



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15444.720091/2018-99
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-010.570 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de dezembro de 2021
Recorrente ST IMPORTAÇÕES LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 02/01/2014 a 30/06/2015

OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE DE MERCADORIA IMPORTADA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE. AUSÊNCIA DE PROVA. MULTA POR CESSÃO DE NOME. DESCABIMENTO.

É descabida a aplicação da multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, quando não comprovada a fraude ou simulação negocial, na realização de operações de importação, tendente à ocultação dos reais adquirentes das mercadorias, não se configurando a necessária interposição fraudulenta quando os intervenientes estão respaldados em contratos comerciais válidos, possuem capacidade econômico-financeira e operacional para realização das operações e não restou demonstrada qualquer irregularidade na sua execução, não servindo de prova meras conjecturas fundadas em relações societárias e direitos de exclusividade.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE. PENA DE PERDIMENTO. PROVA. DIFERENÇA DE IPI NA OPERAÇÃO

O vasto e elucidativo acervo probatório produzido pelo recorrente nos autos é suficiente para demonstrar a inexistência de interposição fraudulenta comprovada no caso em espécie. Em verdade, o que existe são atividades lícitas, promovidas em compasso com as ideias de livre iniciativa privada e autonomia de vontade, sem qualquer mácula de caráter aduaneiro e/ou fiscal. Logo, não há que se falar em incidência de diferenças de IPI nas operações fiscalizadas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Luís Felipe de Barros Reche, Gustavo Garcia Dias dos Santos e Ronaldo Souza Dias. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Vieira Kotzias - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luis Felipe de Barros Reche, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Gustavo Garcia Dias dos Santos, Fernanda Vieira Kotzias, Carolina Machado Freire Martins, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco e Ronaldo Souza Dias (Presidente). Ausente o conselheiro Mauricio Pompeo da Silva.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra a ST Importações LTDA. ("ST") para impor multa por suposta cessão de nome com o objetivo de ocultar Lojas Americanas S.A. ("LASA") e B2W Companhia Digital ("B2W") como reais adquirentes de mercadorias importadas pela Recorrente. O valor lavrado à título de multa perfaz o montante de R\$ 35.857.447,76.

Segundo a descrição dos fatos constante no relatório fiscal teria ocorrido interposição fraudulenta nas importações por encomenda realizadas pela ST ao declarar como adquirentes as empresas Destro Brasil Distribuição Ltda. ("Destro Brasil") e QSM Distribuidora e Logística Ltda. ("QSM"), as quais seriam, em realidade, interpostas pessoas utilizadas pela LASA e pela B2W – as reais adquirentes – para redução de sua carga tributária em operações envolvendo produtos importados e, neste contexto, estaria caracterizada a cessão de nome.

De acordo com a fiscalização, a operação fraudulenta se confirmou a partir dos seguintes indícios: (i) a maioria das vendas feitas pela ST entre os anos de 2014 e 2015 teve como destinatárias a Destro Brasil e a QSM, e todas essas operações foram realizadas pela sistemática da importação por encomenda; (ii) todas as mercadorias vendidas pela ST para a Destro Brasil e para a QSM foram revendidas para a LASA e para a B2W; (iii) existe conluio entre os Grupos LASA e DESTRO, com ligações entre diretores e acionistas; (iv) as operações da Destro e da QSM seriam financiadas pela LASA e pela B2W; e (v) em pesquisa por amostragem, as declarações de importação e as notas fiscais teriam características típicas de operações comerciais em que ocorre a interposição de terceiros, uma vez que existe coincidência e/ou proximidade entre as datas de pagamento das adquirentes à ST e de fechamentos de câmbio por esta última.

Por fim, a fiscalização conclui que o objetivo da suposta ocultação da LASA e da B2W pela Destro Brasil e pela QSM seria a possibilidade de alavancar os custos de mercadorias comercializadas pela LASA e pela B2W e, com isso, gerar menor tributação sobre o seu lucro, na medida que se reduziria a base tributável de IPI.

Em sua impugnação fiscal, a empresa defende a retidão de suas operações sob os seguintes argumentos: (i) é lícita a segregação de atividades dentro de grupo econômico; (ii) existe propósito comercial na segregação dessas atividades; (iii) não houve financiamento das operações de importação praticadas e, tampouco, tal acusação é comprovada nos autos pela fiscalização; e (iv) não houve dano ao erário, o que impossibilita eventual imposição de multa.

A DRJ/FOR concluiu, por unanimidade, pela improcedência da impugnação fiscal, mantendo o crédito tributário lançado. O acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*Período de apuração: 02/01/2014 a 30/06/2015***REQUERIMENTO DE PRODUÇÃO DE PROVAS A POSTERIORI. INDEFERIMENTO.***A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, salvo nas hipóteses previstas em lei, ex vi do parágrafo 4º do artigo 16 do Decreto n.º 70.235/1972, incluído pela Lei n.º 9.532/1997.***LANÇAMENTO FISCAL. ÔNUS DA PROVA. EXIGÊNCIA DE PENALIDADE***Hodiernamente, no âmbito do processo administrativo tributário, a regra sobre a distribuição do ônus da prova deve ser pautada em um critério de justiça distributiva, que é o da garantia da igualdade entre partes. Dessa forma, enquanto o Fisco possui o dever de provar a ocorrência do fato gerador do tributo e/ou a prática de infração, o contribuinte tem o dever de colaborar para a descoberta dessa verdade material. Portanto, uma vez demonstrado que a Administração utilizou-se de uma ampla atividade de instrução probatória e que restou latente a comprovação dos fatos apontados, resta cabível a exigibilidade da exação.***ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO***Período de apuração: 02/01/2014 a 30/06/2015***DA APRECIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA DE JULGAMENTO. DESCABIMENTO.***A Administração Tributária deve se pautar pelo princípio da estrita legalidade, assim como pela presunção relativa de constitucionalidade das leis e atos normativos, não competindo à autoridade administrativa manifestar-se quanto à inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, incumbindo ao Poder Judiciário tal mister, seja no controle difuso, diante de um caso concreto, seja no controle concentrado, exercido pelo Supremo Tribunal Federal.***ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS***Período de apuração: 02/01/2014 a 30/06/2015***CESSÃO DE NOME. ACOBERTAMENTO DE INTERVENIENTES. MULTA.***A pessoa jurídica que ceder seu nome, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros, com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, observado o valor mínimo de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).**Impugnação Improcedente**Crédito Tributário Mantido*

Irresignada, a empresa apresentou recurso voluntário repisando os termos de sua impugnação fiscal e enfatizando: (i) a regularidade das operações realizadas; e (ii) a ausência de qualquer dano ao erário, financeiro ou referente ao controle aduaneiro.

O processo foi então encaminhado ao CARF, sendo a mim distribuído para análise e voto.

É o relatório.

Voto

Conselheira Fernanda Vieira Kotzias, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche todos os demais requisitos de admissibilidade prescritos pela norma vigente, motivo pelo qual merece ser conhecido.

Conforme destacado no relatório, trata-se de autuação por interposição fraudulenta na importação por encomenda, em que a empresa ST teria declarado como adquirentes as empresas Destro e QSM, ao passo que a fiscalização conclui que as reais adquirentes das mercadorias importadas seriam as empresas LASA e B2W. Assim, configurou-se situação de interposição fraudulenta, sendo a ora recorrente autuada com multa de 10% sobre o valor aduaneiro das importações por cessão de nome, nos termos do art. 33 da Lei 11.488/07.

1. Da interposição fraudulenta na importação e sua verificação pela autoridade

Considerando que a infração prevista no art. 33 da Lei 11.488/07 nada mais é do que penalidade específica para o importador, dentro a configuração de ocorrência de interposição fraudulenta da importação, faz-se necessário iniciar a presente análise pela apuração da fraude.

Conforme dispõe o art. 23, V e § 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 1455/76, a interposição fraudulenta será punida com a pena de perdimento ou multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias:

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

[...]

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

[...]

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

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

*§ 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.*

Posteriormente, por força da Lei 11.488/07, o legislador consignou tratamento diverso ao importador “presta nome”, determinando que a conduta específica de cessão de nome para acobertar real interveniente ou beneficiário deveria ser punida por multa de 10% sobre o valor aduaneiro da mercadoria.

Ocorre que, diferente das demais infrações aduaneiras, que seguem a lógica a responsabilidade objetiva contida no art. 673 do Decreto-Lei n. 37/66, a comprovação da interposição fraudulenta – e, conseqüentemente, da cessão de nome – segue a lógica da responsabilidade subjetiva (existência de dolo), visto que exige a comprovação de existência de um delito antecedente, ou seja, fraude ou simulação pelos envolvidos. Assim, trata-se de situação específica e que depende de análise particular e diferenciada da fiscalização em sua apuração e autuação.

Ainda seguindo o disposto do art. 23, V do Decreto-Lei n. 1455/76, verifica-se que a redação do § 2º indica a existência de dois tipos de interposição fraudulenta, cujos elementos e forma de identificação seguem regras e procedimentos distintos: a interposição presumida e a interposição real/comprovada.

No caso da interposição presumida, a análise da fiscalização gira em torno dos recursos financeiros da operação, de forma que estará configurada a fraude ou simulação diante da não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.

Por sua vez, a interposição fraudulenta real/comprovada, depende de provas concretas que exponham o *modus operandi* de toda a operação de importação e revenda, sendo metodologia utilizada nos casos em que a origem dos recursos parece ser legítima, mas existem elementos concretos que exponham a fraude ou ocultação do real comprador das mercadorias importadas.

No caso em questão, verifica-se que a fiscalização tentou mesclar os dois tipos de análise, ainda que tenha buscado expor um suposta interposição fraudulenta real/comprovada por meio de presunções, por amostragem, quanto a origem dos recursos utilizadas na importação, o que não segue as normas vigentes e tampouco permite a comprovação da fraude/ocultação de maneira efetiva. Assim, considerando que o ponto central da autuação é a comprovação de recursos financeiros, o que é indicado no relatório fiscal por diversas análises e imagens de transações bancárias, deve-se necessariamente, estabelecer como premissa de análise do presente caso a regra do § 2º do art. 23 do Decreto-Lei n. 1455/76.

Feitas essas considerações, passo a avaliar o mérito a partir dos argumentos trazidos no recurso voluntário.

2. Do mérito

Tal qual indicado no AI, o lançamento se deu diante de duas principais constatações pela autoridade: (i) a origem dos recursos empregados nas importações; e (ii) a logística das operações, que é endereçada pela fiscalização enquanto “*modus operandi*”.

2.1 Da origem dos recursos

A fiscalização pauta o lançamento, em primeiro lugar, na origem dos recursos empregados na importação, cuja conclusão foi de que a recorrente teria se utilizado de recursos de terceiros para suportar suas importações e, assim, descumprido as exigências do regime de importação por encomenda.

Neste sentido, o enquadramento da autuação se dá por interposição fraudulenta presumida, conforme dispõe o § 2º do art. 23 do Decreto-Lei n. 1455/76:

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

[...]

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

Considerando a norma em questão e o conteúdo dos autos, entendo que não restou devidamente comprovada a interposição fraudulenta em razão de não-comprovação de origem, disponibilidade e/ou transferência dos recursos empregados nas importações. Isto porque, a recorrente demonstra que possuía patrimônio e condições de operação compatíveis com as importações que realizava, tendo respondido a todas as intimações fiscais e prestado os esclarecimentos solicitados na investigação de forma a confirmar sua capacidade econômico-financeira.

Tal fato não é negado pela fiscalização, já que em momento algum busca explorar e apontar que a empresa não possuía condições de operar dentro das condições apresentadas. Todavia, por verificar diversas transações bancárias entre as encomendantes (Destro e QSM) e a recorrente, concluíram que se tratava de antecipação de recursos e, assim, em descaracterização da importação por encomenda.

Ora, a existência de antecipação de recursos, *per se*, não é suficiente para dar azo a referida penalidade. Isto se deve ao fato de que, apesar do parágrafo único do art. 1º da IN SRF n. 634/2006, vigente a época dos fatos, dispor que será descaracterizada a operação realizada com recursos de terceiros, ainda que parcialmente, houve significativa evolução interpretativa a respeito do tema.

Primeiramente, deve-se ressaltar que, apesar do parágrafo único do art. 1º da IN SRF n. 634/2006, o Código Civil prevê, em seu art. 41, o direito da prestação de garantia/arras como condição contratual de compra e venda, não podendo ser confundido como antecipação de pagamento:

Art. 417. Se, por ocasião da conclusão do contrato, uma parte der à outra, a título de arras, dinheiro ou outro bem móvel, deverão as arras, em caso de execução, ser restituídas ou computadas na prestação devida, se do mesmo gênero da principal.

Justamente pela existência dessa previsão e das diversas confusões e autuações geradas a partir disso, a própria RFB passou a esclarecer a questão de forma a desconsiderar a existência de antecipação de recursos como motivo para constatação de interposição fraudulenta. Esta é a conclusão apresentada na Solução de Consulta n. 124/2012 – SRRF09/Disit:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA. ARRAS.

Não se considera importação por encomenda a operação realizada com recursos do encomendante, ainda que parcialmente. No caso de as arras serem de restituição obrigatória quando da execução do contrato (prestação de gênero distinto da principal) e no caso de o recebedor não ter disponibilidade sobre elas antes do pagamento ao exportador estrangeiro (p.ex., título de crédito dado como arras assecuratórias, não liquidado nem cedido antes do pagamento ao exportador estrangeiro), **há presunção relativa de que a importação não foi realizada com recursos do encomendante.**

Dispositivos Legais: CC, art. 417; IN SRF n.º 634, de 2006, art. 1º, parágrafo único.

Por reflexo das conclusões apresentadas na Solução de Consulta acima, as novas edições da IN sobre importação por encomenda, INs RFB 1861/2018 e 1937/2020, apresentaram

nova redação para esclarecer o que seriam “recursos próprios” do importador, de forma a afastar os problemas interpretativos trazidos pela norma antiga, senão vejamos:

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

[...]

~~§ 3º Considera-se recurso próprio do importador por encomenda o pagamento da obrigação, ainda que anterior à realização da operação de importação ou da efetivação da transação comercial de compra e venda. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1861, de 27 de dezembro de 2018)~~

§ 3º Consideram-se recursos próprios do importador por encomenda os valores recebidos do encomendante predeterminado a título de pagamento, total ou parcial, da obrigação, ainda que ocorrido antes da realização da operação de importação ou da efetivação da transação comercial de compra e venda. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1937, de 15 de abril de 2020)

Além disso, o AI aponta a existência de contratos de câmbio liquidados em data próxima ou idêntica aos pagamentos, de forma a defender a suposta antecipação de recursos. Todavia, apesar de fazer a checagem por data (idêntica ou próxima), de forma a conciliar as datas de recebimento de pagamentos e de liquidação de câmbio, tais contratos não são sequer discriminados de forma a permitir à recorrente e aos julgadores compreender a que mercadorias/importações se referem. Assim, tem-se tão somente um extrato indicando datas e valores à título de fechamento de câmbio *versus* pagamentos de clientes, cujos valores sequer são idênticos. Tal questão pode ser visualizada a partir do próprio exemplo trazido no relatório fiscal:

“Conforme já foi visto, DESTRO e QSM recebem valores do grupo LASA e os repassam para ST, via conta bancária 13643-0 do Itaú, em uma ou duas vezes mensais, em valores que variam entre R\$1.000.000,00 e R\$40.000.000,00, em cada depósito. Estes valores, por sua vez, obedecem um transito uniforme, conforme exemplo a seguir:

1- DESTRO recebe do grupo LASA, em 12/09/2014, o valor de R\$38.589.912,74 no Banco HSBC, CC 2041-68 (fls. 3570 a 3571), conta esta denominada no Razão de DESTRO como “Banco reconciliação LASA HSBC” e os repassa, no mesmo dia para ST.

Escrituração (Razão DESTRO) dos recebimentos de LASA em 12/09/2014, no valor de R\$38.589.912,74: [...]

Conta HSBC DESTRO, em 12/09/2014, recebimento e repasse no mesmo dia do valor de R\$38.589.912,74 (fls. 3570):[...]

ST recebe de DESTRO na conta Itaú nº 13643-0, dia 12/09, os R\$38.589.999,99 (fls. 109 a 112):[...]

A seguir, detalhamento de cada parcela resgatada do valor de R\$38.589.999,99 depositado :

1- Resgata, em 15/09/2014, parcial de R\$2.101.963,89, que retornam a conta do Itaú 13643-0, pagando os tributos siscomex (fls. 109 a 112): [...]

Continuando, em 16/09/2014 (fls. 109 a 112), resgata parcial de R\$19.215.460,44 e R\$682.288,09 que retornam a Conta Itaú para pagamento de tributos siscomex e Ted para o banco Santander no valor de R\$17.876.756,89 para fechamento de diversos contratos de câmbio:

1509	SALDO FINAL DISP CREDOR		20.121,76	
1509	S A L D O			20.121,76
1609	SISCOMEX PROT 1859302294	4175	332,50-	
1609	SISCOMEX PROT 1859538964	4175	58.360,11-	
1609	SISCOMEX PROT 1859539308	4175	126.513,99-	
1609	SISCOMEX PROT 1859539464	4175	124.374,34-	
1609	SISCOMEX PROT 1859539774	4175	106.343,89-	
1609	SISCOMEX PROT 1859544379	4175	175.081,14-	
1609	SISCOMEX PROT 1859544727	4175	94.012,56-	
1609	SISCOMEX PROT 1859545090	4175	125.107,69-	
1609	SISCOMEX PROT 1859546770	4175	118.695,19-	
1609	SISCOMEX PROT 1859547068	4175	57.210,12-	
1609	SISCOMEX PROT 1859547238	4175	60.002,62-	
1609	SISCOMEX PROT 1859547530	4175	283.814,94-	
1609	SISCOMEX PROT 1859748233	4175	85.730,66-	
1609	SISCOMEX PROT 1859748780	4175	85.730,66-	
1609	SISCOMEX PROT 1859749299	4175	114.200,40-	
1609	SISCOMEX PROT 1859749676	4175	43.457,14-	
1609	SISCOMEX PROT 1859750530	4175	49.942,21-	
1609	SISCOMEX PROT 1859751854	4175	41.604,17-	
1609	SISCOMEX PROT 1859752680	4175	144.328,13-	
1609	SISCOMEX PROT 1859753563	4175	41.384,47-	
1609	SISCOMEX PROT 1859753865	4175	31.601,75-	
1609	SISCOMEX PROT 1859754688	4175	31.601,75-	
1609	SISPAG TRANSF TITUL TED		17.876.756,89-	
1609	FT OP- TES	5300	19.215.460,44	
1609	FT OP- TES	5300	682.288,09	
1609	SALDO FINAL DISP CREDOR		41.682,97	
1609	S A L D O			41.682,97

[...]Assim, a programação financeira do grupo segue um ciclo médio mensal. Destro e QSM repassam de 1 a 2 vezes por mês os valores que recebem de B2W e Lojas Americanas nas quantias que ST necessita, utilizando a rubrica descontos concedidos para ajustar os valores, impossibilitando a fiscalização de fazer qualquer correlação entre os valores que transitam entre as contas e as notas fiscais correspondentes.”

A análise realizada pela fiscalização retrata a existência de diversas entradas e saídas que, por si só, não permitem conclusões sobre o caso. Por se tratar de extrato bancário de empresa importadora/trading company (ST) é esperado que contratos de câmbio sejam liquidados com frequência, sendo necessário não só avaliar datas, mas a que operações/contratos os pagamentos se referem.

Por sua vez, a análise dos fluxos bancários pela fiscalização e reproduzida nos autos permite apenas a conclusão sobre a cadeia logística completa dos produtos, os quais eram importados por encomenda pela ST, nacionalizados e revendidos às adquirentes Destro e QSM, que atuavam como distribuidoras, cujos compradores majoritários eram a LASA e a B2W. Mesma conclusão fornecida pelo que a fiscalização chamou de “rastreamento de Purchase Order (PO)”.

Ainda que a fiscalização busque concluir que as reais adquirentes das mercadorias importadas eram LASA e B2W, os documentos indicados demonstram justamente o contrário. Não há nenhuma operação direta e/ou indício financeiro ou operacional de relação entre ST e LASA/B2W que permita concluir que estas últimas seriam as reais adquirentes.

O que os fatos e documentos dos autos demonstram é que estas últimas eram clientes das distribuidoras, adquirindo no mercado doméstico os produtos de procedência estrangeira importados pela recorrente.

A este respeito, deve-se ressaltar que as regras tributárias e fiscais existentes, que obrigam empresas a terem registros detalhados de entradas e saídas e que toda e qualquer movimentação seja amparada por NF visa justamente permitir que a fiscalização consiga rastrear todos os pontos da cadeia logística. Assim, o que foi realizado no presente caso apenas demonstra o que foi devidamente registrado e documentado pelas partes, não representado, a meu ver, nenhum tipo de descoberta ou apuração de ilícito.

Apenas para fins esclarecimentos adicionais quanto a inexistência de qualquer obrigação de fechamento de contrato de câmbio previamente a revenda para fins de não descaracterização de importação por conta própria, o Banco Central do Brasil, em razão da atual pandemia, flexibilizou suas regras ampliando o prazo de liquidação de câmbio antecipado na importação de 180 para 360 dias, conforme dispõe a Circular CBC n. 4.002/2020. Tal ação reconhece, justamente, que o momento econômico atual trouxe maior indisponibilidade de recursos às empresas, sendo necessário auxiliar os importadores a se capitalizarem com as vendas das mercadorias importadas para, então, poderem honrar com os compromissos internacionais assumidos.

Por fim, deve-se chamar atenção para o fato de que, conforme indicado pela fiscalização, a análise para fins de comprovação do ilícito se deu por amostragem, tendo em vista o grande número de importações no período. Ainda que tal metodologia seja aceita e, por vezes, necessária, é imperativo que a fiscalização indique a forma como a amostra foi colhida e avaliada, de forma a demonstrar que a análise não é tendenciosa e que o resultado alcançado é confiável e representativo. Ocorre que não há qualquer explicação sobre isso no AI ou no relatório fiscal, o que fragiliza ainda mais as conclusões tecidas.

Não se pode olvidar que as conclusões apresentadas são generalizadas e tomadas como padrão em operações ocorridas por período superior a um ano e cujo valor total supera R\$ 350 milhões.

Neste contexto, e considerando o exigido pela regra contida no § 2º do art. 23 do Decreto-Lei n. 1455/76, entendo que os elementos probatórios apontados pela fiscalização com relação à suposta interposição fraudulenta presumida não podem ser considerados suficientes e/ou conclusivos para fins de manutenção do lançamento.

2.1 Do *modus operandi*

Além da interposição fraudulenta presumida em razão de suposta irregularidade na origem dos recursos, a fiscalização acaba por incluir no lançamento fundamento relativo a interposição fraudulenta comprovada, na medida que igualmente busca sustentar a autuação com base no *modus operandi* das operações.

Isso se verifica pelo entendimento da fiscalização exposto no relatório fiscal sobre dano comprovado ao erário, ao concluir que a recorrente teria contribuído para a prática de interposição fraudulenta com a finalidade de ocultar o real adquirente das mercadorias importadas, nos seguintes termos:

“Ocorre, no entanto, que a pessoa jurídica nomeada por ST Importações na DI na qualidade de encomendante, não ocupa faticamente esta posição na operação, ou seja, o desígnio de importar não se originava de Destro ou de QSM, mas sim de Lojas Americanas e B2W. Assim sendo, estas últimas deveriam necessariamente figurar no campo próprio da DI, e justamente esta inserção de informação que não corresponde a verdade e que propiciou a ocultação danosa a correta apuração de tributos sobre a operação.

Trata-se, assim, de interposição em camadas. A importação por encomenda esta normatizada em ato administrativo da Receita Federal do Brasil, a IN RFB n.º 634/2006. ST Importações, violando o estatuído na norma, e atendendo a determinação de Lojas Americanas e B2W, deliberadamente ocultou as duas últimas, e agiu de

maneira concertada com Destro e QSM, as quais repassaram integralmente as mercadorias para Lojas Americanas e B2W.” (grifo nosso)

Por sua vez, a recorrente defende a legalidade das operações e das informações prestadas, repisando que as encomendantes eram, de fato, Destro e QSM.

Primeiramente, deve-se esclarecer que a IN RFB n. 1.861/2018 define importação por encomenda e encomendante da seguinte forma:

DA IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA

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

§ 1º Considera-se encomendante predeterminado a pessoa jurídica que contrata o importador por encomenda referido no caput para realizar a transação comercial de compra e venda de mercadoria estrangeira a ser importada, o despacho aduaneiro de importação e a revenda ao próprio encomendante predeterminado.

Conforme exposto, o art. 3º da IN RFB n. 1.861/2018 não trata da destinação final do bem e sequer a menciona como característica a ser avaliada para configuração da operação. Os requisitos para efetivação de operação de importação por encomenda são: (i) contrato pré-determinado de encomenda de produto a ser importado por conta e ordem do importador; (ii) realização da importação pelo importador em seu nome e recursos próprios, mas informando na DI o encomendante da mercadoria que se tornará adquirente após a mesma ser nacionalizada; e (iii) cumprimento do contrato de compra e venda previamente determinado entre importador e encomendante após a nacionalização da mercadoria.

Neste sentido, cabe esclarecer que o conceito jurídico de adquirente que permeia todas as obrigações de compra e venda do Código Civil refere-se a pessoa física ou jurídica que se torna proprietária de bem (móvel ou imóvel) por meio de venda, troca, herança, doação ou qualquer outro meio legal que implique em transferência de domínio de certa coisa. Ou seja, tanto na condição de encomendante quanto de adquirente, não existe qualquer obrigação legal de consumo ou restrição para revenda dos bens adquiridos em momento posterior a execução do contrato.

Deve-se frisar que é legítimo e permitido que empresas nacionais revendam produtos importados, sem que seja necessária a sua participação – de forma direta ou indireta – na importação. A única ressalva é que o importador e o interessado imediato na importação sejam devidamente identificados na DI para permitir o efetivo controle aduaneiro por parte da Aduana.

Cabe lembrar que o controle aduaneiro deve ser exercido nos termos do art. 15 do Decreto n. 6.759/09, que determina que “o exercício da administração aduaneira compreende a fiscalização e o controle sobre o comércio exterior, essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais, em todo o território aduaneiro”. Isso significa que a competência da Aduana não abrange toda a cadeia de revenda desde a importação até o consumidor final, mas tão somente a parte relativa a operação de comércio exterior (importação, exportação e/ou trânsito). Portanto, não havendo comprovação de fraude em relação aos recursos e entrega dos

produtos referentes ao que foi declarado na importação por encomenda, encerrada está a competência da autoridade sobre a operação.

Permitir que todas as etapas de revenda e repasse de mercadoria sejam alvo de fiscalização e autuação sob pretexto de controle aduaneiro implica em intersetorização no livre exercício da atividade econômica das empresas brasileiras, permitindo que o Fisco conteste e penalize modelos operacionais legais, situação que ameaça a segurança jurídica, a ordem econômica e outros preceitos constitucionais relevantes.

Por fim, entendo que as conclusões da fiscalização, além de não possuírem qualquer respaldo legal, também encontram problemas operacionais. Isto porque as normas vigentes exigem que a saída da mercadoria nacionalizada do estoque da empresa que realizou sua importação por encomenda seja destinada à empresa registrada como encomendante. Desta forma, se a recorrente tivesse, como sugerido no AI, registrado as DIs em nome da LASA e da B2W, não poderia emitir NFs de saída para a Destro e a QSM e/ou receber valores destas a título de venda. Da mesma forma, como no SISCOMEX existe apenas a indicação do encomendante/adquirente imediato – entendido como aquele que comprará as mercadorias diretamente do importador e com quem foi firmado contrato prévio –, se a LASA ou a B2W fossem indicadas e as mercadorias fossem entregues à Destro/QSM para distribuição, a fiscalização certamente entenderia que a informação teria sido prestada de forma incorreta e que existiria ocultação/fraude.

Em resumo, a fiscalização buscou punir o que chamou de “ocultação em camadas”, infração que não existe nas normas aduaneiras vigentes e cujas exigências indicadas pela fiscalização para que a operação fosse supostamente legalizada sequer podem ser operacionalizadas por ausência de campos específicos no SISCOMEX.

Assim, trata-se de inovação jurídica com vistas a aumentar a abrangência de um tipo de infração que não se enquadra nos fatos narrados dos autos, o que implica na necessidade de afastamento do lançamento por falta de fundamento jurídico.

Por fim, a fiscalização busca demonstrar suposta existência de dano ao erário na medida em que teria sido “*possível verificar um complexo mecanismo arquitetado com o objetivo de diminuir a base tributável de impostos incidentes, em Lojas Americanas e B2W*”.

Ora, conforme comprovado pela recorrente e não contraditado pela fiscalização, todos os tributos apurados em cada uma das etapas da operação, entre a importação e a revenda das mercadorias ao consumidor final, foram devidamente recolhidos. O que a fiscalização quer dizer, é que, se LASA e B2W fossem declaradas como encomendantes e o valor efetivamente pago pelas mercadorias fosse devido à recorrente à título de venda derivada de importação por encomenda, a base tributável seria maior, principalmente com relação ao IPI – que atinge apenas a importação e a primeira saída do produto nacionalizado para comprador no mercado doméstico.

O que ocorre, porém, que é tal lógica é desprovida de sentido. Caso LASA e BW2 buscassem ocupar o lugar de encomendantes, a recorrente cobraria o mesmo valor das operações com Destro e QSM. Contudo, caberia às encomendantes lidar com outros custos logísticos e de distribuição que seriam deduzidos de sua margem. Assim, o que a fiscalização deseja é tributar o IPI sobre operações no mercado interno, cujo valor abrange não só o valor de revenda das mercadorias, mas serviços logísticos e de distribuição, bem como, margem de lucro das empresas envolvidas, o que é ilegal e não se sustenta de nenhum ponto de vista.

Novamente, ao defender esta linha de raciocínio, o Fisco conclui pela proibição velada de que empresas varejistas terceirizem determinadas atividades logísticas, sem que isso represente qualquer violação às normas vigentes e/ou prejuízo ao controle aduaneiro.

Ainda que seja clara a improcedência do lançamento por falta de compatibilidade entre os fatos narrados e a fundamentação legal apresentada, cabe destacar a existência de novos desdobramentos sobre a interpretação legal aplicável a situações como estas após a decisão da DRJ. Mais especificamente, houve a publicação da Solução de Consulta COSIT n. 158/2021 que é de suma relevância ao deslinde da questão.

Conforme se verifica pela ementa da referida Solução de Consulta, concluiu a própria RFB que “a presença de um terceiro envolvido – o encomendante do encomendante predeterminado - não é vedada pela legislação, não descaracteriza a operação de importação por encomenda, e, portanto, não é obrigatória sua informação na Declaração de Importação, desde que as relações estabelecidas entre os envolvidos na importação indireta representem transações efetivas de compra e venda de mercadorias”, senão vejamos:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II
IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA. DISPENSABILIDADE DE IDENTIFICAÇÃO DO ENCOMENDANTE DO ENCOMENDANTE PREDETERMINADO. INFRAÇÕES POR FRAUDE, SIMULAÇÃO OU INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PRAZO DE ESTOQUE.**

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

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

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

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

Dispositivos Legais: Constituição Federal, art. 237; Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, com redação da Lei nº 10.637, de 2002; Lei nº 11.281, de 2006, arts. 11 e 13; Lei nº 11.488, de 2007, art. 33; Decreto nº 70.235, de 1972, art. 49; Decreto nº 6.759, de 2009 (Regulamento Aduaneiro), art. 18 e art. 106, § 1º, II; Decreto nº 7.212, de 2010, art. 264; Instrução Normativa RFB nº 1.861, de 2018, art. 3º; e Instrução Normativa RFB nº 1.986, de 2020.

Ora, como se verifica, a situação endereçada na Solução de Consulta é exatamente idêntica a dos autos, visto que o lançamento analisado pautou-se nas constatações da fiscalização de que, apesar de todas as empresas envolvidas terem comprovado a origem de seus recursos e possuírem atividade operacionais reais e em estabelecidos próprios e que as mercadorias terem efetivamente sido transportadas e estocadas por cada uma das envolvidas, a fiscalização pautou-se nos seguintes indícios para concluir a existência de ocultação e fraude: empresas relacionadas a um mesmo grupo empresarial, existência de alguns acionistas comuns e de revenda de parcela significativa das mercadorias importadas a um mesmo destinatário (encomendante do encomendante).

A este respeito, cabe ainda destacar que o AI ora discutido faz parte de uma série de lançamentos envolvendo as mesmas partes e operações, apenas fazendo referência a períodos diferentes. E, em função disso, esta Turma já teve oportunidade de julgar o caso em outra oportunidade, concluindo, por maioria, em acatar o voto da relatora, Cons. Mara Sifuentes, que entendeu “que a autuação não merece prosperar em razão de carência probatória por parte da Fiscalização, que não demonstrou de maneira inequívoca a ocorrência da fraude ou simulação”, conforme consta da ementa do **Acórdão n. 3401-006.745** de 20/08/2019:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. ÔNUS PROBATÓRIO. OCULTAÇÃO COMPROVADA.

Nas autuações referentes a ocultação comprovada (que não estão baseadas na presunção estabelecida no §2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455-76), o ônus probatório da ocorrência da fraude ou simulação, inclusive interposição fraudulenta de terceiros, é do fisco.

DANO AO ERÁRIO. PERDIMENTO. DISPOSIÇÃO LEGAL.

Nos arts. 23 e 24 do Decreto-Lei nº 1.455-76 enumeram-se as infrações que por constituírem dano ao erário são punidas com a pena de perdimento das mercadorias. É inócua, assim, a discussão sobre a existência de dano ao erário nos dispositivos citados, visto que o dano decorre do próprio texto da Lei.

Por fim, cabe ressaltar que a recorrente, por meio de petição apresentada em 06/09/2021, reforça seu pedido e argumentos anteriores juntando aos autos parecer técnico do ex-conselheiro do CARF representante da RFB, José Fernandes do Nascimento, que valida sua defesa, bem como, apresenta Nota COANA n. 76/2020, em resposta a provocação da Associação Brasileira de Atacadistas e Distribuidora de Produtos Industrializados e Associação Brasileira de Supermercados que buscava esclarecimentos sobre como deveria ser prestada a informação na DI de operações em que existiria encomendante do encomendante, considerando as limitações atuais do Siscomex/Portal Único.

A este respeito, importa ressaltar os seguintes trechos da Nota, que corroboram com o deslinde do caso em tela:

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

modifica a operação de importação por encomenda, e por isso não precisa ser informada à RFB.

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

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

[...]

3.1. Essa sugestão das Associações interessadas vai no sentido de alterar a Instrução Normativa RFB n. 1.861, de 2018, para fins de disciplinar a prestação de informação referente ao “encomendante do encomendante predeterminado” no campo “Dados Complementares” da Declaração de Importação, com o objetivo de evitar possíveis interpretações de ocultação do real destinatário da mercadoria importada, bem como de prever expressamente que a prestação dessa informação serviria como um “excludente de infração”, ao mesmo tempo em que isso não descaracterizaria a operação de importação por encomenda declarada. Porém, como já expusemos, se observadas as premissas expostas no item 2.6, o “encomendante do encomendante predeterminado” não faz parte da relação tributária existente nessa operação de importação por encomenda, não ensejando a aplicação de penalidade caso não seja revelada sua existência para a RFB. Como já expusemos, a legislação vigente, Instrução Normativa RFB n. 1.861, de 2018, e o art. 11 da Lei nº 11.281, de 2006, trata somente de dois intervenientes: o importador e o encomendante. Dessa forma, não há qualquer razoabilidade da RFB disciplinar a prestação dessa informação na Declaração de Importação, apesar de não estar vedado ao importador informar o nome do “encomendante do encomendante predeterminado” no campo mencionado.”
(g.n.)

Diante da análise legal e probatória acima exposta, resta claro que o auto de infração não subsiste por ausência de subsunção do fato concreto à norma, visto que não se resta configurada ocultação do real sujeito passivo, tampouco restam preenchidos os requisitos legais exigíveis sobre a fundamentação – ainda que sob elementos indiciários – de que houve dano ao controle aduaneiro por meio de fraude.

Nestes termos, voto por conhecer o recurso voluntário e, no mérito, dar-lhe integral provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Vieira Kotzias

Declaração de Voto

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

Trata-se de auto de infração lavrado contra a empresa recorrente, ST-Importações, referente ao período de janeiro de 2014 a junho de 2015, para imposição de multa por cessão de nome com o objetivo de ocultar a Lojas Americanas S/A (LASA) e a B2W Companhia Digital (B2W), que figurariam como as reais adquirentes de mercadorias objeto de importação por parte da contribuinte autuada. Segundo o vetor racional da autoridade fiscal, as empresas Destro Brasil Distribuição LTDA. (Destro Brasil) e QSM Distribuidora e logística LTDA. (QSM) seriam as pessoas interpostas manejadas pela LASA e pela B2W com a finalidade de redução de carga tributária, restando caracterizado o acobertamento e a cessão de nome.

A ST-Importações realiza a importação de produtos encomendados pela Destro Brasil e pela QSM que, por seu turno, revendem as mercadorias em apreço para a LASA e a B2W para comercialização aos clientes finais. Logo, o que se depreende é que a ST-Importações, ora recorrente, age como trading importadora, enquanto que a Destro Brasil e a QSM como atacadistas que, diga-se, figuram como encomendantes nas declarações de importação, e a LASA e a B2WS como varejistas, restando, desta forma, descrita a cadeia de comercialização dos produtos.

Segundo a autoridade fiscal, a cessão de nome restaria perpetrada uma vez que a LASA e a B2W detêm o controle indireto sobre a ST-Importações, a maioria das vendas da recorrente teve como destinatária a Destro Brasil e a QSM no contexto de operações de importação por encomenda, todas as operações da ST-Importações e da QSM seriam financiadas pela LASA e pela B2W, haveria indícios típicos de interposição fraudulenta decorrente da pesquisa por amostragem das DIs e notas fiscais. Por meio da ocultação, restariam alavancados os custos de mercadorias comercializadas pela B2W e pela LASA, tendo como contrapartida a diminuição do ônus tributário sobre o lucro, restando, ademais, elidida a tributação da LASA e da B2W pelo IPI.

Trata-se, como se depreende da leitura dos fatos, de cominação de penalidades decorrente da acusação de existência de interposição fraudulenta em operação de importação por encomenda com inserção posterior da mercadoria em uma cadeia de comercialização, ou seja, a discussão em torno da figura do encomendante do encomendante, também chamado encomendante de segundo nível conforme elucidamos em voto vogal proferido em sessão de 16/12/2021, disponível neste [link](#).¹

De acordo com o preceptivo normativo do artigo 3º da Instrução Normativa SRF nº 1.861/2018, na importação por encomenda, a pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em seu nome e com recursos próprios, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria estrangeira por ela adquirida no exterior para revenda a encomendante predeterminado, que deve ser identificado na DI. É possível que a empresa encomendante, por seu turno, realize as encomendas à importadora conforme seja demandada no mercado interno por terceiros, em regra varejistas.

Para fins de contextualização, de acordo com nosso entendimento de longa data sobre o complexo infracional voltado a operações de interposição em importações, como no Acórdão CARF nº 3401-005.045, ou no Acórdão CARF nº 3401-005.283, enquanto a pena de perdimento se aplica tanto ao ocultado/acobertado como ao ocultante/acobertante (ostensivo que

¹¹ CARF, 1ª Turma da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, sessão de 16/12/2021 disponível em: https://youtu.be/iNW90kv_94c?t=8651.

realiza a cessão de seu nome, posto a público), ainda que o pagamento por um afaste a penalidade ao outro, sob pena de configuração de dupla pena substitutiva, por outro lado, a multa de 10% se aplica unicamente ao ocultante, e apenas quando identificado o ocultado: a não identificação da figura do ocultado ocorre naquela que se usa chamar de ocultação presumida e, nestes casos, procede-se à inflicção da pena de perdimento e declaração de inaptidão do importador. Assim, em síntese, o art. 33 da Lei nº 11.488/2007, ao cominar multa de 10% do valor da operação acobertada, aplica-se à pessoa jurídica que ceder seu nome, tendo, ainda, o parágrafo único do dispositivo determinado a não aplicabilidade do art. 81 da Lei no 9.430/1996, sem prejuízo do perdimento, que prossegue hígido no ordenamento, sendo esta, ademais, a determinação expressa do § 3º do art. 727 do Decreto nº 6.759/2009 (RA/2009).

Volta-se o caso sob análise à questão em torno da ocultação do real adquirente, tendo este Conselho firmado em diversas oportunidades o entendimento de que ao encomendante informado na Declaração de Importação, no caso a Destro Brasil e a QSM, é facultado ter um destinatário da mercadoria importada, no caso a LASA e a B2W, sem que este quadro configure fraude ou dano ao Erário. Como se pode perceber, nos casos de importação por encomenda, o que se analisa é o contrato de encomenda entre encomendante e importador ao lado do compromisso de venda entre importador e exportador, restando indiferentes, portanto, ao marco fiscalizatório, as etapas futuras no contexto da comercialização no âmbito do mercado interno, e desta forma decidiu este colegiado, *v.g.*, no Acórdão CARF nº 3401-006.746, em que não se vislumbrou a existência de provas hábeis a demonstrar a conduta dolosa que integra o núcleo do tipo, motivação que ressoa no presente caso.

Ocorre que o pressuposto da existência de fraude ou simulação implica a comprovação do dolo, o que se realiza por meio de diferentes metodologias de acordo com a constatação do § 2º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976 da existência de uma interposição presumida, diante da não comprovação de recursos financeiros para a realização da aquisição no exterior, ou da comprovada, que reclama a demonstração do ardil fraudulento ou simulatório com a ocultação ou acobertamento do real adquirente. A leitura do caso não revela com clareza qual foi a acusação eleita pela autoridade fiscal, uma vez que busca demonstrar a ocorrência de fraude por meio do questionamento a respeito da origem dos recursos utilizados na importação das mercadorias, reservando-se, ainda, a fazê-lo unicamente por amostragem, o que de todo modo não se coaduna com as disposições normativas acima referenciadas. Assim, em nenhum momento demonstra que a ora recorrente não teria condições de realizar as operações fiscalizadas, tendo se limitado a indicar que a Destro Brasil e a QSM antecipava recursos à ST-Importações, o que, como se sabe, não é supedâneo da cominação da pena.

Exsurge, ainda, a publicação da Solução de Consulta Cosit nº 158/2021, que reconhece a regularidade da importação. De fato, **se já era o posicionamento consolidado desta turma** o entendimento segundo o qual a presença do encomendante do encomendante não é vedado pela legislação, nem descaracteriza a operação de importação por encomenda, não sendo sequer necessária a sua informação na DI, **o entendimento da Receita Federal do Brasil, na condição de fato superveniente, é importante às demais turmas julgadoras deste Conselho, uma vez que caracteriza preclusão lógica por parte da Administração, que passa a estar unguida pelo óleo da vedação do *venire contra factum proprium*, não restando mais controversa a matéria e, ademais, não se vislumbrando a partir deste momento o interesse de agir do ponto de vista processual.** Na verdade, passa-se ao reconhecimento do modelo de negócio praticado em um contexto de mercado interno, chegando-se à minúcia de especificar que **mesmo a vinculação societária entre as empresas nacionais não se confunde com o tipo infracional da interposição fraudulenta.**

“(…) a presença de um terceiro envolvido — o **encomendante do encomendante predeterminado** – não é vedada pela legislação, **não descaracteriza a operação de importação por encomenda**, e, **portanto, não é obrigatória sua informação na Declaração de Importação**, desde que as relações estabelecidas entre os envolvidos na importação indireta representem transações efetivas de compra e venda de mercadorias;

3) A ocorrência de relações comerciais autênticas com terceiros, nos casos de importação por encomenda, por si só, não caracteriza ocultação do real comprador mediante fraude, simulação ou interposição fraudulenta, (...) desde que as relações estabelecidas entre toda as partes sejam legítimas, com comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos utilizados, observado o disposto no §2º do artigo 23 do DL nº 1.455, de 1976;

4) **A simples vinculação societária entre empresas nacionais envolvidas em operação legítima de importação por encomenda não se confunde com a figura da infração de ocultação do sujeito passivo mediante fraude, simulação ou interposição fraudulenta** (...);

5) (...) O curto tempo de permanência de mercadoria em estoque não tem o condão de, isoladamente, descaracterizar modalidade de importação indireta por encomenda”.

Persiste, porto, o ônus de se demonstrar que o importador não tem possibilidade de conduzir a operação de importação, o que não se verifica no presente caso. Fala-se não apenas de condições econômico-financeiras, mas também condições jurídicas, uma vez que nem LASA nem B2W apresentam quaisquer restrições no Siscomex que teriam levado a esta opção. Muito pelo contrário, a recorrente tem o cuidado de demonstrar as motivações negociais que a levaram a optar por esta conformação negocial, trazendo justificativas de ordem logística e empresarial que escapam ao interesse da fiscalização senão para afastar a acusação. Em algum momento, as empresas decidiram, no espaço de sua autonomia negocial, focar única e exclusivamente seus esforços no varejo e no comércio eletrônico, sem buscar se imiscuir em assuntos de importação. E tal fato é curiosamente notado e registrado pela própria autoridade fiscal que assevera: “(…) *cada vez mais, e por diversos motivos, as organizações têm optado por focar-se no objeto principal de seu negócio (atividades-fim) e por terceirizar as atividades-meio do seu empreendimento. Essa tendência ocorre também no comércio exterior, quando, por exemplo, uma ou mais atividades relacionadas à execução e gerenciamento dos aspectos operacionais, logísticos, burocráticos, financeiros, tributários, entre outros, da importação de mercadorias são transferidas a um especialista*”, informações essas, diga-se, no caso das Lojas Americanas, que são públicas tendo em vista se tratar a empresa de companhia com ações negociadas em ambiente bursátil.

A Solução de Consulta em apreço acresce ao ambiente de segurança jurídica entre os importadores, e **uma decisão em contrário deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais posterior à clara e firme manifestação da Receita Federal do Brasil** no sentido de que a figura do encomendante do encomendante não constitui qualquer ilícito aduaneiro, **configuraria um desserviço jurídico**, cabendo ao órgão julgador reconhecer o entendimento da Administração sobre a operação para focar seus esforços argumentativos em casos que merecem ser combatidos, ou seja, aqueles que representam verdadeira ocultação, mediante fraude ou

simulação do real comprador, vendedor ou responsável. O labor jurídico deve atender à realidade negocial, e a figura do cliente ou comprador pré-definido própria de uma gestão austera de estoques baseada no *just in time* não pode ser confundida com a figura da interposição, sob pena do cometimento de uma impropriedade jurídica, uma apropriação de conceitos típicos para expandi-los sobre operações de mercado interno infensas ao objetivo da norma infracional aduaneira.

Assim, se as importações por encomenda serão realizadas pelo atacadista na medida em que um encomendante varejista pré-determinado o demanda, está-se diante de revenda de produto no mercado doméstico, sendo na verdade indiferente à varejista, sob esta perspectiva, a forma da aquisição do produto pelo seu fornecedor, se via importação ou não, e qualquer acusação fiscal nesta seara deverá necessariamente prestigiar a tradição normativa aplicável àquela específica modalidade: operações comerciais realizadas no mercado interno – mencione-se, a título exemplificativo, a possibilidade da aplicação de regras de valor tributário mínimo para partes ligadas. Sob este modelo de negócio, inexistente espaço para a configuração do ilícito aduaneiro, não sendo bastante se estar diante de um grupo econômico para se concluir pela existência de dolo. O ônus probatório é da acusação fiscal para comprovar a fraude, mas esclarece a Solução de Consulta Cosit que o curto tempo de permanência de mercadoria em estoque não descaracteriza, por si só, a importação indireta por encomenda. **A análise da capacidade financeira dos envolvidos, além de não alegada, o que implicaria inovação não suscetível de ofício neste momento processual, não foi em nenhum momento afastada.** Muito pelo contrário, a empresa recorrente demonstra por meio de suas movimentações financeiras ter plena capacidade financeira.

Não bastante a carência probatória que, no caso, opera em desfavor da acusação fiscal, para demonstrar o elemento doloso, envida esforços a recorrente, com sucesso, para demonstrar que LASA e B2W de fato eram as reais adquirentes das mercadorias adquiridas da Destro Brasil e da QSM que, por seu turno, importavam por encomenda por meio da ST-Importações, conclusão a que chega a própria autoridade fiscal por meio daquilo que chama de rastreamento de *purchase order*. Na verdade, é possível se reconstruir a cadeia logística e os POs são informados pela empresa atuada para os fornecedores estrangeiros, informação que é espelhada nos documentos que instruem o despacho de importação, como a *Invoice* e o *Bill of Lading*.

Informa a recorrente que a utilização do PO pela Destro Brasil e pela QSM é igualmente uma forma de controle de estoque, uma vez que o custo da mercadoria se atrela ao lote de aquisição, sobretudo no caso de mercadorias suscetíveis à variação cambial. **O que não é possível se aceitar é a afirmação genérica realizada pela autoridade fiscal que os POs eram gerados pela B2W ou pela LASA, bastando notar que os POs constavam das notas fiscais emitidas pela ST-Importações para outras empresas que não a Destro Brasil ou a QSM,** o que no mínimo levanta dúvidas sobre a acusação formulada e, diante da ausência de outras provas aptas a sustentá-la, acabam por levar à sua desconsideração por parte dos julgadores. Na verdade, o que se demonstra com a construção acima é única e exclusivamente que LASA e B2W faziam parte da cadeia de comércio no âmbito do mercado interno brasileiro, adquirindo produtos de procedência estrangeira da Destro Brasil e da QSM.

Necessário se concluir, em harmonia com a Solução de Consulta em apreço, que o fato de se vislumbrar um “encomendante do encomendante predeterminado” não altera os aspectos da relação jurídico-tributária, vez que os sujeitos passivos serão o importador por encomenda e o comprador da mercadoria, a conhecida figura do encomendante predeterminado,

não sendo possível se arrastar o cliente de segundo nível para o horizonte de eventos da norma, pois distante da operação de importação e do fato gerador o suficiente para ser trazido para o espaço sujeição dos tributos incidentes sobre a importação e sobre o IPI na saída do estabelecimento dos produtos importados, restando inócua, portanto, a discussão respeitante à configuração ou não do dano ao erário no caso em análise.

Assim, pelos motivos de fato e de direito acima expostos, voto por conhecer e, no mérito, dar provimento integral ao recurso voluntário interposto.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco