



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10074.720242/2016-89
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **3401-006.746 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 20 de agosto de 2019
Recorrentes LOJAS AMERICANAS SA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 02/06/2011 a 31/07/2012

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. ÔNUS PROBATÓRIO. OCULTAÇÃO COMPROVADA.

Nas autuações referentes a ocultação comprovada (que não estão baseadas na presunção estabelecida no §2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455-76), o ônus probatório da ocorrência da fraude ou simulação, inclusive interposição fraudulenta de terceiros, é do fisco.

DANO AO ERÁRIO. PERDIMENTO. DISPOSIÇÃO LEGAL.

Nos arts. 23 e 24 do Decreto-Lei nº 1.455-76 enumeram-se as infrações que por constituírem dano ao erário são punidas com a pena de perdimento das mercadorias. É inócua, assim, a discussão sobre a existência de dano ao erário nos dispositivos citados, visto que o dano decorre do próprio texto da Lei.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, e, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Lázaro Antônio Souza Soares, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli e Rosaldo Trevisan. A Conselheira Fernanda Vieira Kotzias acompanhou a relatora pelas conclusões, por entender que sequer a ocultação foi comprovada pela fiscalização. O Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares indicou a intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Mara Cristina Sifuentes, Lázaro Antônio Souza Soares, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Fernanda Vieira Kotzias, Rodolfo Tsuboi (suplente convocado).

Relatório

Por bem descrever os fatos reproduzo o relatório que consta no acórdão da DRJ:

Trata o presente processo de auto de infração às fls. 02/09, acompanhado do Relatório Fiscal às fls. 10/89, lavrado para exigência do crédito tributário no valor de R\$103.374.481,08 (cento e três milhões, trezentos e setenta e quatro mil, quatrocentos e oitenta e um reais e oito centavos) referente à multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias estrangeiras não localizadas e importadas mediante ocultação do sujeito passivo, nos termos do art. 23, caput, V, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei n.º 1.455/76, com a redação dada pelo art. 59 da Lei n.º 10.637/02 e pela Lei n.º 12.350/10.

Primeiramente cabe indicar as pessoas jurídicas citadas no relatório fiscal e destacar as que estão sendo responsabilizadas tributariamente neste processo fiscal. Uma vez que a análise do esquema fraudulento foi realizada sobre dois grupos econômicos: grupo LASA e grupo DESTRO.

No grupo LASA foram destacadas para análise fiscal as empresas abaixo, por possuírem estreitas ligações, tanto entre seus dirigentes, como entre seus quadros de acionistas:

Lojas Americanas S/A (a interessada), situada no Rio de Janeiro/RJ;

B2W Companhia Digital - CNPJ 00.776.574/0006-60, situada no Rio de Janeiro/RJ;

ST Importações Ltda - CNPJ 02.867.220/0001-42, situada em São José/SC;

QSM Distribuidora e Logística Ltda - CNPJ: 08.060.852/0001-86, situada em Itajaí/SC;

Já o grupo DESTRO é composto por duas empresas operacionais: a Destro Brasil Distribuição Ltda de Jundiaí/SP (CNPJ.13.495.487/0001-72) e Comercial Destro Ltda de Cascavel/PR (CNPJ 76.062.488/0007-39). Juntas elas são responsáveis por uma rede de distribuição no atacado que fornece principalmente gêneros alimentícios, produtos de higiene e limpeza, eletroeletrônicos e produtos de utilidades para o lar.

Além dessas empresas, o grupo DESTRO possui uma holding que concentra o capital empregado: a Destro Participações S.A. de Jundiaí/SP (CNPJ 12.612.745/0001-90).

Até julho de 2012, a filial da Comercial Destro atuou no esquema de interposta pessoa, figurando como encomendante nas DIs autuadas neste processo.

A partir de abril de 2012 a Comercial Destro foi sendo substituída no papel de adquirente declarado pela empresa Destro Brasil, que atua no referido esquema até o momento da lavratura do auto de infração.

Na presente ação fiscal foram autuadas como contribuinte a interessada (Lojas Americanas S/A), e como responsáveis solidários apenas as empresas ST Importações Ltda e a Comercial Destro Ltda.

Na temporalidade o relatório fiscal investigou entre 2010 e 2014 o *modus operandis*, o quadro econômico-fiscal, através do sistema Receitanet BX, dos dados do sistema DW SPED, das informações do sistema Radar, além de indicativos apontados num artigo universitário denominado: “Avaliação dos Serviços Desenvolvidos com a Implantação do Programa Import Sys Soluções para Comex - Estudo de Caso na Empresa ST Importações Ltda”. Entre 01/2010 e 03/2014, o Grupo DESTRO e o Grupo LASA realizaram operações de compra e venda de produtos importados no montante de dois bilhões de reais.

Nos dados obtidos nos quatro anos buscou-se analisar: quadro de fornecedores, as vendas totais, maiores clientes, demonstrações financeiras apresentadas nas DIPJ, notas fiscais eletrônicas, base de dados do INPI, dentre outros.

Contudo, a lavratura do auto de infração ateu-se ao período de junho de 2011 a julho de 2012.

Ao término da fiscalização, foi verificada a existência de um esquema de interposição fraudulenta em operações de comércio exterior operacionalizado em conluio pelos dois grupos econômicos: grupo LASA e grupo DESTRO.

Em específico quanto ao presente processo, entendeu-se que houve operação de importação por encomenda efetuada de forma diversa do que determina a legislação, sem identificar na Declaração de Importação o correto encomendante e sem que este esteja habilitado a operar no comércio exterior, caracterizado-se o ilícito de ocultação do sujeito passivo responsável pela operação, punível com a pena de perdimento das mercadorias.

Após a fiscalização intimar a interessada para apresentar as mercadorias alvos da ação fiscal, e tendo sido informada que a interessada não mais as possui, lavrou-se a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas por ocultação do sujeito passivo responsável pela operação.

Por sua vez, atribui-se às empresas Comercial Destro e ST Importações a responsabilidade solidária pelo recolhimento dos tributos e pelas eventuais infrações aduaneiras, seja porque todas têm interesse comum na situação que constitui o fato gerador dos tributos, seja porque concorreram para a prática da infração ou dela se beneficiaram ou, ainda, por previsão expressa de lei. Haja visto participação na ocultação da real encomendante, a interessada, na operação de comércio exterior.

A fiscalização teve início após apresentação de dossiê pelo Serviço de Pesquisa e Seleção Aduaneira da IRF/RJO com abertura de fiscalização especial nos termos da IN SRF nº 228/2002, para a apuração de crédito por ocultação de sujeito passivo e interposição fraudulenta contra as empresas ST Importações Ltda e Lojas Americanas S/A.

Paralelamente, por verificar que as empresas Comercial Destro Ltda e Destro Brasil Distribuição Ltda estavam atuando como encomendantes das importações realizadas pela empresa ST Importações, ambas empresas foram intimadas a indicar quais mercadorias foram adquiridas e/ou recebidas a qualquer título da empresa ST Importações, no período de 01/06/2011 a 31/07/2012, das quais NÃO foram revendidas ou remetidas a qualquer título às empresas B2W e Lojas Americanas. Tendo obtido em resposta de ambas as empresas que TODAS as mercadorias recebidas de ST Importações foram repassadas às empresas B2W e Lojas Americanas.

Os principais fatos que ensejaram a convicção da fiscalização, de que as empresas Lojas Americanas e B2W eram as reais adquirentes das mercadorias importadas, e que teria partido delas o planejamento de interpor uma terceira empresa (Comercial Destro ou Destro Brasil) como aparente encomendante das mercadorias com a finalidade exclusiva de ocultar sua participação nas operações de importação, foram:

1) A importadora direta (ST Importações) é controlada pelas Lojas Americanas e pela B2W, únicas sócias daquela empresa, e 100% dos administradores da ST Importações são comuns ao quadro de dirigentes de Lojas Americanas e B2W ou de empresas controladas por elas.

Nome	ST Importações	B2W	Lojas Americanas	QSM Distr	Mesa Express Serv. Inf. na Internet Ltda
Jose Timotheo De Barros	Administrador	Diretor	Diretor	Administrador	Administrador
Anna Christina Ramos Saicali	Administrador	Presidente	Diretor	Administrador	Administrador
Murilo Dos Santos Cornea	Administrador	Diretor	Diretor	Administrador	Administrador
Flavio De Almeida Serapiao	Administrador	Diretor	Diretor	Administrador	Administrador
Mareio Cruz Meirelles	Administrador	Diretor	Diretor	Administrador	Administrador
Thiago Mendes Barreira	Administrador	Diretor		Administrador	Administrador
Fabio Da Silva Abrate	Administrador	Diretor		Administrador	
Ronney Campos Galiazzi Pastro	Ex-administrador	Ex - Diretor	Ex - Diretor		
Jorge Alberto De Faria Reis	Ex-administrador				Administrador
François Pierre Bloquiau	Ex-administrador				Administrador

A inter-relação acima demonstra ser inverossímil o desconhecimento, por parte dos administradores de ST Importações, da destinação final das mercadorias por ela importadas para as empresas B2W e Lojas Americanas.

Partindo da análise de dados cadastrais na Receita Federal verificou-se que a ST Importações tem seu sócio majoritário a empresa B2W Companhia Digital (99,99%), enquanto Lojas Americanas (LASA) é seu sócio minoritário (0,01%). Porém o sócio controlador da B2W companhia digital é Lojas Americanas S/A, com 62,23% de seu capital. Sendo assim, podemos considerar que Lojas Americanas seja a controladora de fato da ST Importações.

O grupo LASA controla, além da rede de varejo das Lojas Americanas, uma gama de empresas com atuação no comércio eletrônico como o “Submarino” e o SHOPTIME. Essas empresas, no entanto, não possuem CNPJ próprio, tratando-se de meras marcas comerciais atuando em nome da B2W.

2) Considerando os anos de 2010 e 2011, 99,9% do total de vendas da ST Importações (R\$739.904.247,82) foi destinado à empresa Comercial Destro, e todas as aquisições se deram a título de importação por encomenda desta.

3) Os únicos fornecedores de mercadorias importadas às empresas Lojas Americanas e B2W, no período de junho de 2011 a julho de 2012, foram Comercial Destro e Destro Brasil. Tanto Lojas Americanas quanto B2W encontram-se com suas habilitações para operar no comércio exterior SUSPENSAS.

4) Absolutamente todas as mercadorias enviadas por ST Importações à Comercial Destro e à Destro Brasil foram repassadas às Lojas Americanas ou à B2W.

5) Em pesquisa por amostragem em Declarações de Importação registradas por ST Importações e em NF-e de Entrada e de Saída emitidas por ST Importações e Comercial Destro, foram observadas algumas características nas operações comerciais típicas daquelas onde ocorre a interposição de terceiros, tais como:

- Do PRAZO de emissão das notas:

Enquanto o tempo médio de emissão da NF-e de Entrada das mercadorias nacionalizadas na ST Importações é de 10 (dez) dias, o intervalo para emissão da NF-e de Saída das mesmas para a Comercial Destro, e depois desta para B2W ou Lojas Americanas é inferior a 5 (cinco) dias.

Por amostragem a fiscalização estuda alguns prazos de emissão de notas fiscais das mercadorias, entre eles cita as notas fiscais oriundas da DI nº 11/1554052-3 desembaraçada em 19/08/11, e constata que foi de três dias o período entre a apropriação das mercadorias importadas pela ST Importações e sua destinação à rede varejista da LASA. Aponta ainda que não é este o único caso de curto prazo entre a entrada da mercadoria no estabelecimento do importador e a destinação ao grupo LASA.

Tal celeridade denota que a mercadoria importada não chegou sequer a ser enviada aos depósitos da importadora e da intermediária, seguindo diretamente da zona alfandegada para o destinatário final, as Lojas Americanas.

- Da COMPOSIÇÃO qualitativa e quantitativa das NOTAS FISCAIS eletrônicas:

Como regra para cada DI - Declaração de Importação - era emitido pela ST Importações somente uma NF-e de Entrada em seu estabelecimento.

Após a entrada das mercadorias na ST Importação eram “vendidas” todas as mercadorias oriundas da mesma DI para a Comercial Destro, no mesmo dia via de regra. Contudo, não era emitida apenas uma NF-e para Comercial Destro, mas sim várias NF-e de Saída, que coincidiam com a mesma quantidade e conteúdo das NF-e de Saída emitidas pela Comercial Destro para filiais da B2W ou da Lojas Americanas.

Observando-se uma perfeita segregação de destino da mercadoria nacionalizada com destinação prévia das mercadorias aos reais adquirentes antes mesmo do registro das DIs e indicando também o comando dos reais adquirentes quanto ao destino final das mercadorias.

- Do PERFIL das importações:

No período de junho de 2011 a julho de 2012, ST Importações registrou 2.087 Declarações de Importação. Dessas DIs, apenas 8 não foram destinadas à Comercial Destro ou Destro Distribuição e, repassadas às empresas B2w e Lojas Americanas.

A grande variedade de produtos nacionalizados (diversas NCM declaradas) demonstra ser improvável que a adquirente das mercadorias, a **Comercial Destro**, atuasse no mercado internacional num modelo de coleta de produtos e preços para posterior oferta dessas mercadorias à possíveis clientes no mercado interno.

Tal diversidade de produtos comercializados coaduna-se com empresas que atuam no mercado num modelo de aquisição de produtos específicos previamente encomendados por clientes pré-determinados.

Também no que tange aos valores cobrados pelo serviço de importação, notou-se que a diferença entre o valor CIF (em reais) das mercadorias nacionalizadas pelo presente esquema e o valor destas nas NF-e de Saídas emitidas pela empresa ST Importações em favor da Comercial Destro remonta a 102,5%. Etapa da operação entre importador e encomendante onde se espera o acréscimo no valor CIF das despesas operacionais e tributárias, cobrando-se ainda um percentual de remuneração sobre o total entre 10 a 15%, e não de 2,5% sobre o valor CIF como se praticou.

No mesmo sentido pode-se avaliar a diferença entre o valor das mercadorias constante das NF-e de Saídas emitidas pela empresa ST Importações e das NF-e de Saída emitidas pela Comercial Destro para os adquirentes finais remonta em 19,1%. Acréscimo em tese que seria suficiente tão somente para cobertura de custo tributário com ICMS. Deixando-se de se auferir os efetivos lucros decorrente da operação comercial.

Tal fato espelha-se no sistema recorrente de prejuízo/lucro reduzido que a empresa Comercial Destro tem apresentado, conforme consta de suas Demonstrações Financeiras apresentadas nas DIPJ entregues a RFB, contrariando o seu propósito negocial final, ou seja, a obtenção de lucros.

Dos LACRES:

Em várias NF-e das amostras analisadas, verificou-se que o número do lacre apostado às mercadorias constantes da NF-e de Saída das mercadorias da ST Importações era o

mesmo número do lacre aposto às mercadorias constantes das NF-e de Saída da Comercial Destro com destino às empresas B2W e Lojas Americanas.

Além de não haver alteração da embalagem utilizada no transporte da mercadoria – pela manutenção dos lacres apostos em todas as etapas de transporte - sequer ocorreu alteração do veículo de transporte utilizado – pois em alguns casos eram idênticas as placas dos veículos em cada uma das etapas do transporte.

Das MARCAS:

Em consulta ao site do Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI ficou demonstrado que muitos produtos importados pela ST Importações possuem marcas cuja propriedade recai sobre Lojas Americanas ou B2W.

Portanto, as empresas Comercial Destro e Destro Brasil não seriam as reais adquirentes dessas mercadorias, já que não poderiam comercializá-las livremente em território nacional sem o consentimento dos detentores do direito, havendo aí notória predestinação desses produtos aos pontos de venda das empresas Lojas Americanas e B2W, os reais adquirentes.

De maneira complementar a fiscalização utilizou-se do citado trabalho universitário, o qual abordava um estudo de caso na empresa ST Importações Ltda.

Deste estudo extraiu-se alguns indícios que puderam ser verificados em emails e nas informações constantes nas notas fiscais sobre a *purchase order* – PO.

O estudo foi realizado em seis anos anteriores ao momento da autuação, mas a fiscalização entendeu como não tendo havido aparente alteração no perfil de importação da empresa desde essa época, quando indicava a gerência de importação e a diretoria da ST Importações como estando localizadas no Rio de Janeiro, onde são tomadas as decisões de compra, quantidade e quando seria efetuada a importação.

A autoridade autuante pondera que nem a ST Importações e nem o Grupo DESTRO possuem filiais registradas no Rio de Janeiro, e que a ST Importações compartilha com as empresas Lojas Americanas e B2W todos os seus diretores. Dessa forma, infere que essas decisões de importação seriam tomadas nas dependências das Lojas Americanas / B2W, cujas sedes dividem o mesmo endereço, à Rua Sacadura Cabral, n.º 102 - Gamboa, Rio de Janeiro – RJ.

A empresa ST Importações foi intimada a apresentar troca de correspondências ou e-mails com os fornecedores e com os clientes, demonstrando como eram feitos os pedidos, e apresentou correspondências eletrônicas onde pode se constatar que em nenhum deles é citado qualquer dos encomendantes (Comercial Destro ou Destro Brasil).

Contudo, pode-se encontrar menções ao cliente SHOPTIME, demonstrando que os funcionários da ST Importações sabiam para quem eram destinadas as mercadorias e quem eram seus verdadeiros clientes.

Conforme as cópias das fichas de registro dos funcionários da ST Importações apresentadas, no período da fiscalização (jun/11 a jul/12) a empresa dispunha de apenas 6 funcionários, sendo um deles a sra. Cristiane Maria do Nascimento, sócia administradora da Orsilog Soluções em Logística Ltda.

Além da funcionária acima, Ana Paula Graziottin Rangel, constante da lista de funcionários da ST Importações, aparece também na Declaração de Imposto de Renda retido na Fonte (DIRF) da Orsilog referente ao ano de 2011, indicando possuir vínculo empregatício também com a Orsilog.

Ademais, conforme visto acima, muitos desses funcionários da ST Importações possuem caixas de correio vinculadas à empresa Fenícia Despacho Aduaneiro S/S, indicando serem, de fato, funcionários desta empresa, que se confunde com a empresa Orsilog.

Destaca a fiscalização que extraiu informação do estudo acadêmico de que a ST Importações trabalhava por área de negócio, conforme tabela abaixo:

AREA DE NEGOCIO	CLIENTE
Operação 01	Shoptime
Operação 02	Lojas Americanas
Operação 03	Americanas.com
Operação 04	QSM Logística
Operação 05	Submarino
Operação 06	Blockbuster

Conforme sugere abaixo o estudo de caso:

“Todas as compras são realizadas sob a forma de importação por “encomenda” para a empresa Comercial Destro Ltda. que figura na DI como “adquirente da mercadoria”. O importador na DI sempre é a ST Importações. Cada cliente vira uma área de negócio dentro da ST, sendo atualmente:”

E que no início das atividades, a ST Importações operava apenas para a empresa SHOPTIME, com exclusividade. Após a aquisição da SHOPTIME pelo Grupo LASA, no segundo semestre de 2005, a empresa ST Importações passou a operar para esta organização, e por conseguinte para a impugnante.

De outra sorte, encontrou-se o cliente SHOPTIME e endereços de emails com a terminação “@b2winc.com”, indicando tratar-se de funcionário da B2W, que acompanhou pessoalmente as tratativas desta importação, em razão de ser ela, e não o Grupo DESTRO, uma das reais encomendantes da mercadoria.

Observou-se também que em quase todos emails aparece como remetente, destinatário ou cliente por cópia, alguma caixa de correio com o provedor “*feniciacomex*”, o que fez a fiscalização indagar sobre qual o tipo de relação existiria entre a ST Importações e a empresa Fenícia Despacho Aduaneiro.

Em resposta, a ST Importações informou que Fenícia “administra as contas a pagar da intimada no que diz respeito a despesas com despacho aduaneiro, tais como frete, seguro Adicional de Frete de Marinha Mercante, capatazia, entre outros”, mas sem apresentar qualquer contrato de prestação de serviço firmado entre as empresas.

Também intimada a apresentar todos os instrumentos contratuais e acordos firmados, em qualquer momento, a ST Importações entregou o Contrato de Locação de 2007, entre ST Importações e a empresa Orsilog Soluções em Logística Ltda, CNPJ: 95.863.056/0001-86, tendo por objeto o galpão comercial situado na rua Principal (também chamada de Walter José Correia), s/n, lote 9, Centro Empresarial Sertão do Maruim, São José, SC.

A empresa Orsilog Soluções em Logística Ltda fica sediada à rua José Gonzaga Regina Lima, nº 65, Kobrasol, São José/SC, mesmo endereço da empresa Fenícia Despacho Aduaneiro, que lá permaneceu até abril/2012, tendo ambas mudado de endereço para a Rua Koesa, nº 298, Kobrasol, São José/SC.

E coincidentemente é o mesmo endereço citado no estudo acadêmico como sendo o local dos serviços de logística internacional e nacional, e o setor de importação da ST Importações.

Em extratos bancários apresentados pela ST Importações verificou-se que empresa Fenícia Despacho Aduaneiro pagou, além das despesas relacionadas ao despacho aduaneiro, todos os salários dos funcionários de ST Importações.

Também fora apresentado contrato de prestação de serviços com a Orsilog Soluções em Logística que se obriga, a prestar os seguintes serviços à ST Importações, dentre outros:

- 1) Assessoria contábil, incluindo escrita contábil, fiscal e registros trabalhistas;
- 2) Administração do “*contas a pagar e a receber*”, do almoxarifado e de outras instalações da ST Importações, bem como os bens de sua propriedade;
- 3) Controle da movimentação dos produtos importados e/ou comprados pela ST Importações;
- 4) Desembarço aduaneiro das mercadorias importadas pela ST Importações, desde a preparação da Declaração de Importação (DI), incluindo a classificação dos itens e os registros necessários para iniciar o processo de importação junto ao SISCOMEX, pagamento dos impostos, taxas e fretes, representação junto à Receita Federal até a efetiva liberação da importação;
- 5) Elaborar a folha de pagamento e controlar os pagamentos aos funcionários da ST Importações;
- 6) Realizar a movimentação e o controle dos materiais e equipamentos importados pela ST Importações desde a liberação na Inspeção da Receita Federal até o despacho dessas mercadorias para os clientes da ST Importações, incluindo carregamentos, descarregamentos, recebimento, conferência, armazenagem, embalagem, controle do estoque com inventários rotativos, emissão de notas fiscais e despacho rodoviário ou aéreo.

Também cita um contrato de prestação de assistência técnica firmado entre ST Importações e Orsilog Soluções em Logística Ltda para fornecimento de partes, peças e acessórios, que a levou a investigar a origem de tais mercadorias a serem fornecidas. Pode verificar que as mercadorias eram importadas para o grupo Destro na modalidade de encomenda. Contudo, era entregue diretamente da ST Importações à Orsilog Soluções por doação, havendo, portanto, declaração falsa no preenchimento das Declarações de Importação.

A empresas Fenícia Despacho Aduaneiro S/S e Orsilog Soluções em Logística Ltda se confundem, pois, além das pessoas jurídicas compartilharem do mesmo endereço, seus sócios majoritários, pessoas físicas, também residem no mesmo endereço.

Quanto à criação da empresa **ST Importações** a fiscalização conclui que consiste de fato em:

- 1) uma diretoria, localizada no Rio de Janeiro, composta pelas mesmas pessoas que administram as empresas destinatárias finais das mercadorias e detentoras dos direitos das marcas (B2W e Lojas Americanas);
- 2) uma empresa (Orsilog Soluções em Logística Ltda) contratada para executar todas as atividades relacionadas ao desembarço das mercadorias, manuseio da carga e envio aos destinatários, bem como efetuar a contabilidade, o controle de contas a pagar e a receber e o pagamento dos próprios funcionários da ST Importações.
- 3) os seus próprios funcionários trabalham em um galpão alugado de propriedade da mesma empresa que administra todas as atividades da ST Importações (Orsilog), sendo que parte deles administra ou trabalha na empresa Orsilog, ou trabalha, de fato, para a empresa de despachos aduaneiros Fenícia, que é quem efetua todas as operações para as quais a Orsilog foi contratada (atividades relacionadas ao desembarço de mercadorias,

controle de contas a pagar e pagamento dos funcionários da ST Importações), mas não possui nenhum vínculo formal, nenhum tipo de contrato, com a ST Importações.

É como se Lojas Americanas e B2W, ao invés de contratarem a importação de suas mercadorias diretamente de uma trading (Orsilog – Fenícia), tivessem montado uma pessoa jurídica (ST Importações) com o único objetivo de figurar como contratante junto à Trading, e não elas.

Este esquema de importação através de empresas interpostas mostra-se bastante lucrativo para Lojas Americanas e B2W, pois permite a elas fugir do IPI de saída das mercadorias e da observância ao valor tributável mínimo na apuração da base de cálculo deste imposto.

Caso as Lojas Americanas ou B2W realizassem importações diretas, estariam sujeitas ao destaque do IPI quando da revenda das mercadorias importadas, pois ambas estariam equiparadas a estabelecimento industrial.

Por fim, a fiscalização demonstra outro aspecto encontrado no estudo acadêmico que a levou a investigar as ordens de pedidos (*purchase order*) dos clientes da ST Importações.

O trabalho acadêmico cita a *purchase order* – PO como sendo a fonte do pedidos dos encomendantes nos seguintes termos: *A PO (purchase order) já vem pronta para a ST que se encarregará do processo logístico. O comprador (cliente) é responsável por emitir a autorização de embarque”. Somente após o recebimento da autorização, é emitida a instrução de embarque referenciando todas as informações necessárias para confecção e envio dos documentos.*

Em consulta aos bancos de dados da Receita Federal, rastreou-se a sequência da tramitação das mercadorias, desde o seu desembaraço até a destinação ao Grupo LASA, tendo como base um documento interno do Grupo, a *Purchase Order* (PO), que vincula as várias etapas logísticas.

Os documentos que instruem as importações e as remessas internas das mercadorias que abastecem o Grupo LASA contêm, desde sua origem, o respectivo n.º da PO, sendo possível estabelecer o encadeamento das operações com base nesta informação e também na comparação da descrição das mercadorias e nas quantidades informadas.

Cotejando as informações concluiu que o número do pedido informado no campo de observações das Notas Fiscais de saída da Comercial Destro para B2W ou Lojas Americanas no período desta fiscalização é formado sempre pelo número da Nota Fiscal de saída da **ST Importações** acrescido apenas de um dígito a mais no início do número, constando juntamente sempre o mesmo número de PO - *purchase order*, que fora expresso nas informações complementares da DI.

A fiscalização ainda faz uma análise das NCM mais importadas pela Comercial Destro, concluindo que entre as cinco NCM mais importadas, quatro são feitas por encomenda à ST Importações.

E que todas as importações da Comercial Destro sob encomenda, realizadas por terceiros, foram feitas pela ST Importações e destinadas às empresas B2W e Lojas Americanas.

Por outro lado, dentre as 14 NCM de aquisições diretas da Comercial Destro, nenhuma foi realizada por encomenda à ST Importações. Portanto, conclui que as importações por encomenda à ST Importações e repassadas à B2W e às Lojas Americanas foram específicas e diferentes do resto das mercadorias comercializadas pela Comercial Destro.

Em outro estudo sobre os dados dos dez maiores fornecedores versus os dez maiores clientes da Comercial Destro, verificou-se que a ST Importações responde por 28,15% das aquisições e as Lojas Americanas e a B2W ocupam 29,35% das vendas totais.

Dessa forma, a fiscalização atribuiu que se usou a **ST Importações** como braço do grupo LASA para realizar a importação das mercadorias comercializadas por ela. As mercadorias importadas pela **ST Importações** são inicialmente revendidas às empresas do grupo DESTRO, este atuando no esquema como mero intermediário e/ou transportador, que as revende em seguida aos pontos de venda do grupo LASA, incluindo as Lojas Americanas.

A fiscalização atribuiu a sujeição passiva por solidariedade também às empresas Comercial Destro e ST Importações, que ocultaram a empresa Lojas Americanas, ficando obrigadas ao recolhimento dos tributos e das multas por infrações aduaneiras, seja porque todas têm interesse comum na situação que constitui o fato gerador dos tributos, seja porque concorreram para a prática da infração ou dela se beneficiaram ou, ainda, por previsão expressa de lei. (vide arts. 124, I e II da Lei n.º 5.172, de 1966 - CTN; arts. 32, parágrafo único, "d", e 95, VI, do Decreto-Lei n.º 37, de 1966)

...

Regularmente cientificados por meio eletrônico o sujeito passivo da obrigação principal em 13/05/2016 (fl. 23147), e os solidários, em 12/05/2016 (fl. 23136) e 16/05/2016 (fl. 23157), apresentaram impugnação a interessada, Lojas Americanas, e os responsáveis solidários, a empresa ST Importações e a Comercial Destro.

A impugnação foi julgada pela DRJ Florianópolis, acórdão n.º 07-41.341, de 20 de fevereiro de 2018, fls. 25804 a 25852, improcedente em parte por unanimidade de votos, tendo sido exonerado o crédito tributário no valor de R\$ 6.673.943,47. Houve interposição de Recurso de Ofício por ter superado o limite de alçada estipulado pela Portaria MF n.º 63, de 9 de Fevereiro de 2017.

Em 17/04/2018 a empresa Comercial Destro Ltda, doravante denominada DESTRO, apresentou Recurso Voluntário, fls. 25868 a 25947, nos seguintes termos:

1. nulidade do acórdão recorrido pela negativa de baixa dos autos em diligência para a realização de perícia;
2. ilegitimidade ativa, ou da incompetência das autoridades autuantes;
3. impossibilidade da inclusão da recorrente como devedora solidária com base no art. 124, I, do CTN;
4. nulidade por inobservância do art. 73 e parágrafo 1º da Lei n.º 10.833/2003;
5. pena de perdimento e multa para revendas, aplicação da lei no tempo, Decreto n.º 8.010/2013;
6. preclusão lógica e da falta de motivação para revisão aduaneira, sem o competente lançamento de revisão de ofício;
7. ausência de motivação fática e impossibilidade jurídica para capitular fato diverso, impossibilidade jurídica de desconsiderar a operação de importação por encomenda pela Comercial Destro à ST Importações;

8. dissimulação, capitulação formal em fato diverso do apresentado, face à impossibilidade de enquadramento do dano ao erário, ocultação x interposição de terceiros;
9. nulidade do auto de infração pela desconsideração e retirada de elementos de defesa apresentados em resposta aos termos de intimações direcionados a ST Importação e a ora recorrente Comercial Destro;
10. ausência de regulamentação do parágrafo único do art. 116 do CTN;
11. legitimidade da Comercial Destro nas operações de importação;
12. redução da multa aplicada;
13. afastamento da SELIC sobre a multa.

Em 24/04/2018 a PGFN apresenta petição para juntada de 13 (treze) processos por conexão, visando racionalizar os trabalhos, conforme previsto no art. 6º, § 1º, do anexo II do RICARF, por a exigência de crédito estar fundamentada em fatos idênticos apesar de formalizada em face de diferentes sujeitos passivos.

Em 26/04/2018 a empresa Lojas Americanas SA, doravante denominada LASA, apresenta Recurso Voluntário, fls. 26028 a 26072, nos seguintes termos:

- 1) incompetência do agente fiscal para a lavratura do auto de infração;
- 2) nulidade do auto de infração, erro na apuração da base de cálculo da multa;
- 3) da licitude da operação realizada pela recorrente, inexistência de interposição fraudulenta;
- 4) necessidade de redução para o patamar de 1% do valor das operações;
- 5) impossibilidade de incidência de juros sobre multa.

Em 30/05/2018 a empresa ST Importações LTDA, doravante denominada ST, apresentou Recurso voluntário, fls. 26274 a 26318, nos seguintes termos:

1. incompetência do agente fiscal para a lavratura do auto de infração;
2. nulidade do auto de infração, erro na apuração da base de cálculo da multa;
3. licitude da operação realizada pela recorrente, inexistência de interposição fraudulenta;
4. necessidade de redução para o patamar de 1% do valor das operações;
5. impossibilidade de incidência de juros sobre multa.

Esse mesmo Recurso Voluntário é reapresentado em 01/06/2018, de igual teor.

Em 30/07/2018 o processo é encaminhado à PGFN para juntada de contrarrazões, fls. 26587 a 26673, que apresenta os seguintes termos:

- 1 – Ausência de nulidade do Auto de Infração;
- 2 – Ausência de nulidade no acórdão recorrido;
- 3 - Da interposição fraudulenta dos grupos LASA e DESTRO (ST IMPORTAÇÕES);
- 4 - Sujeição passiva tributária;
- 5 - Cabimento da multa;
- 6 - Diversidade de elementos probatórios;
- 7 - Simulação e abusividade do planejamento tributário ;
- 8 - Ocorrência da infração do art. 23, V, do DL 1.455/1976: interposição fraudulenta comprovada;
- 9 - Excesso de multa: proporcionalidade e não confisco ;
- 10 - Juros sobre a multa.

Em 04/06/2019 a empresa LASA apresenta petição solicitando a juntada de resultado da diligência realizada no processo 10074.720243/2017-12, determinada pela Resolução nº 3402-001.678, em 09/01/2019.

É o relatório.

Voto

Conselheira Mara Cristina Sifuentes, Relatora.

Os presentes recursos são tempestivos e preenchem as demais condições de admissibilidade por isso deles tomo conhecimento.

Inicialmente cabe resumir o escopo da autuação fiscal.

A ação fiscal foi efetuada pela IRF Rio de Janeiro/RJ para apurar irregularidades nas importações de mercadorias envolvendo várias empresas: Lojas Americanas SA, B2W Companhia Digital, ST Importações LTDA, QSM Distribuidora e Logística LTDA, Destro Brasil Distribuição LTDA e Comercial Destro LTDA. As empresas possuem localização em vários Estados da federação.

A empresa ST Importações LTDA foi selecionada com o DOSSIÊ do Serviço de Pesquisa e Seleção Aduaneira – SEPEL/IRF/RJO, e a partir da análise dos documentos coletados a fiscalização conclui tratar-se de importações declaradas como sob encomenda mas que de fato acobertavam o real adquirente das mercadorias.

A autuação resultou em vários processos que foram separados por empresas, mas que basicamente envolvem os mesmos fatos.

O presente processo trata-se de autuação efetuada para a empresa Lojas Americanas SA, e responsáveis solidários ST Importações LTDA e Comercial Destro LTDA. O auto de infração, referente ao período de junho de 2011 a julho de 2012, foi lavrado para exigência do crédito tributário referente à multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias estrangeiras não localizadas e importadas mediante ocultação do sujeito passivo, nos termos do art. 23, caput, V, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei n.º 1.455/76, com a redação dada pelo art. 59 da Lei n.º 10.637/02 e pela Lei n.º 12.350/10.

Em específico entendeu-se que houve operação de importação por encomenda efetuada de forma diversa do que determina a legislação, sem identificar na Declaração de Importação o correto encomendante e sem que este esteja habilitado a operar no comércio exterior, caracterizando-se o ilícito de ocultação do sujeito passivo responsável pela operação, punível com a pena de perdimento das mercadorias.

Basicamente apurou-se que a ST importava as mercadorias e declarava como encomendante a DESTRO, que as repassava para a LASA, real adquirente.

1) Preliminar. Petição PGFN para juntada dos processos por Conexão.

Em 24/04/2018 a PGFN apresentou petição para que fosse juntados 13 (treze) processos por conexão, visando racionalizar os trabalhos, conforme previsto no art. 6º, § 1º, do anexo II do RICARF, por a exigência de crédito estar fundamentada em fatos idênticos apesar de formalizada em face de diferentes sujeitos passivos.

Os processos citados são os seguintes, com a atual fase de tramitação:

Processo	Empresa	Situação	Acórdão
10074.720201/2016-92	ST	Sorteado em 25/06/2019	
10074.720227/2016-31	COMERCIAL DESTRO	Sorteado em 05/04/2019	
10074.720242/2016-89	LASA	Pautado para julgamento	
10074.720243/2016-23	LASA	Pautado para julgamento	
10074.720244/2016-78	B2W	Sorteado em 05/04/2019	
10074.720245/2016-12	B2W	Julgado	3402-006.039 -13/12/2018
10074.720265/2016-93	ORSILOG	Não está no CARF	
10074.720647/2016-17	DESTRO BRASIL	Diligência	3402-001.630- 09/01/2019
10074.720072/2017-28	ST	Não está no CARF	
10074.720244/2017-59	LASA	Não está no CARF	
10074.720243/2017-12	B2W	Diligência	3402-001.678- 09/01/2019
10074.720074/2017-17	ORSILOG	Não está no CARF	

11762.720041/2017-77	DESTRO BRASIL	Diligência	3402-001.628- 09/01/2019
10074.720272/2017-76	ORSILOG	Não está no CARF	

Como se pode observar do quadro acima alguns processos já se encontram em julgamento em outras turmas do CARF, alguns não foram sorteados e outros ainda não chegaram ao CARF.

O art. 6º do Anexo II do RICARF dispõe que:

Art. 6º Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se a seguinte disciplina:

§1º Os processos podem ser vinculados por:

I - conexão, constatada entre processos que tratam de exigência de crédito tributário ou pedido do contribuinte fundamentados em fato idêntico, incluindo aqueles formalizados em face de diferentes sujeitos passivos;

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

III - reflexo, constatado entre processos formalizados em um mesmo procedimento fiscal, com base nos mesmos elementos de prova, mas referentes a tributos distintos.

§ 2º Observada a competência da Seção, os processos poderão ser distribuídos ao conselheiro que primeiro recebeu o processo conexo, ou o principal, salvo se para esses já houver sido prolatada decisão.

§ 3º A distribuição poderá ser requerida pelas partes ou pelo conselheiro que entender estar prevento, e a decisão será proferida por despacho do Presidente da Câmara ou da Seção de Julgamento, conforme a localização do processo.

§ 4º Nas hipóteses previstas nos incisos II e III do § 1º, se o processo principal não estiver localizado no CARF, o colegiado deverá converter o julgamento em diligência para a unidade preparadora, para determinar a vinculação dos autos ao processo principal.

§ 5º Se o processo principal e os decorrentes e os reflexos estiverem localizados em Seções diversas do CARF, o colegiado deverá converter o julgamento em diligência para determinar a vinculação dos autos e o sobrestamento do julgamento do processo na Câmara, de forma a aguardar a decisão de mesma instância relativa ao processo principal.

§ 6º Na hipótese prevista no § 4º se não houver recurso a ser apreciado pelo CARF relativo ao processo principal, a unidade preparadora deverá devolver ao colegiado o processo convertido em diligência, juntamente com as informações constantes do processo principal necessárias para a continuidade do julgamento do processo sobrestado.

§ 7º No caso de conflito de competência entre Seções, caberá ao Presidente do CARF decidir, provocado por resolução ou despacho do Presidente da Turma que ensejou o conflito.

§ 8º Incluem-se na hipótese prevista no inciso III do § 1º os lançamentos de contribuições previdenciárias realizados em um mesmo procedimento fiscal, com incidências tributárias de diferentes espécies.

Da disposição constante no RICARF podemos chegar a duas conclusões: primeiro que o comando não traz uma obrigatoriedade, o dispositivo estatui que os processos poderão ser vinculados e não que deverão ser vinculados, e segundo que o processo deverá ser distribuído ao conselheiro que primeiro recebeu o processo conexo.

Conforme consta no quadro acima o presente processo não foi o primeiro distribuído, então não caberia a esse Relator a avocação dos outros processos, mesmo porque muitos já se encontram em adiantada fase de julgamento, com diligência já determinada.

Ademais, em que pese a argumentação pertinente sobre a necessidade de racionalização dos trabalhos e sobre evitar-se divergências nos julgamentos, nesse sempre essa é a melhor solução.

Como garantia constitucional, o princípio do juiz natural preleciona a utilização de regras objetivas de competência jurisdicional para garantir independência e a imparcialidade do órgão julgador.

Na Constituição Federal o aludido princípio advém da regra do inciso XXXVII, do artigo 5º, ao estabelecer que “Não haverá juízo ou tribunal de exceção” e também na interpretação do inciso LIII, ao dispor que “Ninguém será processado nem sentenciado senão pela autoridade competente”.

Trata-se, portanto, de um juiz previamente encarregado, na forma da lei, como competente para o julgamento de determinada lide, o que impede, entre outras coisas, o abuso de poder. Como consequência, não se admite a escolha específica nem a exclusão de um magistrado de determinado caso.

Com efeito, o princípio do juiz natural também é aplicado no processo administrativo. No CARF a garantia do princípio esta no sorteio dos processos, onde é definido quem será o relator e qual o colegiado que irá examinar e definir determinada situação jurídica.

Nos casos de conexão entre processos apesar da avocação pelo relator que estiver prevento garantir a celeridade dos julgamentos, sendo uma forma de racionalização dos trabalhos, ela também distorce a designação do juiz natural, já que sobrepõe-se ao sorteio, que é uma garantia da imparciabilidade do julgamento.

Por isso deixo de acartar o pleito de juntada dos processos por conexão.

2) Da ilegitimidade ativa, ou da incompetência das autoridades autuantes.

As recorrentes alegam que houve incompetência da autoridade administrativa autuante para lavrar o auto de infração ao não se observar o art. 10, inciso I, do Decreto n.º 70.235/72, já que caberia à fiscalização aduaneira com jurisdição sobre o domicílio fiscal do estabelecimento matriz da empresa dar início a ação fiscalizadora.

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

- I - a qualificação do autuado;
- II - o local, a data e a hora da lavratura;
- III - a descrição do fato;
- IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;
- V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;
- VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Conforme consta no Relatório Fiscal, item 4.1 – Ação Fiscal, o procedimento especial, IN SRF nº 228/02, teve início na empresa ST Importações, pela IRF Rio de Janeiro, a partir de elementos apontados no Dossiê de pesquisa e seleção da SEPEL/IRF/RJO que indicavam a ocorrência de interposição fraudulenta nas importações de mercadorias. Foram lavrados os documentos de controle do procedimento tais como Termo de Início da Ação Fiscal e Intimação nº 01/2015/351, registrado o início do procedimento no sistema RADAR e lavrados termos de intimação e reintimação.

A partir das informações e documentos coletados foram iniciadas ações fiscais nas empresas Comercial Destro, Destro Brasil, B2W e Lojas Americanas.

Consequentemente foi emitido o Registro de Procedimento Fiscal nº 0715400-2016-00102-6 com a determinação de se realizar os procedimentos definidos na operação 11112 do SIEF (“interposição – apreensão/multa), ou seja, apuração de crédito relacionado a infrações de interposição fraudulenta. no período de junho de 2011 a julho de 2012.

Já foi decidido por diversas vezes no CARF que os termos de fiscalização são instrumentos administrativos de planejamento e controle interno da RFB. O TDPF é uma ordem emanada de dirigentes das unidades da RFB para que seus auditores-fiscais, em nome desta, executem atividades fiscais (fiscalização, diligência, etc.) tendentes a verificar o cumprimento das obrigações tributárias por parte do sujeito passivo.

A atividade de lançamento é competência privativa do Auditor-Fiscal, que está vinculado por lei à sua execução:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. (CTN)

Ademais os casos de nulidade são os previstos no art. 59 do Decreto 70.235/72:

Art. 59. São nulos:

- I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

As alegações, portanto carecem de amparo legal para serem acolhidas, já que as circunstâncias tipificadoras das infringências à legislação tributária encontram-se devidamente caracterizadas e enquadradas no auto de infração.

As recorrentes também apresentam a alegação de que não houve prévio procedimento de fiscalização, violando o contraditório e a ampla defesa, que a legislação determina a prévia instauração de Procedimento Específico de Controle Aduaneiro nos termos da IN SRF n.º 1.169/11 para as operações com suspeita de irregularidade punível com a pena de perdimento, e que houve ausência de procedimento administrativo próprio ao não se envolver as recorrentes no processo fiscalizatório da ST Importações.

Como já esclarecido o procedimento especial teve início na empresa ST Importações, conforme IN SRF n.º 228/02 e a partir das constatações efetuadas as ações fiscais foram estendidas para as empresas Comercial Destro, Destro Brasil, B2W e Lojas Americanas.

A autuação fiscal foi efetuada para a empresa LASA, para a qual foi aberta ação fiscal, fl. 158, sendo que as empresas DESTRO e ST foram autuadas pela sujeição passiva solidária, nos termos do artigo 124, I do CTN c/c art. 95, I do DL n.º 37/66 e art. 674 do Decreto n.º 6.759/2009.

A IN SRF n.º 228/02 tem como a verificação da origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior e combate à interposição fraudulenta de pessoas e a IN SRF n.º 1.169/11 estabelece procedimentos especiais de controle, na importação ou na exportação de bens e mercadorias, diante de suspeita de irregularidade punível com a pena de perdimento.

Não há incompatibilidade entre os procedimentos, sendo que a fiscalização optará pelo que mais se adegue às suas informações preliminares coletadas. E as Instruções Normativas visam ao disciplinamento de procedimentos internos dos órgãos públicos, estando os servidores públicos obrigados a segui-las.

Portanto não vislumbro qualquer infringência aos princípios do contraditório e ampla defesa.

Pelo exposto, rejeito a preliminar de nulidade.

3) Da nulidade do acórdão recorrido pela negativa de baixa dos autos em diligência para a realização de perícia.

As recorrentes suscitam a nulidade do acórdão recorrido por não ter sido deferido o pleito efetuado em impugnação de baixa dos autos em diligência para realização de perícia.

Já é ponto pacífico no CARF que a diligência será deferida no caso em que seja necessária para esclarecimento de dúvida de fato do julgador. As demandas de perícia se prestam à formação e convicção do julgador, e não à produção de provas pelas partes. Estando o processo devidamente instruído, e sendo os elementos nele constantes suficientes à decisão, o indeferimento de perícia não constitui cerceamento do direito de defesa, nem enseja nulidade processual.

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Decreto nº 70.235/72)

Assim, endossa-se o entendimento externado pela DRJ sobre a desnecessidade de perícia.

4) Do modus operandi

Segundo a LASA:

a ST Importações importava os produtos encomendados pela Comercial Destro e pela Destro Brasil. Após a sua venda para a Comercial Destro e para a Destro Brasil, estas revendiam esses produtos para a Recorrente que, por sua vez, comercializava essas mercadorias com os seus clientes finais.

Em outras palavras, nessa cadeia de comercialização de produtos, a ST Importações agia como trading importadora, a Comercial Destro e a Destro Brasil agiam como atacadistas e a Recorrente como varejista.

De acordo com o relatório fiscal a ST Importações é controlada pela LASA e pela B2W, únicas sócias, e 100% dos administradores da ST são comuns ao quadro de dirigentes de LASA e B2W, ou de empresas controladas por elas. Fato confirmado pela recorrente no Recurso Voluntário.

Nos anos de 2010 e 2011, 99,9% das vendas da ST foi destinada a DESTRO (Comercial Destro e Destro Brasil), e todas as aquisições foram por encomenda. E os únicos fornecedores de mercadorias importadas para a LASA e B2W foram a DESTRO. Ou seja, a ST é controlada pela LASA e vende todas suas mercadorias para a DESTRO que revende tudo para a LASA.

A Lojas Americanas (LASA), B2W, ST Importações, QSM Distribuidora possuem estreitas ligações, tanto por seus dirigentes quanto por seus acionistas, com centralização gerencial. É denominado grupo LASA. Fato apurado a partir de documentos oficiais das empresas. A LASA controla a B2W que controla a ST.

O Grupo Destro é composto pela Destro Brasil e Comercial Destro, além da Holding Destro Participações S.A. A Comercial Destro foi gradualmente substituída pela Destro Brasil nas operações.

Para a fiscalização a LASA contratou as empresas DESTRO somente para acobertar a relação comercial existente entre ela (real encomendante) e a importadora ostensiva (ST), visando ocultar a cadeia de comando das operações comerciais e fugir de suas obrigações tributárias como responsável pela operação de importação e contribuinte do IPI.

A autuação se deu pela ocultação do sujeito passivo, nos termos do art.23, caput, V, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/02 e pela Lei nº 12.350/10.

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.

...

§ 3º As infrações previstas no **caput** serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto nº70.235, de 6 de março de 1972.

Continua a LASA em sua defesa afirmando que segundo a legislação aplicável a ocultação do sujeito passivo deve ocorrer mediante fraude ou simulação, e a única presunção possível seria na ocorrência de interposição fraudulenta de pessoas, nos casos em que as partes não comprovem a origem, disponibilidade e transferência de recursos empregados.

No caso a fiscalização entendeu estar diante de uma interposição fraudulenta real, não havendo presunção, por isso não houve investigação quanto a origem, disponibilidade e transferência de recursos. A fiscalização centrou esforços em demonstrar que a logística da operação foi efetuada para atender encomendante predeterminado.

A segunda hipótese é aquela em que o agente fiscal identifica o real beneficiário da importação, seja por vinculação de créditos em conta corrente para arcar com a operação internacional, seja pela logística da operação indicando que a mercadoria foi adquirida para atender a encomendante ou adquirente predeterminado. É exatamente essa logística da importação que será analisada no tópico seguinte, onde examinaremos a relação de fato existente entre ST Importações, comercial Destro, Destro Brasil, Lojas Americanas e B2W.

Para a fiscalização a fraude deve ser analisada conforme art. 72 da Lei nº 4.502/1964:

Art. 72 Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Por isso a LASA entende que para se imputar a pena é necessário se demonstrar a má-fé e o dolo da recorrente em causar dano ao erário.

Com relação à fraude afirma que não há nos autos qualquer indicação de prejuízo que teria sido causado ao erário pela importação dos produtos pela ST mediante encomenda da DESTRO. E que com a participação das empresas ST e DESTRO ocorre um maior recolhimento de tributos em favor do fisco quando comparado com a importação direta ou por encomenda. Todas as empresas são tributadas pelo Lucro Real, logo todo o lucro auferido nas operações de importação e revenda são tributados.

Se a importação fosse efetuada diretamente pela LASA haveria um recolhimento menor de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins. E quanto ao IPI, não prospera a quebra da cadeia já que vários produtos importados estão sujeitos a alíquota zero. Sobre a incidência do IPI sobre a revenda de produtos importados existe questionamento sobre sua aplicabilidade no STF RE nº 946.648.

Como a alegação da fiscalização foi pela ocorrência de ocultação do sujeito passivo, mediante fraude ou simulação, ocultação que não foi presumida e sim constatada devemos analisar o que foi apurado no TVF.

Também deve ser verificada a alegação da recorrente LASA quanto se houve ou não demonstração pela fiscalização da má-fé e dolo em causar dano ao erário, se houve redução do montante de tributo devido, o que levaria a imputação de dano ao erário.

A participação da LASA na cadeia de comercialização dos produtos importados foi constatada pela fiscalização e confirmada pela recorrente. No relatório fiscal consta que 99,9% das vendas da ST foram destinadas as empresas DESTRO, importação por encomenda, e todas as mercadorias importadas por encomenda pela DESTRO foram revendidas para a LASA.

No período de junho de 2011 a julho de 2012, ST Importações registrou 2.087 Declarações de Importação. Dessas DIs, apenas 8 não foram destinadas à Comercial Destro ou Destro Brasil e, posteriormente, a B2W e Lojas Americanas.

Também confirma esse entendimento a constatação sobre o prazo entre a entrada e saída das NFs nas empresas, configurando uma destinação prévia das mercadorias antes mesmo de sua entrada na importadora ostensiva (ST).

Nesse ponto merece ser comentado que as empresas Destro trazem aos autos a informação de que em 23/11/2010 ocorreu um incêndio de grandes proporções em um de seus principais estabelecimentos, com prejuízo na ordem de milhões. Devido a esse incêndio foi concedido regime especial pelo Estado de São Paulo, efls. 27111 e sgs. , com uma estrutura logística emergencial para atendimento aos clientes. Esse regime possibilitou à empresa somente a troca de Notas Fiscais e a manutenção dos mesmos lacres.

Conforme Despacho da Secretaria de Fazenda SP, o regime foi concedido até 30/09/2011, para entrega das mercadorias em suas filiais:

“Art. 1º – A interessada fica autorizada a manter os seguintes escritórios administrativos para recebimento das mercadorias transferidas pelos estabelecimentos filiais localizados no Estado do Paraná, de CNPJ: 76.062.488/0007-39 e IE: 816.001.825.110, localizado à Avenida Brasil, 333, Cascavel – PR, e de CNPJ: 76.062.488/0005-77 e IE: 816.002.334.110, localizado à Rodovia BR 116, km 102, Curitiba – PR, e emissão dos documentos fiscais que acompanharão as mercadorias até os clientes destinatários situados no Estado de São Paulo, após distribuição da carga e redespacho:

- 1) Posto Assis
Rodovia SP 333, km 407 – Assis/SP
- 2) Posto Ourinhos
Rodovia BR 153, km 339 – Ourinhos/SP
- 3) Posto Tabaraí
Rodovia Assis Chateaubriand, km 484 – Tabaraí/SP
- 4) Posto Cajati
Rua Um, Barra do Azeite – Cajati/SP
- 5) Posto Itararé
Rua Elizário Pinto, nº 115, Vila Jóra – Itararé/SP

A empresa também justifica os diferentes valores de DIPJ para os anos anteriores e posteriores ao sinistro, apresentando documentos.

Entretanto, como pode ser verificado, esse não foi o único motivo que levou a fiscalização a constatar que a real encomendante era a LASA e não a DESTRO.

A segregação das mercadorias nas notas fiscais de saída, de igual teor nas notas fiscais da ST e da Destro, indica que as empresas eram cientes de quem seria o destinatário final das mercadorias, confirmando a tese do real adquirente LASA.

Outro ponto levantado pela fiscalização é o modo de atuação da DESTRO, importando grande variedade de produtos, diversas NCMs, o que não está de acordo com o modelo adotado por empresas que atuam no mercado atacadista, mas esta mais assemelhado ao modelo de empresas que adquirem produtos para clientes pré-determinados.

Merece destaque o levantamento efetuado pela fiscalização a partir dos lacres apostos às mercadorias, que demonstrou ser o mesmo utilizado tanto na saída da ST para a Destro quanto na saída da Destro para a LASA.

Em várias NF-e da amostra, verificou-se que o número do lacre apostado às mercadorias constantes da NF-e de Saída das mercadorias da ST Importações era o mesmo número do lacre apostado às mercadorias constantes das NF-e de Saída da Comercia Destro com destino às empresas B2W e Lojas Americanas.

Além de não haver alteração da embalagem utilizada no transporte da mercadoria - pela manutenção dos lacres apostos em todas as etapas de transporte - sequer ocorreu alteração do veículo de transporte utilizado – pois idênticas eram as placas dos veículos em cada uma das etapas do transporte.

A propriedade das marcas dos produtos importados também foi objeto de análise pela fiscalização. Em consulta ao site do INPI constatou-se que muitos dos produtos importados são marcas registradas da LASA. O que impediria a livre comercialização dessas marcas pela DESTRO.

Existe também a análise da fiscalização de um trabalho acadêmico publicado na internet demonstrando como foi implementada a solução para o comércio exterior. No trabalho acadêmico é explicado que a diretoria da empresa ST administra a empresa no Rio de Janeiro, apesar de não possuir filial nessa cidade e estar localizada na cidade de São José – SC.

A partir do trabalho acadêmico foi identificada a existência de um único PO (purchase order) desde o início do processo de importação até a venda para a LASA, sendo esse PO referenciado nas notas fiscais de entrada e saída emitidas pela ST, empresas Destro, o que evidenciaria que as importações já estariam destinadas às empresas do grupo LASA.

Esse fato levantou dúvidas na relatora do processo nº 10074.720243/2017-12, similar a esse, mas para a empresa B2W, levando à conversão em diligência, por maioria de votos, para que fosse esclarecido o funcionamento desses PO, Resolução nº 3402-001.678, de 13 de dezembro de 2018.

Como a minoria vencida no julgamento, entendo desnecessária a diligência, já que esse não foi o único aspecto que levou a fiscalização a entender pela ocultação da real adquirente, nem foi ponto decisivo para a constatação efetuada.

Em 03/06/2019, o resultado da diligência foi juntado a esse processo como forma de ajudar nos esclarecimentos dos pontos aqui suscitados.

Como não foi dada ciência da juntada dos documentos as outras partes do processo, especialmente a PGFN, entendo que se o colegiado concluir pela relevância da análise desses documentos, ele deve ser encaminhado à unidade preparadora para que ocorra abertura de prazo para manifestação de todos sobre os novos documentos anexados.

Esclareço que essa não é a minha posição. Pelo teor da diligência solicitada no outro processo, documento publicado no site do CARF, Resolução nº 3402-001.678, de 13 de dezembro de 2018, entendo que as informações solicitadas já se encontram nesse processo e não agregam outros elementos necessários. As que constam no processo são suficientes para a formação da convicção desse julgador.

É detalhada a relação entre as empresas Orsitec, Orsilog e Fenícia Despachos, com confusão empresarial entre elas, funcionando no mesmo local e com mesmos diretores/sócios. A empresa ST possui estabelecimento em imóvel locado pela Orsitec, e os funcionários da ST possuem caixa de e-mails em nome da Fenícia. Os funcionários da ST, que aparentam ser funcionários ou possuem alguma conexão com as empresas de despacho, desconhecem a participação da DESTRO mas conhecem os clientes a quem se destinam as mercadorias, LASA, SHOPTIME (marca comercial da B2W). Os salários dos funcionários da ST são pagos pela Fenícia Despachos.

É como se Lojas Americanas e B2W, ao invés de contratarem a importação de suas mercadorias diretamente de uma trading, tivessem montado uma pessoa jurídica (ST Importações) com o único objetivo de que fosse esta empresa a contratar a trading, e não elas.

Tais constatações não indicam a inexistência de fato da empresa ST Importações e, por si só, não configuram nenhuma irregularidade, mas corroboram a afirmativa de que são os destinatários finais das mercadorias (B2W e Lojas Americanas) que norteiam todas

as decisões desta empresa, principalmente as “*decisões de compra, quantidade e quando será efetuada a importação*”, nos termos do trabalho acadêmico citado.

Esta estrutura demonstra claramente que a ST Importações importava as mercadorias demandadas (encomendadas) por seus controladores, destinatários finais dos bens, e, além de funcionar como um “braço de execução” das importações do Grupo LASA, a ST Importações foi utilizada para ocultar a participação das empresas B2W e Lojas Americanas nas operações de importação e, desta forma, auxiliar essas empresas a fugir da incidência do IPI na saída das mercadorias.

De todo o conjunto analisado resta claro que a real adquirente das mercadorias era a LASA, que a ST era uma empresa comandada pela LASA, inclusive com sua existência e funcionamento dependente das empresas de despacho e da real adquirente, LASA.

A infração de dano ao erário decorrente da prática de ocultação do sujeito passivo ou real adquirente pode ser aferida de duas maneiras, de forma presumida ou comprovada.

Na hipótese de não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados para a realização da importação, presume-se que tenha havido uma interposição fraudulenta de terceiros, pois, a ausência de recursos por parte do importador para a realização da operação é um elemento eleito pela Lei como suficiente para considerar que os recursos utilizados tiveram origem em terceiro, que não apareceu perante os controles aduaneiros, a caracterizar a interposição ilegal.

Não sendo esse o caso, poderão as autoridades aduaneiras, com base em outros elementos, formar um conjunto de provas que demonstrem a ocorrência de fraude ou simulação com o intuito de interpor determinada pessoa entre o real adquirente e as autoridades fiscais, para que a primeira permaneça oculta aos olhos da fiscalização.

Nesse ponto, importante observar que o tipo infracional não é a mera ocultação do sujeito passivo nas operações de comércio exterior, mas a ocultação realizada "mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros".

A maioria dos casos analisados no CARF envolvem a interposição presumida, por isso a fiscalização se debruça em provar qual é a capacidade operacional e financeira das empresas envolvidas, analisando remessas de numerário, contratos de câmbio, extratos bancários, quadro de funcionários, etc.

Nesse caso a situação apresentada é diferente. Temos empresas para as quais a capacidade financeira e operacional não foi questionada e funcionando há muitos anos no mercado, por isso a fiscalização identificou a prática de ocultação comprovada.

É fato que houve a ocultação da real adquirente, por diversos elementos conforme já debatido anteriormente. No entanto no comando do art.23, caput, V, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/02 e pela Lei nº 12.350/10, a ocultação deve ocorrer mediante fraude ou simulação.

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

...

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

A respeito do dano ao erário já tivemos vários julgados nessa turma em que o assunto foi debatido e prevalece a posição externada no Acórdão nº 3401-004.383, de 26 de fevereiro de 2018, votação unânime, do Conselheiro Relator Rosaldo Trevisan:

O “dano ao Erário” referido na legislação tem pouca relação com “sonegação fiscal”, pois a infração não é de natureza tributária. É cristalino que o texto do artigo 23 do Decreto-Lei no 1.455/1976 (essencialmente no *caput* e no § 1º) não está a dizer que só quando ocasionarem dano ao Erário as infrações ali referidas serão punidas com o perdimento. Ele está, sim, trazendo claramente duas afirmações: (a) as infrações ali relacionadas consideram-se dano ao Erário; e (b) o dano ao Erário é punido com o perdimento. Disso, silogisticamente, pode-se afirmar que as infrações ali relacionadas são punidas com o perdimento. Não há margem para discussão se houve ou não “dano ao Erário”, no caso concreto. Seria improdutivo discutir, *v.g.*, o dano ao Erário no caso de abandono de mercadorias pelos importadores (conduta tipificada no inciso II do referido artigo 23).

Aliás, as disposições do Decreto-Lei surgem exatamente para regulamentar dispositivo constitucional (art. 150, § 11 da Constituição de 1967): “*Não haverá pena de morte, de prisão perpétua, de banimento, ou confisco, salvo nos casos de guerra externa psicológica adversa, ou revolucionária ou subversiva nos termos que a lei determinar. Esta disporá também, sobre o perdimento de bens por danos causados ao Erário, ou no caso de enriquecimento ilícito no exercício de cargo, função ou emprego na Administração Pública, Direta ou Indireta*”, como se depreende de sua Exposição de Motivos (item 17):

“17. Nos artigos 23 e 24, com fulcro no artigo 153 da Lei Magna, enumeram-se as infrações que, por constituírem dano ao Erário, são punidas com a pena de perdimento dos bens. De fato, todas as hipóteses arroladas, quase todas já existentes em legislação anterior, representam um comprometimento a dano de nossas reservas cambiais e uma inadimplência de obrigações tributárias essenciais.”(grifo nosso)

Assim, é inócua a discussão sobre a existência de dano ao Erário nos dispositivos citados, visto que o dano ao Erário decorre do texto da própria lei (em verdade, decreto-lei, com força de lei). E por mais que se sustentasse eventual inconstitucionalidade da norma, careceria este tribunal de competência para avaliar a matéria, em face da Súmula CARF no 2.

Nesse sentido já me manifestei em diversos processos, sempre com acolhida unânime do colegiado¹, inclusive nesta turma de julgamento:

DANO AO ERÁRIO. PERDIMENTO. DISPOSIÇÃO LEGAL.

¹ Acórdão n. 3403002.255, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, Sessão de 23.mai.2013; Acórdão n. 3403002.435, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, Sessão de 24.set.2013; Acórdão n. 3403002.746, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, Sessão de 30.jan.2014; Acórdão n. 3403002.842, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, Sessão de 25.mar.2014; Acórdão n. 3403002.865, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, Sessão de 26.mar.2014; e Acórdão n. 3403003.188, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, Sessão de 20.ago.2014.

Nos artigos 23 e 24 do Decreto-Lei no 1.455/1976 enumeram-se as infrações que, por constituírem dano ao Erário, são punidas com a pena de perdimento das mercadorias (ou coa multa que o substitui, nas hipóteses legalmente previstas, no § 3o do referido artigo 23). É inócua, assim, a discussão sobre a existência de dano ao Erário nos dispositivos citados, visto que o dano ao Erário decorre do texto da própria lei. (Acórdão no 3401-003.843, Relator Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, sessão de 28 jun.2017) (grifo nosso)

Ocultar sujeito passivo, real vendedor, comprador ou responsável pela operação de comércio exterior, mediante fraude ou simulação (sendo irrelevante se houve subtração de tributos) é infração aduaneira (por violar normas de controle aduaneiro, que extrapolam o viés tributário), sendo inclusive objeto de responsabilização de acordo com a legislação aduaneira, de acordo com o artigo 95 do Decreto-Lei no 37/1966.

Apesar de, conforme esclarecido, o “dano ao Erário” referido na legislação não ser de natureza tributária, não sendo discutido para o dispositivo aplicado se houve ou não dano ao erário, a recorrente LASA acha que seria importante a fiscalização ter indicado qual seria o montante de IPI que não foi recolhido:

63. Ademais, nas 80 folhas que compõem o TVF não há sequer uma demonstração de que a operação realizada mediante importação de produtos por encomenda da Comercial Destro ou da Destro Brasil geraria menor recolhimento de IPI.

Há no TVF a afirmação de que o esquema de importação perpetrado possibilitou que as empresas fugissem do pagamento do IPI na saída das mercadorias, e não observou o valor tributável mínimo para apuração da base de cálculo do imposto.

Se Lojas Americanas ou B2W realizassem importações diretas, estariam sujeitas ao destaque do IPI quando da revenda das mercadorias importadas, pois ambas estariam equiparadas a estabelecimento industrial.

Caso elas importassem por encomenda direta à ST Importações (equiparada a estabelecimento industrial), esta estaria sujeita, em suas saídas de mercadorias para Lojas Americanas e B2W, ao valor tributável mínimo, nos termos do inciso I, do artigo 195 do RIPI, em razão da interdependência entre as empresas (artigo 612 do RIPI).

Também existe a análise sobre os valores praticados nas vendas das mercadorias entre as empresas da cadeia comercial:

O valor CIF (em reais) das mercadorias nacionalizadas pelo esquema em análise por ST Importações e repassadas à **Comercial Destro** no período fiscalizado (jun/2011 a julho/2012) é de R\$ 204.173.731,71.

a) O valor das mercadorias nacionalizadas, constante das NF-e de Saídas emitidas pela empresa **ST Importações** em favor da **Comercial Destro**, é de R\$ 413.520.210,01.

b) A diferença entre o valor CIF (em reais) das mercadorias nacionalizadas pelo presente esquema e o valor destas nas NF-e de Saídas emitidas pela empresa **ST Importações** em favor da **Comercial Destro** remonta a 102,5%.

c) O valor das mercadorias nacionalizadas constante das NF-e de Saídas emitidas pela **Comercial Destro** em favor de B2W é de R\$ 263.485.680,85.

d) O valor das mercadorias nacionalizadas constante das NF-e de Saídas emitidas pela **Comercial Destro** em favor de Lojas Americanas é de R\$ 228.884.973,79.

e) Logo, o valor total das mercadorias nacionalizadas constante das NF-e de Saídas emitidas pela **Comercial Destro** em favor dos reais adquirentes é de R\$ 492.370.654,64.

f) A diferença entre o valor das mercadorias constante das NF-e de Saídas emitidas pela empresa **ST Importações** e das NF-e de Saída emitidas pela **Comercial Destro** remonta a 19,1%.

Dos valores acima infere-se que, ao longo do rito comercial em análise, a alavancagem dos valores das mercadorias importadas ocorre na etapa da venda destas da **ST Importações** à **Comercial Destro**. Tal observação não se coaduna com o usual para uma operação comercial envolvendo mercadorias importadas, onde a importação das mesmas ocorre por encomenda de um adquirente.

As Declarações de Importação objeto do presente trabalho foram registradas na modalidade "por Encomenda"; figurando como Importador a **ST Importações** e como Adquirente a **Comercial Destro ou a Destro Brasil**.

Em um modelo como este, espera-se que o valor de repasse das mercadorias do importador ao encomendante seja em montante equivalente ao somatório entre o valor CIF da mercadoria e o valor das despesas (operacionais e tributárias) de nacionalização. A tal valor de soma é ainda acrescido um percentual (geralmente em torno de 10% a 15%) a título de remuneração do importador pelos serviços prestados. Entretanto, o que observamos foi um acréscimo de valores muito maior, da ordem de 102,5%.

Em situações comerciais usuais a grande variação dos valores de compra e de venda dos produtos importados ocorre não quando estes são adquiridos pelo encomendante para consumo próprio; mas sim para revenda. Costuma ser nesta etapa de revenda que se observa a grande variação de valores de comercialização das mercadorias; destinando, portanto, os lucros decorrentes da operação comercial ao encomendante das mesmas.

Entretanto, tal comportamento não foi observado nas operações comerciais ora em análise. O acréscimo de valores na venda de **Comercial Destro** aos reais adquirentes foi da ordem de 19%, em média. Tal acréscimo, em tese, seria suficiente tão somente à cobertura de eventuais custos tributários decorrentes das operações de revenda, notadamente com o ICMS.

É fato que não existe em nenhum ponto do TVF uma identificação objetiva e quantitativa do montante do dano infringido ao erário. O que a fiscalização indica pode ser caracterizado como um dano potencial.

Conforme a empresa alega muitas mercadorias possuem alíquota 0 (zero) de IPI ou são não tributadas. A fiscalização não identificou para as mercadorias importadas qual foi o montante de tributos que deixou de ser recolhido, não que isso seja imprescindível, já que o dano ao erário, como já esclarecido, nas infrações aduaneiras não é mesurado monetariamente, muito menos tributariamente.

No Acórdão nº3401-003.977, de 26 de setembro de 2017, o Relator Augusto Fiel Jorge D'Oliveira expôs sobre a necessidade de caracterizar a fraude na ocultação confirmada:

Nesse ponto, importante observar que o tipo infracional não é a mera ocultação do sujeito passivo nas operações de comércio exterior, mas a ocultação realizada "mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros".

Dessa maneira, para que reste caracterizada a interposição fraudulenta ensejadora da pena de perdimento ou de sua multa substitutiva, é essencial que esteja presente na operação de comércio exterior os elementos de fraude ou simulação. Em decorrência,

também é essencial que seja fixada a compreensão a ser dada a tais conceitos, antes de se avançar na análise da matéria.

Para contextualizar, é de se observar que, na legislação tributária, há referência ao termo "*dolo, fraude ou simulação*" em diversos dispositivos (como, por exemplo, artigo 149, inciso VII, artigo 150, parágrafo 4º, artigo 154, parágrafo único, artigo 180, inciso I, artigo 208, *caput*, todos do CTN).

Quanto ao "dolo", é enumerado pelo Código Civil, em conjunto com o erro ou ignorância, coação, estado de perigo, lesão e fraude contra credores, como um dos defeitos do negócio jurídico, vícios que geram a anulabilidade do negócio jurídico, nos termos do artigo 171, inciso II, do Código Civil. Já o Código Penal, em seu artigo 18, define o crime doloso, como aquele praticado "*quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo*".

Na doutrina de Maria Rita Ferragut, "*conceitua-se por dolo a vontade consciente de praticar uma conduta típica, ou seja, de realizar os elementos constantes do tipo legal. É a prática de ilícito por agente que possuía o animus de realizá-lo, não obstante soubesse que o ordenamento jurídico rechaçava tal comportamento. Diferencia-se da culpa em função da previsibilidade do resultado*"¹.

Por sua vez, a "fraude" possui definição específica no artigo 72 da Lei nº 4.502/1964, *in verbis*: "*Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento*" (grifos nossos).

Contudo, por se tratar a ocultação prevista no artigo 23 do Decreto Lei nº 1455/76 de uma infração de natureza aduaneira e não tributária, o Conselheiro Rosaldo Trevisan afirma: "*(...) na interposição fraudulenta a "fraude" não se confunde, necessariamente, com aquela definida na legislação tributária (artigo 72 da Lei no 4.502/1964), embora seja freqüente que a interposição tenha também impactos tributários. A interposição fraudulenta trata da fraude como gênero (como qualquer norma infracional não tributária), e não somente da fraude definida na legislação tributária – espécie, e pode ser caracterizada por fraude ou também por simulação (instituto sequer definido especificamente na Lei nº 4.502/1964)*". (Acórdão nº 3401003.892, de 26/07/2017)

Por outro lado, há aqueles que defendem a aplicabilidade do conceito previsto no artigo 72 da Lei nº 4.502/1964, tendo em vista que inclui também ação ou omissão tendente a modificar as características essenciais da obrigação tributária, no caso, o aspecto pessoal referente ao sujeito passivo das obrigações relativas à operação de comércio exterior.

Nesse sentido, transcrevo trecho de sentença proferida pela Juíza Federal Vera Lúcia Feil Ponciano, citada e mantida no julgamento da Apelação Cível nº 503625719.2012.4.04.7000/ PR (Relatora: Maria de Fátima Freitas Labarrère; 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, Data: 03/08/2016): "*Verifica-se que a caracterização de tais condutas, desde que praticadas mediante fraude ou simulação, como hipótese de aplicação da pena de perdimento da mercadoria importada, decorre de disposição legal. Assim, a conduta reprimida, por meio da drástica pena de perdimento, é a fraude, o artifício malicioso para a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, 'inclusive a interposição fraudulenta de terceiros'. Evidente que a infração deve ser grave em sua substância, e não sob o aspecto meramente formal.(...) A ação ou omissão na ocultação do sujeito passivo atinge, excluindo ou modificando, a obrigação tributária em uma dos aspectos essenciais da hipótese de incidência, qual seja, o aspecto pessoal. Ocorre, nessa situação, simulação tributária por transferência subjetiva, afetando-se o critério pessoal da regra matriz de incidência, que permite identificar o sujeito passivo*" (grifos nossos).

Por último, a simulação é prevista no Código Civil (Lei nº 10.406/2002) como causa de invalidade do negócio jurídico, elencando o artigo 167, parágrafo 1º, as hipóteses em que se verifica. A maior parte da doutrina define a simulação como a divergência entre a vontade real das partes envolvidas e a vontade declarada. Conforme afirmado por Alberto Xavier: “Trata-se de um caso de divergência entre a vontade e a declaração, procedente do acordo entre o declarante e declaratário e determinada pelo intuito de enganar terceiros. Os seus elementos essenciais são pois: (i) a intencionalidade da divergência entre a vontade e a declaração (ii) o acordo simulatório (pactum simulationis) (iii) o intuito de enganar terceiros.”

Diante de tais conceitos, quando o artigo 23 do Decreto Lei nº 1455/76 traz a infração de dano ao erário, resultante de ocultação do sujeito passivo em operação de comércio exterior, exigindo que seja aquela realizada "mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros", pode-se afirmar que um primeiro elemento a ser identificado é o dolo, pois sem ele, não haveria fraude ação ou omissão dolosa nem simulação que tem entre os seus elementos essenciais o intuito de enganar a Fazenda Pública.

Logo, para a caracterização da infração, deve se verificar a vontade, o animus, dos agentes em enganar a Fazenda Pública e ocultar o sujeito passivo mesmo sabendo que tal conduta é contrária a Lei, com o objetivo de conseguir uma vantagem indevida em detrimento do controle aduaneiro.

Além disso, essa infração deve ser uma infração grave em substância e não uma infração meramente formal. Nesse ponto, oportuno destacar manifestação do Desembargador Antônio Albino Ramos de Oliveira, do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, pelo afastamento da aplicação da pena de perdimento em razão de aspectos formais:

"O que se reprime, através da drástica pena de perdimento, é a fraude, o artifício malicioso para a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, "inclusive a interposição fraudulenta de terceiros". Evidente que a infração deve ser grave em sua substância, e não sob o aspecto meramente formal. No caso concreto, porém, a despeito do esforço desenvolvido pela autoridade autuante, não vejo no procedimento da agravante qualquer objetivo fraudulento ou malicioso. Não atino onde esteja o dano ao erário, a justificar o confisco do equipamento importado".

De acordo com o Relatório, trata-se de lançamento de multa por conversão da pena de perdimento, com fundamento no artigo 23, inciso V, parágrafo 3º, do Decreto nº 1.455/1976, e artigo 105, inciso VI, do Decreto nº 37/1966, no qual foram imputadas as seguintes condutas aos sujeitos passivos devido à ocultação: **(a)** não identificação nas Declarações de Importação do correto encomendante das mercadorias (LASA); e **(b)** falta de habilitação para operar no comércio exterior.

Com o objetivo de demonstrar a ocorrência da infração e, com isso, dar suporte à aplicação da multa, a Fiscalização traz os seguintes elementos de prova:

1) A importadora direta (ST Importações) é controlada pelas Lojas Americanas e pela B2W, únicas sócias daquela empresa, e 100% dos administradores da ST Importações são comuns ao quadro de dirigentes de Lojas Americanas e B2W ou de empresas controladas por elas.

2) Considerando os anos de 2010 e 2011, 99,9% do total de vendas da ST Importações (R\$739.904.247,82) foi destinado à empresa Comercial Destro, e todas as aquisições se deram a título de importação por encomenda desta.

3) Os únicos fornecedores de mercadorias importadas às empresas Lojas Americanas e B2W, no período de junho de 2011 a julho de 2012, foram Comercial Destro e Destro Brasil. Tanto Lojas Americanas quanto B2W encontram-se com suas habilitações para operar no comércio exterior SUSPENSAS.

4) Absolutamente todas as mercadorias enviadas por ST Importações à Comercial Destro e à Destro Brasil foram repassadas às Lojas Americanas ou à B2W.

5) Em pesquisa por amostragem em Declarações de Importação registradas por ST Importações e em NF-e de Entrada e de Saída emitidas por ST Importações e Comercial Destro, foram observadas algumas características nas operações comerciais típicas daquelas onde ocorre a interposição de terceiros. Vejamos:

5.1 prazos de emissão das Notas Fiscais

5.2 - Da composição qualitativa e quantitativa das NF-e emitidas:

5.3 - Do perfil das importações: grande maioria das mercadorias importadas pela ST pela Destro são destinadas a B2W e LASA

5.4 - Dos lacres – mesmos lacres na saídas da ST é usado na saída da Destro

5.5 – Das Marcas – propriedade das marcas das empresas **Lojas Americanas e B2W**.

6) Por fim, este esquema de importação através de empresas interpostas mostra-se bastante lucrativo para **Lojas Americanas e B2W**, pois permite a elas fugir do IPI de saída das mercadorias e da observância ao valor tributável mínimo na apuração da base de cálculo deste imposto.

No caso em análise, a acusação é de que não haveria a menor lógica no papel da DESTRO na cadeia comercial e que esta seria apenas uma mera repassadora das mercadorias importadas, da ST para a LASA, empresas do mesmo grupo econômico. Assim, a verdadeira encomendante seria a LASA, tendo a DESTRO se prestado ao papel de mera interposta pessoa.

Contudo, as provas a evidenciar a relação entre as partes envolvidas não são determinantes, como, por exemplo a margem de lucro praticada em tais operações já foi analisada acima e confrontada pelas recorrentes. Também, não há qualquer prova no sentido de demonstrar o intuito doloso das partes em praticar uma determinada operação e declarar operação de outra natureza, com o fim de obter alguma vantagem em detrimento do controle aduaneiro.

E, como se sabe, em lançamentos para aplicação da multa por conversão de pena de perdimento, é ônus de a Fiscalização provar de maneira cabal as suas acusações. Nesse sentido, vem decidindo a Terceira Seção do CARF, conforme julgado abaixo:

“Não pode o fisco, diante de casos que classifica como “interposição fraudulenta”, olvidar-se de produzir elementos probatórios conclusivos.

Devem os elementos de prova não somente insinuar que tenha havido nas operações um prévio acordo doloso, mas comprovar as condutas imputadas, o que não se vê no presente processo. (...)

Nas autuações referentes ocultação comprovada (que não se alicerçam na presunção estabelecida no §2º do art. 23 Decreto-Lei nº 1.455/1976), o ônus probatório da ocorrência de fraude ou simulação (inclusive a interposição fraudulenta) é do fisco, que deve carrear aos autos elementos que atestem a ocorrência da conduta tal qual tipificada

em lei”. (Acórdão n.º 3403.002.842; Sessão do dia 25/03/2014; Relator: Rosaldo Trevisan)

Com isso, nesse cenário, entendo que a autuação não merece prosperar em razão de carência probatória por parte da Fiscalização, que não demonstrou de maneira inequívoca a ocorrência da fraude ou simulação.

Pelo exposto, voto pelo provimento dos Recursos Voluntários interpostos para determinar o cancelamento da autuação.

(documento assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes

Declaração de Voto

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares.

Com as vênias de estilo, em que pese o como de costume bem fundamentado voto da Conselheira Relatora Mara Cristina Sifuentes, ousou dela discordar em relação ao cancelamento da autuação por carência probatória.

Trata-se de Auto de Infração, referente ao período de 06/2011 a 07/2012, lavrado para exigência do crédito tributário referente à multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias estrangeiras não localizadas e importadas mediante ocultação do sujeito passivo, nos termos do art. 23, caput, V, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei n.º 1.455/76, com a redação dada pelo art. 59 da Lei n.º 10.637/02:

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

(...)

V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros. (Incluído pela Lei n.º 10.637, de 30.12.2002)

A fiscalização teve início após apresentação de dossiê pelo Serviço de Pesquisa e Seleção Aduaneira da IRF/RJO com abertura de fiscalização especial nos termos da IN SRF n.º 228/2002, para a apuração de crédito por ocultação de sujeito passivo e interposição fraudulenta contra as empresas “ST Importações Ltda” e “Lojas Americanas S/A”.

Paralelamente, por verificar que as empresas “Comercial Destro Ltda” e “Destro Brasil Distribuição Ltda” estavam atuando como encomendantes das importações realizadas pela empresa ST Importações, **ambas as empresas foram intimadas a indicar quais mercadorias**

foram adquiridas e/ou recebidas a qualquer título da empresa ST Importações, no período de 01/06/2011 a 31/07/2012, das quais NÃO foram revendidas ou remetidas a qualquer título às empresas B2W e Lojas Americanas,, tendo obtido em resposta de ambas as empresas que **TODAS as mercadorias recebidas de ST Importações foram repassadas às empresas B2W e Lojas Americanas.**

Conforme constatado pela Autoridade Tributária, as Declarações de Importação objeto do presente trabalho foram registradas na modalidade "por Encomenda"; figurando como importador a "ST Importações" e como adquirente a "Comercial Destro" ou a "Destro Brasil". Ao término da fiscalização, foi verificada a existência de um esquema de interposição fraudulenta em operações de comércio exterior operacionalizado em conluio por dois grupos econômicos: grupo LASA (Lojas Americanas S/A) e grupo DESTRO.

Em seu Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do Auto de Infração, o Auditor-Fiscal assim se manifesta sobre esta operação comercial:

Em um modelo como este, espera-se que o valor de repasse das mercadorias do importador ao encomendante seja em montante equivalente ao somatório entre o valor CIF da mercadoria e o valor das despesas (operacionais e tributárias) de nacionalização. A tal valor de soma é ainda acrescido um percentual (geralmente em torno de 10% a 15%) a título de remuneração do importador pelos serviços prestados. Entretanto, o que observamos foi um acréscimo de valores muito maior, da ordem de 102,5%.

Em situações comerciais usuais a grande variação dos valores de compra e de venda dos produtos importados ocorre não quando estes são adquiridos pelo encomendante para consumo próprio; mas sim para revenda. Costuma ser nesta etapa de revenda que se observa a grande variação de valores de comercialização das mercadorias; destinando, portanto, os lucros decorrentes da operação comercial ao encomendante das mesmas.

Entretanto, tal comportamento não foi observado nas operações comerciais ora em análise. O acréscimo de valores na venda de Comercial Destro aos reais adquirentes foi da ordem de 19%, em média. Tal acréscimo, em tese, seria suficiente tão somente à cobertura de eventuais custos tributários decorrentes das operações de revenda, notadamente com o ICMS.

Entendeu o Auditor-Fiscal que houve operação de importação por encomenda efetuada de forma diversa do que determina a legislação, sem identificar na Declaração de Importação o correto encomendante e sem que este esteja habilitado a operar no comércio exterior, caracterizando-se o ilícito de ocultação do sujeito passivo responsável pela operação, punível com a pena de perdimento das mercadorias.

Por sua vez, atribui-se às empresas Comercial Destro e ST Importações a responsabilidade solidária pelo recolhimento dos tributos e pelas eventuais infrações aduaneiras, seja porque todas têm interesse comum na situação que constitui o fato gerador dos tributos, seja porque concorreram para a prática da infração ou dela se beneficiaram ou, ainda, por previsão expressa de lei, haja visto participação na ocultação da real encomendante, a Lojas Americanas S/A, na operação de comércio exterior.

Os principais fatos que ensejaram a convicção da fiscalização, de que as empresas Lojas Americanas e B2W eram as reais adquirentes das mercadorias importadas, e que teria partido delas o planejamento de interpor uma terceira empresa (Comercial Destro ou Destro

Brasil) como aparente encomendante das mercadorias com a finalidade exclusiva de ocultar sua participação nas operações de importação, **foram:**

1) A importadora direta (ST Importações) é controlada pelas Lojas Americanas e pela B2W, únicas sócias daquela empresa, e 100% dos administradores da ST Importações são comuns ao quadro de dirigentes de Lojas Americanas e B2W ou de empresas controladas por elas. A inter-relação acima demonstra ser inverossímil o desconhecimento, por parte dos administradores de ST Importações, da destinação final das mercadorias por ela importadas para as empresas B2W e Lojas Americanas.

Partindo da análise de dados cadastrais na Receita Federal verificou-se que a ST Importações tem como seu sócio majoritário a empresa B2W Companhia Digital (99,99%), enquanto Lojas Americanas (LASA) é seu sócio minoritário (0,01%). Porém o sócio controlador da B2W companhia digital é Lojas Americanas S/A, com 62,23% de seu capital. Sendo assim, pode-se considerar que Lojas Americanas seja a controladora de fato da ST Importações.

O grupo LASA controla, além da rede de varejo das Lojas Americanas, uma gama de empresas com atuação no comércio eletrônico como o “Submarino” e o SHOPTIME. Essas empresas, no entanto, não possuem CNPJ próprio, tratando-se de meras marcas comerciais atuando em nome da B2W;

2) Considerando os anos de 2010 e 2011, 99,9% do total de vendas da ST Importações (R\$739.904.247,82) foi destinado à empresa Comercial Destro, e todas as aquisições se deram a título de importação por encomenda desta;

3) Os únicos fornecedores de mercadorias importadas às empresas Lojas Americanas e B2W, no período de junho de 2011 a julho de 2012, foram Comercial Destro e Destro Brasil. Tanto Lojas Americanas quanto B2W encontram-se com suas habilitações para operar no comércio exterior SUSPENSAS;

4) Absolutamente todas as mercadorias enviadas por ST Importações à Comercial Destro e à Destro Brasil foram repassadas às Lojas Americanas ou à B2W;

5) Em pesquisa por amostragem em Declarações de Importação registradas por ST Importações e em NF-e de Entrada e de Saída emitidas por ST Importações e Comercial Destro, foram observadas algumas características nas operações comerciais típicas daquelas onde ocorre a interposição de terceiros, tais como:

a) Do prazo de emissão das notas:

Enquanto o tempo médio de emissão da NF-e de Entrada das mercadorias nacionalizadas na ST Importações é de 10 (dez) dias, o intervalo para emissão da NF-e de Saída das mesmas para a Comercial Destro, e depois desta para B2W ou Lojas Americanas é inferior a 5 (cinco) dias.

Por amostragem a fiscalização estuda alguns prazos de emissão de notas fiscais das mercadorias, entre eles cita as notas fiscais oriundas da DI nº 11/1554052-3 desembaraçada em 19/08/11, e constata que foi de três dias o período entre a apropriação das mercadorias importadas pela ST Importações e sua destinação à rede varejista da LASA. Aponta ainda que

não é este o único caso de curto prazo entre a entrada da mercadoria no estabelecimento do importador e a destinação ao grupo LASA.

Tal celeridade denota que a mercadoria importada não chegou sequer a ser enviada aos depósitos da importadora e da intermediária, seguindo diretamente da zona alfandegada para o destinatário final, as Lojas Americanas;

b) Da composição qualitativa e quantitativa das notas fiscais eletrônicas:

Como regra para cada DI (Declaração de Importação) era emitido pela ST Importações somente uma NF-e de Entrada em seu estabelecimento. Após a entrada das mercadorias na ST Importação eram “vendidas” todas as mercadorias oriundas da mesma DI para a Comercial Destro, no mesmo dia, via de regra. Contudo, não era emitida apenas uma NF-e para Comercial Destro, mas sim várias NF-e de Saída, que coincidiam com a mesma quantidade e conteúdo das NF-e de Saída emitidas pela Comercial Destro para filiais da B2W ou da Lojas Americanas.

Observando-se uma perfeita segregação de destino da mercadoria nacionalizada com destinação prévia das mercadorias aos reais adquirentes antes mesmo do registro das DIs e indicando também o comando dos reais adquirentes quanto ao destino final das mercadorias;

c) Do perfil das importações:

No período de junho de 2011 a julho de 2012, ST Importações registrou 2.087 Declarações de Importação. Dessas DIs, apenas 8 não foram destinadas à Comercial Destro ou Destro Distribuição e, repassadas às empresas B2w e Lojas Americanas.

A grande variedade de produtos nacionalizados (diversas NCM declaradas) demonstra ser improvável que a adquirente das mercadorias, a Comercial Destro, atuasse no mercado internacional num modelo de coleta de produtos e preços para posterior oferta dessas mercadorias à possíveis clientes no mercado interno.

Tal diversidade de produtos comercializados coaduna-se com empresas que atuam no mercado num modelo de aquisição de produtos específicos previamente encomendados por clientes pré-determinados.

Também no que tange aos valores cobrados pelo serviço de importação, notou-se que a diferença entre o valor CIF (em reais) das mercadorias nacionalizadas pelo presente esquema e o valor destas nas NF-e de Saídas emitidas pela empresa ST Importações em favor da Comercial Destro remonta a 102,5%. Etapa da operação entre importador e encomendante onde se espera o acréscimo no valor CIF das despesas operacionais e tributárias, cobrando-se ainda um percentual de remuneração sobre o total entre 10 a 15%, e não de 2,5% sobre o valor CIF como se praticou.

No mesmo sentido pode-se avaliar a diferença entre o valor das mercadorias constante das NF-e de Saídas emitidas pela empresa ST Importações e das NF-e de Saída emitidas pela Comercial Destro para os adquirentes finais remonta em 19,1%. Acréscimo em tese que seria suficiente tão somente para cobertura de custo tributário com ICMS. Deixando-se de se auferir os efetivos lucros decorrente da operação comercial.

Tal fato espelha-se no sistema recorrente de prejuízo/lucro reduzido que a empresa Comercial Destro tem apresentado, conforme consta de suas Demonstrações Financeiras apresentadas nas DIPJ entregues a RFB, contrariando o seu propósito negocial final, ou seja, a obtenção de lucros;

d) Dos lacres:

Em várias NF-e das amostras analisadas, verificou-se que o número do lacre apostado às mercadorias constantes da NF-e de Saída das mercadorias da ST Importações era o mesmo número do lacre apostado às mercadorias constantes das NF-e de Saída da Comercial Destro com destino às empresas B2W e Lojas Americanas.

Além de não haver alteração da embalagem utilizada no transporte da mercadoria – pela manutenção dos lacres apostos em todas as etapas de transporte - sequer ocorreu alteração do veículo de transporte utilizado – pois em alguns casos eram idênticas as placas dos veículos em cada uma das etapas do transporte;

e) Das marcas:

Em consulta ao site do Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI ficou demonstrado que muitos produtos importados pela ST Importações possuem marcas cuja propriedade recai sobre Lojas Americanas ou B2W. Portanto, as empresas Comercial Destro e Destro Brasil não seriam as reais adquirentes dessas mercadorias, já que não poderiam comercializá-las livremente em território nacional sem o consentimento dos detentores do direito, havendo aí notória pré-destinação desses produtos aos pontos de venda das empresas Lojas Americanas e B2W, os reais adquirentes.

A autoridade autuante pondera que nem a ST Importações e nem o Grupo DESTRO possuem filiais registradas no Rio de Janeiro, e que a ST Importações compartilha com as empresas Lojas Americanas e B2W todos os seus diretores. Dessa forma, infere que essas decisões de importação seriam tomadas nas dependências das Lojas Americanas / B2W, cujas sedes dividem o mesmo endereço, à Rua Sacadura Cabral, n.º 102 - Gamboa, Rio de Janeiro – RJ.

A empresa ST Importações foi intimada a apresentar troca de correspondências ou e-mails com os fornecedores e com os clientes, demonstrando como eram feitos os pedidos, e apresentou correspondências eletrônicas onde pode se constatar que em nenhum deles é citado qualquer dos encomendantes (Comercial Destro ou Destro Brasil).

Contudo, pode-se encontrar menções ao cliente SHOPTIME, demonstrando que os funcionários da ST Importações sabiam para quem eram destinadas as mercadorias e quem eram seus verdadeiros clientes.

Conforme as cópias das fichas de registro dos funcionários da ST Importações apresentadas, no período da fiscalização (jun/11 a jul/12) a empresa dispunha de apenas 6 funcionários, sendo um deles a sra. Cristiane Maria do Nascimento, sócia administradora da Orsilog Soluções em Logística Ltda.

Além da funcionária acima, Ana Paula Graziottin Rangel, constante da lista de funcionários da ST Importações, aparece também na Declaração de Imposto de Renda retido na Fonte (DIRF) da Orsilog referente ao ano de 2011, indicando possuir vínculo empregatício também com a Orsilog.

Ademais, conforme visto acima, muitos desses funcionários da ST Importações possuem caixas de correio vinculadas à empresa Fenícia Despacho Aduaneiro S/A, indicando serem, de fato, funcionários desta empresa, que se confunde com a empresa Orsilog.

No início de suas atividades, a ST Importações operava apenas para a empresa SHOPTIME, com exclusividade. Após a aquisição da SHOPTIME pelo Grupo LASA, no segundo semestre de 2005, a empresa ST Importações passou a operar para esta organização, e por conseguinte para a impugnante.

De outra sorte, encontrou-se o cliente SHOPTIME e endereços de emails com a terminação “@b2winc.com”, indicando tratar-se de funcionário da B2W, que acompanhou pessoalmente as tratativas desta importação, em razão de ser ela, e não o Grupo DESTRO, uma das reais encomendantes da mercadoria.

Observou-se também que em quase todos emails aparece como remetente, destinatário ou ciente por cópia, alguma caixa de correio com o provedor “feniciacomex”, o que fez a fiscalização indagar sobre qual o tipo de relação existiria entre a ST Importações e a empresa Fenícia Despacho Aduaneiro.

Em resposta, **a ST Importações informou que Fenícia “administra as contas a pagar** da intimada no que diz respeito a despesas com despacho aduaneiro, tais como frete, seguro Adicional de Frete de Marinha Mercante, capatazia, entre outros”, mas sem apresentar qualquer contrato de prestação de serviço firmado entre as empresas.

Também intimada a apresentar todos os instrumentos contratuais e acordos firmados, em qualquer momento, a ST Importações entregou o Contrato de Locação de 2007, entre ST Importações e a empresa Orsilog Soluções em Logística Ltda, CNPJ: 95.863.056/0001-86, tendo por objeto o galpão comercial situado na rua Principal (também chamada de Walter José Correia), s/n, lote 9, Centro Empresarial Sertão do Maruim, São José, SC.

A empresa Orsilog Soluções em Logística Ltda fica sediada à rua José Gonzaga Regina Lima, nº 65, Kobrasol, São José/SC, **mesmo endereço da empresa Fenícia Despacho Aduaneiro**, que lá permaneceu até abril/2012, tendo ambas mudado de endereço para a Rua Koesa, nº 298, Kobrasol, São José/SC.

Em extratos bancários apresentados pela ST Importações verificou-se que a empresa Fenícia Despacho Aduaneiro pagou, além das despesas relacionadas ao despacho aduaneiro, todos os salários dos funcionários de ST Importações.

Também fora apresentado contrato de prestação de serviços com a Orsilog Soluções em Logística que se obriga, a prestar os seguintes serviços à ST Importações, dentre outros:

- 1) Assessoria contábil, incluindo escrita contábil, fiscal e registros trabalhistas;

- 2) Administração do “contas a pagar e a receber”, do almoxarifado e de outras instalações da ST Importações, bem como os bens de sua propriedade;
- 3) Controle da movimentação dos produtos importados e/ou comprados pela ST Importações;
- 4) Desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas pela ST Importações, desde a preparação da Declaração de Importação (DI), incluindo a classificação dos itens e os registros necessários para iniciar o processo de importação junto ao SISCOMEX, pagamento dos impostos, taxas e fretes, representação junto à Receita Federal até a efetiva liberação da importação;
- 5) Elaborar a folha de pagamento e controlar os pagamentos aos funcionários da ST Importações;
- 6) Realizar a movimentação e o controle dos materiais e equipamentos importados pela ST Importações desde a liberação na Inspeção da Receita Federal até o despacho dessas mercadorias para os clientes da ST Importações, incluindo carregamentos, descarregamentos, recebimento, conferência, armazenagem, embalagem, controle do estoque com inventários rotativos, emissão de notas fiscais e despacho rodoviário ou aéreo.

Também cita um contrato de prestação de assistência técnica firmado entre ST Importações e Orsilog Soluções em Logística Ltda para fornecimento de partes, peças e acessórios, que a levou a investigar a origem de tais mercadorias a serem fornecidas. Pode-se verificar que as mercadorias eram importadas para o grupo Destro na modalidade de encomenda. Contudo, era entregue diretamente da ST Importações à Orsilog Soluções por doação, havendo, portanto, declaração falsa no preenchimento das Declarações de Importação.

A empresas Fenícia Despacho Aduaneiro S/A e Orsilog Soluções em Logística Ltda se confundem, pois, além das pessoas jurídicas compartilharem do mesmo endereço, seus sócios majoritários, pessoas físicas, também residem no mesmo endereço.

Quanto à criação da empresa ST Importações a fiscalização conclui que consiste de fato em:

- 1) uma diretoria, localizada no Rio de Janeiro, composta pelas mesmas pessoas que administram as empresas destinatárias finais das mercadorias e detentoras dos direitos das marcas (B2W e Lojas Americanas);
- 2) uma empresa (Orsilog Soluções em Logística Ltda) contratada para executar todas as atividades relacionadas ao desembaraço das mercadorias, manuseio da carga e envio aos destinatários, bem como efetuar a contabilidade, o controle de contas a pagar e a receber e o pagamento dos próprios funcionários da ST Importações.
- 3) os seus próprios funcionários trabalham em um galpão alugado de propriedade da mesma empresa que administra todas as atividades da ST Importações (Orsilog), sendo que parte deles administra ou trabalha na empresa Orsilog, ou trabalha, de fato, para a empresa de despachos aduaneiros Fenícia, que é quem efetua todas as operações para as quais a Orsilog foi contratada (atividades relacionadas ao desembaraço de mercadorias, controle de contas a pagar e

pagamento dos funcionários da ST Importações), mas não possui nenhum vínculo formal, nenhum tipo de contrato, com a ST Importações.

As Lojas Americanas e a B2W, ao invés de contratarem a importação de suas mercadorias diretamente de uma trading (Orsilog – Fenícia), montaram uma pessoa jurídica (ST Importações) com o único objetivo de figurar como contratante junto à Trading, e não elas.

Este esquema de importação através de empresas interpostas mostra-se bastante lucrativo para Lojas Americanas e B2W, pois permite a elas fugir do IPI de saída das mercadorias e da observância ao valor tributável mínimo na apuração da base de cálculo deste imposto.

Caso as Lojas Americanas ou B2W realizassem importações diretas, estariam sujeitas ao destaque do IPI quando da revenda das mercadorias importadas, pois ambas estariam equiparadas a estabelecimento industrial.

Em consulta aos bancos de dados da Receita Federal, rastreou-se a sequência da tramitação das mercadorias, desde o seu desembarço até a destinação ao Grupo LASA, tendo como base um documento interno do Grupo, a Purchase Order (PO), que vincula as várias etapas logísticas.

Os documentos que instruem as importações e as remessas internas das mercadorias que abastecem o Grupo LASA contêm, desde sua origem, o respectivo n.º da PO, sendo possível estabelecer o encadeamento das operações com base nesta informação e também na comparação da descrição das mercadorias e nas quantidades informadas.

Cotejando as informações concluiu que o número do pedido informado no campo de observações das Notas Fiscais de saída da Comercial Destro para B2W ou Lojas Americanas no período desta fiscalização é formado sempre pelo número da Nota Fiscal de saída da ST Importações acrescido apenas de um dígito a mais no início do número, constando juntamente sempre o mesmo número de PO - purchase order, que fora expresso nas informações complementares da DI.

A fiscalização ainda faz uma análise das NCM mais importadas pela Comercial Destro, concluindo que entre as cinco NCM mais importadas, quatro são feitas por encomenda à ST Importações.

E que todas as importações da Comercial Destro sob encomenda, realizadas por terceiros, foram feitas pela ST Importações e destinadas às empresas B2W e Lojas Americanas.

Por outro lado, dentre as 14 NCM de aquisições diretas da Comercial Destro, nenhuma foi realizada por encomenda à ST Importações. Portanto, conclui que as importações por encomenda à ST Importações e repassadas à B2W e às Lojas Americanas foram específicas e diferentes do resto das mercadorias comercializadas pela Comercial Destro.

Em outro estudo sobre os dados dos dez maiores fornecedores versus os dez maiores clientes da Comercial Destro, verificou-se que a ST Importações responde por 28,15% das aquisições e as Lojas Americanas e a B2W ocupam 29,35% das vendas totais.

Dessa forma, a fiscalização atribuiu que se usou a ST Importações como braço do grupo LASA para realizar a importação das mercadorias comercializadas por ela. As mercadorias importadas pela ST Importações são inicialmente revendidas às empresas do grupo DESTRO, este atuando no esquema como mero intermediário e/ou transportador, que as revende em seguida aos pontos de venda do grupo LASA, incluindo as Lojas Americanas.

A fiscalização atribuiu a sujeição passiva por solidariedade também às empresas Comercial Destro e ST Importações, que participaram de forma decisiva na ocultação da empresa Lojas Americanas, ficando obrigadas ao recolhimento dos tributos e das multas por infrações aduaneiras, seja porque todas têm interesse comum na situação que constitui o fato gerador dos tributos, seja porque concorreram para a prática da infração ou dela se beneficiaram ou, ainda, por previsão expressa de lei. (vide arts. 124, I e II da Lei nº 5.172, de 1966 - CTN; arts. 32, parágrafo único, "d", e 95, VI, do Decreto-Lei nº 37, de 1966)

Apesar da existência dos inúmeros e fortes indícios, acima relatados, de que o Recorrente, Lojas Americanas S/A, era o real encomendante das mercadorias importadas pela ST Importações e a ela repassadas com a intermediação da DESTRO, e que se constituem no objeto do presente Auto de Infração, **os argumentos de defesa do contribuinte e dos responsáveis solidários foram os seguintes:**

Em 17/04/2018 a empresa Comercial Destro Ltda, doravante denominada DESTRO, apresentou Recurso Voluntário, fls. 25868 a 25947, nos seguintes termos:

1. nulidade do acórdão recorrido pela negativa de baixa dos autos em diligência para a realização de perícia;
2. ilegitimidade ativa, ou da incompetência das autoridades autuantes;
3. impossibilidade da inclusão da recorrente como devedora solidária com base no art. 124, I, do CTN;
4. nulidade por inobservância do art. 73 e parágrafo 1º da Lei nº 10.833/2003;
5. pena de perdimento e multa para revendas, aplicação da lei no tempo, Decreto nº 8.010/2013;
6. preclusão lógica e da falta de motivação para revisão aduaneira, sem o competente lançamento de revisão de ofício;
7. ausência de motivação fática e impossibilidade jurídica para capitular fato diverso, impossibilidade jurídica de desconsiderar a operação de importação por encomenda pela Comercial Destro à ST Importações;
8. dissimulação, capitulação formal em fato diverso do apresentado, face à impossibilidade de enquadramento do dano ao erário, ocultação x interposição de terceiros;
9. nulidade do auto de infração pela desconsideração e retirada de elementos de defesa apresentados em resposta aos termos de intimações direcionados a ST Importação e a ora recorrente Comercial Destro;
10. ausência de regulamentação do parágrafo único do art. 116 do CTN;
11. legitimidade da Comercial Destro nas operações de importação;

12. redução da multa aplicada;
13. afastamento da SELIC sobre a multa.

Em 26/04/2018 a empresa Lojas Americanas SA, doravante denominada LASA, apresentou Recurso Voluntário, fls. 26028 a 26072, nos seguintes termos:

- 1) incompetência do agente fiscal para a lavratura do auto de infração;
- 2) nulidade do auto de infração, erro na apuração da base de cálculo da multa;
- 3) da licitude da operação realizada pela recorrente, inexistência de interposição fraudulenta;
- 4) necessidade de redução para o patamar de 1% do valor das operações;
- 5) impossibilidade de incidência de juros sobre multa.

Em 30/05/2018 a empresa ST Importações LTDA, doravante denominada ST, apresentou Recurso voluntário, fls. 26274 a 26318, nos seguintes termos:

1. incompetência do agente fiscal para a lavratura do auto de infração;
2. nulidade do auto de infração, erro na apuração da base de cálculo da multa;
3. licitude da operação realizada pela recorrente, inexistência de interposição fraudulenta;
4. necessidade de redução para o patamar de 1% do valor das operações;
5. impossibilidade de incidência de juros sobre multa.

A LASA afirma que, segundo a legislação aplicável, a ocultação do sujeito passivo deve ocorrer mediante fraude ou simulação, e a única presunção possível seria na ocorrência de interposição fraudulenta de pessoas, nos casos em que as partes não comprovem a origem, disponibilidade e transferência de recursos empregados. No caso, a Fiscalização entendeu estar diante de uma interposição fraudulenta real, não havendo presunção, por isso não houve investigação quanto a origem, disponibilidade e transferência de recursos, centrando esforços em demonstrar que a logística da operação foi efetuada para atender encomendante predeterminado. **Assim, entende que entende que, para se imputar a pena, é necessário se demonstrar a má-fé e o dolo da recorrente em causar dano ao erário.**

Com relação à fraude **afirma que não há nos autos qualquer indicação de prejuízo que teria sido causado ao erário pela importação dos produtos pela ST mediante encomenda da DESTRO. E que com a participação das empresas ST e DESTRO ocorre um maior recolhimento de tributos em favor do fisco quando comparado com a importação direta ou por encomenda.** Todas as empresas são tributadas pelo Lucro Real, logo todo o lucro auferido nas operações de importação e revenda são tributados.

Se a importação fosse efetuada diretamente pela LASA haveria um recolhimento menor de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins. E quanto ao IPI, não prospera a quebra da cadeia já que vários produtos importados estão sujeitos a alíquota zero. Sobre a incidência do IPI sobre a revenda de produtos importados existe questionamento sobre sua aplicabilidade no STF RE nº 946.648.

Como se vê, os recorrentes apresentam justificativas, em sua maioria, meramente formais, e apenas umas poucas materiais, tratando do mérito, para uma pequena parte dos indícios contra eles imputados pela Fiscalização, silenciando quanto aos demais.

Em seu voto, a Conselheira Relatora afirma que é detalhada a relação entre as empresas Orsitec, Orsilog e Fenícia Despachos, com confusão empresarial entre elas, funcionando no mesmo local e com mesmos diretores/sócios. A empresa ST possui estabelecimento em imóvel locado pela Orsitec, e os funcionários da ST possuem caixa de e-mails em nome da Fenícia. Os funcionários da ST, que aparentam ser funcionários ou possuem alguma conexão com as empresas de despacho, desconhecem a participação da DESTRO mas conhecem os clientes a quem se destinam as mercadorias, LASA, SHOPTIME (marca comercial da B2W). Os salários dos funcionários da ST são pagos pela Fenícia Despachos.

Em seguida, a Conselheira Relatora conclui que: *“De todo o conjunto analisado resta claro que a real adquirente das mercadorias era a LASA, que a ST era uma empresa comandada pela LASA, inclusive com sua existência e funcionamento dependente das empresas de despacho e da real adquirente, LASA”*.

Porém, em seguida, afirma que:

A maioria dos casos analisados no CARF envolvem a interposição presumida, por isso a fiscalização se debruça em provar qual é a capacidade operacional e financeira das empresas envolvidas, analisando remessas de numerário, contratos de câmbio, extratos bancários, quadro de funcionários, etc.

Para em seguida trazer nova conclusão:

Nesse caso a situação apresentada é diferente. Temos empresas para as quais a capacidade financeira e operacional não foi questionada e funcionando há muitos anos no mercado, por isso a fiscalização identificou a prática de ocultação comprovada.

É fato que houve a ocultação da real adquirente, por diversos elementos conforme já debatido anteriormente. No entanto no comando do art.23, caput, V, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/02 e pela Lei nº 12.350/10, a ocultação deve ocorrer mediante fraude ou simulação.

Após colacionar algumas decisões de julgados deste CARF, a Conselheira Relatora apresenta sua conclusão final:

No caso em análise, a acusação é de que não haveria a menor lógica no papel da DESTRO na cadeia comercial e que esta seria apenas uma mera repassadora das mercadorias importadas, da ST para a LASA, empresas do mesmo grupo econômico. Assim, a verdadeira encomendante seria a LASA, tendo a DESTRO se prestado ao papel de mera interposta pessoa.

Contudo, as provas a evidenciar a relação entre as partes envolvidas não são determinantes, como, por exemplo a margem de lucro praticada em tais operações já foi analisada acima e confrontada pelas recorrentes. Também, não há qualquer prova no sentido de demonstrar o intuito doloso das partes em praticar uma determinada operação e declarar operação de outra natureza, com o fim de obter alguma vantagem em detrimento do controle aduaneiro.

E, como se sabe, em lançamentos para aplicação da multa por conversão de pena de perdimento, é ônus de a Fiscalização provar de maneira cabal as suas acusações. Nesse sentido, vem decidindo a Terceira Seção do CARF, conforme julgado abaixo:

(...)

Com isso, nesse cenário, entendo que a autuação não merece prosperar em razão de carência probatória por parte da Fiscalização, que não demonstrou de maneira inequívoca a ocorrência da fraude ou simulação.

A partir deste ponto, passo a expor as razões da minha divergência em relação à ilustre Conselheira Relatora.

A Autoridade Fiscal realizou extenso trabalho, coletando as mais variadas provas e indícios, realizou diligências, procedeu a circularização junto a terceiros, e apresentou detalhadamente o esquema montado pelas empresas do grupo LASA e do grupo DESTRO, em conjunto com as empresas ST, Orsilog e Fenícia, com o objetivo de ocultar o real adquirente das mercadorias, a Lojas Americanas, mediante a interposição fraudulenta das empresas DESTRO como adquirente das mercadorias importadas pela ST, quando o real adquirente era a Lojas Americanas. **Assim, não entendo que a autuação possa ser cancelada por “carência probatória”.**

A operação que se buscou montar para ocultar o real adquirente das mercadorias é totalmente desnecessária, sendo inverossímil imaginar um ganho comercial em uma operação na qual a ST, empresa que pertence ao grupo LASA, importa mercadorias que, ao final, são totalmente destinadas à Lojas Americanas, sua proprietária, mas que, antes disso, realize uma venda para a DESTRO, para que somente então a DESTRO revenda estas mercadorias, em sua integralidade, para a Lojas Americanas.

Apesar de alegar um suposto foco em operações de abertura de lojas físicas, deixando a logística da distribuição de seus produtos para a DESTRO, empresa especializada em distribuição e com grande capilaridade, não consegue explicar porque as mercadorias não importadas pela ST Importações tendo como adquirente a Lojas Americanas, que então faria um contrato de distribuição de suas mercadorias com a DESTRO, como é usual no mercado de terceirização de logística.

Introduzir uma operação de importação por encomenda entre a ST e a DESTRO, e uma outra operação de revenda entre a DESTRO e a Lojas Americanas, não traz qualquer ganho para a Lojas Americanas. Ao contrário, em condições normais, teria que arcar com o lucro da DESTRO nesta revenda, e depois ainda arcar com os custos de sua contratação para realizar a distribuição.

Na verdade, como bem ressaltado pelo Auditor-Fiscal, o objetivo das Lojas Americanas era se ocultar como real adquirente, conduta que configura dano erário, não com a sonegação de tributos, mas com uma infração de caráter aduaneiro, por subtrair da Fiscalização Aduaneira o controle da operação e o conhecimento dos reais participantes. A Conselheira Relatora apontou essa questão ao trazer à colação o voto abaixo transcrito no Acórdão nº 3401-004.383, de 26 de fevereiro de 2018, votação unânime, do Conselheiro Relator Rosaldo Trevisan:

O “dano ao Erário” referido na legislação tem pouca relação com “sonegação fiscal”, pois a infração não é de natureza tributária. É cristalino que o texto do artigo 23 do Decreto-Lei no 1.455/1976 (essencialmente no caput e no § 1º) não está a dizer que só quando ocasionarem dano ao Erário as infrações ali referidas serão punidas com o perdimento. Ele está, sim, trazendo claramente duas afirmações: (a) as infrações ali relacionadas consideram-se dano ao Erário; e (b) o dano ao Erário é punido com o perdimento. Disso, silogisticamente, pode-se afirmar que as infrações ali relacionadas são punidas com o perdimento. Não há margem para discussão se houve ou não “dano ao Erário”, no caso concreto. Seria improdutivo discutir, v.g., o dano ao Erário no caso de abandono de mercadorias pelos importadores (conduta tipificada no inciso II do referido artigo 23).

Aliás, as disposições do Decreto-Lei surgem exatamente para regulamentar dispositivo constitucional (art. 150, § 11 da Constituição de 1967): “Não haverá pena de morte, de prisão perpétua, de banimento, ou confisco, salvo nos casos de guerra externa psicológica adversa, ou revolucionária ou subversiva nos termos que a lei determinar. Esta disporá também, sobre o perdimento de bens por danos causados ao Erário, ou no caso de enriquecimento ilícito no exercício de cargo, função ou emprego na Administração Pública, Direta ou Indireta”, como se depreende de sua Exposição de Motivos (item 17):

“17. Nos artigos 23 e 24, com fulcro no artigo 153 da Lei Magna, enumeram-se as infrações que, por constituírem dano ao Erário, são punidas com a pena de perdimento dos bens. De fato, todas as hipóteses arroladas, quase todas já existentes em legislação anterior, representam um comprometimento a dano de nossas reservas cambiais e uma inadimplência de obrigações tributárias essenciais.”(grifo nosso)

Assim, é inócua a discussão sobre a existência de dano ao Erário nos dispositivos citados, visto que o dano ao Erário decorre do texto da própria lei (em verdade, decreto-lei, com força de lei). E por mais que se sustentasse eventual inconstitucionalidade da norma, careceria este tribunal de competência para avaliar a matéria, em face da Súmula CARF no 2.

Nesse sentido já me manifestei em diversos processos, sempre com acolhida unânime do colegiado¹, inclusive nesta turma de julgamento:

DANO AO ERÁRIO. PERDIMENTO. DISPOSIÇÃO LEGAL.

Nos artigos 23 e 24 do Decreto-Lei no 1.455/1976 enumeram-se as infrações que, por constituírem dano ao Erário, são punidas com a pena de perdimento das mercadorias (ou coa multa que o substitui, nas hipóteses legalmente previstas, no § 3º do referido artigo 23). **É inócua, assim, a discussão sobre a existência de dano ao Erário nos dispositivos citados, visto que o dano ao Erário decorre do texto da própria lei.** (Acórdão no 3401-003.843, Relator Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, sessão de 28 jun.2017). (grifo nosso)

Ocultar sujeito passivo, real vendedor, comprador ou responsável pela operação de comércio exterior, mediante fraude ou simulação (sendo irrelevante se houve subtração de tributos) é infração aduaneira (por violar normas de controle aduaneiro, que extrapolam o viés tributário), sendo inclusive objeto de responsabilização de acordo com a legislação aduaneira, de acordo com o artigo 95 do Decreto-Lei no 37/1966.

Entretanto, apesar da subsunção do presente caso concreto ao disposto no art. 23, caput, V, do Decreto-Lei nº 1.455/76 já se revelar cristalina, ainda assim o Auditor-Fiscal destacou que esta operação acarreta a chamada “quebra da cadeia do IPI”, pela não observância do Valor Tributável Mínimo:

Este esquema de importação através de empresas interpostas mostra-se bastante lucrativo para Lojas Americanas e B2W, pois permite a elas fugir do IPI de saída das mercadorias e da observância ao valor tributável mínimo na apuração da base de cálculo deste imposto.

Caso as Lojas Americanas ou B2W realizassem importações diretas, estariam sujeitas ao destaque do IPI quando da revenda das mercadorias importadas, pois ambas estariam equiparadas a estabelecimento industrial.

A partir da narrativa fiscal, depreende-se que a imputação é de que os negócios jurídicos realizados entre a Lojas Americanas e a DESTRO são nulos, em decorrência de serem operações meramente simuladas com o objetivo de dissimular/ocultar a real operação existente, que é a importação direta da ST Importações para a Lojas Americanas.

O Código Civil de 2002, em seu art. 167, assim trata da simulação:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

Flávio Tartuce, em sua obra Direito Civil, vol. 03, 2019, afirma sobre a simulação:

Partindo para o seu conceito, na simulação há um desacordo entre a vontade declarada ou manifestada e a vontade interna. Em suma, **há uma discrepância entre a vontade e a declaração; entre a essência e a aparência.**

(...)

Na simulação, as duas partes contratantes estão combinadas e objetivam iludir terceiros. Como se percebe, sem dúvida, há um vício de repercussão social, equiparável à fraude contra credores, mas que gera a nulidade e não anulabilidade do negócio celebrado, conforme a inovação constante do art. 167 do CC.

(...)

Como já foi expresso, **o art. 167 do CC/2002 reconhece a nulidade absoluta do negócio jurídico simulado, mas prevê que subsistirá o que se dissimulou,** se válido for na substância e na forma. O dispositivo trata da simulação relativa, aquela em que, na aparência, há um negócio; e na essência outro.

Dessa maneira, percebe-se na simulação relativa dois negócios: um aparente (simulado) e um escondido (dissimulado). Eventualmente, esse negócio camuflado pode ser tido como válido, no caso de simulação relativa. Segundo o Enunciado n. 153 do CJF/STJ, também aprovado na III Jornada de Direito Civil, em 2004, “na simulação relativa, o negócio simulado (aparente) é nulo, mas o dissimulado será válido se não ofender a lei nem causar prejuízo a terceiros”.

(...)

Feitas tais considerações, e seguindo-se no estudo do tema, **o art. 167, §1º, do CC elenca hipóteses** em que ocorre a simulação, a saber:

a) De negócios jurídicos que visam a conferir ou a transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem ou transmitem (simulação subjetiva).

(...)

Sem prejuízo desses casos, em outros **a simulação pode estar presente todas as vezes que houver uma disparidade entre a vontade manifestada e a vontade oculta**. Isso faz com que o rol previsto no art. 167 do CC seja meramente exemplificativo (*numerus apertus*), e não taxativo (*numerus clausus*).

(...)

A partir de todas essas conclusões, quanto ao conteúdo, a simulação pode ser assim classificada:

a) Simulação absoluta – situação em que na aparência se tem determinado negócio, mas na essência a parte não deseja negócio algum.(...)

b) Simulação relativa – situação em que o negociante celebra um negócio na aparência, mas na essência almeja outro ato jurídico, conforme outrora exemplificado quanto ao comodato e à locação. A simulação relativa, mais comum de ocorrer na prática, pode ser assim subclassificada:

- **Simulação relativa subjetiva** – caso em que o vício social acomete elemento subjetivo do negócio, pessoa com que o mesmo é celebrado (art. 167, §1º, I, do CC). **A parte celebra o negócio com uma parte na aparência, mas com outra na essência, entrando no negócio a figura do testa de ferro**, laranja ou homem de palha, que muitas vezes substitui somente de fato aquela pessoa que realmente celebra o negócio jurídico ou contrato. **Trata-se do negócio jurídico celebrado por interposta pessoa**.

A fraude, por sua vez, foi conceituada por Leandro Paulsen em sua obra Direito Tributário, 11ª ed., 2009, à pág. 1033, com base na Lei nº 4.502/64:

Conceito de Fraude. Lei nº 4.502/64: “Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.”

Conforme a narrativa fiscal, a Lojas Americanas buscou se ocultar da operação de aquisição direta das mercadorias importadas pela ST Importações através da simulação de uma operação anterior de venda da importadora para a DESTRO, **com o objetivo (presente, portanto, o dolo) de modificar uma característica essencial da obrigação tributária, qual seja, o aspecto pessoal da norma tributária**, substituindo a verdadeira operação de importação por encomenda realizada entre os sujeitos A e C, por uma operação de importação por encomenda realizada inicialmente entre A e B e em seguida uma operação de venda entre B e C, reduzindo, assim, o montante do IPI devido.

Assim, a fraude estaria sendo levada a efeito por meio de uma simulação.

Obviamente, não é possível extrair da mente dos autores da suposta simulação se tal operação foi preparada com o objetivo de lesar o Fisco, ou ocultar-se da operação de importação, reduzindo fraudulentamente o montante do IPI devido.

Tal conclusão somente poderá ser alcançada através da análise das circunstâncias do caso concreto, sopesando os fatos trazidos aos autos, verificando a razoabilidade e a lógica da recorrente em realizar suas operações nos moldes descritos, comparando com o que é normal e usualmente esperado em tais situações, constatando se os benefícios que se alega obter realmente ocorreram.

E por tudo quanto exposto na ação fiscal, e novamente relatado nesta Declaração de Voto, entendo que todos os envolvidos na operação tiveram a vontade livre e consciente de praticar a conduta descrita no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/76, devendo ser mantida a autuação e a responsabilização solidária.

(assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares