



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10909.722043/2017-26
ACÓRDÃO	3302-014.839 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ST IMPORTACOES LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas de Administração Tributária

Data do fato gerador: 08/10/2014

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PESSOA INTERPOSTA (IMPORTADOR OSTENSIVO).

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

SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 158/2021.

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

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. NOTA COANA Nº 76/2020.

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado em julgar os recursos da seguinte forma: (i) por unanimidade de votos, em rejeitar todas as preliminares; e (ii) por voto de qualidade, em negar provimento aos Recursos Voluntários, vencidos os Conselheiros Marina Righi Rodrigues Lara (relatora), Francisca das Chagas Lemos e José Renato Pereira de Deus. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares.

Assinado Digitalmente

Marina Righi Rodrigues Lara – Relatora

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente e redator do voto vencedor

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

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado para a cobrança de multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias estrangeiras não localizadas e importadas mediante ocultação do sujeito passivo, nos termos do art. 23, caput, V, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/02 e pela Lei nº 12.350/10.

Conforme se extrai do Relatório Fiscal (fls. 07/40), teria sido constatada a prática de interposição fraudulenta e de ocultação do sujeito passivo e real adquirente na operação de importação efetuada pela empresa ST Importações, por encomenda da QSM DISTRIBUIDORA E LOGÍSTICA LTDA, cujas mercadorias eram destinadas à contribuinte LOJAS AMERICANAS S/A.

Dito de outro modo, a contribuinte Lojas Americanas S/A teria efetuado operações de comércio exterior atuando como encomendante não declarado e utilizando os serviços de interposta pessoa jurídica com o objetivo de ocultar-se dos controles aduaneiros e tributários. A Declaração de Importação (DI) nº 14/1934293-4 registrada em 08/10/2014 indicava como encomendante a empresa QSM Distribuidora e Logística Ltda. Dessa forma, respondem solidariamente pela multa a QSM Distribuidora e Logística Ltda e a ST Importações.

Inconformada, a ST Importações apresentou Impugnação (fls. 784/808) alegando:

- (i) a nulidade do Auto de Infração, por se pautar em conclusões “emprestadas” de outra fiscalização;
- (ii) a nulidade do Auto de Infração, porque lavrado sem a observância do trâmite legal para aplicação da penalidade;
- (iii) a inexigibilidade da multa prevista no art. 23, caput, V, §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76, dada a inocorrência de infração, dano ao Erário e fraude ou simulação nas operações de importação realizadas pela ST;
- (iv) insubsistência da alegação de abandono das mercadorias importadas;
- (v) descabimento da multa aplicada, nos termos do art. 100 do CTN;
- (vi) ilegalidade da incidência de juros sobre a multa de ofício;

Às fls. 1301/1321, a QSM Distribuidora e Logística Ltda também apresentou Impugnação alegando:

- (i) a nulidade do lançamento, em razão da pessoalidade das penas;
- (ii) a nulidade do lançamento, por inobservância de maiores cautelas no PECA e por ausência de motivação;
- (iii) ilegitimidade passiva da QSM, uma vez que a penalidade prevista no art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/76 não recairia sobre aquele que cede o seu nome em uma operação de importação;
- (iv) a inexigibilidade da multa prevista no art. 23, II, e V, do Decreto-Lei nº 1.455/76, dada a inocorrência abandono de mercadorias no curso do desembaraço aduaneiro, dano ao Erário e fraude ou simulação nas operações de importação realizadas pela ST;
- (v) descabimento da multa aplicada, nos termos do art. 100 do CTN;
- (vi) ilegalidade da incidência de juros sobre a multa de ofício.

A 8ª Turma da DRJ/CTA, por meio do Acórdão nº 06-62.268, julgou improcedente as referidas Impugnações para manter o crédito tributário constituído, nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II Data do fato gerador: 08/10/2014
DANO AO ERÁRIO POR INFRAÇÃO DE OCULTAÇÃO DOS VERDADEIROS INTERESSADOS NAS IMPORTAÇÕES, MEDIANTE O USO DE INTERPOSTAS PESSOAS.
PENA DE PERDIMENTO DAS MERCADORIAS, COMUTADA EM MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA.

O objetivo pretendido pelos interessados atentou contra a legislação do comércio exterior por ocultar os reais adquirentes das mercadorias estrangeiras e conseqüentemente afastá-los de toda e qualquer obrigação cível ou penal decorrente do ingresso de tais mercadorias no país.

DANO AO ERÁRIO. CARACTERIZAÇÃO.

A classificação das condutas descritas no art.23 - caput, do Decreto-Lei nº 1.455/76, como dano ao Erário decorre diretamente de uma opção do legislador, sendo inócua a discussão sobre o tema.

O Dano ao Erário decorrente da ocultação das partes envolvidas na operação comercial que fez vir a mercadoria do exterior é hipótese de infração “de mera conduta”, que se materializa quando o sujeito passivo oculta a intervenção de terceiro, independentemente do prejuízo tributário perpetrado.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Data do fato gerador: 08/10/2014 DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA POR INFRAÇÕES. DA SUJEIÇÃO PASSIVA.

Respondem de forma conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para prática da infração ou dela se beneficie.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Data do fato gerador: 08/10/2014 REDUÇÃO DA MULTA SUBSTITUTIVA AO PERDIMENTO.

A redução da multa substitutiva ao perdimento, a teor do disposto no art.712 c/c art.737, do Decreto nº 6.759/2009, está submetida a um rito específico, consoante previsto no item “I”, alíneas “c” e “f”, da PortariaMF nº 214/79, c/c art.4º, da Portaria RFB nº 268/2012 não sendo sua análise de competência das Delegacias da Receita Federal de Julgamento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

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

Devidamente intimadas, as Recorrentes apresentaram Recursos Voluntário (fls. 1461/1501 e 1776/1822), por meio dos quais, para além de reiterar os argumentos trazidos em sede de Impugnação, sustentaram a nulidade do lançamento por incompetência do agente fiscal para lavratura do Auto de Infração.

Às fls. 3725/3729, a Recorrente ST Importações apresentou nova petição requerendo a aplicação da Solução de Consulta COSIT 158/2021 e do Acórdão 3401-010.570, por representarem situações exatamente iguais a dos presentes autos.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Marina Righi Rodrigues Lara, Relatora.

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

1. Preliminares de nulidade do Auto de Infração

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

- (i) a nulidade do lançamento por incompetência do agente fiscal para lavratura do Auto de Infração.
- (ii) a nulidade do Auto de Infração, por se pautar em conclusões “emprestadas” de outra fiscalização;
- (iii) a nulidade do Auto de Infração, porque lavrado sem a observância do trâmite legal para aplicação da penalidade;
- (iv) a nulidade do lançamento, por ilegitimidade passiva da QSM;

Antes de adentrar especificamente a cada um dos referidos tópicos, destaco que a alegação de ilegitimidade passiva da QSM, na realidade, acaba se confundindo com o mérito da questão propriamente dito, de modo que será analisada em momento oportuno neste voto. Por tal razão, rejeito, de plano, a referida preliminar.

1.1. Da incompetência do Auditor da Receita Federal do Brasil

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

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

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

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

[...]

IV – aplicar pena de perdimento de mercadorias e valores;

Ocorre que, a multa substitutiva do perdimento, estabelecida pelo § 2º do art. 73 da Lei nº 10.833/2003, “*será exigida mediante lançamento de ofício, que será processado e*

julgado nos termos da legislação que rege a determinação e exigência dos demais créditos tributários da União.”.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

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

COMPETÊNCIA.

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

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

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

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

(...)

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

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

(...)

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

Pelo exposto, rejeito tal preliminar.

1.2. Da impossibilidade de utilização de provas obtidas em situação diversa

No que se refere a este ponto, sustentam as Recorrentes a nulidade do lançamento, em razão da aplicação da pena de perdimento fundamentada em conclusões de investigação realizada pela IRF/RJO em período diverso daquele ora autuado.

Ocorre que, como bem entendeu a DRJ, as conclusões e provas coletadas no procedimento fiscal anterior foram utilizadas no caso dos autos apenas a título indiciário. No entanto, como ambos os procedimentos retratam o mesmo tipo de operações de importação e suas respectivas transações comerciais no mercado interno, estas contam com um mesmo suporte fático, que levou a fiscalização às mesmas conclusões.

De todo modo, no presente caso, houve uma análise específica e pormenorizada a respeito da importação objeto de análise, com intimação das partes envolvidas para apresentação de esclarecimentos e documentos.

A título exemplificativo destaco os seguintes trechos do Termo de Verificação Fiscal:

Conforme exposto anteriormente, as mercadorias objeto da DI nº 14/1934293-4 foram liberadas por conta de ordem judicial emanada nos autos do mandado de segurança nº 5003211-89.2015.4.04.7208/SC. A autorização de entrega foi realizada no sistema SISCOMEX no dia 18/05/2015. No dia 20/05/2015 a ST IMPORTAÇÕES emite a nota fiscal de entrada nº 51250 para registrar o ingresso das mercadorias da DI nº 14/1934293-4. Em seguida, no dia 03/06/2015, são emitidas duas notas fiscais de saída referente às mercadorias importadas de ST IMPORTAÇÕES para QSM: a nº 51446 e 51447.

Em seguida, conforme esperado, QSM, de fato, emite 5 (cinco) notas fiscais de saída dessas mercadorias para 3 (três) filiais de LOJAS AMERICANAS S/A: (1) Nota fiscal de saída de QSM nº 3120, de 25/08/2015, para a filial 0199 das LOJAS AMERICANAS; (2) Nota fiscal de saída de QSM nº 3188, de 27/08/2015, para a filial 0199 das LOJAS AMERICANAS; (3) Nota fiscal de saída de QSM nº 3251, de 01/09/2015, para a filial 0199 das LOJAS AMERICANAS; (4) Nota fiscal de saída de

QSM nº 3287, de 02/09/2015, para a filial 0179 das LOJAS AMERICANAS; (5) Nota fiscal de saída de QSM nº 3572, de 21/09/2015, para a filial 0181 das LOJAS AMERICANAS; Tem-se, portanto, o mesmo quadro observado e apontado pela fiscalização da IRF-RJO - as operações de importação de ST IMPORTAÇÕES, utilizando como encomendante as empresas do Grupo DESTRO, que passou a utilizar a QSM para tanto, são integralmente destinadas às empresas do Grupo LASA (LOJAS AMERICANAS e B2W).

Ou seja, no presente caso, quem deveria figurar com adquirente ou encomendante na DI nº 14/1934293-4 deveria ser LOJAS AMERICANAS, e não a pessoa jurídica QSM, que apenas serviu como mais uma camada no esquema de interposição fraudulenta e ocultação do real adquirente com vistas a quebrar a cadeia de incidência do IPI.

Verifica-se, portanto, que procede o trecho do relatório da ação fiscal constante do processo 11762.720072/2017-28 onde indica que QSM passou a substituir as empresas do Grupo DESTRO na função de se interpor e ocultar LOJAS AMERICANAS nas operações de importação de ST IMPORTAÇÕES.

Uma pergunta que não deixa margem de dúvidas para identificar o real adquirente no presente caso seria: "QSM iria importar esses aparelhos de jantar de cerâmica sem que tivesse o intuito de repassar diretamente e prontamente às unidades filiais de LOJAS AMERICANAS?". Obviamente que não. A QSM não pretendia prospectar novos fornecedores estrangeiros, identificar e projetar a viabilidade de novos produtos, promover a nacionalização dessas mercadorias por conta e risco, estabelecer e gerenciar estoque, formar e supervisionar equipes de vendas para buscar potenciais clientes, administrar contas a receber e pós-venda, e outras infindáveis atribuições de importadores que se aventuram a, de fato, nacionalizar produtos importados e distribuí-los no território pátrio. As referidas atividades são, no presente caso, e em todo o esquema desvendado, levadas a cabo por LOJAS AMERICANAS e B2W (Grupo LASA), reais adquirentes das mercadorias importadas.

Feitas tais considerações, entendo que deve ser mantido o entendimento do colegiado *a quo* neste ponto.

1.3. Da nulidade do Auto de Infração, por inobservância do trâmite legal para aplicação da penalidade

Sustentam as Recorrentes a nulidade do Auto de Infração por supressão de etapas do procedimento de aplicação da multa objeto dos presentes autos, já que em momento algum teria sido solicitada a apresentação das mercadorias sujeitas à pena de perdimento.

Ocorre que, como bem destacou a decisão de piso, o procedimento fiscal atacado transcorreu dentro das balizas da legalidade, na medida em que a autoridade lançadora já durante o procedimento de fiscalização teve conhecimento da revenda das mercadorias.

Assim, constatada a impossibilidade da apreensão ou retenção da mercadoria, com a informação da revenda, a fiscalização efetuou o lançamento da multa equivalente ao valor aduaneiro em substituição a pena de perdimento na forma da legislação vigente:

Decreto-Lei nº 1.455/1976

Art.23

§ 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.

Pelo exposto, não há que se falar em inobservância do procedimento de aplicação da multa objeto dos presentes autos, devendo ser rejeitada a nulidade arguida.

2. Mérito

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

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

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

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

§ 3º As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972.

§ 1º As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto nº 70.235, de 1972 (Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, § 3º, com a redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010, art. 41).

(...)

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

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

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

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

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

Por outro lado, nas importações por conta e ordem de terceiros e por encomenda, classificadas como indiretas, há naturalmente a figura de um importador (pessoa interposta), ou melhor, de um sujeito que intermedia a relação entre o fornecedor estrangeiro e o real adquirente ou encomendante. Estas últimas são reguladas, principalmente, pela Instrução Normativa RFB nº 1.861/2018, que contou com relevantes alterações aportadas pela Instrução Normativa RFB nº 2101/2022.

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

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

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

próprios,¹ de modo que, apenas após a sua nacionalização, possa revendê-la ao interessado previamente determinado.

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

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

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

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

É nesse cenário que se enquadra o disposto no art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, segundo o qual a interposição fraudulenta pode se configurar em duas modalidades (i) comprovada² e (ii) presumida³. De forma mais clara, para caracterização da primeira, denominada comprovada, é necessária a existência de provas inequívocas de que houve ocultação, por parte de outro sujeito, do sujeito passivo, do real adquirente ou do responsável

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

² Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:

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

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

pela operação, **mediante fraude ou simulação**; ao passo que, para caracterização da segunda, modalidade presumida, basta que não haja comprovação, por parte do importador, da origem da disponibilidade e da transferência dos recursos empregado.

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

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

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

Consta do Termo de Verificação Fiscal que:

O relatório de fiscalização do procedimento fiscal do processo nº 11762.720072/2017-28 faz alusão direta de QSM como sendo participante do esquema fraudulenta de importações do Grupo LASA:

(...)

No trecho disposto abaixo, a fiscalização conduzida pela IRF-RJO detectou que QSM passou a substituir as empresas do Grupo DESTRO (COMERCIAL DESTRO e DESTRO BRASIL) em JULHO de 2014, substituindo-as na condição de adquirente/encomendante nas operações de importação de ST IMPORTAÇÕES, ocultando os reais sujeitos passivos das operações: LOJAS AMERICANAS e B2W:

(...)

Ou seja, a partir de julho de 2014 a pessoa jurídica QSM, que é integrante do Grupo LASA, passa a figurar como adquirente ou encomendante nas declarações de importação registradas por ST IMPORTAÇÕES, substituindo a COMERCIAL DESTRO e DESTRO BRASIL no esquema. Os demais detalhes das operações permaneceriam intactas: mesmos fabricantes, exportadores, importador (ST IMPORTAÇÕES), logística internacional (portos, unidades de despacho, etc.), profissionais de assessoria de comércio exterior, produtos, modo de emissão de notas fiscais, destinatários dos produtos, dentre outros aspectos.

E, de fato, a DI objeto desta autuação foi registrada no dia 08/10/2014, figurando como importador ST IMPORTAÇÕES, e como encomendante QSM DISTRIBUIDORA E LOGÍSTICA LTDA:

(...)

Ao se registrar a declaração de importação no sistema SISCOMEX, foi declarado nos dados complementares da DI nº 14/1934293-4 que o encomendante seria

COMERCIAL DESTRO LTDA, o que reforça a afirmação constante do relatório de fiscalização do procedimento conduzido pela IRF-RJO:

(...)

Resta claro que QSM, de fato, passou a substituir as empresas do Grupo DESTRO no papel de adquirente ou encomendante das operações fraudulentas de importação do Grupo LASA. Os responsáveis pelo registro da DI em epígrafe sequer lembraram de apagar o nome da empresa substituída nos "Dados Complementares" da declaração. Para fins de comparação, aponta-se para a existência das DI constantes do quadro abaixo, selecionadas por amostragem de janeiro a julho de 2014, onde empresa do Grupo DESTRO figura como encomendante em importações do mesmo exportador e fabricante da DI objeto desta autuação: SHEEN GRAND (HONG KONG) LIMITED (exportador) e CERAMICO INDUSTRY (fabricante):

(...)

Nota-se que QSM apenas substituiu as empresas do Grupo DESTRO, a partir de julho/2014, na figura de encomendante nas declarações de importação de ST IMPORTAÇÕES. Todos os demais aspectos da DI são mantidos integralmente - mesmo importador, mesma representante legal, mesmo exportador, mesmo fabricante, e mesmos produtos.

Conforme exposto anteriormente, as mercadorias objeto da DI nº 14/1934293- 4 foram liberadas por conta de ordem judicial emanada nos autos do mandado de segurança nº 5003211-89.2015.4.04.7208/SC. A autorização de entrega foi realizada no sistema SISCOMEX no dia 18/05/2015. No dia 20/05/2015 a ST IMPORTAÇÕES emite a nota fiscal de entrada nº 51250 para registrar o ingresso das mercadorias da DI nº 14/1934293-4. Em seguida, no dia 03/06/2015, são emitidas duas notas fiscais de saída referente às mercadorias importadas de ST IMPORTAÇÕES para QSM: a nº 51446 e 51447.

Em seguida, conforme esperado, QSM, de fato, emite 5 (cinco) notas fiscais de saída dessas mercadorias para 3 (três) filiais de LOJAS AMERICANAS S/A:

- (1) Nota fiscal de saída de QSM nº 3120, de 25/08/2015, para a filial 0199 das LOJAS AMERICANAS;
- (2) Nota fiscal de saída de QSM nº 3188, de 27/08/2015, para a filial 0199 das LOJAS AMERICANAS;
- (3) Nota fiscal de saída de QSM nº 3251, de 01/09/2015, para a filial 0199 das LOJAS AMERICANAS;
- (4) Nota fiscal de saída de QSM nº 3287, de 02/09/2015, para a filial 0179 das LOJAS AMERICANAS;
- (5) Nota fiscal de saída de QSM nº 3572, de 21/09/2015, para a filial 0181 das LOJAS AMERICANAS;

Tem-se, portanto, o mesmo quadro observado e apontado pela fiscalização da IRF-RJO - as operações de importação de ST IMPORTAÇÕES, utilizando como encomendante as empresas do Grupo DESTRO, que passou a utilizar a QSM para tanto, são integralmente destinadas às empresas do Grupo LASA (LOJAS AMERICANAS e B2W).

Ou seja, no presente caso, quem deveria figurar com adquirente ou encomendante na DI nº 14/1934293-4 deveria ser LOJAS AMERICANAS, e não a pessoa jurídica QSM, que apenas serviu como mais uma camada no esquema de interposição fraudulenta e ocultação do real adquirente com vistas a quebrar a cadeia de incidência do IPI.

Verifica-se, portanto, que procede o trecho do relatório da ação fiscal constante do processo 11762.720072/2017-28 onde indica que QSM passou a substituir as empresas do Grupo DESTRO na função de se interpor e ocultar LOJAS AMERICANAS nas operações de importação de ST IMPORTAÇÕES.

Uma pergunta que não deixa margem de dúvidas para identificar o real adquirente no presente caso seria: "QSM iria importar esses aparelhos de jantar de cerâmica sem que tivesse o intuito de repassar diretamente e prontamente às unidades filiais de LOJAS AMERICANAS?". Obviamente que não. A QSM não pretendia prospectar novos fornecedores estrangeiros, identificar e projetar a viabilidade de novos produtos, promover a nacionalização dessas mercadorias por conta e risco, estabelecer e gerenciar estoque, formar e supervisionar equipes de vendas para buscar potenciais clientes, administrar contas a receber e pós-venda, e outra infindáveis atribuições de importadores que se aventuram a, de fato, nacionalizar produtos importados e distribuí-los no território pátrio. As referidas atividades são, no presente caso, e em todo o esquema desvendado, levadas a cabo por LOJAS AMERICANAS e B2W (Grupo LASA), reais adquirentes das mercadorias importadas.

Em síntese, entendeu a autoridade fiscal que a Lojas Americanas S.A seria a real adquirente das operações de importação na modalidade por encomenda realizada pela ST Importação e QSM, que atuavam como interpostas pessoas.

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

- (i) vinculação societária entre a ST importações e QSM; e
- (ii) curto intervalo de tempo entre a data do desembaraço da Declaração de Importação, data de emissão da NF-e de Saída das mercadorias nacionalizadas da ST Importações, data de entrada das mercadorias na QSM, data de emissão da NF-e de Saída para Lojas Americanas.

Em suma, tais indícios demonstrariam a prévia destinação das mercadorias importadas, tendo a QSM servido apenas como mais uma camada no esquema de interposição

fraudulenta e ocultação do real adquirente da operação de importação (Lojas Americanas S.A.), com vistas a quebrar a cadeia de incidência do IPI.

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

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

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

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

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

2.6. É importante destacar, para que não haja uma má interpretação da matéria, que as conclusões expressas nos parágrafos precedentes em relação às importações por encomenda partem das premissas de que todas as partes

envolvidas sejam independentes umas das outras e que as relações estabelecidas entre elas representem efetivas operações de compra e venda de mercadorias.

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

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

(...)

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

(...)

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

(...)

16. Com efeito, **a legislação estabelece que a comprovação da legitimidade das operações de importação, perante a fiscalização, é condição fundamental para afastar casos de fraude, simulação ou interposição fraudulenta. Por outro lado, é importante destacar que, nas autuações relativas às infrações por ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, o ônus probatório dos casos de fraude ou simulação (inclusive a**

interposição fraudulenta) é do Fisco, que deve indicar nos autos o conjunto probatório que caracterize a ocorrência da infração tipificada em lei, conforme se depreende da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Vide Acórdão nº 3403-002.842, de 25 de março de 2014.

17. Com relação ao questionamento nº 8, observe-se que o item 2.6 da Nota Coana nº 76, de 2020, deixa claro que as afirmativas ali dispostas partiram da premissa de que todas as partes envolvidas nas operações seriam independentes entre si. Em contrapartida, a referida Nota Coana não apresenta impeditivo legal para as referidas operações de importação por encomenda que envolvam empresas nacionais com alguma vinculação. De fato, a legislação aduaneira que disciplina a matéria não dispõe sobre essa questão.

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

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

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

(...)

22. Relativamente à segunda parte da pergunta nº 7, observe-se que a legislação aduaneira de regência não estabelece prazo mínimo para permanência de mercadoria importada em estoque, seja por parte do importador ou por parte do encomendante. Assim, o curto tempo de permanência de mercadoria em estoque não tem o condão de, isoladamente, desqualificar modalidade de importação indireta. A fim de bem caracterizar a importação por encomenda, o

fundamental é que sejam asseguradas a legitimidade e efetividade de todas as operações pactuadas entre as partes, e previstas na legislação, conforme respondido acima, nos parágrafos 12, 14, 15 e 16.

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

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

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

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

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

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

Sobre a questão, a fiscalização não se pronunciou em seu Termo de Verificação Fiscal.

A Recorrente ST Importações, por sua vez, demonstrou em seu Recurso Voluntário a sua capacidade econômica e operacional, conforme se verifica dos trechos a seguir:

109. A Recorrente é empresa criada em 1998 pelo então Grupo Shoptime, para exercer atividades de importação de produtos estrangeiros a serem comercializados pelo referido grupo.

110. Em 2005, a Shoptime foi adquirida pelo Grupo Lojas Americanas, com o intuito de aumentar o seu portfólio de produtos e o alcance das mercadorias comercializadas, já que o Shoptime era um canal de vendas diferenciado. Ressalta-se que, como a aquisição envolvia toda a operação do Shoptime no Brasil, o Grupo Lojas Americanas acabou por adquirir a Recorrente dentro dessa operação.

111. Ou seja, a Recorrente não foi criada pela LASA. Na realidade, foi uma empresa adquirida pelo grupo econômico do qual a LASA faz parte dentro do processo de aquisição da empresa Shoptime, que até hoje faz parte do grupo da LASA.

112. Nesse sentido, como a LASA pagou pela Recorrente no processo de aquisição da Shoptime, ela passou a estudar as possibilidades de utilização da estrutura da Recorrente e de sua expertise no comércio exterior.

113. Portanto, a operação da Recorrente em como objetivo verticalizar a cadeia de fornecimento da LASA, a fim de que parte da margem de lucro da comercialização desses produtos importados também seja capturada ao longo dos intermediários necessários para o fornecimento do produto ao cliente final da LASA, que, desde então, tem foco integral no comércio varejista, com aplicação massiva de capital na abertura de lojas pelo Brasil.

114. Contudo, é importante esclarecer que a Recorrente não concedeu exclusivamente para a LASA. Na realidade, qualquer pessoa física ou jurídica pode contratar os serviços de importação da Recorrente, conforme consta em seu sítio eletrônico.

115. Tanto isso é verdade, que a Recorrente é contratada por empresas não relacionadas à LASA (doc. nº 4).

116. Ademais, a Recorrente possui capacidade operacional e técnica para realizar as suas atividades, contando como estabelecimento, funcionários próprios e capacidade financeira para importar mercadorias sob a sistemática de encomenda, o que significa sem o adiantamento do valor da mercadoria pelo cliente encomendante.

117. A Recorrente possui estrutura operacional e capacidade financeira para realizar as suas atividades no comércio exterior, sendo este fato incontroverso e comprovado em suas declarações fiscais e balanço (docs. nºs 5 e 6).

118. Portanto, a Recorrente é empresa operacional e atuante no mercado de comércio exterior, figurando como parte em contratos (doc. nº 7) e possuindo financiamento próprio (doc. nº 8).

119. Assim, a Recorrente cumpre um papel de diversificação nas atividades do Grupo Lojas Americanas, possuindo atuação focada no comércio exterior, que é ramo lucrativo. Essa lucratividade é comprovada nos balanços da Recorrente (vice doc. nº 6).

120. Nesse sentido, de acordo com o balanço de 31.12.2015, a Receita Líquida de Vendas da Recorrente foi de aproximadamente R\$ 513 milhões, sendo que o custo dos Produtos Vendidos foi de aproximadamente R\$ 425 milhões, o que resultou em um Lucro Bruto de quase R\$ 88 milhões e uma margem de lucro bruta de quase 20%.

121. Em outras palavras, a documentação comprova todas as alegações de que a Recorrente é uma empresa operacional, que possui objetivo claro de geração de lucro para os seus acionistas, diferentemente do que alega a D. Fiscalização. Essa lucratividade gerou, em 2015, um IRPJ a pagar de quase R\$ 10 milhões e uma CSLL a pagar de quase R\$ 5 milhões, conforme consta em sua declaração fiscal apresentada à época dos fatos (vide doc. nº 5).

122. Ademais, a existência de uma empresa do grupo focada em comércio exterior assegura a segregação dos riscos comerciais e a continuidade do grupo econômico ainda em expansão, de modo que a existência da sociedade não pode ser considerada simulada pela D. Fiscalização e, muito menos, um indício de ocultação fraudulenta de terceira pessoa.

A Recorrente QSM também se manifestou a respeito de sua autonomia e capacidade econômico-financeira, da seguinte forma:

129. A Recorrente é empresa atacadista do Grupo LASA que possui imóvel alugado e operacional com mais de 9.544,22 m2, localizado na Cidade de Itajaí, no Estado de Santa Catarina (vide doc. nº 2).

130. A criação da Recorrente está inserida dentro do plano de investimento do Grupo LASA, em que a LASA foca única e exclusivamente em seu negócio de varejo, descentralizando as suas atividades-meio, dentre elas a importação e a distribuição de produtos.

131. Nesse sentido, a LASA envida todos os seus esforços econômicos, de recursos humanos e operacionais para aumentar a sua presença no Brasil e, conseqüentemente, atingir um maior número possível de clientes em todos os Estados do país.

132. Para que seja possível focar em sua atividade-fim é necessário que a LASA utilize todos os seus recursos em seu objetivo principal que é o comércio varejista de produtos. Desse modo, o capital excedente auferido pela LASA é investido na abertura de novos estabelecimentos nas mais diversas localidades.

133. Tanto isso é verdade que em 2000 a LASA possuía 94 lojas localizadas em 39 cidades, Em 2012, ano em que ocorreu a importação dos produtos discutidos nessa autuação, a LASA possuía 729 lojas espalhadas em 254 Municípios. Hoje, a LASA possui 1.306 lojas em mais de 522 cidades.

134. Cumpre ressaltar que, por ser uma empresa com ações negociadas em bolsa de valores, essas informações são públicas e divulgadas anualmente pela LASA aos seus investidores por meio de apresentações (doc. no 5).¹⁹ 135. **A operação da Recorrente tem como objetivo verticalizar a cadeia de fornecimento da LASA, a fim de que parte da margem de lucro da cadeia de fornecimento desses produtos importados também seja capturada ao longo dos intermediários necessários para o fornecimento do produto ao cliente final da LASA, que, desde então, tem foco integral no comércio varejista, com aplicação massiva de capital na abertura de lojas pelo Brasil.**

136. Logo, a Recorrente exerce uma atividade-meio para a LASA. Essa atividade é essencial para que a LASA possa fornecer uma maior variedade de produtos para os seus clientes. Contudo, a Recorrente não atua com exclusividade para a LASA.

137. Pelo contrário, a Recorrente é empresa que vende suas mercadorias para outros clientes, conforme se comprova pelas notas fiscais emitidas para outros contribuintes durante os anos de 2014 e 2015 (doc. no 6).

138. Ademais, a Recorrente possui capacidade operacional e técnica para realizar as suas atividades, contando com estabelecimento, funcionários próprios e capacidade financeira para comercializar suas mercadorias.

139. Nesse sentido, a Recorrente conta com capital integralizado de R\$ 5 milhões (fis. 320 e 365) e movimenta altas cifras (fis. 368/388 e 630/640), o que comprova a sua capacidade econômico-financeira e sua independência operacional em relação ao restante das empresas do Grupo LASA, sendo esta capacidade fato incontroverso e comprovado em suas declarações fiscais e balanço (doca. n°s 7 e 8).

140. A Recorrente possuía 40 colaboradores em 2014, sendo a grande maioria (21 colaboradores) envolvidos diretamente na operação de logística, inclusive com a existência de operador de empilhadeira (doc. n° 9). Portanto, a Recorrente é empresa operacional e atuante no mercado atacadista, figurando como parte em contratos com terceiros.

141. Ademais, no caso concreto, a mercadoria adquirida pela Recorrente da ST Importações só foi parcialmente revendida em 25.8.2015, ou seja, após transcorrido mais de 2 meses (fls. 1.396/1.420), o que demonstra a capacidade da Recorrente de adquirir, armazenar e distribuir as suas mercadorias para terceiros.

142. Assim, a Recorrente cumpre um papel de suporte às atividades do Grupo LASA, possuindo atuação focada no comércio atacadista, que é ramo lucrativo. Essa lucratividade é comprovada nos balanços da Recorrente (vide doc. nº 8).

143. Nesse sentido, de acordo com o balanço de 31.12.2015, a Receita Líquida de Vendas da Recorrente foi de aproximadamente R\$ 228 milhões, sendo que o Custo dos Produtos Vendidos foi de aproximadamente R\$ 209 milhões, o que resultou em um Lucro Bruto de quase R\$ 19 milhões e uma margem de lucro bruta de quase 10%.

144. Em outras palavras, a documentação comprova todas as alegações de que a Recorrente é uma empresa operacional, que possui objetivo claro de geração de lucro para os seus acionistas, diferentemente do que alega a D. Fiscalização. Essa lucratividade gerou, em 2015, um IRPJ a pagar de quase R\$2.5 milhões e uma CSLL a pagar de quase R\$1 milhão, conforme consta em sua declaração fiscal apresentada à época dos fatos (vide doc. no 7).

145. Ademais, a existência de uma empresa do grupo focada em comércio atacadista assegura a segregação dos riscos comerciais e a continuidade do grupo econômico ainda em expansão, de modo que a existência da sociedade não pode ser considerada simulada pela D. Fiscalização e, muito menos, um indício de ocultação fraudulenta de terceira pessoa.

146. A mitigação desse risco operacional é evidenciada em razão do incêndio ocorrido em um dos distribuidores da LASA, que impactou a sua operação durante 2011 e 2012. Esse distribuidor era o Grupo Destro - fis. 906/942).

147. Logo, a existência da Recorrente também permite que as operações do Grupo LASA não sejam impactadas com eventuais casos fortuitos ocorridos em sua cadeia de fornecimento, como o ocorrido nº Grupo Destro.

Verifica-se, portanto, que não há dúvida a respeito da capacidade operacional e financeira das Recorrentes, o que foi inclusive reconhecido pelo acórdão recorrido que é categórico ao afirmar o seguinte:

Quanto à capacidade econômica, financeira e operacional das empresas, merece destaque que esse fato não é fundamento da autuação. É indiscutível que as empresas possuem personalidade jurídica autônoma. Quanto a existência de margem de lucro, não faz prova em favor da autuada e também não é fundamento para a autuação. É certo que os prestadores de serviços de importação para o real adquirente recebam numerário pelo serviço.

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

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

3. Dispositivo

Pelo exposto, voto por dar provimento aos Recursos Voluntários para cancelar integralmente o Auto de Infração.

Assinado Digitalmente

Marina Righi Rodrigues Lara

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, redator designado.

Com as vênias de estilo, em que pese o voto muito bem fundamentado da Conselheira Relatora Marina Righi Rodrigues Lara, ousou dela discordar quanto à sua decisão de dar provimento ao Recurso Voluntário para cancelar integralmente o Auto de Infração. Explico.

Consta do voto da ilustre Relatora os seguintes fundamentos para sua decisão:

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

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

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

motivo, por si só, suficiente para a caracterização da infração de ocultação do real adquirente na operação de importação.

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

(...)

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

Sobre a questão, a fiscalização não se pronunciou em seu Termo de Verificação Fiscal.

A Recorrente ST Importações, por sua vez, demonstrou em seu Recurso Voluntário a sua capacidade econômica e operacional, conforme se verifica dos trechos a seguir:

(...)

A Recorrente QSM também se manifestou a respeito de sua autonomia e capacidade econômico-financeira, da seguinte forma:

(...)

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

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

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

Ocorre, entretanto, que a autuação não está fundamentada unicamente em um fato isolado; como se sabe, a pena de perdimento, ou sua multa substitutiva, exige a ocorrência de fraude, a qual, por sua vez, necessita do elemento volitivo, ou seja, do dolo. Evidentemente, não é

possível extrair, da mente dos acusados, qual a sua real intenção; deve-se buscar tal comprovação do conjunto probatório, da reunião dos indícios que tornam a conclusão de fraude irrefutável.

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

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

EMENTA

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

13. Outrossim, como registrado pela consulente, é pertinente ressaltar que a Coordenação-Geral de Administração Aduaneira (Coana) da RFB se manifestou de

maneira didática sobre o tema, quando questionada sobre aperfeiçoamentos na legislação, na Nota Coana nº 76, de 25 de maio de 2020, nos seguintes termos:

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

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

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

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

Me parece que aconteceu no voto vencido justamente aquilo que era preocupação da COANA no item 2.6 da Nota acima transcrita: houve uma má interpretação da matéria, pois afirmou-se que diversos fatos que compõem o conjunto probatório não se prestariam a tanto sem a devida atenção para as **premissas: de que todas as partes envolvidas sejam independentes**

umas das outras e que as relações estabelecidas entre elas representem efetivas operações de compra e venda de mercadorias.

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

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

Feitas estas considerações, volto minha atenção para o caso concreto, conforme descrito no RELATÓRIO FISCAL, às fls. 07/35:

No dia 8 de outubro de 2014 é registrada a Declaração de Importação (DI) nº 14/1934293-4, em que **figura como importadora a pessoa jurídica ST IMPORTAÇÕES LTDA**, CNPJ nº 02.867.220/0001-42, doravante designada também como ST IMPORTAÇÕES, **e como encomendante a empresa QSM DISTRIBUIDORA E LOGISTICA LTDA**, CNPJ nº 08.060.852/0001-86, adiante denominada, também, apenas QSM.

A citada declaração ampara 39 toneladas de aparelhos de jantar em cerâmica (pratos, xícaras, pires, etc.), classificados na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) 6912.00.00 – serviços de mesa, artigos de cozinha, outros artigos de uso doméstico, de cerâmica - fabricados por CERAMICO INDUSTRY, na Malásia, e exportados por SHEEN GRAND (HONG KONG) LIMITED, de Hong Kong.

(...)

Após concluídas as etapas de exame documental e conferência física, **a referida operação de importação foi encaminhada para ser submetida ao PROCEDIMENTO ESPECIAL DE CONTROLE ADUANEIRO** previsto na Instrução Normativa RFB nº 1.169, de 25/06/2011, que tem como base o art. 68 da Medida Provisória nº 2.158-35 de 2001. A instauração do procedimento especial se deu por determinação do Chefe da Seção de Fiscalização Aduaneira - SAFIA - da Alfândega da Receita Federal do Brasil do Porto de Itajaí/SC, **uma vez que haviam sido detectados indícios de irregularidade punível com a pena de perdimento, referente a operação de importação amparada pela DI nº 14/1934293-4:**

(d) o procedimento decorre de indícios de hipótese de ocultação do sujeito passivo, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, nos termos do art. 23, inciso V do Decreto-Lei nº 1.455 de 1976;

(e) dentre os indícios apontados no item anterior, destacam-se: inclusão pelo importador de que o encomendante da operação de importação da DI nº 14/1934293-4 seria "COMERCIAL DESTRO LTDA", conforme consta da folha 2/4 do extrato da citada DI; importações pelas empresas do grupo DESTRO com as mesmas características (importador por conta e ordem/encomenda, exportador, representante legal, produtos, etc); e mesmos destinatários das mercadorias similares da DI (importadas anteriormente) comparando-se aos destinatários das importações de produtos similares por empresas do grupo DESTRO;

Destarte, através do Termo de Intimação Fiscal (TIF) nº 112/2015-SAFIA/ALF/ITJ, foi dada ciência aos interessados da instauração do procedimento especial de controle aduaneiro referente às mercadorias da DI nº 14/1934293-4.

(...)

Entretanto, no dia 30/04/2015 é emitida a decisão liminar nos autos do mandado de segurança nº 5003211-89.2015.4.04.7208/SC, em que **o Juiz defere a liminar para determinar o prosseguimento do despacho das mercadorias objeto das DI nº 14/1934293-4 mediante prestação de garantia.** A garantia é prestada na forma do depósito nº 4332542933-6 na Caixa Econômica Federal efetuado no dia 11/05/2015, vinculado à ação judicial, no valor de R\$ 181.407,98 (valor aduaneiro das mercadorias).

Destarte, no dia 18/05/2015 é registrada no sistema SISCOMEX a autorização de entrega das mercadorias da DI nº 14/1934293-4, com prosseguimento do despacho.

(...)

O Serviço de Fiscalização - SEFIA/1 da Inspeção da Receita Federal do Brasil no Rio de Janeiro (IRF/RJO) conduziu o procedimento de fiscalização previsto na Instrução Normativa SRF nº 228, de 21 de outubro de 2002, sobre as operações de importação amparadas pelas declarações de importação (DI) registradas por ST IMPORTAÇÕES entre agosto de 2012 e dezembro de 2013.

(...)

No trecho disposto abaixo, **a fiscalização conduzida pela IRF-RJO detectou que QSM passou a substituir as empresas do Grupo DESTRO (COMERCIAL DESTRO e DESTRO BRASIL) em JULHO de 2014,** substituindo-as na condição de adquirente/encomendante nas operações de importação de ST IMPORTAÇÕES, ocultando os reais sujeitos passivos das operações: LOJAS AMERICANAS e B2W:

(...)

E, de fato, a DI objeto desta autuação foi registrada no dia 08/10/2014, figurando como importador ST IMPORTAÇÕES, e como encomendante QSM DISTRIBUIDORA E LOGÍSTICA LTDA:

Declaração: 14/1934293-4	Data do Registro: 08/10/2014
	SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL - RFB ITAJAI EXTRATO DA DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO CONSUMO
Modalidade do Despacho: NORMAL	
Quantidade de Adições: 1	
Importador	
CNPJ: 02.867.220/0001-42	ST IMPORTACOES LTDA
Adquirente da Mercadoria	
CNPJ: 08.060.852/0001-86	QSM DISTRIBUIDORA E LOGISTICA LTDA
-	
Extrato da DI nº 14/1934293-4.	

Ao se registrar a declaração de importação no sistema SISCOMEX, **foi declarado nos dados complementares da DI nº 14/1934293-4 que o encomendante seria COMERCIAL DESTRO LTDA**, o que reforça a afirmação constante do relatório de fiscalização do procedimento conduzido pela IRF-RJO:

Declaração: 14/1934293-4	Data do Registro: 08/10/2014	2
Dados Complementares		
(...)		
<p>=====</p> <p>IMPORTADO POR ST IMPORTACOES LTDA, SOB ENCOMENDA DA <u>COMERCIAL DESTRO LTDA</u> NA FORMA DO ESTABELECIDO NA INSRF N°634/2006 (LEI 11281/2006, Art 11)</p> <p>=====</p>		
Página 2 do extrato da DI nº 14/1934293-4 - "Dados Complementares" da DI.		

Resta claro que QSM, de fato, passou a substituir as empresas do Grupo DESTRO no papel de adquirente ou encomendante das operações fraudulentas de importação do Grupo LASA. Os responsáveis pelo registro da DI em epígrafe sequer lembraram de apagar o nome da empresa substituída nos "Dados Complementares" da declaração. Para fins de comparação, aponta-se para a existência das DI constantes do quadro abaixo, selecionadas por amostragem de janeiro a julho de 2014, onde empresa do Grupo DESTRO figura como encomendante em importações do mesmo exportador e fabricante da DI objeto desta autuação: SHEEN GRAND (HONG KONG) LIMITED (exportador) e CERAMICO INDUSTRY (fabricante):

(...)

Nota-se que QSM apenas substituiu as empresas do Grupo DESTRO, a partir de julho/2014, na figura de encomendante nas declarações de importação de ST IMPORTAÇÕES. Todos os demais aspectos da DI são mantidos integralmente - mesmo importador, mesma representante legal, mesmo exportador, mesmo fabricante, e mesmos produtos.

Conforme exposto anteriormente, as mercadorias objeto da DI nº 14/1934293-4 foram liberadas por conta de ordem judicial emanada nos autos do mandado de segurança nº 5003211-89.2015.4.04.7208/SC. A autorização de entrega foi realizada no sistema SISCOMEX no dia 18/05/2015. No dia 20/05/2015 a ST IMPORTAÇÕES emite a nota fiscal de entrada nº 51250 para registrar o ingresso das mercadorias da DI nº 14/1934293-4. **Em seguida, no dia 03/06/2015, são emitidas duas notas fiscais de saída referente às mercadorias importadas de ST IMPORTAÇÕES para QSM: a nº 51446 e 51447.**

Em seguida, conforme esperado, QSM, de fato, emite 5 (cinco) notas fiscais de saída dessas mercadorias para 3 (três) filiais de LOJAS AMERICANAS S/A:

(1) Nota fiscal de saída de QSM nº 3120, de 25/08/2015, para a filial 0199 das LOJAS AMERICANAS; (2) Nota fiscal de saída de QSM nº 3188, de 27/08/2015, para a filial 0199 das LOJAS AMERICANAS; (3) Nota fiscal de saída de QSM nº 3251, de 01/09/2015, para a filial 0199 das LOJAS AMERICANAS; (4) Nota fiscal de saída de QSM nº 3287, de 02/09/2015, para a filial 0179 das LOJAS AMERICANAS; (5) Nota fiscal de saída de QSM nº 3572, de 21/09/2015, para a filial 0181 das LOJAS AMERICANAS.

Tem-se, portanto, o mesmo quadro observado e apontado pela fiscalização da IRF-RJO - as operações de importação de ST IMPORTAÇÕES, utilizando como encomendante as empresas do Grupo DESTRO, que passou a utilizar a QSM para tanto, são integralmente destinadas às empresas do Grupo LASA (LOJAS AMERICANAS e B2W).

Ou seja, no presente caso, quem deveria figurar com adquirente ou encomendante na DI nº 14/1934293-4 deveria ser LOJAS AMERICANAS, e não a pessoa jurídica QSM, que apenas serviu como mais uma camada no esquema de interposição fraudulenta e ocultação do real adquirente com vistas a quebrar a cadeia de incidência do IPI.

Verifica-se, portanto, que procede o trecho do relatório da ação fiscal constante do processo 11762.720072/2017-28 onde indica que QSM passou a substituir as empresas do Grupo DESTRO na função de se interpor e ocultar LOJAS AMERICANAS nas operações de importação de ST IMPORTAÇÕES.

Conforme transcrito acima, a Inspeção da Receita Federal no Rio de Janeiro (IRF/RJO) conduziu o procedimento de fiscalização, previsto na IN SRF nº 228/2002, sobre as operações de importação registradas pela ST IMPORTAÇÕES entre agosto de 2012 e dezembro de 2013, concluindo que a QSM passou a substituir as empresas do Grupo DESTRO (COMERCIAL DESTRO e DESTRO BRASIL) a partir de JULHO de 2014, substituindo-as na condição de

adquirente/encomendante, ocultando os reais adquirentes, quais sejam, a LOJAS AMERICANAS e a B2W.

Os principais fatos apurados pelo procedimento fiscal, **e que se repetiam tanto nas importações encomendadas pelas empresas do grupo DESTRO quanto pela QSM Distribuidora**, constam do Relatório Fiscal sob análise, a seguir transcritos:

Os principais pontos levantados pelo procedimento fiscal foram:

- 1) ST IMPORTAÇÕES é controlada pela LOJAS AMERICANAS e B2W, únicas sócias daquela empresa, e 100% dos administradores da ST IMPORTAÇÕES são comuns ao quadro de dirigentes de LOJAS AMERICANAS e B2W ou de empresas controladas por elas;
- 2) ST IMPORTAÇÕES opera quase que exclusivamente para o esquema analisado, sendo que apenas 1% (quantidade e valor totais) das DI registradas no período compreendido entre 2012 e 2015 não guardam relação direta com o esquema;
- 3) A única fornecedora de mercadorias importadas às empresas LOJAS AMERICANAS e B2W, entre 2012 e 2013, foi DESTRO BRASIL;
- 4) Mais de 99% de todas as mercadorias enviadas por ST IMPORTAÇÕES à COMERCIAL DESTRO e DESTRO BRASIL (Grupo DESTRO), entre 2011 e 2013, foram repassadas às LOJAS AMERICANAS e B2W;
- 5) A análise das notas fiscais de entrada e saída de ST IMPORTAÇÕES e DESTRO BRASIL permitiu verificar características nas operações comerciais típicas daquelas onde ocorre a interposição fraudulenta de terceiros, como:
 - a) Tempo médio de estoque muito baixo, em torno de 10 (dez) dias, na DESTRO BRASIL, que seria o tempo médio calculado das entradas dos produtos importados até a saída, para empresas do Grupo LASA (LOJAS AMERICANAS e B2W);
 - b) Fragmentação de produtos de uma mesma DI em notas fiscais de saída diversas de ST IMPORTAÇÕES para DESTRO BRASIL, em seguida para serem revendidas de DESTRO para filiais de LOJAS AMERICANAS ou B2W, em quantidades idênticas, demonstrando que DESTRO gerenciava, inclusive, a logística para as filiais de LOJAS AMERICANAS e B2W antes mesmo da suposta "revenda", uma vez que já segregava as mercadorias importadas em notas fiscais separadas "prontas" para cada filial;
 - c) Em pesquisa por amostragem nas notas fiscais, verificou-se que o número do lacre apostado às mercadorias constantes de notas fiscais de saída da ST IMPORTAÇÕES era o mesmo número do lacre apostado às mercadorias das notas de saída de DESTRO BRASIL com destino às empresas B2W e LOJAS AMERICANAS;
 - d) Em consulta junto ao sítio do Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI, foram identificadas várias marcas de produtos importados por ST IMPORTAÇÕES que são de propriedade de LOJAS AMERICANAS e B2W;

6) Por fim, restou demonstrado na ação fiscal que o esquema de importação por interpostas pessoas mostrou-se bastante lucrativo para LOJAS AMERICANAS e B2W, uma vez que permitiu/permite a elas fugirem da incidência do IPI de saída das mercadorias revendidas. Caso as mencionadas empresas realizassem importações diretas, conforme reza a legislação vigente, estariam sujeitas ao destaque do IPI quando da revenda dos produtos importados, pois ambas estariam equiparadas a estabelecimento industrial.

O procedimento fiscalizatório culminou na lavratura de autuações diversas em desfavor dos intervenientes mencionados através dos processos nº 10074.720.201/2016-92, 10074.720.201/2016-92 e 11762.720072/2017-28, dentre outros.

O relatório de fiscalização anexo ao auto de infração constante do processo nº 11762.720072/2017-28, em desfavor de ST IMPORTAÇÕES LTDA, encontra-se anexado neste processo.

Uma vez obtidas estas informações referentes ao período de atuação da COMERCIAL DESTRO e DESTRO BRASIL, **a Autoridade Tributária voltou-se a fiscalizar a QSM Distribuidora**, seguindo o fluxo temporal, e tentou obter documentos desta empresa para verificar a efetividade e legitimidade das operações por ela realizadas. Contudo, conforme consta do Relatório Fiscal, não obteve sucesso:

IV – PROCEDIMENTO ESPECIAL DE CONTROLE ADUANEIRO

O procedimento especial é registrado sob o RPF nº 0927800-2015-00200-9 e o termo de início de procedimento fiscal, consignado junto ao Termo de Intimação Fiscal (TIF) nº 112/2015-SAFIA/ALF/ITJ, é emitido no dia 05/05/2015.

As exigências do mencionado Termo de Intimação Fiscal, assim como dos posteriores termos (TIF nº 286/2015 e TIF nº 317/2015) resumem-se a documentos que possam comprovar a efetiva transação comercial entre exportador e importador/encomendante, documentos que corroborem os valores praticados e documentos relativos à capacidade econômica, financeira e operacional da pessoa jurídica encomendante (QSM), uma vez que foram levantados fortes indícios de interposição fraudulenta com vistas a ocultar o real adquirente das mercadorias.

Da caracterização do abandono das mercadorias da DI nº 14/1934293-4

Nesse ponto, cumpre ressaltar que o Termo de Intimação Fiscal nº 317/2015-SAFIA/ALF/ITJ, com ciência do representante do importador no dia 23/12/2015 e da procuradora do encomendante no dia 13/01/2016, restou não atendido.

As exigências constantes do referido Termo foram reiteradas no dia 23/06/2016 através de interrupção no sistema SISCOMEX com a solicitação nos seguintes termos:

Motivo da interrupção com exigência fiscal
Número da Declaração: 14/1934293-4 - Data/Hora da Interrupção: 23/06/2016 11:05
<p>INFORMA-SE QUE A FISCALIZAÇÃO AGUARDA A DOCUMENTAÇÃO INSTADA POR OCASIÃO DO TIF NR. 317/2015. O PRAZO PARA ATENDIMENTO FOI PRORROGADO TENDO EM VISTA QUE A CITADA INTIMAÇÃO FISCAL CONTÉM EXIGÊNCIA DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTAÇÃO PROVENIENTE DO EXTERIOR. RESSALTA-SE QUE O PRAZO DO PROCEDIMENTO ESPECIAL ENCONTRA-SE SUSPENSO, À VISTA DO ART. 9º, § 1º, INCISO I DA IN RFB 1169 DE 2011. CASO O IMPORTADOR PERMANEÇA INERTE QUANTO AO ATENDIMENTO COMPLETO DO MENCIONADO TIF, A CARGA ESTARÁ SUJEITA AOS COMANDOS DO ART. 9º, § 2º DA CITADA INSTRUÇÃO NORMATIVA.</p>
<p>Interrupção no sistema SISCOMEX (DI nº 14/1934293-4) reiterando a solicitação para atendimento do TIF nº 317/2015.</p>

Dentre os itens solicitados no citado termo de intimação fiscal, foram instadas as cópias da declaração de exportação correspondente à DI nº 14/1934293-4, processada pela Aduana do país de origem, e da fatura comercial (invoice) nº 2014/008, reconhecida por notário público daquele país, e consularizada. A mencionada declaração de exportação está prevista no item 4 do Anexo III à IN SRF nº 327 de 2003 como sendo um dos documentos comprobatórios do valor aduaneiro apurado com base no método do valor de transação (art. 30, § 2º, inciso II da IN SRF nº 327 de 2003):

(...)

Entretanto, conforme mencionado anteriormente, o referido documento não foi apresentado por ST e QSM.

Diante da inércia do importador e decorridos mais de 60 (sessenta) dias da interrupção do despacho, as mercadorias objeto da DI nº 14/1934293-4 passaram para a condição de ABANDONADAS e sujeitas à PENA DE PERDIMENTO, nos termos da alínea “b”, do inciso II, do art. 23, do Decreto-Lei nº 1.455, de 07/04/1976, regulamentado pelo art. 642, parágrafo 1º, inciso II do Decreto nº 6.759, de 05/02/2009:

(...)

É cediço que QSM DISTRIBUIDORA E LOGÍSTICA LTDA, que figura como encomendante na DI nº 14/1934293-4, não foi objeto da diligente fiscalização levada a cabo pelo SEFIA-1 da Inspeção da Receita Federal do Brasil no Rio de Janeiro sob os processos nº 10074.720.201/2016-92, 10074.720.201/2016-92 e 11762.720072/2017-28, uma vez que as operações da QSM estavam fora do período de apuração do procedimento fiscal. Entretanto, restou claro no relatório da ação fiscal que QSM (empresa integrante do grupo LASA - LOJAS AMERICANAS S/A), também era partícipe do esquema de importações fraudulentas figurando como encomendante pré-determinado nas operações de nacionalização de ST IMPORTAÇÕES, assim como as empresas do Grupo DESTRO (DESTRO BRASIL e COMERCIAL DESTRO).

(...)

O relatório de fiscalização do procedimento fiscal do processo nº 11762.720072/2017-28 faz alusão direta de QSM como sendo participante do esquema fraudulenta de importações do Grupo LASA:

Processo nº11762.720072/2017-28
 Interessada : ST IMPORTACOES LTDA
 CNPJ: 02.867.220/0001-42

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

Trecho constante da pág. 32 do relatório de fiscalização objeto do processo nº 11762.720072/2017-28 - QSM passou a atuar no esquema como interposta pessoa.

No trecho disposto abaixo, a fiscalização conduzida pela IRF-RJO detectou que QSM passou a substituir as empresas do Grupo DESTRO (COMERCIAL DESTRO e DESTRO BRASIL) em JULHO de 2014, substituindo-as na condição de adquirente/encomendante nas operações de importação de ST IMPORTAÇÕES, ocultando os reais sujeitos passivos das operações: LOJAS AMERICANAS e B2W:

(...)

Ou seja, a partir de julho de 2014 a pessoa jurídica QSM, que é integrante do Grupo LASA, passa a figurar como adquirente ou encomendante nas declarações de importação registradas por ST IMPORTAÇÕES, substituindo a COMERCIAL DESTRO e DESTRO BRASIL no esquema. Os demais detalhes das operações permaneceriam intactas: mesmos fabricantes, exportadores, importador (ST IMPORTAÇÕES), logística internacional (portos, unidades de despacho, etc.), profissionais de assessoria de comércio exterior, produtos, modo de emissão de notas fiscais, destinatários dos produtos, dentre outros aspectos.

E, de fato, a DI objeto desta atuação foi registrada no dia 08/10/2014, figurando como importador ST IMPORTAÇÕES, e como encomendante QSM DISTRIBUIDORA E LOGÍSTICA LTDA:

Como se verifica dos excertos acima colacionados, observa-se que a atuada QSM não manifestou qualquer interesse em comprovar a efetividade e a legitimidade de suas operações de importação, realizadas por meio da ST Importações, bem como de suas operações de compra e venda junto às empresas Lojas Americanas e B2W COMPANHIA DIGITAL.

A Autoridade Fiscal, por outro lado, realizou extenso trabalho, coletando as mais variadas provas e indícios, realizou diligências, procedeu a circularização junto a terceiros, e apresentou detalhadamente o esquema montado pelas empresas do grupo LASA (Lojas Americanas, ST Importações e QSM Distribuidora e Logística), com o objetivo de ocultar o real adquirente das mercadorias, a Lojas Americanas, mediante a interposição fraudulenta da empresa

QSM como adquirente das mercadorias importadas pela ST Importações, quando o real adquirente era, na verdade, a Lojas Americanas.

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

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

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

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

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

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

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

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

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

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

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

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

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

(...)

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

(...)

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

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

(...)

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

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

(...)

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

(...)

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

Nesse ponto, vale destacar a alegação dos contribuintes atuados de que não são empresas de fachada, tendo capacidade operacional para realizar a operação de importação por encomenda.

Ocorre que, em nenhum momento, a Fiscalização acusa a ST Importações ou a QSM de serem inexistentes de fato. Existem casos de interposição fraudulenta cujo importador direto e o importador ostensivo (intermediário) são empresas “de fachada” (“laranja”), porém existem outros nos quais a empresa importadora e a interposta possuem recursos financeiros. Essa será, basicamente, uma das principais diferenças entre a interposição presumida e a comprovada, modalidades de interposição previstas no art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976:

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

Vejamos, por exemplo, o resultado do julgamento do processo nº 15444.720225/2020-96, **no qual as empresas atuadas foram a Lojas Americanas, a QSM Distribuidora e a Comercial DESTRO**, consubstanciado no Acórdão CARF nº 3201-012.195, de 26/11/2024, cuja decisão foi tomada por unanimidade de votos:

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

As Recorrentes refutam todas as acusações do Fisco, em síntese defendem que os indícios trazidos pelo Fisco não comprovam ser as Lojas Americanas a encomendante das mercadorias importadas pela ST Importações. Isto porque Destro e QSM são empresas efetivamente existentes, com capacidade econômica autônoma e operacional para realizar as suas atividades, e são as encomendantes das mercadorias estrangeiras, de fato e de direito.

Contudo, ao contrário do que afirmam as Recorrentes, no extenso “Relatório de Fiscalização Anexo ao Auto de Infração”, a Fiscalização detalhou de forma detalhada e abrangente os fatos apurados, demonstrando, com base em extenso material probatório, a ocorrência de fraude e simulação em operações de

importação, nas quais Lojas Americanas participava ativamente por meio de um esquema destinado a ocultar seu papel de real importadora dos produtos.

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

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

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

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

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

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

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

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

A partir da análise de correspondências e e-mails da ST Importações com os fornecedores, bem como de documentos que instruíam as importações e referentes a movimentações financeiras, dentre outros, a Fiscalização constatou, também, confusão empresarial entre os intervenientes nas operações de importação, bem como fatos que demonstravam que, desde a origem das operações, os produtos importados tinham como destinatários finais as empresas Lojas Americanas e B2W, tendo a empresa ST Importações sido por elas “montada” com o fim específico de se identificar como a contratante de empresas

comerciais exportadoras (tradings), deixando as reais importadoras de fora da cadeia, o que evidenciava a simulação arquitetada para fins de obtenção de benefícios fiscais indevidos.

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

(...)

Conclusão

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

Em outros precedentes deste Conselho, a decisão também foi no sentido de que restava configurada a interposição fraudulenta nesta operação entre as empresas Lojas Americanas, QSM e ST Importações. Vejamos:

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

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

(...)

No caso das Lojas Americanas, buscou-se evitar a incidência do imposto na revenda dos produtos após a importação, caracterizando fraude tributária nos termos do artigo 72 da Lei n. 4.502, de 1964. Entre 2015 e 2016, as mercadorias importadas por encomenda pela ST eram destinadas, de fato, a Lojas Americanas e B2W, com empresas como Destro e QSM atuando como intermediárias. Os Centros de Distribuição das Lojas Americanas transferiam essas mercadorias para lojas físicas e para a B2W. Como as transferências eram realizadas para filiais que atuavam exclusivamente no varejo, as Lojas Americanas não se equiparavam a industriais conforme a exceção do art. 9º, III, do RIPI. No entanto, seus Centros de Distribuição deveriam ser equiparados a industriais, conforme o art. 9º, IX, do RIPI, por serem os reais encomendantes das mercadorias.

As mercadorias eram transferidas dos Centros de Distribuição para as filiais exclusivamente varejistas, que se enquadravam na exceção do art. 9º, III, do RIPI, deixando de ser equiparadas a industriais. A fiscalização rastreou as mercadorias

por meio das notas fiscais eletrônicas (NFe) emitidas no período, identificando os códigos dos produtos importados pela ST que foram recebidos pelas Lojas Americanas e B2W, bem como suas saídas dos estabelecimentos equiparados a industriais.

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

Constatou-se, portanto, coincidência de argumentos de defesa no processo acima referenciado (Processo nº 11762.720041/2017-77, Acórdão nº 3402-007.149) e na maior parte do presente processo, tendo havido naquele, conforme já apontado,

a realização de duas diligências a fim de se esclarecer pontos ressaltados na defesa do autuado, remanescendo consistentes as conclusões da Fiscalização acerca da existência de interposição fraudulenta, por meio de simulação, em importações realizadas por encomenda.

(...)

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

(...)

Desta forma, entende-se que a despeito das manifestações da Cosit e da Coana que em princípio não consideram haver ilicitude na figura do “encomendante do encomendante”, os termos transcritos no início deste tópico não se aplicam ao caso ora em análise. Isto porque verificou-se que a ilicitude do modelo de negócio implementado deu-se não por sua forma e, sim, em função da constatação de que inexistia um propósito negocial específico para implementação deste modelo que não fosse o estabelecimento de barreiras à atuação da fiscalização aduaneira e evasão dos tributos devidos no âmbito interno. Ressalta-se, ainda, que o ato administrativo deixa bastante claro que as empresas relacionadas na operação devem ser independentes entre si e a compra e venda das mercadorias deve ser

efetiva (e não simulada). Tal não é o caso ora analisado, desta forma não há como se acatar a tese das Recorrentes de que estariam enquadradas nos requisitos da norma administrativa.

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

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

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

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

(...)

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

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

Além dos fatos apurados, a Fiscalização apontou os potenciais benefícios tributários obtidos com o esquema, a saber: (I) Lojas Americanas e B2W podiam se eximir de apurar o IPI na saída das mercadorias e da observância do valor tributável mínimo na apuração da base de cálculo do imposto, pois, se realizassem importações diretas, estariam sujeitas ao destaque do IPI quando da revenda das mercadorias importadas, pois ambas estariam equiparadas a estabelecimento industrial, e, caso elas importassem por encomenda direta da ST Importações (equiparada a estabelecimento industrial), esta estaria sujeita, em suas saídas de mercadorias para Lojas Americanas e B2W, ao valor tributável mínimo, nos termos do inciso I do artigo 195 do RIPI, em razão da interdependência entre as empresas (art. 612 do RIPI), (II) a ocultação do real adquirente dos produtos importados é geralmente utilizada para se esquivar de outras obrigações indesejadas, como, por exemplo, (i) em caso de lançamento de crédito tributário, o patrimônio do real adquirente é protegido da execução fiscal, (ii) o real adquirente perde a condição de contribuinte do IPI por equiparação a estabelecimento industrial, (iii) no caso de importador e exportador vinculados, busca-se fugir da legislação de Preço de Transferência e de Valoração Aduaneira, possibilitando que as empresas vinculadas alterem o custo das mercadorias importadas e de suas receitas da forma que lhes for mais conveniente e (iv) "lavagem" ou ocultação de bens, direitos e valores.

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

(...)

Para se chegar à conclusão da ocorrência de simulação, a Fiscalização levantou alguns fatos que, isoladamente, podiam não ser contundentes no convencimento acerca do ilícito, mas que, analisados em conjunto, evidenciaram uma prática sistemática de ocultação do real encomendante das mercadorias importadas,

dada a artificialidade das operações de importação por encomenda formalizadas pelas empresas do grupo Destro e QSM Distribuidora, inobstante a aparência de normalidade dada pela observância de meras formalidades contratuais.

(...)

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

(...)

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

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

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

(...)

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

As empresas em todo momento buscam evidenciar a capacidade operacional, econômica e financeira da DESTRO e o propósito comercial da contratação desta empresa para a revenda das mercadorias às empresas do grupo LASA (B2W e às

Lojas Americanas). Contudo, essencial desde já salientar que em qualquer momento nos presentes autos a fiscalização afasta a personalidade jurídica da DESTRO ou mesmo da ST, que são empresas consolidadas no mercado. A principal questão invocada pela fiscalização diante dos indícios probatórios levantados a ser respondida no presente caso é a seguinte: quem é a real encomendante das mercadorias importadas pela ST: a DESTRO, como indicado nos documentos da importação, ou a B2W/Lojas Americanas?

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

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

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

(...)

Pontos 4 e 6: a conexão entre a ST, DESTRO e B2W. A partir das DIs registradas pela ST e as notas fiscais emitidas pela ST e pela DESTRO, dentre os quais o reduzido o intervalo de tempo médio a separar a data de emissão da NF-e de Saída das mercadorias nacionalizadas da ST Importações da data de emissão da NF-e de Saída dessas mesmas mercadorias da Destro Brasil para B2W (em torno

de dez dias), a forma de emissão das notas fiscais entre as pessoas jurídicas (com a identificação do purchase order identificado pela ST e um código de operação igual em todas as notas), o número do lacre apostado nas mercadorias constantes da NF-e de Saída das mercadorias da ST Importações era o mesmo número do lacre apostado às mercadorias constantes das NF-e de Saída da DESTRO e muitos produtos importados pela ST Importações possuem marcas cuja propriedade recai sobre a B2W.

(...)

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

- A ST Importações integra o grupo econômico da B2W, sendo que suas únicas sócias são as Lojas Americanas e a B2W; · A relação comercial da ST com a DESTRO evidencia que a ST realizou a grande parte de sua atuação para a DESTRO (99,71% do total de vendas) em uma relação distinta da outra pessoa jurídica para quem a ST realizou importação por encomenda no período (MULTILINK), com uma disciplina bem distinta em especial nas formalidades exigidas para a formalização dos pedidos de compra.

- A B2W está com sua habilitação para operar no comércio exterior SUSPENSA.

- A relação comercial da DESTRO e a B2W evidencia que a DESTRO atuava como uma intermediadora de produtos importados, sendo a única fornecedora de mercadorias importadas às empresas LOJAS AMERICANAS e B2W, no período autuado. A DESTRO atuou na operação como mero intermediário e/ou transportador das mercadorias importadas para a B2W/Lojas Americanas, ainda que seja uma pessoa jurídica atacadista, inclusive de mercadorias nacionais.

- Há uma verdadeira conexão entre a ST, DESTRO e B2W, identificada a partir do número do purchase order - PO criado pela ST e identificado em todas as notas fiscais emitidas na operação (desde a ST até a B2W). O número de PO já constava inclusive dos pedidos de encomenda formulados pela DESTRO aos autos, ainda que o número do PO somente fosse claramente identificado nas invoices internacionais. A apuração de preço de venda que supostamente deveria ser aprovada pela DESTRO, com o número do PO, somente era emitida após o registro da DI, sendo o PO o mesmo número da invoice internacional, e não pela fatura pro forma como informado pela ST. Ademais, não há qualquer visto ou confirmação de recebimento por parte da DESTRO da planilha de apuração de preço de venda final, inexistindo um comprovante de que essa planilha efetivamente tenha sido recepcionada ou confirmada pela DESTRO. Além disso, mercadorias adquiridas pela DESTRO estavam resguardadas por proteção de propriedade de marcas da B2W (como a LIFEZONE, com registro já vigente à época dos fatos geradores autuados, concedida à B2W em 04/01/2011).

Desta forma, com fulcro em um conjunto indiciário contundente acostado ao Auto de Infração, não afastado pelos documentos e informações trazidos pelas

empresas em suas defesas administrativas, a fiscalização demonstrou que a empresa B2W seria a real encomendante das mercadorias importadas pela ST, e não a DESTRO como declarado nas importações. A simulação foi vislumbrada em conformidade com o art. 167, §1º, II, do Código Civil:

(...)

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

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

Pelo exposto, voto por rejeitar todas as preliminares e negar provimento aos Recursos Voluntários apresentados pelos recorrentes QSM DISTRIBUIDORA E LOGÍSTICA LTDA e ST IMPORTAÇÕES LTDA.

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares