Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10074.720243/2016-23

Processo nº	10074.720243/2016-23
Recurso	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9303-013.310 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de	17 de agosto de 2022
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	LOJAS AMERICANAS S.A.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA.

É requisito para o conhecimento do recurso especial a demonstração e comprovação da divergência jurisprudencial, mediante a apresentação de acórdão paradigma em que, enfrentando questão fática equivalente, a legislação tenha sido aplicada de forma diversa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Valcir Gassen - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Migiyama, Jorge Olmiro Lock Freire, Valcir Gassen, Vinícius Guimarães, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello, Liziane Angelotti Meira, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Carlos Henrique de Oliveira.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial (e-fls. 20879 a 20947), interposto pela Fazenda Nacional, em 11 de dezembro de 2019, em face do Acórdão nº 3401-006.745 (e-fls. 20833 a 20877), de 20 de agosto de 2019, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF.

A decisão recorrida ficou assim ementada:

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.

A deliberação da Turma ficou assim consignada:

> Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, 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 e apresentar declaração de voto.

Por intermédio do Despacho de Admissibilidade de Embargos (sic) (e-fls. 20951 a 20963), de 6 de março de 2020, o Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF negou seguimento ao recurso interposto pela Fazenda Nacional.

Diante de tal deliberação a Fazenda Nacional interpôs Agravo (e-fls. 20965 a 20991), em 6 de abril de 2020.

Por meio do Despacho em Agravo CSRF/3ª Turma (e-fls. 20994 a 21001), de 17 de abril de 2020, a Presidente da CSRF deu seguimento ao Recurso Especial quanto à matéria "ocultação do real interveniente de comércio exterior".

O Responsável Solidário Destro Brasil Distribuição LTDA apresentou Contrarrazões (e-fls. 21006 a 21059), em 11 de maio de 2020.

Foi apresentado Nota Técnica (e-fls. 21062 a 21074), de Logos Consultoria – "Análise das operações de importação encomendadas por Destro Brasil e realizadas por ST Importações", em 12 de dezembro de 2019.

Contrarrazões ainda foram apresentadas pelo Contribuinte às e-fls. 21094 a 21112, em 1º de junho de 2020, e pelo Responsável Solidário ST Importações LTDA, às e-fls. 21171 a 21200, em 1º de junho de 2020.

Consta também no processo Nota Técnica (e-fls. 21114 a 21126), de Logos Consultoria – "Análise das operações de importação encomendadas por Destro Brasil e realizadas por ST Importações" – de 12 de dezembro de 2019.

Original

O Contribuinte apresentou Requerimento (e-fls. 21638 a 21643), em 14 de julho de 2020, em que alega não subsistir a acusação fiscal diante da Nota COANA 76/2020, de 25 de maio de 2020, e pede o cancelamento do lançamento.

Em Requerimentos, de 16 de outubro de 2021, de 28 de outubro de 2021 e 22 de fevereiro de 2022, informa a edição de Nota Técnica pela COANA e da publicação de Solução de Consulta COSIT nº 158 de 24 de setembro de 2021 e reitera o pedido de não conhecimento do recurso interposto pela Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Valcir Gassen, Relator.

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo. Foram apresentados como acórdãos paradigmas para demonstrar e comprovar a divergência jurisprudencial, o Acórdão nº 3402-003.146 e o Acórdão nº 3402-004.848. Na análise dos autos verifica-se que tais acórdãos não se prestam a tal fim.

Nas Contrarrazões apresentadas pelo Contribuinte, bem como pelos Responsáveis Solidários, Destro Brasil Distribuição LTDA e ST Importações LTDA, requer-se o não conhecimento pelo não cumprimento dos requisitos necessários à sua admissibilidade, em pormenor, pelo fato dos acórdãos indicados como paradigmas não tratarem de mesma matéria e razão de decidir do acórdão recorrido e proferidos "sob moldura fático-probatória totalmente diversa".

Cita-se trechos do Despacho que negou seguimento ao Recurso Especial que bem demonstram a falta de comprovação de divergência jurisprudencial por falta de similitude fática e circunstancial:

> (...)
>
> Os paradigmas apresentados, Acórdãos 3402-003.146 e 3402-004.848, tiveram suas ementas transcritas no Recurso Especial, na parte de interesse. Tais paradigmas preenchem os requisitos regimentais formais de admissibilidade, sendo efetivamente de órgão colegiado distinto, não foram reformados, tampouco contrariam decisão que vincula o CARF.
>
> **Exame da Divergência Jurisprudencial**
>
> **1 – Ocultação do real interveniente de comércio exterior**
>
> A recorrente suscita divergência quanto à aplicação do artigo 23, inciso V.
>
> > Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:
> >
> > [...]

Original

> 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.

Sustenta que a ocultação de real interveniente no comércio exterior, mesmo quando não haja comprovação de conduta dolosa, permite a pena de perdimento das mercadorias transacionadas, prevista no mesmo artigo, §§1º e 3º.

Veja-se o cerne de sua argumentação (fl. 20.892):

> Como visto, para manter o lançamento, o paradigma não exigiu nenhum elemento probatório adicional relativo à fraude, dano efetivo, prejuízo, dolo específico. Entendeu que a simulação já estaria provada com a ocultação do sujeito passivo nas operações de comércio exterior. Para o paradigma, as condutas aos sujeitos passivos de não identificar nas Declarações de Importação o correto encomendante/ adquirente das mercadorias já se subsumiria ao conceito de simulação, por.aparentar transmitir direitos a pessoa jurídica diversa daquela que tomou parte do negócio jurídico que propiciou a aquisição da mercadoria (CC, art. 167).
>
> [...]
>
> Em todos os casos cotejados, foi examinado o lançamento decorrente de uma situação de interposição fraudulenta não presumida ou comprovada/ confirmada/ constatada.
>
> Tratando da mesma situação fática, interposição fraudulenta (não presumida), e mesma norma interpretada (art. 23, inciso V, §§ 1o. e 3o. do Decreto-Lei no 1.455/76), divergiram o acórdão recorrido e paradigma quanto à caracterização da infração de interposição fraudulenta (não presumida).
>
> A decisão recorrida cancelou o lançamento sob o fundamento de carência probatória por parte da Fiscalização, que não demonstrou de maneira inequívoca a ocorrência de fraude ou simulação, nada obstante ter reconhecido como comprovado pelo Fisco que houve a ocultação do real adquirente.
>
> [...]
>
> Porém, diferentemente do que restou decidido no acórdão recorrido, no paradigma indicado firmou-se entendimento de que a caracterização da infração se perfaz com a demonstração de que houve a ocultação do sujeito passivo nas operações de comércio exterior.
>
> Para o paradigma, a infração restou caracterizada na medida em que comprovada a ocultação do real adquirente das mercadorias importadas. Ou seja, para o acórdão indicado como parâmetro de referência, seriam suficientes os elementos probatórios no sentido de que houve a ocultação do real adquirente.
>
> [...]

Original

> Os paradigmas, basicamente, centraram sua atenção na apuração se de fato houve a conduta imputada ao sujeito passivo interessado, qual seja, a ocultação de terceiro. Uma vez demonstrada tal conduta, os paradigmas já concluíram pela caracterização da infração de interposição fraudulenta, uma vez que restou demonstrada a ocultação indevida do real adquirente das mercadorias. Isso mesmo diante das alegações de que não restou provado prejuízo ou dano efetivo ao Erário, de que não houve lucro, de que atuou com boa-fé, etc..
>
> Consideraram como comprovada a infração diante da simples existência de elementos que demonstrassem que a operação foi realizada por conta e ordem de terceiro e não daquele que formalmente constava como importador.

O paradigma 3402-003.146 não aprecia especificamente tal problemática. Não se extrai desse paradigma que estabelecesse a desnecessidade de comprovação do elemento doloso. Veja-se a ementa, na parte de interesse, e o inteiro teor do tratamento da matéria:

> INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA EM MATÉRIA ADUANEIRA. INEXISTÊNCIA DE PROVA DE DANO AO ERÁRIO E DOLO ESPECÍFICO PARA ESSE FIM. É DESNECESSÁRIA A COMPROVAÇÃO DE DANO.
>
> É desnecessário comprovar a efetiva ocorrência de dano ao erário (dano patrimonial decorrente da evasão de tributos) e dolo específico para esse fim para a configuração da interposição fraudulenta capitulada no art. 23, inciso V, §§1º e 3º, do Decreto-lei 1.455/76, uma vez que para a existência desta prática infracional basta a ocorrência de prejuízos ao controle administrativo-aduaneiro, seja por criar obstáculos seja por de fato impedir que este controle seja realizado na prática.
>
> [...]
>
> I. Do dano ao erário para fins de interposição fraudulenta 09. Ao se analisar o Recurso Voluntário interposto é possível constatar que um dos fundamentos desenvolvidos pela Recorrente é de que a configuração do dano ao erário a justificar a pena de perdimento pressupõe a existência de efetiva lesão aos cofres públicos, o que seria sinônimo de supressão de tributos. Logo, para a configuração desta infração, seria indispensável a existência de dolo específico neste sentido.
>
> 10. A referida interpretação parte da premissa, a nosso ver equivocada, de que o art. 23, inciso V, §§ 1o e 3o do Decreto-lei n. 1.455/76 tem por escopo punir infrações de caráter tributário, enquanto que, em verdade, seu escopo é de punir infrações de natureza aduaneira.
>
> 11. É verdade que a expressão "dano ao erário" empregada no tipo legal pode induzir a tal equívoco, na medida em que poderia redundar em uma conclusão açodada (e calcada na literalidade do texto) de que as infrações ali previstas só se realizariam quando provado o prejuízo financeiro causado aos cofres públicos, o que, como dito alhures, seria sinônimo de supressão de tributos.

Original

12. Ocorre que, ao analisar o tipo infracional em sua inteireza, em especial o disposto nos parágrafos do art. 23 do Decreto-lei n. 1.455/76, conclui-se que o principal escopo da norma não é punir a evasão tributária, mas sim aquela conduta que redunda em prejuízos ao controle administrativo-aduaneiro, seja por criar obstáculos seja por de fato impedir que este controle seja realizado na prática, controle este que, aliás, não está necessariamente associado ao pagamento de tributo, exatamente conforme prevê o disposto no art. 543 do Regulamento Aduaneiro.

13. Por outro giro verbal, o bem jurídico da vida tutelado não é o dinheiro público, mas sim a administração pública quando especificamente desenvolve uma atividade de fiscalização aduaneira. Nas palavras do Conselheiro Rosaldo Trevisan, a temática afeta à ocultação é predominantemente aduaneira, ligada à gestão de risco nas operações de comércio exterior. (trecho do Acórdão n. 3401003.092).

14. Assim, o que resta analisar no presente caso não é saber se eventual prática infracional (ocultação de terceiro) ocasionou ou não dano ao patrimônio público decorrente de uma eventual evasão tributária, mas sim apurar se de fato houve a conduta imputada ao Recorrente, qual seja, a ocultação de terceiro. Neste mesmo sentido são as decisões deste Tribunal Administrativo, inclusive desta Turma julgadora:

Ementa(s)
Assunto: Imposto sobre a Importação II

Período de apuração: 19/03/2004 a 18/04/2006

Ementa:

DANO AO ERÁRIO. UTILIZAÇÃO DE RECURSOS DE TERCEIROS. OCULTAÇÃO DO RESPONSÁVEL PELA OPERAÇÃO. MULTA NO VALOR EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO.

Configura-se a ocultação do responsável pela operação mediante simulação, a informação na Declaração de Importação de que se trata de uma operação por conta própria, quando, na realidade, é por conta e ordem de terceiro.

A importação de mercadorias com a utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem desse para fins de sua responsabilização pela infração e do atendimento aos requisitos estabelecidos pela Receita Federal em ato normativo para atuação por conta e ordem.

DANO AO ERÁRIO. OCULTAÇÃO DO RESPONSÁVEL PELA OPERAÇÃO. DESNECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO EFETIVO PREJUÍZO AO ERÁRIO.

O dano ao Erário é presumido quando se configura as infrações tipificadas no art. 23 do Decreto-lei no 1.455/76, não havendo necessidade de se comprovar o efetivo prejuízo ao Erário.

Original

> ***Tendo ocorrido o cometimento da infração de "ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros" na importação, veiculada pelo art. 23, V do Decreto-lei no 1.455/76, está caracterizado o dano ao Erário.***
>
> *OCULTAÇÃO DO RESPONSÁVEL PELA OPERAÇÃO. DANO AO ERÁRIO. MULTA CESSÃO DE NOME. RETROATIVIDADE BENIGNA. IMPOSSIBILIDADE*
>
> *Não se aplica a retroatividade benigna para a redução da multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, pelo cometimento da infração por dano ao erário veiculada pelo artigo 23, V do Decreto-Lei 1.455/76, ao montante da multa cominada no artigo 33 da Lei 11.488/2007, que é substitutiva da declaração de inaptidão do CNPJ de sociedades empresárias inidôneas.*
>
> (Processo n. 10830.720137/200821; Acórdão n. 3402002.802;
>
> Relator: Maria Aparecida Martins de Paula; Recurso Voluntário;
>
> Sessão de 09/12/2015; Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.
>
> Vencida a Conselheira Valdete Aparecida Marinheiro, que votou por dar provimento ao recurso. Sustentou pela recorrente o Dr. Eduardo de Carvalho Borges, OAB/SP 153.881.).
>
> 15. Neste sentido, refuto o primeiro fundamento fático-jurídico desenvolvido pela Recorrente em suas razões recursais.
>
> (destaques do original)

Como se vê, o paradigma se concentra em afastar a necessidade de comprovação de Dano ao Erário, o que não se confunde com a comprovação do elemento doloso na ocultação do real adquirente.

O mesmo ocorre com o paradigma 3402-004.848, que trata de afastar a necessidade de comprovação de Dano ao Erário, sem apreciar a necessidade ou não de comprovação do elemento doloso na ocultação do real interveniente de comércio exterior. Transcrevo:

> INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA EM MATÉRIA ADUANEIRA. INEXISTÊNCIA DE PROVA DE DANO AO ERÁRIO E DOLO ESPECÍFICO PARA ESSE FIM. É DESNECESSÁRIA A COMPROVAÇÃO DE DANO.
>
> É desnecessário comprovar a efetiva ocorrência de dano ao erário (dano patrimonial decorrente da evasão de tributos) e dolo específico para esse fim para a configuração da interposição fraudulenta capitulada no art. 23, inciso V, §§1º e 3º, do Decreto-lei 1.455/76, uma vez que para a existência desta prática infracional basta a ocorrência de prejuízos ao

Original

controle administrativo-aduaneiro, seja por criar obstáculos seja por de fato impedir que este controle seja realizado na prática.

PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA. PROVA DA INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. EXIGÊNCIA MANTIDA Tendo a fiscalização feito prova da interposição fraudulenta e sendo o contribuinte incapaz de fazer contraprova, nos termos do disposto no art. 373 do CPC, deve ser mantida a pena de perdimento convertida em multa aplicada no caso em concreto.

Recurso voluntário negado. Crédito tributário mantido.

[...]

II. Da ausência de dano ao erário

9. Não obstante, outro fundamento trazido pela recorrente é no sentido de que eventual infração aqui cometida não teria trazido prejuízo ao erário, o que, por si só, seria suficiente para afastar a pretensão fiscal. É o que afirma a recorrente em sua razões recursais:

[...]

10. A referida interpretação por parte da recorrente parte da premissa de que o art. 23, inciso V, §§ 1º e 3º do Decreto-lei n. 1.455/76 tem por escopo punir infrações de caráter tributário, enquanto que, em verdade, seu escopo é de punir infrações de natureza **aduaneira**.

11. É verdade que a expressão "dano ao **erário**" empregada no tipo legal pode induzir a tal equívoco, na medida em que poderia redundar em uma conclusão açodada (e calcada na literalidade do texto) de que as infrações ali previstas só se realizariam quando provado o prejuízo financeiro causado aos cofres públicos, o que, como dito alhures, seria sinônimo de supressão de tributos.

12. Ocorre que, ao analisar o tipo infracional em sua inteireza, em especial o disposto nos parágrafos do art. 23 do Decreto-lei n. 1.455/76, conclui-se que o principal escopo da norma não é punir a evasão tributária, mas sim aquela conduta que redunda em prejuízos ao controle *administrativo-**aduaneir**o*, seja por criar obstáculos seja por de fato impedir que este controle seja realizado na prática, controle este que, aliás, não está necessariamente associado ao pagamento de tributo, exatamente conforme prevê o disposto no art. 543 do Regulamento Aduaneiro.

13. Por outro giro verbal, o bem jurídico da vida tutelado não é o dinheiro público, mas sim a administração pública quando especificamente desenvolve uma atividade de fiscalização aduaneira. Nas palavras do Conselheiro Rosaldo Trevisan, a temática afeta à ocultação é predominantemente aduaneira, ligada à gestão de risco nas operações de comércio exterior. (trecho do Acórdão n. 3401-003.092).

Original

14. Assim, o que resta analisar no presente caso não é saber se eventual prática infracional (ocultação de terceiro) ocasionou ou não dano ao patrimônio público decorrente de uma eventual evasão tributária, mas sim apurar se de fato houve a conduta imputada ao Recorrente, qual seja, a ocultação de terceiro. Neste mesmo sentido são as decisões deste Tribunal Administrativo, inclusive desta Turma julgadora:

Ementa(s)
Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Período de apuração: 19/03/2004 a 18/04/2006

Ementa:

DANO AO ERÁRIO. UTILIZAÇÃO DE RECURSOS DE TERCEIROS. OCULTAÇÃO DO RESPONSÁVEL PELA OPERAÇÃO. MULTA NO VALOR EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO.

Configura-se a ocultação do responsável pela operação mediante simulação, a informação na Declaração de Importação de que se trata de uma operação por conta própria, quando, na realidade, é por conta e ordem de terceiro.

A importação de mercadorias com a utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem desse para fins de sua responsabilização pela infração e do atendimento aos requisitos estabelecidos pela Receita Federal em ato normativo para atuação por conta e ordem.

DANO AO ERÁRIO. OCULTAÇÃO DO RESPONSÁVEL PELA OPERAÇÃO. DESNECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO EFETIVO PREJUÍZO AO ERÁRIO.

O dano ao Erário é presumido quando se configura as infrações tipificadas no art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/76, não havendo necessidade de se comprovar o efetivo prejuízo ao Erário.

Tendo ocorrido o cometimento da infração de "ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros" na importação, veiculada pelo art. 23, V do Decreto-lei nº 1.455/76, está caracterizado o dano ao Erário.

OCULTAÇÃO DO RESPONSÁVEL PELA OPERAÇÃO. DANO AO ERÁRIO. MULTA CESSÃO DE NOME. RETROATIVIDADE BENIGNA. IMPOSSIBILIDADE

Não se aplica a retroatividade benigna para a redução da multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, pelo cometimento da infração por dano ao erário veiculada pelo artigo 23, V do Decreto-Lei 1.455/76, ao montante da multa cominada no artigo 33 da Lei 11.488/2007, que é substitutiva da declaração de inaptidão do CNPJ de sociedades empresárias inidôneas.

Original

(Processo n. 10830.720137/200821;

Acórdão n. 3402-002.802;

Relator: Maria Aparecida Martins de Paula; Recurso Voluntário;

Sessão de 09/12/2015; Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

Vencida a Conselheira Valdete Aparecida Marinheiro, que votou por dar provimento ao recurso. Sustentou pela recorrente o Dr. Eduardo de Carvalho Borges, OAB/SP 153.881.).

15. Logo, com base em tais fundamentos, também refuto mais este fundamento fático- jurídico desenvolvido pela Recorrente em suas razões recursais.

III. Da operação empresarial perpetrada e a suposta boa-fé do recorrente

16. Por fim, outro fundamento autonomamente desenvolvido pela recorrente em suas razões recursais é no sentido que as aquisições por ela feitas junto a Cotia Trading S/A foram pautadas pela boa-fé e que, em momento algum, a fiscalização conseguiu demonstrar que tratar-se-iam de operações decorrentes de interposição fraudulenta, mas sim de operações comerciais válidas. Não é isso, todavia, o que se extrai dos autos.

17. Em sentido diametralmente oposto ao que fora desenvolvido pela recorrente, é possível constatar que há elementos no processo que demonstram que a operação foi realizada por conta e ordem da recorrente. Nesse diapasão é a proposta da representante no país do fabricante estrangeiro (*The Marketing Store Worldwide Consumer Products Ltda*., doravante denominada *The Marketing Store*) para a recorrente, relativo a brindes (fl. 90), na qual constam todas as condições gerais de venda (fl. 91). Inclusive, tal documento atesta que a fatura seria emitida por intermédio da *Cotia Trading*:

[...]

18. Outro ponto que chama a atenção é a nota fiscal de prestação de serviços (fl. 94) emitida pela The Marketing Store para a recorrente Ri Happy. Da análise da referida nota fiscal é possível perceber que a descrição dos produtos ali indicados é a mesma daqueles que constam da negociação entre a The Marketing Store e a Cotia Trading (fl. 92).

19. Contra tais fatos e provas a recorrente não trouxe qualquer contraprova. Limitou-se a tecer considerações genéricas acerca da sua boa-fé e a licitude da operação empresarial perpetrada. Não demonstrou existir, portanto, fatos impeditivos, modificativos ou extintivos da pretensão fiscal, exatamente como determina o art. 373 Código de Processo Civil6, aqui aplicado subsidiariamente, nos termos do art. 15 do citado Codex.

Original

> 20. Provada, pois, a interposição fraudulenta, a presente exigência deve ser mantida. (destaques do original)

Mais uma vez, não se extrai do paradigma a decisão acerca da desnecessidade de comprovação da conduta dolosa na ocultação do interveniente de comércio exterior. Quanto à questão de se aferir se houve ou não houve dolo no caso apreciado pelo acórdão recorrido, não pode ser levada à Instância Especial, porque não se trata de divergências de interpretação da legislação tributária, mas de valoração das provas.

Portanto, a recorrente não demonstrou a existência de decisões divergentes sobre o tema. Nesses casos em que não se expressa a decisão divergente, somente um conjunto probatório totalmente semelhante poderia ensejar a conclusão de divergência jurisprudencial a partir de resultados diferentes, o que, apesar dos esforços da recorrente, não se constata. As empresas são diferentes, as operações e as provas, enfim, não há como estabelecer a estrita semelhança fática, a partir dos relatórios abaixo transcritos, que pudesse induzir à conclusão de que, sob os mesmos elementos, os resultados diferentes caracterizassem divergência de interpretação da legislação tributária. Confiram-se os elementos fáticos dos casos comparados:

Acórdão recorrido:

> 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° 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.

Original

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

Original

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

Original

tributárias, cobrando-se ainda um percentual de remuneração sobre o total entre10 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 aposto 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 pré- destinação 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

Original

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.

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) 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 á 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 Inspetoria 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.

Paradigma 3402-003.146:

(i) a *Mazola* seria a distribuidora no Brasil dos produtos destinados a segurança no trabalho e produzidos pela exportadora (Libus Argentina);

Original

(ii) a Recorrente não possuía como objeto social a importação dos produtos aqui detalhados, mas apenas a importação de produtos de higiene pessoal, cosméticos e perfumarias;

(iii) a *Mazola* detinha um RADAR simplificado no momento em que ocorridas as importações aqui retratadas, cujo limite semestral de importação estava próximo do fim, o que motivou procurar a Recorrente para fazer as importações em seu nome;

(iv) as notas fiscais de entrada apontavam que as mercadorias importadas seriam destinadas à fabricação, mas as notas de saída, emitidas no dia imediatamente seguinte ao da entrada, apontavam a saída de mercadorias com o mesmo peso da entrada. Tais fatos (peso e curto espaço de tempo entre entrada e saída) seriam provas de que tais mercadorias não foram objeto de industrialização e que eram previamente destinadas à *Mazol*a;

(v) as margens de lucro obtidas pela Recorrente com a operação de importação seriam ínfimas e, portanto, não condizentes com o risco da operação, o que só reforçaria a existência da prática infracional em análise; e, por fim (vi) a estratégia comercial explicada pela Recorrente ao longo do procedimento fiscalizatório seria apenas um subterfúgio retórico para dar uma aparência de legalidade à operação fraudulenta.

Paradigma 3402-004.848:

16. Por fim, outro fundamento autonomamente desenvolvido pela recorrente em suas razões recursais é no sentido que as aquisições por ela feitas junto a Cotia Trading S/A foram pautadas pela boa-fé e que, em momento algum, a fiscalização conseguiu demonstrar que tratar-se-iam de operações decorrentes de interposição fraudulenta, mas sim de operações comerciais válidas. Não é isso, todavia, o que se extrai dos autos.

17. Em sentido diametralmente oposto ao que fora desenvolvido pela recorrente, é possível constatar que há elementos no processo que demonstram que a operação foi realizada por conta e ordem da recorrente. Nesse diapasão é a proposta da representante no país do fabricante estrangeiro (The Marketing Store Worldwide Consumer Products Ltda., doravante denominada The Marketing Store) para a recorrente, relativo a brindes (fl. 90), na qual constam todas as condições gerais de venda (fl. 91). Inclusive, tal documento atesta que a fatura seria emitida por intermédio da Cotia Trading:

[...]

18. Outro ponto que chama a atenção é a nota fiscal de prestação de serviços (fl. 94) emitida pela The Marketing Store para a recorrente Ri Happy. Da análise da referida nota fiscal é possível perceber que a descrição dos produtos ali indicados é a mesma daqueles que constam da negociação entre a The Marketing Store e a Cotia Trading (fl. 92).

19. Contra tais fatos e provas a recorrente não trouxe qualquer contraprova. Limitou-se a tecer considerações genéricas acerca da sua

Original

> boa-fé e a licitude da operação empresarial perpetrada. Não demonstrou existir, portanto, fatos impeditivos, modificativos ou extintivos da pretensão fiscal, exatamente como determina o art. 373 Código de Processo Civil6, aqui aplicado subsidiariamente, nos termos do art. 15 do citado Codex.

> Os casos comparados, como visto, contém muitos elementos diferentes. Desse modo, além de a recorrente não demonstrar qualquer decisão divergente sobre o artigo 23, V do Decreto-lei 1.455/76, não há ensejo, também, para a inferência de que os resultados diferentes tenham origem na interpretação divergente da legislação, posto que não há semelhança estrita dos elementos fáticos e circunstanciais.

Portanto, diante desta análise, vota-se por não conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Valcir Gassen

Original