



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10074.720244/2016-78
ACÓRDÃO	3302-014.837 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de novembro de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	AMERICANAS S/A - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas de Administração Tributária

Data do fato gerador: 31/07/2012

RECURSO DE OFÍCIO. NÃO CONHECIMENTO. LIMITE DE ALÇADA.

Nos termos da Súmula CARF nº 103, para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

NULIDADE. EXIGÊNCIA DE MULTA SUBSTITUTIVA DA PENA DE PERDIMENTO. AUDITOR-FISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. COMPETÊNCIA.

O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil detém competência legal e regimental para lançar e exigir a multa substitutiva da pena de perdimento.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PESSOA INTERPOSTA (IMPORTADOR OSTENSIVO).

O fato das empresas que cedem seu nome terem capacidade financeira e operacional não significa que a interposição fraudulenta não ocorreu. Tal condição, isoladamente, não é suficiente para descaracterizar a operação como fraude. É necessário que todo o conjunto de indícios seja analisado para que seja possível obter alguma conclusão.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. VÍNCULO ENTRE PARTES ENVOLVIDAS. SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 158/2021.

As conclusões da Solução de Consulta Cosit nº 158/2021 foram estabelecidas com base nas seguintes premissas: (i) que as relações estabelecidas entre os envolvidos na importação indireta representem transações efetivas; (ii) que as relações comerciais com terceiros sejam autênticas e legítimas; (iii) que a operação de importação por encomenda entre empresas com vinculação societária seja legítima; e (iv) que o curto

tempo de permanência de mercadoria em estoque não seja um fato isolado.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. NOTA COANA Nº 76/2020.

O texto da Nota Coana nº 76/2020 afirma expressamente que, para não haver uma má interpretação da matéria, as conclusões expressas no seu texto em relação às importações por encomenda partem das premissas de que todas as partes envolvidas sejam independentes umas das outras e que as relações estabelecidas entre elas representem efetivas operações de compra e venda de mercadorias.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado em julgar os recursos da seguinte forma: (i) por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso de Ofício, uma vez que o valor exonerado é inferior ao limite de alçada estabelecido pela Portaria MF nº 2, de 17/01/2023 e rejeitar todas as preliminares; e (ii) por voto de qualidade, em negar provimento aos Recursos Voluntários, vencidos os Conselheiros Marina Righi Rodrigues Lara (relatora), Francisca das Chagas Lemos e José Renato Pereira de Deus. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares.

Assinado Digitalmente

Marina Righi Rodrigues Lara – Relatora

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Mario Sergio Martinez Piccini, Marina Righi Rodrigues Lara, Sílvio Jose Braz Sidrim, Francisca das Chagas Lemos, José Renato Pereira de Deus e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado para a cobrança de 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 nº 1.455/76, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/02 e pela Lei nº 12.350/10.

Conforme se extrai do Relatório Fiscal (fls. 10/90), teria sido constatada a prática de interposição fraudulenta e de ocultação do sujeito passivo e real adquirente nas operações de importação efetuadas pela empresa ST Importações, por encomenda da Comercial Destro, cujas mercadorias eram destinadas à contribuinte B2W Companhia Digital.

Dito de outro modo, a contribuinte B2W teria efetuado operações de comércio exterior atuando como encomendante não declarado e utilizando os serviços de interposta pessoa jurídica com o objetivo de ocultar-se dos controles aduaneiros e tributários. As Declarações de Importação (DI) registradas no período de junho de 2011 a julho de 2012 indicavam como encomendante a empresa Comercial Destro. Dessa forma, respondem solidariamente pela multa a B2W Companhia Digital, a Comercial Destro e a ST Importações.

Inconformada, a responsável solidária ST Importações apresentou Impugnação (fls. 23084/ 25621) alegando:

- (i) a nulidade do Auto de Infração, por vício na indicação do MPF e do processo administrativo;
- (ii) ilegitimidade passiva da ST Importações, em razão do princípio da pessoalidade das infrações;
- (iii) a inaplicabilidade do art. 124, I, do CTN para atribuir à Impugnante a responsabilidade solidária por multas de responsabilidade pessoal da contribuinte B2W;
- (iv) incorrência de “interesse comum” e “benefício econômico” para legitimar a responsabilidade do art. 124, I, do CTN, c/c art. 95, I, do DL 37/66 e art. 646 do Regulamento Aduaneiro;
- (v) a impossibilidade de cumulação das penas por cessão de nome e ocultação do real encomendante;
- (vi) a inexigibilidade da multa prevista no art. 23, caput, V, §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76, dada a inoccorrência de infração, dano ao Erário e fraude ou simulação nas operações de importação realizadas pela ST.

Às fls. 25027/17835, a Comercial Destro Ltda também apresentou Impugnação alegando:

- (i) a nulidade do lançamento por ter sido lavrado por autoridade incompetentes;
- (ii) a nulidade do auto de infração, pela impossibilidade de sua inclusão no polo passivo, já que não se enquadra como devedora solidária da B2W Companhia Digital;

- (iii) a nulidade do auto de infração, por cerceamento de direito de defesa;
- (iv) a nulidade do auto de infração, por inobservância do disposto no caput e no §1º do art. 73 da Lei nº 10.833/03;
- (v) a nulidade do auto de infração, pois no período fiscalização não havia sua previsão para o caso de substituição de pena de perdimento de mercadoria revendida;
- (vi) a nulidade do auto de infração, em razão de preclusão lógica e ausência de motivação que autorizasse o lançamento de ofício de revisão;
- (vii) a nulidade do auto de infração, por imputar à Impugnante penalidade sem apontar o efetivo prejuízo ao erário;
- (viii) a nulidade do auto de infração, em razão da ausência de regulamentação do parágrafo único do art. 116, do CTN;
- (ix) no mérito, a impossibilidade jurídica de desconsiderar a operação de importação por encomenda realizada pela Comercial Destro à ST Importações;
- (x) a impossibilidade de correção da multa pela Selic.

Às fls. 25145/25180, a contribuinte B2W apresentou Impugnação, com os seguintes fundamentos:

- (i) a nulidade do Auto de Infração, por erro na apuração da base de cálculo;
- (ii) a nulidade do Auto de Infração, por vício na indicação do MPF e do processo administrativo;
- (iii) a nulidade do Auto de Infração, por ausência de prévia fiscalização;
- (vii) a improcedência da multa exigida, em razão da (i) autonomia empresarial de cada uma das pessoas jurídicas pertencentes ao grupo Lasa; (ii) da real atividade comercial entre a Impugnante B2W e a Destro, com evidente propósito negocial; e (iii) da inocorrência da quebra da cadeia de IPI;
- (viii) desproporcionalidade da multa cobrada;
- (ix) impossibilidade de incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

A 21ª Turma da DRJ/SP1, inicialmente, por meio da Resolução nº 16.000.690 (fls. 25668/25676, resolveu, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, para que a autoridade preparadora esclarecesse os seguintes pontos:

1. Procede a informação contida na impugnação da empresa B2W COMPANHIA DIGITAL que os Agentes Fiscais consideraram cifras muito superiores ao valor aduaneiro de todas as mercadorias relacionadas em cada uma das declarações, conforme a tabela colacionada acima (folhas 04 e 05 da impugnação)?

2. Caso proceda essa informação, que sejam refeitos os cálculos da multa equivalente ao valor aduaneiro (100% do V.A.) exigida na forma do §3º, do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76.

Conforme Termo de Diligência juntado às fls. 25.702/25.711, a autoridade fiscal entendeu pela necessidade de exclusão do montante de R\$1.954.450,62 do Auto de Infração, nos seguintes termos:

Deve ser ratificado, destarte, que não houve erro na apuração da base de cálculo da multa, mas apenas falta de indicação de um elemento que teria deixado mais claro o entendimento do correto cálculo efetuado. Cabe ressaltar, uma vez mais, que este mesmo dado já existia no Auto de Infração, seja no extrato das DI (Anexo 1), ou na planilha 3C.

Ainda analisando a tabela apresentada pela autuada, houve casos, no entanto, em que não conseguimos identificar todas as Declarações de Importação que participaram de uma mesma Ordem de Compra.

Atribuímos essa dificuldade à margem de erro dos programas que usamos para "ler" as informações contidas nos campos das Notas Fiscais e das Declarações de Importação e, até mesmo, a falhas humanas ao preencher os documentos fiscais, quando números são trocados ou omitidos na digitação.

De qualquer forma, apresentamos abaixo a relação dos valores que devem ser excluídos do Auto de Infração, no total de: R\$1.954.450,62 (soma de todos os campos de "Valor a ser diminuído do Auto" nas tabelas abaixo).

Às fls. 25727/25736, a contribuinte B2W apresentou manifestação reiterando a sua alegação de nulidade do Auto de Infração, e, subsidiariamente, a realização de nova diligência fiscal para que fosse realizado o esgotamento da revisão da base de cálculo da multa.

Posteriormente, a 21ª Turma da DRJ/SPO, por meio do Acórdão 16-83.571, julgou parcialmente procedente as referidas Impugnações para manter o valor de R\$ 101.815.086,99 do crédito tributário constituído, exonerando o valor correspondente a R\$ 3.041.453,90, nos seguintes termos:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 31/07/2012

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA.

A pena de perdimento, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, inclusive, por meio da interposição fraudulenta de terceiros, deve ser substituída pela multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria quando esta houver sido consumida, revendida, ou não localizada.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. LANÇAMENTO.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Os lançamentos de ofício efetuados com inobservância às normas administrativas do mandado de procedimento fiscal (MPF) não são eivados de nulidade.

DA APRECIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA DE JULGAMENTO. DESCABIMENTO.

A Administração Tributária deve se pautar pelo princípio da estrita legalidade, assim como pela presunção relativa de constitucionalidade das leis e atos normativos, não competindo à autoridade administrativa manifestar-se quanto à inconstitucionalidade de lei ou ato normativo.

Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte Devidamente intimadas, as Recorrente B2W e ST Importações apresentaram Recursos Voluntários (fls. 18103/18139 e 18299/18347) sustentando, para além das matérias trazidas em sede de Impugnação, a nulidade do Acórdão recorrido, por ausência de apreciação da Impugnação apresentada.

Em síntese, o colegiado *a quo* rejeitou as preliminares de nulidade arguidas, e, no mérito, entendeu que, de fato, houve a infração apontada pela fiscalização, devidamente fundamentada com provas, não tendo as Impugnantes conseguido em momento algum refutar as constatações descritas no relatório da fiscalização.

Apesar disso, acolheu a necessidade de exclusão do montante de R\$1.954.450,62 apontado pela fiscalização na diligência fiscal, e, ainda, entendeu pela necessidade de exclusão de mais R\$ 1.087.003,28, em razão das inconsistências trazidas aos autos na manifestação da Recorrente.

Devidamente intimadas, as Recorrentes apresentaram Recursos Voluntário (fls. 25893/24954; 26347/26429; e 26454/26493), por meio dos quais, para além de reiterar os argumentos trazidos em sede de Impugnação, sustentaram a nulidade do Acórdão recorrido, por (i) ausência de enfrentamento dos argumentos e provas trazidos anteriormente; (ii) indeferimento da baixa do julgamento em diligência; e (iii) inovação ao objeto do Auto de Infração.

Às fls. 26.648/26.724, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões, sustentando, em síntese, a manutenção do Auto de Infração lavrado.

O processo foi remetido a este Conselho, tendo sido, inicialmente, distribuído à Conselheira Relatora Maysa de Sá Pittondo Deligne.

A i. Conselheira Relatora, acompanhada, por unanimidade pelos demais conselheiros da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta 3ª Seção de Julgamento, por meio da Resolução nº 3402001.629, resolveu converter o julgamento dos recursos em diligência para que este ocorresse de forma conjunta com os processos conexos.

Às fls. 26.936 a Recorrente B2W Companhia Digital apresentou petição requerendo a juntada de Laudo Técnico e a aplicação do entendimento adotado por este Conselho no Acórdão 3401-006.746.

Posteriormente, às fls. 27765/27781, foi juntado o Termo de Diligência solicitada nos autos do processo nº 10074.720201/2016-92, bem como a Manifestação das Recorrentes apresentadas naqueles autos.

Por fim, as Recorrentes apresentaram nova petição requerendo a aplicação da Solução de Consulta COSIT nº 158/2021 e do Acórdão nº 3401-010.570, por representarem situações exatamente iguais a dos presentes autos.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Marina Righi Rodrigues Lara**, relatora.

I) Recurso de Ofício

No presente caso, o Recurso de Ofício foi apresentado, em razão da exoneração pela DRJ de R\$ 3.041.453,90 (três milhões e quarenta e um mil e quatrocentos e cinquenta e três reais e noventa centavos).

Ocorre que, nos termos do art. 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/1972, bem como da Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023, caberá Recurso de Ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), apenas quando a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais). Ressalta-se que, o referido limite de alçada, para fins de admissibilidade do recurso, deve ser aquele vigente na data de sua apreciação em segunda instância, conforme disposto na Súmula CARF nº 103.

No caso dos autos, verifica-se que a decisão recorrida exonerou o valor correspondente a R\$ 3.041.453,90 (três milhões e quarenta e um mil e quatrocentos e cinquenta e três reais e noventa centavos), montante inferior ao limite de alçada de R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais), vigente no presente momento.

Pelo exposto, voto por não conhecer do Recurso de Ofício, uma vez que o valor exonerado é inferior ao limite de alçada estabelecido pela Portaria MF nº 2, de 17/01/2023.

I) Recurso Voluntário

Os Recursos Voluntários são tempestivos e preenchem os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual devem ser conhecidos.

1. Preliminares

1.1. Da nulidade da decisão recorrida

1.1.1. Da ausência de enfrentamento dos argumentos e provas trazidos em sede de Impugnação

Sustenta a Recorrente a nulidade do acórdão recorrido, uma vez que apenas repisa argumentações genéricas do relatório fiscal e ignora pontos, que seriam cruciais para a manutenção da infração, mas que restaram expressamente ilididas pelas Impugnações apresentadas.

Quanto a este ponto entendo que não assiste razão a Recorrente.

Vejamos alguns trechos da decisão recorrida:

Pois bem; consoante relatório da fiscalização, restou demonstrado no bojo da ação fiscal que a empresa B2W COMPANHIA DIGITAL contratou a empresa COMERCIAL DESTRO visando acobertar a relação comercial existente entre aquela (a B2W -a real encomendante) e a importadora, mais exatamente, a empresa ST IMPORTAÇÕES LTDA; em outros termos, as DI's que acobertavam as mercadorias importadas pela empresa ST IMPORTAÇÕES indicavam, indevidamente, como encomendante a empresa COMERCIAL DESTRO, ao invés de assim proceder em relação à empresa B2W.

Tal fato, segundo mencionado, vem a caracterizar uma simulação, eis que as operações de comércio exterior então realizadas na modalidade em comento apenas assim o foram formalmente, e não de fato, haja vista a não observância dos requisitos e condições estabelecidos pela IN SRF nº 634/2006; descaracterizada, pois, a modalidade das importações, nos termos do § 2º da Lei nº 11.281/2006, e, em decorrência da simulação, resta tipificada o fato como infração, então considerada como sendo de dano ao Erário, nos termos do art. 23, V, §§ 1º e 2º do Decreto Lei nº 1.455,76; dessa forma:

(...)

Analisemos, pois, com base nos elementos colhidos no bojo da ação fiscal, a ocorrência, ou não, da infração imputada às Interessadas, levando em conta os argumentos da Autoridade Fiscal, bem como as respectivas refutações das Impugnantes; comecemos:

(i) no período considerado entre os meses de 06/2011 a 07/2012, todas as mercadorias enviadas pela importadora ST IMPORTAÇÕES à empresa COMERCIAL DESTRO - esta figurando como a encomendante das mercadorias - foram repassadas a duas empresas do grupo LASA, quais sejam, a B2W e a Lojas Americanas, esta autuada em processo diverso; observamos que tal fato foi informado à fiscalização pela própria empresa COMERCIAL DESTRO, tornando-se, pois, incontroverso, haja vista os documentos anexados em Resposta ao Termo de Intimação nº 02/2015, às fls. 853/915;

(ii) os únicos fornecedores de mercadorias importadas à empresa B2W, no período compreendido entre junho de 2011 a julho de 2012, foram a COMERCIAL DESTRO e a Destro Brasil (esta última, em que pese pertencer ao mesmo grupo empresarial da COMERCIAL DESTRO, B2W, e, ST IMPORTAÇÕES, não é parte neste processo); em relação a tal ocorrência, por ocasião de sua impugnação, aquela

empresa (a B2W), indiretamente, admitiu a constatação da fiscalização ao afirmar que a parceria entre ela e a COMERCIAL DESTRO foi importante para o seu sucesso no fornecimento dos milhares de itens em mais de 35 categorias, eis que a seriedade, a extensa diversidade de produtos e a capacidade operacional de estoque e distribuição do DESTRO justificou o interesse da B2W para oferecer ao mercado as centenas de milhares de produtos que comercializa, como livros games, eletrônicos, utilidades domésticas, papelaria, etc., inclusive itens importados (fl. 25.168). Já à fl. 25.170, menciona que é importante anotar que problema não há no fato de o DESTRO muito provavelmente ter vislumbrado o promissor mercado dos itens importados para abastecimento do varejo nacional, inclusive em relação a mercadorias com marcas registradas. Uma vez que a B2W não atua no mercado internacional, nada mais interessante do que contar com o DESTRO que encomenda produtos para revender no mercado nacional e faz toda a logística de distribuição. (Grifamos) Todavia, o problema, necessariamente, não consiste em a COMERCIAL DESTRO revender as mercadorias encomendadas por intermédio da ST IMPORTAÇÕES no mercado nacional, mas a extensão deste, o qual se resume, como anotado anteriormente, às empresas B2W e Lojas Americanas - as reais beneficiárias das importações;

(iii) encontra-se relatado, às fls. 68/69, que as NF-e's de Saída emitidas pela COMERCIAL DESTRO destinavam-se, via de regra, às filiais distintas da empresa B2W, fato que evidencia um direcionamento relacionado ao destino das mercadorias importadas; em outros termos, a destinação prévia das mercadorias às filiais da empresa B2W caracteriza, na verdade, um comando desta empresa quanto ao destino final daquelas, uma vez que as mercadorias saíam da importadora ST IMPORTAÇÕES com os respectivos destinos já determinados pelo real beneficiário - a empresa B2W. **Frisamos que tais fatos encontram-se devidamente documentados nos autos, os quais vêm a indicar a destinação prévia das mercadorias aos reais beneficiários;**

(iv) reveladoras as informações sob a epígrafe Das marcas comercializadas, às fls. 76/80, segundo as quais restou demonstrado por intermédio de pesquisas ao site do Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI que muitos produtos importados pela ST IMPORTAÇÕES possuíam, e ainda possuem, marcas cujos direitos de propriedade recaem sobre as empresas B2W e Lojas Americanas; no caso concreto, consideremos apenas a empresa B2W. Tal fato implica em admitir que a COMERCIAL DESTRO não seria a real encomendante destas mercadorias, eis que não poderia comercializá-las livremente em território nacional sem o consentimento dos detentores do direito à marca; ora, esta constatação demonstra, uma vez mais, a notória predestinação desses produtos aos pontos de venda da empresa B2W, uma das reais beneficiárias.

Concluimos, pois, em vista das análises por nós efetuadas nos parágrafos anteriores, que houve a infração apontada, **haja vista que os argumentos apresentados pela Autoridade Fiscal configuram-se robustos, vez que devidamente fundamentados com provas, sejam aquelas fornecidas pelas**

Impugnantes, sejam outras extraídas em sistemas da RFB; em momento algum as Impugnantes conseguiram refutar as constatações descritas no relatório da fiscalização.

De outro lado, questões as mais diversas trazidas aos autos, quais sejam, aquelas relacionadas a eventual quebra da cadeia do IPI, e a não apreciação de documentos que viriam a comprovar a capacidade financeira e operacional das empresas, não hão de ser por nós apreciadas, eis que (i) a matéria relacionada à quebra da cadeia do IPI é antes consequência do que causa da infração apontada, enquanto que (ii) a comprovação das capacidades empresariais mencionadas, por si, não têm o condão de justificar a legalidade das operações ocorridas: provam, antes, a existência de fato das empresas, fato além do objeto da ação fiscalizatória.

Em assim considerando, comungamos com o entendimento da Autoridade Fiscal acerca da ocorrência da infração, bem como pela sanção então aplicada.

Uma breve análise da referida decisão já demonstra inexistir qualquer deficiência na fundamentação que pudesse, eventualmente, gerar algum vício na sua motivação. Pelo contrário, observa-se uma indicação detalhada e pormenorizada das questões necessárias para fundamentar a sua decisão.

Destaca-se que julgador não está obrigado a enfrentar todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão, este tem o dever de abordar apenas as questões capazes de infirmar a conclusão adotada.

Trata-se na realidade de mero inconformismo da Recorrente em relação à decisão de mérito proferida pelo colegiado *a quo*, o que deve ser enfrentado não em sede de preliminar, mas no próprio mérito da questão.

Dessa forma, entendo que deve ser rejeitada a preliminar suscitada.

1.1.2. Do indeferimento da baixa do julgamento em diligência

Sustenta a Recorrente a nulidade da decisão recorrida pela omissão quanto ao pedido de diligência, o que representaria ofensa ao princípio do contraditório e da ampla defesa, além de negar o exame da verdade material que seria imprescindível para o deslinde do presente feito.

A questão, contudo, já se encontra sumulada por este Conselho, nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 163

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Pelo exposto, tendo o órgão julgador entendido que tal requerimento se mostrava prescindível para a solução dos presentes autos, não há que se falar em nulidade da decisão por ele proferida.

Dessa forma, voto por rejeitar tal preliminar.

1.1.3. Inovação ao objeto do Auto de Infração

Sustenta a Recorrente Destro do Brasil que a fiscalização procedeu a elaboração de nova relação de DI's para apuração da base de cálculo da multa, atribuindo os valores corretos às DI's autuadas e inserindo novas DI's à base de cálculo da multa do presente Auto de Infração. Diante desse contexto, entendeu que o acórdão recorrido não poderia ter convalidado a inovação realizada pela fiscalização, devendo as DI's posteriormente incluídas na base de cálculo do Auto de infração ser excluídas.

Sem razão a Recorrente.

Conforme explicado pela decisão recorrida, em que pese a ausência de algumas DI's na planilha 4.1, que deu origem ao cálculo da multa devida, os dados a elas relacionados já se encontravam nos extratos das respectivas DI's (Anexo 1), na planilha 1, ou, ainda, na planilha 3C, que, assim como a planilha 4.1, que tinham por escopo comprovar o valor aduaneiro correspondente à multa exigida.

Dessa forma, não há que se falar em inovação, com a inserção de novas DI's na base de cálculo da multa, devendo ser rejeitada tal preliminar de nulidade da decisão *a quo* e de exclusão de tais valores da base de cálculo.

1.2. Da nulidade do Auto de Infração

Sustentam as Recorrentes a nulidade do Auto de Infração pelos seguintes motivos:

- (i) preclusão lógica e falta de motivação para revisão aduaneira;
- (ii) vício na indicação do MPF e do processo administrativo;
- (iii) ausência de prévia fiscalização;
- (iv) ilegitimidade passiva da ST Importações, em razão do princípio da pessoalidade das infrações;
- (v) vício de fundamentação uma vez que, ao buscar fundamentar a interposição fraudulenta comprovada, o fez unicamente com base em presunções;
- (vi) ilegitimidade passiva da Comercial Destro;
- (vii) impossibilidade de aplicação da multa em substituição à pena de perdimento de mercadorias revendidas, antes da entrada em vigor do Decreto nº 8.010/2013, sob pena de afronta aos princípios da anterioridade e não surpresa;
- (viii) impossibilidade de subsunção da norma em questão aos fatos estariam ensejando o prejuízo alegado pela fiscalização;
- (ix) ciência da autuação quando do encerramento do procedimento de fiscalização;

- (x) incompetência do agente fiscal para a lavratura da autuação;
- (xi) erro na base de cálculo da multa;

Antes de adentrar especificamente a cada um dos referidos tópicos, destaco que as alegações de (i) ilegitimidade passiva da ST Importações; (ii) vício de fundamentação; (iii) impossibilidade de responsabilização solidária; (iv) impossibilidade de aplicação da multa em substituição à pena de perdimento de mercadorias revendidas; e (v) impossibilidade de subsunção dos fatos à norma, na realidade, acabam se confundindo com o mérito da questão propriamente dito, de modo que serão analisadas em momento oportuno neste voto.

Por tais razões, rejeito, de plano, as referidas preliminares.

1.2.1. Da preclusão lógica e falta de motivação para revisão aduaneira

No que tange a esta preliminar, sustenta a Recorrente que as importações, objeto dos presentes autos, já teriam sido devidamente analisadas pela Autoridade Fiscal nos respectivos desembaraços aduaneiros. Dessa forma, sem o preenchimento do requisito da motivação da revisão de ofício das importações em apreço, o auto de infração teria incorrido em vício de ilegalidade insanável.

Ocorre que, nos termos da recentíssima Súmula CARF, aprovada pelo Pleno da 3ª Turma da CSRF, em sessão realizada em 26/09/2024 e com vigência a partir de 04/10/2024, “[o] desembaraço aduaneiro não é instituto homologatório do lançamento e a realização do procedimento de ‘revisão aduaneira’, com fundamento no art. 54 do Decreto-Lei nº 37/1966, não implica ‘mudança de critério jurídico’ vedada pelo art. 146 do CTN, qualquer que seja o canal de conferência aduaneira.”

Dessa forma, não sendo o desembaraço aduaneiro instituto homologatório do lançamento, não haveria que se falar em revisão de ofício, nos presentes autos.

Pelo exposto, rejeito tal preliminar.

1.2.2. Do vício na indicação do MPF e do processo administrativo

Quanto a este ponto, sustenta a Recorrente a nulidade do Auto de Infração, por erro na indicação do processo administrativo e do MPF, requisitos elementares para a validade do lançamento de ofício. Afirma que o presente lançamento teria sido marcado pela inexistência de regular e prévio procedimento fiscalizatório contra a impugnante e imprecisão quanto a sua origem.

No entanto, como corretamente decidido pelo colegiado *a quo*, o MPF, criado pela Portaria SRF nº 1.265/1999, tratava-se de instrumento de planejamento e controle interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, que conferia transparência às ações de fiscalização. Este, contudo, não constitui requisito legal de validade do ato administrativo do lançamento, nos termos do art. 10 do Decreto nº 70.235/72, o qual colaciono a seguir:

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

Para além disso, nos termos do art. 59, do Decreto nº 70.235/72, são nulos apenas (i) os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; e (ii) os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Como será demonstrado a seguir, os atos, os termos, os despachos e as decisões foram todos realizados por pessoas competentes, de modo que, não existindo qualquer comprovação de existência de prejuízo à defesa da Recorrente nos presentes autos, não há que se falar em nulidade dos autos de infração objeto de análise.

Pelo exposto, rejeito tal preliminar.

1.2.3. Da ciência da autuação quando do encerramento do procedimento de fiscalização

Quanto à alegação de nulidade do Auto de Infração, em razão da ciência da autuação apenas quando do encerramento do procedimento de fiscalização, entendo que não assiste razão aos Recorrentes.

Conforme se depreende do art. 14, do Decreto nº 70.235/1972, é apenas com a Impugnação apresentada pelo contribuinte que se inicia a fase litigiosa. Antes disso, isto é, durante o curso do procedimento fiscal, tem-se uma fase meramente instrutória, marcada pelo princípio inquisitorial e conduzida apenas no interesse da administração pública, em que ainda não se tem qualquer relação jurídica de natureza processual.

Por essa razão, não se pode invocar preterição do direito de defesa durante o procedimento de fiscalização, uma vez que esse direito surge apenas em momento posterior, após a apresentação da Impugnação.

Especificamente sobre a necessidade de intimação do sujeito passivo para prestar esclarecimentos antes da realização do lançamento, cita-se a Súmula CARF nº 46, vinculante, conforme Portaria MF nº 277/2018:

Súmula CARF nº 46 Aprovada pelo Pleno em 29/11/2010

O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 106-17118, de 09/10/2008 Acórdão nº 106-17080, de 12/09/2008
Acórdão nº 104-23330, de 26/06/2008 Acórdão nº 101-96145, de 23/05/2007
Acórdão nº 201-80242, de 25/04/2007 Acórdão nº 203-11669, de 07/12/2006

Assim, tendo a autoridade tributária disposto de todos os elementos suficientes para a constituição do crédito tributário, não há que se falar em obrigatoriedade de intimação dos sujeitos passivos para prestar quaisquer esclarecimentos antes da lavratura do lançamento, devendo a referida preliminar ser rejeitada.

1.2.4. Da incompetência do Auditor da Receita Federal do Brasil

No que se refere à alegação de nulidade do Auto de Infração por ter sido lavrado por autoridade incompetente, entendo que também não assiste razão às Recorrentes.

Sustentam que apenas os Delegados ou Inspetores-Chefes da Receita Federal poderiam aplicar pena de perdimento (e por consequência a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas).

De fato, nos termos art. 302, IV, da Portaria MF nº 203/2012, em vigor na data da lavratura do auto de infração, a aplicação da pena de perdimento é ato de competência dos Delegados e aos Inspetores-Chefes das Receita Federal, conforme se verifica a seguir:

Art. 302. Aos Delegados da Receita Federal do Brasil e Inspetores-Chefes da Receita Federal do Brasil incumbem, no âmbito da respectiva jurisdição, as atividades relacionadas com a gerência e a modernização da administração tributária e aduaneira e, especificamente:

[...]

IV – aplicar pena de perdimento de mercadorias e valores;

Ocorre que, a multa substitutiva do perdimento, estabelecida pelo § 2º do art. 73 da Lei nº 10.833/2003, *“será exigida mediante lançamento de ofício, que será processado e julgado nos termos da legislação que rege a determinação e exigência dos demais créditos tributários da União.”*.

Destaco, ainda, o disposto no art. 27, do Decreto-Lei nº 1.455/1976:

Art. 27. As infrações mencionadas nos artigos 23, 24 e 26 serão apuradas através de processo fiscal, cuja peça inicial será o auto de infração acompanhado de termo de apreensão, e, se for o caso, de termo de guarda.

Diante desse contexto, não há dúvida de que a competência para realizar o referido ato é do Auditor Fiscal da Receita Federal a quem, nos termos dos arts. 6º, I, “a”, da Lei nº 10.593/2002, e 31, I, do Decreto nº 7.574/2011 são atribuídas as seguintes funções:

Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil:

I – no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo:

a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições;

Art. 31. O lançamento de ofício do crédito tributário compete:

I – a Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, quando a exigência do crédito tributário for formalizada em auto de infração;

Por fim, cabe destacar que, nos termos do art. 142, do CTN, a atividade de lançamento é competência privativa do Auditor-Fiscal, não havendo, portanto, dúvida a respeito da sua legitimidade ativa no presente caso.

Esse é inclusive o entendimento que vem sendo adotado por este Conselho, conforme as ementas que colaciono, a seguir:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

NULIDADE. EXIGÊNCIA DE MULTA SUBSTITUTIVA DA PENA DE PERDIMENTO. AUDITOR-FISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL.

COMPETÊNCIA.

O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil detém competência legal e regimental para lançar e exigir a multa substitutiva da pena de perdimento.

(Acórdão nº 3201-011.556 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária Sessão de 29 de fevereiro de 2024 – Conselheiro Relator Hécio Lafetá Reis)

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

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

(...)

MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA SUJEITA A PERDIMENTO. COMPETÊNCIA DO AFRFB PARA APLICAÇÃO.

O Auditor-Fiscal é competente para lavrar auto de infração para exigir a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, prevista no parágrafo 3º do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/76

(...)

(Acórdão nº 3302-013.835 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária Sessão de 24 de outubro de 2023 – Conselheira Relatora Denise Madalena Green)

Pelo exposto, rejeito tal preliminar.

1.2.5. Da existência de erro na base de cálculo da multa

Quanto à alegação de existência de erro na apuração da base de cálculo da multa, sustentam os Recorrentes a necessidade de nulidade do auto de Infração.

A DRJ, por sua vez, sustenta que tal alegação não merece prosperar. Em primeiro lugar, porque não houve preterição ao direito de defesa das Recorrentes, já que estas foram capazes de se defender de todos os argumentos capazes de descaracterizar a ação fiscal, apontando, inclusive, todos os erros existentes na apuração da base de cálculo. Em segundo lugar, porque a inconsistência apontada, por si, não implicaria anulação de todo o auto de infração, principalmente porque foram objeto de análise na Resolução nº 16-00.690/2017 (25.668/25.676), de cujo resultado, às fls. 25.702/25.711, as Recorrentes tomaram ciência e procederam com as respectivas manifestações.

Sem razão o contribuinte.

Conforme demonstrado tanto pela fiscalização, quanto pela decisão de piso, não houve erro na base de cálculo, mas erros de cálculo cometidos pelo fiscal que implicaram numa majoração indevida da base de cálculo.

Ocorre que, o mero erro na transposição de valores não enseja a nulidade do auto de infração, mormente quando os documentos e demonstrativos contidos nos autos demonstram as origens dos lançamentos. Para além disso, os reajustes realizados não acarretarem prejuízo (aumento da base de cálculo).

Dessa forma, entendo que não há que se falar em erro da base de cálculo nos presentes autos, devendo ser afastada a nulidade requerida.

2. Mérito

Sustentam as Recorrentes a ausência de subsunção dos fatos à norma jurídica invocada no Auto de Infração, qual seja, o art. 23, inciso V, §§ 1º e 3º do Decreto-lei nº 1.455/1976, regulamentado pelo art. 689, inciso XXII, § 1º do Decreto nº 6.759/2009, destacados a seguir:

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 no 70.235, de 6 de março de 1972.

§ 1º 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 nº 70.235, de 1972 (Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, § 3º, com a redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010, art. 41).

Art. 689. Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 105; e Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, caput e §1º, este com a redação dada pela Lei no 10.637, de 2002, art. 59):

XXII - estrangeira ou nacional, 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.

Antes de adentrar na análise do caso concreto, fazem necessárias algumas considerações a respeito da dinâmica das importações sob a perspectiva aduaneira.

Inicialmente, importa destacar que o ordenamento jurídico brasileiro divide e regulamenta o assunto com base em três principais modalidades. São elas: (i) a importação por conta própria ou direta; (ii) a importação por conta e ordem de terceiros; e (iii) a importação por encomenda. Elas podem ser classificadas como diretas ou indiretas.

Por um lado, na importação por conta própria, classificada como direta (e considerada a modalidade ordinária de importação), o importador negocia diretamente com o fornecedor estrangeiro, realizando a operação com recursos próprios e por seu próprio risco. Ela é disciplinada no Decreto-Lei nº 37/1966 e regulamentada pela Instrução Normativa SRF nº 680/2006.

Por outro lado, nas importações por conta e ordem de terceiros e por encomenda, classificadas como indiretas, há naturalmente a figura de um importador (pessoa interposta), ou melhor, de um sujeito que intermedia a relação entre o fornecedor estrangeiro e o real adquirente ou encomendante. Estas últimas são reguladas, principalmente, pela Instrução Normativa RFB nº

1.861/2018, que contou com relevantes alterações aportadas pela Instrução Normativa RFB nº 2101/2022.

Nos termos do 2º da referida Instrução Normativa, a operação de importação por conta e ordem de terceiro é caracterizada pela contratação de um importador que deverá promover, *em seu próprio nome*, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria de procedência estrangeira, adquirida no exterior por outra pessoa (adquirente).

Em outras palavras, o importador será contratado apenas para prestar os serviços de promoção do despacho aduaneiro de importação, e sua consequente liberação no estabelecimento alfandegário. As negociações, bem como a transação comercial de compra e venda da mercadoria estrangeira, serão realizadas em nome e com recursos do próprio adquirente. Nesse caso, a pessoa jurídica importadora não assume qualquer risco contratual ou comercial na importação, que é integralmente imputado ao adquirente.

Na operação de importação por encomenda, a seu turno, verifica-se que, nos termos do art. 3º da mesma Instrução Normativa, há a contratação de um sujeito importador que deverá promover em seu nome o despacho aduaneiro de importação de mercadoria de procedência estrangeira. No entanto, o que a diferencia da operação de importação por conta e ordem de terceiro é o fato de que, para além do despacho aduaneiro, o importador por encomenda deverá proceder também com a aquisição da mercadoria, mediante recursos próprios,¹ de modo que, apenas após a sua nacionalização, possa revendê-la ao interessado previamente determinado.

De forma mais clara, o encomendante contrata o importador para realizar a transação comercial de compra e venda de mercadoria de procedência estrangeira a ser importada, bem como o despacho aduaneiro de importação, incluindo nesse mesmo instrumento a sua posterior revenda. Nesse caso, o objeto principal da relação jurídica entre o encomendante e a pessoa jurídica importadora é a transação comercial de compra e venda de mercadoria nacionalizada, mediante contrato previamente firmado, podendo o encomendante participar ou não das operações comerciais relativas à aquisição da mercadoria no exterior.

Esta última se distingue da importação direta, uma vez que o contrato de encomenda altera a alocação de riscos comerciais da operação, transferindo-os integralmente para o encomendante, que se compromete a adquirir a mercadoria.

A alocação dos riscos, contudo, depende de uma análise do caso concreto, sendo possível que este seja assumido tanto pelo importador quanto pelo encomendante. É o que pode ser extraído do §4º, do art. 3º da IN RFB nº 1.861/2018, segundo o qual é possível que o

¹ Nos termos do § 3º, do art. 3º da IN RFB nº 1.861/2018, “consideram-se recursos próprios do importador por encomenda os valores recebidos do encomendante predeterminado a título de pagamento, total ou parcial, da obrigação relativa à revenda da mercadoria nacionalizada, ainda que ocorrido antes da realização da operação de importação ou da efetivação da transação comercial de compra e venda da mercadoria de procedência estrangeira pelo importador por encomenda.”

importador por encomenda solicite prestação de garantia, sem que isso descaracterize a importação por encomenda.

Em que pese serem modalidades de importação plenamente legítimas e devidamente regulamentadas pela legislação tributária brasileira, existem situações em que as partes envolvidas as realizam, mediante o emprego de fraude ou simulação, com o objetivo de se esquivar, tanto do pagamento de tributos, quanto do próprio controle aduaneiro.

É nesse cenário que se enquadra o disposto no art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, segundo o qual a interposição fraudulenta pode se configurar em duas modalidades (i) comprovada² e (ii) presumida³. De forma mais clara, para caracterização da primeira, denominada comprovada, é necessária a existência de provas inequívocas de que houve ocultação, por parte de outro sujeito, do sujeito passivo, do real adquirente ou do responsável pela operação, **mediante fraude ou simulação**; ao passo que, para caracterização da segunda, modalidade presumida, basta que não haja comprovação, por parte do importador, da origem da disponibilidade e da transferência dos recursos empregado.

Trata-se, esta última, de uma hipótese legal de inversão do dever de prova, uma vez que, em regra, para caracterização da interposição fraudulenta, **é imprescindível a comprovação, por parte do Fisco, da ocorrência da fraude ou simulação.**

Transpondo tais premissas ao caso dos autos, verifica-se que a fiscalização o enquadrrou como sendo uma interposição fraudulenta na modalidade comprovada, isto é, com base no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

Feitas tais considerações é imprescindível analisar se, em termos concretos, a autoridade fiscal foi capaz de demonstrar, por meio de provas inequívocas, que houve ocultação, por parte de outro sujeito, do real adquirente da operação, mediante fraude ou simulação.

Consta do Termo de Verificação Fiscal que:

“Os fatos citados abaixo, característicos de operações comerciais efetuadas por encomenda de terceiros e que serão detalhados e analisados ao longo deste Relatório, indicam 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:

² 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.

³ Art. 25, § 2º. Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.

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 - Dos prazos:

O intervalo de tempo médio a separar a data do desembaraço da Declaração de Importação da data de emissão da NF-e de Entrada das respectivas mercadorias nacionalizadas na ST Importações é de 10 (dez) dias.

O intervalo de tempo médio a separar a data de emissão da NF-e de Entrada das mercadorias nacionalizadas na ST Importações da data de emissão da NF-e de Saída das mesmas para a Comercial Destro é inferior a 5 (cinco) dias.

O intervalo de tempo médio a separar a data de emissão da NF-e de Saída das mercadorias nacionalizadas da ST Importações - que representa a data de entrada das mesmas na Comercial Destro - da data de emissão da NF-e de Saída dessas mesmas mercadorias da Comercial Destro para B2W ou Lojas Americanas é inferior a 5 (cinco) dias.

As observações acima indicam uma destinação prévia da mercadoria já antes mesmo de sua entrada na ST Importações Ltda.

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

Em regra, há a emissão de somente uma NF-e de Entrada pela ST Importações para toda a mercadoria desembaraçada por uma única Declaração de Importação.

Já as NF-e de Saída emitidas pela ST Importações para a Comercial Destro não espelham as respectivas NF-e de Entrada. Para a mercadoria nacionalizada por uma única Declaração de Importação são emitidas várias NF-e de Saídas.

Considera-se estranha a ação, pois todas as NF-e de Saída apresentam o mesmo participante (Comercial Destro) e são emitidas, via de regra, no mesmo dia.

As NF-e de Saída emitidas pela Comercial Destro, quer seja para B2W, quer seja para Lojas Americanas, são idênticas - qualitativa e quantitativamente - às NF-e de Saída emitidas pela ST Importações para as mesmas mercadorias.

As múltiplas NF-e de Saída emitidas pela Comercial Destro destinam-se, via de regra, a filiais distintas de um mesmo participante, quer seja para filiais da B2W ou para filiais da Lojas Americanas. Observa-se uma perfeita segregação de destino da mercadoria nacionalizada.

As observações acima indicam a destinação prévia das mercadorias aos reais adquirentes antes mesmos do registro das Declarações de Importação; pois toda a mercadoria nacionalizada por uma Declaração de Importação é destinada a um único real adquirente. Indicam também o comando dos reais adquirentes quanto ao destino final das mercadorias, pois as mesmas já saem da empresa ST Importações fracionadas conforme a destinação a cada uma das filiais dos reais adquirentes.

Tais observações indicam a participação consciente da empresa ST Importações no presente esquema de interposição; bem como o papel de mera interposta pessoa desempenhado pela Comercial Destro, pois essa só faz repassar as mercadorias provenientes de ST Importações.

5.3 - Do perfil das importações:

ST Importações opera quase que exclusivamente para o esquema ora em análise. 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.

Ademais, 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.

5.4 - Dos lacres:

Informação a corroborar a prévia destinação da mercadoria importada, antes mesmo da saída da mesma de ST Importações, é obtida da observação dos dados de transporte da mercadoria em território nacional constantes das NF-e emitidas.

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 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 idênticas eram as placas dos veículos em cada uma das etapas do transporte.

Logo, claro está o envio direto da mercadoria de ST Importações às diversas filiais de Lojas Americanas e B2W; observando-se a segregação da carga em NF-e distintas já a partir de ST Importações, em função da filial que seria a destinatária final da mercadoria.

5.5 – Das Marcas:

Análise da propriedade das marcas dos produtos importados pela ST Importações também denota que essas operações comerciais transcorriam sob determinação das empresas Lojas Americanas e B2W.

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.

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.

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).

Essa simulação de compra de mercadorias através de empresas interpostas, visa gerar, de forma ilícita, imensa economia de impostos para o grupo econômico (Lojas Americanas, B2W e ST Importações) através da ocultação da verdadeira relação entre a importadora direta e a empresa varejista.

Em síntese, entendeu a autoridade fiscal que a contribuinte B2W seria a real adquirente das operações de importação na modalidade por encomenda realizada pela ST Importação e Comercial Destro Ltda, que atuavam como interpostas pessoas.

Verifica-se, portanto, que a autoridade fiscal se baseou nos seguintes indícios para comprovar a ocorrência de simulação:

- (i) vinculação societária entre a B2W e a ST Importações;
- (ii) curto intervalo de tempo entre a data do desembaraço da Declaração de Importação, data de emissão da NF-e de Saída das mercadorias nacionalizadas da ST Importações, data de entrada das mercadorias na Comercial Destro, data de emissão da NF-e de Saída para B2W ou Lojas Americanas;
- (iii) As notas fiscais emitidas indicam a destinação prévia das mercadorias aos reais adquirentes antes mesmos do registro das Declarações de Importação, que saem da ST Importações fracionadas conforme a destinação a cada uma das filiais dos reais adquirentes;
- (iv) No período de junho de 2011 a julho de 2012, a 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;
- (v) 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. Para além disso, não houve alteração do veículo de transporte utilizado – pois idênticas eram as placas dos veículos em cada uma das etapas do transporte.
- (vi) Análise da propriedade das marcas dos produtos importados pela ST Importações também denota que essas operações comerciais transcorriam sob determinação das empresas Lojas Americanas e B2W, já que são as únicas detentoras do direito de comercializá-las em território nacional.

Em suma, tais indícios demonstrariam a prévia destinação das mercadorias importadas, antes mesmo da sua saída de ST Importações, demonstrando que a real adquirente da operação de importação seria a autuada B2W.

No entanto, a prévia destinação das mercadorias importadas por encomenda a um terceiro não configura, por si só, operação fraudulenta do ponto de vista do direito aduaneiro.

A questão foi abordada, inicialmente, pela Nota COANA nº 76/2020, que reconheceu expressamente a inexistência de qualquer vedação na legislação tributária ou aduaneira ao fato de o encomendante já ter um comprador nacional predeterminado (“encomendante do encomendante”) das mercadorias importadas. Destaco os seguintes trechos:

2.3. Da leitura do conceito de importação por encomenda, percebe-se que essa modalidade de importação envolve, em princípio, apenas duas pessoas, o

adquirente de mercadoria no exterior, que recebe a designação de importador por encomenda, e o encomendante dessa mercadoria, que a lei designa como encomendante predeterminado, havendo entre elas uma relação de compra e venda. E essas duas pessoas a legislação trata como sujeitos passivos da obrigação tributária resultante da operação de importação, sendo o importador por encomenda o contribuinte e o encomendante predeterminado o responsável solidário pelos tributos incidentes. Além disso, por força de lei, tanto o importador por encomenda quanto o encomendante predeterminado são equiparados a industrial para fins de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na saída dos estabelecimentos dos produtos importados.

2.4. Quanto à situação que deu origem à sugestão ora analisada, qual seja, de o encomendante já possuir um cliente predeterminado no Brasil, mesmo que em potencial, antes de receber a mercadoria importada, ou mesmo antes de encomendá-la, bem observam as interessadas que não existem "norma ou orientação expressa da RFB sobre a forma como deve ser prestada a informação". E nem deveria existir, uma vez que a existência de um possível "encomendante do encomendante predeterminado", situação não vedada pela legislação, não descaracteriza nem modifica a operação de importação por encomenda, e por isso não precisa ser informada à RFB.

2.5. Observe-se que, mesmo com a existência de um "encomendante do encomendante predeterminado", os sujeitos passivos das obrigações tributárias continuam sendo tão somente o importador por encomenda e o comprador da mercadoria junto a ele, ou seja, o encomendante predeterminado. Isso porque o "encomendante do encomendante predeterminado" encontra-se distante o suficiente da operação de importação a ponto de o legislador não o trazer para a relação tributária, seja em relação aos tributos incidentes na operação de importação, seja em relação ao IPI na saída do estabelecimento dos produtos importados.

2.6. É importante destacar, para que não haja uma má interpretação da matéria, que as conclusões expressas nos parágrafos precedentes em relação às importações por encomenda partem das premissas de que todas as partes envolvidas sejam independentes umas das outras e que as relações estabelecidas entre elas representem efetivas operações de compra e venda de mercadorias.

Posteriormente, fazendo referência expressa à referida Nota, foi proferida a Solução de Consulta COSIT nº 158/2021, da qual destaco os seguintes trechos:

12. Da leitura da legislação de regência, depreende-se que a operação de importação por encomenda é caracterizada pela contratação do importador para promover a aquisição e a importação das mercadorias encomendadas, com recursos próprios e em seu nome, e efetuar a revenda dessas mercadorias ao encomendante predeterminado. São elementos, portanto, imprescindíveis à importação por encomenda: i) a celebração de contrato prévio entre as partes; ii)

a aquisição e importação com recursos próprios do importador; e iii) a revenda das mercadorias, pelo importador, ao encomendante.

(...)

14. Com efeito, das leituras acima, e em resposta aos itens nº 1 e 4 da consulta, depreende-se que a presença de um terceiro envolvido - o encomendante do encomendante predeterminado - não é vedada pela legislação, não descaracteriza a operação de importação por encomenda, e, portanto, não é obrigatória sua informação na Declaração de Importação, desde que as relações estabelecidas entre os envolvidos na importação indireta representem operações efetivas de compra e venda de mercadorias. Deve-se ainda observar que a compatibilidade entre a capacidade financeira de todos envolvidos e os termos pactuados entre as partes são elementos fundamentais para conferir legitimidade à operação (Vide Solução de Consulta Cosit nº 102, de 2016).

(...)

15. Assim, em resposta ao item nº 5, acrescente-se que a ocorrência de relações comerciais autênticas com terceiros, por si só, não caracteriza ocultação do real comprador mediante fraude, simulação ou interposição fraudulenta, de que trata o inciso V, do art. 23 do Decreto-Lei (DL) nº 1.455, de 7 de abril de 1976, ou acobertamento de reais intervenientes ou beneficiários, de que trata o art. 33 da lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, desde que as relações estabelecidas entre todas as partes sejam legítimas, com comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos utilizados, observado o disposto no § 2º do art. 23 do DL nº 1.455, de 1976, que assim disciplina os casos de infrações por dano ao Erário:

(...)

16. Com efeito, a legislação estabelece que a comprovação da legitimidade das operações de importação, perante a fiscalização, é condição fundamental para afastar casos de fraude, simulação ou interposição fraudulenta. Por outro lado, é importante destacar que, nas autuações relativas às infrações por ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, o ônus probatório dos casos de fraude ou simulação (inclusive a interposição fraudulenta) é do Fisco, que deve indicar nos autos o conjunto probatório que caracterize a ocorrência da infração tipificada em lei, conforme se depreende da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Vide Acórdão nº 3403-002.842, de 25 de março de 2014.

17. Com relação ao questionamento nº 8, observe-se que o item 2.6 da Nota Coana nº 76, de 2020, deixa claro que as afirmativas ali dispostas partiram da premissa de que todas as partes envolvidas nas operações seriam independentes entre si. Em contrapartida, a referida Nota Coana não apresenta impeditivo legal para as referidas operações de importação por encomenda que envolvam

empresas nacionais com alguma vinculação. De fato, a legislação aduaneira que disciplina a matéria não dispõe sobre essa questão.

18. Por certo, eventual vinculação societária entre empresas nacionais envolvidas em operação legítima de importação por encomenda não se confunde com a figura da infração de ocultação do sujeito passivo mediante fraude, simulação ou interposição fraudulenta, de que trata o inciso V, do art. 23 do DL nº 1.455, de 1976. Como assinalado na resposta anterior, a caracterização de interposição fraudulenta depende de conteúdo probatório por parte da fiscalização aduaneira. Sobre interposição fraudulenta, destaca-se a definição de DEIAB JÚNIOR na obra: Ocultação do real sujeito passivo na importação e a quebra da cadeia de recolhimento do IPI. Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 15, n. 2632, 15 set. 2010, que assim assinalou:

Portanto, pode-se definir interposição fraudulenta como todo ato em que uma terceira pessoa aparenta ser o responsável por uma operação de comércio exterior pela qual de fato não foi, tendo apenas tentado fazer parecer que seria o seu beneficiário, de modo a interpor-se entre a União (sujeito ativo) e o real sujeito passivo (real adquirente), com o objetivo central de ocultar este último das relações obrigacionais tributárias decorrentes.

19. Assim, deve-se registrar que, apesar de não haver impedimento legal para operações de importação por encomenda envolvendo empresas nacionais que sejam vinculadas, essas importações devem observar os mesmos termos e condições referidos no parágrafo 14 acima, a fim de bem caracterizar a legitimidade e regularidade fiscal de todas as operações pactuadas. Caso contrário, a prática de relações comerciais obscuras entre empresas vinculadas, envolvendo operações de importação por encomenda, pode constituir indício de conduta infracional, punível com a pena de perdimento.

(...)

22. Relativamente à segunda parte da pergunta nº 7, observe-se que a legislação aduaneira de regência não estabelece prazo mínimo para permanência de mercadoria importada em estoque, seja por parte do importador ou por parte do encomendante. Assim, o curto tempo de permanência de mercadoria em estoque não tem o condão de, isoladamente, desqualificar modalidade de importação indireta. A fim de bem caracterizar a importação por encomenda, o fundamental é que sejam asseguradas a legitimidade e efetividade de todas as operações pactuadas entre as partes, e previstas na legislação, conforme respondido acima, nos parágrafos 12, 14, 15 e 16.

Da referida Solução de Consulta, é possível concluir que a mera existência de um acordo para a venda da mercadoria no momento da importação, não enseja a obrigação de identificar o adquirente nacional na Declaração de Importação, não havendo que se falar em ocultação fraudulenta de terceiros.

Para além disso, tampouco a mera existência de vínculo entre as partes nacionais envolvidas na operação de importação por encomenda caracteriza a infração de ocultação do sujeito passivo mediante fraude, simulação ou interposição fraudulenta, de que trata o inciso V, do art. 23 do DL nº 1.455, de 1976. É que, embora o item 2.6 da Nota Coana nº 76, de 2020 deixe claro que as afirmativas ali dispostas partiram da premissa de que todas as partes envolvidas nas operações seriam independentes entre si, a referida Solução de Consulta COSIT nº 158/2021, destaca expressamente que a “referida Nota Coana não apresenta impeditivo legal para as referidas operações de importação por encomenda que envolvam empresas nacionais com alguma vinculação.”

É necessário, porém, que essas importações a fim se caracterizarem como operações legítimas, observem o requisito da compatibilidade entre a capacidade financeira de todos envolvidos e os termos pactuados entre as partes. Assim, é possível afirmar que, caso seja demonstrado que os sujeitos envolvidos na operação têm capacidade financeira para realizar as operações, isto é, seja comprovada a origem, a disponibilidade e transferência dos recursos utilizados na operação, a mera existência do “encomendante do encomendante” não pode ser motivo, por si só, suficiente para a caracterização da infração de ocultação do real adquirente na operação de importação.

Ademais, a referida Consulta também se manifestou expressamente a respeito do curto prazo de permanência das mercadorias importadas em estoque, nos seguintes termos:

22. Relativamente à segunda parte da pergunta nº 7, observe-se que a legislação aduaneira de regência não estabelece prazo mínimo para permanência de mercadoria importada em estoque, seja por parte do importador ou por parte do encomendante. Assim, o curto tempo de permanência de mercadoria em estoque não tem o condão de, isoladamente, desqualificar modalidade de importação indireta. A fim de bem caracterizar a importação por encomenda, o fundamental é que sejam asseguradas a legitimidade e efetividade de todas as operações pactuadas entre as partes, e previstas na legislação, conforme respondido acima, nos parágrafos 12, 14, 15 e 16.

Diante de todo o cenário exposto, o caso dos autos deve ser analisado sob a perspectiva da capacidade financeira de todos envolvidos e dos termos pactuados entre as partes.

Sobre a questão, afirma a fiscalização apenas que *“a empresa Comercial Destro apresenta consecutivos e expressivos prejuízos fiscais, sendo francamente decrescente o seu faturamento e sua movimentação financeira. Esses dados apontam que a empresa foi sendo gradualmente substituída pela Destro Brasil, constituída em 2011, nas operações do grupo em análise”*.

Impugnando tal afirmação, a Recorrente Comercial Destro sustentou que a fiscalização teria ignorado as respostas e documentos apresentados para comprovação da sua capacidade operacional, econômica e financeira, se baseando exclusivamente nos resultados informados em sua DIPJ. Alegou que tais declarações se referiam a um período de organização

estrutural da empresa, com perda de um depósito incendiado e com o reconhecimento de um passivo incluído em programa de parcelamento. Destaco os seguintes trechos:

Como referimos, a Comercial Destro possui diversos estabelecimentos, seja para armazenamento de mercadorias, seja para oferta aos consumidores. Os estabelecimentos caracterizam-se por serem grandes pavilhões, que atendem perfeitamente as necessidades da empresa.

(...)

Ocorre que em 23/11/2010 o estabelecimento da filial de Jundiaí foi destruído por um incêndio, causando enormes prejuízos a empresa. Além da perda de toda a estrutura do prédio de 34.000 m2, houve perda de todo o estoque.

Salienta-se que o prejuízo foi avaliado em mais de R\$ 70.000.000,00 (setenta milhões de reais). Deste prejuízo, mais de R\$ 17.000.00,00 (dezessete milhões) se refere a perdas de mercadorias que haviam sido importadas da ST Importações, as quais já haviam sido integralmente pagas, inclusive no que se refere a importações através da ST importações, e uma vez perdidas no sinistro não foram vendidas, trazendo enorme prejuízo suportado exclusivamente pela ora Recorrente.

(...)

Este incêndio traz ainda outro dado que retira toda a credibilidade das conclusões do trabalho fiscal, a ora Recorrente teve enormes perdas com o incêndio de mercadorias.

As mercadorias eram suas e estavam armazenadas em seu galpão. Seus clientes, como Lojas Americanas e B2W, não tiveram qualquer prejuízo financeiro diretamente relacionado com estas perdas de seu fornecedor. O risco do negócio é todo da atacadista.

Para além disso, a Recorrente demonstra, por meio dos pedidos de compra juntados no item 4.2. da fiscalização, que jamais houve cobrança à Comercial Destro em relação a importações realizadas pela ST Importações, sem o correto pedido para tanto.

A Recorrente B2W se manifestou a respeito de sua autonomia e capacidade econômico-financeira, sustentado que o primeiro propósito comercial existente na operação de revenda de produtos importados pela Comercial Destro seria o foco integral de seus esforços financeiros e humanos em sua atividade fim. Afirma que, apesar de possuir habilitação no RADAR, por entender que a importação de mercadorias e a correlata atividade de logística não fariam parte de sua atividade fim, passou a terceirizar tais atividades, da seguinte forma:

96. Em razão disso, a Comercial Destro, que por sua vez se utilizou dos serviços prestados pela ST Importações, acabou sendo incluída na cadeia de fornecimento da Recorrente, a fim de que possa exercer as atividades-meio necessárias para o e-commerce desempenhado pela Recorrente. Dentre essas atividades está a importação, a logística, a armazenagem e a distribuição de mercadorias.

97. Dentro desse quadro, a ST Importações acaba responsável por identificar os potenciais fornecedores estrangeiros de mercadorias e também tem como obrigação contratar diretamente empresas responsáveis por certificar o cumprimento de parâmetros de qualidade estipulados por órgãos reguladores brasileiros (doc. nº 4).

O segundo propósito estaria na diminuição da necessidade de capital de giro para que pudesse realizar suas atividades:

105. Isto porque as mercadorias importadas são adquiridas pela ST Importações por encomenda da Comercial Destro. Desse modo, o capital de giro necessário para a importação das mercadorias está concentrado nas empresas do Grupo Destro.

106. Afinal, a ST Importações realiza as importações com recursos próprios (via financiamento), mas a venda das mercadorias para as empresas do Grupo Destro ocorre em um curto espaço de tempo, algo normal para as operações de importação por encomenda.

107. Desse modo, é o capital de giro do Grupo Destro que fica impactado pelas operações de importação de mercadorias, sendo necessário o aumento do financiamento/endividamento do Grupo Destro para que este continue com a regular aquisição de produtos importados e a manutenção do estoque necessário para atender às solicitações da Recorrente.

108. Assim, o segundo propósito negocial dessa estrutura é reduzir o capital de giro necessário para as atividades da Recorrente e seus níveis de endividamento. Cumpre ressaltar que, na divulgação de resultados da Recorrente, também existem demonstrações claras de que o capital de giro impacta diretamente em suas atividades.

109. Nesse sentido, por exemplo, na divulgação de resultados do 4º trimestre de 2012 (vide doc. nº 3), há um trecho específico sobre a melhora do capital de giro, com a indicação de que este foi melhorado em 21 dias em relação ao 4º trimestre de 2011.

(...)

112. Logo, as empresas do Grupo Destro participando da cadeia de fornecimento da Recorrente tem como objetivo reduzir o impacto da importação de mercadorias em seu capital de giro e, conseqüentemente, do endividamento da Recorrente.

A Recorrente ST Importações também comprova possuir capacidade operacional e técnica para realizar as suas atividades, contando com estabelecimento, funcionários próprios e capacidade financeira para importar mercadorias sob a sistemática de encomenda, isto é, sem o adiantamento do valor das mercadorias pelo cliente encomendante. Destaco os seguintes trechos:

111. Como visto, a Recorrente é empresa operacional e atuante no mercado de comércio exterior, figurando como parte em contratos, inclusive com o Grupo Destro, (doc. nº 6) e possuindo financiamento próprio (doc. nº 7).

112. Cumpre ressaltar que a Recorrente não é uma mera empresa trading responsável pelo desembaraço aduaneiro das mercadorias por encomenda da Comercial Destro. Na realidade, é a Recorrente a responsável por identificar potenciais fornecedores estrangeiros, inclusive com a ida de seu gerente de operações ao exterior (doc. nº 8).

113. Além disso, a Recorrente também é a responsável por obter as certificações necessárias para a comercialização de determinados produtos no Brasil (doc. nº 9).

114. Assim, a Recorrente cumpre um papel de diversificação nas atividades do Grupo Lojas Americanas, possuindo atuação focada no comércio exterior, que é ramo lucrativo. Essa lucratividade é comprovada nos balanços da Recorrente auditados por auditoria externa (vide doc. nº 5).

115. Nesse sentido, de acordo com o balanço auditado de 31.12.2012, a Receita Líquida de Vendas da Recorrente foi de aproximadamente R\$ 328 milhões, sendo que o Custo dos Produtos Vendidos foi de R\$ 227 milhões, o que resultou em um Lucro Bruto de R\$ 51 milhões e uma margem de lucro de quase 15%.

116. Em outras palavras, o balanço auditado por auditoria externa de 31.12.2012 comprova todas as alegações de que a Recorrente é uma empresa operacional, que possui objetivo claro de geração de lucro para os seus acionistas, diferentemente do que alega a D. Fiscalização. Essa lucratividade gerou, em 2012, um IRPJ a pagar de quase R\$4 milhões e uma CSLL a pagar de quase R\$ 1 milhão, conforme consta em sua declaração fiscal apresentada à época dos fatos (vide doc. nº 4)

A DRJ, por sua vez, mesmo após todas as alegações trazidas pelas Recorrentes a respeito das suas capacidades financeiras e autonomias operacionais, traz apenas a seguinte conclusão:

De outro lado, questões as mais diversas trazidas aos autos, quais sejam, aquelas relacionadas a eventual quebra da cadeia do IPI, e a não apreciação de documentos que viriam a comprovar a capacidade financeira e operacional das empresas, não hão de ser por nós apreciadas, eis que (i) a matéria relacionada à quebra da cadeia do IPI é antes consequência do que causa da infração apontada, enquanto que (ii) a comprovação das capacidades empresariais mencionadas, por si, não têm o condão de justificar a legalidade das operações ocorridas: provam, antes, a existência de fato das empresas, fato além do objeto da ação fiscalização. Em assim considerando, comungamos com o entendimento da Autoridade Fiscal acerca da ocorrência da infração, bem como pela sanção então aplicada.

Verifica-se, portanto, que em momento algum a decisão recorrida entendeu que as Recorrentes não teriam capacidade operacional ou econômico-financeira, deixando inclusive de rebater as alegações trazidas nos autos. Destaco, ainda, que não há nos autos qualquer alegação ou comprovação de que a Recorrente B2W teria efetuado algum tipo de adiantamento de recurso ou prestação de garantia para a Destro.

Diante de todo o exposto, não havendo dúvida de que caberia a autoridade fiscal demonstrar de forma cabal que as partes envolvidas não teriam capacidade operacional ou econômico-financeira para realizar as operações objeto de análise, tendo operado de forma obscura, não há que se falar em infração de ocultação do sujeito passivo mediante fraude ou simulação, nos termos do inciso V, do art. 23 do DL nº 1.455, de 1976.

Como mencionado anteriormente, todos os indícios apontados pela fiscalização como elementos caracterizadores da referida infração já foram superados pela própria RFB, devendo ser afastada, assim, a penalidade ora aplicada.

3. Dispositivo

Pelo exposto, voto por (i) não conhecer do Recurso de Ofício, uma vez que o valor exonerado é inferior ao limite de alçada estabelecido pela Portaria MF nº 2, de 17/01/2023 e (ii) dar provimento aos Recursos Voluntário para cancelar integralmente o Auto de Infração.

Assinado Digitalmente

Marina Righi Rodrigues Lara

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, redator designado

Com as vênias de estilo, em que pese o voto muito bem fundamentado da Conselheira Relatora Marina Righi Rodrigues Lara, ousa dela discordar em relação ao cancelamento da autuação. Explico.

A ilustre Relatora fundamentou sua decisão nos seguintes termos, em síntese:

Feitas tais considerações é imprescindível analisar se, em termos concretos, a autoridade fiscal foi capaz de demonstrar, por meio de provas inequívocas, que houve ocultação, por parte de outro sujeito, do real adquirente da operação, mediante fraude ou simulação.

Consta do Termo de Verificação Fiscal que:

(...)

Em síntese, entendeu a autoridade fiscal que a contribuinte B2W seria a real adquirente das operações de importação na modalidade por encomenda

realizada pela ST Importação e Comercial Destro Ltda, que atuavam como interpostas pessoas.

Verifica-se, portanto, que a autoridade fiscal se baseou nos seguintes indícios para comprovar a ocorrência de simulação:

(...)

Em suma, tais indícios demonstrariam a prévia destinação das mercadorias importadas, antes mesmo da sua saída de ST Importações, demonstrando que a real adquirente da operação de importação seria a autuada B2W.

No entanto, a prévia destinação das mercadorias importadas por encomenda a um terceiro não configura, por si só, operação fraudulenta do ponto de vista do direito aduaneiro.

A questão foi abordada, inicialmente, pela Nota COANA nº 76/2020, que reconheceu expressamente a inexistência de qualquer vedação na legislação tributária ou aduaneira ao fato de o encomendante já ter um comprador nacional predeterminado (“encomendante do encomendante”) das mercadorias importadas. Destaco os seguintes trechos:

(...)

Posteriormente, fazendo referência expressa à referida Nota, **foi proferida a Solução de Consulta COSIT nº 158/2021,** da qual destaco os seguintes trechos:

(...)

Da referida Solução de Consulta, é possível concluir que a mera existência de um acordo para a venda da mercadoria no momento da importação, não enseja a obrigação de identificar o adquirente nacional na Declaração de Importação, não havendo que se falar em ocultação fraudulenta de terceiros.

Para além disso, tampouco a mera existência de vínculo entre as partes nacionais envolvidas na operação de importação por encomenda caracteriza a infração de ocultação do sujeito passivo mediante fraude, simulação ou interposição fraudulenta, de que trata o inciso V, do art. 23 do DL nº 1.455, de 1976. É que, embora o item 2.6 da Nota Coana nº 76, de 2020 deixe claro que as afirmativas ali dispostas partiram da premissa de que todas as partes envolvidas nas operações seriam independentes entre si, a referida Solução de Consulta COSIT nº 158/2021, destaca expressamente que a *“referida Nota Coana não apresenta impeditivo legal para as referidas operações de importação por encomenda que envolvam empresas nacionais com alguma vinculação.”*

É necessário, porém, que essas importações a fim de se caracterizarem como operações legítimas, observem o requisito da compatibilidade entre a capacidade financeira de todos envolvidos e os termos pactuados entre as partes. Assim, é possível afirmar que, **caso seja demonstrado que os sujeitos envolvidos na operação têm capacidade financeira para realizar as operações, isto é, seja comprovada a origem, a disponibilidade e transferência dos recursos utilizados**

na operação, a mera existência do “encomendante do encomendante” não pode ser motivo, por si só, suficiente para a caracterização da infração de ocultação do real adquirente na operação de importação.

Ademais, a referida Consulta também se manifestou expressamente a respeito do curto prazo de permanência das mercadorias importadas em estoque, nos seguintes termos:

(...)

Diante de todo o cenário exposto, o caso dos autos deve ser analisado sob a perspectiva da capacidade financeira de todos envolvidos e dos termos pactuados entre as partes.

Sobre a questão, afirma a fiscalização apenas que *“a empresa Comercial Destro apresenta consecutivos e expressivos prejuízos fiscais, sendo francamente decrescente o seu faturamento e sua movimentação financeira. Esses dados apontam que a empresa foi sendo gradualmente substituída pela Destro Brasil, constituída em 2011, nas operações do grupo em análise”*.

Impugnando tal afirmação, **a Recorrente Comercial Destro sustentou que a fiscalização teria ignorado as respostas e documentos apresentados para comprovação da sua capacidade operacional, econômica e financeira**, se baseando exclusivamente nos resultados informados em sua DIPJ. Alegou que tais declarações se referiam a um período de organização estrutural da empresa, com perda de um depósito incendiado e com o reconhecimento de um passivo incluído em programa de parcelamento. Destaco os seguintes trechos:

(...)

Para além disso, a Recorrente demonstra, por meio dos pedidos de compra juntados no item 4.2. da fiscalização, que jamais houve cobrança à Comercial Destro em relação a importações realizadas pela ST Importações, sem o correto pedido para tanto.

(...)

O segundo propósito estaria na diminuição da necessidade de capital de giro para que pudesse realizar suas atividades:

(...)

A Recorrente ST Importações também comprova possuir capacidade operacional e técnica para realizar as suas atividades, contando com estabelecimento, funcionários próprios e capacidade financeira para importar mercadorias sob a sistemática de encomenda, isto é, sem o adiantamento do valor das mercadorias pelo cliente encomendante. Destaco os seguintes trechos:

(...)

Verifica-se, portanto, que em momento algum a decisão recorrida entendeu que as Recorrentes não teriam capacidade operacional ou econômico-financeira,

deixando inclusive de rebater as alegações trazidas nos autos. Destaco, ainda, que não há nos autos qualquer alegação ou comprovação de que a Recorrente B2W teria efetuado algum tipo de adiantamento de recurso ou prestação de garantia para a Destro.

Diante de todo o exposto, não havendo dúvida de que caberia a autoridade fiscal demonstrar de forma cabal que as partes envolvidas não teriam capacidade operacional ou econômico-financeira para realizar as operações objeto de análise, tendo operado de forma obscura, não há que se falar em infração de ocultação do sujeito passivo mediante fraude ou simulação, nos termos do inciso V, do art. 23 do DL nº 1.455, de 1976.

Como mencionado anteriormente, todos os indícios apontados pela fiscalização como elementos caracterizadores da referida infração já foram superados pela própria RFB, devendo ser afastada, assim, a penalidade ora aplicada.

Inicialmente, devo dizer que concordo com a ilustre relatoria quando ela afirma que *“a prévia destinação das mercadorias importadas por encomenda a um terceiro não configura, **por si só**, operação fraudulenta do ponto de vista do direito aduaneiro”*. Da mesma forma, é inevitável concordar novamente com a relatora quando ela afirma que *“tampouco **a mera existência de vínculo entre as partes nacionais** envolvidas na operação de importação por encomenda caracteriza a infração de ocultação do sujeito passivo mediante fraude, simulação ou interposição fraudulenta”*.

Ocorre, entretanto, que a autuação não está fundamentada unicamente em um fato isolado; como se sabe, a pena de perdimento, ou sua multa substitutiva, exige a ocorrência de fraude, a qual, por sua vez, necessita do elemento volitivo, ou seja, do dolo. Evidentemente, não é possível extrair, da mente dos acusados, qual a sua real intenção; deve-se buscar tal comprovação do conjunto probatório, da reunião dos indícios que tornam a conclusão de fraude irrefutável.

Quando se fala que a prévia destinação das mercadorias, ou o vínculo entre as partes envolvidas, não é suficiente para caracterizar o ato como fraudulento, há sempre a observação de que tal exclusão somente ocorre quando se constitui no único fundamento para a autuação. Por outro lado, quando há a reunião de diversos fatos indiciários que, isoladamente, não seriam suficientes, pode-se concluir pela existência da fraude.

Vejamos o que consta da referida Solução de Consulta COSIT nº 158/2021, usada pela relatora como fundamento para sua decisão:

EMENTA

IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA. DISPENSABILIDADE DE IDENTIFICAÇÃO DO ENCOMENDANTE DO ENCOMENDANTE PREDETERMINADO. INFRAÇÕES POR FRAUDE, SIMULAÇÃO OU INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PRAZO DE ESTOQUE.

A importação por encomenda envolve, usualmente, apenas dois agentes econômicos, ou seja, o importador por encomenda e o encomendante predeterminado, que são, respectivamente, o contribuinte e o responsável

solidário pelos tributos incidentes. **A presença de um terceiro envolvido - o encomendante do encomendante predeterminado - não é vedada pela legislação**, não descaracteriza a operação de importação por encomenda, e, portanto, não é obrigatória sua informação na Declaração de Importação, **desde que as relações estabelecidas entre os envolvidos na importação indireta representem transações efetivas de compra e venda de mercadorias**.

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

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

A legislação aduaneira de regência não estabelece prazo mínimo para permanência de mercadoria importada em estoque, seja por parte do importador ou por parte do encomendante predeterminado. O curto tempo de permanência de mercadoria em estoque não tem o condão de, **isoladamente**, descaracterizar modalidade de importação indireta por encomenda, de que trata o art. 11 da Lei nº 11.281, de 2006.

Como se pode verificar de forma cristalina a partir dos trechos negritados, todas as conclusões da Solução de Consulta COSIT nº 158/2021, acima transcritas na Ementa, não trazem nenhuma novidade, nenhuma alteração em relação ao que sempre foi decidido por esse Conselho: todos os fatos acima descritos, e que muitas vezes servem de fundamento para autuações, só devem ser desconsiderados pela Fiscalização se cumpridas diversas ressalvas.

Observa-se a utilização de diversas condicionantes: **desde que** as relações estabelecidas entre os envolvidos na importação indireta representem transações efetivas; **desde que** as relações comerciais com terceiros sejam autênticas e legítimas; **desde que** a operação de importação por encomenda entre empresas com vinculação societária seja legítima; **desde que** o curto tempo de permanência de mercadoria em estoque não seja um fato isolado.

Ora, é bastante óbvio que, se todas essas condicionantes forem obedecidas, não há qualquer razão para que algum contribuinte seja autuado. Nesse aspecto, a Solução de Consulta COSIT nº 158/2021 é redundante, apenas diz o óbvio. E não poderia ser diferente, tendo em vista que a situação hipotética nela descrita demonstra que se busca uma solução para um caso concreto no qual não há nenhuma intenção de fraude, tanto que dela consta a seguinte ressalva:

6. Não obstante, saliente-se que os efeitos da consulta que se reportar a situação não ocorrida somente se aperfeiçoarão **caso o fato concretizado for aquele sobre o qual houver versado a consulta previamente formulada**, conforme art. 12 da IN RFB nº 1.396, de 2013.

7. Ademais, ressalte-se que a consulta — ainda quando considerada eficaz, a juízo da autoridade administrativa, por preencher os requisitos legais de admissibilidade — não sobrestará os prazos de recolhimento de tributo retido na fonte ou autolancado (como o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI), de entrega de declaração de rendimentos ou de cumprimento de outras obrigações acessórias, tampouco sua solução convalida informações apresentadas nos autos, **sem prejuízo do poder-dever da Administração Tributária de, por meio de procedimento fiscal, verificar o efetivo enquadramento do caso concreto na hipótese abrangida pela correspondente resposta**, conforme se depreende do art. 49 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, art. 264 do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 (Regulamento do IPI), e dos arts. 9º, 11 e 28 da IN RFB nº 1.396, de 2013.

Logicamente, se o caso concreto em análise for diferente do que foi hipoteticamente descrito, inclusive por ser identificado o intuito de fraude, nenhuma de suas conclusões restará válida.

Prosseguindo na análise da Solução de Consulta COSIT nº 158/2021, vejamos o trecho em que é citada a Nota Coana nº 76, de 25 de maio de 2020:

13. Outrossim, como registrado pela consulente, é pertinente ressaltar que a Coordenação-Geral de Administração Aduaneira (Coana) da RFB se manifestou de maneira didática sobre o tema, quando questionada sobre aperfeiçoamentos na legislação, na Nota Coana nº 76, de 25 de maio de 2020, nos seguintes termos:

2.3. Da leitura do conceito de importação por encomenda, percebe-se que essa modalidade de importação envolve, em princípio, apenas duas pessoas, o adquirente de mercadoria no exterior, que recebe a designação de importador por encomenda, e o encomendante dessa mercadoria, que a lei designa como encomendante predeterminado, havendo entre elas uma relação de compra e venda. E essas duas pessoas a legislação trata como sujeitos passivos da obrigação tributária resultante da operação de importação, sendo o importador por encomenda o contribuinte e o encomendante predeterminado o responsável solidário pelos tributos incidentes. Além disso, por força de lei, tanto o importador por encomenda quanto o encomendante predeterminado são equiparados a industrial para fins de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na saída dos estabelecimentos dos produtos importados.

2.4. Quanto à situação que deu origem à sugestão ora analisada, qual seja, de o encomendante já possuir um cliente predeterminado no Brasil, mesmo que em potencial, antes de receber a mercadoria importada, ou mesmo antes de encomendá-la, bem observam as interessadas que não existem "norma ou

orientação expressa da RFB sobre a forma como deve ser prestada a informação". E nem deveria existir, uma vez que a existência de um possível "encomendante do encomendante predeterminado", situação não vedada pela legislação, não descaracteriza nem modifica a operação de importação por encomenda, e por isso não precisa ser informada à RFB.

2.5. Observe-se que, mesmo com a existência de um "encomendante do encomendante predeterminado", os sujeitos passivos das obrigações tributárias continuam sendo tão somente o importador por encomenda e o comprador da mercadoria junto a ele, ou seja, o encomendante predeterminado. Isso porque o "encomendante do encomendante predeterminado" encontra-se distante o suficiente da operação de importação a ponto de o legislador não o trazer para a relação tributária, seja em relação aos tributos incidentes na operação de importação, seja em relação ao IPI na saída do estabelecimento dos produtos importados.

2.6. É importante destacar, para que não haja uma má interpretação da matéria, que as conclusões expressas nos parágrafos precedentes em relação às importações por encomenda partem das premissas de que todas as partes envolvidas sejam independentes umas das outras e que as relações estabelecidas entre elas representem efetivas operações de compra e venda de mercadorias.

Me parece que aconteceu no voto vencido justamente aquilo que era preocupação da COANA no item 2.6 da Nota acima transcrita: houve uma má interpretação da matéria, pois afirmou-se que diversos fatos que compõem o conjunto probatório não se prestariam a tanto sem a devida atenção para as **premissas: de que todas as partes envolvidas sejam independentes umas das outras e que as relações estabelecidas entre elas representem efetivas operações de compra e venda de mercadorias.**

Vejamos o disposto no item 19 da Solução de Consulta COSIT nº 158/2021:

19. Assim, deve-se registrar que, apesar de não haver impedimento legal para operações de importação por encomenda envolvendo empresas nacionais que sejam vinculadas, essas importações devem observar os mesmos termos e condições referidos no parágrafo 14 acima, a fim de bem caracterizar a legitimidade e regularidade fiscal de todas as operações pactuadas. **Caso contrário, a prática de relações comerciais obscuras entre empresas vinculadas, envolvendo operações de importação por encomenda, pode constituir indício de conduta infracional, punível com a pena de perdimento.**

Feitas estas considerações, volto minha atenção para o caso concreto, conforme descrito no TERMO DE CONSTATAÇÃO ANEXO AO AUTO DE INFRAÇÃO, às fls. 10/90:

A presente ação fiscal teve origem em uma fiscalização na empresa ST Importações.

De acordo com o DOSSIÊ do Serviço de Pesquisa e Seleção Aduaneira – SEPEL/IRF/RJO, que deu origem àquela fiscalização, foram constatados fatos indicativos da prática de interposição fraudulenta e de ocultação do sujeito passivo e real adquirente nas operações de importação efetuadas pela empresa ST Importações, por encomenda das empresas Comercial Destro e Destro Brasil, cujas mercadorias eram destinadas às empresas Lojas Americanas e B2W.

Os fatos citados abaixo, característicos de operações comerciais efetuadas por encomenda de terceiros e que serão detalhados e analisados ao longo deste Relatório, indicam 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:

- 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 - Dos prazos:

O intervalo de tempo médio a separar a data do desembaraço da Declaração de Importação da data de emissão da NF-e de Entrada das respectivas mercadorias nacionalizadas na ST Importações é de 10 (dez) dias.

O intervalo de tempo médio a separar a data de emissão da NF-e de Entrada das mercadorias nacionalizadas na ST Importações da data de emissão da NF-e de Saída das mesmas para a Comercial Destro é inferior a 5 (cinco) dias.

O intervalo de tempo médio a separar a data de emissão da NF-e de Saída das mercadorias nacionalizadas da ST Importações - que representa a data de entrada

das mesmas na Comercial Destro - da data de emissão da NF-e de Saída dessas mesmas mercadorias da Comercial Destro para B2W ou Lojas Americanas é inferior a 5 (cinco) dias.

As observações acima indicam uma destinação prévia da mercadoria já antes mesmo de sua entrada na ST Importações Ltda.

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

Em regra, há a emissão de somente uma NF-e de Entrada pela ST Importações para toda a mercadoria desembarçada por uma única Declaração de Importação.

Já as NF-e de Saída emitidas pela ST Importações para a Comercial Destro não espelham as respectivas NF-e de Entrada. Para a mercadoria nacionalizada por uma única Declaração de Importação são emitidas várias NF-e de Saídas. Considera-se estranha a ação, pois todas as NF-e de Saída apresentam o mesmo participante (Comercial Destro) e são emitidas, via de regra, no mesmo dia.

As NF-e de Saída emitidas pela Comercial Destro, quer seja para B2W, quer seja para Lojas Americanas, são idênticas - qualitativa e quantitativamente - às NF-e de Saída emitidas pela ST Importações para as mesmas mercadorias.

As múltiplas NF-e de Saída emitidas pela Comercial Destro destinam-se, via de regra, a filiais distintas de um mesmo participante, quer seja para filiais da B2W ou para filiais da Lojas Americanas. Observa-se uma perfeita segregação de destino da mercadoria nacionalizada.

As observações acima indicam a destinação prévia das mercadorias aos reais adquirentes antes mesmos do registro das Declarações de Importação; pois toda a mercadoria nacionalizada por uma Declaração de Importação é destinada a um único real adquirente. Indicam também o comando dos reais adquirentes quanto ao destino final das mercadorias, pois as mesmas já saem da empresa ST Importações fracionadas conforme a destinação a cada uma das filiais dos reais adquirentes.

Tais observações indicam a participação consciente da empresa ST Importações no presente esquema de interposição; bem como o papel de mera interposta pessoa desempenhado pela Comercial Destro, pois essa só faz repassar as mercadorias provenientes de ST Importações.

5.3 - Do perfil das importações:

ST Importações opera quase que exclusivamente para o esquema ora em análise. No período de junho de 2011 a julho de 2012, ST Importações registrou 2.087 Declarações de Importação. Dessas DI's, apenas 8 não foram destinadas à Comercial Destro ou Destro Brasil e, posteriormente, a B2W e Lojas Americanas.

Ademais, 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.

5.4 - Dos lacres:

Informação a corroborar a prévia destinação da mercadoria importada, antes mesmo da saída da mesma de ST Importações, é obtida da observação dos dados de transporte da mercadoria em território nacional constantes das NF-e emitidas.

Em várias NF-e da amostra, verificou-se que o número do lacre apostado à 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.

Logo, claro está o envio direto da mercadoria de ST Importações às diversas filiais de Lojas Americanas e B2W; observando-se a segregação da carga em NF-e distintas já a partir de ST Importações, em função da filial que seria a destinatária final da mercadoria.

5.5 – Das Marcas:

Análise da propriedade das marcas dos produtos importados pela ST Importações também denota que essas operações comerciais transcorriam sob determinação das empresas Lojas Americanas e B2W.

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.

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

Essa simulação de compra de mercadorias através de empresas interpostas, visa gerar, de forma ilícita, imensa economia de impostos para o grupo econômico (Lojas Americanas, B2W e ST Importações) através da ocultação da verdadeira relação entre a importadora direta e a empresa varejista.

(...)

Cuidados especiais:

(...)

Com relação ao IPI, conforme estabelece o artigo 13 da Lei nº 11.281/2006, a empresa encomendante é equiparada a estabelecimento industrial e, portanto, é contribuinte desse imposto. Consequentemente, o encomendante deverá, ainda, recolher o imposto incidente sobre a comercialização no mercado interno das mercadorias importadas e cumprir com as demais obrigações acessórias previstas na legislação desse tributo, podendo ainda aproveitar o crédito de IPI originário da operação de aquisição das mercadorias do importador.

Ademais, em razão da sua responsabilidade solidária, a empresa encomendante, por força do artigo 70 da Lei nº 10.833/2003, deverá manter, em boa guarda e ordem, os documentos relativos às transações que realizar, pelo prazo decadencial estabelecido na legislação tributária a que está submetida, e apresentá-los à fiscalização aduaneira quando exigidos.

Por força da presunção legal estabelecida no § 2º do artigo 11 da Lei nº 11.281/2006, se a importadora e a encomendante não cumprirem com todos os requisitos e condições estabelecidos na legislação de importação por encomenda, para fins fiscais, a importação realizada será considerada por conta e ordem de terceiro não declarada.

(...)

5.2 – DOS FATOS APURADOS

Ao término desta 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 e grupo DESTRO.

Trata-se de dois grupos empresariais distintos e independentes, apesar de possuírem estreitos vínculos comerciais, como será visto neste relatório. Demonstramos abaixo o perfil dos grupos e de suas empresas, bem como os vínculos existentes.

1 - Grupo LASA É o operador e maior beneficiário do esquema de interposição montado, sendo composto de várias empresas, a maioria voltada para o varejo de eletroeletrônicos e de produtos de utilidade doméstica no mercado nacional.

Dentre as empresas do grupo LASA destacam-se, na abordagem do presente trabalho, as Lojas Americanas, a B2W, a ST Importações e a QSM Distribuidora. Essas empresas possuem estreitas ligações, tanto entre seus dirigentes como entre seus quadros de acionistas, demonstrando centralização gerencial, como se pode observar nos quadros a seguir:

(...)

Conforme consta do cadastro de ST Importações, seu sócio majoritário é a empresa B2W COMPANHIA DIGITAL (99,99%), enquanto Lojas Americanas (LASA) é seu sócio minoritário (0,01%).

Como publicado no DOERJ do dia 29/01/2014, o sócio controlador da B2W COMPANHIA DIGITAL é Lojas Americanas S/A, com 62,23% de seu capital. Sendo assim, podemos considerar, grosso modo, que Lojas Americanas seja a controladora de fato da ST Importações.

Além disso, vários administradores, destacados acima, também constam da Relação de Sócios/Dirigentes de Lojas Americanas e/ou B2W Companhia Digital, como seus executivos ou ex-executivos.

(...)

Resumindo a atuação do grupo LASA no esquema de interposição apurado:

1.1 - ST IMPORTAÇÕES LTDA., CNPJ 02.867.220/0001-42: Atua no esquema ora descrito como Importadora ostensiva nas Declarações de Importação.

1.2 - QSM DISTRIBUIDORA E LOGÍSTICA LTDA., CNPJ 08.060.852/0001-86: Passou a atuar no esquema ora descrito como interposta pessoa, figurando como Adquirente em Declarações de Importação a partir do segundo semestre de 2014. Sua atuação não foi objeto de análise por estar fora do período de apuração desta fiscalização.

1.3 - B2W COMPANHIA DIGITAL, CNPJ 00.776.574/0006-60: Empresa que representa o comércio de varejo eletrônico do Grupo LASA. Dentre outras marcas conhecidas do comércio eletrônico, podemos citar como de controle da empresa B2W as marcas "Submarino" e "Shoptime". Identificada no esquema ora em análise como Real Adquirente de parte das mercadorias nacionalizadas.

1.4 - LOJAS AMERICANAS S.A., CNPJ 33.014.556/0001-96: Empresa que representa o comércio físico de varejo do denominado Grupo LASA. Identificada no esquema ora em análise como Real Adquirente de parte das mercadorias nacionalizadas.

2 - Grupo DESTRO O denominado Grupo Destro é composto por duas empresas operacionais: a Destro Brasil e Comercial Destro (autuada). Juntas elas são

responsáveis por uma rede de distribuição no atacado que fornece principalmente gêneros alimentícios e produtos de higiene e limpeza, mas também atua, em menor grau, no segmento de eletroeletrônicos e de utilidades para o lar.

(...)

Abaixo seguem os quadros que demonstram os vínculos entre as empresas do grupo DESTRO. Nota-se que vários sócios e administradores atuam ou atuaram em cargos relevantes em duas ou mais empresas, vínculos que demonstram a existência de um grupo econômico unificado:

(...)

Nota-se, no quadro acima, que a empresa Comercial Destro apresenta consecutivos e expressivos prejuízos fiscais, sendo francamente decrescente o seu faturamento e sua movimentação financeira. Esses dados apontam que a empresa foi sendo gradualmente substituída pela Destro Brasil, constituída em 2011, nas operações do grupo em análise.

Resumindo a atuação do grupo DESTRO no esquema de interposição apurado:

2.1 - COMERCIAL DESTRO LTDA., CNPJ 76.062.488/0007-39: Empresa objeto do presente Auto de Infração. Até julho de 2012, filial desta empresa atuou no esquema ora descrito como interposta pessoa, figurando como Encomendante nas Declarações de Importação que serão objeto de análise no presente trabalho.

2.2 - DESTRO BRASIL DISTRIBUIÇÃO LTDA., CNPJ 13.495.487/0001-72. Passou a atuar no esquema ora descrito como interposta pessoa a partir de abril de 2012, figurando como Encomendante em Declarações de Importação.

Entre 01/2010 e 03/2014, como veremos a seguir, o Grupo DESTRO e o Grupo LASA realizaram operações de compra e venda de produtos importados no montante de 2 BILHÕES DE REAIS.

(...)

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 a presente data.

Entretanto, desde julho de 2014 a Destro Brasil Ltda. vem sendo substituída no papel de adquirente declarado pela empresa QSM Distribuidora. Tal transição, que ainda ocorre, indica que está sendo implementada a gradual saída do Grupo Destro deste suposto esquema fraudulento, que passaria a operar tão somente com empresas do Grupo LASA.

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 a empresa ST Importações, 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 Importações, quando o real adquirente era a Lojas Americanas.

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 Importações, 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 por que as mercadorias não são 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.

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.

Não existe, no mercado, uma estrutura de operações na qual empresas especializadas em distribuição e logística comprem as mercadorias que seriam destinadas aos seus clientes, para depois lhes revenderem e, em seguida, serem contratadas para realizar a sua atividade-fim, que é a distribuição destas mesmas mercadorias. Por outro lado, essa estrutura de negócios é rotineira em casos em que se identifica a existência de interposição fraudulenta.

Para comprovar essa absoluta falta de propósito negocial e que as relações estabelecidas entre as empresas **NÃO representam efetivas operações de compra e venda** de mercadorias, condição exigida pela Solução de Consulta COSIT nº 158/2021 e pela Nota COANA nº 76/2020, vejamos o seguinte trecho do TERMO DE CONSTATAÇÃO (fl. 70):

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.

Ou seja, numa operação de compra e venda normal, o valor cobrado pelo encomendante ao próximo destinatário da mercadoria seria muito superior, pois ele sempre importa as mercadorias com o objetivo de revendê-las com os maiores lucros possíveis. Contudo, neste caso concreto, a DESTRO, apesar de ter incorrido nos riscos da importação (supostamente), não tem lucro algum, pois apenas repassa o custo do ICMS para a empresa Lojas Americanas, o que não faz qualquer sentido lógico, do ponto de vista de uma operação usual de revenda.

O valor pago pela Lojas Americanas é tão somente o valor da própria mercadoria, cuja importação foi paga pela DESTRO à ST Importações (importação por encomenda), acrescido do ICMS. Nesse ponto, vale destacar a alegação do contribuinte autuado de que a DESTRO não é empresa de fachada, tendo capacidade operacional para realizar a operação de importação por encomenda.

Ocorre que, em nenhum momento, a Fiscalização acusa a DESTRO de ser inexistente de fato ou de não ter capacidade financeira. Existem casos de interposição fraudulenta cujo importador ostensivo (intermediário) é uma empresa "de fachada" ("laranja"),

porém existem outros nos quais a empresa interposta possui recursos financeiros. Essa será, basicamente, uma das principais diferenças entre a interposição presumida e a comprovada, modalidades de interposição previstas no art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976:

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

(...)

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

(...)

§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

Quando a empresa interposta não possui capacidade financeira e não consegue comprovar a origem dos recursos empregados em operações de comércio exterior, o caso é de interposição presumida, previsto no art. 23, § 2º, acima transcrito; por outro lado, quando a empresa interposta consegue realizar tal comprovação, por possuir os recursos financeiros necessários, tem-se a interposição na modalidade comprovada, prevista no art. 23, inciso V, acima transcrito.

A penalidade para cada modalidade é diferente; no caso da interposição comprovada, aplica-se a multa de 10% por cessão de nome, prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007:

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

No caso da interposição presumida, a penalidade não é a de multa, mas sim a declaração de inaptidão da inscrição no CNPJ, prevista no art. 81 da Lei nº 9.430/1996, cuja previsão já havia sido positivada pela Lei nº 10.637/2002:

Art. 81. As inscrições no CNPJ serão declaradas inaptas, nos termos e nas condições definidos pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, quando a pessoa jurídica: (Redação dada pela Lei nº 14.195, de 2021)

(...)

II - não comprovar a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior; (Incluído pela Lei nº 14.195, de 2021)

A modificação foi realizada pois, até 2007, mesmo empresas saudáveis financeiramente e que empregavam muitas pessoas estavam sendo punidas com a inaptidão do CNPJ, o que era prejudicial para a economia nacional. O legislador entendeu que, para estas empresas, a sanção adequada seria a multa de 10%, além da responsabilização solidária pelo pagamento da multa substitutiva à pena de perdimento.

Contudo, para as empresas “de fachada” ou “laranjas”, não fazia sentido aplicar uma multa, já que, sendo empresas desprovidas de patrimônio, o pagamento jamais seria realizado. Nestes casos, o legislador entendeu que a proteção à economia nacional deveria se dar pela inaptidão do CNPJ, tendo em vista que essas empresas existiam com a única finalidade de “ceder seu nome/CNPJ” como interpostas pessoas em operações de interposição fraudulenta.

Esta exposição demonstra que o legislador já sabia que empresas com capacidade financeira e operacional estavam sendo utilizadas como interpostas pessoas (importadores ostensivos), com a finalidade de ocultar os reais importadores das mercadorias. Quando do surgimento da legislação, em 2002, acreditava-se que somente empresas “de fachada” realizariam essa função.

Em conclusão, o fato das empresas que cedem seu nome terem capacidade financeira e operacional não significa que a interposição fraudulenta não ocorreu. O recorrente que fazer crer que esse fato, isoladamente, seria suficiente para descaracterizar a operação como fraude, o que não corresponde à verdade. É necessário que todo o conjunto de indícios seja analisado para em seguida obter-se alguma conclusão.

Deve ser destacado, ainda, que essa forma de operação causa efetiva redução indevida no pagamento de tributos. Apesar desta constatação ser desnecessária para a comprovação da infração em análise, trata-se de fato relevante que deve ser levado em conta na presente análise.

Vejamos, por exemplo, o resultado do julgamento do processo nº 15444.720225/2020-96, **no qual a empresa autuada é a própria Lojas Americanas**, consubstanciado no Acórdão CARF nº 3201-012.195, de 26/11/2024, cuja decisão foi tomada por unanimidade de votos:

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

As Recorrentes refutam todas as acusações do Fisco, em síntese defendem que os indícios trazidos pelo Fisco não comprovam ser as Lojas Americanas a encomendante das mercadorias importadas pela ST Importações. Isto porque Destro e QSM são empresas efetivamente existentes, com capacidade econômica

autônoma e operacional para realizar as suas atividades, e são as encomendantes das mercadorias estrangeiras, de fato e de direito.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A partir da análise de correspondências e e-mails da ST Importações com os fornecedores, bem como de documentos que instruía as importações e

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

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

(...)

Conclusão

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

Em outros precedentes deste Conselho, a decisão também foi no sentido de que restava configurada a interposição fraudulenta nesta operação entre empresas do grupo LASA e do grupo DESTRO, que foram realizadas por anos. Vejamos:

a) Acórdão 3401-013.657, sessão de 27/11/2024:

O presente processo administrativo discute operação tributária efetuada em conjunto pelas Recorrentes, em que a fiscalização tributária alega que a Recorrente Lojas Americanas seria o real destinatário de mercadorias importadas, apesar de serem formalmente nacionalizadas por outra empresa (ST Importações) a pedido de terceiros (Destro e QSM). A conclusão da autoridade fiscal foi de que teria ocorrido interposição fraudulenta na qual a Recorrente Lojas Americanas teria ocultado sua participação no comércio exterior com a finalidade de evitar responsabilidades fiscais (mais notadamente, visando a quebra na cadeia do IPI).

(...)

No caso das Lojas Americanas, buscou-se evitar a incidência do imposto na revenda dos produtos após a importação, caracterizando fraude tributária nos termos do artigo 72 da Lei n. 4.502, de 1964. Entre 2015 e 2016, as mercadorias importadas por encomenda pela ST eram destinadas, de fato, a Lojas Americanas e B2W, com empresas como Destro e QSM atuando como intermediárias. Os Centros de Distribuição das Lojas Americanas transferiam essas mercadorias para lojas físicas e para a B2W. Como as transferências eram realizadas para filiais que atuavam exclusivamente no varejo, as Lojas Americanas não se equiparavam a

industriais conforme a exceção do art. 9º, III, do RIPI. No entanto, seus Centros de Distribuição deveriam ser equiparados a industriais, conforme o art. 9º, IX, do RIPI, por serem os reais encomendantes das mercadorias.

As mercadorias eram transferidas dos Centros de Distribuição para as filiais exclusivamente varejistas, que se enquadravam na exceção do art. 9º, III, do RIPI, deixando de ser equiparadas a industriais. A fiscalização rastreou as mercadorias por meio das notas fiscais eletrônicas (NFe) emitidas no período, identificando os códigos dos produtos importados pela ST que foram recebidos pelas Lojas Americanas e B2W, bem como suas saídas dos estabelecimentos equiparados a industriais.

Neste sentido, considerou-se que ocorreu comprovação robusta e contundente de que os atores envolvidos se valeram de esquema negocial, formalmente regular, mas orquestrado por meio de operações simuladas para ocultar os reais destinatários das mercadorias importadas e, com isso, evitar o pagamento de tributos devidos. Desta forma, a Administração tributária tem o poder-dever de afastar o negócio aparente e considerar, na operacionalização de sua atividade fiscalizatória, o negócio real, ou seja, deve alcançar os efetivos operadores das importações e a evasão do pagamento de tributos internos.

Segundo a Fiscalização, Lojas Americanas efetuou operações de comércio exterior atuando como encomendante não declarado, valendo-se dos serviços de interposta pessoa jurídica (Destro Brasil/QSM Distribuidora) com o objetivo de ocultar-se dos controles aduaneiros e tributários, fato esse que caracterizava o ilícito de ocultação do sujeito passivo responsável pela operação, punível com a pena de perdimento das mercadorias (nos termos do inciso V e §§ 1º e 2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976) combinados com os artigos 675, inciso II, e 689, inciso XXII e parágrafo 6º, do Regulamento Aduaneiro de 2009 - Decreto nº 6.759, de 2009, que são abaixo reproduzidos para melhor compreensão do tema:

(...)

Considerando-se os fatos apurados pela Fiscalização, registrados de forma sintética no relatório supra, demonstrou-se a efetiva ocorrência, mediante simulação, de ocultação do real comprador da mercadoria importada, por meio de interposição fraudulenta de terceiros. Não se verifica a alegação de que o Auto de Infração teria se baseado somente em presunções, tendo em vista que a autoridade tributária se desincumbiu de seu dever de demonstrar o dolo, fraude e/ou simulação, assim como a autoridade julgadora de seu dever de busca da verdade material. A apuração efetuada pela fiscalização que pode ser aqui ilustrada com base nas seguintes constatações que se não consideradas isoladamente formam um sólido conjunto probatório:

(i) as empresas Lojas Americanas e B2W, reais destinatárias das mercadorias importadas por terceiros (ST Importações como importadora e Destro Brasil e QSM Distribuidora como encomendantes declaradas), encontravam-se com a habilitação para operar no comércio exterior suspensa;

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

(iii) a empresa ST Importações operava praticamente com exclusividade para o esquema sob análise; e

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

Além dos fatos apurados, a Fiscalização apontou os potenciais benefícios tributários obtidos com o esquema, a saber:

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

(II) a ocultação do real adquirente dos produtos importados foi utilizada para se esquivar de outras obrigações, como, por exemplo,

(III) em caso de lançamento de crédito tributário, o patrimônio do real adquirente é protegido da execução fiscal;

(IV) o real adquirente perde a condição de contribuinte do IPI por equiparação a estabelecimento industrial;

(V) no caso de importador e exportador vinculados, busca-se fugir da legislação de Preço de Transferência e de Valoração Aduaneira, possibilitando que as empresas vinculadas alterem o custo das mercadorias importadas e de suas receitas da forma que lhes for mais conveniente;

(VI) "lavagem" ou ocultação de bens, direitos e valores; e

(VII) desoneração tributária nos reais adquirentes através alavancagem dos valores das mercadorias nas empresas intermediárias.

Por ter por base fatos idênticos aos presentes nestes autos, reproduzem-se, na sequência, trechos do voto condutor do acórdão nº 3201-011.553 ao analisar a operação em si, que se alinham com o encaminhamento a ser dado neste voto. Deve-se apenas ter em conta que, no relatório fiscal que embasou o lançamento, a referência ao real destinatário das mercadorias sempre é feita abrangendo ambas as empresas (Americanas e B2W. Esta última não incluída neste processo), mencionando também as empresas ST Importações, Destro e QSM (que não é parte do presente processo) in verbis:

(...)

Constatou-se, portanto, coincidência de argumentos de defesa no processo acima referenciado (Processo nº 11762.720041/2017-77, Acórdão nº 3402-007.149) e na maior parte do presente processo, tendo havido naquele, conforme já apontado, a realização de duas diligências a fim de se esclarecer pontos ressaltados na defesa do autuado, remanescendo consistentes as conclusões da Fiscalização acerca da existência de interposição fraudulenta, por meio de simulação, em importações realizadas por encomenda.

(...)

Foram muitas as irregularidades levantadas pela Fiscalização, confirmadas pelo julgador a quo, que corroboram a conclusão acerca da existência de um esquema ilícito de importações por encomenda, via simulação, destinado a ocultar os verdadeiros destinatários finais (reais encomendantes) das mercadorias adquiridas no mercado externo. Eventuais discordâncias de interpretação acerca de pontos específicos dos fatos não são hábeis para elidir a constatação de que as reais operações de importação se encontravam dissimuladas por meio de negócios jurídicos formais destituídos de substância, orquestrados por empresas de um mesmo grupo empresarial, com explícita confusão societária. Na simulação, o dolo não pode ser extraído de provas documentais formais, mas de um conjunto de ações orquestradas desprovidas de substância.

Desta forma, parece bastante evidente que restou plenamente demonstrado que a operação em análise efetivamente tratou-se de uma simulação envolvendo as empresas ST Importações Ltda. Destro Brasil Distribuição Ltda, QSM Distribuidora e Logística Ltda. (QSM), Lojas Americanas S/A e B2W Companhia Digital (ressaltando que a QSM e a B2W estão ausentes do presente processo).

(...)

Da Solução de Consulta COSIT nº 158, de 2021 e da Nota COANA nº 76, de 2020

Questão semelhante a ora analisada foi objeto de consulta por parte da ABAD (Associação Brasileira de Atacadistas e Distribuidores) e a ABRAS (Associação Brasileira de Supermercados) que buscaram junto à Receita Federal (RFB) o aprimoramento da legislação, resultando na emissão de uma Nota Técnica pela Coordenação-Geral de Administração Aduaneira (COANA) e, posteriormente, em uma Solução de Consulta da Coordenação-Geral de Tributação (COSIT).

Com base nos termos da Solução de Consulta, as Recorrentes sustentam que a aplicação das referidas normas ao caso específico demonstrariam a inexistência de ilicitude na operação, concluindo, em síntese, que: (i) não haveria ilegalidade no fato de as empresas envolvidas compartilharem administradores em comum; (ii) o curto período de armazenamento da mercadoria importada até sua venda à Impugnante não configuraria indício de interposição fraudulenta; (iii) não haveria impedimento legal quanto ao fato de que a maior parte das mercadorias importadas pela ST Importações tiveram a Lojas Americanas como destino final;

(iv) seria legítima a figura do “encomendante do encomendante predeterminado”, sendo desnecessária sua indicação na Declaração de Importação (DI).

No entanto, os argumentos apresentados pelos impugnantes não estão em consonância com os citados atos administrativos da RFB, como querem fazer crer as Recorrentes.

O Acórdão recorrido discordou desta interpretação, argumentando que, no caso concreto, ocorreu simulação e ocultação das verdadeiras partes interessadas nas operações de importação, configurando, assim, interposição fraudulenta. As empresas envolvidas na operação (ST Importações, QSM Logística e Destro Brasil) não atuaram de forma independente e que as relações comerciais apresentadas não refletiram operações autênticas de compra e venda de mercadorias. Resume seu entendimento nos seguintes pontos:

1. Ocultação das verdadeiras encomendantes: a estrutura utilizada ocultou as empresas que eram, de fato, as reais encomendantes das mercadorias, simulando operações entre empresas que, na realidade, tinham administradores em comum e agiam de maneira coordenada;
2. Simulação nas transações: A participação da QSM Logística e da ST Importações teria sido apenas uma formalidade para dar a aparência de operações legítimas de compra e venda, quando, de fato, as mercadorias já estariam destinadas à Americanas desde o início, sem haver uma verdadeira intermediação comercial.
3. Fraude e simulação: foi apontado um conjunto robusto de provas que, segundo sua análise, demonstrariam que o esquema não envolvia operações de compra e venda reais, mas sim uma tentativa de ocultar a verdadeira interessada nas mercadorias (Americanas). Esse tipo de esquema é tipicamente considerado interposição fraudulenta.

Portanto, independentemente dos entendimentos expressos nas Soluções de Consulta COSIT e na Nota Técnica da COANA, a operação analisada não logra enquadrar-se nos termos dos atos administrativos da RFB, pois ficou configurada a fraude e a simulação. As empresas envolvidas apenas simularam uma cadeia de transações para ocultar a verdadeira natureza da operação. O conjunto de provas comprova a interposição fraudulenta e, em especial, a falta de autonomia entre as partes envolvidas.

(...)

Desta forma, entende-se que a despeito das manifestações da Cosit e da Coana que em princípio não consideram haver ilicitude na figura do “encomendante do encomendante”, os termos transcritos no início deste tópico não se aplicam ao caso ora em análise. Isto porque verificou-se que a ilicitude do modelo de negócio implementado deu-se não por sua forma e, sim, em função da constatação de que inexistia um propósito negocial específico para implementação deste modelo que não fosse o estabelecimento de barreiras à atuação da fiscalização aduaneira e

evasão dos tributos devidos no âmbito interno. Ressalta-se, ainda, que o ato administrativo deixa bastante claro que as empresas relacionadas na operação devem ser independentes entre si e a compra e venda das mercadorias deve ser efetiva (e não simulada). Tal não é o caso ora analisado, desta forma não há como se acatar a tese das Recorrentes de que estariam enquadradas nos requisitos da norma administrativa.

b) Acórdão 3201-011.565, sessão de 29/02/2024:

Conforme acima relatado, trata-se de auto de infração lavrado em nome de Lojas Americanas S/A relativo à multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, substitutiva da pena de perdimento em razão da impossibilidade de sua apreensão, tendo por fundamento o inciso V e §§ 1º e 2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/2002, combinados com os arts. 675, inciso II, e 689, inciso XXII e parágrafo 6º, do Regulamento Aduaneiro de 2009 (Decreto nº 6.759/2009).

No extenso “Relatório de Fiscalização Anexo ao Auto de Infração”, a Fiscalização detalhou de forma abrangente os fatos apurados, demonstrando, com base em extenso material probatório, a ocorrência de simulação em operações de importação, na quais o autuado participava ativamente por meio de um esquema destinado a ocultar seu papel de real importador das mercadorias.

Segundo a Fiscalização, Lojas Americanas efetuava operações de comércio exterior atuando como encomendante não declarado, valendo-se dos serviços de interposta pessoa jurídica (Destro Brasil/QSM Distribuidora) com o objetivo de ocultar-se dos controles aduaneiros e tributários, fato esse que caracterizava o ilícito de ocultação do sujeito passivo responsável pela operação, punível com a pena de perdimento das mercadorias, nos termos do inciso V e §§ 1º e 2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, com redação dada pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002, combinados com os artigos 675, inciso II, e 689, inciso XXII e parágrafo 6º, do Regulamento Aduaneiro de 2009 - Decreto nº 6.759/2009, verbis:

(...)

Considerando-se os fatos apurados pela Fiscalização, registrados de forma sintética no relatório supra, demonstrou-se a efetiva ocorrência, mediante simulação, de ocultação do real comprador da mercadoria importada, por meio de interposição fraudulenta de terceiros, apuração essa que pode ser aqui ilustrada com base nas seguintes constatações: (i) as empresas Lojas Americanas e B2W, reais destinatárias das mercadorias importadas por terceiros (ST Importações como importadora e Destro Brasil e QSM Distribuidora como encomendantes declaradas), encontravam-se com a habilitação para operar no comércio exterior suspensa, (ii) praticamente todas as mercadorias enviadas por ST Importações à Comercial Destro, à Destro Brasil e à QSM Distribuidora no

período foram repassadas às Lojas Americanas ou à B2W em curtos intervalos de tempo, o que indicava a destinação prévia das mercadorias aos efetivos adquirentes, (iii) a empresa ST Importações operava quase que exclusivamente para o esquema sob análise e (iv) em consulta ao site do Instituto Nacional da Propriedade Industrial (Inpi), verificou-se que muitos dos produtos importados possuíam marcas cuja propriedade recaía sobre Lojas Americanas ou B2W, evidenciando-se que as empresas Comercial Destro, Destro Brasil e QSM Distribuidora não eram as reais adquirentes dessas mercadorias, uma vez que não podiam comercializá-las livremente em território nacional sem o consentimento dos detentores do direito.

Além dos fatos apurados, a Fiscalização apontou os potenciais benefícios tributários obtidos com o esquema, a saber: (I) Lojas Americanas e B2W podiam se eximir de apurar o IPI na saída das mercadorias e da observância do valor tributável mínimo na apuração da base de cálculo do imposto, pois, se realizassem importações diretas, estariam sujeitas ao destaque do IPI quando da revenda das mercadorias importadas, pois ambas estariam equiparadas a estabelecimento industrial, e, caso elas importassem por encomenda direta da 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 (art. 612 do RIPI), (II) a ocultação do real adquirente dos produtos importados é geralmente utilizada para se esquivar de outras obrigações indesejadas, como, por exemplo, (i) em caso de lançamento de crédito tributário, o patrimônio do real adquirente é protegido da execução fiscal, (ii) o real adquirente perde a condição de contribuinte do IPI por equiparação a estabelecimento industrial, (iii) no caso de importador e exportador vinculados, busca-se fugir da legislação de Preço de Transferência e de Valoração Aduaneira, possibilitando que as empresas vinculadas alterem o custo das mercadorias importadas e de suas receitas da forma que lhes for mais conveniente e (iv) "lavagem" ou ocultação de bens, direitos e valores.

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

(...)

Para se chegar à conclusão da ocorrência de simulação, a Fiscalização levantou alguns fatos que, isoladamente, podiam não ser contundentes no convencimento acerca do ilícito, mas que, analisados em conjunto, evidenciaram uma prática sistemática de ocultação do real encomendante das mercadorias importadas, dada a artificialidade das operações de importação por encomenda formalizadas pelas empresas do grupo Destro e QSM Distribuidora, inobstante a aparência de normalidade dada pela observância de meras formalidades contratuais.

(...)

A Solução de Consulta Cosit nº 158, de 24 de setembro de 2021 (posterior, portanto, ao lançamento de ofício destes autos), estipula que “a presença de um terceiro envolvido - o encomendante do encomendante predeterminado - não é vedada pela legislação, não [descaracterizando, portanto,] a operação de importação por encomenda”, não sendo “obrigatória sua informação na Declaração de Importação”, mas “desde que as relações estabelecidas entre os envolvidos na importação indireta representem operações efetivas de compra e venda de mercadorias” (item 14 da Solução de Consulta).

(...)

Dessa forma, encontrando-se demonstrada a simulação em operações de importação sob encomenda, o simples fato de ter havido uma operação comercial formalmente regular não afasta a conclusão baseada em apurações contundentes, devidamente fundamentadas, acerca da construção de um esquema artificioso voltado, exclusivamente, à obtenção de benefícios fiscais indiretos.

c) Acórdão 3402-007.150, sessão de 16/12/2019, decisão unânime:

Como relatado, a presente autuação foi lavrada em razão de simulação fraudulenta identificada pela fiscalização nas documentações da importação realizadas pela ST IMPORTAÇÕES (ST) em interesse da DESTRO BRASIL (DESTRO). As Declarações de Importação abrangidas pela autuação foram registradas entre 03/07/2012 e 27/12/2013 (e-fls. 948/956). Não obstante a ST tenha declarado a importação por encomenda para a DESTRO, a verdadeira encomendante das mercadorias (real comprador) seria a empresa B2W, quem adquiriu as mercadorias da empresa DESTRO e para quem as mercadorias importadas seriam previamente destinadas.

(...)

No presente caso, a fiscalização não localizou documentos que comprovem as encomendas solicitadas pela B2W a ST ou mesmo um contrato de importação por encomenda entre essas duas empresas, que seria uma prova direta da operação. Contudo, levantou indícios para demonstrar essa relação e evidenciar que quem

era o real encomendante e real adquirente das mercadorias importadas era a B2W.

As empresas em todo momento buscam evidenciar a capacidade operacional, econômica e financeira da DESTRO e o propósito comercial da contratação desta empresa para a revenda das mercadorias às empresas do grupo LASA (B2W e às Lojas Americanas). Contudo, essencial desde já salientar que em qualquer momento nos presentes autos a fiscalização afasta a personalidade jurídica da DESTRO ou mesmo da ST, que são empresas consolidadas no mercado. A principal questão invocada pela fiscalização diante dos indícios probatórios levantados a ser respondida no presente caso é a seguinte: quem é a real encomendante das mercadorias importadas pela ST: a DESTRO, como indicado nos documentos da importação, ou a B2W/Lojas Americanas?

Cumpre, portanto, avaliar o conjunto indiciário levantando pela fiscalização para responder a essa questão, verificando se os elementos probatórios foram um conjunto preciso, grave e harmônico, considerando inclusive as informações prestadas pelas empresas na diligência fiscal realizada. Enfrentam-se, assim, abaixo os pontos trazidos no relatório fiscal da autuação, identificados acima.

· Ponto 1: a ST Importações integra o grupo econômico da B2W

(...)

Pontos 2 e 5: a relação comercial da ST com a DESTRO. 99,71% do total de vendas da ST Importações foi destinado à empresa Destro Brasil, e todas as aquisições se deram a título de importação por encomenda desta. Das declarações de importação registradas por ST Importações no período autuado, somente 12 (doze) não tiveram a empresa Destro Brasil como encomendante declarada (0,45% das DIs registradas).

(...)

Ponto 3: a B2W encontra-se com sua habilitação para operar no comércio exterior SUSPENSA.

(...)

Pontos 3 e 4: a relação comercial da DESTRO e a B2W. A única fornecedora de mercadorias importadas às empresas LOJAS AMERICANAS e B2W, no período autuado foi a DESTRO. Somente 0,018% das importações realizadas pela ST Importações que tinham a Destro Brasil como encomendante declarada não foi repassada às LOJAS AMERICANAS ou à B2W, o equivalente a R\$ 64.735,20 (valor aduaneiro).

Esse fato foi reconhecido pelas empresas em suas defesas, que não enfrentaram essa alegação, sustentando tão somente que essa relação comercial seria justificada, com propósito comercial, inclusive com a existência de margem real de lucro antes dos impostos, razoável pelo volume vendido nas operações.

(...)

Pontos 4 e 6: a conexão entre a ST, DESTRO e B2W. A partir das DIs registradas pela ST e as notas fiscais emitidas pela ST e pela DESTRO, dentre os quais o reduzido o intervalo de tempo médio a separar a data de emissão da NF-e de Saída das mercadorias nacionalizadas da ST Importações da data de emissão da NF-e de Saída dessas mesmas mercadorias da Destro Brasil para B2W (em torno de dez dias), a forma de emissão das notas fiscais entre as pessoas jurídicas (com a identificação do purchase order identificado pela ST e um código de operação igual em todas as notas), o número do lacre apostado nas 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 DESTRO e muitos produtos importados pela ST Importações possuem marcas cuja propriedade recai sobre a B2W.

(...)

Sintetiza-se, com isso, o conjunto indiciário levantado pela fiscalização, que se mostra contundente, sendo preciso, grave e harmônico entre si:

- A ST Importações integra o grupo econômico da B2W, sendo que suas únicas sócias são as Lojas Americanas e a B2W;
- A relação comercial da ST com a DESTRO evidencia que a ST realizou a grande parte de sua atuação para a DESTRO (99,71% do total de vendas) em uma relação distinta da outra pessoa jurídica para quem a ST realizou importação por encomenda no período (MULTILINK), com uma disciplina bem distinta em especial nas formalidades exigidas para a formalização dos pedidos de compra.
- A B2W está com sua habilitação para operar no comércio exterior SUSPENSA.
- A relação comercial da DESTRO e a B2W evidencia que a DESTRO atuava como uma intermediadora de produtos importados, sendo a única fornecedora de mercadorias importadas às empresas LOJAS AMERICANAS e B2W, no período autuado. A DESTRO atuou na operação como mero intermediário e/ou transportador das mercadorias importadas para a B2W/Lojas Americanas, ainda que seja uma pessoa jurídica atacadista, inclusive de mercadorias nacionais.
- Há uma verdadeira conexão entre a ST, DESTRO e B2W, identificada a partir do número do purchase order - PO criado pela ST e identificado em todas as notas fiscais emitidas na operação (desde a ST até a B2W). O número de PO já constava inclusive dos pedidos de encomenda formulados pela DESTRO aos autos, ainda que o número do PO somente fosse claramente identificado nas invoices internacionais. A apuração de preço de venda que supostamente deveria ser aprovada pela DESTRO, com o número do PO, somente era emitida após o registro da DI, sendo o PO o mesmo número da invoice internacional, e não pela fatura pro forma como informado pela ST. Ademais, não há qualquer visto ou confirmação de recebimento por parte da DESTRO da planilha de apuração de preço de venda final, inexistindo um comprovante de que essa planilha efetivamente tenha sido recepcionada ou confirmada pela DESTRO. Além disso, mercadorias adquiridas pela DESTRO estavam resguardadas por proteção de

propriedade de marcas da B2W (como a LIFEZONE, com registro já vigente à época dos fatos geradores autuados, concedida à B2W em 04/01/2011).

Desta forma, com fulcro em um conjunto indiciário contundente acostado ao Auto de Infração, não afastado pelos documentos e informações trazidos pelas empresas em suas defesas administrativas, a fiscalização demonstrou que a empresa B2W seria a real encomendante das mercadorias importadas pela ST, e não a DESTRO como declarado nas importações. A simulação foi vislumbrada em conformidade com o art. 167, §1º, II, do Código Civil:

(...)

De toda forma, a fiscalização buscou identificar a vantagem aferida na operação para a B2W especificamente quanto ao recolhimento do IPI, afirmando que “este esquema de importação através de empresas interpostas mostra-se bastante lucrativo para Lojas Americanas e B2W, pois permite a elas fugirem do IPI de saída das mercadorias e da observância ao valor tributável mínimo na apuração da base de cálculo deste imposto.” Essa afirmação somente busca respaldar o interesse da B2W na operação, não o dano que o erário teria sofrido.

Observe-se que, em todos os casos, os indícios que levaram à conclusão de que haveria um esquema de interposição fraudulenta em curso são os mesmos.

Pelo exposto, voto por (i) não conhecer do Recurso de Ofício, uma vez que o valor exonerado é inferior ao limite de alçada estabelecido pela Portaria MF nº 2, de 17/01/2023, (ii) rejeitar todas as preliminares e (iii) negar provimento aos Recursos Voluntários apresentados pelos recorrentes AMERICANAS S/A - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL (B2W COMPANHIA DIGITAL), COMERCIAL DESTRO LTDA e ST IMPORTAÇÕES LTDA.

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares