciante atacadista, responsável apenas por operações lícitas de importação por encomenda e revenda no mercado interno no atacado, enquanto a empresa

AVENUE HOCHÉ atua no varejo, realizando vendas diretamente aos consumidores finais. Assim, não participaram conjuntamente das mesmas operações.

A defesa também afirma que a CLASSY BRANDS não foi responsável pelo preenchimento da Declaração de Importação (DI) e que a suposta omissão de nomes de outras empresas nesse documento não é suficiente para caracterizar interesse comum.

Além disso, sustenta que a CLASSY BRANDS não obteve qualquer benefício econômico ou jurídico das supostas irregularidades apontadas pela fiscalização, pois eventual incidência de IPI ocorreria apenas em etapa posterior da cadeia, relacionada à venda no varejo. Destaca ainda que a CLASSY BRANDS não integra o grupo econômico LVMH e não há confusão patrimonial entre as empresas.

Diante disso, requer o acolhimento da preliminar para excluir a CLASSY BRANDS da autuação, por inexistir interesse comum que justifique sua responsabilização solidária nos termos do art. 124, I, do CTN.

Entendo que não assiste razão à recorrente.

No caso concreto, o conjunto probatório constante dos autos demonstra que a CLASSY BRANDS não atuou como mero agente neutro na cadeia de importação e comercialização das mercadorias, mas desempenhou papel essencial na estrutura operacional que resultou na ocorrência do fato gerador do IPI sem a correspondente tributação integral da cadeia econômica.

Conforme detalhado no Termo de Verificação Fiscal (TVF), restou evidenciado que a empresa AVENUE HOCHÉ figurava, na realidade, como verdadeira encomendante das mercadorias importadas, embora formalmente a posição de encomendante tivesse sido atribuída à empresa CLASSY BRANDS, enquanto a empresa TERRA NOVA atuava como importadora contratada para a realização das operações aduaneiras.

Os elementos coligidos pela fiscalização demonstram que:

- as mercadorias importadas possuíam destinatários previamente definidos no Brasil, integrantes do mesmo grupo econômico da exportadora estrangeira;
- a empresa CLASSY BRANDS operava sob demanda das empresas AVENUE HOCHÉ e DOTCOM, conforme confirmado em diligência por sua administradora;
- o contrato de distribuição firmado com a exportadora S+ previa restrições à comercialização, permitindo a revenda apenas a destinatários previamente aprovados;
- os preços de revenda e margens de lucro eram previamente estabelecidos, sem liberdade negocial típica de operações de mercado;

- os prazos de pagamento estruturados permitiam à CLASSY BRANDS operar sem desembolso financeiro próprio, recebendo da AVENUE HOCHÉ antes de efetuar pagamentos à empresa importadora.

Esse conjunto de circunstâncias revela que a inserção da CLASSY BRANDS na cadeia comercial não possuía justificativa econômica autônoma, funcionando essencialmente como interposta pessoa destinada a ocultar a real encomendante das importações e, conseqüentemente, afastar a equiparação da AVENUE HOCHÉ a estabelecimento industrial para fins de incidência do IPI. Tais fatos revelam uma ação orquestrada de fraude.

Assim, a situação foi corretamente enquadrada pela autoridade fiscal como hipótese de interposição fraudulenta, caracterizada pela ocultação do verdadeiro responsável pela operação, nos termos da legislação aduaneira aplicável e da interpretação consolidada pela Administração Tributária.

Nesse contexto, mostra-se pertinente invocar o entendimento constante do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 4/2018, que interpreta o alcance do art. 124, I, do CTN, do qual extraio os trechos a seguir:

17. Ao caracterizar o interesse comum como sendo aquele relacionado com algum vínculo ao fato jurídico tributário, pode-se criar a falsa impressão de que neste parecer se alinharia à tese de que o interesse comum seria o que se denominou interesse jurídico, o que não é verdade.

17.1. Em muitas situações, mormente quando se está diante de cometimento de atos ilícitos, estes se configuram na medida em que a essência do verdadeiro fato jurídico esteve artificialmente escondida ou manipulada por determinadas pessoas. Não haveria, assim, propriamente um vínculo jurídico formalizado. Há, isso sim, um vínculo que se torna jurídico, ao menos em âmbito tributário, no momento em que há a imputação de responsabilidade.

17.2. É por isso, ainda, que se é bastante crítico à tese de que o interesse comum seria um interesse jurídico, consubstanciado no fato de as pessoas constituírem do mesmo lado de uma relação jurídica (ambos compradores ou vendedores, por exemplo), não podendo estar em lados contrapostos. Isso seria verdade numa situação normal, ou seja, na ocorrência de um negócio jurídico lícito, cuja forma representa fielmente a sua essência. A partir do momento em que essas partes se reúnem para cometimento de ilícito, é evidente que elas não estão mais em lado contrapostos, mas sim em cooperação para afetar o Fisco numa segunda relação paralela àquela constante do negócio jurídico.

(...)

40. De todo o exposto, conclui-se:

a) 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;

(...)

d.1) não é o objetivo do presente Parecer Normativo proceder a um conceito fechado dos ilícitos tributários a ensejar a responsabilização solidária nem citá-los de forma exaustiva; a sua configuração demanda análise criteriosa no caso concreto. Entretanto, pode-se dizer que os ilícitos tributários que acarretam uma sanção, não só na esfera administrativa (como multas), mas também na penal, são ilícitos passíveis de responsabilização solidária;

d.2) 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; casos típicos de ilícitos tributários são as condutas de sonegação, fraude (strictu sensu) e conluio contidas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, bem como as condutas criminosas de que tratam os itens 27.3 e 27.4;

Conforme exposto, o interesse comum não se limita a situações em que duas pessoas participam formalmente do mesmo fato gerador, podendo também se configurar quando diversos sujeitos atuam conjuntamente na prática de atos que desfiguram ou ocultam a ocorrência do fato jurídico tributário, especialmente quando presentes condutas ilícitas.

Segundo o referido parecer, quando diferentes pessoas cooperam para a prática de fraude, simulação ou outros ilícitos tributários, deixa de existir uma relação de interesses contrapostos entre elas, passando a haver convergência de interesses voltada à produção de um resultado comum: a supressão ou redução indevida da tributação.

É precisamente essa situação que se verifica nos autos.

A empresa CLASSY BRANDS foi agente indispensável para a implementação da estrutura artificial criada pelo grupo econômico, assumindo formalmente a condição de encomendante das importações realizadas pela empresa TERRA NOVA, enquanto a empresa AVENUE HOCHÉ permanecia como real destinatária das mercadorias desde o momento do embarque no exterior.

Assim, ao se posicionar como encomendante formal das importações, a CLASSY BRANDS viabilizou a ocultação da real encomendante, permitindo que a AVENUE HOCHÉ fosse tratada como mera adquirente de mercadorias no mercado interno, e não como estabelecimento equiparado a industrial, o que teria implicado a incidência do IPI sobre o valor das saídas subsequentes.

Portanto, a atuação da CLASSY BRANDS não foi periférica ou acessória, mas essencial para a concretização da prática que resultou na redução indevida da carga tributária, circunstância que evidencia a existência de interesse comum na situação que deu origem ao fato gerador do tributo e na prática ilícita que buscou desfigurá-lo.

Nesse sentido, a jurisprudência administrativa tem reconhecido que a interposição de pessoa jurídica com o objetivo de ocultar o verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária configura hipótese típica de interesse comum, apta a ensejar a responsabilidade solidária prevista no art. 124, I, do CTN.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INTERESSE COMUM NA SITUAÇÃO FÁTICA. ART. 124, I, CTN. SOLIDARIEDADE. São solidariamente obrigadas aquelas que tenham interesse comum e atuação na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Pessoas atuando de maneira concorrente, valendo-se de construções artificiais e ardilosas para se esquivar de obrigações tributárias, são atraídas para o polo passivo da obrigação tributária, vez que se caracteriza o interesse jurídico, implicando na solidariedade prevista no art. 124, inciso I, do CTN.

(Processo: 15746.723011/2021-58; Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Terceira Seção; Data da sessão: 17/12/2024; Decisão: 3201-012.209)

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124, I, CTN. INTERESSE COMUM. ATO VINCULADO AO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO. ATO ILÍCITO. A responsabilidade tributária 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.

(Processo: 15746.722739/2021-62; Primeira Turma Ordinária da Primeira Câmara da Primeira Seção; Data da sessão: 21/10/2025; Decisão: 1101-001.901)

IMPUTAÇÃO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA A TERCEIRAS PESSOAS FÍSICAS E JURÍDICAS. Ocorrendo atuação conjunta de diversas pessoas relacionadas a ato, a fato ou a negócio jurídico vinculado a um dos aspectos da regra-matriz de incidência tributária (principalmente mediante atuação ilícita), está presente o interesse comum a ensejar a responsabilização tributária solidária, nos termos do art. 124, I do CTN.

(Processo: 19613.727876/2021-50; Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção; Data da sessão: 13/03/2024; Decisão: 1302-007.023)

Diante disso, entendo que a fiscalização procedeu corretamente ao incluir a empresa CLASSY BRANDS no polo passivo da obrigação tributária, uma vez que sua participação na estrutura operacional descrita nos autos evidencia atuação conjunta e convergente com a empresa AVENUE HOCHÉ na prática que resultou na ocorrência da infração tributária.

Ante o exposto, reconheço a existência de interesse comum entre as empresas AVENUE HOCHÉ e CLASSY BRANDS na situação que deu origem ao fato gerador do IPI e na prática de atos que buscaram desfigurá-lo, razão pela qual é legítima a atribuição de responsabilidade tributária solidária à empresa CLASSY BRANDS, com fundamento no art. 124, inciso I, do CTN.

Dessa forma, voto por manter a responsabilização solidária da empresa CLASSY BRANDS, nos termos do lançamento efetuado pela autoridade fiscal.

Assinado Digitalmente

Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha

DECLARAÇÃO DE VOTO

Renata Casorla Mascareñas

Com a devida vênia, acompanho a Conselheira Relatora quanto ao provimento dos Recursos Voluntários de PEDRO EICHIN, LAURENT PHILIPPE PIERRE LEVRON, MONICA DE SAMPAIO DORIA VELLOSO e FLAVIA MARIA BITTENCOURT, CLASSY BRANDS IMPORTAÇÃO E COMÉRCIO DE COSMÉTICOS S/A e DOTCOM GROUP COMÉRCIO DE PRESENTES S.A., mas por fundamentos diversos daqueles esposados no voto condutor.

No tocante à responsabilidade solidária do encomendante ostensivo CLASSY, esta foi fundamentada no art. 124, I, do Código Tributário Nacional.

A solidariedade prevista nesse dispositivo demanda que os sujeitos estejam vinculados à própria situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária. O interesse comum ali referido não se projeta, a meu ver, sobre qualquer contexto negocial anterior, mas incide especificamente sobre o fato jurídico tributário que originou o crédito exigido.

O presente lançamento é de constituição do crédito tributário decorrente das saídas internas de mercadorias sem o pagamento do IPI, promovidas pelo encomendante oculto, ora equiparado a industrial. Esse é o fato gerador considerado.

Mesmo que reconhecida a simulação na importação e que o encomendante ostensivo tenha dela participado, tal circunstância não se confunde com a prática do fato gerador objeto da autuação, pela revenda subsequente sem o destaque do imposto.

A importação e a saída do estabelecimento ora equiparado a industrial configuram fatos geradores autônomos, situados em momentos distintos da cadeia de circulação. A atuação do encomendante ostensivo na fase da importação não transfere, automaticamente, a condição de sujeito passivo em relação a fato posterior praticado por pessoa jurídica diversa.

Não se identifica, no Termo de Verificação Fiscal que instrui o lançamento, a demonstração de que o encomendante ostensivo tenha integrado a relação jurídica tributária formada no momento das saídas autuadas.

Muito embora os elementos constantes dos autos sejam aptos para sustentar a responsabilização do encomendante ostensivo quanto às consequências jurídicas da importação mediante simulação, não se mostram suficientes para estender-lhe a sujeição passiva, de forma automática, relativamente ao IPI incidente sobre as saídas promovidas por terceiro.

Nesse contexto, a solidariedade não se estabelece por conexão fática entre operações sucessivas, mas pela vinculação direta ao fato gerador específico. Não demonstrada tal

vinculação, entendo que ficou prejudicada a caracterização a atribuição da responsabilidade com fundamento no art. 124, I, do Código Tributário Nacional.

Quanto à inclusão da DOTCOM no polo passivo, na condição responsável como sucessora por incorporação da acionista majoritária de AVENUE HOCHÉ, nos termos da decisão recorrida:

“(…) A CLASSY BRANDS foi partícipe indispensável na configuração da interposição de pessoa visando o afastamento da cadeia de incidência do IPI em relação à AVENUE HOCHÉ, ao se colocar como encomendante das mercadorias exportadas pela S+, integrante do grupo econômico a que pertenciam tanto a AVENUE HOCHÉ quanto a DOTCOM.

A DOTCOM por sua vez era integrante de toda a simulação, vez que também era destinatária das mercadorias formalmente encomendadas pela CLASSY BRANDS, tendo participação ativa nos fatos ilícitos que alteraram a obrigação tributária, em cooperação para afetar o Fisco na prática do ato lícito que desfigurou a obrigação tributária.

Como demonstrado pela fiscalização, tanto a DOTCOM quanto a AVENUE HOCHÉ eram indiretamente controladas pela Sephora SA/France, ambas compondo um grupo econômico estruturado para a prática do ilícito constatado pela autoridade tributária, uma recebendo as mercadorias do grupo importadas pela interposta pessoa para venda online e a outra para venda em lojas físicas.

Tal participação fica ainda mais comprovada pela assunção formal do controle da AVENUE HOCHÉ pela DOTCOM, a demonstrar que se tratava de um grupo organizado para a prática dos atos de simulação aqui tratados.

Portanto, tendo a DOTCOM participado da estrutura ilícita que desfigurou a obrigação tributária narrada nos autos, nos termos do citado Parecer Normativo Cosit/RFB nº 4/2018, entendo correta a caracterização de seu interesse comum a atrair a responsabilidade nos termos do art. 124, I, do CTN. (...)”

A fundamentação fiscal para inclusão da DOTCOM no polo passivo repousa sobre o alegado “benefício auferido”. Contudo, tal imputação carece de subsunção fática aos requisitos do art. 124, I, do Código Tributário Nacional, mesmo quando interpretado à luz do Parecer Normativo Cosit nº 04/2018, invocado na decisão recorrida.

O referido Parecer é categórico ao estabelecer, no item b.2 de sua síntese conclusiva, que o *“mero interesse econômico, sem comprovação do vínculo com o fato jurídico tributário (...) não pode caracterizar a responsabilização solidária, não obstante ser indício da concorrência do interesse comum daquela pessoa no cometimento do ilícito”*.

No caso em espeque, o fato gerador autuado consiste nas saídas internas de mercadorias sem o pagamento do IPI. O vínculo exigido pela norma administrativa deve ser com este evento específico, e não com o resultado financeiro global do grupo econômico.

Nesse sentido, filio-me ao entendimento exarado por este Conselho no Acórdão nº 1201-002.027, que bem delimitou a questão: *“o simples fato dos solidários serem acionistas da atuada (...) não revela interesse comum. E ainda que porventura tenham recebido dividendos (...) isso não pode se confundir com interesse jurídico no fato gerador. Os acionistas são pessoas que não se confundem com a sociedade investida. O Direito assim quis. Admitir o contrário significa violar a autonomia da pessoa jurídica e permitiria, sem lei, a adoção de estranha presunção de confusão patrimonial entre sócio e empresa, o que não se sustenta”*.

Conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal, a DOTCOM incorporou em 31/10/2016 a detentora de 99,99% do capital social de AVENUE HOCHÉ. O Parecer Cosit nº 04/2018 exige, em seu item b.1, a comprovação do *“nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente”* na configuração do ilícito que desfigurou a obrigação tributária:

b.1) 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;

Não se identifica no Termo de Verificação Fiscal demonstração de que DOTCOM tenha participado ativamente da gestão das saídas internas ou da emissão dos documentos fiscais que deram ensejo à supressão do IPI. Como bem asseverado no paradigma invocado (Acórdão nº 1201-002.027), admitir a solidariedade pela mera condição de acionista ou pelo controle societário significaria *“violar a autonomia da pessoa jurídica”*.

Portanto, com fulcro no citado Parecer Normativo, que veda a solidariedade baseada apenas em proveito econômico (item b.2), e, ante a ausência de demonstração de participação direta e consciente da sucessora na situação que constitui o fato gerador do IPI na revenda objeto deste lançamento, voto pela exclusão da DOTCOM do polo passivo.

Quanto à responsabilização das pessoas físicas Recorrentes, impõe-se exame específico da adequação da imputação à luz do art. 135, III, do Código Tributário Nacional.

A simulação reconhecida nos autos configura, em tese, infração à lei apta a ensejar a responsabilização pessoal de administradores que tenham atuado na sua prática. Não se trata de mero inadimplemento tributário, mas de conduta estruturada para ocultar o verdadeiro sujeito passivo e suprimir a incidência do IPI, hipótese que se subsume, em tese, ao referido dispositivo.

No entanto, se verifica no caso concreto insuficiência de individualização das condutas e ausência de demonstração do nexo temporal entre a atuação de cada administrador e os fatos que compõem o crédito tributário exigido.

A fraude descrita no Termo de Verificação Fiscal que instrui o auto de infração se consolidou em dois momentos relevantes: a estruturação da ocultação do encomendante na operação de importação e a realização das saídas internas sem recolhimento do IPI. Para caracterizar a responsabilização pessoal, seria necessária a demonstração de que o administrador

figurava na gestão e detinha poderes decisórios no período correspondente à prática dos atos que ensejaram o crédito — ***seja na fase de estruturação da simulação, seja na fase de realização das saídas tributadas.***

O Termo de Verificação Fiscal indica as datas de ingresso e retirada de cada administrador, sem correlacionar tais períodos com as importações tidas por simuladas e com as saídas específicas que compõem o lançamento. Não há demonstração de que todos os arrolados estivessem na gestão em ambos os marcos temporais necessários. Tampouco há delimitação da parcela do crédito correspondente ao intervalo de administração de cada um.

Essa ausência de individualização impede a aferição segura do nexo entre a atuação concreta de cada pessoa física e o crédito tributário constituído, conduzindo, na prática, à imputação indistinta da integralidade da exigência a todos os administradores que se sucederam ao longo do período fiscalizado, independentemente de terem praticado dos atos de gestão também na fase de estruturação da simulação, ou apenas quando das saídas tributadas.

A responsabilidade prevista no art. 135 do CTN é pessoal e exige demonstração de vínculo entre a infração e o administrador que a praticou ou a ela anuiu no exercício da gestão. Em termos práticos, a responsabilidade foi imputada automaticamente a todos os administradores pela condição formal ou por simples sucessão.

Malgrado não tenha entendimento restritivo quanto ao alcance do art. 135, III, do CTN, nem defenda a exigência de prova específica além da própria infração reconhecida, diante da deficiência de individualização fática e temporal apontada, entendo ser correto o afastamento da responsabilidade solidária das pessoas físicas arroladas.

Especificamente no que concerne à responsabilidade da pessoa física administradora da encomendante ostensiva, sua manutenção no polo passivo restaria prejudicada em caso de exclusão da pessoa jurídica do pólo passivo. Por entender que não se demonstrou o vínculo de CLASSY com o fato gerador das saídas internas tributadas, e que cabe sua exoneração da lide, careceria de objeto a análise da responsabilidade pessoal de seu administrador. Por conseguinte, a exclusão da referida pessoa física se imporia por via reflexa e lógica, prescindindo-se de qualquer incursão sobre o preenchimento dos requisitos subjetivos ou do enquadramento no art. 135, III, do CTN, dada a ausência de obrigação tributária principal atribuível ao interveniente pessoa jurídica.

Arrematando, quanto à sujeição passiva solidária da encomendante ostensiva CLASSY, entendo que não ficou caracterizada a responsabilidade com fundamento no art. 124, I, do CTN, pois não foi demonstrada a vinculação direta do interveniente em questão ao fato gerador específico de saída tributada de IPI promovida por terceiro. Por entender que não se demonstrou o vínculo de CLASSY com o fato gerador das saídas internas tributadas, operando-se sua exoneração da lide, reputo que carece de objeto a análise da responsabilidade pessoal de seu administrador. Já a inclusão da DOTCOM no polo passivo, por conta do alegado “benefício auferido”, entendo que a responsabilização carece de subsunção fática aos requisitos do art. 124,

I, do Código Tributário Nacional, mesmo quando interpretado à luz do Parecer Normativo Cosit nº 04/2018.

Quanto à sujeição passiva solidária das pessoas físicas Recorrentes, o fundamento para afastamento da responsabilidade calcada no art. 135, III, do Código Tributário Nacional, nos termos deste voto, reside na insuficiência de individualização das condutas e na ausência de demonstração do nexo temporal entre a atuação de cada administrador e os fatos que compõem o crédito tributário exigido. Com efeito, sem a demonstração de que participaram do ciclo completo da simulação, sem a demonstração da concomitância das condutas de simulação (importação) e incidência (saída), além da ausência de individualização do débito por período de gestão, a atribuição da responsabilidade ficou prejudicada.

Sob tais fundamentos, voto: (1) pelo provimento dos Recursos Voluntários de PEDRO EICHIN, LAURENT PHILIPPE PIERRE LEVRON, MONICA DE SAMPAIO DORIA VELLOSO e FLAVIA MARIA BITTENCOURT, no sentido de afastar a responsabilidade solidária imputada com fundamento no art. 135, III, do CTN; (2) pelo provimento dos Recursos Voluntários de CLASSY BRANDS IMPORTAÇÃO E COMÉRCIO DE COSMÉTICOS S/A e DOTCOM GROUP COMÉRCIO DE PRESENTES S.A., no sentido de afastar a responsabilidade solidária imputada com fundamento no art. 124, I, do CTN; (3) por negar provimento do Recurso Voluntário de AVENUE HOCHER COMERCIO VAREJISTA DE PRODUTOS LTDA.

Assinado Digitalmente

Renata Casorla Mascareñas