



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10074.720244/2017-59  
**Recurso** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** **3201-011.564 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 29 de fevereiro de 2024  
**Recorrentes** LOJAS AMERICANAS S/A  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS**

Período de apuração: 01/08/2012 a 31/12/2013

IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA. OCULTAÇÃO DO REAL ENCOMENDANTE. SIMULAÇÃO. DANO AO ERÁRIO. MULTA SUBSTITUTIVA DA PENA DE PERDIMENTO.

Constatada a ocorrência de ocultação do real encomendante, mediante simulação, aplica-se a multa substitutiva da pena de perdimento na hipótese de impossibilidade de apreensão das mercadorias importadas, por se configurar dano ao Erário.

PENA DE PERDIMENTO CONVERTIDA EM MULTA. CESSÃO DE NOME. INFRAÇÕES DISTINTAS.

São infrações diversas a multa decorrente da conversão da pena de perdimento e a multa por cessão de nome, pois se tutelam bens jurídicos distintos, ainda que decorrentes de um mesmo evento. (Súmula CARF nº 155)

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/08/2012 a 31/12/2013

INFRAÇÃO NA IMPORTAÇÃO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. LEGITIMIDADE PASSIVA.

Respondem pela infração, conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática ou dela se beneficie, tenha interesse comum na situação que constitui o fato gerador da penalidade ou por previsão expressa de lei.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/08/2012 a 31/12/2013

RECURSO DE OFÍCIO. EXONERAÇÃO EM VALOR INFERIOR AO LIMITE DE ALÇADA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece do Recurso de Ofício decorrente de exoneração em valor inferior ao limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância. (Súmula CARF nº 103)

PRIMEIRA INSTÂNCIA. AUSÊNCIA DE APRESENTAÇÃO DE IMPUGNAÇÃO. NÃO FORMAÇÃO DO LITÍGIO.

Tendo a impugnação ao auto de infração sido apresentada intempestivamente, tem-se por não instaurado o litígio, razão pela qual não se conhece de eventual Recurso Voluntário interposto pelo autuado.

**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.

**INOVAÇÃO DE ARGUMENTOS DE DEFESA. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO.**

Não se conhece, por preclusão, de argumento de defesa, destituído de caráter de ordem pública, encetado apenas na segunda instância.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, nos seguintes termos: (i) não conhecer do Recurso de Ofício, por se referir a exoneração em valor inferior ao limite fixado pelo Ministro da Fazenda, (ii) não conhecer do Recurso Voluntário interposto por Destro Brasil Distribuição Ltda., em razão da não formação de litígio em decorrência da intempestividade da apresentação da Impugnação, e, (iii) quanto aos Recursos Voluntários interpostos por Lojas Americanas e ST Importações Ltda., por maioria de votos, em lhes negar provimento, vencidos os conselheiros Mateus Soares de Oliveira e Joana Maria de Oliveira Guimarães, que lhe davam provimento. O conselheiro Mateus Soares de Oliveira manifestou interesse em apresentar Declaração de Voto.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafeté Reis – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Paula Pedrosa Giglio, Márcio Robson Costa, Marcos Antônio Borges (substituto integral), Mateus Soares de Oliveira, Joana Maria de Oliveira Guimarães e Hélcio Lafeté Reis (Presidente). Ausente o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes, substituído pelo conselheiro Marcos Antônio Borges.

## **Relatório**

Trata-se de auto de infração lavrado em nome de Lojas Americanas S/A, tendo como responsáveis solidários as pessoas jurídicas Destro Brasil Distribuição Ltda. e ST Importações Ltda., 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 3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/2002 e pela Lei nº 12.350/2010.

No “Termo de Constatação Anexo ao Auto de Infração” (fls. 21.653 a 21.739), a Fiscalização informa que foram apurados fatos que demonstravam que a pessoa jurídica Lojas Americanas efetuara operações de comércio exterior atuando como encomendante não

declarado, valendo-se dos serviços de interposta pessoa jurídica 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, pelo qual respondem solidariamente o sujeito passivo oculto e o importador ostensivo (inciso V e §§ 1º e 2º do art. 23 do Decreto-Lei n.º 1.455/1976, com redação dada pela Medida Provisória n.º 66/2002, convertida na Lei n.º 10.637/2002, combinados com os artigos 675, inciso II, e 689, inciso XXII e parágrafo 6º, do Regulamento Aduaneiro de 2009 - Decreto n.º 6.759/2009).

Segundo o referido Termo de Constatação, a autuada contratara a empresa Destro Brasil Distribuição Ltda. para acobertar a efetiva relação comercial existente entre ela (real encomendante) e a importadora ostensiva, a empresa ST Importações Ltda., visando ocultar das autoridades fiscais a cadeia de comando das operações comerciais e fugir de suas obrigações tributárias.

A Fiscalização esclarece “que, para efeito didático, os contribuintes foram divididos em dois grupos, quais sejam: grupo LASA, composto pelas empresas Lojas Americanas S.A., B2W Companhia Digital, ST Importações Ltda. e QSM Distribuidora e Logística Ltda.; e grupo DESTRO, composto pelas empresas Destro Brasil Distribuição Ltda. e Comercial Destro Ltda. Trata-se de dois grupos empresariais distintos e independentes, apesar de possuírem estreitos vínculos comerciais”.

Extraem-se do relatório fiscal, as seguintes informações, constatações e conclusões:

a) a ação fiscal teve origem em fiscalizações anteriores tendo como autuadas as empresas ST Importações, Lojas Americanas e Destro Brasil, referentes ao período de junho de 2011 a julho de 2012, das quais resultou a lavratura dos autos de infração formalizados nos processos administrativos n.º 10074.720021/2016-92 (ST Importações), 10074.720.243/2016-23 (Lojas Americanas) e 11762.720041/2017-77 (Destro Brasil);

b) a única fornecedora de mercadorias importadas às empresas Lojas Americanas e B2W, no período de agosto de 2012 a dezembro de 2013, foi a empresa Destro Brasil, encontrando-se ambas (Americanas e B2W) com a habilitação para operar no comércio exterior suspensa;

c) praticamente todas as mercadorias enviadas por ST Importações à Comercial Destro e à Destro Brasil no período foram repassadas às Lojas Americanas ou à B2W, sendo que, entre agosto e dezembro de 2012, das 948 declarações de importação registradas por ST Importações, somente três não tiveram a empresa Destro Brasil como encomendante declarada e, no ano de 2013, das 1700 declarações de importação registradas, apenas nove não se encontravam na mesma situação, o que demonstra que, no período fiscalizado, somente 0,45% das DIs registradas por ST Importações não tiveram Destro Brasil como encomendante declarada;

d) em pesquisa, por amostragem, em Declarações de Importação (DI) registradas por ST Importações e em notas fiscais eletrônicas (NF-e) de Entrada e de Saída emitidas por ST Importações e Destro Brasil, observaram-se algumas características típicas de operações comerciais onde ocorre a interposição de terceiros, a saber: (i) o intervalo de tempo entre a data do desembarço da DI e a data de emissão da NF-e de Entrada das respectivas mercadorias

nacionalizadas na ST Importações oscilava entre um e dez dias, sendo inferior a três dias o tempo de venda no mercado interno dessas mesmas mercadorias importadas para a empresa Destro do Brasil e em torno de dez dias para a empresa Americanas/B2W, (ii) em regra, havia a emissão de somente uma NF-e de Entrada pela ST Importações para toda a mercadoria desembaraçada por uma única DI, sendo emitidas várias notas fiscais de saída para um único destinatário (Destro Brasil) abrangendo as mesmas mercadorias, que, mais uma vez promovia o fracionamento das mercadorias no repasse a diferentes filiais da empresa Americanas/B2W, o que indicava a destinação prévia das mercadorias aos reais adquirentes, (iii) a empresa ST Importações operava quase que exclusivamente para o esquema sob análise, (iv) em várias NF-e da amostra, na movimentação entre as empresas ST Importações e Destro Brasil, verificou-se que o número do lacre apostado às mercadorias, bem como a embalagem de transporte e o veículo transportador, eram os mesmos nas saídas da Destro Brasil com destino às empresas Americanas/B2W, evidenciando serem essas as reais destinatárias finais das mercadorias importadas e (v) da análise da propriedade das marcas dos produtos importados pela ST Importações, constatou-se que se tratava de importações previamente destinadas às empresas Americanas/B2W, pois, 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 e Destro Brasil 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;

e) o esquema de importação por meio de empresas interpostas mostrava-se bastante lucrativo para Lojas Americanas/B2W, pois permitia a elas se eximirem do 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);

f) a simulação de compra de mercadorias por meio de empresas interpostas visava a gerar, de forma ilícita, imensa economia de impostos para o grupo econômico (Lojas Americanas, B2W e ST Importações), que se valia da ocultação da verdadeira relação entre a importadora direta e a empresa varejista;

g) na importação por encomenda, além de o importador providenciar a sua própria habilitação no Siscomex, a pessoa jurídica que encomenda mercadorias importadas a uma outra empresa deve apresentar à Receita Federal cópia do contrato firmado entre as duas empresas (encomendante e importadora), caracterizando a natureza de sua vinculação, a fim de que a contratada seja vinculada à encomendante no Siscomex, pelo prazo ou operações previstos no contrato (art. 2º, caput, da IN SRF nº 634/2006). Além disso, a importação por encomenda deve ser realizada integralmente com recursos do importador contratado, observando-se as normas procedimentais da legislação, pois, do contrário, seria considerada uma operação de importação por Conta e Ordem;

h) “[embora] seja o importador que promova o despacho de importação em seu nome, efetue o recolhimento dos tributos incidentes sobre a importação de mercadorias (II, IPI, Cofins-Importação, PIS/Pasep-Importação e Cide-Combustíveis) e, conseqüentemente, seja ele o

contribuinte dos tributos federais incidentes sobre as importações, a empresa encomendante das mercadorias é também o responsável solidário pelo recolhimento desses tributos, bem como pelas infrações, seja porque ambos têm interesse comum na situação que constitui o fato gerador dos tributos, seja por previsão expressa de lei. (arts. 124, I e II da Lei n.º 5.172/1966 - CTN; arts. 32, parágrafo único, "d", e 95, VI, do Decreto-Lei n.º 37/1966);

i) “a ocultação do sujeito passivo ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, é infração punível com a pena de perdimento das mercadorias (art. 23, caput, V, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei n.º 1.455/76, com a redação dada pelo art. 59 da Lei n.º 10.637/02 e pela Lei n.º 12.350/10).”;

j) “[além] da pena de perdimento da mercadoria, a pessoa jurídica que ceder seu nome para acobertamento de terceiros em operações de comércio exterior deverá responder também pela multa do art. 33 da Lei n.º 11.488/2007”;

k) 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;

l) diferentemente da interposição fraudulenta presumida, quando o importador ostensivo não prova a origem dos recursos empregados em operações de comércio exterior, na interposição fraudulenta real, como a apurada nos presentes autos, identifica-se o efetivo beneficiário da importação, seja por vinculação de créditos em conta corrente para arcar com a operação internacional, seja pela logística da operação indicando que a mercadoria foi adquirida para atender a encomendante ou adquirente predeterminado;

m) as empresas Lojas Americanas, B2W, ST Importações e QSM Distribuidora (Grupo Lasa) possuem estreitas ligações, tanto entre seus dirigentes como entre seus quadros de acionistas, evidenciando a existência de uma centralização gerencial, nas quais algumas pessoas assumem a função concomitante de presidente, diretor ou administrador, havendo, ainda, participação societária majoritária entre elas, umas sendo controladoras de outras;

n) o esquema de interposição fraudulenta apurado no grupo LASA pode ser assim resumido: (i) ST Importações Ltda. atua no esquema como importadora ostensiva, conforme Declarações de Importação apresentadas, (ii) B2W Companhia Digital representa o comércio online de varejo eletrônico do grupo, encontrando-se sob seu controle as marcas "Submarino" e "Shoptime", sendo identificada no esquema como real adquirente de parte das mercadorias nacionalizadas, (iii) Lojas Americanas S.A. representa o comércio físico de varejo do grupo, sendo identificada no esquema como real adquirente de parte das mercadorias nacionalizadas, (iv) Comercial Destro Ltda., atuava no esquema, até julho de 2012, como interposta pessoa, figurando como encomendante nas Declarações de Importação registradas por ST Importações e (v) Destro Brasil Distribuição Ltda. passou a atuar no esquema ora descrito como interposta pessoa a partir de abril de 2012, também figurando como encomendante em Declarações de Importação registradas por ST Importações;

o) entre 01/2010 e 03/2014, os grupos Lasa e Destro realizaram operações de compra e venda de produtos importados no montante de 2 bilhões de reais;

p) a diretoria da empresa ST Importações não se encontrava sediada em São José-SC (sede da empresa), mas, sim, na cidade do Rio de Janeiro-RJ, compartilhando com as empresas Lojas Americanas e B2W todos os seus diretores;

q) da análise de trocas de correspondências ou e-mails da ST Importações com os fornecedores, constatou-se o seguinte: (i) em quase todos os e-mails, aparecia como remetente, destinatário ou ciente por cópia, alguma caixa de correio com o provedor “*feniciacomex*”, indicando que, de fato, era a empresa Fenícia Despacho Aduaneiro S/S que tratava das operações de importação e desembaraço das mercadorias da ST Importações, sendo que a maioria dos funcionários que se identificaram nos e-mails como representantes ou funcionários da ST Importações possuíam caixas de e-mails vinculados à Fenícia Despacho Aduaneiro S/S, (ii) em nenhum dos e-mails era citado qualquer dos encomendantes informados nas Declarações de Importação (Comercial Destro ou Destro Brasil), havendo menções ao cliente Shoptime, o que demonstrava que os funcionários da ST Importações sabiam de antemão quem eram os reais destinatários das mercadorias, seus verdadeiros clientes e (iii) em e-mail que tratava da especificação das mercadorias importadas, foi enviada uma cópia da mensagem para “Maira Vieira França de Castro”, cujo e-mail é: [maira.castro@b2winc.com](mailto:maira.castro@b2winc.com), indicando tratar-se de uma funcionária da empresa B2W (“*b2w incorporate*”), pessoa essa que acompanhava pessoalmente as tratativas da importação, em razão de ser ela, e não o Grupo Destro, a real encomendante da mercadoria;

r) considerando que a empresa ST Importações consistia apenas em uma diretoria, localizada no Rio de Janeiro, composta pelas mesmas pessoas que administravam as empresas destinatárias finais das mercadorias e detentoras dos direitos das marcas (B2W e Lojas Americanas), tendo a empresa Orsilog Soluções em Logística Ltda. como responsável pela execução de todas as atividades relacionadas ao desembaraço das mercadorias, manuseio da carga e envio aos destinatários, bem pela contabilidade e pelo controle de contas a pagar e a receber e o pagamento dos próprios funcionários da ST Importações, com confusão de local de trabalho e da administração das empresas, concluiu a Fiscalização que Lojas Americanas e B2W, ao invés de contratarem a importação de suas mercadorias diretamente de uma trading, montaram uma pessoa jurídica (ST Importações) com o único objetivo de que fosse essa empresa a contratar a trading, e não elas, o que indicava a inexistência de fato da empresa ST Importações, o que corroborava com a afirmativa de que os destinatários finais das mercadorias eram B2W e Lojas Americanas, empresas essas responsáveis pelas decisões de compra, quantidade e momento da importação;

s) a ST Importações importava as mercadorias demandadas por seus controladores, destinatários finais, e, além de funcionar como um “braço de execução” das importações do Grupo Lasa, ela era utilizada para ocultar a participação das empresas B2W e Lojas Americanas nas referidas operações e, dessa forma, afastar tais empresas da incidência do IPI na saída das mercadorias;

t) todas as importações da Comercial Destro, realizadas por intermédio de terceiros, foram realizadas sob a forma de encomenda, valendo-se da empresa ST Importações, conforme cadastro do Siscomex, e todas essas mercadorias eram repassadas às empresas B2W e Lojas Americanas;

u) os documentos que instruíam as importações e as remessas internas das mercadorias que abasteciam o Grupo Lasa continham, desde sua origem, o respectivo n.º da PO (Purchase Order), sendo possível estabelecer o encadeamento das operações com base nessa informação, sendo que as mercadorias com números de PO iniciando com 1 ou 2 eram enviadas tanto para filiais de Lojas Americanas quanto de B2W, mas, em todas as notas de saída enviadas para filiais de Lojas Americanas, existia a seguinte observação: “PEDIDO OP ESPECIAL B2W”, como para explicar o caráter excepcional daquela mercadoria estar indo para Lojas Americanas em lugar de B2W, já que B2W é que deveria receber as mercadorias do Shoptime, o que denotava que não existiam “pedidos” reais de mercadorias das empresas Lojas Americanas e B2W para as empresas do grupo Destro, mas apenas simples repasse de mercadoria;

v) constatou-se que mercadorias importadas não chegavam sequer a ser enviadas aos depósitos da importadora e da intermediária, seguindo diretamente da zona alfandegada para o destinatário final, as Lojas Americanas, dado o exíguo prazo de seis dias transcorrido entre o ingresso na importadora e a destinação efetiva;

w) tanto Lojas Americanas quanto B2W sabiam que estavam encomendendo a compra de mercadorias importadas das empresas do Grupo Destro, pois eram elas que controlavam a importadora ST Importações, responsável pelo registro das DIs (vários diretores e administradores são comuns às três empresas), merecendo registro o fato de que Lojas Americanas e B2W nunca providenciaram sua habilitação para operar em comércio exterior nos termos da IN SRF 455/2004 (Siscomex), nem apresentaram requerimento à Receita Federal solicitando sua vinculação à ST Importações, à Comercial Destro ou à Destro Brasil, preferindo manter-se ocultas do fisco nos processos de importação, dando a aparência de que as empresas do grupo Destro eram de fato as reais encomendantes das mercadorias;

x) a empresa que cede seu nome para ocultar a real encomendante (Destro Brasil e ST Importações) e a empresa que fica oculta (B2W) são solidariamente responsáveis pelo recolhimento dos tributos e pelas eventuais infrações aduaneiras, seja porque todas têm interesse comum na situação que constitui o fato gerador dos tributos, seja porque concorreram para a prática da infração ou dela se beneficiaram ou, ainda, por previsão expressa de lei (arts. 124, I e II, da Lei n.º 5.172, de 1966 - CTN; arts. 32, parágrafo único, “d”, e 95, VI, do Decreto-Lei n.º 37, de 1966).

Acerca da intimação dos autuados, bem como de suas manifestações nos autos, transcreve-se, na sequência, trecho do relatório do acórdão de primeira instância correspondente:

Regularmente cientificados por meio eletrônico, o sujeito passivo da obrigação principal, em 04/07/2017 (fls. 21.770/21.775), a Destro Brasil, também na mesma data (fls. 21.776/21.781), e ST Importações, em 07/07/2017 (fls. 21.788/21.793), todos apresentaram impugnação.

A empresa Lojas Americanas, por meio de impugnação apresentada em 03/08/2017, juntada às fls. 21.802 e seguintes, defende em síntese que:

1) preliminarmente, alega a nulidade do auto de infração decorrente do ilegítimo empréstimo de conclusões aferidas em procedimento fiscal anterior. No caso concreto, a impugnante foi apenas em relação às exportações realizadas entre agosto/2012 a dezembro/2013, exclusivamente a partir de conclusões de processo que tratou de operações ocorridas entre junho/2011 e julho/2012, sem sequer ser investigada mais profundamente a necessária distinção entre as operações. Assim alega com base nas seguintes razões:

1.1) o relatório fiscal que acompanha o AI impugnado é praticamente idêntico àquele do AI de 2016, com pouquíssimas complementações de informações. Os Agentes Fiscais fizeram simples aditamentos para atualizar informações, evidenciar exceções—falaciosa "supressão de evidências" ou "cherry picking" — e maliciosamente instigar ares infracionais a práticas comuns de mercado, sendo que a postura da fiscalização compromete o fundamento da autuação;

1.2) ao invés de serem reaproveitados os dados então colhidos, foram discriminadas três cadeias de DI's, compreendidas no período autuado, no intento de evidenciar, em especial, a ausência de troca de lacres e de mudança de meio de transporte em cada etapa (fls. 21.717, 21.7219, 21.721). Dessa pequena amostragem, porém, somente duas podem ser consideradas aptas a subsidiar a segunda autuação, pois as mercadorias indicadas às fls. 21.719 foram destinadas a varejista distinta da impugnante. E com relação às duas possíveis provas (fls. 21.717 e 21.721), tratam-se de demandas especiais com pedido de urgência, em razão de campanha relativa ao Dia das Crianças. O volume de tais singularidades é irrisório no conjunto das operações realizadas no período. A título ilustrativo, reproduz trecho de planilha que retrata a reiterada mudança de lacres das mercadorias e troca de veículos, evidenciada nas próprias planilhas 3B e 3E anexas à autuação, demonstrando que a fiscalização, ao selecionar casos isolados, construiu fatos distanciados da realidade;

1.3) outras inovações insuficientes a sustentar o AI referem-se a questões operacionais ordinárias, habituais e difundidas no mercado, apresentadas como se denotassem alguma transgressão à lei. É o caso da menção às *Purchase Orders* (PO) nas Notas Fiscais, às quais se justifica em face da necessidade de rastreabilidade do importador que, por lei, é responsável por fatos e vícios do produto. O código de 11 a 13 dígitos de cada mercadoria, repetido na documentação fiscal, é o "CPF" da mercadoria e, logicamente, não se altera numa cadeia de importação e revenda. Os campos observações das NF são destinados não somente para veicular informações para fins fiscais, mas também para finalidades comerciais que nem sempre são plenamente implementadas para sustentar qualquer explicação;

1.4) é totalmente impertinente replicar a acusação fiscal ao período subsequente porque, no período anteriormente fiscalizado, a Destro operava sem seu principal Centro de Distribuição ("CD") (logo, sem armazém e estoque) por conta de um grave incêndio que consumiu toda a estrutura do estabelecimento em Jundiaí — SP. Esta circunstância foi regularizada em meados de 2012 e, por isso, não interferiu nas operações realizadas entre agosto/2012 a dezembro/2013;

1.5) a conclusão da fiscalização sobre a "troca de notas" no período de junho/2011 e julho/2012 é objeto de específicas impugnações e a sua reiteração nesses autos revela desmedido apetite fiscal;

1.6) embora a autoridade fiscal tenha feito uma única intimação fiscal à impugnante, o relatório fiscal não poupa dados acerca de suas operações comerciais e suposta interferência na autuação da Destro e ST Importações, o que denota que a fiscalização, ao invés de analisar de forma independente e imparcial os fatos relacionados ao período de agosto/2012 a dezembro/2013, procedeu à abreviação da busca pela verdade material, em flagrante ofensa ao contraditório e duvidosa valoração de um trabalho "acadêmico" de desconhecido autor, identificado na internet;

2) ainda em sede preliminar, requer a nulidade do auto de infração em face da iliquidez do crédito tributário, vez que foram computadas na base de cálculo da multa mercadorias sem qualquer vínculo com as importações realizadas pela ST Importações no período autuado. *Ad argumentandum*, requer a revisão do AI, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/72, para que sejam excluídas da base de cálculo da multa tais mercadorias. Assim alega com base nas seguintes razões:

2.1) o próprio fiscal aponta que: "em cerca de 7% dos itens das Notas Fiscais de remessa de mercadorias de Destro Brasil para Lojas Americanas, não foi possível identificar claramente o PO" (fls. 21.739). Ora, se houve dúvida quanto à cronologia das importações destes 7% das mercadorias, se realizadas ou não no período autuado, se realizadas ou não pela ST Importações — que representam cerca de R\$ 19 milhões do AI — não poderia a fiscalização abreviar a investigação e computar a multa da forma mais prejudicial à impugnante, posto que em afronta ao prescrito no art. 112, II do CTN;

3) no mérito, requer o cancelamento do AI pela total inexigibilidade da multa prevista no art. 23 da Lei nº 11.488/2007, dada a ausência de dano ao Erário e a inocorrência da infração (ocultação do real encomendante). Assim alega com base nas seguintes razões:

3.1) a fantasiosa presunção de interposição fraudulenta de terceiros segue um texto colhido da internet, de desconhecido autor, em detrimento da sólida e regular atividade comercial das empresas envolvidas e da impugnante, que não se dedica ao comércio exterior e realiza compra de mercadorias no mercado nacional, inclusive de um dos maiores atacadistas e distribuidores do país;

3.2) cita jurisprudência do CARF que reconhece a licitude da organização empresarial em sociedades que desenvolvem diferentes frentes de negócios, até mesmo quando a organização das empresas gera alguma economia de tributos, no legítimo intento de otimizar as atividades e potencializar lucros. A relação societária não é suficiente para a desconsideração dos negócios jurídicos entre empresas do mesmo grupo, desde que aferida a compatibilidade entre a exploração autônoma de diferentes negócios e o teor dos documentos pertinentes. No caso dos autos, as empresas se organizam com autonomia operacional, comercial e financeira e foco em cada uma das atividades eleitas, buscando sempre o melhor desempenho no mercado em prol do legítimo intuito lucrativo;

3.3) a impugnante é cotista — minoritária: 0,01% — da ST Importações. Esse fato é público, por força da obrigação de transparência da impugnante, enquanto empresa de capital aberto, incontroverso e absolutamente irrelevante no trato das obrigações tributárias; enquanto a impugnante atua com exclusividade no ramo varejista, a ST Importações atua no segmento de importações e exportações, com estrutura operacional e capacidade econômico-financeira para o desenvolvimento lucrativo desta atividade. A própria RFB reconhece ser incontestável a existência da ST e o substrato fático (operacional, comercial, econômico-financeiro, etc.) das suas operações, tanto que a acusação fiscal é de interposição fraudulenta "comprovada" e, não, presumida (fls. 21.672). Segundo o próprio relatório fiscal, a Destro compõe grupo empresarial distinto e independente, que possui vínculo comercial com a ST Importações e a impugnante (fls. 21.672). Já causa estranheza a presunção de que uma empresa como a Destro estaria se sujeitando a atuar como interposta pessoa para beneficiar terceiro alheio ao seu grupo empresarial (impugnante). Além disso, a história, a atuação e o sucesso da Destro vai de encontro com qualquer presunção de que tal empresa se sujeitaria a figurar como mero testa de ferro para a impugnante;

3.5) a relação comercial da impugnante com a Destro é tipicamente comercial e justificada pela opção, à época, de não verticalizar por completo estrutura logística de aquisição de bens importados. Isso não somente se traduz na manutenção das atividades da impugnante no que tem maior expertise (i.e., varejo) assim como na diminuição de necessário investimento estrutural, operacional, sistêmico e logístico para adequação de sua capacidade de estoque na realização de operação de atacado logístico de bens internacionais. Muitas outras empresas varejistas brasileiras adotam esse modelo operacional, sendo que a aquisição de produtos estrangeiros já nacionalizados pela impugnante explica a suspensão da sua antiga habilitação para operar no comércio exterior, não servindo como prova de interposição fraudulenta;

3.6) demonstra a inconsistência dos indícios colhidos pela fiscalização sob o pretexto de sustentar a tese de interposição fraudulenta de terceiros, com base nas seguintes razões:

3.6.1) muitas mercadorias da Destro foram vendidas à impugnante, mas outras o foram para distintas empresas. O fato de ser breve o intervalo de tempo entre as importações e a final revenda à impugnante é normal e esperado, em face da profissionalização e eficiência das empresas envolvidas;

3.6.2) no que se refere à manutenção dos lacres e à utilização de mesmo caminhão para o transporte das mercadorias importadas e revendidas para a impugnante, referem-se a evidências deturpadas da autuação anterior, em que ocorria a reconstrução de CD da Destro devastado por um incêndio. No caso presente, o que houve foi a seleção maliciosa de casos isolados. Repisa que apenas duas cadeias de DI's confirmam a manutenção dos lacres e meio de transporte, e que ambas referem-se a demandas especiais, traduzindo-se em singularidades que praticamente não mais se repetiram, como evidenciado em planilha ilustrativamente colacionada na peça de defesa;

3.6.3) cita exemplo (doc. 6), pelo qual tendo a ST Importações vendido todas as mercadorias importadas à real encomendante, a partir de um mês após o recebimento das mercadorias e até um ano depois, a Destro realizou a revenda no mercado nacional. As operações foram operadas mediante diferentes meios de transporte. Parte dos produtos se deterioraram nas dependências da Destro e foram objeto de baixa do estoque. Acaso as mercadorias fossem encomendadas pela impugnante, nos termos da acusação fiscal, não haveriam justificativas para o prolongado intervalo de tempo entre a remessa à Destro e posterior revenda à impugnante. Além disso, eventuais perdas obrigatoriamente seriam suportadas pela impugnante. Não é o que se vê no exemplo colacionado (fls. 21.822); embora a fiscalização tenha acusado a impugnante de quebra da cadeia do IPI, não aponta qual teria sido essa diferença se as aquisições fossem feitas diretamente da ST. Essa carência do AI é suficiente para seu cancelamento, pois que o dano ao Erário e a multa substitutiva da pena de perdimento são causa e consequência, consoante jurisprudência do CARF que cita. Argumenta que, no caso, admitido o raciocínio fiscal, teríamos até menor arrecadação tributária, consoante raciocínio que explicita;

3.8) corrobora a precariedade da arguição da quebra da cadeia do IPI, o entendimento jurisprudencial do STJ, vigente à época das operações, que militava contra a cobrança do IPI na saída da mercadoria do importador;

3.9) por fim, o último motivo pela insubsistência do trabalho fiscal recai sobre circunstância fática: R\$ 51.621.936,43 do AI refere-se a mercadorias sujeitas à alíquota zero (doc. 08);

4) subsidiariamente, requer o cancelamento do AI com fundamento no art. 146 c/c art. 100 do CTN, ou reduzi-lo para atender aos princípios da proporcionalidade, razoabilidade e moralidade, considerando a prática reiterada da Administração, ao longo de muitos anos, no trato das operações de importação promovidas pela ST;

5) ou ainda subsidiariamente, requer a redução do AI para excluir da base de cálculo da multa (i) os valores das mercadorias desvinculadas das importações realizadas pela ST Importações no período de agosto/2012 a dezembro/2013; (ii) os preços das mercadorias sujeitas à alíquota zero do IPI, vez que não respaldam a acusação de "quebra da cadeia do IPI";

6) em qualquer hipótese de manutenção do AI, o que se admite apenas para argumentar, requer a exclusão da incidência dos juros de mora sobre a multa, dada a falta de previsão legal.

A empresa ST Importações, por meio de impugnação apresentada em 08/08/2017, juntada às fls. 22.879 e seguintes, defende em síntese que:

1) preliminarmente, alega a nulidade do auto de infração decorrente do ilegítimo empréstimo de conclusões aferidas em procedimento fiscal anterior. Assim alega com base nas seguintes razões:

1.1) o relatório fiscal que acompanha o AI impugnado é praticamente idêntico àquele do AI de 2016, com pouquíssimas complementações de informações. Cabia à fiscalização analisar, de forma independente e imparcial, os fatos concretos relacionados ao período de agosto/2012 a dezembro/2013, o que não foi feito, numa intolerável abreviação da busca pela verdade material, em flagrante ofensa ao contraditório e duvidosa valoração de um trabalho “acadêmico” de desconhecido autor, identificado na internet. Cita jurisprudência administrativa para referendar seu pleito;

1.2) é absurdo replicar a acusação fiscal ao período subsequente porque, no período anteriormente fiscalizado, a Destro operava sem seu principal Centro de Distribuição (“CD”) (logo, sem armazém e estoque) por conta de um grave incêndio que consumiu toda a estrutura do estabelecimento em Jundiá — SP. Nessa circunstância, como não havia espaço físico para armazenagem, as mercadorias entregues pela impugnante seguiam, em curtíssimos prazos, para os clientes da DESTRO;

1.3) neste AI, dentre as inúmeras operações de importação realizadas entre agosto/2012 a dezembro/2013, a d. Autoridade Fiscal selecionou três exemplos em que alguns dos indícios outrora delineados se repetiram: não ocorreu a troca de lacres e a mudança de meio de transporte nas etapas “Impugnante x DESTRO” e “DESTRO x varejistas” (fls. 21.717/21.719/21.721). Ocorre que o volume de tais casos é irrisório quando comparado à totalidade das importações, evidenciando desmedido e malicioso empenho das autoridades fiscais para encontrar exemplos que se amoldassem às suas acusações;

1.4) outra causa de nulidade insanável está na inobservância da legislação de regência, posto que deveria ter sido instaurado Procedimento Especial de Controle Aduaneiro, dando à contribuinte ciência dos motivos de sua instauração, o que não foi feito. *In casu*, a Impugnante foi intimada uma única vez. Tivessem sido respeitadas as formalidades da fiscalização, a conclusão fiscal muito provavelmente não seria a mesma porque teria sido esclarecido que os indícios colhidos à época do transtorno nas operações entre o incêndio e a reconstrução do CD do DESTRO já não subsistiam em agosto/2012 a dezembro/2013;

2) ainda em sede preliminar, requer a nulidade do auto de infração em face da inexatidão do crédito tributário, vez que foram computadas na base de cálculo da multa mercadorias sem qualquer vínculo com as importações realizadas pela ST Importações no período autuado. *Ad argumentandum*, requer a revisão do AI, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/72, para que sejam excluídas da base de cálculo da multa tais mercadorias. Assim alega com base nas seguintes razões:

2.1) o próprio fiscal aponta que: “em cerca de 7% dos itens das Notas Fiscais de remessa de mercadorias de Destro Brasil para Lojas Americanas, não foi possível identificar claramente o PO” (fls. 21.739). Ora, ao se deparar com a impossibilidade de relacionar 7% das mercadorias — destaque-se, que representam cerca de R\$ 19 MILHÕES do AI — com DI’s registradas pela Impugnante e efetivamente importadas no período fiscalizado, não poderia a fiscalização abreviar a investigação e computar a multa da forma mais prejudicial à impugnante, posto que em afronta ao prescrito no art. 112 do CTN;

2.2) além disso, após proceder à recomposição da base de cálculo, a Impugnante identificou erros na sua apuração, que implicam na nulidade do lançamento, conforme assim especificado:

2.2.1) foram incluídas DI’s registradas pela Impugnante em julho/2012 - fora do período autuado (agosto/2012 a dezembro/2013) - na base de cálculo da multa ora impugnada, resultando em cobrança a maior de R\$ 2.674.678,87 (doc. 06);

2.2.2) houve a inclusão de DIs registradas, mas não comercializadas pela Impugnante no período autuado na base de cálculo da multa ora impugnada no valor total de R\$ 2.951.872,18 (doc. 07);

2.2.3) há inconsistência na indicação do valor aduaneiro das mercadorias importadas pela Impugnante com base nas respectivas POs. A título de exemplo, para o PO n.º 715512, consta como valor aduaneiro: (i) na "tabela 4 LASA": R\$ 421.166,80; (ii) na "tabela 4.1 geral": R\$ 4.089,05 (doc. 08);

3) no mérito, requer o cancelamento do AI pela total inexigibilidade da multa aplicada, em razão da: (A) sua ilegitimidade passiva; (B) ausência de dano ao erário e inexistência de "esquema fraudulento" para a "quebra de cadeia" do IPI; (C) estrita Original Processo 10074.720244/2017-59 Acórdão n.º **16-88.164 DRJ/SPO** Fls. 19 19 regularidade das operações da Impugnante com a DESTRO; (D) atipicidade da conduta, pois não configurada a infração do art. 23, caput, V, §§ 1º e 3º do Decreto-lei n.º 1.455/76, com redação dada pelo art. 59 da Lei n.º 10.637/02 e pela Lei n.º 12.350/10. Assim alega com base nas seguintes razões:

3.1) houve vício de fundamentação da responsabilidade solidária promovida pela d. Autoridade Fiscal, a acarretar, por si só, a sua nulidade: os fundamentos que constam no Termo de Sujeição Passiva (fls. 98) não são os mesmos indicados no Termo de Constatação Anexo ao AI (fls. 21653/21739);

3.2) a hipótese do art. 124 do CTN prevê a responsabilização solidária em relação a tributos, que não se confundem com sanção ou penalidade. Como o AI apontou Lojas Americanas como o sujeito infrator, trata-se de multa de responsabilidade pessoal desta, em linha com o princípio da intranscendência da sanção. Dessa forma, seja pela inaplicabilidade do art. 124 do CTN às multas, seja pelo princípio da intranscendência da sanção, inviável a imputação de responsabilidade solidária à Impugnante pela multa substitutiva à pena de perdimento discutida nos autos;

3.3) pela própria lógica construída pela Fiscalização, é nítido que as pessoas jurídicas citadas no AI sequer ocupam "a mesma relação jurídica", quanto menos o "mesmo polo da relação jurídica", razão pela qual não há que se falar na existência de "interesse comum" a justificar a imputação de responsabilidade solidária, sendo inaplicável ao caso o inciso I do art. 124. Nem tampouco para a solidariedade expressa em lei, pela regra do inciso segundo, porque não há previsão expressa em lei para tanto. Ademais, a matéria de sujeição tributária é uma reserva de lei complementar e não cabe a um decreto-lei estabelecer hipótese de responsabilidade tributária. Portanto, a impugnante deve ser excluída da condição de responsável solidária;

3.4) houve afronta ao princípio do *bis in idem* na aplicação de duas penalidades (a multa do art. 33 da Lei 11.488/07; e a pena de perdimento do art. 23, §1º do Decreto-Lei 1.455/76) ao mesmo sujeito por uma única conduta, pois referidas multas têm destinatários específicos e distintos, razão pela qual não se admite sua cumulação;

3.5) a Fiscalização não trouxe qualquer elemento concreto de prova para evidenciar o dano sofrido pelo erário. A mera acusação de "quebra da cadeia de IPI" não subsiste pois (i) grande parte dos produtos importados pela Impugnante não se incluem no âmbito de incidência do IPI; (ii) foram recolhidos TODOS os tributos incidentes sobre as operações da Impugnante e à época dos fatos a jurisprudência afastava a obrigação de pagar IPI na saída subsequente à importação; e, (iii) os estabelecimentos varejistas (Lojas Americanas e B2W) não se enquadrariam na categoria de contribuintes do IPI. Segundo levantamento realizado pela Impugnante, expressivos R\$ 51.621.936,43 da multa ora combatida referem-se a mercadorias sujeitas À ALÍQUOTA ZERO DO IPI (doc. 09);

3.6) o fato de que as empresas Lojas Americanas e B2W são quotistas da Impugnante não abala a regularidade das operações de importação e revenda no mercado nacional,

visto a existência, capitalização e atuação da Impugnante. É incontestável a existência da Impugnante e o substrato fático (operacional, comercial, financeiro, etc.) das suas operações. Logo, nada há de consistente no extenso trabalho fiscal que retire ou mesmo minimize a autonomia operacional e financeira da Impugnante e o legítimo e lucrativo desempenho da sua atividade empresarial;

3.7) quanto ao seu relacionamento comercial com a FENÍCIA, ORSILOG e ORSITEC, observa que nada há de atípico na subcontratação de serviços, até para a racionalização da mão-de-obra necessária para o desempenho das atividades essenciais da Impugnante;

3.8) quanto à sua estreita relação comercial com a Destro, observa que um atacadista com o tamanho e a história da DESTRO demonstram que jamais atuaria como coadjuvante simulado em importações de terceiros. O real desempenho de atividade mercantil pela DESTRO nas compras de itens importados, determinação de quantidades e datas das importações restou evidenciado na fiscalização de 2016. Àquela oportunidade provou-se que foram pactuados contratos para a encomenda das mercadorias importadas pela Impugnante (doc. 15). Além disso, explicou-se que a DESTRO, que "elegia os produtos que pretendia adquirir com base nas amostras, catálogos e bases de dados disponíveis na Intimada. Escolhidos os produtos eram formuladas ordens de compra pelo Encomendante que depois de recebidas eram processadas internamente para depois se iniciar o processo de importação mediante a expedição de Purchase Orders, recebimentos de faturas pro-forma e subsequentes emissões de ordens de embarque";

3.9) por vezes, inclusive, a DESTRO usou a prerrogativa de encomendante para devolver mercadorias avariadas à Impugnante (Cf. NF de devolução — doc. 16), pois não lhe interessavam itens imprestáveis à revenda, o que revela, uma vez mais, a natureza comercial e independente das relações entre a Impugnante e a Destro;

3.10) quanto à diversidade dos produtos importados, nada há de anormal ou ilícito nisso, e se justifica diante de uma razão evidente: a principal Cliente da Impugnante (Destro) é uma das maiores atacadistas e distribuidoras de mercadorias do Brasil, que, como tal, demanda uma ampla gama de mercadorias;

3.11) quanto ao fato de parte das mercadorias importadas pela Impugnante sob a encomenda da Destro serem de marcas registradas pelas Lojas Americanas e B2W não significa a sua predestinação, senão a comercialização consciente de produtos que poderiam ser revendidos a específicos e também fiéis parceiros ou por outros por eles autorizados;

3.12) o curto intervalo de tempo entre o desembarço e a chegada da mercadoria aos destinatários finais é fruto de anos de experiência, investimento e dedicação da Impugnante em prestar um serviço de qualidade e em reduzir os custos relativos à operação, repetindo-se também em relação a outros clientes da Impugnante;

3.13) a manutenção do número PO em suas mercadorias tem como objetivo viabilizar a identificação de suas mercadorias para quais têm o dever legal de responder por eventuais danos/vícios. Nesse contexto, não significa qualquer "predestinação das mercadorias", mas tão somente o controle gerencial para fins de eventual responsabilização civil junto aos consumidores;

3.14) os pressupostos da infração imputada à impugnante, dano ao erário, fraude ou simulação, inclusive interposição fraudulenta de terceiros não foram comprovados nos autos, já que: (i) toda a estrutura de negócio da Impugnante tem amparo documental e substância comercial; (ii) todos os tributos devidos pela Impugnante na importação de mercadorias foram devidamente pagos; (iii) não houve qualquer ato que impedisse ou retardasse o surgimento da obrigação de recolher o IPI. A Fiscalização suscita a infração a partir da dedução da ocultação das Lojas Americanas pela encomendante DESTRO, como se a Original Processo 10074.720244/2017-59 Acórdão n.º **16-88.164 DRJ/SPO**

Fls. 21 21 DESTRO fosse pessoa jurídica sem qualquer consistência e sem interesse comercial na operação. Nada demonstrou, portanto, com relação à Impugnante, razão pela qual fica evidente a atipicidade da conduta da Impugnante;

4) subsidiariamente, requer o cancelamento do AI com fundamento no art. 142 e 146 c/c art. 100 do CTN, ou reduzi-lo para atender aos princípios da proporcionalidade, razoabilidade e moralidade, considerando a prática reiterada da Administração, ao longo de muitos anos, no trato das operações de importação promovidas pela ST;

5) reduzir o Auto de Infração para excluir da base de cálculo da multa (1) os valores das mercadorias cujas DI's foram registradas ou faturadas pela Impugnante apenas em 2014 (fora do período fiscalizado), bem como as quantias apuradas a maior do que aquelas indicadas na documentação fiscal da Impugnante; e (2) os preços das mercadorias sujeitas à alíquota zero do IPI, vez que não respaldam a acusação de "quebra da cadeia do IPI";

6) ou ainda subsidiariamente, em qualquer hipótese de manutenção do AI, o que se admite apenas para argumentar, requer a exclusão da incidência dos juros de mora sobre a multa, dada a falta de previsão legal.

A empresa Destro Brasil, por meio de impugnação apresentada em 14/02/2018, juntada às fls. 24.253 e seguintes, defende em síntese que:

1) preliminarmente, alega que houve o protocolo tempestivo da impugnação, em 02/08/17, que não foi processado por erro no sistema da RFB. Observa que somente teve ciência dessa falha em virtude das modificações implementadas pela IN 1.782/2018, a qual, a partir de 15 de janeiro de 2018, implementou nova sistemática permitindo que devedores solidários tivessem acesso a informações constantes de processos onde não se enquadravam como devedores principais. Somente após a edição desse normativo foi que a Impugnante, em consulta aos documentos constantes dos autos, verificou a existência de certidão atestando sua revelia. Apresenta tela do sistema comprovando a realização do respectivo protocolo antes do esgotamento do prazo regulamentar (fl. 24.256, doc. 3), e requer que a impugnação seja recebida e processada;

2) ainda em preliminar, defende que:

2.1) seja declarado nulo o Auto de Infração, uma vez que a capitulação legal é imprecisa em relação aos solidariamente responsáveis e a autoridade administrativa não cumpriu os requisitos de validade previstos no inciso IV, do art. 10 do Decreto 70.235/72;

2.2) seja declarado nulo o Auto de Lançamento ora combatido em relação a ora Impugnante pela impossibilidade de considerá-la devedora solidária nos termos do art. 124, I do CTN;

2.3) seja declarado nulo o Auto de Infração ora combatido, em razão da nulidade da autuação por desconsiderar elementos fáticos apresentados durante a fiscalização e por capitular fato jurídico diverso;

2.4) é necessário anular a multa aplicada em relação ao período anterior à 17 de maio de 2013, pois não havia previsão para o caso de substituição de pena de perdimento de mercadoria revendida;

2.5) seja declarado nulo o Auto de Infração, haja vista que atingido tanto pela preclusão lógica, quanto pela ausência de motivação que autorizasse o lançamento de ofício de revisão;

2.6) seja declarado nulo o Auto ora combatido, por ausência de motivação fática e pela impossibilidade de desconsiderar a operação de importação por encomenda realizada

pela Destro, uma vez que restou demonstrada a suficiência econômica da empresa e o propósito negocial das operações;

2.7) seja declarado nulo o Auto de Lançamento ora combatido, por ofensa aos princípios do contraditório e da ampla defesa, uma vez que diversos documentos apresentados à fiscalização foram suprimidos dos autos e o lançamento tributário fora lavrado com base em presunções;

3) no mérito, requer:

3.1) o cancelamento integral do auto de lançamento, em face da demonstração da idoneidade da participação das atividades da Impugnante, que não se confunde em hipótese alguma a interposição fraudulenta;

3.2) o cancelamento integral do auto de lançamento ora guerreado, em face da ausência de demonstração pelo Fisco de danos ao erário;

3.3) sucessivamente, em não sendo provida impugnação para afastar a multa aplicada, requer seja a mesma reduzida a patamares razoáveis, diante da nítida configuração do confisco e o desrespeito a ordem jurídica;

3.4) sucessivamente, em caso de não serem acolhidos os pedidos anteriores, por derradeiro, seja declarada a impossibilidade de correção da multa pela Selic.

4) requer realização de perícia, com a solução dos quesitos apresentados, bem como de quesitos suplementares a serem oportunamente apresentados, quando determinada a baixa em diligência para tanto;

5) protesta pela possibilidade de juntar outros documentos que possam corroborar com a comprovação da legitimidade o acima alegado, sem prejuízo de que seja determinada diligência fiscal para comprovar os fatos acima descritos ou para contraditar as alegações que eventualmente sejam feitas.

Após a realização de duas diligências, em que se solicitaram à repartição de origem esclarecimentos acerca da base de cálculo da autuação, a Delegacia de Julgamento (DRJ) (i) não conheceu da impugnação apresentada por Destro Brasil Distribuição Ltda., em razão de sua intempestividade, (ii) julgou procedente em parte as demais impugnações apresentadas, cancelando parte do crédito tributário exigido, no montante de R\$ 10.378.489,42, em razão da exclusão de valores da base de cálculo da multa que se mostraram inconsistentes (outros períodos de apuração e não identificação do PO), mantendo-se parte do crédito tributário exigido, no montante de R\$ 272.872.831,34, e (iii) recorreu de ofício, por se tratar de exoneração de crédito tributário em valor superior ao limite de alçada previsto na Portaria MF nº 63/2017. O acórdão foi ementado nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO – II

Período de apuração: 01/08/2012 a 31/12/2013

CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO EM MULTA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA.

Aplica-se a multa prevista no art. no artigo 23 do Decreto-Lei n.º 1.455/76, com a redação dada pelo artigo 59 da lei nº 10.637/2002, quando em operações de comércio exterior o real encomendante de mercadorias importadas utiliza os serviços de outra pessoa jurídica com o objetivo de ocultar-se dos controles aduaneiros e tributários.

DAS PROVAS

No âmbito do processo fiscal, são admitidos todos os meios de prova admitidos em direito, inclusive provas indiretas e a presunção *hominis* (presunção simples), desde que comprovada por indícios convergentes.

#### INTERPOSIÇÃO DE PESSOA. SOLIDARIEDADE PASSIVA.

Comprovada a participação de terceiros em esquema fraudulento de interposição de pessoa para importação de mercadorias, respondem pelas infrações o importador e demais empresas e pessoas participantes da fraude.

#### IMPUGNAÇÃO INTEMPESTIVA. NÃO INSTAURAÇÃO DO LITÍGIO.

A impugnação apresentada fora do prazo previsto no Decreto nº 70.235/72 não instaura a fase litigiosa do procedimento nem comporta julgamento de primeira instância quanto às alegações de mérito.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificada do acórdão de primeira instância em 05/07/2019 (fl. 24.668), Lojas Americanas interpôs Recurso Voluntário em 05/08/2019 (fl. 25.253) e requereu a reforma parcial da decisão recorrida, com o cancelamento integral do auto de infração, ou o afastamento da pena de perdimento, com a aplicação da multa prevista no art. 711, inciso III, do Decreto nº 6.759/2009, em razão da inoportunidade de dolo ou má-fé, aduzindo o seguinte: (i) nulidade do auto de infração em razão da incompetência dos auditores fiscais da Receita Federal para aplicar a pena de perdimento imposta contra a Recorrente, (ii) a caracterização de interposição fraudulenta demanda a ocorrência da ocultação do real adquirente da mercadoria mediante fraude ou simulação, (iii) inexistência de fraude, na medida em que não foi identificado qualquer ato de dolo ou de má-fé com o intuito deliberado de lesar o erário, (iv) inexistência de qualquer ato que pudesse ser entendido como simulação, nos termos do art. 167 do Código Civil, (v) a operação de importação por encomenda realizada entre ST Importações (importadora e certificadora) e o Grupo Destro (encomendante) possui motivação econômica, qual seja a aplicação do máximo de recursos disponíveis da Recorrente em sua atividade-fim (comércio varejista), (vi) a contratação do Grupo Destro como fornecedor de produtos permite que a Recorrente invista mais recursos em sua atividade-fim, (vii) a ST Importações foi indiretamente adquirida pela Recorrente durante o processo de aquisição da empresa Shoptime pela B2W, sendo que, em razão da expertise e estrutura voltada para o comércio exterior existente na ST Importações, a Recorrente deixou de realizar operações de importação, ficando a cargo da ST Importações essa tarefa de comércio exterior dentro do grupo, (viii) são infundados os indícios levantados pela Fiscalização como sendo demonstrativos de que a ST Importações ocultava a Recorrente como a real adquirente das mercadorias importadas (prazos curtos, composição das notas fiscais e numeração do lacre das mercadorias), razão pela qual não comprovam a ocorrência de qualquer dano ao erário, seja financeiro ou de controle aduaneiro, (ix) a Recorrente comprovou com documentos que essa situação foi normalizada após o período em que o centro de distribuição do Grupo Destro estava inoperante em razão do mencionado grave incêndio que atingiu o estabelecimento, (x) a ST Importações tem capacidade financeira, operacional e de pessoal para realizar as suas atividades de comércio exterior, não podendo ser considerada como mera intermediária utilizada para fins de ocultação do real adquirente das mercadorias importadas, (xi) há propósito comercial claro e bem definido na ST Importações com efetiva importação de mercadorias por encomenda do Grupo Destro, bem como de outros clientes com respectivo trânsito e armazenagem dos produtos pelas empresas adquirentes, com posterior revenda, no caso em referência, à Recorrente, e (xii)

quando muito, *ad argumentandum tantum*, teria havido mero erro de preenchimento da declaração de importação dos produtos, razão pela qual devia ser aplicada apenas a multa de 1% do valor aduaneiro dos bens, já que não houve fraude ou simulação necessários para a caracterização da interposição fraudulenta.

Cientificada do acórdão de primeira instância em 03/07/2019 (fl. 24.665), Destro do Brasil interpôs Recurso Voluntário em 31/07/2019 (fl. 24.670) e requereu, preliminarmente, (i) a declaração de nulidade da decisão recorrida, por não ter sido analisada a Impugnação apresentada sob argumentos de intempestividade e (ii) inexistência de responsabilidade solidária e (iii) nulidade do auto de infração em razão da existência dos seguintes vícios insanáveis: (iii.1) inexistência de legislação específica à época dos fatos para conversão da pena de perdimento em multa, nos casos de revenda da mercadoria, (iii.2) vício na fundamentação do auto de infração, tendo em vista que comprovadamente não houve quebra da cadeia do IPI ou prejuízo ao erário, (iii.3) ofensa ao contraditório, tendo em vista o encerramento do procedimento fiscal no mesmo dia que a Recorrente foi intimada no início de procedimento fiscal e (iii.4) falta de comprovação de fatos concretos para a caracterização da interposição fraudulenta, a qual se pautou unicamente em indícios presuntivos; no mérito, requereu o cancelamento integral do auto de lançamento, em face da demonstração de sua insubsistência, ou, sucessivamente, a declaração de impossibilidade de correção da multa pela taxa Selic.

Cientificada do acórdão de primeira instância em 05/07/2019 (fl. 24.669), ST Importações Ltda. interpôs Recurso Voluntário em 06/08/2019 (fl. 26.119) e requereu a reforma parcial da decisão recorrida, com o cancelamento integral do auto de infração, ou o afastamento da pena de perdimento, com a aplicação da multa prevista no art. 711, inciso III, do Decreto nº 6.759/2009, em razão da incorrência de dolo ou má-fé, arguindo, praticamente, os mesmos fundamentos da defesa das Lojas Americanas.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) apresentou contrarrazões ao recurso das Lojas Americanas, destacando-se, em síntese, as seguintes arguições: (i) não instauração da fase litigiosa para a Destro Brasil Distribuição Ltda., (ii) ausência de nulidade do auto de infração, (iii) efetiva ocorrência de interposição fraudulenta, (iv) correta identificação da sujeição passiva tributária, (v) cabimento da multa, (vi) diversidade de elementos probatórios, (vii) ocorrência de simulação e abusividade no planejamento tributário, (viii) ocorrência da infração do art. 23, V, do DL 1.455/1976 (interposição fraudulenta comprovada), (ix) ocorrência de dano ao Erário, (x) desnecessidade de comprovação de dolo e (xi) incorrência de ofensa aos princípios da razoabilidade e da vedação ao confisco.

Em 17 de julho de 2020, Destro Brasil Distribuição Ltda. peticionou junto ao CARF, aduzindo que, aplicando-se ao caso concreto as premissas contidas na Nota Coana nº 76/2020, extraía-se a seguinte conclusão: (i) a existência de um “encomendante determinado” – LASA e B2W – é legítima e não interfere na relação jurídica firmada entre a ST Importações e a Requerente no momento da efetivação de importações por encomenda, (ii) a Requerente não possuía a obrigação de informar à fiscalização aduaneira que a LASA e a B2W seriam os destinatários das mercadorias por ela importadas por encomenda e (iii) a comprovação do propósito comercial do modelo adotado, aliada à independência e capacidade econômica/financeira da Requerente, revestiam a operação de inequívoca licitude, sendo esse o fato relevante para a caracterização (ou não) da infração questionada.

Junto à petição, a Requerente trouxe aos autos cópia da Nota Coana n.º 76/2020 e de declaração da Abad.

Cientificada do teor da petição da Destro Brasil Distribuição Ltda., a PGFN se manifestou, cujos argumentos podem ser assim sintetizados: (i) preclusão do direito da Recorrente à apresentação de razões ou provas documentais, nos termos do art. 16, § 4º, do Decreto n.º 70.235/1972, determinando-se a retirada dos autos dos documentos anexados à petição e a consequente desconsideração dos argumentos constantes do laudo então apresentado, e (ii) imposição do não conhecimento do Recurso Voluntário interposto pela empresa, diante da intempestividade da Impugnação, fato esse que excluía a fase litigiosa do PAF.

Em 23 de fevereiro de 2022, Destro Brasil Distribuição Ltda. peticionou mais uma vez junto ao CARF, alegando o seguinte: (i) é inequívoca a legitimidade do modelo comercial adotado pela Requerente, a qual foi ratificada pela própria Receita Federal do Brasil na Nota Coana n.º 76/2020 e na recente Solução de Consulta Cosit n.º 158/2021, (ii) os recentes autos de infração lavrados em face das empresas do grupo LASA (com a inclusão da Requerente no polo passivo na qualidade de responsável solidária) com cobrança de IPI constituiu prova inequívoca de que a Fiscalização sempre teve absoluto controle das operações de importação por encomenda ora envolvidas, não havendo que se falar em eventual embaraço à fiscalização aduaneira hábil a justificar a manutenção da penalidade objeto desta demanda, e (iii) em consequência disso, não há que se falar na existência de um modelo fraudulento, do qual decorreria um dano ao Erário, sendo que o princípio da verdade material não pode deixar de prevalecer e, na hipótese vertente, todos os fatos, atos e provas apresentados pela Requerente dão nítidos contornos de licitude ao negócio, do qual decorre a improcedência da penalidade ora questionada.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Hélcio Lafetá Reis - Relator

Os recursos interpostos pelas empresas Lojas Americanas e ST Importações são tempestivos, atendem os demais pressupostos de admissibilidade e deles se toma conhecimento.

Quanto ao recurso interposto por Destro do Brasil, ele não será conhecido, pois, na primeira instância, a Impugnação foi apresentada após o prazo de 30 dias estipulado na legislação, razão pela qual, em relação a ela, não se instaurou a fase litigiosa do procedimento, em conformidade com os arts. 14 e 15 do Decreto n.º 70.235/1972.<sup>1</sup>

Nos termos registrados pela Delegacia de Julgamento (DRJ), Destro do Brasil foi cientificada do auto de infração, por meio eletrônico, em 04/07/2017 (fls. 21.779), vindo a apresentar a Impugnação somente em 14/02/2018 (fl. 24.249), muito tempo após, portanto, o prazo de 30 dias.

<sup>1</sup> Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento. (...)

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Registre-se, ainda, que, em 11/09/2017, a autoridade administrativa de origem lavrou Termo de Revelia (e-fl. 24.246), em que se consignou que “transcorrido o prazo regulamentar e não tendo o interessado impugnado o lançamento, declara-se revel o sujeito passivo solidário Destro Brasil Distribuição Ltda.”

Nesse sentido, serão objeto de análise neste voto somente os recursos interpostos por Lojas Americana e ST Importações, não sendo enfrentados nem o Recurso Voluntário interposto pela empresa Destro do Brasil e nem as demais petições por ela trazidas aos autos na sequência.

Quanto ao Recurso de Ofício, trata-se de exoneração no montante de R\$ 10.378.489,42, valor esse inferior ao limite de R\$ 15.000.000,00 fixado pelo Ministro da Fazenda por meio da Portaria MF n.º 2/2023, razão pela qual dele não se toma conhecimento, em conformidade com a súmula CARF n.º 103.<sup>2</sup>

Conforme acima relatado, trata-se de auto de infração lavrado em nome de Lojas Americanas S/A, tendo como responsáveis solidários as pessoas jurídicas Destro Brasil Distribuição Ltda. e ST Importações Ltda., 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 3º do art. 23 do Decreto-lei n.º 1.455/1976, com a redação dada pelo art. 59 da Lei n.º 10.637/2002 e pela Lei n.º 12.350/2010.

No extenso “Termo de Constatação Anexo ao Auto de Infração” (fls. 21.653 a 21.739), 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 os autuados participaram ativamente por meio de um esquema destinado a ocultar os reais importadores das mercadorias.

Segundo a Fiscalização, Lojas Americanas efetuara operações de comércio exterior atuando como encomendante não declarado, valendo-se dos serviços de interposta pessoa jurídica (Destro Brasil) 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, pelo qual respondem solidariamente o sujeito passivo oculto e o importador ostensivo, nos termos do inciso V e §§ 1º e 2º do art. 23 do Decreto-lei n.º 1.455/1976, com redação dada pela Medida Provisória n.º 66/2002, convertida na Lei n.º 10.637/2002, combinados com os artigos 675, inciso II, e 689, inciso XXII e parágrafo 6º, do Regulamento Aduaneiro de 2009 - Decreto n.º 6.759/2009, *verbis*:

**Decreto-lei n.º 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,

---

<sup>2</sup> CARF n.º 103: “Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.”

mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros. (Incluído pela Lei n.º 10.637, de 30.12.2002)

(...)

§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias. (Incluído pela Lei n.º 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 n.º 10.637, de 30.12.2002)

[...]

#### **Decreto n.º 6.759/2009**

(...)

Art. 675. As infrações estão sujeitas às seguintes penalidades, aplicáveis separada ou cumulativamente (Decreto-Lei n.º 37, de 1966, art. 96; Decreto-Lei n.º 1.455, de 1976, arts. 23, §1º, com a redação dada pela Lei n.º 10.637, de 2002, art. 59, e 24; Lei n.º 9.069, de 1995, art. 65, §3º; e Lei n.º 10.833, de 2003, art. 76):

(...)

II-perdimento da mercadoria;

(...)

Art. 689. Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário (Decreto-Lei n.º 37, de 1966, art. 105; e Decreto-Lei n.º 1.455, de 1976, art. 23, caput e §1º, este com a redação dada pela Lei n.º 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.

(...)

§ 6º Para os efeitos do inciso XXII, presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados (Decreto-Lei n.º 1.455, de 1976, art. 23, §2º, com a redação dada pela Lei n.º 10.637, de 2002, art. 59).

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 como encomendante declarada), encontravam-se com a habilitação para operar no comércio exterior suspensa, (ii) praticamente todas as mercadorias enviadas por ST Importações à Comercial Destro e à Destro Brasil 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, (iv) na movimentação entre as empresas ST Importações e Destro Brasil, o número do lacre apostado às mercadorias, bem como a embalagem de transporte e o veículo transportador, eram os mesmos nas saídas da Destro Brasil com destino às empresas Americanas/B2W, evidenciando serem essas as reais destinatárias finais das mercadorias importadas e (v) 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 e Destro Brasil 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.

Conforme já apontado acima, nos termos propugnados pela Fiscalização, a empresa que cede seu nome para ocultar a real encomendante (Destro Brasil e ST Importações) e a empresa que fica oculta (Lojas Americanas/B2W) são solidariamente responsáveis pelo recolhimento dos tributos e pelas eventuais infrações aduaneiras, seja porque todas tinham interesse comum na situação que constitui o fato gerador dos tributos, seja porque concorreram para a prática da infração ou dela se beneficiaram ou, ainda, por previsão expressa de lei, em conformidade com o art. 124, incisos I e II, do Código Tributário Nacional (CTN) e arts. 32, parágrafo único, alínea "d", e 95, inciso VI, do Decreto-Lei nº 37/1966, *verbis*:

**Código Tributário Nacional (CTN)**

(...)

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

[...]

**Decreto-Lei nº 37/1966**

(...)

Art.32. É responsável pelo imposto:

(...)

Parágrafo único. É responsável solidário:

(...)

d) o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora.

(...)

Art.95 - Respondem pela infração:

(...)

VI - conjunta ou isoladamente, o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora.

Diante da pormenorizada apuração levada a cabo pela Fiscalização, com o envolvimento das pessoas jurídicas identificadas durante a auditoria, comprovou-se a efetiva ocorrência de simulação, a qual será interpretada neste voto como simulação relativa, tendo como referência artigo por mim publicado na Revista Dialética de Direito Tributário em fevereiro de 2013,<sup>3</sup> conforme trecho a seguir reproduzido:

Diferentemente da simulação em sentido absoluto em que o negócio jurídico é mera aparência destituída de qualquer realidade fática, ou seja, um negócio sem causa – “pura mentira”, no dizer de Marco Aurélio Greco (2008, p. 183) –, na simulação em sentido restritivo, as partes mentem sobre fatos concretos, havendo uma manipulação dos fatos praticados *com o intuito de lesar terceiros, inclusive o fisco* (GODOI, 2010a).

Sacha Calmon Navarro Coêlho considera que a simulação no sentido restritivo ou, simplesmente, simulação relativa, coincide com o conceito de dissimulação, que vem a ser a *adoção abusiva das formas negociais de Direito Privado, utilizadas, muita vez, para ocultar um negócio real tributado ou menos tributado que o negócio aparente* (COÊLHO, 2003, p. 177).

<sup>3</sup> REIS, Hércio Lafetá. Planejamento tributário abusivo: violação da imperatividade da norma jurídica. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: v. 209, p. 57/71, fev./2013.

(...)

Na simulação, há um negócio aparente, celebrado entre as partes, ao mesmo tempo em que há um segundo negócio jurídico, este real e querido pelas partes, mas que não resulta visível (GRECO, 2008, p. 266). No negócio aparente, inexistem motivos que o justifiquem, sendo utilizado apenas como pretexto para acobertar o verdadeiro ato pretendido, em razão do que pode o Fisco tributar o negócio real, sem se ater àquele externado, pois a nulidade decorrente da simulação pode ser alegada por qualquer interessado, independentemente de uma ação judicial prévia de anulação do negócio (GRECO, 2008, pp. 271-272).

A simulação, nos moldes adotados pelo Código Civil brasileiro de 2002, se afasta da visão clássica da simulação como vício de vontade e se aproxima da prática em que o vício se desloca para a causa do ato, em razão do que se questiona acerca da efetiva existência de um motivo não tributário que justifique o “núcleo do negócio adotado” (GRECO, 2008, pp. 184-185). (p. 64)

Nesse sentido, tendo havido prova 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, 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 analisadas nestes autos.

Feitas essas considerações, passa-se à análise dos Recursos Voluntários interpostos por Lojas Americanas e ST Importações.

### **I. Recurso Voluntário das Lojas Americanas.**

Conforme registrado no relatório supra, em seu Recurso Voluntário, Lojas Americanas requereu a reforma parcial da decisão recorrida, com o cancelamento integral do auto de infração, ou o afastamento da pena de perdimento, com a aplicação da multa prevista no art. 711, inciso III, do Decreto nº 6.759/2009, em razão da inocorrência de dolo ou má-fé, cujos argumentos de defesa serão abordados na sequência.

#### **I.1. Nulidade do auto de infração.**

O Recorrente aduz nulidade do auto de infração em razão da incompetência dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil para aplicar a pena de perdimento imposta.

Segundo ele, o art. 302 da Portaria MF nº 203/2012 estipula que somente Delegados e Inspectores da Receita Federal são competentes para impor pena de perdimento ou a multa substitutiva da pena de perdimento.

Sem razão o Recorrente, pois a multa substitutiva da pena de perdimento somente pode ser exigida por meio de lançamento de ofício, procedimento esse da competência exclusiva dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, nos termos do art. 6º, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 10.593/2002, bem como do art. 31, inciso I, do Decreto nº 7.574/2011, *verbis*:

#### **Lei nº 10.593/2002**

(...)

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;

[...]

**Decreto nº 7.574/2011**

(...)

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 (Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 7º e 10; Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002, arts. 5º e 6º, com a redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007, art. 9º); ou

(...)

O § 2º do art. 73 da Lei nº 10.833/2003, por seu turno, estipula que a multa substitutiva da pena de perdimento deve ser exigida por meio de lançamento de ofício, atividade essa, como visto acima, da competência dos auditores fiscais, *verbis*:

Art. 73. Verificada a **impossibilidade de apreensão da mercadoria sujeita a pena de perdimento**, em razão de sua não localização ou consumo, extinguir-se-á o processo administrativo instaurado para apuração da infração capitulada como dano ao Erário.

§ 1º Na hipótese prevista no caput, será instaurado processo administrativo para **aplicação da multa prevista no § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976**, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

§ 2º **A multa a que se refere o § 1º 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.** (g.n.)

Esse conjunto normativo encontra-se em consonância com a regra contida no § 4º do art. 9º do Decreto nº 70.235/1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, *verbis*:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

(...)

§ 4º O disposto no caput deste artigo aplica-se também nas hipóteses em que, constatada infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário.

No mesmo sentido, tem-se a previsão contida no art. 27 do Decreto-lei nº 1.455/1976, *verbis*:

~~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.~~

Art. 27. As penalidades decorrentes das infrações de que tratam os arts. 23,<sup>4</sup> 24 e 26 deste Decreto-Lei serão aplicadas por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e formalizadas por meio de auto de infração acompanhado de termo de apreensão e, se for o caso, de termo de guarda, o qual deverá estar instruído com os termos, os depoimentos, os laudos e os demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 14.651, de 2023)

Logo, afasta-se a nulidade arguida pelo Recorrente.

## **I.2. Interposição fraudulenta.**

Alega o Recorrente que a caracterização de interposição fraudulenta demanda a ocorrência da ocultação do real adquirente da mercadoria mediante fraude ou simulação, sendo que, no presente caso, segundo ele, inexistiu fraude, pois não foi identificado qualquer ato de dolo ou de má-fé com o intuito deliberado de lesar o Erário e nem qualquer outro ato que pudesse ser entendido como simulação, nos termos do art. 167 do Código Civil.

De pronto, deve-se destacar que, nos termos da súmula CARF nº 160, “[a] aplicação da multa substitutiva do perdimento a que se refere o § 3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, independe da comprovação de prejuízo ao recolhimento de tributos ou contribuições”, razão pela qual se registra que a autuação sob comento independente da comprovação prévia de dano ao Erário.

Nessa linha, os potenciais proveitos econômicos identificados pela Fiscalização (não pagamento de IPI, não sujeição ao VTM, proteção do patrimônio do real importador etc.) devem ser considerados como possíveis justificativas para a construção de um esquema sofisticado de interposição fraudulenta, inexistindo obrigatoriedade de que eles sejam comprovados *a priori* para fins de aplicação da multa substitutiva da pena de perdimento de mercadorias importadas.

Em relação ao pressuposto de ocorrência de simulação, tal matéria foi abordada de forma introdutória no introito deste voto, em que se registrou que as apurações da Fiscalização demonstraram a ocultação dissimulada do real encomendante das mercadorias importadas.

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 pela empresa Destro do Brasil, inobstante a aparência de normalidade dada pela observância de meras formalidades contratuais.

---

<sup>4</sup> Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às 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. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)

Deve-se destacar que, no presente caso, conforme já apontado alhures, a infração apurada foi de interposição fraudulenta real, prevista no art. 23, inciso V, § 1º, do Decreto-lei nº 1.455/1976, e não a presumida prevista no § 2º do mesmo artigo, razão pela qual não se analisarão aqui eventuais alegações acerca da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.

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).

Na mesma solução de consulta, faz-se referência expressa ao § 2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976 para concluir 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”, exegese essa relacionada, portanto, à interposição fraudulenta presumida, figura essa alheia ao presente caso (interposição fraudulenta real).

Destaque-se o item 19 da Solução de Consulta Cosit nº 158/2021, *verbis*:

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.** (destaques nossos)

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.

O Recorrente constrói sua defesa para afastar a ocorrência de interposição fraudulenta valendo-se, precipuamente, dos seguintes argumentos:

a) a operação de importação por encomenda realizada entre ST Importações (importadora e certificadora) e o Grupo Destro (encomendante) possui motivação econômica, qual seja, a aplicação do máximo de recursos disponíveis na sua atividade-fim (comércio varejista);

b) a ST Importações foi indiretamente adquirida por ele durante o processo de aquisição da empresa Shoptime pela B2W, sendo que, em razão da expertise e estrutura voltadas para o comércio exterior próprias da ST Importações, ele deixou de realizar operações de importação, ficando a cargo dessa empresa tal tarefa;

c) são infundados os indícios levantados pela Fiscalização de ocultação do real beneficiário da importação (prazos curtos, composição das notas fiscais e numeração do lacre das mercadorias), pois comprovou-se que a situação foi normalizada após o período em que o centro de distribuição do Grupo Destro estava inoperante em razão do grave incêndio que atingiu o estabelecimento;

d) a ST Importações tem capacidade financeira, operacional e de pessoal para realizar as suas atividades de comércio exterior, não podendo ser considerada como mera intermediária utilizada para fins de ocultação do real adquirente das mercadorias importadas;

e) há propósito comercial claro e bem definido na ST Importações com efetiva importação de mercadorias por encomenda do Grupo Destro, bem como de outros clientes com respectivo trânsito e armazenagem dos produtos pelas empresas adquirentes, com posterior revenda, no caso em referência, ao Recorrente;

f) quando muito, *ad argumentandum tantum*, teria havido mero erro de preenchimento da declaração de importação dos produtos, razão pela qual devia ser aplicada apenas a multa de 1% do valor aduaneiro dos bens, já que não houve fraude ou simulação necessários para a caracterização da interposição fraudulenta.

A mesma ação fiscal da qual decorreria o lançamento de ofício destes autos também acarretou a formalização de outros processos administrativos envolvendo os mesmos fatos. No processo administrativo n.º 11762.720041/2017-77, no qual se realizaram diligências voltadas aos esclarecimentos dos fatos apontados pelo Recorrente, coincidentes com os fatos destes autos, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF decidiu, por unanimidade de votos, no acórdão n.º 3402-007.149, de 16/12/2019, em negar provimento ao Recurso Voluntário interposto por Destro Brasil Distribuição Ltda., decisão essa não reformada, dado o não acolhimento do Recurso Especial interposto pelo contribuinte.

Por ter por base os mesmos fatos dos presentes autos, reproduzem-se, na sequência, trechos do voto condutor do acórdão n.º 3402-007.149, que se alinham com o encaminhamento a ser dado neste voto, ressaltando-se que as referências nele existentes à empresa B2W se aplicam ao Recorrente destes autos, Lojas Americanas, tendo-se em conta que, no relatório fiscal que embasara o lançamento, a referência ao real destinatário das mercadorias sempre é feita abrangendo ambas as empresas (Americanas e B2W), *verbis*:

(...)

## **II – DOS ARGUMENTOS COINCIDENTES COM O PROCESSO N.º 10074.720243/2017-12**

São argumentos coincidentes com aqueles invocados no processo de pena de perdimento, identificados conforme a numeração trazida no relatório: (i) alegações preliminares quanto à nulidade da autuação: (i.3) a ausência de motivação, sendo que a autuação teria se baseado unicamente em presunções, sem obediência ao princípio da verdade material, desconsiderando elementos fáticos constatados, sem produzir provas necessárias a respaldar a conclusão fiscal e com a indevida desconsideração do negócio jurídico, sendo inaplicável o art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional (CTN). Houve a preclusão lógica por ausência de motivação do ato, pois a autoridade fiscal permitiu o desembaraço aduaneiro e depois anulou-o sem motivação adequada; (ii) no mérito, a ausência da interposição fraudulenta no presente caso, enfrentando as

razões trazidas pela fiscalização; e (iv) exclusão dos juros de mora sobre a multa, pois esta incide somente sobre tributo.

Traz-se abaixo as razões de decidir adotadas nesses pontos no referido processo, considerando as razões trazidas não apenas pela empresa DESTRO, ora Recorrente, mas também pelas demais empresas envolvidas naquele processo (ST e B2W) fazendo referência às suas folhas com as provas produzidas.

## II.1 PRELIMINARMENTE – DAS ALEGAÇÕES DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

**Sustenta a Recorrente a ausência de motivação**, sendo que a **autuação teria se baseado unicamente em presunções**, sem obediência ao princípio da verdade material, desconsiderando elementos fáticos constatados, sem produzir provas necessárias a respaldar a conclusão fiscal e com a indevida desconsideração do negócio jurídico, sendo inaplicável o art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional (CTN).

Contudo, **ao contrário do que aduzem as Recorrentes, estamos diante de uma acusação fiscal de prática de condutas contrárias ao ordenamento jurídico, de negócios jurídicos simulados**. Não estamos, portanto, na seara do planejamento tributário (condutas lícitas), mas na seara da simulação e da fraude (condutas ilícitas), respaldada pelo art. 149, VII, do CTN.

Como será mais bem desenvolvido no mérito, na presente autuação **a fiscalização buscou juntar elementos indiciários para provar a simulação**, demonstrando que a intermediação das compras de produtos do exterior por meio das empresas da DESTRO (encomendante das mercadorias da empresa ST Importações e vendedora para a B2W) seria simulada, **ainda que a pessoa jurídica fosse hígida**. Para tanto, buscou provar uma situação fática existente (vendas de mercadorias importadas da ST para a B2W), divergente da realidade documentada por meio da operação dissimulada (importação por encomenda de mercadorias feita pela ST para a DESTRO, para posterior venda das mercadorias importadas da DESTRO para a B2W). Inclusive, o art. 116 do CTN sequer é referenciado no relatório fiscal da presente autuação (e-fls. 21.401/21.487).

Os documentos acostados aos autos pela fiscalização buscam demonstrar por meio de elementos indiciários que as operações de importação por encomenda (ST – DESTRO) e compra e venda de mercadorias importadas (DESTRO – B2W) não existiriam de fato, sendo **operações entabuladas de forma simulada para ocultar a real operação de venda de produtos importados (ST – B2W), ocultando o real encomendante (B2W)**. Adiante a operação e as acusações fiscais serão mais bem compreendidas, contudo, não há qualquer nulidade suscetível a ser sanada neste ponto.

**A fiscalização anexa aos autos vultosa documentação, composta inclusive por planilhas fornecidas pelas próprias empresas no curso da fiscalização, buscando demonstrar os indícios nos quais se respalda para evidenciar a ocultação do real importador das mercadorias nos documentos da importação (B2W). Não se trata, portanto, de mera presunção, mas em respaldo em conjunto probatório indiciário**, enfrentado no mérito do presente voto. Nesse sentido, afasta-se a alegação de nulidade trazida pela empresa neste ponto.

Nesse sentido, **afastam-se as alegações de nulidade da autuação** trazidas pela Recorrente.

## II.2 – DO MÉRITO: DA SIMULAÇÃO E FRAUDE NA IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS

Antes de adentrar especificamente nos argumentos recursais de mérito, importante fazer um breve panorama de quais foram os fundamentos trazidos pela fiscalização para a autuação em tela.

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.

Trata-se, portanto, de uma situação fática distinta das ordinariamente analisadas por este Conselho: a fiscalização busca demonstrar que a real encomendante das mercadorias é empresa distinta daquela que foi identificada nas DIs.

**A fiscalização identifica 7 (sete) razões que respaldam a ação fiscal**, sintetizadas pela fiscalização no relatório fiscal do Auto de Infração às e-fls. 21.401/21.487. Tratam-se, portanto, de indícios probatórios da simulação apontados pela fiscalização e enfrentados pelas empresas em seus Recursos Voluntários. Visando reduzir a complexidade do caso, identificam-se os argumentos aventados pelas empresas em conformidade com as acusações fiscais:

(...)

Assim, a presente autuação se refere à identificação da B2W como real compradora, vez que seria a real encomendante das mercadorias, sendo que a indicação da DESTRO como encomendante nas DIs se mostrou como ocultação do real adquirente, penalizado com a pena de perdimento na forma do art. 23, V, do Decreto-lei n.º 1.455/76:

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

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

§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias. (Incluído pela Lei n.º 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 n.º 10.637, de 30.12.2002)

§ 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. (Redação dada pela Lei n.º 12.350, de 2010) (grifei)

**Confirmada pelas empresas em sede de fiscalização que as mercadorias foram revendidas, atraiu-se a hipótese do § 3º do art. 23 acima transcritos, de conversão da pena de perdimento em multa**. Neste ponto, saliente-se que a fiscalização devidamente cumpriu os requisitos legais para a conversão da pena de perdimento em multa, buscando verificar a possibilidade de apreensão das mercadorias importadas por meio do Termo de Intimação n.º 140/2017, respondido pela B2W informando que todas

as mercadorias adquiridas da DESTRO no período autuado na presente autuação foram baixadas de seu estoque (e-fl. 207).

No presente caso, os elementos probatórios buscam evidenciar que **a ST atuou como importadora em interesse da B2W e não da DESTRO. Quem deveria ter sido indicada nos documentos da importação como encomendante era a B2W, real compradora das mercadorias importadas, e não a DESTRO como o feito.**

Neste ponto, cumpre salientar que desde 2006 o gênero “importações para terceiros” foi subdividido em duas espécies distintas: a importação por conta e ordem de terceiros e a importação por encomenda, ocorrida no presente caso, por meio da qual a empresa importadora (“trading”) adquire mercadoria junto ao exportador no exterior e providencia sua entrada no território nacional, com a posterior revenda ao encomendante. Para o importador, a operação tem os mesmos efeitos de uma importação própria.

Na importação por encomenda, a importação é realizada com recursos próprios da importadora e a operação cambial para pagamento da importação é realizada exclusivamente em nome da importadora que a realiza. Assim, a “trading” está importando para destinatário certo, que determina o produto a ser importado, conforme consignado em contrato firmado entre as partes. Esta operação foi disciplinada a partir de 21/02/2006 pela Lei n.º 11.281/2006 e em 27/03/2006 pela Instrução Normativa n.º 634/2006.3 A diferença principal entre a operação de conta e ordem da operação de encomenda é a utilização de recursos por parte do adquirente da mercadoria, sendo que na importação por encomenda o verdadeiro importador das mercadorias é a trading. Contudo, além da necessidade de ser identificado expressamente nas Declarações de Importação, necessário ainda que o encomendante seja previamente habilitado no SISCOMEX (IN SRF nº 455/2004). Nos termos originários da Instrução Normativa n.º 634/2006:

Art. 1º O controle aduaneiro relativo à atuação de pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado será exercido conforme o estabelecido nesta Instrução Normativa.

Parágrafo único. Não se considera importação por encomenda a operação realizada com recursos do encomendante, ainda que parcialmente.

**Art. 2º O registro da Declaração de Importação (DI) fica condicionado à prévia vinculação do importador por encomenda ao encomendante, no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex).**

§ 1º Para fins da vinculação a que se refere o caput, o encomendante deverá apresentar à unidade da Secretaria da Receita Federal (SRF) de fiscalização aduaneira com jurisdição sobre o seu estabelecimento matriz, requerimento indicando:

I - nome empresarial e número de inscrição do importador no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ); e II - prazo ou operações para os quais o importador foi contratado.

§ 2º As modificações das informações referidas no § 1º deverão ser comunicadas pela mesma forma nele prevista.

**§ 3º Para fins do disposto no caput, o encomendante deverá estar habilitado nos termos da IN SRF nº 455, de 5 de outubro de 2004.**

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

Parágrafo único. Enquanto não estiver disponível o campo próprio da DI a que se refere o caput, o importador por encomenda deverá utilizar o campo destinado à identificação do adquirente por conta e ordem da ficha "Importador" e indicar no campo "Informações Complementares" que se trata de importação por encomenda. (grifei)

De forma sintética, diferencia-se as duas operações de importações de terceiros após fevereiro/2006:

(...)

**No presente caso, não há qualquer dúvida que houve uma importação por encomenda, financiada pela própria importadora (ST).** O fisco em qualquer momento coloca em cheque a existência de uma importação por encomenda. **A dúvida recai, tão somente, em quem foi o efetivo encomendante dessa operação, e o real destinatário das mercadorias importadas: a DESTRO (como declarado e sustentado pelas empresas em seus recursos) ou a B2W (como identificado pela fiscalização).**

Nesse sentido, **a alegação recursal no sentido de que os recursos da DESTRO estão comprovados, o que impossibilitaria a aplicação do art. 23 do Decreto nº 1.455/76 não se aplicam ao caso. Na importação por encomenda, a importação deve ser financiada pelo próprio importador, no caso a ST, não sendo relevante identificar a comprovação de recursos do encomendante aparente.** E aqui frise-se que estamos diante de uma acusação de simulação e fraude nos documentos da importação que teria sido comprovada pela fiscalização por meio de conjunto indiciário, e não de uma acusação de interposição fraudulenta presumida identificada no § 2º do referido art. 23 (quando o importador não tem os recursos para realizar a operação).

Antes de adentrar especificamente no conjunto probatório do presente processo, importante primeiramente identificar o que se entende por negócio jurídico simulado e a distinção entre a prova direta e indireta. Tratam-se de definições muito bem traçadas pelo então Conselheiro Fábio Piovesan Bozza no Acórdão nº 2301-005.119, em voto abaixo reproduzido, a qual esta relatora já fez referência anteriormente, por exemplo, no Acórdão 3402-006.831 de agosto/2019:

**"A simulação retrata um vício social do negócio jurídico, e não um vício de consentimento (as partes sabem muito bem o que querem e assim agem). De maneira intencional, as partes orquestram uma ilusão negocial com a finalidade de induzir terceiros a erro. O negócio simulado, desse modo, apenas aparenta preencher os requisitos de validade do negócio jurídico, quando, na verdade, não preenche, uma vez que as partes neutralizam os efeitos típicos do ato.**

**O negócio simulado apresenta uma incompatibilidade consciente e intencional entre a causa abstrata e a causa concreta. Em outras palavras, há uma dissonância grave entre a função típica do negócio selecionado e o fim concreto almejado pelas partes. É o caso de uma compra e venda publicamente declarada em que as partes intencionalmente apenas encenam o pagamento do preço.**

**A prova da simulação consiste em demonstrar que o negócio jurídico em discussão é mera aparência ou dissimula uma relação jurídica de natureza diversa. Para tanto, é necessário provar uma situação fática existente, só que divergente da realidade da declaração, do negócio ou do sujeito dissimulado.**

O ideal é demonstrar a existência do acordo simulatório (causa simulandi) a fim de descortinar a cooperação entre os simuladores para a realização da

maliciosa preordenação de uma aparência diversa da realidade. Tal tarefa, no entanto, não se apresenta de fácil execução, já que raras vezes essa prova será direta e estará consubstanciada num documento em que aflore claramente a intenção dos simuladores de enganar terceiros por meio de um negócio aparente.

Por esse motivo, a simulação costuma ser provada pelo comportamento concludente das partes (ou seja, a atitude do agente que permite concluir acerca da respectiva intenção e dos efeitos jurídicos perseguidos). E isso geralmente acontece mediante a reunião de indícios.

A produção de prova indireta deve ser baseada na existência de outros fatos (indícios) que, por indução lógica, levam à conclusão sobre a ocorrência do fato principal. A natureza da prova indireta, entretanto, sujeita-se a diferentes graus de crença. Por isso, o quadro de indícios deve ser preciso, grave e harmônico, isto é:

(a) preciso: o fato controvertido deve ter ligação direta com o fato conhecido, podendo dele extrair consequências claras e efetivamente possíveis, a ponto de rechaçar outras possíveis soluções; (b) grave: resultante de uma forte probabilidade e capacidade de induzir à persuasão; e (c) harmônico: com os indícios concordantes entre si e não contraditórios, os quais convergem para a mesma solução, de modo a aumentar o grau de confirmação lógica sobre uma dada ilação" (grifei).

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 negocial 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?**

Cumpr, 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

O primeiro elemento de prova aventado pela fiscalização é que **a importadora ST é uma empresa 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.** Como indicado no relatório fiscal (e-fl. 21.421):

(...)

**Este fato não é negado pelas empresas, que apenas afirmam que são pessoas jurídicas autônomas, ainda que integrantes do mesmo grupo econômico.**

Neste aspecto é importante salientar que, diferentemente de outros casos já analisados por esta turma, como no Acórdão n.º 3402-004.365 de relatoria do então Conselheiro Diego Diniz Ribeiro de 30/08/2017, **não está sendo posta em cheque no presente processo a possibilidade do grupo empresarial segregar suas atividades entre as empresas, com uma dedicação à importação (ST) ou ao varejo, com centros de distribuição (B2W/Lojas Americanas). Essa possibilidade não é negada pela fiscalização.**

No presente caso não são desconsideradas as personalidades jurídicas das empresas do grupo, inclusive aquelas que integram o grupo DESTRO, sendo certo que não se pretende tratar a ST e a B2W como uma única pessoa jurídica, ou mesmo desqualificar a ST como uma pessoa jurídica autônoma. O que se questiona é se a B2W não seria a encomendante de fato das importações realizadas pela ST, e não a ausência de personalidade jurídica.

Não se nega, portanto, que a estruturação societária, por si só, não é suficiente para demonstrar de forma direta que a ST realizava as importações em interesse da B2W. Entretanto, no presente caso, a integração da ST e da B2W no mesmo grupo econômico não foi trazida de forma isolada pela fiscalização no relatório fiscal, que traz outros elementos indiciários da importação pela ST para a B2W (e não para a DESTRO) especificamente quanto ao período sob fiscalização nos presentes autos (julho/2012 a dezembro/2013).

Assim, no presente caso, **a integração do grupo econômico se apresenta como um elemento indiciário que efetivamente aproxima a ST e a B2W: a B2W a sócia majoritária da ST, que tem como únicos sócios as pessoas jurídicas B2W e Lojas Americanas e com coincidência nas pessoas físicas administradoras.**

□ **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).

Esse elemento indiciário apenas busca evidenciar que grande parte das importações feitas pela ST tiveram a DESTRO como encomendante, sendo que **a ST não teria realizado importação para quaisquer das empresas do grupo LASA. A fiscalização reconhece que no período atuado, a ST realizou importações por encomenda para outra pessoa jurídica. Na Planilha 2 anexa ao Auto de Infração, identifica-se que as 12 declarações a que a fiscalização se refere foram emitidas em interesse da empresa MULTILINK BIO TEC IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA** (e-fl. 147):

(...)

Em sede de diligência, essas informações foram confirmadas pela ST Importações, que informou nos autos que no período objeto do presente processo “*possuía contrato de prestação de serviço de importação por encomenda com outras empresas, bem como realizou importação por encomenda para esses clientes (doc. n.º 08)*” (e-fl. 24.573) O único contrato de importação por encomenda anexado pela ST foi exatamente com a pessoa jurídica MULTILINK referenciada na planilha fiscal, firmado em março de 2012 (e-fls. 24.916/24.929).

Uma vez que não há qualquer dúvida quanto a idoneidade da ST, **essa relatora solicitou na diligência no item (i.5) da Resolução n.º 3402-001.678** o esclarecimento pela ST Importações se nos anos autuados prestava serviço para outras empresas além do Grupo DESTRO, trazendo documentação por amostragem e identificando a natureza desses serviços.

Esse ponto é relevante para esta relatora especialmente para que seja possível verificar as alegações das empresas da regularidade das operações realizadas entre a ST e a DESTRO, de forma independente, comparando com a forma como a ST realizava a importação por encomenda para outras pessoas jurídicas no período além da DESTRO. **Na diligência foi possível confirmar que o contrato de importação por encomenda firmado pela ST com a MULTILINK possuía previsões distintas do contrato da DESTRO**, firmado em janeiro de 2012 e anexado aos autos na diligência (e-fls. 24.892/24.895). Não obstante tenham sido **firmados em datas próximas** (janeiro e março de 2012), observa-se que os dois contratos possuem disciplinas bem distintas quanto à forma de operacionalização da importação por encomenda pela ST (vide objeto do contrato com a DESTRO à e-fl. 24.892 e o objeto do contrato com a MULTILINK à e-fl. 24.917, que trazem exigências distintas para a formalização do pedido de compra).

Vislumbra-se, portanto, que **o contrato da DESTRO de importação por encomenda é distinto do contrato da MULTILINK, em especial nas formalidades exigidas para o seu cumprimento, para a formalização dos pedidos de compra. Essa distinção nos tratos das importações por encomenda reforça o indício trazido pela fiscalização que haveria uma distinção no trato das importações por encomenda entre a ST e a DESTRO, que representaram o maior volume das operações realizadas pela ST no período (99,71% do total de vendas), em relação à outra pessoa jurídica para as quais a ST prestou serviço (representando 12 DI registradas no período autuado).**

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

**A suspensão da habilitação da B2W para operar no comércio exterior é um forte indício da necessidade de interpor uma pessoa jurídica habilitada para proceder com as importações, no caso a DESTRO.** Isso porque, como evidenciado acima, **o art. 2º, § 3º, da Instrução Normativa n.º 634/2006 exige que o encomendante seja previamente habilitado no SISCOMEX (IN SRF n.º 455/2004). Assim, a B2W não poderia figurar como encomendante enquanto não regularizasse sua situação no SISCOMEX.**

□ **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.**

Neste aspecto, importante salientar que **a fiscalização não ignora a existência de margem de lucro nas operações**, tendo reiterado essa informação na diligência fiscal:

Quanto à questão referente à comparação dos valores das mercadorias constantes das remessas da ST para a DESTRO com os valores das Declarações de Importação, bem como com os valores das remessas da DESTRO para a B2W e Lojas Americanas

(ii.2.1), deve ser registrado que os valores não são idênticos, havendo margem de lucro nas operações, não sendo possível, no entanto, precisar o percentual, pois apresentam-se variáveis. (e-fl. 25.090)

**O elemento indiciário levantado pela fiscalização se refere ao fato que as importações por encomenda realizadas pela ST para a DESTRO foram repassadas tão somente para as empresas do próprio grupo econômico da ST, suas sócias Lojas Americanas e B2W, sendo que a única fornecedora de produtos importados dessas empresas foi a própria DESTRO. Ou seja, a DESTRO seria mero intermediário e/ou transportador das mercadorias importadas para a B2W/Lojas Americanas** (e-fl. 21.448), ainda que seja uma pessoa jurídica atacadista, inclusive de mercadorias nacionais.

A diversidade da atuação da DESTRO, inclusive com a comercialização de produtos nacionais, foi confirmada para própria empresa em seu Recurso Voluntário, igualmente identificada no objeto de seu contrato social (conforme e-fl. 23.722):

A Recorrente é pessoa jurídica de direito privado que possui como atividade econômica precípua **a atividade atacadista, mas também atua no comércio varejista, sempre com relação as mais diversas mercadorias.** Neste contexto, a Recorrente, **além de adquirir mercadorias no mercado nacional, realiza importações para revenda,** sendo que tais importações ocorrem tanto de forma direta, quanto por meio de empresa importadora, onde ocorre a importação por encomenda, nos termos da IN SRF 634/2006. (e-fl. 23.378 - grifei)

E esse elemento indiciário não foi refutado pelas empresas, não sendo afastado pelo fato da DESTRO ter empregado margens de lucro na venda das mercadorias para a B2W. Com efeito, uma prestação de serviço de transporte/logística igualmente pode ensejar na cobrança de valores pela DESTRO, incorrendo em uma atividade lucrativa. Novamente, **a verdadeira pergunta que deve ser respondida é: o real comprador das mercadorias importadas foi a DESTRO ou a B2W?**

**Na diligência** foram solicitadas maiores informações quanto a relação comercial entre a DESTRO e a B2W, visando verificar as alegações das pessoas jurídicas quanto a forma que as operações eram realizadas e a que corresponderia a margem de lucro identificada na operação. Isso porque, **pela análise do processo não está claro qual a natureza da relação comercial entre as pessoas jurídicas: se a DESTRO atuou tão somente como uma prestadora de serviço de transporte, com logística e armazenagem de mercadorias importadas B2W/Lojas Americanas, tão somente separando as mercadorias para encaminhar para o varejo do grupo LASA, para quem a mercadoria seria previamente destinada (em consonância com a acusação fiscal); ou teria a DESTRO efetivamente atuado como uma empresa atacadista, adquirindo mercadorias importadas (na condição de real encomendante) para revender para qualquer pessoa no mercado nacional, inclusive a B2W/Lojas Americanas.**

Neste ponto, importante primeiramente salientar que **as próprias pessoas jurídicas em seus Recursos Voluntários geram essa dúvida.** Por um lado, a DESTRO qualifica que seria uma pessoa jurídica dedicada a atividade atacadista, com amplos galpões para a armazenagem de mercadorias adquiridas. **Não obstante qualificar a sua atividade como de atacadista e varejista, a sua atuação para a B2W é referenciada em sua defesa pelos termos logística, separação, embarque e armazenagem das mercadorias:**

Assim, em 2011 foi criada a Destro Brasil Distribuição Ltda., sendo que a sua principal atuação é no comércio atacadista e varejista dos mais variados artigos, com predominância de produtos alimentícios, bebidas

alcoólicas, bebidas não alcoólicas, produtos manufaturados em geral, medicamentos e demais produtos farmacêuticos, confeitaria e panificadora.

No período da fiscalização a Destro Brasil possuía – e ainda possui - a matriz no Estado de São Paulo e duas filiais, nos Estados do Paraná e Santa Catarina, respectivamente:

Matriz: CNPJ 13.495.487/0001-72 – São Paulo

Filial 01: CNPJ 13.495.487/0002-53 – Paraná

Filial 02: CNPJ 13.495.487/0004-15 – Santa Catarina

Tais estabelecimentos caracterizam-se por serem grandes pavilhões, que atendem perfeitamente as necessidades da empresa, sendo que, como forma de evidenciar a independência da Recorrente, seu total risco nas operações de importação realizadas com a empresa ST Importações, e das vendas realizadas para as empresas Lojas Americanas e B2W, é importante evidenciar todos os passos, desde a encomenda da mercadoria até a venda.

De fato, as mercadorias são importadas pela ST Importações, que emite a Nota Fiscal para a Recorrente. Em seguida, **no momento em que a mercadoria é recebida pela Recorrente, elas são direcionadas para o centro de distribuição, onde permanecem armazenadas, ainda que a revenda seja rápida.** (e-fls. 23.410/23.411)

As descrições acima comprovam que a Recorrente possui uma enorme estrutura física (30.000 m<sup>2</sup>) **de armazenamento de mercadorias** (visando o atendimento de seus clientes), **bem como estrutura logística de manuseio, separação e embarque mais do que suficiente para armazenar as mercadorias adquiridas.** Ou seja, as mercadorias importadas são efetivamente da Recorrente, **tanto que ficam armazenadas em seu galpão (estoque).** O risco do negócio é todo da Recorrente. (e-fl. 23.419 - grifei)

**Por sua vez, a B2W igualmente qualifica a atividade da DESTRO como a maior atacadista do sul do Brasil, mas que o ganho operacional na operação seria por sua capacidade de estoque e distribuição, tendo realizado a logística e fracionamento das mercadorias nas operações (tradicional nos serviços de transporte):**

88. Entretanto, a Destro é a maior atacadista do Sul do país, que compõe grupo empresarial distinto do grupo Lojas Americanas e atua no segmento atacadista há mais de 50 anos no mercado (Cf. Doc. 05 da Impugnação. Portanto, jamais se sujeitaria atuar como interposta pessoa para beneficiar terceiro, no caso, a Recorrente.

89. A relação da Recorrente com a Destro justifica-se no ganho operacional, especialmente em **logística e fracionamento de cargas** realizado por de um (sic.) fornecedor idôneo e **com enorme capacidade de estoque e distribuição.** (e-fl. 23.505)

Contudo, **mesmo com a diligência as empresas não evidenciaram, de forma direta e clara, como era operacionalizada a relação comercial entre essas empresas. As manifestações na diligência das empresas não infirmam a afirmação fiscal, que a DESTRO teria atuado tão somente como intermediária do Grupo LASA na operação, para logística/transporte e direcionamento das mercadorias importadas pela empresa do grupo (ST) para a B2W e as Lojas Americanas.**

**Em suas respostas na diligência, tanto a DESTRO como a B2W confirmaram que inexistia um contrato particular entre as partes, sendo que a relação comercial**

**decorre do fato da DESTRO ser cadastrada nos quadros de fornecedores da B2W.**  
Vejam, primeiramente, a resposta da DESTRO:

(...) a relação Grupo Destro e Grupo LASA se estende por mais de 12 anos, uma relação comercial absolutamente lucrativa para todas as empresas, do contrário não teria porque existir por tanto tempo. **A relação comercial estabelecida entre os grupos em questão não foi objeto de contrato particular, mas sim limitou-se ao credenciamento prévio da Recorrente nos quadros de fornecedores do Grupo LASA** fortalecendo-se posteriormente pelas milhares de tratativas comerciais praticadas. Tratativas também relacionadas com os inúmeros pedidos de compra do Grupo LASA à Destro. Conforme solicitado, **necessário esclarecer que os pedidos são feitos através de um portal eletrônico em que a Destro (fornecedor credenciado) mediante usuário e senha acessa as informações dos pedidos das Lojas Americanas e B2W**, que estão disponíveis diariamente. Já emitindo as notas fiscais de vendas para os produtos solicitados que interessam comercialmente a Destro atendê-los. Cada filial do Grupo LASA realiza os pedidos para a Destro.” (e-fl. 23.890).

**A DESTRO apresenta forma de pedido de compra no sistema web do ano de 2019, que não corresponde aos anos autuados** (e-fls. 24.532/24.540) vez que *“as informações lançadas em períodos anteriores a 2018 não estão disponíveis para serem juntadas ao processo, somente foram obtidas algumas notas para demonstrar como os pedidos eram feitos antigamente (Doc. 05).”* (e-fl. 23.891/23.892).

Neste ponto, importante indicar que **os documentos apresentados quanto aos pedidos de compra de 2019 confirmam o indício fiscal de que a DESTRO, mesmo que seja uma pessoa jurídica atacadista que comercializa produtos nacionais e importados, é identificada no sistema das empresas do grupo LASA como um fornecedor tão somente de produtos importados.** Todos os pedidos do ano de 2019 anexados pela DESTRO trazem a informação no cabeçalho de *“tipo de pedido: ZSIM – Pedidos Importados”*. A título de exemplo, vejamos o pedido da e-fl. 24.532:

(...)

**Ainda que não se refiram aos fatos geradores autuados, esses pedidos de compra foram apresentados pela própria DESTRO e somente reforçam o elemento probatório indiciário trazido pela fiscalização de que a DESTRO direciona mercadorias importadas para o grupo LASA, ainda que seja uma pessoa jurídica atacadista, inclusive de mercadorias nacionais.**

Por outro lado, **a B2W anexa pedidos de compra que teriam sido formulados para a DESTRO identificados em seu sistema.** Como identificado em sua manifestação na diligência:

14. A Peticionária esclarece que, conforme prática do varejo, **não há contrato de compra e venda firmado entre a Peticionária e a Destro Brasil para fornecimento de mercadorias, na medida em que as propostas de fornecimento são veiculadas em substituição aos contratos.** Além disso, todos os fornecedores da Peticionária possuem cadastro prévio junto a Cia. onde ficam armazenados todos os dados da empresa, bem como certidões de regularidade, entre outros documentos obrigatórios para que possa acontecer o negócio. Já a demanda de compras é ditada pelo departamento comercial da Peticionária com emissão dos pedidos de compras, conforme já esclarecido anteriormente (vide doc. 03).

15. Com relação à formulação dos pedidos de compra pela Peticionária, esta esclarece que, após a verificação da pertinência por parte de seu departamento comercial, **a Peticionária disponibiliza em seu sistema**

**eletrônico o pedido de compra que pode ser ou não atendido pela Destro Brasil.**

**16. Esse pedido de compra contém (i) o tipo de produto solicitado; (ii) a quantidade de produtos a serem adquiridos; e (ii) o preço desses produtos a ser pago pela Peticionária.**

17. Sobre a forma de inserção do pedido de compra, este é realizado de maneira descentralizada pela Peticionária, ou seja, cada filial da Peticionária emite pedidos de compra, no formato acima indicado, de acordo com a sua necessidade e a pertinência do produto solicitado para aquela região de atendimento.

18. Cumpre ressaltar que a descentralização é comprovada pelos pedidos de compra indicarem CNPJs distintos, que são referentes a cada uma das filiais da Peticionária. (e-fls. 24.937/24.938)

A B2W, por sua vez, anexa exemplos de pedidos de compra formulados no período de apuração que ilustrariam a sua explicação (e-fls. 24.950/24.956). Para visualização, identifica-se um exemplo constantes do sistema da B2W de pedido de panela de arroz da marca Fun Kitchen, formulado em 31/07/2012 (Pedido 3775238 - e-fl. 24.950):

(...)

Observa-se pela tela acima reproduzida, trazida pela empresa nos autos, que **não há uma clara composição do pedido (número total de painéis que foram solicitadas), sendo que ao contrário do que afirma a B2W em sua manifestação, essa tela não faz distinção entre os CNPJs das pessoas jurídicas que integram o grupo LASA que teriam realizado o pedido. Identifica-se, tão somente, o departamento de origem, no caso, como “FUN KITCHEN”.**

A identificação de uma sigla da filial da pessoa jurídica somente foi trazida pela empresa em uma extensa planilha com a relação de todos os produtos recebidos pela B2W da DESTRO entre 01/08/2012 a 31/12/2013 (e-fls. 24.957/25.066). **Essa planilha, contudo, não identifica o número do pedido de compra ou mesmo quando o pedido de compra foi elaborado, mas apenas a data de recebimento das mercadorias.** Vejamos as informações contidas nessa planilha pelo seu extrato da e-fl. 24.957:

(...)

A informação acima confirma que parte do pedido formulado pela empresa em 31/07/2012 foi atendido, nos exatos números solicitados pela filial, em 02/08/2012. As informações da importação dessas painéis, contudo, não constam do presente processo, por se referirem ao período anterior ao autuado, não sendo possível avaliar se haveria uma correlação com as importações por encomenda realizadas pela DESTRO.

De toda forma, esses documentos apresentados pela empresa não conseguem confirmar, de forma clara, que a DESTRO não atuou na operação tão somente como um ponto de armazenagem das mercadorias para a B2W (intermediária, logística ou transporte), sendo que esta última quem seria a real interessada na importação e real adquirente das mercadorias.

Inclusive, **outros documentos apresentados no curso da diligência confirmam o elemento indiciário da fiscalização de que a DESTRO estaria tão somente armazenando/transportando as mercadorias que seriam importadas para a B2W.** É o que se depreende do cotejo das informações fornecidas pela ST Importações pela B2W. Contudo, antes de fazer esse cotejo e para melhor compreender a conexão entre as informações prestadas pela ST e pela B2W, importante mencionar os outros

elementos indiciários trazidos pela fiscalização, que geraram algumas dúvidas suscitadas em sede de diligência.

□ **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.

Uma das provas elencadas pela fiscalização é um **trabalho de conclusão de estágio apresentado, em 2009, por Everaldo José Felix, um antigo estagiário da ST Importações** (e-fls. 12.213/13.311). O vínculo de estágio com a ST Importações entre janeiro e março/2008 pode ser efetivamente depreendido da relação de empregados apresentado pela empresa na fase de fiscalização (e-fl. 335). Naquele trabalho acadêmico, quando da apresentação dos resultados e a descrição da empresa, foi indicado que **as empresas integrantes do grupo LASA (B2W e Lojas Americanas) seriam clientes da ST Importações, para quem as importações por ela realizadas seriam efetivamente direcionadas** (e-fl. 13.273):

(...)

**Esse relato acadêmico, contudo, se apresentou apenas como um indício, buscando a fiscalização trazer outros elementos para demonstrar que a simulação efetivamente ocorreu nos anos de 2012 e 2013**, objeto do presente processo. Para tanto, **a fiscalização apontou a menção, desde o início do processo de importação até a venda à B2W/Lojas Americanas, a um único PO (Purchase Order). Esse mesmo número de PO é referenciado nas notas fiscais de entrada e saída emitidas pela ST Importações e das empresas do Grupo DESTRO, o que evidenciaria que as importações já seriam destinadas às empresas do grupo LASA**. Vejamos um exemplo trazido pela fiscalização no relato fiscal (e-fl. 21.454):

(...)

No "*Anexo 3F 2012 - DW x ST Entrada x ST Saída x Destro Saída*" (e-fls. 18.036/19.072) e no "*Anexo 3F 2013 - DW x ST Entrada x ST Saída x Destro Saída*" (e-fls. 19.073/20.649), a fiscalização busca evidenciar a identidade no número das POs (Ordens de Compra - Purchase Orders) e nas quantidades comercializadas entre a ST Importações, Destro Brasil e as empresas do Grupo LASA (B2W e Lojas Americanas). Para melhor visualização, vejamos um trecho do primeiro anexo mencionado (e-fl. 18.036):

(...)

Em sua defesa, a DESTRO sustenta a independência das operações, afirmando que todas as mercadorias adquiridas são destinadas ao seu estoque. Contudo, quaisquer das empresas deixavam claro a que correspondem esses números de POs e a razão pela qual eles são indicados nas notas de venda da DESTRO para as empresas do grupo LASA (B2W e Lojas Americanas). Com isso, **na diligência foi questionado: qual a razão comercial ou negocial para as notas fiscais emitidas pela DESTRO para as empresas do Grupo LASA indicarem os números dos POs identificados pela DESTRO nas encomendas para a ST Importações?**

Contudo, na visão desta relatora, **a diligência acabou por confirmar o relato da fiscalização, não deixando claro como os números dos POs são gerados e a razão pela qual esse número é identificado pela DESTRO nas notas fiscais de remessa das mercadorias para a B2W.**

Como mencionado anteriormente, na diligência foi anexado aos autos o contrato de importação por encomenda firmado entre a DESTRO e a ST. Este contrato indica que os pedidos de encomenda deveriam ser formalizados pela DESTRO com a expressa aprovação da ST. Nos termos do contrato (e-fl. 24.892):

(...)

Portanto, na forma da expressão contratual, a DESTRO, como cliente, deve proceder com os pedidos de compra de mercadorias por encomenda, que devem ser expressamente aceitos pela ST. Essa informação foi confirmada pela DESTRO na diligência:

No tocante a operação Destro - ST Importações, **a Destro envia um pedido de compras para a ST, que realiza a importação na modalidade por encomenda, conforme disposto no contrato anexo. Assim, as mercadorias são importadas pela ST Importações, que emite a Nota Fiscal para a Destro.** (e-fl. 23.887)

A DESTRO anexou aos autos cópias dos pedidos de compra da para a ST às e-fls 24.309/25.530. **Observa-se que esses pedidos indicam, no campo observação, um número de PO.** Vejamos pelo pedido de agosto de 2012 da e-fl. 24.310:

(...)

Possível observar a existência de dois números: Pedido 29296 (identificado no campo observação e na epígrafe do documento com o signo “pedido original”) e **PO 637812** (identificado no campo observação). Por sua vez, na nota fiscal da ST para a DESTRO emitida no mesmo dia da data do pedido (02.08.2012), consta no campo de observação “*FERNANDA P 67991 PO 637812*” (e-fl. 24.311). Não consta qualquer referência ao pedido 29296 que aparentemente é o número do pedido gerado na DESTRO.

A DESTRO ainda anexa outros pedidos de seu sistema que teriam sido formulados pela B2W em 06.08.2012 identificados como “*Tipo Pedido ZLAV - LASA Venda Normal Pedido Original*” n.º 601, 602 e 603 (e-fls. 24.312/24.314) que se referem às mercadorias importadas relacionadas ao pedido de importação acima. Nas notas fiscais emitidas da DESTRO para a B2W correspondentes a esses pedidos, consta o número 601, 602 e 603 sendo que, **em todas**, é identificado no campo de observações “*PO 637812*” (e-fls. 24.315/24.317).

E foi exatamente essa conexão feita pela fiscalização no mencionado “*Anexo 3F 2012 - DW x ST Entrada x ST Saída x Destro Saída*”, no qual é feita a clara conexão desse PO com as notas fiscais emitidas pela DESTRO em favor da B2W (e-fl. 18.481):

(...)

“(…) código de PO nada mais é do que um registro de identificação dos lotes envolvidos em cada operação, atribuídos pela ST em seus procedimentos de importação, utilizado pela Destro em seu pedido de compras à ST (importação por encomenda) e reiteradamente inserido no campo de informações complementares das notas fiscais subsequentes.” (e-fl. 23.883).

“Assim, todos os produtos importados pela Destro têm POs para distinguir o momento em que a Recorrente recebeu a mercadoria e controlar o lote e produto, até porque a Destro aplica o método FIFO (do inglês “first in first out” – primeiro que entra, primeiro que sai) e esse controle de estoque é

essencial, além de determinar a aplicação da correta variação cambial, que oscila periodicamente e, com isso, possibilita a formação do preço efetivo, com a margem de lucro esperada pela Recorrente nas operações.” (e-fl. 23.886)

A resposta não se mostra consistente com as demais informações dos autos, mencionadas acima: **segundo informado pela DESTRO, a ST é quem atribui o código de PO para identificação dos lotes, que são utilizados pela DESTRO para o controle dos lotes e produtos. Contudo, esses mesmo código de PO é identificado em seu pedido de compra, como visto acima. Ora, se os pedidos de importação (encomenda) são formulados pela DESTRO para a ST antes da importação, como identificado no contrato, como pode a DESTRO identificar nesses pedidos um número de PO fornecido pela própria ST para identificar os lotes já importados?**

**A geração do número de PO pela própria ST foi por ela confirmada em sua manifestação da diligência:**

“2. A Purchase Order indicada nas notas fiscais de importação e de venda das mercadorias da ST para a Destro Brasil (...) é gerada internamente pela ST quando da aprovação, pela Destro Brasil, da fatura pro forma emitida pelo fornecedor estrangeiro da ST.

3. Essa fatura pro forma é uma cotação feita pela ST com o fornecedor estrangeiro e contém (i) o nome do importador, ou seja, ST, (ii) os produtos que seriam fornecidos pela empresa estrangeira; (iii) o preço dos produtos que seriam fornecidos pela empresa estrangeira; (iv) o fabricante dos produtos a serem importados. (e-fl. 24.568).

“7. A indicação da Purchase Order nas notas fiscais tem como principal intuito rastrear o lote de mercadorias que está sendo importado, a fim de permitir o controle dos bens que já foram e estão sendo importados, bem como facilitar a identificação de lotes que (i) apresentem alguma anomalia e precisem ser substituídos; ou (ii) sofram questionamento por órgãos fiscalizadores como Procon, Inmetro, Anvisa, etc. (...)

10. Nesse sentido, a ST apresenta documentos com o objetivo de demonstrar a vinculação da Destro Brasil aos produtos importados pela ST desde a emissão da fatura pro forma até a emissão da nota fiscal de venda emitida pela ST, inclusive com a indicação da Purchase Order.

11. Importante notar que a fatura comercial emitida pelo fornecedor estrangeiro quando do embarque da mercadoria do exterior, e muito antes da chegada dos produtos no Brasil, já indica a Destro Brasil como encomendante dos produtos.

12. Por fim, relevante esclarecer que a indicação da Purchase Order neste padrão numérico/ano é prática corriqueira de mercado, inclusive sendo indicada em notas fiscais emitidas na importação e revenda para outros clientes da ST, que são diversos das empresas do Grupo Destro (Doc. 05)” (e-fls. 24.569/24.570)

Assim, **segundo informado pela ST, o número do PO seria um número por ela gerado após o pedido da DESTRO BRASIL, no momento da confirmação da fatura pro forma. Contudo, a geração do número e como ele é informado para a DESTRO não fica em qualquer momento esclarecido no processo. Por exemplo, quanto ao mencionado PO 637812, não constam dos autos a cópia da fatura pro forma emitida pelo fornecedor estrangeiro da ST, não sendo possível confirmar quando essa fatura pro forma foi emitida (se antes ou após o registro do pedido de 02/08/2012).**

**A ST trouxe exemplos de faturas pro forma cujos pedidos de compra que, além de não confirmarem as informações por ela prestadas, não foram trazidas em conjunto com pedidos de compra formulados pela DESTRO. É o caso da fatura pro forma das panelas inox de arroz Fun Kitchen datada de 28/05/2012 (e-fl. 24.617). Nessa fatura pro forma não consta um número de PO. Esse PO somente é identificado na fatura internacional dos mesmos produtos emitida somente em 01/08/2012, essa sim com um número de PO que corresponde ao número da invoice internacional (PO 1959/12), mas sem qualquer referência a fatura pro forma (e-fl. 24.618):**

(...)

**A planilha de preço de venda para a DESTRO com esse número de PO, que supostamente seria aprovado pela DESTRO, não possui uma data, mas faz expressa referência à própria DI, registrada em 12/09/2012 (e-fl. 24.626):**

(...)

Com isso, **ao contrário do que foi afirmado pela ST na diligência, essa planilha com a apuração de preço de venda que supostamente deveria ser aprovada pela DESTRO, com o número do PO, não foi transmitida em maio/2012, quando emitida a fatura pro forma, mas sim em setembro/2012, após o registro da DI. E, aparentemente, o PO é o número gerado a partir da invoice internacional, e não pela fatura pro forma como informado pela ST. A ST não anexou qualquer documento em relação a esse processo relacionado à DESTRO, seja o seu pedido de encomenda, seja a suposta aprovação da fatura pro forma.** Consta, tão somente, essa planilha de apuração de preço de venda final, **sem qualquer visto ou confirmação de recebimento por parte da DESTRO**, inexistindo um comprovante de que essa planilha efetivamente tenha sido recepcionada ou confirmada pela DESTRO.

Ademais, como visto pelos exemplos de pedidos anexados pela DESTRO aos autos, mencionados acima, **o número do PO é identificado no campo de observação dos pedidos de encomenda formulados pela DESTRO para a ST, o que denotaria que esses pedidos de encomenda somente seriam transmitidos pela DESTRO após a própria transmissão da invoice internacional (que indica o número de PO).**

**Essa inconsistência nas informações acabam respaldar os elementos indiciários levantados pela fiscalização, no sentido de que a ST estaria agindo para a importação de mercadorias em interesse da própria B2W, sem efetivo interesse na importação pela DESTRO.** Acresce-se que a fiscalização fez uma conexão entre o referido PO 195912 e as compras da B2W no “Anexo 3F 2012 - DW x ST Entrada x ST Saída x Destro Saída” (e-fl. 18.966):

(...)

Sob esta perspectiva que se entende que os documentos apresentados pelas empresas não afastam a afirmação da fiscalização feita pela diligência fiscal no sentido e que **“não existiam “pedidos” reais de mercadorias das empresas Lojas Americanas e B2W para as empresas do grupo Destro, mas apenas simples repasse de mercadoria.”**

A DESTRO ainda afirma que usa o número do PO como critério de identificação dos lotes para “(i) apuração do lucro havido em cada operação frente a variação cambial, desde a importação até a venda final, bem como para (ii) identificar, de forma clara e precisa, as mercadorias pertencentes a cada lote, inclusive para fins de quantificação do estoque” da DESTRO. Mas **se os lotes são segregados pela DESTRO, com a identificação de novos números de lacres nas mercadorias, como por ela afirmado, qual a razão comercial para que o mesmo número de PO identificado pela ST seja identificados nas notas fiscais emitidas para a B2W? Essa questão não é em qualquer momento esclarecida pelas empresas**, não afastando esse indício forte

trazido pela fiscalização de que as mercadorias já seriam previamente destinadas à B2W.

A B2W apenas afirma, de forma geral que “a PO constante nas informações adicionais das notas de venda da Destro Brasil é mera informação adicional sem relevância para a Petionária, uma vez que o processo de reconhecimento da compra e recebimento da mercadoria nos centros de distribuição é feita pelo número do pedido gerado em seu portal Web” (e-fl. 24.935) Contudo, a identificação no mesmo número de PO para diferentes notas fiscais, todas relacionadas com a mesma importação, efetivamente pode denotar um redirecionamento prévio das mercadorias para a B2W, ainda que ela afirme que essa informação indicada nas notas não tenham relevância para o controle de recebimento das mercadorias.

**Todos esses elementos são complementados pela informação em torno da propriedade intelectual das mercadorias importadas pela ST Importações e remetidas para a DESTRO.**

No relatório fiscal, afirma a fiscalização que “muitos produtos importados pela ST Importações possuem marcas cuja propriedade recai sobre empresa comercial do grupo LASA.” (e-fl. 21.471). Por essa razão, sua comercialização não seria de livre disposição por parte da DESTRO. Como indicado no relatório fiscal:

**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 empresa comercial do grupo LASA. Portanto, as empresas do grupo DESTRO não seriam, em tese, 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 do grupo LASA, os reais adquirentes.** (e-fl. 21.471)

A fiscalização traz diferentes exemplos cuja propriedade da marca foi atribuída à B2W, dentre as quais a “FUN KITCHEN”, trazendo as cópias das telas do INPI, bem como as marcas “LIFEZONE”, “LA CUISINE” e a “OFFICE BASICS” (e-fl. 21.471/21.473).

**Na diligência, foram solicitadas às Recorrentes maiores informações quanto às restrições estabelecidas pela concessão das marcas para os produtos, questionando ainda se haveriam outros produtos importados pela ST Importação e comercializados para a DESTRO com restrição de comercialização por uso da marca destinado a empresa do Grupo LASA.** Nos termos da Resolução n.º 3402-001.678:

(i.4) Em torno das licenças de marca: (i.4.1) especificamente quanto à marca “Fun Kitchen”, cuja propriedade da marca foi atribuída à B2W, conforme exemplo trazido pela fiscalização: quais as restrições estabelecidas pela concessão da marca para o produto? Apenas as empresas da B2W podem comercializar produtos dessa marca? (i.4.2) Há produtos importados pela ST Importação e comercializados para a DESTRO com restrição de comercialização por uso da marca destinado a empresa do Grupo LASA? Caso positivo, como a DESTRO segrega em seu estoque os produtos abrangidos pela restrição de comercialização? Todas as mercadorias importadas poderiam ser remetidas para outras empresas? Em outras palavras, a formação de estoque pela DESTRO com as mercadorias importadas pela ST Importações poderia ser comercializada pela DESTRO ou apenas pelas empresas do Grupo LASA? Há exigências/restrições estabelecidas pelo INPI para as mercadorias importadas pela ST Importações? (e-fls. 23.851 - grifei)

**Na diligência, as empresas se pautaram a responder de forma contundente ao item (i.4.1) acima, no sentido de que a concessão da marca da FUN KITCHEN somente ocorreu em 28/07/2015, não obstante o pedido da marca tenha sido protocolado em 2009, inexistindo qualquer forma distinta de comercialização dos produtos do Grupo LASA por parte da DESTRO:**

DESTRO:

**Conforme documento obtido em consulta à base de dados do INPI (Doc. 06) a concessão do registro da marca “Fun Kitchen” à empresa B2W ocorreu em 28/07/2015: (...) Portanto, não existia qualquer restrição legal que impossibilitava a Destro comercializar os produtos da marca “Fun Kitchen” durante o período autuado (agosto de 2012 a dezembro de 2013). (...) Assim, os produtos em referência importados pela ST Importações e comercializados pela Destro não possuíam restrição comercial, especialmente durante o período autuado** (agosto de 2012 a dezembro de 2013), que sequer havia sido concedido o registro da marca à B2W (que aconteceu em 2015).

**A Destro importava os produtos “Fun Kitchen”, através da ST Importações, na modalidade por encomenda, exercia suas atividades de logística e armazenagem, nos mesmos moldes como faz com qualquer outra mercadoria importada, aplicava sua margem de lucro padrão quando efetuava a venda desses produtos às Lojas Americanas e B2W** (nos termos que se verifica da planilha devidamente acostada aos autos - Doc.07-Arquivo não paginável e exemplo abaixo consubstanciado) e continua sendo a única responsável pelas mercadorias importadas.” (e-fls. 23.896/23.897)

(...) caso algum produto “Fun Kitchen” venha com defeito a responsabilidade pela mercadoria é unicamente da Destro, como de fato ocorreu no caso abaixo exemplificado, em que as mercadorias do lote PO 2005-16 vieram com defeito no parafuso e foi necessário a troca: (...) Como o produto do lote supracitado não poderia ser retrabalhado pela Destro a Melgaço e Santos Distribuição, representante da marca chinesa que fabrica os produtos “Fun Kitchen”, assumiu a recompra dos produtos com defeitos (Doc. 08 – Planilha (Arquivo não paginável) e NFs devidamente juntadas). Outrossim, o controle de estoque é igual para todos os produtos importados, inclusive “Fun Kitchen”, não há segregação de estoque, o controle é feito através dos números dos POs, como já informado nessa manifestação e muitas vezes os produtos “Fun Kitchen” ficam em estoque por períodos longos, superiores ao período autuado, conforme se exaure do exemplo abaixo, com produto ainda disponível no estoque da Recorrente (Doc. 08): (...) Todos os produtos, sem exceção, têm POs para distinguir o momento em que a Recorrente recebeu a mercadoria, além de possibilitar a aplicação da correta variação cambial e com isso a formação do preço efetivo, com a margem de lucro esperada pela Recorrente. Deste modo, não existia qualquer restrição legal que impossibilitava a Destro comercializar os produtos da marca “Fun Kitchen”, o que demonstra novamente que o Fisco pautou-se unicamente em indícios, sem qualquer suporte documental. (e-fl. 23.898/23.899)

ST 18. A marca Fun Kitchen é detida pela B2W desde 28.7.2015, nos termos indicados no registro da marca disponibilizado pelo INPI (doc. n.º 7. Por isso, não existe restrição para comercialização dos produtos da marca Fun Kitchen para o período anterior a essa data. (e-fl. 24.572)

Quanto ao item i.4.2, afirma que “não havia qualquer restrição de comercialização dos produtos da marca Fun Kitchen pela ST entre agosto de 2012 e dezembro de 2013.” (e-fl. 24.573)

□ B2W “19. A marca Fun Kitchen foi concedida pelo Instituto Nacional da Propriedade Industrial (“INPI”) em favor da Peticionária em 28.07.2015, com vigência até 28.07.2025. Desse modo, à época das importações tratadas no presente feito (agosto de 2012 a dezembro de 2012) não havia exclusividade para a comercialização da referida marca, conforme comprovado pelo estrato emitido pelo INPI (doc. 04).” (e-fl. 24.938).

Quanto ao item (i.4.2), responde que “a restrição para a comercialização dos produtos da marca fun kitchen não existia quando da ocorrência das importações tratadas no processo administrativo.” (e-fl. 24.939)

Assim, **quanto às demais marcas identificadas pela fiscalização no Auto de Infração, como a LA CUISINE, LIFEZONE, e a OFFICE BASICS as empresas não se pronunciaram ou trouxeram qualquer esclarecimento adicional solicitado, em especial quais seriam as restrições impostas pelo INPI.**

**Contudo, a planilha trazida pela B2W em sede de diligência já transcrita acima, com a relação de todos os produtos recebidos pela B2W da DESTRO entre 01/08/2012 a 31/12/2013, traz produtos das marcas LIFEZONE e LA CUISINE, esta última indicada na própria reprodução da planilha acima trazida** (e-fls. 24.957/25.066). Essas duas marcas, tal como a marca FUN KITCHEN, são identificadas pela empresa na coluna “*Descrição do Departamento*”.

Em suas manifestações, as empresas entendem que somente no momento da concessão da marca pelo INPI que seria admitido se falar em quaisquer restrições a outras pessoas jurídicas. Essa posição pode eventualmente trazer discussões na seara do direito comercial, sendo possível encontrar posicionamentos jurisprudenciais reconhecendo direitos em torno da marca desde a data do depósito do pedido de registro na forma do art. 130 da Lei n.º 9.279/19964:

Art. 130. Ao titular da marca **ou ao depositante** é ainda assegurado o direito de:

I - ceder seu registro ou pedido de registro;

II - licenciar seu uso;

III - zelar pela sua integridade material ou reputação.

Art. 131. A proteção de que trata esta Lei abrange **o uso da marca em papéis, impressos, propaganda e documentos relativos à atividade do titular.**

De toda forma, no presente caso não será necessário ingressar nessa discussão. Isso porque, **em consulta ao endereço eletrônico do INPI, possível confirmar que as outras marcas mencionadas pela fiscalização tiveram o registro da marca em favor das empresas do Grupo LASA à época do período autuado.**

**É o caso da marca LIFEZONE, concedida à B2W em 04/01/2011, vigente à época dos fatos geradores autuados considerando seja a data do pedido de registro, seja a data de sua concessão:**

(...)

Da mesma forma, **a marca LA CUISINE teve um registro de marca pelo INPI em 2010 em favor da ST IMPORTAÇÕES:**

(...)

Especificamente quanto a essa última marca, há outros pedidos e concessões de marcas para a ST e para a B2W, não sendo possível diferenciar qual a distinção entre os processos. De toda forma, o que se denota é que **em se tratando de marcas registradas para comercialização pelas empresas do Grupo LASA, em especial aquelas concedidas para as empresas varejistas do Grupo (B2W e Lojas Americanas), as mercadorias importadas adquiridas pela DESTRO não poderiam ser por ela revendidas para outras pessoas jurídicas sem o consentimento do titular da marca, na forma do art. 132 da Lei n.º 9.279/96.**

Art. 132. O titular da marca não poderá:

I - impedir que comerciantes ou distribuidores utilizem sinais distintivos que lhes são próprios, juntamente com a marca do produto, na sua promoção e comercialização;

II - impedir que fabricantes de acessórios utilizem a marca para indicar a destinação do produto, desde que obedecidas as práticas leais de concorrência;

III - impedir a livre circulação de produto colocado no mercado interno, por si ou por outrem com seu consentimento, ressalvado o disposto nos §§ 3º e 4º do art. 68; e

IV - impedir a citação da marca em discurso, obra científica ou literária ou qualquer outra publicação, desde que sem conotação comercial e sem prejuízo para seu caráter distintivo. (grifei)

Frise-se novamente que **na diligência foi oportunizado às empresas se manifestarem sobre outras marcas além da Fun Kitchen, mas as empresas se silenciaram sobre essa questão.** Com isso, **as empresas não se manifestaram sobre a extensão das restrições estabelecidas pelo INPI, nem se foram deferidas à DESTRO a concessão de consentimento para colocar as mercadorias em circulação no mercado. Inclusive, em sede de Impugnação, a ST anexou aos autos cópias de contratos de licença de uso de marcas firmados com a B2W e as Lojas Americanas (e-fls. 23.228/23.284) em 2016, que inclusive relacionam marcas vigentes à época dos fatos autuados. Ainda que os contratos permitam que as marcas sejam sublicenciadas pela ST, não constam dos autos contrato ou informação quanto ao sublicenciamento para a DESTRO, que deveria ser expressamente autorizada pelas detentoras das marcas.**

Por fim, importante salientar que **na diligência foi efetivamente afastado pela fiscalização o indício quanto à ausência de troca de lacres de mercadoria no período autuado.** Com efeito, no relatório fiscal, afirma a fiscalização que "*em várias NF-e da amostra, verificou-se que o número do lacre aposto à mercadorias constantes da NF-e de Saída das mercadorias da ST Importações era o mesmo número do lacre aposto às mercadorias constantes das NF-e de Saída de Destro Brasil com destino às empresas B2W e LOJAS AMERICANAS.*" (e-fls. 21.410). Contudo, **em análise do Anexo 3F 2012 (e-fls. 18.036/19.072) foi possível atestar que havia efetiva troca de lacres e de veículos.** Sobre essa questão, assim se manifestou a fiscalização na diligência:

#### 1. QUESTÃO (ii.1)

Inicialmente, quanto à solicitação referente ao cálculo do "percentual das operações, em relação ao total levantado nessa ação fiscal, que não ocorreram a troca de lacres e de veículos, quantificando quantas seriam as "várias Nfe" que não teriam a alteração do número de lacre", deve ser esclarecido que se trata de atividade inexecutável, porquanto não se dispõe mais das tabelas geradas em formato de planilha eletrônica, somente as que estão no processo

em formato PDF, e principalmente pelo fato de que, **no curso da fiscalização, não foi elaborado algoritmo capaz de separar as operações nas quais eram mantidos os números de lacre e das operações nas quais não eram mantidos os números de lacre.**

De fato, o que a Fiscalização fez sobre essa questão foi apenas resgatar, em notas fiscais verificadas, casos em que sequer os lacres e veículos eram trocados, agregando, desta forma, mais uma informação às circunstâncias fáticas constatadas. Com efeito, no próprio relatório da fiscalização consta que as questões observadas “indicam também o papel desempenhado por Destro Brasil na logística operacional do esquema, funcionando a mesma como um centro de fracionamento e distribuição das mercadorias”. **Portanto, ao identificar a atuação de Destro Brasil como um centro de fracionamento e distribuição de mercadorias, reconhece-se que, em outros casos, o lacre era rompido para fracionamento das mercadorias, o que não afasta, no entanto, a constatação de que já havia uma destinação prévia para os bens, como restou demonstrado no presente processo.** (grifei)

Contudo, como indicado pela fiscalização, **a troca de lacres pela DESTRO realmente não afasta o conjunto indiciário levantado no Auto de Infração, por evidenciar que a empresa tão somente atuava como uma empresa de logística, separando as mercadorias para serem direcionadas para as efetivas adquirentes das mercadorias importadas, as sócias da ST (Lojas Americanas e 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:

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: (...)

**II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;** (grifei)

**A B2W, portanto, foi ocultada como real compradora das mercadorias importadas mediante simulação,** configurando a hipótese de **dano ao Erário** prevista no art. 23, V do Decreto-lei n.º 1.455/1976, passível de punição com a pena de perdimento das mercadorias (§1º). Vejamos novamente o teor desses dispositivos:

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)

§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002) (grifei)

Acresce-se ainda que, ao contrário do que pretendem as Recorrentes, **o dano ao erário decorre da expressa previsão legal do art. 23, V, do Decreto-lei n.º 1.455/1976, que indica que o dano ocorre quando da ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação de importação. Independe, portanto, de efetiva comprovação de supressão de tributos na operação.** Nesse sentido são os posicionamentos reiterados desta turma, como já identificados nos acórdãos 3402-006.831, de agosto/2019 e 3402-006.900, de setembro/2019, de minha relatoria.

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 fugir 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.

E nesse ponto **a fiscalização assim se manifestou na diligência:**

2- QUESTÃO (ii.2)

Já no que concerne à questão referente ao IPI (ii.2.2), **não obstante o fato de ter havido incidência do referido imposto no desembaraço, assim como ter havido o destaque do imposto nas saídas de ST e DESTRO, é incorreto afirmar que não houve lesão ao erário, porquanto a base de**

**cálculo usada revelava-se muito menor que a base de cálculo que serviria de apuração do imposto caso o IPI incidisse sobre a saída das mercadorias das filiais de B2W ou Americanas.** Vejamos um exemplo:

(...)

**Nos quadros acima observamos a diferença entre o valor de um produto na remessa do grupo DESTRO para o grupo LASA e o valor do mesmo produto na venda realizada por LASA.**

**Considerando que o IPI é não cumulativo, compensando-se o que é devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, podemos, por simplificação, considerar que o IPI total pago sobre todas as operações realizadas com o produto (desde o desembarço até a última etapa na qual houve o destaque do imposto) teve como base de cálculo o valor de R\$ 21,14, valor significativamente menor que o aplicado na venda ao consumidor (R\$ 39,99), e que serviria de base de cálculo do IPI, caso a saída de LASA fosse fato gerador do imposto.**

Ademais, **mesmo que não houvesse diferença no montante recolhido de IPI aos cofres públicos, seria incorreto afirmar que não houve dano ao erário, porquanto o comportamento tido como ilegal é a ocultação, que se perfaz por todo e qualquer meio de fraude ou simulação, incluindo a interposição fraudulenta.** De fato, **a mera utilização de pessoa interposta, com a ocultação do real adquirente das mercadorias, já representa dano ao erário punível com o perdimento das mercadorias, que pode ser convertido em multa de 100% sobre o valor da operação.**

**Afinal, a interposição tem o potencial de acobertar outros objetivos perseguidos por quem se oculta ao Fisco, tais como:**

**- O oculto pode não desejar se submeter ao crivo da fiscalização no processo de habilitação no SISCOMEX;**

**- O oculto pode não desejar ocupar a condição de responsável pelo pagamento do imposto de importação e de multas referentes à importação, prevista na legislação para encomendantes e adquirentes declarados;**

**- O oculto pode não desejar que aumente sua probabilidade de ser fiscalizado, tendo em vista que passaria a fazer parte do universo de potenciais fiscalizados da Fiscalização Aduaneira.** (e-fls. 25.095/25.096)

Assim, **ainda que as operações entre a ST, DESTRO e B2W tivessem margem de lucro e foram tributadas, isso não afasta o dano ao erário causado pela ocultação do real adquirente das mercadorias, comprovado pelo conjunto documental indiciário anexado aos presentes autos.**

Correta, portanto, a aplicação da pena de perdimento proposta pela fiscalização com fulcro no art. 23 do Decreto-lei n.º 1.455/1976.

(...)

### III. CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

Constata-se coincidência de argumentos de defesa no processo acima referenciado e no presente, tendo havido naquele, conforme já apontado, a realização de duas diligências para

se esclarecerem 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.

### **I.3. Redução da multa.**

O Recorrente argumenta que ocorrera mero erro de preenchimento da declaração de importação dos produtos, razão pela qual devia ser aplicada apenas a multa de 1% do valor aduaneiro dos bens, nos termos do art. 711, inciso III, do Decreto n.º 6.759/2009, já que não houve fraude ou simulação necessários para a caracterização da interposição fraudulenta.

Além do fato de ter havido a comprovação da ocorrência de simulação, trata-se de inovação de argumento de defesa (preclusão), uma vez que tal pedido, sem natureza de ordem pública, não foi formulado na primeira instância, razão pela qual dele aqui não se conhece.

## **II. Recurso Voluntário de ST Importações.**

No Recurso Voluntário, ST Importações também requereu a reforma parcial da decisão recorrida, com o cancelamento integral do auto de infração, ou o afastamento da pena de perdimento, com a aplicação da multa prevista no art. 711, inciso III, do Decreto n.º 6.759/2009, em razão da inocorrência de dolo ou má-fé, arguindo, praticamente, os mesmos fundamentos da defesa das Lojas Americanas.

Quanto à alegada impossibilidade de se exigir a multa destes autos por já ter havido a exigência da multa por cessão de nome prevista no art. 33 da Lei n.º 11.488/2007, trata-se de matéria sumulada neste CARF, *verbis*:

### **Súmula CARF n.º 155**

A multa prevista no art. 33 da Lei n.º 11.488/07 não se confunde com a pena de perdimento do art. 23, inciso V, do Decreto Lei n.º 1.455/76, o que afasta a aplicação da retroatividade benigna definida no art. 106, II, "c", do Código Tributário Nacional.

Trata-se de imposições distintas, uma decorrente da conversão da pena de perdimento de mercadorias importadas (inciso V do art. 23 do Decreto-lei n.º 1.455/1976) e a outra em decorrência da cessão do nome para realização de operações de comércio exterior (art. 33 da Lei n.º 11.488/2007).

Conforme já decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), acórdão n.º 9303-008.721, de 12/06/2019, “[a] penalidade instituída pela Lei n.º 11.488/07, equivalente a multa de dez por cento do valor da operação, aplicável à pessoa jurídica que cede o nome, não revogou nem trouxe qualquer consequência para os casos em que é cabível a cominação da multa de conversão da pena de perdimento, prevista no artigo 23 do Decreto-Lei n.º 1.455/76, com a redação introduzida pela Lei 10.637/02”.

Ainda de acordo com a CSRF, “os bens jurídicos tutelados por uma e por outra medida coercitiva não guardam nenhuma identidade entre si. Embora as duas infrações possam decorrer de um mesmo evento, a multa pela cessão do nome destina-se a coibir o uso abusivo da pessoa jurídica, apenando conduta à qual era antes imposta a “pena” de inaptidão do CNPJ, medida que violava os mais elementares pressupostos da ação estatal de controle da atividade privada, agindo com força desproporcional, ao impedir o particular de exercer sua atividade

profissional. Já a multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria importada destina-se a coibir o ingresso de mercadoria estrangeira em situação irregular no território nacional, quando o bem, sujeito à pena de perdimento, escapa ao controle aduaneiro e é internalizado.”

Nesse sentido, conclui-se pela inoccorrência de qualquer irregularidade na exigência de ambas as penalidades.

No que tange à responsabilidade solidária, tal matéria foi abordada no introito deste voto, devendo-se rejeitar, de pronto, as alegações do Recorrente de inexistência de interesse comum, pois tal interesse restou plenamente demonstrado, e de não ocorrência de dano ao Erário por falta de pagamento de tributos, pois tal hipótese não influi na configuração do ilícito.

Quanto às demais matérias aduzidas no recurso, aplicam-se aqui os mesmos fundamentos supra (item I deste voto).

### **III. Conclusão.**

Diante do exposto, vota-se por não conhecer do Recurso Voluntário interposto por Destro Brasil Distribuição Ltda., em razão da não formação de litígio em decorrência da intempestividade da apresentação da Impugnação, e, quanto aos Recursos Voluntários interpostos por Lojas Americanas S/A e ST Importações Ltda., em não conhecer de parte deles, por preclusão, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em lhes negar provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Relator

### **Declaração de Voto**

Conselheiro Mateus Soares de Oliveira

a) Das Modalidades de Importação.

Uma vez portador da licença para operar no comércio exterior o empresário pode promover importações em três modalidades básicas.

A primeira é a direta, regulamentada pela IN da SRFB nº 680/2006. A segunda é a por conta e ordem de terceiros e a terceira é a modalidade por encomenda, encontrando-se as duas últimas regulamentadas atualmente pela IN da SRFB nº 2101/2022.

Operação direta não contempla maiores dúvidas, restando caracterizada pela compra de um produto de um fornecedor estrangeiro por ocasião da transposição e ingresso desta mercadoria em território nacional.

Em relação a operação por conta e ordem, o artigo 2º da referida IN estabelece que:

Art. 2º Considera-se operação de importação por conta e ordem de terceiro aquela em que a pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria de procedência estrangeira adquirida no exterior por outra pessoa, física ou jurídica.

No tocante a operação de importação por encomenda, segue o artigo 3º:

Art. 3º Considera-se operação de importação por encomenda aquela em que a pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em seu nome e com recursos próprios, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria de procedência estrangeira por ela adquirida no exterior para revenda a encomendante predeterminado.

São várias as diferenças entre estas modalidades. Inclusive, a respeito deste tema, sugere-se a leitura do excelente Voto Vencedor proferido pela Conselheira Cynthia Elena Campos no Acórdão nº 3402-009.984.

Dentre as peculiaridades de cada modalidade e, relacionando-se com o presente caso, chama-se atenção ao fato de que na por conta e ordem os recursos utilizados são do próprio destinatário do produto, ao passo que na modalidade encomenda são do importador.

b) Das Modalidades de Interposição Fraudulenta de Terceiros Comprovada e Presumida e as Sanções:

A interposição fraudulenta de terceiros consiste na ocultação do real destinatário da mercadoria importada, cuja operação utiliza-se de uma empresa ‘interposta’ que figura entre o exportador e a chamada ‘empresa oculta’.

Discorrendo em excelente voto a respeito, o Conselheiro TREVISAN assim se pronunciou acerca dos motivos que levaram o legislador estabelecer dois tipos legais de interposição fraudulenta (Acórdão 3403002.865):

A questão referente ao IPI é uma, mas não a motivação de todo o arcabouço legislativo disciplinando as importações por conta e ordem e encomenda, prática que pode ser prestar a propiciar subfaturamento, sonegação na tributação interna, burla a controles administrativos e à habilitação, e fuga a parâmetros de seletividade aduaneiros (canais de conferência mais rigorosos). Assim, a construção jurídica desenvolvida apenas com o perdimento, v.g., uma empresa que recolhe todos os tributos devidos (inclusive o IPI), mas ainda assim oculta terceiro de forma fraudulenta em operação de comércio exterior. A visão exclusivamente tributária do comércio exterior é míope, e ignora os contornos aduaneiros das operações. Veja-se que o fisco aponta, na autuação, possíveis benefícios obtidos com a fraude, sendo a “quebra da cadeia do IPI” um deles.

Ou a interposição fraudulenta ocorre na forma comprovada, ocasião em que a fiscalização demonstra de forma inequívoca que a operação da importação foi realizada para repassar a mercadoria para o real proprietário que tenha se utilizado da empresa interposta por

motivos diversos, dentre os quais acima mencionados pelo Ilustre Conselheiro em julgado de interposição. Seu fundamento legal é o artigo 23, V do Decreto n.º 1455/1976.

Mas em determinadas circunstâncias a fiscalização não detém de todos os elementos de prova necessários para enquadrar a operação na modalidade comprovada. Diante disto e, considerando vasto conjunto de indícios de irregularidades na importação, com fulcro no V, § 2º do artigo 23 do Dec. 1455/1976, a autoridade fiscal intima o contribuinte para apresentar prova da origem, disponibilidade e transferência do capital utilizado na operação de importação.

Veja-se a redação de cada dispositivo em comento:

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

**PRESUMIDA:** § 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.(Incluído pela Lei n.º 10.637, de 30.12.2002)

O ônus da prova é invertido em ambas as modalidades. Na comprovada há necessidade de se demonstrar o DOLO. E esse ônus é do FISCO. Não há como praticar a FRAUDE ou a SIMULAÇÃO sem a respectiva intenção. Por isso a exigência desta prova. Sem ela o Auto de Infração deve ser cancelado. A propósito esta Egrégia Corte é pacífica neste sentido, onde se destacam brilhantes votos, a ex do Conselheiro Leonardo Branco:

(Acórdão 3201-008.237).

MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA, NA IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO DOS REAIS INTERVENIENTES NA OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO MEDIANTE SIMULAÇÃO. ART.23, DO DECRETO-LEI 1455/76. PRESUNÇÃO LEGAL. ART. 27 DA LEI Nº 10.637/2002. ÔNUS PROBATÓRIO.

A interposição fraudulenta na operação de comércio exterior perfaz-se quando houver a ocultação do sujeito passivo da operação de importação, mediante fraude ou simulação. As demonstrações feitas pela fiscalização devem ser amparadas por documentação que atestam a ocorrência da conduta tal qual tipificada em lei. Ônus probatório da simulação é do fisco.

Nos termos do art. 23, da Lei n.º 10.637/2002, a operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste. A presunção somente resta autorizada mediante a comprovação de que o recursos utilizados na operação não pertenciam ao importador que formalizou a declaração de importação.

No caso da modalidade presumida o ônus da prova é invertido. Intima-se o contribuinte a demonstrar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos. Não há necessidade de se comprovar a real intenção do contribuinte em fraudar. Basta a falta da demonstração efetiva e clara dos pressupostos acima indicados.

Em ambos os casos o objeto tutelado pelo Estado é o controle aduaneiro que, diga-se de passagem, vai muito além da mera fiscalização tributária. Não por acaso foi citado

trecho do Acórdão n.º 3403002.865 que elenca várias situações que se encaixam no contexto ora em comento.

A sanção básica para os casos de interposição é o perdimento, consoante V, §1º do art. 23 do referido Decreto. Diga-se de passagem a mais gravosa do ordenamento jurídico nacional, motivo pelo qual deve ser analisada com a devida cautela.

Nos casos em que a mercadoria não é encontrada por ter sido revendida ou consumida, no próprio V, § 3º do artigo 23, consta a solução, qual seja, conversão do perdimento para a aplicação da multa no percentual de 100% do valor aduaneiro do produto.

§ 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 n.º70.235, de 6 de março de 1972.

No mesmo sentido e com a mesmíssima redação, dispõe o § 1º do art. 689 do Regulamento Aduaneiro:

Art. 689, § 1º do Regulamento Aduaneiro:

§1ºAs 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 n.º 70.235, de 1972(Decreto-Lei n.º 1.455, de 1976, art. 23, §3º, com a redação dada pela Lei n.º 12.350, de 2010, art. 41).(Redação dada pelo Decreto n.º 8.010, de 2013)

Registra-se que no caso da modalidade presumida, o importador ostensivo, responsável pela cessão do nome é submetido a sanção pecuniária prevista no artigo 33 da Lei n.º 11.488/2007. Eis a sua redação:

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).

Parágrafo único. À hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Esta penalidade também encontra-se prevista no Regulamento Aduaneiro, a saber:

Art.727.Aplica-se a multa de dez por cento do valor da operação à 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 ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários (Lei n.º 11.488, de 2007, art. 33, caput).

§1ºA multa de que trata o caput não poderá ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais)(Lei n.º 11.488, de2007, art. 33, caput).

§2ºEntende-se por valor da operação aquele utilizado como base de cálculo do imposto de importação ou do imposto de exportação, de acordo com a legislação específica, para a operação em que tenha ocorrido o acobertamento.

§3º A multa de que trata este artigo não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias importadas ou exportadas.

Neste aspecto, é importante colacionar e refletir acerca da redação do artigo 81 da Lei n.º 9430/1996, especificamente §§ 1º e 2º.

Art. 81 da Lei n.º 9.430/1996:

§ 1º Será também declarada inapta a inscrição da pessoa jurídica que não comprove a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior.

§ 2º Para fins do disposto no § 1º, a comprovação da origem de recursos provenientes do exterior dar-se-á mediante, cumulativamente:

I - prova do regular fechamento da operação de câmbio, inclusive com a identificação da instituição financeira no exterior encarregada da remessa dos recursos para o País;

II - identificação do remetente dos recursos, assim entendido como a pessoa física ou jurídica titular dos recursos remetidos.

§ 3º No caso de o remetente referido no inciso II do § 2º ser pessoa jurídica deverão ser também identificados os integrantes de seus quadros societário e gerencial.

A abordagem deste dispositivo é importantíssima por vários motivos. A começar porque é citado no artigo 33 da Lei n.º 11.488/2007, de onde se extrai que a multa de 10% do importador ostensivo não é aplicável quando o importador não demonstrar origem, disponibilidade e efetiva transferência dos recursos aplicados na operação de comércio exterior.

Em segundo pois os incisos I e II do parágrafo segundo estabelecem, com redação cristalina, os parâmetros a serem seguidos para se comprovar origem de recursos por parte do contribuinte.

c) Da análise da interposição à Luz da Solução de Consulta n.º 158/2021:

O comércio internacional é dinâmico. Formatos de negócios são desenvolvidos diariamente ao redor do mundo em que empresários intercambiam propósitos, objetivos, estratégias nas mais variadas searas. Tal fato reflete, inevitavelmente, em operações de comércio exterior cada vez mais ágeis e modernas.

Por outro lado a legislação brasileira encontra-se um tanto quanto desatualizada. Prova disto é que o principal texto normativo responsável pelas sanções aduaneiras é o Decreto n.º 37/1966. No mesmo sentido a legislação que rege a questão da interposição fraudulenta, qual seja, Decreto n.º 1455/1976.

De todo modo, no âmbito infralegal, a SRFB vem tentando atualizar as normativas e acompanhar as legislações internacionais e pública, corriqueiramente, Instruções Normativas sobre temas específicos. E neste ponto é preciso destacar a Solução de Consulta n.º 158/2021.

Esta SC aborda a figura do “encomendante do encomendante”. Para ser mais claro e correlacionando com o presente caso, caracteriza-se quando o importador faz a operação de importação por encomenda, tendo prévia negociação para com o comprador.

Eis o texto da respectiva SC:

Assunto: Imposto sobre a Importação – II  
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) n.º 1.455, de 1976, ou acobertamento de reais intervenientes ou beneficiários, de que trata o art. 33 da lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 11.281, de 2006.

Discorrendo a respeito em artigo publicado no conjur, Diego Diniz anota que:

*Em outros termos, tal solução prevê que de fato existindo a operação de fornecimento no mercado interno entre atacadista e varejista, não há que se falar em interposição fraudulenta, exceto se ficar demonstrado (ônus probatório da fiscalização) que o importador não possuía estrutura econômica para suportar a operação<sup>5</sup>.*

Esta Egrégia Corte já se manifestou a respeito e, em brilhante voto Fernanda Kotzias assim se posicionou (Acórdão n.º 3401-010.570):

Em resumo, a fiscalização buscou punir o que chamou de “ocultação em camadas”, infração que não existe nas normas aduaneiras vigentes e cujas exigências indicadas pela fiscalização para que a operação fosse supostamente legalizada sequer podem ser operacionalizadas por ausência de campos específicos no SISCOMEX. Assim, trata-se de inovação jurídica com vistas a aumentar a abrangência de um tipo de infração que não se enquadra nos fatos narrados dos autos, o que implica na necessidade de afastamento do lançamento por falta de fundamento jurídico. Por fim, a fiscalização

<sup>5</sup> Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-jan-19/direto-carf-interposicao-fraudulenta-sc-cosit-1582021-1s-reflexos-carf/>.

busca demonstrar suposta existência de dano ao erário na medida em que teria sido “possível verificar um complexo mecanismo arquitetado com o objetivo de diminuir a base tributável de impostos incidentes, em Lojas Americanas e B2W”. Ora, conforme comprovado pela recorrente e não contraditado pela fiscalização, todos os tributos apurados em cada uma das etapas da operação, entre a importação e a revenda das mercadorias ao consumidor final, foram devidamente recolhidos. O que a fiscalização quer dizer, é que, se LASA e B2W fossem declaradas como encomendantes e o valor efetivamente pago pelas mercadorias fosse devido à recorrente à título de venda derivada de importação por encomenda, a base tributável seria maior, principalmente com relação ao IPI – que atinge apenas a importação e a primeira saída do produto nacionalizado para comprador no mercado doméstico. O que ocorre, porém, que é tal lógica é desprovida de sentido. Caso LASA e BW2 buscassem ocupar o lugar de encomendantes, a recorrente cobraria o mesmo valor das operações com Destro e QSM. Contudo, caberia às encomendantes lidar com outros custos logísticos e de distribuição que seriam deduzidos de sua margem. Assim, o que a fiscalização deseja é tributar o IPI sobre operações no mercado interno, cujo valor abrange não só o valor de revenda das mercadorias, mas serviços logísticos e de distribuição, bem como, margem de lucro das empresas envolvidas, o que é ilegal e não se sustenta de nenhum ponto de vista.

Ora, como se verifica, a situação endereçada na Solução de Consulta é exatamente idêntica a dos autos, visto que o lançamento analisado pautou-se nas constatações da fiscalização de que, apesar de todas as empresas envolvidas terem comprovado a origem de seus recursos e possuírem atividade operacionais reais e em estabelecidos próprios e que as mercadorias terem efetivamente sido transportadas e estocadas por cada uma das envolvidas, a fiscalização pautouse nos seguintes indícios para concluir a existência de ocultação e fraude: empresas relacionadas a um mesmo grupo empresarial, existência de alguns acionistas comuns e de revenda de parcela significativa das mercadorias importadas a um mesmo destinatário (encomendante do encomendante). A este respeito, cabe ainda destacar que o AI ora discutido faz parte de uma série de lançamentos envolvendo as mesmas partes e operações, apenas fazendo referência a períodos diferentes. E, em função disso, esta Turma já teve oportunidade de julgar o caso em outra oportunidade, concluindo, por maioria, em acatar o voto da relatora, Cons. Mara Sifuentes, que entendeu “que a autuação não merece prosperar em razão de carência probatória por parte da Fiscalização, que não demonstrou de maneira inequívoca a ocorrência da fraude ou simulação”, conforme consta da ementa do Acórdão n. 3401-006.745 de 20/08/2019:

E não é só. Ao julgar o Processo n.º 10074.720242/2016-89 (Acórdão n.º 3401-006.746), a Conselheira Mara Cristina Sifuentes assim se pronunciou:

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

No entanto no comando do art.23, caput, V, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei n.º 1.455/76, com a redação dada pelo art. 59 da Lei n.º 10.637/02 e pela Lei n.º 12.350/10, a ocultação deve ocorrer mediante fraude ou simulação...

É fato que não existe em nenhum ponto do TVF uma identificação objetiva e quantitativa do montante do dano infringido ao erário. O que a fiscalização indica pode ser caracterizado como um dano potencial. Conforme a empresa alega muitas mercadorias possuem alíquota 0 (zero) de IPI ou são não tributadas. A fiscalização não identificou para as mercadorias importadas qual foi o montante de tributos que deixou de ser recolhido, não que isso seja imprescindível, já que o dano ao erário, como já esclarecido, nas infrações aduaneiras não é mesurado monetariamente, muito menos tributariamente...

Para se enquadrar um contribuinte na modalidade de interposição comprovada, artigo 23, V do Decreto 1455/1976 a prova deve ser inconteste. Inexistem nos autos provas de ocultação. Pelo contrário!

As movimentações financeiras refletem justamente operações reais que são diametralmente opostas de situações simulatórias ou mesmo fraudulentas. No formato de negócios entre o atacadista e distribuidor e o varejista é impossível não haver negociações prévias. Neste cenário uma mercadoria não pode ficar parada. Ela tem que se movimentar, obviamente, em curso espaço de tempo, do atacadista para o varejista. Se assim não for a operação resulta em prejuízo comercial.

Não se esqueça que atualmente as plataformas online representam significativa fonte de rendimentos dessas empresas. E o mínimo que se deve ter em mente neste contexto é agilidade de transferência de recursos, negociações e logística de distribuição e entrega.

Todos os elementos supostamente probatórios dos autos reforçam justamente o contrário do que foi alegado pela fiscalização. E mais. Com a devida vênia, grande parte do Relatório Fiscal é pautado em planilhas. Não se olvide que esses documentos foram elaborados com base nas informações prestadas pelos contribuintes envolvidos.

Todavia o enquadramento legal previsto no artigo 23, V do Dec. 1455/1976 exige muito mais. Pressupõe, primeiramente, prova do DOLO. Ninguém simula ou pratica uma fraude sem intenção. E nem de longe essa prova consta nos autos. Segundo: restou mais do que evidente, pela própria fiscalização, que todas as partes envolvidas são detentoras de capacidade econômica e com vasto lastro contábil. Terceiro: as empresas sempre atenderam as intimações fiscais.

Esta Egrégia Corte tem vasto repertório jurisprudencial quanto ao ônus probatório da modalidade comprova, dos quais, cita-se excelente voto proferido por Leonardo Ogassawara de Araujo Branco (3401-009.925):

OCULTAÇÃO. IMPORTAÇÃO. INSUFICIÊNCIA DE PROVAS. MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO. EXONERAÇÃO. A insuficiência de provas para a configuração da infração por ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, do comprador ou de responsável pela operação mediante fraude ou simulação tornam improcedente o lançamento da multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias pela impossibilidade de suas apreensões. Diante da ausência de provas de que a empresa destinatária das mercadorias seria a verdadeira encomendante predeterminada das mercadorias, rejeita-se a tese de que teria havido sua ocultação mediante fraude ou simulação, exonerando-se o lançamento correspondente.

‘Assim, inexistindo nos autos a demonstração racional de adequação dos fatos ao disposto no art. 23, V, §§1º e 3º do Decreto-lei nº 1.455/76, no que concerne à alegação de ocultação, mediante fraude ou simulação, da empresa M.A.M. GRÁFICA na condição de encomendante predeterminada das importações, deve ser afastada a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias’.

Eventualmente, caberia ao FISCO promover a discussão sobre existência ou não da interposição na modalidade presumida, prevista no § 2º do V do Dec. 1455/1976. Isso não significa que teria êxito. Até mesmo porque as provas dos autos refletem cristalina capacidade e disponibilidade financeira do contribuinte.

d) Da Presunção de Irregularidades no Processo Aduaneiro:

Tomando-se por base a segurança jurídica, reflexo do princípio da tipicidade fechada, nobre pilar constitucional, quando do lançamento ou da lavratura do auto de infração fiscal aduaneiro, cabe aos Auditores Fiscais buscar a verdade material na investigação a respeito do objeto das Instruções Normativas a que se aborda neste trabalho.

A presunção quanto a suspeita de fraude vinculada à origem do capital ou produto envolvido na operação de comex, assim como na identificação do verdadeiro importador ou exportador, deve ser analisada com limitações.

Por presunção, entende-se que se trata do exercício de se extrair, de uma lógica ou fatos corriqueiros na realidade aduaneira, uma verdade. Legalmente, não é proibida sua utilização, inclusive por parte do FISCO, motivo pelo qual a legislação prevê a presunção absoluta – *iuris et de iuris*- e relativa- *iuris tantum*-. Trabalha-se em algo inexistente, supondo sê-lo existente, diante de outros fatos conhecidos<sup>6</sup>.

Tarefa árdua esta de se presumir uma simulação, fraude, indícios de quaisquer irregularidades e, sem o devido processo legal, contraditório e ampla defesa, submeter uma empresa aos procedimentos especiais que poderão, inclusive, resultar em perda de CNPJ, perdimento da mercadoria, representação fiscal para apuração de sonegação e também representação ao Ministério Público Federal para averiguação de práticas criminosas.

É preciso parcimônia nesta tarefa. Entende-se que ao exercer o controle aduaneiro através do Poder de Polícia, mesmo na interposição presumida, o agente fiscal deve encontrar um equilíbrio entre os indícios de irregularidades e o respeito ao direito de propriedade do contribuinte e do devido processo legal. A partir do momento, porém, em que as conjecturas da autoridade administrativa começam a materializar-se em atos concretos contra o contribuinte, é mister venham observados alguns pressupostos e requisitos, de modo a não lhe violentar direitos subjetivos fundamentais.

Noutros falares:

o Estado deve comprovar a culpabilidade do contribuinte, que é constitucionalmente presumido inocente. Esta é uma *presunção iuris tantum*, que só pode ceder passo com mínimo de provas produzidas, já na órbita administrativa, por meio do devido processo legal e com a garantia da ampla defesa. A pretexto de combater a fraude ou agilizar a arrecadação, à Fazenda Pública não é dado presumir fatos para compelir os contribuintes a pagar tributos ou a suportar multas fiscais” (CARRAZA, ROQUE ANTÔNIO. **CURSO DE DIREITO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO**. 28ª ed. São Paulo: Ed. MALHEIROS, 2012, p. 527-528).

Neste sentido:

TRIBUTÁRIO. LIBERAÇÃO DE MERCADORIAS IMPORTADAS. PENA DE PERDIMENTO. DECLARAÇÃO ERRÔNEA QUANTO À PROCEDÊNCIA DAS MERCADORIAS. ERRO SUSCETÍVEL DE REGULARIZAÇÃO. 1. Caso em que,

<sup>6</sup> VIDE valiosíssimos comentários de CARRAZA, ROQUE ANTÔNIO. **CURSO DE DIREITO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO**. 28ª ed. São Paulo: Ed. MALHEIROS, 2012, p. 525.

por não constar nas DIs a correta procedência das mercadorias, a autoridade competente entendeu ter ocorrido infração consistente na "falsificação de característica essencial de mercadoria importada, capaz de dificultar a sua identificação", insuscetível de regularização. 2. Não há confundir errônea declaração de procedência com mercadorias falsas. Havendo divergência a respeito da correta identificação ou classificação das mercadorias importadas, deve ser concedido ao importador a possibilidade de regularizar essa situação, não podendo a autoridade fiscal, desde logo, decretar a pena de perdimento, porquanto, implicando aqueles atos interpretação da legislação aduaneira, não se pode exigir do empresário que conheça a adotada pelo Fisco. (TRF-4 - AG: 63640 PR 1999.04.01.063640-3, Relator: TÂNIA TEREZINHA CARDOSO ESCOBAR, Data de Julgamento: 18/11/1999, SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJ 02/02/2000 PÁGINA: 24).

Diante disto, é de fundamental importância identificar corretamente quais as atitudes configuradoras da fraude e simulação aduaneira, de forma a ilidir quaisquer irregularidades nas operações financeiras de comex, bem como a interposição fraudulenta de pessoas para fins de sonegação fiscal, o que se fará no tópico a seguir.

e) Da Simulação na Prática de Ilícitos Aduaneiros: responsabilidade objetiva, subjetiva, infração, sonegação e fraude fiscal.

A responsabilidade sempre vai ser de natureza objetiva. Seja pelos pagamentos dos impostos, ou mesmo em razão dos questionamentos em processos administrativos de eventuais sanções aduaneiras. Como exceção, existem casos de inversão de ônus da prova, pontualmente.

De início vale reportar-se a regra prevista no artigo 110 do CTN que prega o respeito aos institutos, conceitos, efeitos, formas e regras de Direito Privado. Eis sua redação:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

A importância deste artigo em relação ao ato simulatório justifica-se na medida em que o sistema tributário e aduaneiro adota o mesmo conceito de simulação, posta, estudada e legislada no Código Civil, especificamente, artigo 167 e 169.

Sob a vigência atual, inexistente a antiga divisão entre simulação absoluta ou maliciosa e a relativa ou inocente. Prevaleceu o entendimento de que o ato simulado deve ser banido das relações sociais, diante dos inúmeros prejuízos causados a todos interessados, inclusive, ao Fisco. Desta feita, a ineficácia total dos efeitos do ato simulatório tornou-se medida imperativa e, no entender deste trabalho, corretamente.

O ato simulado inexistente, motivo pelo qual não se convalesce pelo tempo, nos termos do artigo 169 do C.C., assim como não pode ser confirmado por lapsos temporais. Suas características centrais podem ser assim elencadas:

Discrepância entre a vontade convencionalizada pelas partes originárias, daquela manifestada em documento escrito;

Intenção de prejudicar terceiros, pessoas privadas ou públicas;

Objetivo de esconder a real situação de forma a fraudar a legislação pública.

Considerando os seus elementos configuradores, a prova da simulação deve ser inconteste. Inclusive, não é outro o entendimento desta Egrégia Corte, como se nota do voto proferido por Maysa de Sá Pittondo Deligne (Acórdão nº 3402-007.150):

SIMULAÇÃO. PROVA INDIRETA. FORÇA PROBANTE DOS INDÍCIOS. A simulação retrata um vício social do negócio jurídico. De maneira intencional, as partes orquestram uma ilusão negocial com a finalidade de induzir terceiros a erro. A prova direta representa, de forma imediata, a ocorrência do fato com implicações jurídicas. Já a prova indireta baseia-se na existência de outros fatos secundários (indícios) que, por indução lógica, levam à conclusão sobre a ocorrência ou não do fato principal de relevância jurídica. E para que ocorra a referida indução lógica, o quadro de indícios deve ser preciso, grave e harmônico entre si.

Resta evidente, destarte, que o ato simulado não produz nenhum efeito, até porque ele inexistente quanto a sua substância, motivo pelo qual, importadores e exportadores que porventura se sujeitarem a esta prática, deverão responder civil e criminalmente.

O devido processo legal, tanto na órbita administrativa quanto judiciária se mostra de vital importância. No caso, tendo em vista a gravidade do fato e de suas consequências, há que se preservar amplo direito de defesa e, a partir daí, uma vez constatada e comprovada esta conduta maliciosa, que sejam aplicadas as sanções correspondentes.

O Regulamento Aduaneiro, através do artigo 673, conceitua a infração. Eis sua redação:

Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte de pessoa física ou jurídica, de norma estabelecida ou disciplinada neste Decreto ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-lo (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 94, *caput*).

Discorrendo a respeito, PAULO CESAR ALVES ROCHA, entende que:

É muito comum a confusão entre indício de infração e infração propriamente dita. A primeira serve como orientação para apuração de uma possível infração. A segunda deve ser provada com elementos consistentes, não sendo cansativo lembrar que deve haver necessariamente um processo. Este processo deve seguir os preceitos do artigo quinto da Constituição Federal no tocante a existência de processo formal, do direito ao contraditório e ao direito de defesa. Deve ser cumprido também o item IV do art. 150 da Constituição Federal que proíbe a existência de penas de confisco, ou seja, a aplicação de pena de perdimento de mercadoria só pode ser aplicada a mercadoria abandonada, pois enquanto existir um sujeito passivo da obrigação tributária e este não abandonar a mercadoria, a Fiscalização deve aplicar penas pecuniárias” (ROCHA, Paulo Cesar Alves. **Regulamento Aduaneiro Anotado. 14 ed. São Paulo: Aduaneiras, 2009, p. 666**).

O Regulamento Aduaneiro não conceitua a diferença entre simulação, fraude e mera infração aduaneira no texto do artigo em comento. De todo modo, não foi por acaso a anterior menção ao artigo 110 do CTN. Uma vez respeitados os institutos de Direito Privado, os artigos 167 e sgs do Código Civil respondem a questão da simulação.

Em relação a infração aduaneira, o dispositivo 673 do R.A., mesmo que de forma genérica, estabelece os requisitos básicos para sua configuração. Resta abordar a temática da

sonegação e da fraude aduaneira a fim de compreender o seu real significado, posto que também não é conceituada pelo R.A. Todavia, ditos conceitos mereceram atenção especial nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

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.

A diferença básica entre a infração e a fraude fiscal é notada que, na primeira, basta o não pagamento do tributo, independente de dolo, para fins de sua configuração, ao passo que, na segunda, a intenção de não pagar mediante artifícios simulados é essencial<sup>7</sup>.

Dito isto, anota-se que a fraude aduaneira antecede a sonegação, posto que busca evitar ou retardar a realização do próprio fato impositivo, ao passo que na sonegação evita-se, dolosamente, o seu conhecimento por parte das autoridades fazendárias.

Persistindo dúvidas quanto a prática, perfilha-se do entendimento de que o auditor fiscal, necessitará interpretar a legislação de maneira favorável ao contribuinte, pois, assim o fazendo, nos moldes do art. 112 do CTN, estará lhe garantindo a ampla defesa e o contraditório e, após a devida comprovação de irregularidades, terá liberdade e segurança para aplicar as sanções e promover as representações às autoridades competentes.

As atividades de comércio exterior demandam extrema agilidade por parte de todos os envolvidos, especialmente no Brasil onde o custo das atividades envolvidas em operação de comex é um dos mais altos do mundo. As normas são inúmeras e, não raro, confusas e contraditórias entre elas e com outras leis e princípios.

Consequência desta realidade é a necessidade que o auditor fiscal tem de recorrer a uma margem de liberalidade na solução dos casos normatizados pelas Instruções Normativas ora abordadas, desde que previsto em lei<sup>8</sup>. E este recurso será pautado no seu poder discricionário que, nos dizeres de CARLUCI pode ser entendido como:

---

<sup>7</sup>“Na infração tributária prevalece o elemento objetivo pelo que, basta o fato externo do não-pagamento tempestivo do tributo para que se tenha por configurada. Já, a fraude fiscal requer, para configurar-se subjetivamente, a intenção deliberada de lesar o Fisco, e objetivamente, a realização de expedientes enganosos cujo propósito é induzi-lo em erro, visando subtrair-se ao pagamento do tributo” (CARLUCI, José Lence. **Uma Introdução ao Direito Aduaneiro**. 2 ed. São Paulo: Aduaneiras, 2000, p. 220).

<sup>8</sup> “Na discricionariedade administrativa existe, nos termos da norma de competência, uma pluralidade de decisões legítimas. Tanto faz, em princípio, acolher-se esta ou aquela diretriz desde que o caso concreto revele que ambas atendem ao interesse público...é a liberdade de escolher uma diante da pluralidade de opções legítimas” (PIRES, Luis Manuel Fonseca. **Controle judicial da discricionariedade administrativa: dos conceitos indeterminados às políticas públicas**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, 146).

O poder discricionário tem como seu pressuposto uma lei que o plasma. Daí surge a possibilidade legal de avaliar, dentro de uma margem determinada no texto da lei, a oportunidade de soluções possíveis a fim de realizar a eficácia da lei. Avaliada a oportunidade de todas, escolhe-se uma, que se constitui no ato discricionário, exercendo-se o poder discricionário”<sup>9</sup>.

Este Poder Discricionário pode ser ilustrado na capitulação que o auditor faz no ato de formalizar o Auto de Infração e o Lançamento (posto que pode entender tratar-se de interposição presumida ou comprovada).

Entende-se que fora deste contexto, o auditor estará vinculado no desempenho de seus atos, posto inexistir margem de liberdade de atuação. A propósito, por poder vinculado, tem-se que:

Sendo a competência sempre vinculada, pois cuida de estabelecer atribuições, estas atribuições, por sua vez, podem ou franquear a possibilidade de a Administração Pública optar por uma dentre duas ou mais opções igualmente legítimas, ou podem definir, previamente, uma única opção possível. No primeiro caso, trata-se da competência discricionária, no segundo, da competência vinculada”<sup>10</sup>.

f) Do Dispositivo

Pelas razões e fundamentos expostos, voto pelo provimento do recurso para cancelar o lançamento formulado em sede do Auto de Infração objeto deste processo.

(assinado digitalmente)

Mateus Soares de Oliveira

---

<sup>9</sup> CARLUCI, José Lence. **Uma Introdução ao Sistema Aduaneiro**. São Paulo: Aduaneiras, 1996, p. 133.

<sup>10</sup> PIRES, Luis Manuel Fonseca. **Controle judicial da discricionariedade administrativa: dos conceitos indeterminados às políticas públicas**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, 150.