



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11762.720041/2017-77
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-007.149 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de dezembro de 2019
Recorrente DESTRO BRASIL DISTRIBUICAO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 03/07/2012 a 27/12/2013

NULIDADE. OFENSA AO DIREITO CONSTITUCIONAL DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA.

O direito ao contraditório e à ampla defesa é garantido nos processos administrativos, que se iniciam somente com a lavratura do auto de infração e abertura do prazo para impugnação. Durante os procedimentos de fiscalização, não há ofensa a este direito, visto que ainda não se instaurou o processo.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. CAUSA DE NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O mandado de procedimento fiscal é mero ato infralegal destinado à administração de recursos humanos da Secretaria da Receita Federal do Brasil, não afastando a competência legal do Auditor Fiscal.

SIMULAÇÃO. PROVA INDIRETA. FORÇA PROBANTE DOS INDÍCIOS.

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

DANO AO ERÁRIO. OCULTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. REAL COMPRADOR.

Consideram-se dano ao Erário, punido com a pena de perdimento das mercadorias, na hipótese de ocultação do real comprador das mercadorias estrangeiras na importação, mediante fraude ou simulação.

NATUREZA CONFISCATÓRIA, DESPROPORCIONAL E AUSÊNCIA DE RAZOABILIDADE. SÚMULA CARF N.º 2

Em conformidade com a Súmula CARF nº 2, este Conselho não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

JUROS DE MORA SOBRE A PENALIDADE. CABIMENTO. SÚMULA CARF 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo Mineiro Fernandes, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Márcio Robson Costa (suplente convocado) e Thais De Laurentiis Galkowicz.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado para a exigência de multa de cessão de nome para a realização de negócios de comércio exterior em que se acoberte os reais intervenientes ou beneficiários, no percentual de 10% (dez por cento) do valor da operação, nos termos do art. 33 da Lei n.º 11.488/2007.

Segundo a fiscalização, foram realizadas importações por encomenda pela empresa ST IMPORTAÇÕES LTDA, CNPJ: 02.867.220/0001-42 (**ST Importações**, importadora ostensiva) sem a identificação, nas Declarações de Importação, do correto encomendante. Nas DIs, foi identificada a empresa DESTRO BRASIL DISTRIBUIÇÃO LTDA. – CNPJ: 13.495.487/0001-72 (**DESTRO BRASIL**), tão somente para acobertar a relação existente entre a importadora ostensiva e as empresas B2W COMPANHIA DIGITAL (**B2W**) e as LOJAS AMERICANAS S.A. (**Lojas Americanas**), que seriam as reais encomendantes das mercadorias.

No entender da fiscalização, as empresas Lojas Americanas e B2W eram as reais adquirentes das mercadorias importadas por meio de importação por encomenda pela ST Importação, sendo que teria partido delas o planejamento de interpor uma terceira empresa (DESTRO BRASIL) como aparente encomendante das mercadorias com a finalidade exclusiva de ocultar sua participação nas operações de importação.

Com isso, estaria caracterizado o ilícito de cessão de nome, pela DESTRO BRASIL, na forma do art. 33, da Lei n.º 11.488/2007. A autuação abrange as mercadorias destinadas à empresa B2W (admitida como real encomendante oculto) constantes de Declarações de Importação (DI) registradas pela ST Importações no período de agosto de 2012 a dezembro de 2013, nas quais a Destro Brasil é declarada como encomendante da importação.

Trata-se de segunda etapa de um trabalho de auditoria, que, além do presente processo de multa de cessão de nome, originou o processo n.º 10074.720243/2017-12, posto em julgamento nessa sessão, correspondente à aplicação da pena de perdimento à empresa B2W, com as empresas ST Importações e Destro Brasil como responsáveis solidárias.

O relatório fiscal do Auto de Infração encontra-se acostado às e-fls. 389/463, no qual foram elencadas 7 (sete) razões que respaldam a ação fiscal. O esquema simulado identificado foi assim sintetizado pela fiscalização (e-fl. 408):



Inconformada, a empresa apresentou Impugnação Administrativa, julgada improcedente pelo Acórdão 07-40.931 da 2ª Turma da DRJ/FNS, ementado nos seguintes termos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012, 2013

MULTA POR CESSÃO DE NOME. CABIMENTO AO ACOBERTAMENTO DE INTERVENIENTES.

Cabe a aplicação da multa prevista no art. 33 da Lei n.º 11.488/2007 à pessoa jurídica que cede seu nome para realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento dos reais intervenientes ou beneficiários da operação de importação. O encomendante declarado, quando comprovado seu conhecimento de quem seria o real beneficiário, responde pela multa de cessão de nome por acobertar o real interessado na declaração de importação ou exportação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido (e-fl. 21.305)

Intimada desta decisão em 27/11/2017 (e-fl. 21.386), a empresa apresentou Recurso Voluntário em 18/12/2017 (e-fls. 21.387/21.466), alegando em síntese:

(i) alegações preliminares quanto à nulidade da autuação:

(i.1) diante dos prazos exíguos estabelecidos pela fiscalização para atendimento às notificações a ela endereçadas na fase de fiscalização, implicando em cerceamento do direito de defesa.

(i.2) a incompetência das autoridades autuantes localizadas na Inspetoria da Receita Federal do Brasil no Rio de Janeiro, vez que o domicílio fiscal da empresa é na Cidade de Jundiaí, em São Paulo;

(i.3) a ausência de motivação, sendo que a autuação teria se baseado unicamente em presunções, sem obediência ao princípio da verdade material, desconsiderando elementos fáticos constatados, sem produzir provas necessárias a respaldar a conclusão fiscal e com a indevida desconsideração do negócio jurídico, sendo inaplicável o art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional (CTN). Houve a preclusão lógica por ausência de motivação do ato, pois a autoridade fiscal permitiu o desembaraço aduaneiro e depois anulou-o sem motivação adequada;

(ii) no mérito, a ausência da interposição fraudulenta no presente caso, enfrentando as razões trazidas pela fiscalização, sustentando que:

(ii.1) as empresas dos grupos econômicos são entidades empresariais distintas, sendo que a DESTRO BRASIL não se confunde com a empresa COMERCIAL DESTRO. As empresas possuem autonomia estrutural e independência sendo que as mercadorias importadas pela ST Importações são repassadas à DESTRO BRASIL, as quais direcionam as mercadorias aos seus centros de distribuição, onde são armazenadas e revendidas;

(ii.2) a capacidade operacional, econômica e financeira da DESTRO BRASIL e o propósito comercial na sua contratação para a revenda das mercadorias à B2W e Lojas Americanas. O não fracionamento das mercadorias revendidas é necessário em razão da necessidade de rapidez na aquisição das mercadorias por parte da B2W. Nem todas as mercadorias importadas pela ST Importações adquiridas pela DESTRO BRASIL foram remetidas para a B2W e as Lojas Americanas, somente o fato ocorreu parcialmente nos anos-calendário de 2011/2012;

(ii.3) inexistente a identidade no lacre apontada pela fiscalização, pois houve a efetiva alteração dos mesmos na ocasião do transporte entre a empresa DESTRO BRASIL para as empresas compradoras;

(ii.4) a existência de margem real de lucro antes dos impostos, razoável pelo volume vendido nas operações;

(ii.5) a ausência de provas, por parte do Fisco, da quebra da cadeia do IPI, sendo que muitos produtos sequer ensejavam o recolhimento do IPI não podendo haver a

mencionada quebra da cadeia do imposto. A Fiscalização não comprovou o dano efetivo ao erário com o suposto recolhimento a menor do IPI;

(iii) subsidiariamente, a cobrança da multa é confiscatória; e

(iv) exclusão dos juros de mora sobre a multa, pois esta incide somente sobre tributo.

Por entender que o processo não se encontrava suficientemente instruído para julgamento, a maioria do Colegiado converteu o julgamento do processo em diligência por meio da Resolução 3402-001.628, de 13/12/2018 para que fosse acostados aos presentes autos o levantamento de documentos e informações solicitados no processo de pena de perdimento (processo n.º 10074.720243/2017-12). Em cumprimento da diligência foram apresentados esclarecimentos e documentos pela DESTRO BRASIL, ST e B2W, sendo anexado o relatório fiscal elaborado naquele processo com os esclarecimentos da fiscalização. Para facilitar a visualização das informações e documentos apresentados, veja-se abaixo um quadro esquemático, com a referência do número de páginas de acordo com o referido processo n.º 10074.720243/2017-12:

Resolução n.º 3402-001.678	Esclarecimentos empresas (e-fls. 23.875/24.946)			Esclarecimentos fiscalização (e-fls. 25.087/25.103)
	DESTRO BRASIL	ST	B2W	
(i.1) cópias por amostragem dos pedidos de compra da importação (Purchase Orders - POs) que foram identificados pela fiscalização na autuação, trazendo as informações em torno da transmissão desses pedidos (quem solicita e como são solicitados). As empresas devem informar a razão comercial/negocial pela qual os números dos POs são identificados nas notas fiscais.	“(…) código de PO nada mais é do que um <u>registro de identificação dos lotes envolvidos em cada operação, atribuídos pela ST em seus procedimentos de importação</u> , utilizado pela Destro em seu pedido de compras à ST (importação por encomenda) e reiteradamente inserido no campo de informações complementares das notas fiscais subsequentes.” (e-fl. 23.883). Anexa os pedidos de compra da DESTRO para a ST às e-fls 24.309/25.530, indicando o número do PO. É um critério de identificação dos lotes para “(i) apuração do lucro havido em cada operação frente a variação cambial, desde a importação até a venda final, bem como para (ii) identificar, de forma clara e precisa, as mercadorias pertencentes a cada lote, inclusive para fins de quantificação do estoque” da DESTRO. “Assim, todos os produtos importados pela Destro têm POs para distinguir o momento em que a Recorrente recebeu a mercadoria e controlar o lote e produto, até porque a Destro aplica o método FIFO (do inglês “first in first out” – primeiro que entra, primeiro que sai) e esse controle de estoque é essencial, além de determinar a aplicação da correta variação cambial, que oscila periodicamente e, com isso, possibilita a formação do preço efetivo, com a margem de lucro esperada pela Recorrente nas operações.”	“2. A Purchase Order indicada nas notas fiscais de importação e de venda das mercadorias da ST para a Destro Brasil (...) <u>é gerada internamente pela ST quando da aprovação, pela Destro Brasil, da fatura pro forma emitida pelo fornecedor estrangeiro da ST</u> . 3. Essa fatura pro forma é uma cotação feita pela ST com o fornecedor estrangeiro e contém (i) o nome do importador, ou seja, ST, (ii) os produtos que seriam fornecidos pela empresa estrangeira; (iii) o preço dos produtos que seriam fornecidos pela empresa estrangeira; (iv) o fabricante dos produtos a serem importados. (e-fl. 24.568). “7. A indicação da Purchase Order nas notas fiscais tem como principal intuito rastrear o lote de mercadorias que está sendo importado, a fim de permitir o controle dos bens que já foram e estão sendo importados, bem como facilitar a identificação de lotes que (i) apresentem alguma anomalia e precisem ser substituídos; ou (ii) sofram questionamento por órgãos fiscalizadores como Procon, Inmetro, Anvisa, etc. (...) 10. Nesse sentido, a ST apresenta documentos com o objetivo de demonstrar a vinculação da Destro Brasil aos produtos importados pela ST desde a emissão da fatura pro forma até a emissão da nota fiscal de venda emitida pela ST, inclusive com a indicação da Purchase Order. 11. Improtante notar que a fatura comercial emitida pelo fornecedor estrangeiro quando do	“7. As notas fiscais emitidas pela Peticionária para seus consumidores finais (pessoas físicas) não possuem qualquer indicação de Purchase Order. Por outro lado, a Peticionária emite pedidos de compra corriqueiramente a seus fornecedores de mercadorias. 8. <u>O processo de compras é efetuado pelo departamento comercial com a emissão eletrônica dos pedidos de compras que possuem números sequenciais e ficam disponíveis no Portal Web ao qual o fornecedor interessado tem acesso com login e senha próprios. Este procedimento é padrão para todos os fornecedores.</u> (...) esclarece que a PO constante nas informações adicionais das notas de venda da Destro Brasil é mera informação adicional sem relevância para a Peticionária, uma vez que <u>o processo de reconhecimento da compra e recebimento da mercadoria nos centros de distribuição é feita pelo número do pedido gerado em seu portal Web</u> ” (e-fl. 24.935)	A partir de 20/02/2013, a fiscalização verificou que todas as Notas Fiscais de entrada e saída de mercadorias em ST Importações passaram a indicar, no campo “Observações”, além do número de PO, a palavra “OPERAÇÃO” seguida dos códigos 01, 02, 03, 05 e 08. (...) Na análise das Notas Fiscais, verificou-se que cada operação refere-se, em regra, a um tipo similar de mercadorias. Vejamos os exemplos abaixo: -Operação 01 : compreende todas as mercadorias das marcas Fun Kitchen, Cuisine e Life Zone, suas partes e peças. De acordo com a página da B2W voltada para seus investidores, abaixo reproduzida, as marcas “LIFE ZONE”, “LA CUISINE”, “FUN KITCHEN” e “CASA&CONFORTO” são exclusivas do SHOPTIME. (...) Salvo apenas 2 números de PO (216813 e 225313), que se referem à operação 02, a operação 01 abrange todos os números de PO que começam com os números 1 ou 2. No período verificado por esta fiscalização, antes mesmo de 20/02/2013, quando começaram as informações de operação, todas as mercadorias das marcas Fun Kitchen, La Cuisine e Life Zone eram importadas sob um número de PO que começa com os códigos 1 ou 2.

		embarque da mercadoria do exterior, e muito antes da chegada dos produtos no Brasil, já indica a Destro Brasil como encomendante dos produtos. 12. Por fim, relevante esclarecer que a indicação da Purchase Order neste padrão numérico/ano é prática corriqueira de mercado, inclusive sendo indicada em notas fiscais emitidas na importação e revenda para outros clientes da ST, que são diversos das empresas do Grupo Destro (Doc. 05)" (e-fls. 24.569/24.570)		<u>As mercadorias com números de PO que começam com 1 ou 2 e, consequentemente, todas as da Operação 01, eram enviadas tanto para filiais de Lojas Americanas quanto de B2W</u> , mas em todas as Notas de saída enviadas para filiais de Lojas Americanas existia a seguinte observação na Nota Fiscal: "PEDIDO OP ESPECIAL B2W", como para explicar o caráter excepcional daquela mercadoria estar indo para Lojas Americanas em lugar de B2W, já que B2W é que deveria receber as mercadorias do Shoptime. Outras operações:
(i.2) cópias dos contratos de encomenda firmados pela ST Importação com as empresas Comercial Destro Ltda e Destro Brasil Distribuição Ltda e informações em torno dos procedimentos adotados para que a DESTRO procedesse com os pedidos de compra para a ST Importações. Responder, com respaldo em documentação por amostragem a ser anexada aos autos: como são formalizados os pedidos de importação das empresas do Grupo DESTRO para a ST Importações? Esses pedidos possuem algum vínculo com pedidos de compra formulados por outras empresas que tomam serviços das empresas do Grupo DESTRO?	Contratos de compra e venda de mercadorias importadas por encomenda às e-fls. 24.298/24.302 (assinado em julho/2006) e e-fls. 24.304/24.307 (assinado em 24/01/2012) "No tocante a operação Destro - ST Importações, <u>a Destro envia um pedido de compras para a ST</u> , que realiza a importação na modalidade por encomenda, conforme disposto no contrato anexo. Assim, as mercadorias são importadas pela ST Importações, que emite a Nota Fiscal para a Destro. Em seguida, no momento em que a mercadoria é recebida pela Recorrente, elas são direcionadas para o centro de distribuição, onde permanecem armazenadas. Resumidamente, a operação assim acontece: após o recebimento das mercadorias pela Destro, o caminhão é recebido na Portaria, o motorista se identifica e entrega a Nota Fiscal, que é encaminhada para o setor de recebimento. Este setor de recebimento emite um "crachá", isto é, um cadastro interno em que constam: (a) número do crachá e dados do recebimento (data, horário e local); (b) dados do prestador de serviços de transporte, placa do veículo e nome do motorista; (c) número da Nota Fiscal; e (d) número do lacre que fecha o baú do caminhão. Após emissão do "crachá", a equipe que vai fazer a recepção da mercadoria faz sua impressão e a portaria da Recorrente libera o caminhão, que segue para pesagem. Depois da pesagem, o caminhão vai para as docas, onde será feita a conferência do lacre antes da sua abertura. Após a conferência "crachá"/lacre, o mesmo é rompido para abrir as portas. Em seguida, a mercadoria é conferida e colocada em pallets. Logo após, são impressas etiquetas com a identificação do lote das mercadorias e suas respectivas quantidades. Os pallets, após etiquetados, são levados para dentro e colocados nas prateleiras por empilhadeiras, até o momento em que forem vendidos." (e-fl. 23.887)	Contrato de compra e venda de mercadorias importadas por encomenda às e-fls. 24.892/24.895 (assinado em 24/01/2012) "(...) <u>as importações realizadas pela ST são originadas após a aprovação, pela Destro Brasil, da fatura pro forma emitida pelo fornecedor estrangeiro</u> , conforme consta da documentação pertinente (vide doc. n.º 3). 15. <u>Sobre a possibilidade de os pedidos formulados por clientes da Destro Brasil gerarem pedidos de compra para a ST, essa informação só pode ser fornecida pela Destro Brasil</u> , pois esta possui inteira cronologia dos fatos (data do pedido feito pelos clientes da Destro Brasil e data do pedido feito pela ST). Por esse motivo, a ST não possui informação e documentação capaz de esclarecer esse questionamento feito por Vossa Senhoria." (e-fl. 24.571)	"11. Como os contratos de encomenda firmados entre a ST Importações e a Destro Brasil não englobam a Petição como parte da relação contratual, a Petição não possui a documentação solicitada por Vossa Senhoria." (e-fl. 24.936)	• Operação 02 e 03 – roupas, artigos de natal, brinquedos, produtos diversos sem marca. • Operação 05 – livros, discos e artigos de papeleria. • Operação 08 – livros de administração, etiquetas de segurança para serem aplicadas em DVD, peças para expositores, poucas unidades de produtos diversos típicos das operações 02 e 03. Salvo a operação 08, que não é mencionada na monografia, a verificação acima coincide com a informação do estudo acadêmico de que a operação 01 refere-se ao "cliente" Shoptime e de que as operações 02 e 03 referem-se a mercadorias dos "clientes" Lojas Americanas (lojas físicas) e Americanas.com (comércio on line). <u>Isso demonstra que não existiam "pedidos" reais de mercadorias das empresas Lojas Americanas e B2W para as empresas do grupo Destro, mas apenas simples repasse de mercadoria.</u> (...) Sobre os efeitos fiscais da informação do número da Operação em todas as Notas Fiscais emitidas por ST Importações a partir de 20/02/2013: trata-se do mesmo efeito da repetição do número de PO em todos os documentos que acompanham a mercadoria - na DI, nas notas fiscais de ST Importações e nas notas fiscais de Destro Brasil de remessa para B2W e Lojas Americanas. O fato de os números de PO, presentes na Declaração de Importação, já indicarem o destino final da mercadoria demonstra que, desde antes do registro da DI, já havia um destino predefinido para a mercadoria importada, e todos os participantes do
(i.3) cópias dos contratos firmados entre as empresas do Grupo DESTRO com as empresas do Grupo LASA vigentes à época dos fatos objeto do processo, com informações em torno dos procedimentos adotados para que as empresas do Grupo	"(...) a relação Grupo Destro e Grupo LASA se estende por mais de 12 anos, uma relação comercial absolutamente lucrativa para todas as empresas, do contrário não teria porque existir por tanto tempo. <u>A relação comercial estabelecida entre os grupos em questão não foi objeto de contrato particular, mas sim limitou-se ao credenciamento prévio da Recorrente nos quadros de fornecedores do Grupo LASA</u>	"16. A ST esclarece que não faz parte da relação comercial existente entre a B2W e a Destro Brasil, bem como não realiza importação/venda de produtos diretamente para a B2W." (e-fl. 24.571)	"14. A Petição esclarece que, conforme prática do varejo, <u>não há contrato de compra e venda firmado entre a Petição e a Destro Brasil para fornecimento de mercadorias, na medida em que as propostas de fornecimento são veiculadas em substituição aos contratos.</u> Além disso,	

LASA procedessem com os pedidos de compra para as empresas do Grupo DESTRO. Responder, com respaldo em documentação por amostragem a ser anexada aos autos: quais os procedimentos adotados para a remessa de mercadorias das empresas do Grupo DESTRO para as empresas do Grupo LASA? Como são formulados os pedidos de compra das empresas do Grupo LASA para a DESTRO? Cada filial realiza o pedido ou o pedido para compra das mercadorias é direcionado pela matriz? Um pedido de compra formulado por uma empresa do Grupo LASA para uma empresa do Grupo DESTRO pode originar um pedido de importação do Grupo DESTRO para a ST Importações?	fortalecendo-se posteriormente pelas milhares de tratativas comerciais praticadas. Tratativas também relacionadas com os inúmeros pedidos de compra do Grupo LASA à Destro. Conforme solicitado, <u>necessário esclarecer que os pedidos são feitos através de um portal eletrônico em que a Destro (fornecedor credenciado) mediante usuário e senha acessa as informações dos pedidos das Lojas Americanas e B2W</u>, que estão disponíveis diariamente. Já emitindo as notas fiscais de vendas para os produtos solicitados que interessam comercialmente a Destro atendê-los. Cada filial do Grupo LASA realiza os pedidos para a Destro.” (e-fl. 23.890). Apresenta forma de pedido de compra de 2019 (e-fls. 23.891/23.893) indicando que <u>“as informações lançadas em períodos anteriores a 2018 não estão disponíveis para serem juntadas ao processo, somente foram obtidas algumas notas para demonstrar como os pedidos eram feitos antigamente</u> (Doc. 05).”		todos os fornecedores da Peticionária possuem cadastro prévio junto a Cia. onde ficam armazenados todos os dados da empresa, bem como certidões de regularidade, entre outros documentos obrigatórios para que possa acontecer o negócio. Já a demanda de compras é ditada pelo departamento comercial da Peticionária com emissão dos pedidos de compras, conforme já esclarecido anteriormente (vide doc. 03). 15. Com relação à formulação dos pedidos de compra pela Peticionária, esta esclarece que, após a verificação da pertinência por parte de seu departamento comercial, a Peticionária disponibiliza em seu sistema eletrônico o pedido de compra que pode ser ou não atendido pela Destro Brasil. 16. <u>Esse pedido de compra contém (i) o tipo de produto solicitado; (ii) a quantidade de produtos a serem adquiridos; e (iii) o preço desses produtos a ser pago pela Peticionária.</u> 17. Sobre a forma de inserção do pedido de compra, este é realizado de maneira descentralizada pela Peticionária, ou seja, cada filial da Peticionária emite pedidos de compra, no formato acima indicado, de acordo com a sua necessidade e a pertinência do produto solicitado para aquela região de atendimento. 18. Cumpre ressaltar que a descentralização é comprovada pelos pedidos de compra indicarem CNPJs distintos, que são referentes a cada uma das filiais da Peticionária. (e-fls. 24.937/24.938)	esquema de importação (grupo Destro e grupo Lasa) conheciam esse destino. As importações efetivadas pela ST Importações e destinadas inicialmente ao Grupo DESTRO eram decididas pela administração do Grupo LASA, a partir de ordens emanadas de sua sede no Rio de Janeiro, sendo este o cliente final da operação. (e-fls. 25.098/25.101)
<u>(i.4)</u> Em torno das licenças de marca: <u>(i.4.1)</u> especificamente quanto à marca “Fun Kitchen”, cuja propriedade da marca foi atribuída à B2W, conforme exemplo trazido pela fiscalização: quais as restrições estabelecidas pela concessão da marca para o produto? Apenas as empresas da B2W podem comercializar produtos dessa marca? <u>(i.4.2)</u> Há produtos importados pela ST Importação e comercializados para a DESTRO com restrição de comercialização por uso da marca destinado a empresa do Grupo LASA?	“Conforme documento obtido em consulta à base de dados do INPI (Doc. 06) a concessão do registro da marca “Fun Kitchen” à empresa B2W ocorreu em 28/07/2015: (...) Portanto, não existia qualquer restrição legal que impossibilitava a Destro comercializar os produtos da marca “Fun Kitchen” durante o período autuado (agosto de 2012 a dezembro de 2013). (...) Assim, os produtos em referência importados pela ST Importações e comercializados pela Destro não possuíam restrição comercial, especialmente durante o período autuado (agosto de 2012 a dezembro de 2013), que sequer havia sido concedido o registro da marca à B2W (que aconteceu em 2015). <u>A Destro importava os produtos “Fun Kitchen”, através da ST Importações, na modalidade por encomenda, exercia suas atividades de logística e armazenagem, nos mesmos moldes como faz com qualquer outra mercadoria importada, aplicava sua margem de</u>	“18. A marca Fun Kitchen é detida pela B2W desde 28.7.2015, nos termos indicados no registro da marca disponibilizado pelo INPI (doc. n.º 7. Por isso, não existe restrição para comercialização dos produtos da marca Fun Kitchen para o período anterior a essa data.” (e-fl. 24.572) Quanto ao item i.4.2, afirma que “não havia qualquer restrição de comercialização dos produtos da marca Fun Kitchen pela ST entre agosto de 2012 e dezembro de 2013.” (e-fl. 24.573)	“19. A marca Fun Kitchen foi concedida pelo Instituto Nacional da Propriedade Industrial (“INPI”) em favor da Peticionária em 28.07.2015, com vigência até 28.07.2025. Desse modo, à época das importações tratadas no presente feito (agosto de 2012 a dezembro de 2012) não havia exclusividade para a comercialização da referida marca, conforme comprovado pelo estrato emitido pelo INPI (doc. 04).” (e-fl. 24.938). Quanto ao item (i.4.2), responde que “a restrição para a comercialização dos produtos da marca fun kitchen não existia quando da ocorrência das importações tratadas no processo administrativo.” (e-fl. 24.939)	Quanto à questão referente à marca “FUN KITCHEN”, afigura-se pouco relevante a informação prestada por B2W no sentido de que a exclusividade teria sido concedida somente em 2015, porquanto <u>já estava em análise, desde o ano de 2009, o registro da referida marca em nome de B2W no INPI</u>, como pode ser atestado no quadro abaixo. Portanto, é evidente o interesse de B2W e não de Destro na marca “FUN KITCHEN”, afinal, não existia nos cadastros do INPI solicitação de registro de mencionada marca em nome de Destro, o que acaba por reforçar o fato de que <u>o real interessado nas operações de importação realizadas por ST Importações não era o grupo Destro, mas sim o</u>

Caso positivo, como a DESTRO segrega em seu estoque os produtos abrangidos pela restrição de comercialização? Todas as mercadorias importadas poderiam ser remetidas para outras empresas? Em outras palavras, a formação de estoque pela DESTRO com as mercadorias importadas pela ST Importações poderia ser comercializada pela DESTRO ou apenas pelas empresas do Grupo LISA? Há exigências/restrições estabelecidas pelo INPI para as mercadorias importadas pela ST Importações?	<u>lucro padrão quando efetuava a venda desses produtos às Lojas Americanas e B2W</u> (nos termos que se verifica da planilha devidamente acostada aos autos - Doc.07-Arquivo não paginável e exemplo abaixo consubstanciado) e continua sendo a única responsável pelas mercadorias importadas.” (e-fls. 23.896/23.897) (...)caso algum produto “Fun Kitchen” venha com defeito a responsabilidade pela mercadoria é unicamente da Destro, como de fato ocorreu no caso abaixo exemplificado, em que as mercadorias do lote PO 2005-16 vieram com defeito no parafuso e foi necessário a troca: (...)Como o produto do lote supracitado não poderia ser retrabalhado pela Destro a Melgaço e Santos Distribuição, representante da marca chinesa que fabrica os produtos “Fun Kitchen”, assumiu a recompra dos produtos com defeitos (Doc. 08 – Planilha (Arquivo não paginável) e NFs devidamente juntadas). <u>Outrossim, o controle de estoque é igual para todos os produtos importados, inclusive “Fun Kitchen”, não há segregação de estoque, o controle é feito através dos números dos POs</u>, como já informado nessa manifestação e muitas vezes os produtos “Fun Kitchen” ficam em estoque por períodos longos, superiores ao período autuado, conforme se exaure do exemplo abaixo, com produto ainda disponível no estoque da Recorrente (Doc. 08): (...) Todos os produtos, sem exceção, têm POs para distinguir o momento em que a Recorrente recebeu a mercadoria, além de possibilitar a aplicação da correta variação cambial e com isso a formação do preço efetivo, com a margem de lucro esperada pela Recorrente. Deste modo, não existia qualquer restrição legal que impossibilitava a Destro comercializar os produtos da marca “Fun Kitchen”, o que demonstra novamente que o Fisco pautou-se unicamente em indícios, sem qualquer suporte documental. (e-fl. 23.898/23.899)			<u>grupo LISA</u>, (e-fl. 25.102)
(i.5) Esclarecer, trazendo documentação por amostragem, se nos anos autuados a ST Importações prestava serviço para outras empresas além do Grupo DESTRO, identificando a natureza desses serviços.	“Esclarecimento que não compete a Recorrente.” (e-fl. 23.899)	“22. Entre agosto de 2012 e dezembro de 2013, a ST possuía contrato de prestação de serviço de importação por encomenda com outras empresas, bem como realizou importação por encomenda para esses clientes (doc. n.º 08)” (e-fl. 24.573)	“22. A peticionária não possui informações sobre a carteira de clientes da ST importações. Por isso, esse esclarecimento deverá ser prestado pela ST Importações.” (e-fl. 24.939)	“(…) é imperioso reforçar que, entre agosto e dezembro de 2012, das 948 declarações de importação registradas por ST Importações, somente 3 não tiveram a empresa Destro Brasil como encomendante declarada. Já no ano de 2013, das 1700 declarações de importação registradas por ST Importações, apenas 9 não tiveram a empresa Destro Brasil como encomendante declarada. Logo, no período fiscalizado, somente 0,45% das DI registradas por ST Importações não tiveram Destro Brasil como encomendante declarada. Portanto, no período em questão, 99,55% das declarações de importação registradas por ST Importações tiveram Destro Brasil como encomendante. (e-fls. 25.096/25.097)

Quanto aos itens específicos do ponto **(ii)**, a fiscalização assim se manifestou no relatório da diligência:

1. QUESTÃO (ii.1)

Inicialmente, quanto à solicitação referente ao cálculo do “percentual das operações, em relação ao total levantado nessa ação fiscal, que não ocorreram a troca de lacres e de veículos, quantificando quantas seriam as “várias Nfe” que não teriam a alteração do número de lacre”, deve ser esclarecido que se trata de atividade inexecutável, porquanto não se dispõe mais das tabelas geradas em formato de planilha eletrônica, somente as que estão no processo em formato PDF, e principalmente pelo fato de que, no curso da fiscalização, não foi elaborado algoritmo capaz de separar as operações nas quais eram mantidos os números de lacre e das operações nas quais não eram mantidos os números de lacre.

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

(...)

2- QUESTÃO (ii.2)

Quanto à questão referente à comparação dos valores das mercadorias constantes das remessas da ST para a DESTRO com os valores das Declarações de Importação, bem como com os valores das remessas da DESTRO para a B2W e Lojas Americanas (ii.2.1), deve ser registrado que os valores não são idênticos, havendo margem de lucro nas operações, não sendo possível, no entanto, precisar o percentual, pois apresentam-se variáveis.

Já no que concerne à questão referente ao IPI (ii.2.2), não obstante o fato de ter havido incidência do referido imposto no desembaraço, assim como ter havido o destaque do imposto nas saídas de ST e DESTRO, é incorreto afirmar que não houve lesão ao erário, porquanto a base de cálculo usada revelava-se muito menor que a base de cálculo que serviria de apuração do imposto caso o IPI incidisse sobre a saída das mercadorias das filiais de B2W ou Americanas. Vejamos um exemplo:

Número Nota	Data Emissão	Descrição Mercadoria	Quantidade Unidade Estatística	Valor Total	Valor Unitário
985.135	05/01/2012	APARELHO DE JANTAR 20 PCS 120399 00884118120399	3.728,00	78.809,92	21,14

Número da Nota	Data da Emissão	Descrição da Mercadoria/Serviço	GTIN	Chave da Nota Fiscal Eletrônica	Valor Unitário
25837	07/12/2012	AP JANTAR 20PCS DECORADO CLASSIC HOME	8 84118 12039 9	15121233014556005155550010000258371946	39,99

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

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

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

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

- O oculto pode não desejar se submeter ao crivo da fiscalização no processo de habilitação no SISCOMEX;
- O oculto pode não desejar ocupar a condição de responsável pelo pagamento do imposto de importação e de multas referentes à importação, prevista na legislação para encomendantes e adquirentes declarados;
- O oculto pode não desejar que aumente sua probabilidade de ser fiscalizado, tendo em vista que passaria a fazer parte do universo de potenciais fiscalizados da Fiscalização Aduaneira.

Especificamente quanto à afirmação da DESTRO de que *“possui uma enorme estrutura física (30.000 m2) de armazenamento de mercadorias (visando o atendimento de seus clientes), bem como estrutura logística de manuseio, separação e embarque mais do que suficiente para armazenar todas as mercadorias adquiridas”*, a fiscalização assim se manifestou no relatório de diligência:

Quanto à informação prestada por Destro Brasil sobre a existência de “enorme estrutura física (30.000 m2) (...)”, deve ser destacado que referida informação em nada afasta a perfeita inter-relação existente entre as mercadorias recebidas de ST Importações e repassadas à B2W e Lojas Americanas, tendo em vista que absolutamente TODAS as mercadorias enviadas por ST Importações à Comercial Destro e à Destro Brasil (100%), entre junho de 2011 e julho de 2012, foram repassadas às LOJAS AMERICANAS ou à B2W.

Outrossim, entre agosto de 2012 e dezembro de 2013, de um total de R\$ 349.557.462,38 de valor aduaneiro de mercadorias importadas por ST Importações, tendo Destro Brasil como encomendante declarada, somente o equivalente a R\$ 64.735,20 (valor aduaneiro) não foi repassado às LOJAS AMERICANAS ou à B2W, ou seja, apenas 0,018%.

Destarte, entre agosto de 2012 e dezembro de 2013, 99,98% das mercadorias importadas por ST Importações (valor aduaneiro), tendo Destro Brasil como encomendante declarada, foram repassadas às LOJAS AMERICANAS ou à B2W. (e-fl. 25.097)

Após a manifestação das empresas quanto ao relatório da diligência, os autos foram direcionados a esta relatora para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e merece ser conhecido.

A maior parte da discussão invocada pela Recorrente nos presentes autos foi enfrentada no voto apresentado no processo n.º 10074.720243/2017-12, que cabe ser aqui reproduzido, fazendo referência às folhas daquele processo, no qual a prova foi produzida e aqui trazida aos autos.

Contudo, três questões invocadas pela empresa no Recurso Voluntário apresentado nos presentes autos não foram enfrentadas naquele processo, identificadas abaixo em conformidade com a numeração trazida no relatório: **(i)** preliminarmente: **(i.1)** diante dos prazos exíguos estabelecidos pela fiscalização para atendimento às notificações a ela endereçadas na fase de fiscalização, implicando em cerceamento do direito de defesa. **(i.2)** a incompetência das autoridades autuantes localizadas na Inspetoria da Receita Federal do Brasil no Rio de Janeiro, vez que o domicílio fiscal da empresa é na Cidade de Jundiaí, em São Paulo; e **(iii)** subsidiariamente, a cobrança da multa é confiscatória.

Assim, essas questões serão enfrentadas antes da reprodução do voto do processo principal da pena de perdimento (processo n.º 10074.720243/2017-12).

I – DOS ARGUMENTOS DE DIREITO ESPECÍFICOS DO PRESENTE PROCESSO DE CESSÃO DE NOME INVOCADOS PELA EMPRESA.

I.1. DAS QUESTÕES RELACIONADAS À FISCALIZAÇÃO: PRAZOS E COMPETÊNCIA DA FISCALIZAÇÃO

Alega a Recorrente que a fiscalização teria sido viciada, ensejando no cerceamento do direito de defesa da empresa, diante dos prazos exíguos estabelecidos pela fiscalização para atendimento às notificações a ela endereçadas na fase de fiscalização e a incompetência das autoridades autuantes localizadas na Inspetoria da Receita Federal do Brasil no Rio de Janeiro, vez que o domicílio fiscal da empresa é na Cidade de Jundiaí, em São Paulo.

Primeiramente observa-se que no procedimento fiscal foi oportunizado à empresa apresentar documentos, bem como solicitar a prorrogação de prazos, deferida pela fiscalização sempre que necessário. É o que ocorreu, por exemplo, após o pedido da empresa à e-fl. 612, apresentando a resposta à intimação após o prazo conforme autorizado pela fiscalização (petição das e-fls. 613/617).

Com isso, inexistente qualquer vício quanto ao prazo concedido no curso da fiscalização. De toda forma, este vício apontado pela Recorrente no curso da fiscalização não

ensejou em cerceamento de seu direito ao contraditório e à ampla defesa, exercidos em sua plenitude com a apresentação da Impugnação e do Recurso Voluntário ora sob análise.

Esse raciocínio está em consonância com o art. 27 da Lei n.º 9.784/99¹, segundo o qual a falta de prestação de informação pelo sujeito passivo na fase de fiscalização não implica em reconhecimento da verdade dos fatos ou confissão, devendo ser garantidos o contraditório e a ampla defesa na fase litigiosa do processo administrativo, instaurada, por sua vez, pela Impugnação (art. 14 do Decreto 70.235/72 e no art. 56 do Decreto n.º 7.574/2011).

Os atos procedimentais praticados pela fiscalização antes da lavratura do Auto de Infração ou Notificação de lançamento, na forma do art. 10 do Decreto n.º 70.235/1972, não integram, ainda, um processo. O processo somente será instaurado após a prática de ato administrativo restritivo ou interventivo de direitos, com o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa. O procedimento, por sua vez, apresenta-se como uma "*opção democrática da Administração Pública*", de exercer uma atividade procedimentalizada e passível de controle pelo sujeito administrado.²

Nesse sentido que preconiza a Súmula CARF nº 46 que "*o lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário.*"

Assim, inexistindo qualquer prejuízo ao contraditório e à ampla defesa no presente caso, inexistente a nulidade invocada pela Recorrente.

Da mesma forma, inexistente qualquer nulidade na distribuição das competências para realização da atividade de fiscalização em conformidade com a Portaria RFB nº 1687/2014, vigente à época dos fatos geradores autuados. Com efeito, referida portaria não identifica que o fiscal competente para proceder com a fiscalização, inclusive aduaneira, deve ser aquele do domicílio do sujeito passivo. Assim, cabível a atribuição de competência para o exercício da atividade administrativa de fiscalização em conformidade com o referido diploma normativo infralegal.

Neste aspecto, observa-se no presente caso que o contribuinte foi previamente intimado da ação fiscal, cumprindo a finalidade do MPF que é de garantir ciência ao contribuinte do procedimento fiscal e da pessoa responsável por sua realização. É o raciocínio traçado pelo Conselheiro Helton Carlos Praia de Lima no Acórdão n.º 2803-002.910, de 21/01/2014, em argumentos que aqui adoto à luz do art. 50, §1º da Lei n.º 9.784/99:

MPF. NÃO HÁ NULIDADE

Do exame da legislação que instituiu e disciplina o mandado de procedimento fiscal, constata-se sua finalidade essencial: segurança ao contribuinte quanto à regularidade e imparcialidade do procedimento de fiscalização, afastando-se pseudo-ações fiscais.

¹ "Art. 27. O desatendimento da intimação não importa o reconhecimento da verdade dos fatos, nem a renúncia a direito pelo administrado.

Parágrafo único. No prosseguimento do processo, será garantido direito de ampla defesa ao interessado."

² Conforme: ROCHA, Sérgio André. *Processo Administrativo Fiscal: controle administrativo do lançamento tributário*. São Paulo: Almedina, 2018, p. 69-71.

A professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro (in: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella; MELLO, Celso Antônio Bandeira de: *Princípios Constitucionais da Administração Pública: aspectos relativos à competência do Auditor-Fiscal da Receita Federal e sua função de servidor de Estado*. Brasília: Unafisco Sindical, 2002.) emitiu parecer acerca da competência e validade do ato de lançamento tributário e assim se manifestou:

Em consonância com o artigo 142 do Código Tributário Nacional, “compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito pelo lançamento, assim entendido o procedimento tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.

Por sua vez, a Medida Provisória nº 2.175-29, de 24/08/2001, define, no art. 6º, as atribuições privativas do Auditor-Fiscal da Receita Federal, incluindo entre elas a de “constituir, mediante lançamento, o crédito tributário”.

A portaria SRF nº 3.007, de 26/11/2001, indica as autoridades competentes para emitir o MPF (art. 6º) e os dados que devem conter os MPFs, inclusive os dados identificadores do sujeito passivo, a natureza do procedimento fiscal a ser executado (fiscalização ou diligência), o prazo para a realização do procedimento fiscal (art. 7º); fixa os prazos máximos de validade dos MPFs, com possibilidade de prorrogação (art. 12 e 13); a previsão de indicação de outro auditor-fiscal quando o indicado no MPF não concluir o procedimento fiscal nos prazos indicados nos artigos 12 e 13 (art. 16).

A primeira observação a fazer é no sentido de que a competência para a realização dos procedimentos fiscais é privativa dos Auditores-Fiscais nos termos do artigo 8º da Medida Provisória nº 2.175-29, já analisada, e da legislação tributária também já mencionada. Como também é de sua competência privativa a constituição, mediante lançamento, do crédito tributário.

Sendo sua a competência, por força de lei, não há fundamento legal para a sua limitação por meio de portaria da Secretaria da Receita Federal. Certamente não há impedimento a que as autoridades indicadas na portaria emitam o MPF quando tiverem conhecimento de fatos que devam ser objeto de fiscalização ou de diligência. Mas essa possibilidade não pode limitar ou impedir a iniciativa de cada Auditor-Fiscal para o exercício das atribuições que são inerentes ao seu cargo e cuja omissão pode caracterizar ilícito administrativo, civil e até criminal. (...).

A medida disciplinada pela Portaria SRF nº 3.007/2001 [Portaria SRF nº 3.14/2011, vigente à época da fiscalização] pode ser um elemento a mais no sentido de aperfeiçoamento da fiscalização; mas não pode reduzir, impedir ou limitar a iniciativa própria do Auditor-Fiscal, sob pena de infringência às normas legais que definem as suas atribuições.

Note-se que, entre as autoridades mencionadas no artigo 6º da referida portaria para emitir o MPF, a maior parte delas desempenha função de direção (Coordenador-Geral de Fiscalização, Coordenador-Geral de Administração Aduaneira, Superintendente da Receita Federal), o que permite inferir que não exercem função de fiscalização e dependerão, em muitos casos, da informação de seus subordinados para tomar a iniciativa de emissão do MPF.

Assevera a importância do MPF com instrumento para a moralidade administrativa à medida que impõe ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil - AFRFB o exercício da atividade de fiscalização sem desvio de conduta. Em suma de suas primeiras conclusões na análise da matéria pondera acerca de ser contrário ao “bom-senso e a

razoabilidade dos atos normativos exigirem que o servidor dependa de determinação de autoridade superior para desempenhar atribuição que lhe é outorgada por lei”.

Reporta-se ao artigo 3º da Lei nº 8.112/90 – Estatuto dos Servidores Públicos, para buscar o conceito de cargo público como sendo um conjunto de atribuições e responsabilidades. E que, uma vez criado o cargo por lei é ela quem define tal conjunto. Escorando-se em outros administrativistas de escol como Hely Lopes Meirelles e Celso Antônio Bandeira de Melo, a professora Maria Sylvia reafirma, com as palavras de Hely Lopes Meirelles, que a competência administrativa, sendo um requisito de ordem pública, é intransferível e improrrogável pela vontade dos interessados.

No final conclui que o Auditor-Fiscal tem o dever irrenunciável de exercer todas as atribuições próprias de seu cargo, por força de lei, não podendo depender de decisão de autoridades superiores nem sofrer qualquer tipo de limitação.

Relativamente às consequências a que estão sujeitos os auditores-fiscais pela inobservância dos preceitos legais atinentes ao cargo, a professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro, afirma que:

A omissão no desempenho de suas atribuições caracteriza improbidade administrativa, conforme artigo 11, inciso II, da Lei nº 8429, de 2.6.92. Além disso, estará cumprindo ordem manifestamente ilegal se for impedido ou limitado no exercício de suas atribuições com base em MPF emitido em desacordo com a lei.

Os atos infralegais que disciplinam o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF não deixam dúvida quanto à sua natureza de controle interno da atividade fiscal. À luz destas considerações, está claro que a interpretação que enxerga o MPF como instrumento de limitação da competência do agente fiscal está na contramão dos artigos 142 e 196 do CTN, da Lei nº 10.593/2002 e da melhor doutrina administrativista pátria.

A finalidade do MPF visa conferir ciência ao contribuinte do procedimento fiscal. Ademais, consta dos autos que na ocasião da instauração dos procedimentos fiscais, a recorrente já havia incorporado as empresas LAW e FFE, de forma que a ciência dos Termos de Início das Diligências Fiscais foi obtida junto à recorrente e no mesmo momento da ciência do TIFP da fiscalização que também contém o número do MPF. Os citados termos foram recepcionados pela mesma pessoa na mesma data e no mesmo horário.

O contribuinte foi cientificado previamente da ação fiscal, assim, não há que se falar em irregularidade do ato de fiscalização que precede a constituição do crédito fiscal.

No mesmo sentido, não há ilegalidade de ação fiscal acompanhada de MPF e Termo de Início de Procedimento Fiscal – TIFP constantes dos autos e com ciência do contribuinte para cumprir diligência fiscal solicitada pelo órgão julgador. Não há que se falar em reabertura da ação fiscal, nem em nulidade do lançamento, tampouco, em desentranhamento dos autos do relatório de diligência fiscal e os documentos que o acompanham, em razão da verdade material.

Não houve cerceamento do direito de defesa. Todos os atos da fiscalização foram cientificados ao contribuinte que teve o direito de contestação. Todos os argumentos e documentos foram analisados pela fiscalização e pela autoridade julgadora de primeira e segunda instância administrativa fiscal, inclusive as razões do recurso voluntário que foi objeto de diligência fiscal com ciência do contribuinte e direito ao contraditório e ampla defesa." (Processo 11065.725225/2011-03. Data da Sessão 21/01/2014 Relator Helton Carlos Praia de Lima Nº Acórdão 2803-002.910 - grifei)

Assim, afasto as alegações de nulidade levantadas pelo sujeito passivo especificamente no presente processo.

I.2. DA CONFISCATORIEDADE DA MULTA.

Insta ainda frisar que a multa foi aplicada em conformidade com a legislação aplicável, não cabendo se falar nesta seara administrativa em sua confiscatoriedade.

Estando os dispositivos legais que respaldam a autuação em plena vigência, descabe a este colegiado manifestar-se acerca de sua constitucionalidade à luz dos argumentos da confiscatoriedade trazidos pela Recorrente. Esta matéria se encontra sumulada por este CARF, na Súmula CARF n.º 2 que expressa que *"o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária"*.

Assim, nega-se provimento ao recurso nestes pontos invocados pela empresa especificamente no presente processo.

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

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

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

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

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

Contudo, ao contrário do que aduzem as Recorrentes, estamos diante de uma acusação fiscal de prática de condutas contrárias ao ordenamento jurídico, de negócios jurídicos

simulados. Não estamos, portanto, na seara do planejamento tributário (condutas lícitas), mas na seara da simulação e da fraude (condutas ilícitas), respaldada pelo art. 149, VII, do CTN.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Acusação Fiscal (e-fls. 21.407/21.411)	Argumentos Recorrentes
1) A importadora direta (ST Importações) é controlada pelas Lojas Americanas e pela B2W, únicas sócias daquela empresa, e 100% dos administradores da ST Importações são comuns ao quadro de dirigentes de Lojas Americanas e B2W ou de empresas controladas por elas.	A participação dos mesmos sócios nas empresas ST Importações e B2W não descaracteriza sua natureza de empresas autônomas (princípio da autonomia no Direito Privado), sendo que a B2W não interfere nas operações da ST Importações, a qual atua no mercado de forma independente. As empresas dos grupos econômicos são entidades empresariais distintas, sendo que a Destro Brasil não se confunde com a empresa Comercial Destro. As empresas possuem autonomia estrutural e independência sendo que as mercadorias importadas pela ST Importações são repassadas a Destro Brasil, as quais direcionam as mercadorias aos seus centros de distribuição, onde são armazenadas e revendidas.
2) Considerando os anos de 2012 e 2013, 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.	A capacidade operacional, econômica e financeira da DESTRO e o propósito negocial na sua contratação para a revenda das mercadorias à B2W e Lojas Americanas. A existência de margem real de lucro antes dos impostos, razoável pelo volume vendido nas operações. Afirma-se ainda que a comprovação dos recursos da DESTRO impossibilita a aplicação do art. 23 do Decreto nº 1.455/76 (argumento preliminar que se confunde com o mérito)
3) A única fornecedora de mercadorias importadas às empresas LOJAS AMERICANAS e B2W, no período de agosto de 2012 a dezembro de 2013, foi Destro Brasil. Tanto LOJAS AMERICANAS quanto B2W encontram-se com sua habilitação para operar no comércio exterior SUSPensa.	
4) Absolutamente todas as mercadorias enviadas por ST Importações à Comercial Destro e à Destro Brasil, entre junho de 2011 e julho de 2012, foram repassadas às LOJAS AMERICANAS ou à B2W. Entre agosto de 2012 e dezembro de 2013, de um total de R\$ 349.557.462,38 de valor aduaneiro de mercadorias importadas por ST Importações, tendo Destro Brasil como encomendante declarada, somente o equivalente a R\$ 64.735,20 (valor aduaneiro) não foi repassado às LOJAS AMERICANAS ou à B2W, ou seja, apenas 0,018%.	
5) Entre agosto e dezembro de 2012, das 948 declarações de importação registradas por ST Importações, somente 3 não tiveram a empresa Destro Brasil como encomendante declarada. No ano de 2013, das 1700 declarações de importação registradas por ST Importações, apenas 9 não tiveram a empresa Destro Brasil como encomendante declarada. Logo, no período fiscalizado, somente 0,45% das DI registradas por ST Importações não tiveram Destro Brasil como encomendante declarada.	O não fracionamento das mercadorias revendidas é necessário em razão da necessidade de rapidez na aquisição das mercadorias por parte da B2W. Nem todas as mercadorias importadas pela ST Importações adquiridas pela DESTRO foram remetidas para a B2W e as Lojas Americanas, somente o fato ocorreu parcialmente nos anos-calendário de 2011/2012 em razão de um incêndio que ocorreu no estabelecimento da DESTRO. Inexiste a identidade no lacre apontada pela fiscalização, pois houve a efetiva alteração dos mesmos na ocasião do transporte entre a empresa DESTRO para as empresas compradoras;
6) Em pesquisa por amostragem em Declarações de Importação registradas por ST Importações e em NF-e de Entrada e de Saída emitidas por ST Importações e Destro Brasil, foram observadas algumas características típicas de operações comerciais onde ocorre a interposição de terceiros. Vejamos: 6.1 - Dos prazos: O intervalo de tempo a separar a data do desembaraço da Declaração de Importação da data de emissão da NF-e de Entrada das respectivas mercadorias nacionalizadas na ST Importações oscila entre 1 e 10 (dez) dias. O intervalo de tempo médio a separar a data de emissão da NF-e de Entrada das mercadorias nacionalizadas na ST Importações da data de emissão da NF-e de Saída das mesmas para Destro Brasil é inferior a 3 (três) dias. O intervalo de tempo médio a separar a data de emissão da NF-e de Saída das mercadorias nacionalizadas da ST Importações (que representa a data de entrada das mesmas na Destro Brasil) da data de emissão da NF-e de Saída dessas mesmas mercadorias da Destro Brasil para B2W ou Lojas Americanas é em torno de 10 (dez) dias. As observações acima indicam uma destinação prévia da mercadoria já antes mesmo de sua entrada na ST Importações Ltda. 6.2 - Da composição qualitativa e quantitativa das NF-e emitidas: a) Em regra, há a emissão de somente uma NF-e de Entrada pela ST Importações para toda	

a mercadoria desembaraçada por uma única Declaração de Importação. b) Já as NF-e de Saída emitidas pela ST Importações para Destro Brasil não espelham as respectivas NF-e de Entrada. Para a mercadoria nacionalizada por uma única Declaração de Importação, são emitidas várias NF-e de Saídas. Considera-se estranha a ação, pois todas as NF-e de Saída apresentam o mesmo participante - Destro Brasil. c) As NF-e de Saída emitidas pela Destro Brasil, indicam novos fracionamentos da mercadoria já previamente fracionada por ST Importações antes de seu repasse, quer seja para B2W, quer seja para Lojas Americanas. d) As múltiplas NF-e de Saída emitidas pela Destro Brasil destinam-se, via de regra, a filiais distintas de um mesmo participante, quer seja para filiais da B2W ou para filiais da LOJAS AMERICANAS. e) Observa-se uma perfeita segregação de origem da mercadoria nacionalizada. Toda a mercadoria nacionalizada por uma Declaração de Importação é, ao final do processo, destinada a um único real adquirente. Mesmo com o fracionamento das mercadorias nacionalizadas por uma única Declaração de Importação em várias NF-e de Saída distintas, não se observou destinação de parte das mercadorias nacionalizadas em uma mesma Declaração de Importação a reais adquirentes distintos; somente a filiais distintas de um mesmo real adquirente. As observações acima indicam a destinação prévia das mercadorias aos reais adquirentes antes mesmos do registro das Declarações de Importação; pois toda a mercadoria nacionalizada por uma Declaração de Importação é destinada a um único real adquirente. Indicam também o papel desempenhado por Destro Brasil na logística operacional do esquema, funcionando a mesma como um centro de fracionamento e distribuição das mercadorias. As observações das alíneas “d” e “e”, notadamente o restrito rol de clientes (somente 2), bem como a destinação total de uma Declaração de Importação para filiais de somente um cliente final indicam não haver em Destro Brasil uma etapa comercial de busca de clientes e venda, mas sim uma pré-determinação do destino final da mercadoria. 6.3 - Do perfil das importações: ST Importações opera quase que exclusivamente para o esquema ora em análise. Entre 2012 e 2015, apenas 1,09% das Declarações de Importação registradas pela ST Importações, correspondente a 1,29% dos valores CIF movimentados, não foram destinadas às empresas do Grupo Destro e, posteriormente, às empresas do Grupo LASA. Ademais, a grande variedade de produtos nacionalizados (diversas NCM declaradas) demonstra ser improvável que as adquirentes das mercadorias (Comercial Destro e Destro Brasil) atuasse no mercado internacional num modelo de coleta de produtos e preços para posterior oferta dessas mercadorias à possíveis clientes no mercado interno. Tal diversidade de produtos comercializados coaduna-se com empresas que atuam no mercado num modelo de aquisição de produtos específicos previamente encomendados por clientes pré-determinados. 6.4 - Dos lacres: Informação a corroborar a prévia destinação da mercadoria importada, antes mesmo da saída da mesma de ST Importações, é obtida da observação dos dados de transporte da mercadoria em território nacional constantes das NF-e emitidas. Em várias NF-e da amostra, verificou-se que o número do lacre apostado à mercadorias constantes da NF-e de Saída das mercadorias da ST Importações era o mesmo número do lacre apostado às mercadorias constantes das NF-e de Saída de Destro Brasil com destino às empresas B2W e LOJAS AMERICANAS. Além de não haver alteração da embalagem utilizada no transporte da mercadoria - pela manutenção dos lacres apostos em todas as etapas de transporte - nestas amostras, sequer ocorreu alteração do veículo de transporte utilizado - pois idênticas eram as placas dos veículos em cada uma das etapas do transporte. Logo, resta claro haver o envio direto da mercadoria de ST Importações às diversas filiais de LOJAS AMERICANAS e B2W; observando-se a segregação da carga em NF-e distintas já a partir de ST Importações, em função da filial que seria a destinatária final da mercadoria. 6.5 - Das Marcas: Análise da propriedade das marcas dos produtos importados pela ST Importações também denota que essas operações comerciais transcorriam sob determinação das empresas Lojas Americanas e B2W. Em consulta ao site do Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI ficou demonstrado que muitos produtos importados pela ST Importações possuem marcas cuja propriedade recai sobre Lojas Americanas ou B2W. Portanto, as empresas Comercial Destro e Destro Brasil não seriam as reais adquirentes dessas mercadorias, já que não poderiam comercializá-las livremente em território nacional sem o consentimento dos detentores do direito, havendo aí notória predestinação desses produtos aos pontos de venda das empresas LOJAS AMERICANAS e B2W, os reais adquirentes.	
7) Por fim, este esquema de importação através de empresas interpostas mostra-se bastante lucrativo para Lojas Americanas e B2W, pois permite a elas fugir do IPI de saída das mercadorias e da observância ao valor tributável mínimo na apuração da base de cálculo deste imposto.	A ausência de provas, por parte do Fisco, da quebra da cadeia do IPI, sendo que muitos produtos sequer ensejavam o recolhimento do IPI não podendo haver a mencionada quebra da

Se Lojas Americanas ou B2W realizassem importações diretas, estariam sujeitas ao destaque do IPI quando da revenda das mercadorias importadas, pois ambas estariam equiparadas a estabelecimento industrial. Caso elas importassem por encomenda direta à ST Importações (equiparada a estabelecimento industrial), esta estaria sujeita, em suas saídas de mercadorias para Lojas Americanas e B2W, ao valor tributável mínimo, nos termos do inciso I, do artigo 195 do RPII, em razão da interdependência entre as empresas (artigo 612 do RPII). Essa simulação de compra de mercadorias através de empresas interpostas, visa gerar, de forma ilícita, imensa economia de impostos para o grupo econômico (Lojas Americanas, B2W e ST Importações) através da ocultação da verdadeira relação entre a importadora direta e a empresa varejista.	cadeia do imposto. A B2W não teria interesse na quebra da cadeia do IPI, pois a legislação não imputa a obrigação tributária ao estabelecimento varejista. A Fiscalização não comprovou o dano efetivo ao erário com o suposto recolhimento a menor do IPI;
---	--

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

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

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

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

§ 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)

§ 3º As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010) (grifei)

Confirmada pelas empresas em sede de fiscalização que as mercadorias foram revendidas, atraiu-se a hipótese do §3º do art. 23 acima transcritos, de conversão da pena de perdimento em multa. Neste ponto, saliente-se que a fiscalização devidamente cumpriu os requisitos legais para a conversão da pena de perdimento em multa, buscando verificar a possibilidade de apreensão das mercadorias importadas por meio do Termo de Intimação n.º 140/2017, respondido pela B2W informando que todas as mercadorias adquiridas da DESTRO no período autuado na presente autuação foram baixadas de seu estoque (e-fl. 207).

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

Neste ponto, cumpre salientar que desde 2006 o gênero “importações para terceiros” foi subdividido em duas espécies distintas: a importação por conta e ordem de terceiros e a importação por encomenda, ocorrida no presente caso, por meio da qual a empresa importadora (“trading”) adquire mercadoria junto ao exportador no exterior e providencia sua

entrada no território nacional, com a posterior revenda ao encomendante. Para o importador, a operação tem os mesmos efeitos de uma importação própria.

Na importação por encomenda, a importação é realizada com recursos próprios da importadora e a operação cambial para pagamento da importação é realizada exclusivamente em nome da importadora que a realiza. Assim, a “*trading*” está importando para destinatário certo, que determina o produto a ser importado, conforme consignado em contrato firmado entre as partes. Esta operação foi disciplinada a partir de 21/02/2006 pela Lei n.º 11.281/2006 e em 27/03/2006 pela Instrução Normativa n.º 634/2006.³

A diferença principal entre a operação de conta e ordem da operação de encomenda é a utilização de recursos por parte do adquirente da mercadoria, sendo que na importação por encomenda o verdadeiro importador das mercadorias é a *trading*. Contudo, além da necessidade de ser identificado expressamente nas Declarações de Importação, necessário ainda que o encomendante seja previamente habilitado no SISCOMEX (IN SRF nº 455/2004). Nos termos originários da Instrução Normativa n.º 634/2006:

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

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

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

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

I - nome empresarial e número de inscrição do importador no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ); e

II - prazo ou operações para os quais o importador foi contratado.

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

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

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

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

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

³ Atualmente disciplinada pela Instrução Normativa n.º 1.861/2018

Importação por Conta e Ordem de Terceiros	Importação por Encomenda
"Trading" é intermediadora (prestadora de serviços)	"Trading" é a real importadora
Operação realizada com recursos do adquirente	Operação realizada com recursos da "trading"
Câmbio fechado pelo adquirente	Câmbio fechado pela "trading"
Contrato de importação por conta e ordem	Contrato de importação por encomenda

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(a) preciso: o fato controvertido deve ter ligação direta com o fato conhecido, podendo dele extrair consequências claras e efetivamente possíveis, a ponto de rechaçar outras possíveis soluções;

(b) grave: resultante de uma forte probabilidade e capacidade de induzir à persuasão; e

(c) harmônico: com os indícios concordantes entre si e não contraditórios, os quais convergem para a mesma solução, de modo a aumentar o grau de confirmação lógica sobre uma dada ilação" (grifei).

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

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

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

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

O primeiro elemento de prova aventado pela fiscalização é que a importadora ST é uma empresa controlada pelas Lojas Americanas e pela B2W, únicas sócias daquela empresa, e 100% dos administradores da ST Importações são comuns ao quadro de dirigentes de Lojas

Americanas e B2W ou de empresas controladas por elas. Como indicado no relatório fiscal (e-fl. 21.421):

QUADRO DE DIRIGENTES/ADMINISTRADORES DA LASA / B2W / ST IMPORTAÇÕES

DIRIGENTES	LASA	B2W COMPANHIA	ST IMPORTAÇÕES
JOSÉ TIMOTHEO DE BARROS	Diretor	Diretor	Administrador
ANNA CHRISTINA RAMOS SAICALI	Diretor	Presidente	Administrador
MURILO DOS SANTOS CORREA	Diretor		Administrador
RONNEY CAMPOS GALIAZZI PASTRO	Ex diretor	Diretor	Administrador
CARLOS EDUARDO ROSALBA PADILHA	Diretor	Contador	

Fonte: Radar

QUADRO SOCIETÁRIO DA LASA / B2W / ST IMPORTAÇÃO

SÓCIOS	LASA	B2W COMPANHIA DIGITAL	ST IMPORTAÇÕES LTDA
LOJAS AMERICANAS S.A. (LASA)		62,7% (1)	0,01%
B2W COMPANHIA DIGITAL			99,9%
ST IMPORTACOES LTDA.			
OUTROS	100%	37,3% (2)	
TOTAL	100%	100%	100%

(1) Fato Relevante publicado no DOERJ de 29/01/2014, pág. 05.

(2) Tiger Global Brazil, LLC, Tiger Global Long Opportunities Brazil, LLC, ambos considerados no Fato Relevante citado no item 1 acima, como investidores. A Tiger Global Management, LLC está baseada em Nova York, com escritórios em Pequim (China) e Cingapura.

Conforme consta do cadastro²¹ de ST Importações, seu sócio majoritário é a empresa B2W COMPANHIA DIGITAL (99,99%), enquanto Lojas Americanas (LASA) é seu sócio minoritário (0,01%).

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

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

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

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

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

- **Pontos 2 e 5: a relação comercial da ST com a DESTRO.** 99,71% do total de vendas da ST Importações foi destinado à empresa Destro Brasil, e

todas as aquisições se deram a título de importação por encomenda desta. Das declarações de importação registradas por ST Importações no período atuado, somente 12 (doze) não tiveram a empresa Destro Brasil como encomendante declarada (0,45% das DI's registradas).

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

	Registro	Desembaraço	Número da DI	Nome encomendante	CNPJ encomendante	Nome Importador	CNPJ Importador	Valor aduaneiro da DI
1	31 jul 2012	01 ago 2012	1213987700	COMERCIAL DESTRO LTDA	76062488/0001-43	ST IMPORTACOES L	02867220/0001-42	R\$ 310.288,00
2	31 jul 2012	01 ago 2012	1213987034	COMERCIAL DESTRO LTDA	76062488/0001-43	ST IMPORTACOES L	02867220/0001-42	R\$ 514.345,00
3	31 jul 2012	01 ago 2012	1213987824	MULTILINK BIO TEC IMPORTACAO	64529316/0002-39	ST IMPORTACOES L	02867220/0001-42	R\$ 56.554,00
4	02 out 2012	03 out 2012	1218335558	MULTILINK BIO TEC IMPORTACAO	64529316/0002-39	ST IMPORTACOES L	02867220/0001-42	R\$ 84.086,00
5	04 out 2012	04 out 2012	1218506034	MULTILINK BIO TEC IMPORTACAO	64529316/0002-39	ST IMPORTACOES L	02867220/0001-42	R\$ 87.416,00
6	26 out 2012	29 out 2012	1220114210	MULTILINK BIO TEC IMPORTACAO	64529316/0002-39	ST IMPORTACOES L	02867220/0001-42	R\$ 42.668,00
7	06 mai 2013	07 mai 2013	1308576473	MULTILINK BIO TEC IMPORTACAO	64529316/0002-39	ST IMPORTACOES L	02867220/0001-42	R\$ 58.129,00
8	18 jun 2013	19 jun 2013	1311682009	MULTILINK BIO TEC IMPORTACAO	64529316/0004-09	ST IMPORTACOES L	02867220/0001-42	R\$ 82.197,00
9	01 ago 2013	02 ago 2013	1314920520	MULTILINK BIO TEC IMPORTACAO	64529316/0004-09	ST IMPORTACOES L	02867220/0001-42	R\$ 218.330,00
10	17 set 2013	18 set 2013	1318292311	MULTILINK BIO TEC IMPORTACAO	64529316/0004-09	ST IMPORTACOES L	02867220/0001-42	R\$ 87.718,00
11	07 out 2013	08 out 2013	1319704222	MULTILINK BIO TEC IMPORTACAO	64529316/0004-09	ST IMPORTACOES L	02867220/0001-42	R\$ 151.135,00
12	09 dez 2013	09 dez 2013	1324191556	MULTILINK BIO TEC IMPORTACAO	64529316/0004-09	ST IMPORTACOES L	02867220/0001-42	R\$ 31.858,00
13	16 dez 2013	17 dez 2013	1324739977	MULTILINK BIO TEC IMPORTACAO	64529316/0004-09	ST IMPORTACOES L	02867220/0001-42	R\$ 30.735,00
14	18 dez 2013	19 dez 2013	1324941555	MULTILINK BIO TEC IMPORTACAO	64529316/0004-09	ST IMPORTACOES L	02867220/0001-42	R\$ 35.975,00
15	04 jul 2013	04 jul 2013	1312898188	ST IMPORTACOES LTDA	02867220/0001-42	ST IMPORTACOES L	02867220/0001-42	R\$ 1.538,00

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Quanto à questão referente à comparação dos valores das mercadorias constantes das remessas da ST para a DESTRO com os valores das Declarações de Importação, bem como com os valores das remessas da DESTRO para a B2W e Lojas Americanas (ii.2.1), deve ser registrado que os valores não são idênticos, havendo margem de lucro nas operações, não sendo possível, no entanto, precisar o percentual, pois apresentam-se variáveis. (e-fl. 25.090)

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

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

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

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

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

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

Assim, **em 2011 foi criada a Destro Brasil Distribuição Ltda., sendo que a sua principal atuação é no comércio atacadista e varejista dos mais variados artigos,** com predominância de produtos alimentícios, bebidas alcoólicas, bebidas não alcoólicas, produtos manufaturas em geral, medicamentos e demais produtos farmacêuticos, confeitaria e panificadora.

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

Matriz: CNPJ 13.495.487/0001-72 – São Paulo

Filial 01: CNPJ 13.495.487/0002-53 – Paraná

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

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

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

As descrições acima comprovam que a Recorrente possui uma enorme estrutura física (30.000 m2) **de armazenamento de mercadorias** (visando o atendimento de seus clientes), **bem como estrutura logística de manuseio, separação e embarque mais do que suficiente para armazenar as mercadorias adquiridas.** Ou seja, as mercadorias importadas são efetivamente da Recorrente, **tanto que ficam armazenadas em seu galpão (estoque).** O risco do negócio é todo da Recorrente. (e-fl. 23.419 - grifei)

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

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

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

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

Em suas respostas na diligência, tanto a DESTRO como a B2W confirmaram que inexistia um contrato particular entre as partes, sendo que a relação comercial decorre do fato da DESTRO ser cadastrada nos quadros de fornecedores da B2W. Vejamos, primeiramente, a resposta da DESTRO:

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

solicitados que interessam comercialmente a Destro atendê-los. Cada filial do Grupo LASA realiza os pedidos para a Destro.” (e-fl. 23.890).

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

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

LOJAS AMERICANAS

Documento impresso em 15/02/2019 11:56

PEDIDO DE MERCADORIA AO FORNECEDOR

Fornecedor:	Subsortimento:	Tipo de pedido:	Nr. Pedido:	Grupo de compras:	Data do pedido:
0116730001	D007	ZSIM - Pedido Importados	0503607295	007	13/02/2019
Fornecedor:	DESTRO BRASIL DISTRIBUICAO LTDA				

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

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

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

15. Com relação à formulação dos pedidos de compra pela Peticionária, esta esclarece que, após a verificação da pertinência por parte de seu departamento comercial, **a Peticionária disponibiliza em seu sistema eletrônico o pedido de compra que pode ser ou não atendido pela Destro Brasil.**

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

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

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

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

Pedido: 3775238 – 31/07/2012

The screenshot displays the B2W system interface for a purchase order. The top navigation bar includes links for Cadastro, Consultas, DI, Follow-UP, Indisponível, Relatórios Gerenciais, Resuprimento, and Reversa. The main header shows 'Home' and 'Consultar Ped...'. Below this, a section titled 'COLOQUE O PEDIDO AQUI!' contains a form with the following data:

PEDIDO	STATUS	DEPARTAMENTO	SUB-INVENTARIO	ORIGEM	EMIÇÃO DATA	PRIMEIRA DATA
3775238	Fechado	FUN KITCHEN	7702	Manual	31/07/2012	10/10/2012

Below the header, there are fields for 'COD FORNECEDOR' (556711), 'CNPJ FORNECEDOR' (13495497000172), 'NOME FORNECEDOR' (DESTRO BRASIL DISTRIBUICAO LTDA 0001 - SP), 'EMISSOR PEDIDO', and 'ERROR ORMS'.

The interface also features two side panels. The left panel, titled 'NOTAS FISCAIS / BASTIMENTO / AGENDA / RECEBIMENTO', contains a table with columns: NF, Nº BATL, STATUS CAPA, STATUS DETAL, DATA, DATA AGENDA, QT SKU, QT PC, and CMV. The right panel, titled 'FOLLOW UP / CANCELAMENTO / ALTERAÇÃO DE DATA', contains a table with columns: DATA, STATUS, and OBS.

The main content area, titled 'ITENS / RECEBIMENTO', displays a table with columns: ITEM, ITEM DESC, QT PEDIDO, QT CANCEL, QT REC, QT SALDO, and CUSTO UNIT. The table lists several items, including rice cookers and rice, with their respective quantities and unit costs.

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

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

Recebimentos por Item - 1/8/2012 a 31/12/2013

Recebimento	Nota Fiscal	Série	No. OC	Filial	Sub-Inventário	Código Tipo Depósito	Descrição Tipo Depósito	Dept.	Descrição do Departamento	Item	Descrição do Item	Quantidade
1/8/2012	136799	1	3769880	77	7702			27	ESPORTE A LAZER	111180227	Telescópio Astronômico	1900,00
1/8/2012	136800	1	3770163	77	7702			63	FUN KITCHEN	109669322	Sandúcheira Família Fun Kitchen Preta 220V com 2 anos de Garantia	452,00
2/8/2012	137569	1	3768390	77	7702			58	UTILIDADES DOMESTICAS	7466595	Aparelho de Jantar em Porcelana com Bolos Coloridos - 42 peças	220,00
2/8/2012	137569	1	3768390	77	7702			58	UTILIDADES DOMESTICAS	111235540	Aparelho de Jantar em Porcelana com Borda Litrada Colorida - 42 peças	220,00
2/8/2012	137569	1	3768390	77	7702			58	UTILIDADES DOMESTICAS	111235566	Aparelho de Jantar em Porcelana com Borda Litrada - 42 peças	220,00
2/8/2012	137569	1	3768390	77	7702			58	UTILIDADES DOMESTICAS	7466597	Aparelho de Jantar em Porcelana com Detalhes Azuis - 42 peças	220,00
2/8/2012	137568	1	3769774	77	7702			58	UTILIDADES DOMESTICAS	7440412	Aparelho de Jantar em Porcelana com Frisos Prateados para 6 pessoas - 30 Peças - Orb	480,00
2/8/2012	137568	1	3769774	77	7702			58	UTILIDADES DOMESTICAS	7440414	Aparelho de Jantar em Porcelana com Frisos Prateados - 30 Peças - Orb	480,00
2/8/2012	138610	1	3771011	77	7702			9063	LA CUISINE	110580325	Conjunto de Tigelas Para Servir em Cerâmica 5 peças La Cuisine	498,00
2/8/2012	137606	1	3771157	77	7702			9063	LA CUISINE	111187285	Cortador de Frutas e Legumes La Cuisine	1500,00
2/8/2012	137606	1	3771157	77	7702			9063	LA CUISINE	111187365	Mandolin Inox La Cuisine	2512,00
2/8/2012	137606	1	3771157	77	7702			9063	LA CUISINE	111187349	Fatiador Legumes La Cuisine	2040,00
2/8/2012	136801	1	3771714	77	7702			63	FUN KITCHEN	111520834	Fritalight Fun Kitchen 220V com 2 anos de Garantia	176,00
2/8/2012	136801	1	3771714	77	7702			63	FUN KITCHEN	111520826	Fritalight Fun Kitchen 110V	524,00
2/8/2012	138609	1	3775238	77	7702			63	FUN KITCHEN	335044	Panela Elétrica de Arroz 7 Xícaras Fun Kitchen 110v com 2 anos de Garantia	984,00
2/8/2012	138609	1	3775238	77	7702			63	FUN KITCHEN	108498111	Panela De Arroz 7Xc Fun Kitchen Vermelha 220v com 2 anos de Garantia	184,00
2/8/2012	138609	1	3775238	77	7702			63	FUN KITCHEN	108498074	Panela De Arroz 7Xc Fun Kitchen Preta 110v com 2 anos de Garantia	724,00
2/8/2012	138609	1	3775238	77	7702			63	FUN KITCHEN	108498082	Panela De Arroz 7Xc Fun Kitchen Preta 220v com 2 anos de Garantia	240,00
2/8/2012	138609	1	3775238	77	7702			63	FUN KITCHEN	108498103	Panela De Arroz 7Xc Fun Kitchen Vermelha 110v com 2 anos de Garantia	500,00
3/8/2012	137605	1	3766984	77	7702			9063	LA CUISINE	111187576	PETISQUEIRA 3 PCS LILAS LA CUISINE	240,00
3/8/2012	137605	1	3766984	77	7702			9063	LA CUISINE	111187592	PETISQUEIRA 3 PCS VERDE LA CUISINE	240,00
3/8/2012	137605	1	3766984	77	7702			9063	LA CUISINE	111186805	CL. BOWLS 3 PCS LILAS LA CUISINE	240,00
3/8/2012	137605	1	3766984	77	7702			9063	LA CUISINE	111186821	CL. BOWLS 4 PCS LILAS LA CUISINE	240,00
3/8/2012	137605	1	3766984	77	7702			9063	LA CUISINE	111186901	CL. BOWLS 4 PCS VERDE LA CUISINE	240,00
3/8/2012	137605	1	3766984	77	7702			9063	LA CUISINE	111186881	CL. BOWLS 4 PCS CINZA LA CUISINE	240,00
3/8/2012	137605	1	3766984	77	7702			9063	LA CUISINE	111186864	CL. BOWLS 3 PCS VERDE LA CUISINE	240,00
3/8/2012	137605	1	3766984	77	7702			9063	LA CUISINE	111186848	CL. BOWLS 3 PCS CINZA LA CUISINE	240,00

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

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

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

- **Pontos 4 e 6: a conexão entre a ST, DESTRO e B2W.** A partir das DI's registradas pela ST e as notas fiscais emitidas pela ST e pela DESTRO, dentre os quais o reduzido o intervalo de tempo médio a separar a data de emissão da NF-e de Saída das mercadorias nacionalizadas da ST Importações da data de emissão da NF-e de Saída dessas mesmas mercadorias da Destro Brasil para B2W (em torno de dez dias), a forma de emissão das notas fiscais entre as pessoas jurídicas (com a identificação do purchase order identificado pela ST e um código de operação igual em todas as notas), o número do lacre apostado nas mercadorias constantes da NF-e de Saída das mercadorias da ST Importações era o mesmo número do lacre apostado às mercadorias constantes das NF-e de Saída da DESTRO

e muitos produtos importados pela ST Importações possuem marcas cuja propriedade recai sobre a B2W.

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

4 RESULTADOS DO ESTUDO

4.1 Caracterização da Empresa

A ST Importações é uma empresa importadora de diversos produtos destinados à revenda. Está sediada em São José/SC onde possui o escritório e depósito (galpão).

A ST Importações possui um único CNPJ, importador e tem a estrutura dividida em 3 (três) setores: Logística Internacional, Desembaraço e Financeiro. Não há nenhum sistema na área de logística para acompanhamento e controle das operações de importação.

Todas as compras são realizadas sob a forma de importação por 'encomenda' para a empresa Comercial Destro Ltda, que figura na DI como 'adquirente da mercadoria'. O importador na DI sempre é a ST Importações. Cada cliente vira uma área de negócio dentro da ST, sendo atualmente 6 (seis) áreas subdivididas em:

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

Quadro 3 Áreas de negócio
Fonte: Dados primários (2008)

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

OPERAÇÃO	DATA (desemb. DI ou emissão NFe)	MERCADORIA (DI / NFe)	INF. COMPLEMENTAR DI / OBSERVAÇÃO NFe
DI 130821260-9 Importador: ST Adquirente: Destro	30/04/2013	6927556246673 CONJ 8 PCS PARA CAFE, EM PORCELANA ESTAMPADA - REF 091016. 30.000 unid.	PO - 7251/13
Entrada ST NFe 35516	06/05/2013	6927556246673 CONJ 8 PCS PARA CAFE, EM PORCELANA ESTAMPADA - REF 091016 30.000 unid.	Informações do contribuinte: PO 7251/13
Saída ST / DESTRO BRASIL NFe 35556	07/05/2013	6927556246673 CONJ 8 PCS PARA CAFE, EM PORCELANA ESTAMPADA - REF 091016 14232 unid.	Informações do contribuinte: PO 7251/13
Saída ST / DESTRO BRASIL NFe 35563	07/05/2013	6927556246673 CONJ 8 PCS PARA CAFE, EM PORCELANA ESTAMPADA - REF 091016 15768 unid.	Informações do contribuinte: PO 7251/13
Saída DESTRO / LASA NFe 321227, 321231, 321326, 321373	10/05/2013	JG CAFE 8PCS EM CERAMICA 246673- EAN06927556246673 4992, 4992, 5940, 5904 unid.	Informações do contribuinte: P.O.: 725113
Saída DESTRO / LASA NFe 322567	13/05/2013	JG CAFE 8PCS EM CERAMICA 246673- EAN06927556246673 8172 unid.	Informações do contribuinte: P.O.: 725113

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

Doc.	DI- encomen.	DI-número da DI	DI-data registro	DI-data desemb. (1)	# da Nfe	# Item	DI-código merc. (2)	Descrição da Mercadoria	Placa do Veículo (3)	LACRES (4)	PO (5)	UN	QT
DI	Destro Brasil LTI	1218830672	09/10/12	09/10/12	001-1	1	8521034023	008521034023 - 3 ASST REMOTE DINOS, REF# 13411-3.DINOSAUR			648212	UN	996
Nfe E	ST IMPORTAÇÃO	1218830672		17/10/12	31903	1	8521034023	DINOSAUR COM CONTROLE			648212	UN	996
Nfe S	ST Importações	DESTRO BRASI	13.495.487/0001-72	23/10/12	32060	1	8521034023	DINOSAUR COM CONTROLE REMO	ME06273	0504-0544	648212	UN	996
Nfe S	Destro Brasil LTI	B2W COMPANH	00.776.574/0007-41	31/10/12	200.378	1	8521034023	DINOSAUR C/ CONTROLE REMOTO	BWB4092	59	648212	UN	504
Nfe S	Destro Brasil LTI	B2W COMPANH	00.776.574/0007-41	01/11/12	201.004	1	8521034023	DINOSAUR C/ CONTROLE REMOTO	GXA4626	011 / 066	648212	UN	156
Nfe S	Destro Brasil LTI	B2W COMPANH	00.776.574/0007-41	09/11/12	205.852	1	8521034023	DINOSAUR C/ CONTROLE REMOTO	CJZ6025	139 / 179 / 1	648212	UN	336
DI	Destro Brasil LTI	1223596682	17/12/12	17/12/12	001-1	1	8521034023	008521034023 - 3 ASST REMOTE DINOS, REF# 13411-3.DINOSAUR			648312	UN	396
Nfe E	ST IMPORTAÇÃO	1223596682		19/12/12	33289	1	8521034023	DINOSAUR COM CONTROLE			648312	UN	396
Nfe S	ST Importações	DESTRO BRASI	13.495.487/0001-72	20/12/12	33348	1	8521034023	DINOSAUR COM CONTROLE REMO	MJD3346	3527 3588 350	648312	UN	396
Nfe S	Destro Brasil Dis	LOJAS AMERIC	33.014.556/0199-62	11/01/13	242707	1	8521034023	DINOSAUR C/ CONTROLE REMOTO	GZG8352	918	648312	UN	144
Nfe S	Destro Brasil Dis	LOJAS AMERIC	33.014.556/0181-33	15/01/13	244891	1	8521034023	DINOSAUR C/ CONTROLE REMOTO	GXA4176	972 / 941	648312	UN	204
Nfe S	Destro Brasil Dis	LOJAS AMERIC	33.014.556/0790-00	15/01/13	244969	1	8521034023	DINOSAUR C/ CONTROLE REMOTO	HD19123	911 / 956 / 9	648312	UN	48
DI	Destro Brasil LTI	1300124905	03/01/13	03/01/13	001-1	1	8521034023	008521034023 - 3 ASST REMOTE DINOS, REF# 13411-3.DINOSAUR			648412	UN	396
Nfe E	ST IMPORTAÇÃO	1300124905		18/01/13	33722	1	8521034023	DINOSAUR COM CONTROLE			648412	UN	396
Nfe S	ST Importações	DESTRO BRASI	13.495.487/0001-72	21/01/13	33752	1	8521034023	DINOSAUR COM CONTROLE	<ND>	3835 - 3840 -	648412	un	396
Nfe S	Destro Brasil Dis	LOJAS AMERIC	33.014.556/0790-00	30/01/13	255879	1	8521034023	DINOSAUR C/ CONTROLE REMOTO	HMV3449	2725 / 2770 /	648412	UN	60
Nfe S	Destro Brasil Dis	LOJAS AMERIC	33.014.556/0181-33	30/01/13	255959	1	8521034023	DINOSAUR C/ CONTROLE REMOTO	ILU8963	2750 / 2766	648412	UN	252
Nfe S	Destro Brasil Dis	LOJAS AMERIC	33.014.556/0199-62	31/01/13	256920	1	8521034023	DINOSAUR C/ CONTROLE REMOTO	GXA4638	2752	648412	UN	84
DI	Destro Brasil LTI	1302049714	31/01/13	31/01/13	001-1	1	8521034023	008521034023 - 3 ASST REMOTE DINOS, REF# 13411-3.DINOSAUR			648512	UN	396
Nfe E	ST IMPORTAÇÃO	1302049714		05/02/13	34164	1	8521034023	DINOSAUR COM CONTROLE			648512	UN	396
Nfe S	ST Importações	DESTRO BRASI	13.495.487/0001-72	06/02/13	34182	1	8521034023	DINOSAUR COM CONTROLE	<ND>	4677 - 4684	648512	un	396
Nfe S	Destro Brasil Dis	LOJAS AMERIC	33.014.556/0790-00	18/02/13	266322	1	8521034023	DINOSAUR C/ CONTROLE REMOTO	HGB5570	2934 / 2918 /	648512	UN	108
Nfe E	ST IMPORTAÇÃO	1213509493		01/08/12	29259	1	8521034023	DINOSAUR COM CONTROLE			859412	UN	36

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

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

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

2. DAS DECLARAÇÕES PRELIMINARES

2.1 Declara a ST que se encontra regularmente cadastrada junto aos órgãos intervenientes do Comércio Exterior, tendo, portanto, condições legais para, respeitadas as normas e regulamentos vigentes que são de conhecimento da CLIENTE, realizar as operações de importação e respectivo processo de despacho aduaneiro das mercadorias conforme o que for contratado no presente instrumento.

2.2 A CLIENTE deseja adquirir mercadorias produzidas no exterior, razão pela qual contrata a ST para que esta promova a importação de mercadorias por encomenda da primeira, nos termos previstos na Lei nº 11.281 de 20 de fevereiro de 2006, Instrução Normativa nº 634 de 24 de Março de 2006, editada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e demais dispositivos legais aplicáveis.

2.3 Declaram as partes que todos os custos e despesas para aquisição das mercadorias e nacionalização das mesmas serão pagos exclusivamente com recursos da ST, nos termos da IN nº 634, de 24 de Março de 2006, editada pela Secretaria da Receita Federal, sendo certo que tais custos e despesas irão compor o preço de venda das mercadorias pela ST à CLIENTE de acordo com a Cláusula Quarta infra.

2.4 Declaram as partes que as condições estabelecidas neste instrumento aplicar-se-ão, sem exceção, a todas as operações de importação realizadas pela ST sob amparo deste instrumento, a não ser que exista documento escrito, firmado por ambas as partes ora contratantes, contrário às disposições constantes no presente.

3. DO OBJETO

3.1 Pelo presente instrumento e na melhor forma de direito, compromete-se a ST a importar as mercadorias que forem encomendadas pela CLIENTE através de pedidos de compra, expressamente aceitos pela ST, efetivando as importações nos termos e condições ora pactuados.

3.2 Após o desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas pela ST, obriga-se esta a vendê-las para a CLIENTE que, por sua vez, obriga-se a adquiri-las pelo preço e condições ajustadas neste instrumento.

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

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

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

destro		DESTRO BRASIL DISTRIBUICAO LTD		Insc. Est. 407262148115		Data 02.08.2012	
MACROATACADO		CNPJ 13.495.487/0001-72		Cidade JUNDIAI		Fone (11) 2152-1000	
SECOES MOLHADOS		Endereço AV ANDRE COSTA 2002		Região SP		Cep 13214-730	
		Pedido Original 29296					
		Fornecedor 23000676 - ST IMPORTACOES LTDA		Cidade SAO JOSE		Região SC	
		Endereço RUA WALTER JOSE CORREIA SN		Telefone 48 3357 4315		Fax 48 3357 4315	
		Vendedor					

Código	EAN	NCM	Descrição	Referência	Est Quant	Quant	UNIT	ST/PI	% IPT	Total O IPT	R. R\$	R. MK	Cheg
3124409	4892272687012	9901.00.21	BONECA C/ TRANCINHA REF 68701	68701	128	304	304	304	0.00	13.48135			02/08/2012

Total Geral ST/PI	: 108.625,92	Bonificação em R\$	: 0,00	Total Peso Bruto	: 3095,040
Valor de IPT	: 10.862,59	Bonificação em Mercadoria	: 0,00	Total Metros Cubicos	: 0,000
Total do Pedido	: 119.488,51	Condições de Pagamento	: A 126 - 95 DDP - COMPRAS	Custo Entrada Informado	:
Desconto Duplicata em %	:	Frete	: CMF	Custo Entrada Calculado	:
Desconto Duplicata Valor	: 0,00				

Observação:
Esta ordem implica na concordância por parte do fornecedor nas seguintes condições de fornecimento:
Data de descargo: Deve ser obedecida a data de previsão de chegada.
Mercadorias bonificadas deverão acompanhar o pedido de origem.
As embalagens das mercadorias devem estar de acordo com a descrição da ordem de compra e paletizadas.
Qualquer alteração nas condições desta ordem de compra somente será aceita sob alteração prévia.
Todos os produtos deverão conter código de barras na embalagem de embarque, fracionada e no produto.
O pedido deverá ser atendido integralmente - o não (se houver) SERÁ CONSIDERADO CANCELADO.
Entregar notas na portaria até às 12:00h e a descarga será efetuada até as 17:00h.
O agendamento deverá ser feito no setor de recebimento com o n.º do pedido.

Observação PO 637812:
É obrigatório a informação do número do pedido na nota fiscal faturada.
Pedidos FOB devem vir acompanhados do conhecimento de frete.
PEDIDO 29296
PO 637812
GNRE 23.203,60

Comprador: _____ Vendedor: _____

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

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

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

Nfe E	ST IMPORTAÇÃO	1213507253		01/08/12	29260	1	4892272687012	BONECA COM TRANCINHA REF 68701				637812	UN	9.984
Nfe S	ST Importacoes	DESTRO BRASI	13.495.487/0001-72	02/08/12	29296	1	4892272687012	BONECA COM TRANCINHA REF 68701	MBQ1218	7117-7188		637812	UN	9.984
Nfe S	Destro Brasil LTI	B2W COMPANH	00.776.574/0007-41	07/08/12	141.484	1	4892272687012	BONECA C/ TRANCINHA 68701-EAN048	CZ28255	17277		637812	UN	3.888
Nfe S	Destro Brasil LTI	B2W COMPANH	00.776.574/0007-41	07/08/12	141.751	1	4892272687012	BONECA C/ TRANCINHA 68701-EAN048	HJ13658	17464, 17497		637812	UN	4.368
Nfe S	Destro Brasil LTI	B2W COMPANH	00.776.574/0007-41	08/08/12	142.313	1	4892272687012	BONECA C/ TRANCINHA 68701-EAN048	GXA4739	17440		637812	UN	1.728

Buscando esclarecimento da origem do número do PO, a DESTRO assim se manifestou na diligência:

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

“Assim, todos os produtos importados pela Destro têm POs para distinguir o momento em que a Recorrente recebeu a mercadoria e controlar o lote e produto, até porque a Destro aplica o método FIFO (do inglês “first in first out” – primeiro que entra, primeiro que sai) e esse controle de estoque é essencial, além de determinar a aplicação da correta variação cambial, que oscila periodicamente e, com isso, possibilita a formação do preço efetivo, com a margem de lucro esperada pela Recorrente nas operações.” (e-fl. 23.886)

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

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

“2. A Purchase Order indicada nas notas fiscais de importação e de venda das mercadorias da ST para a Destro Brasil (...) **é gerada internamente pela ST quando da aprovação, pela Destro Brasil, da fatura pro forma emitida pelo fornecedor estrangeiro da ST.** 3. Essa fatura pro forma é uma cotação feita pela ST com o fornecedor estrangeiro e contém (i) o nome do importador, ou seja, ST, (ii) os produtos que seriam fornecidos pela empresa estrangeira; (iii) o preço dos produtos que seriam fornecidos pela empresa estrangeira; (iv) o fabricante dos produtos a serem importados. (e-fl. 24.568).

“7. A indicação da Purchase Order nas notas fiscais tem como principal intuito rastrear o lote de mercadorias que está sendo importado, a fim de permitir o controle dos bens que já foram e estão sendo importados, bem como facilitar a identificação de lotes que (i) apresentem alguma anomalia e precisem ser substituídos; ou (ii) sofram questionamento por órgãos fiscalizadores como Procon, Inmetro, Anvisa, etc. (...) 10. Nesse sentido, a ST apresenta documentos com o objetivo de demonstrar a vinculação da Destro Brasil aos produtos importados pela ST desde a emissão da fatura pro forma até a emissão da nota fiscal de venda emitida pela ST, inclusive com a indicação da Purchase Order. 11. Importante notar que a fatura comercial emitida pelo fornecedor estrangeiro quando do embarque da mercadoria do exterior, e muito antes da chegada dos produtos no Brasil, já indica a Destro Brasil como encomendante dos produtos. 12. Por fim, relevante esclarecer que a indicação da Purchase Order neste padrão numérico/ano é prática corriqueira de mercado, inclusive sendo indicada em notas fiscais emitidas na importação e revenda para outros clientes da ST, que são diversos das empresas do Grupo Destro (Doc. 05)” (e-fls. 24.569/24.570)

Assim, segundo informado pela ST, o número do PO seria um número por ela gerado **após** o pedido da DESTRO BRASIL, no momento da confirmação da fatura pro forma. Contudo, a geração do número e como ele é informado para a DESTRO não fica em qualquer

momento esclarecido no processo. Por exemplo, quanto ao mencionado PO 637812, não constam dos autos a cópia da fatura pro forma emitida pelo fornecedor estrangeiro da ST, não sendo possível confirmar quando essa fatura pro forma foi emitida (se antes ou após o registro do pedido de 02/08/2012).

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

Southern Stars, Inc.

99 Alton Road, Suite CL-02, Miami Beach, FL 33139 - USA
Tel: (305) 534-2500 • Fax: (305) 672-8728
E-Mail: ssinfo@thebeach.net

PRO FORMA INVOICE

PF# 21999 BR 12
Date: 28-May-12

Buyer: ST Importcoes LTDA
Rua Waldor José Correa, S/Nr. Lote 09, Centro Empresarial Sertão Do Marajó,
Sertão Do Marajó, São José, SC - Brazil - CEP: 88123-001
CNPJ: 02.867.220/0001-42

Seller: Southern Stars, Inc.
99 Alton Road, Suite CL-02, Miami Beach, FL 33139 - USA

Manufacturer: Zhanjiang Hallam Electrical Appliance Co., Ltd.
West Expressway Exit Baidou, Guangzhou-Zhanjiang Highway,
Guangdong Town, Zhanjiang, Guangdong, China

QTY	ITEM	PART #	DESCRIPTION - ENGLISH	Unit GW/NW	UNIT USD	TOTAL USD
2172	Each	DRC-7-S-S	127V - Deluxe Rice Cooker 1.2L in S S finish. Accessories: removable steaming tray; measuring cup & spoon. Barcode: 8675937716111	3.101 / 2.751 Kgs	\$10.48	\$22,762.56
492	Each	DRC-7-S-S	220V - Deluxe Rice Cooker 1.2L in S S finish. Accessories: removable steaming tray; measuring cup & spoon. Barcode: 8675937716112	3.101 / 2.751 Kgs	\$10.48	\$5,156.16
DESCRIPTION - PORTUGUESE						
SPARE PARTS/UNITS - FOC						
DRC-7-S-S	6 Spare Units in 127V, 2 Spare Units in 220V, 6 pcs Gift Box 127V, 2 pcs Gift Box 220V - FOC				\$0.00	\$0.00

Total USD: Twenty Seven Thousand Nine Hundred Eighteen US Dollars and 72 / 100 Cents

\$27,918.72

Terms: FOB Zhanjiang, China - for shipment to Itajaí - SC
Country of Origin / Acquisition

China

NCH:

4819.20.00 / \$816.79.16

Estimated Total Gross Net Weight:

\$,283.87 7,350.67

Estimated Total CUM:

61.0589

Delivery: On or about July 5 2012

Payment: By wire transfer against presentation of copies of shipping documents

Fl. 37 do Acórdão n.º 3402-007.149 - 3ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11762.720041/2017-77

Southern Stars, Inc.
99 Alton Road, Suite CU-02, Miami Beach, FL 33139 - USA
Tel: (305) 534-2500 * Fax: (305) 672-8728
E-Mail: stars@the-beach.net

COMMERCIAL INVOICE

INVOICE #: 1959/12
PPI #: 21759/BK/12
INV. DATE: 1-Aug-12
SOLD/SHIP TO: ST Importações LTDA
Rua Jose Walter Correia, S/Nr. Lote 09, Centro Empresarial Sertao Do Maruim,
Sertao Do Maruim, Sao Jose, SC - Brazil - CEP 88122-001
CNPJ: 02.867.220/0001-42

ORDERED BY: Destro Brasil Distribuição Ltda
Avenida Andre Costa, Bairro Engenheiro,
Predio CD, Parte D - Jundiai - Sao Paulo-SP
CEP: 13214730 - CNPJ: 13.495.487/0001-72

MANUFACTURER:
Zhejiang Hallsmart Electrical Appliance Co., Ltd.
West Expressway Exit, Beidou, Guangzhou-zhanjiang Highway,
Guandu Town, Zhanjiang, Guangdong, China

SELLER: Southern Stars, Inc.
99 Alton Road, Suite CU-02, Miami Beach, FL 33139 - USA

REFERENCE: P.O. # 1959/12 - Skyfat # 1959/12 ** 1 X 40' GP Container

QTY	ITEM	PART #	DESCRIPTION - ENGLISH	UNIT USD	TOTAL USD
2172	Each	DRC-7-S/S	127V - Deluxe Rice Cooker 1.2L in S/S finish. Accessories: removable steaming tray, measuring cup & spoon. Barcode: 8675937716111	\$10.48	\$22,762.56
492	Each	DRC-7-S/S	220V - Deluxe Rice Cooker 1.2L in S/S finish. Accessories: removable steaming tray, measuring cup & spoon. Barcode: 8675937716112	\$10.48	\$5,156.16
SPARE PARTS/UNITS - FOC					
DRC-7-S/S: 6 Spare Units in 127V, 2 Spare Units in 220V, 6 pcs Gift Box 127V, 2 pcs Gift Box 220V - FOC				\$0.00	\$0.00
Total USD: Twenty Seven Thousand Nine Hundred Eighteen US Dollars and 72/100 Cents					\$27,918.72
TERMS: FOB Zhanjiang, China / for shipment to Itajai - SC. Payment terms: Net 60 Days					
NCM Code: 4819.20.00 / 8516.79.10					
Country of Origin / Acquisition: China					
Gross WT / Net WT in KGS: 8298.00 / 7350.67					
Nr. Of Cartons: 671					
CBM: 61.1900					
Ocean Freight in USD: \$2,760.00					
PAYMENT: Bank of America - FL. Account Number 0037 3699 0481. Swift Number: BOFAUS33M					
FOR AND ON BEHALF OF SOUTHERN STARS, INC.					

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

ST IMPORTAÇÕES

PO: 1959/12
EXPORTADOR: SOUTHERN STARS
CLIENTE: DESTRO BRASIL

DI: 12/1691374-0 Taxa DI: 3,0241

Planilha Final Apuração Preço de Venda para Cliente

ITEM	CÓDIGO	DESCRIÇÃO	EAN	QTD	NCM	IPI	FOB US	CUSTO FINAL	Margem + Impostos	P VENDA SEM IPI	P VENDA COM IPI	TOTAL VENDA	TEM ST?
1.	716111PS	CAIXA DE PAPELAO PARA PAINEL ELETRICA DE ARROZ, 120V, REF. D	0000000716111	8	4819.20.00	15%	\$ 0,10	R\$ 0,11	R\$ 0,02	R\$ 0,12	R\$ 0,14	R\$ 1,13	NÃO
2.	716111	PAINEL DE ARROZ 7 XICARAS INNOX 110V	8675937716111	2.172	8516.79.10	12%	\$ 10,48	R\$ 35,82	R\$ 17,07	R\$ 52,88	R\$ 59,23	R\$ 129.646,98	SIM
3.	716112	PAINEL DE ARROZ 7 XICARAS INNOX 220V	8675937716112	492	8516.79.10	12%	\$ 10,48	R\$ 35,82	R\$ 17,07	R\$ 52,88	R\$ 59,23	R\$ 29.141,03	SIM
4.	716111	PAINEL DE ARROZ 7 XICARAS INNOX 110V	8675937716111	6	8516.79.10	12%	\$ 10,48	R\$ 13,70	R\$ 2,09	R\$ 15,79	R\$ 17,69	R\$ 106,14	NÃO
5.	716112	PAINEL DE ARROZ 7 XICARAS INNOX 220V	8675937716112	2	8516.79.10	12%	\$ 10,48	R\$ 13,70	R\$ 2,09	R\$ 15,79	R\$ 17,69	R\$ 35,38	NÃO
TOTAL				2.680								157.930,66	

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

Ademais, como visto pelos exemplos de pedidos anexados pela DESTRO aos autos, mencionados acima, o número do PO é identificado no campo de observação dos pedidos de encomenda formulados pela DESTRO para a ST, o que denotaria que esses pedidos de

encomenda somente seriam transmitidos pela DESTRO após a própria transmissão da invoice internacional (que indica o número de PO).

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

DI	Destro Brasil LT	1216913740		12/09/12	12/09/12		002-1	8675937716111	8675937716111 - DELUXE RICE COOKER 1.2L IN S/S W/ FUN KITCHEN	195912	UN	2.172		
DI	Destro Brasil LT	1216913740		12/09/12	12/09/12		003-1	8675937716111	8675937716111 - DELUXE RICE COOKER 1.2L IN S/S W/ FUN KITCHEN	195912	UN	6		
Nfe E	ST IMPORTAÇÃO	1216913740		14/09/12		30714	2	8675937716111	PANELA DE ARROZ 7 XICARAS INNOX	195912	UN	2.178		
Nfe S	ST Importacoes	DESTRO BRASIL	13.495.487/0001-72	14/09/12		30750	2	8675937716111	PANELA DE ARROZ 7 XICARAS INNOX	MLD6509	6885-6847	195912	UN	700
Nfe S	ST Importacoes	DESTRO BRASIL	13.495.487/0001-72	14/09/12		30780	1	8675937716111	PANELA DE ARROZ 7 XICARAS INNOX	MII1547	6823 6897 685	195912	UN	1.216
Nfe S	ST Importacoes	DESTRO BRASIL	13.495.487/0001-72	14/09/12		30782	1	8675937716111	PANELA DE ARROZ 7 XICARAS INNOX	MF16984	6830 6873 681	195912	UN	256
Nfe S	Destro Brasil LT	B2W COMPANHIA	00.776.574/0007-41	17/09/12		168.990	1	8675937716111	PANELA DE ARROZ 7 XIC 110V 716111	MF16984	6830 - 6873 -	195912	UN	256
Nfe S	Destro Brasil LT	B2W COMPANHIA	00.776.574/0007-41	03/10/12		181.078	1	8675937716111	PANELA DE ARROZ 7 XIC 110V 716111	GXA4638	18352	195912	UN	1.916

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

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

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

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

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

Em consulta ao site do Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI ficou demonstrado que muitos produtos importados pela ST Importações possuem marcas

cujas propriedades recaem sobre empresa comercial do grupo LASA. Portanto, as empresas do grupo DESTRO não seriam, em tese, as reais adquirentes dessas mercadorias, já que não poderiam comercializá-las livremente em território nacional sem o consentimento dos detentores do direito, havendo aí notória predestinação desses produtos aos pontos de venda do grupo LASA, os reais adquirentes. (e-fl. 21.471)

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

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

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

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

- DESTRO:

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

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

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

- **ST**

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

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

- **B2W**

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

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

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

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

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

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

I - ceder seu registro ou pedido de registro;

II - licenciar seu uso;

III - zelar pela sua integridade material ou reputação.

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

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

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

⁴ A título de exemplo: CIVIL E COMERCIAL. AÇÃO DE ABSTENÇÃO DE USO DE EMBALAGEM. RECURSO ESPECIAL. PROPRIEDADE INDUSTRIAL. MARCA. **DEPÓSITO EFETUADO JUNTO AO INPI. PENDÊNCIA DE REGISTRO. INTERESSE DE AGIR.** CONFIGURAÇÃO. (...) 2. A finalidade da proteção ao uso das marcas é dupla: por um lado protegê-la contra o proveito econômico parasitário e o desvio desleal de clientela e, por outro, evitar que o consumidor seja confundido quanto à procedência do produto. 3. O art. 129 da Lei 9.279/96 subordina o direito de uso exclusivo da marca ao seu efetivo registro no INPI, que confere ao titular o direito real de propriedade sobre a marca. 4. **Confere-se, entretanto, ao depositante o direito de zelar pela integridade material ou reputação da marca, conforme o disposto no art. 130, III, da Lei 9.279/96, configurando o interesse processual.** 5. Recurso especial provido. (STJ, REsp 1292958/RS, Rel. Ministra Nancy Andrighi, Terceira Turma, julgado em 03/09/2013, DJe 12/09/2013 - grifei) No mesmo sentido vide ainda: REsp 1032104/RS, Rel. Ministra Nancy Andrighi, Terceira Turma, julgado em 18/08/2011, DJe 24/08/2011.

BRASIL	Acesso à Informação	Participe	Serviços	Legislação	Canais
Instituto Nacional da Propriedade Industrial Ministério da Economia					
Consulta à Base de Dados do INPI					
[Início] [Ajuda?]					
» Consultar por: No Processo Marca Titular Cód. Figura] 1/0					
Nº do Processo: Marca: Situação: Apresentação: Natureza: 830151915 LIFEZONE Registro de marca em vigor Nominativa De Produto					
Classificação de Produtos / Serviços					
Classe de Nice	Situação da Classe	Especificação			
NCL(9) 09	Vide Situação do Processo	BÓIAS INFLÁVEIS (BANHO E NATAÇÃO); BALANÇAS;			
Titulares					
Nome					
Titular(1):	BZW - COMPANHIA DIGITAL				
Representante Legal					
Nome					
Procurador:	DANNEMANN SIEMSEN BIGLER & IPANEMA MOREIRA				
Datas					
Data de Depósito	Data de Concessão	Data de Vigência			
15/09/2008	04/01/2011	04/01/2021			
Prazos para prorrogação de registro de marca					
	Prazo Ordinário	Prazo Extraordinário			
Início	05/01/2020	05/01/2021			
Fim	04/01/2021	04/07/2021			

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

BRASIL	Acesso à Informação	Participe	Serviços	Legislação	Canais
Instituto Nacional da Propriedade Industrial Ministério da Economia					
Consulta à Base de Dados do INPI					
[Início] [Ajuda?]					
» Consultar por: No Processo Marca Titular Cód. Figura] 1/0					
Nº do Processo: Marca: Situação: Apresentação: Natureza: 829616560 LA CUISINE Registro de marca em vigor Mista De Produto					
					
Classificação de Produtos / Serviços					
Classe de Nice	Situação da Classe	Especificação			
NCL(9) 16	Vide Situação do Processo	Painéis para fotos (suporte para fotografias), quadros de av...			
Classificação Internacional de Viena- CFE(4)					
Código	Descrição				
27.5.1	Letras apresentando um grafismo especial				
Titulares					
Nome					
Titular(1):	ST IMPORTAÇÕES LTDA.				
Representante Legal					
Nome					
Procurador:	DANNEMANN, SIEMSEN, BIGLER & IPANEMA MOREIRA				
Datas					
Data de Depósito	Data de Concessão	Data de Vigência			
03/03/2008	27/07/2010	27/07/2030			
Prazos para prorrogação de registro de marca					
	Prazo Ordinário	Prazo Extraordinário			
Início	28/07/2029	28/07/2030			
Fim	27/07/2030	27/01/2031			

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

Art. 132. O titular da marca não poderá:

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

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

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

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

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

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

1. QUESTÃO (ii.1)

Inicialmente, quanto à solicitação referente ao cálculo do "percentual das operações, em relação ao total levantado nessa ação fiscal, que não ocorreram a troca de lacres e de veículos, quantificando quantas seriam as "várias Nfe" que não teriam a alteração do número de lacre", deve ser esclarecido que se trata de atividade inexecutável, porquanto não se dispõe mais das tabelas geradas em formato de planilha eletrônica, somente as que estão no processo em formato PDF, e principalmente pelo fato de que, **no curso da fiscalização, não foi elaborado algoritmo capaz de separar as operações nas quais**

eram mantidos os números de lacre e das operações nas quais não eram mantidos os números de lacre.

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

Contudo, como indicado pela fiscalização, a troca de lacres pela DESTRO realmente não afasta o conjunto indiciário levantado no Auto de Infração, por evidenciar que a empresa tão somente atuava como uma empresa de logística, separando as mercadorias para serem direcionadas para as efetivas adquirentes das mercadorias importadas, as sócias da ST (Lojas Americanas e B2W).

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

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

registro da DI, sendo o PO o mesmo número da invoice internacional, e não pela fatura pro forma como informado pela ST. Ademais, não há qualquer visto ou confirmação de recebimento por parte da DESTRO da planilha de apuração de preço de venda final, inexistindo um comprovante de que essa planilha efetivamente tenha sido recepcionada ou confirmada pela DESTRO. Além disso, mercadorias adquiridas pela DESTRO estavam resguardadas por proteção de propriedade de marcas da B2W (como a LIFEZONE, com registro já vigente à época dos fatos geradores autuados, concedida à B2W em 04/01/2011).

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

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

§ 1º **Haverá simulação nos negócios jurídicos** quando: (...)

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

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

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

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

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

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

De toda forma, a fiscalização buscou identificar a vantagem aferida na operação para a B2W especificamente quanto ao recolhimento do IPI, afirmando que *“este esquema de importação através de empresas interpostas mostra-se bastante lucrativo para Lojas Americanas e B2W, pois permite a elas fugir do IPI de saída das mercadorias e da observância*

ao valor tributável mínimo na apuração da base de cálculo deste imposto.” Essa afirmação somente busca respaldar o interesse da B2W na operação, não o dano que o erário teria sofrido.

E nesse ponto a fiscalização assim se manifestou na diligência:

2- QUESTÃO (ii.2)

Já no que concerne à questão referente ao IPI (ii.2.2), não obstante o fato de ter havido incidência do referido imposto no desembaraço, assim como ter havido o destaque do imposto nas saídas de ST e DESTRO, é incorreto afirmar que não houve lesão ao erário, porquanto a base de cálculo usada revelava-se muito menor que a base de cálculo que serviria de apuração do imposto caso o IPI incidisse sobre a saída das mercadorias das filiais de B2W ou Americanas. Vejamos um exemplo:

Número da Nota	Dia Emissão	Descrição Mercadoria	Quantidade Unidade Estatística	Valor Total	Valor Unitário
985.135	05/01/2012	APARELHO DE JANTAR 20 PCS 120399 00884118120399	3.728,00	78.809,92	21,14

Número da Nota	Dia da Emissão	Descrição da Mercadoria/Serviço	GTIN	Chave da Nota Fiscal Eletrônica	Valor Unitário
25837	07/12/2012	AP JANTAR 20PCS DECORADO CLASSIC HOME	8 84118 12039 9	15121233014556005155550010000258371946	39,99

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

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

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

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

- O oculto pode não desejar se submeter ao crivo da fiscalização no processo de habilitação no SISCOMEX;
- O oculto pode não desejar ocupar a condição de responsável pelo pagamento do imposto de importação e de multas referentes à importação, prevista na legislação para encomendantes e adquirentes declarados;
- O oculto pode não desejar que aumente sua probabilidade de ser fiscalizado, tendo em vista que passaria a fazer parte do universo de potenciais fiscalizados da Fiscalização Aduaneira. (e-fls. 25.095/25.096)

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

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

II.3 – SUBSIDIARIAMENTE - DA NÃO INCIDÊNCIA DOS JUROS DE MORA SOBRE A MULTA

Por fim, a última alegação recursal se refere a exclusão dos juros de mora sobre a multa, pois esta incide somente sobre tributo. Cumpre salientar que não constam dos presentes autos qualquer exigência de tributos, tão somente da multa, como penalidade pecuniária decorrente da conversão da pena de perdimento.

Contudo, esse argumento foi afastado no âmbito desse CARF pela Súmula CARF nº 108 que expressa que “*incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.*”

Assim, cabe ser aplicado o enunciado desta súmula no presente caso, vez que entende-se que a previsão legal de incidência de juros moratórios (art. 161, do CTN) se aplica para o crédito constituído, tanto para os tributos como para as penalidades pecuniárias. É o que se depreende de um dos precedentes desta súmula, que expressa neste ponto:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/02/1998 a 28/02/1998, 01/05/1998 a 31/05/1998, 01/12/1998 a 31/12/1998, 01/01/1999 a 30/06/1999, 01/08/1999 a 30/09/1999, 01/12/1999 a 31/08/2001, 01/10/2001 a 31/12/2001, 01/02/2002 a 31/12/2002

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

O crédito tributário, quer se refira a tributo, quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Número do Processo 13502.000527/2003-86 Data da Sessão 17/10/2017 Relator Charles Mayer de Castro Souza Nº Acórdão 9303-005.843)

Acresce-se que a legislação expressamente determina a incidência de juros de mora quando houver a exigência tão somente da penalidade pecuniária. Como identificado no RA/2009:

Art. 745. **Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa** ou a juros de mora, **isolada** ou conjuntamente (Lei nº 9.430, de 1996, art. 43, caput).

Parágrafo único. **Sobre o crédito constituído na forma do caput, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora** (Lei nº 9.430, de 1996, art. 43, parágrafo único).

Assim, afasta-se esta alegação recursal.

III. CONCLUSÃO

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

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne