



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



**Processo nº** 15444.720106/2018-19  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** **9303-015.344 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 12 de junho de 2024  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** LOJAS AMERICANAS S.A

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

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

RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA E DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. NÃO CONHECIMENTO. ART. 118, § 6º, DO RICARF.

Não se conhece de Recurso Especial diante da ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e os acórdãos paradigmas, pois não resta demonstrada a divergência jurisprudencial suscitada.

NÃO CONHECIMENTO. RECURSO ESPECIAL. FUNDAMENTOS AUTÔNOMOS. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA.

Não se conhece de recurso especial quando o acórdão recorrido assenta-se em mais de um fundamento, todos autônomos e suficientes para manutenção da decisão e a parte não traz divergência jurisprudencial com relação a todos eles.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisário, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

**Relatório**

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ao amparo do art. 115, inciso II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF n.º 1.634, de 21 de dezembro de 2023 - RICARF, em face do Acórdão n.º 3302-013.835, de 24 de outubro de 2023, fls. 38.176 a 38.201, assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

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

PROVAS COMPLEMENTARES APRESENTADAS EM RECURSO VOLUNTÁRIO. APRECIÇÃO.

E possível a juntada de documentos posteriormente à apresentação da Impugnação, desde que os documentos sirvam para robustecer tese que já tenha sido apresentada e/ou que se verifiquem as hipóteses do art. 16 § 4º do Decreto n. 70.235/1972.

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

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

IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA. INFRAÇÃO DE OCULTAÇÃO MEDIANTE FRAUDE OU SIMULAÇÃO, INCLUSIVE A INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE DE TERCEIROS. ARTIGO 23, INCISO V, DO DECRETO LEI N.º 1455/76. DEMONSTRAÇÃO. PROVA.

E descabida a aplicação da multa prevista no art. 23, V e § 1º e 3º, do Decreto- Lei n. 1455/76, quando não comprovada a fraude ou simulação negociada, 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 pela 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.

O dispositivo prescreveu:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário para determinar o cancelamento da autuação, vencido o Conselheiro Flávio José Passos Coelho (presidente), que votou pela negativa do provimento. Quanto à preliminar de nulidade, não votaram os Conselheiros Celso José Ferreira de Oliveira, Aniello Miranda Aufiero Júnior, Mariel Orsi Gameiro e Flávio José Passos Coelho (presidente), uma vez que essa questão específica já havia sido completamente decidida na sessão realizada em fevereiro de 2020. Julgamento iniciado em fevereiro de 2020.

Adoto o relatório da decisão recorrida, como síntese do processo:

Versa o presente sobre Auto de Infração (fls. 36207 a 36242), lavrado em 28/11/2018 (com ciências em 04/12/2018 fl. 36413), para aplicação de multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria na importação, tratando-se de mercadoria não encontrada, consumida ou revendida, nos termos art. 23, V e § 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 1455/76.

A presente autuação abrange as mercadorias destinadas à empresa Lojas Americanas (admitida como real encomendante oculto) constantes de Declarações de Importação (DI) registradas pela ST no período de janeiro de 2014 a junho de 2015, nas quais a Destro Brasil Distribuição Ltda. e QSM Distribuidora e Logística Ltda. são declaradas como encomendante da importação.

Segundo a fiscalização, foram realizadas importações por encomenda pela empresa ST IMPORTAÇÕES LTDA, CNPJ: 02.867.220/0001-42 (ST, importadora ostensiva) sem a identificação, nas Declarações de Importação, do correto encomendante. Nas DIs, foram identificadas as empresas DESTRO BRASIL DISTRIBUIÇÃO LTDA. – CNPJ: 13.495.487/0001-72 (DESTRO) e QSM Distribuidora e Logística LTDA - CNPJ 08.060.852/0001-86, tão somente para acobertar a relação comercial existente entre a importadora ostensiva e as empresas LOJAS AMERICANAS S.A. (Lojas Americanas) e B2W COMPANHIA DIGITAL (B2W), pertencentes ao Grupo LASA, 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 e QSM) como aparente encomendante das mercadorias com a finalidade exclusiva de ocultar sua participação nas operações de importação, com o objetivo de diminuir a base tributável de impostos incidentes.

O relatório fiscal do Auto de Infração encontra-se acostado às fls. 36243/36410. De acordo com a fiscalização, a operação fraudulenta se confirmou a partir dos seguintes indícios:

- o esquema de interposição fraudulenta foi operacionalizado em conluio por dois grupos econômicos: grupo LASA e grupo DESTRO;
- as Lojas Americanas, a B2W, a ST Importações e a QSM Distribuidora, pertencentes ao grupo LASA, são empresas que possuem estreitas ligações, tanto entre seus dirigentes como entre seus quadros de acionistas;
- 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;
- a mercadoria nacionalizada por ST Importações enviada à DESTRO/QSM era, ao final do processo, destinada a um único real adquirente, no caso LASA ou B2W;
- os financiadores das operações formalmente realizadas por ST - com declaração de serem encomendantes DESTRO BRASIL e QSM -, foram Lojas Americanas e B2W;
- 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;

- do encadeamento artificial das operações, foi possível verificar um complexo mecanismo arquitetado com o objetivo de diminuir a base tributável de impostos incidentes, em Lojas Americanas e B2W;

O esquema de interposição fraudulenta ora descrito foi operacionalizado em conluio por dois grupos econômicos: grupo LASA e grupo DESTRO foi assim sintetizado pela fiscalização (fl. 36257):



Cientificada, em 04/12/18 (fl. 36.412), Lojas Americanas S/A protocolou impugnação em 02/01/19 (fl. 36.414), onde alegou basicamente que (fl. 36.416 e ss):

1. Somente poderia ser aplicada a pena de perdimento e, por consequência, seu equivalente (multa no valor aduaneiro das mercadorias importadas) se o presente ato administrativo tivesse sido lavrado por Delegado ou Inspetor-Chefe da RFB, e não pelos D. Auditores. Fiscais. Portanto, como o lançamento discutido nesses autos foi claramente lavrado por autoridade incompetente, deverá ser declarado nulo para todos os fins.

2. Pelo conceito de interposição fraudulenta prevista na legislação e adotado no próprio TVF, para imputar a pena de perdimento à Impugnante com base no inciso V do artigo 23 do Decreto-lei n.º 1.455/1976 é necessário demonstrar a má-fé e o dolo da Impugnante em causar dano ao erário.

3. Ocorre que não há nos autos do presente processo qualquer indicação do prejuízo que teria sido causado ao erário pela importação dos produtos pela ST Importações mediante encomenda da Destro Brasil e da QSM.

4. No caso concreto não foi comprovada sequer uma vantagem obtida ou conduta dolosa da Impugnante com a importação por encomenda realizada pela ST Importações em conjunto com a Destro Brasil e a QSM. Pelo contrário, a existência da ST Importações, da Destro Brasil e da QSM gera um maior recolhimento de tributos em favor do Fisco, quando comparado com a importação direta ou por encomenda pela Impugnante.

5. Como se isso tudo não bastasse, a Impugnante ainda esclarece que, em 28.12.2018, foi publicada na Imprensa Oficial a Instrução Normativa SFR n.º 1.861/2018, que dispõe sobre os novos requisitos e condições para a realização de operações de importação por conta e ordem de terceiro e por encomenda.

6. A Fiscalização considera que o valor CIF da importação engloba apenas o valor FOB da Mercadoria mais Seguro e Frete Internacional. No entanto, esse valor considerado é equivocado e, portanto, não deve servir de parâmetro ou base para verificação de tributação ou margem de lucro, uma vez que a real base da importação é composta por: CIF da importação (FOB da mercadoria + Seguro + Frete Internacional) + II + Despesas de Desembarço. Por esta razão, a Fiscalização chegou a um valor de margem (35%) que não é o praticado na operação.

7. De outro lado, adotando-se o resumo contábil que a própria fiscalização anexa à fl. 36.394, verifica-se facilmente que a margem de lucro média praticada pela ST Importações foi de 16,1%.

8. A Destro Brasil praticou na média DE TODAS AS SUAS VENDAS, portanto, incluindo todos os fornecedores com que trabalha, uma margem bruta de 9,3%, o que não significa afirmar que a margem de lucro nas mercadorias adquiridas da ST Importações foi naquele mesmo percentual.

9. Ademais, a existência de margem de lucro durante a transação, seja ela qual for, demonstra claramente que não há intuito de gerar dano ao erário. Afinal, tanto a ST Importações (doc. n.º 3) quanto a Destro Brasil (fls. 36.255) e a QSM (doc. n.º 4) são empresas sujeitas à tributação pelo lucro real.

10. Se a Impugnante fizesse a importação direta dos produtos importados, sem a participação da Destro Brasil ou da QSM, certamente menos IRPJ, CSLL, PIS e COFINS teriam sido recolhidos em favor do Fisco, na medida em que a margem de lucro cobrada pelas intermediárias, especialmente Destro Brasil e QSM, foram tributadas.

11. O impacto financeiro da redução no lucro tributável, a título de despesas financeiras, não é de R\$ 60 milhões, mas sim de R\$ 22.458.537,51 (vinte e dois milhões, quatrocentos e cinquenta e oito mil, quinhentos e trinta e sete reais e cinquenta e um centavos), uma vez que estranhamente a D. Fiscalização olvidou-se de diminuir as receitas financeiras auferidas pela ST Importações no mesmo período.

12. No que se refere aos descontos em si, o valor integral para os anos de 2014 e 2015 frente ao lucro tributável auferido pela Impugnante apenas em 2014 é irrisório. Ora, a Impugnante auferiu lucro tributável de R\$ 530 milhões apenas em 2014 (doc. n.º 5), já os descontos concedidos pela ST Importações para todo o período, incluindo os concedidos para outras empresas que não a Impugnante, atingem o montante de R\$ 20 milhões (fls. 36.397).

13. A concessão de descontos é apenas uma prática de mercado, não sendo utilizada pela Impugnante, pela ST Importações ou pela QSM para manipular a base tributável do IRPJ e da CSLL Nesse sentido, caso a D. Fiscalização entenda que os descontos não são dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL esta deveria lavrar o auto de infração próprio para esse fim, o que não ocorreu.

14. No que se refere aos juros pagos pela ST Importações e que reduziram o seu lucro tributável, importante ressaltar que esses juros foram pagos para instituições financeiras, como atesta a própria D. Fiscalização às fls. 36.397.

15. O IPI é recolhido pela ST Importações, pela Destro Brasil e pela QSM ao longo da cadeia de fornecimento dos bens para a Impugnante (docs. n.ºs 6 e 7), inclusive com as operações de venda sujeitas a margem de lucro. Se esse recolhimento não fosse o suficiente para demonstrar a irrelevância do argumento de que o objetivo da ocultação da Impugnante como adquirente final das mercadorias seria uma suposta quebra na cadeia do IPI, cumpre ressaltar que ainda é objeto de apreciação perante os tribunais pátrios a constitucionalidade da

incidência do IPI sobre a revenda de produtos importados e que não sofreram qualquer processo de industrialização.

16. Ademais, nas 164 folhas que compõem o TVF não há sequer uma demonstração de que a operação realizada mediante importação de produtos por encomenda da Destro Brasil ou da QSM geraria menor recolhimento de IPI. Em outras palavras, não há uma demonstração do quanto deixou de ser recolhido a título de IPI.

17. Parte significativa das mercadorias importadas pela ST Importações e adquiridas para revenda pela Impugnante da QSM/Destro Brasil no período fiscalizado estão sujeitas à alíquota zero do IPI (R\$62.704.031,42) ou são Imunes à tributação (R\$ 57.018,10), o que também faz cair por terra o argumento da Fiscalização de que toda a operação teria sido estruturada com vistas a afastar a incidência do referido imposto (doc. n.º 8).

8. Apesar de indicar expressamente que o dano é tributário, ou seja, ausência de recolhimento de tributo ou o seu recolhimento a menor, a D, Fiscalização em alguns momentos se vale da alegação de ausência de identificação dos destinatários finais das mercadorias para sustentar a imposição da pena de perdimento convertida em multa pecuniária. Em outras palavras, utiliza claro subterfúgio para buscar exigir valores muito maiores do que o suposto dano identificado.

19. Bastou a D. Fiscalização analisar as declarações de importação e as notas fiscais para constatar a origem e o destino das mercadorias, razão pela qual não há que se falar em impossibilidade de identificação do destinatário final da mercadoria.

20. No que refere à proteção patrimonial, como indicado no TVF, a ST Importações, a QSM e a Impugnante são do mesmo grupo econômico, sendo a Impugnante controladora indireta da ST Importações e da QSM.

21. Desse modo, qualquer lesão ao erário por parte da ST Importações e da QSM pode recair sobre a Impugnante, independentemente de a Impugnante constar ou não como adquirente dos produtos importados pela ST Importações.

22. O fornecedor estrangeiro da ST Importações não é vinculado à empresa ou à Impugnante. Logo, não há que se falar em qualquer violação às regras de preço de transferência.

23. Não há nos autos qualquer indício de que haja ocultação de patrimônio pelas partes relacionadas ao caso. Pelo contrário, os valores utilizados pela ST Importações para importar os produtos não dependem da Impugnante, pois, como visto, a ST Importações obtém financiamento de instituições financeiras não relacionadas.

24. Resta mais do que evidenciado que a Impugnante não incorreu em fraude ou simulação com o intuito de se ocultar como real adquirente dos produtos importados pela ST Importações mediante encomenda da Destro Brasil ou da QSM.

25. A D. Fiscalização tampouco foi capaz de comprovar a existência de dano ao erário que justifique a caracterização da operação como sendo uma interposição fraudulenta e, conseqüentemente, gere a imposição da pena de perdimento das mercadorias.

26. Os investimentos feitos pela Impugnante são apenas e tão somente no seu negócio de varejo, mediante a inauguração de novas lojas e na reforma dos estabelecimentos já existentes.

27. Nesse sentido, caso efetuasse investimento em armazéns, veículos e pessoal especializado em distribuir, a Impugnante possuiria menos capital disponível para efetuar seu plano de expansão, que vem sendo implementado com sucesso, conforme indicado em suas informações publicadas ao mercado.

28. Ou seja, a Impugnante ganha em escala ao ter a Destro Brasil como fornecedora, mas precisa partilhar sua margem de lucro com essa empresa, que não é do grupo da Impugnante.

29. Desse modo, resta evidenciado que o motivo da Destro Brasil ser encomendante dos produtos importados pela ST Importações não é fiscal. Pelo contrário, essa estrutura gera um aumento na carga tributária incidente sobre a operação, que só se justifica quando analisados os benefícios da centralização dos esforços e investimentos da Impugnante e da B2W em suas atividades principais, isto é, o varejo.

30. No que se refere à composição qualitativa e quantitativa das notas fiscais, as alegações da D. Fiscalização corroboram a posição da Impugnante de que a Destro Brasil efetua o trabalho de logística e distribuição das mercadorias importadas pela ST Importações, o que demonstra que esta é a efetiva encomendante das mercadorias importadas.

31. Ademais, com relação à alegação de que a Destro Brasil faria mero repasse de recursos da Impugnante para a ST Importações, esta afirmação é contraditória com as próprias informações trazidas pela D. Fiscalização.

32. Isto porque, por exemplo, às fis. 36.257 há a indicação de que durante o período de 2010 a março de 2014 a ST Importações vendeu para o Grupo Destro R\$1.6 bilhões. Nesse mesmo período o Grupo Destro vendeu R\$1.9 bilhões em mercadorias para empresas do Grupo da Impugnante.

33. Assim, resta claro que a operação realizada pela Destro Brasil é altamente lucrativa, não podendo se afirmar que há uma transferência de recursos de maneira graciosa por parte da Destro Brasil para a ST Importações a mando da Impugnante.

34. A ST Importações não foi criada pela Impugnante. Na realidade, foi uma empresa adquirida pela Impugnante dentro do processo de aquisição da empresa Shoptime, que até hoje faz parte do grupo da Impugnante.

35. Nesse sentido, como a Impugnante pagou pela ST Importações no processo de aquisição da Shoptime, a Impugnante passou a estudar as possibilidades de utilização da estrutura da ST Importações e de sua expertise no comércio exterior.

36. Contudo, é importante esclarecer que a ST Importações sempre esteve apta a operar importações para quaisquer clientes de mercado, ou seja, jamais houve intuito de fornecimento exclusivo a qualquer parte. Na realidade, qualquer pessoa física ou jurídica pode contratar os serviços de importação da ST Importações, conforme consta em seu sítio eletrônico<sup>10</sup>.

37. Tanto isso é verdade que a receita auferida pela ST Importações em 2014 decorrente de vendas para terceiros não relacionados atingiu o montante de quase R\$8 milhões. Em 2015 esse valor aumentou para R\$15 milhões (doc. n.º 11).

38. Afinal, a ST Importações possui estrutura operacional e capacidade financeira para realizar as suas atividades no comércio exterior, sendo este fato incontroverso e comprovado em seu balanço e declarações fiscais (vide doc. n.º 11 e doc. 12).

39. Para a Impugnante, o fato de a ST Importações ser uma empresa relacionada em nada altera a sua cadeia de fornecimento, na medida em que a Destro Brasil é empresa não vinculada à Impugnante.

40. Além disso, a simples segregação de atividades entre empresas do mesmo grupo econômico (Impugnante sendo varejista e a ST Importações sendo responsável pelo comércio exterior) não pode ser classificada como fraudulenta.

41. Desse modo, a ST Importações é uma evidência clara de que a Impugnante está apenas focando seus investimentos em sua atividade-fim, com o objetivo de maximizar seus

resultados e atrair investidores interessados no mercado de varejo, e não no mercado de comércio exterior.

42. Como visto, a ST Importações é empresa operacional e atuante no mercado de comércio exterior, figurando como parte em contratos, inclusive com o Grupo Destro, (doc. n.º 13) e possuindo financiamento próprio com instituições financeiras.

43. A ST Importações é efetivamente contratada pela empresa Destro Brasil e pela QSM para realizar a importação de uma grande diversidade de produtos (doc. n.º 14). Nesse caso, a ST Importações efetua todo o trabalho de identificação de potenciais fornecedores localizados no exterior, inclusive com a ida de seu gerente comercial a diversos países (doc. n.º 15).

44. Quanto ao interregno compreendido entre a emissão da primeira nota fiscal da ST Importações à QSM em 06/2014 e o pagamento ocorrido em 10/2014, nada de anormal há em referido prazo, tratando-se de prática comum de mercado, sendo certo que a ST Importações e a LASA possuem acordos comerciais com outras empresas, totalmente alheias ao Grupo a que pertencem, inclusive com prazos de recebimento superiores aos 4 meses apontados na operação em questão (doc. n.º 16).

45. De outro lado, qual seria a irregularidade da QSM quitar suas obrigações com numerários recebidos de seus clientes? E o mais importante, de qual forma este contexto comprovaria que a ST Importações dependeu destes valores para importar mercadorias?

46. Não fosse isso, a Fiscalização olvidou-se de analisar os balancetes mensais e fluxo de caixa da ST Importações, extraídos de seu balanço patrimonial durante todo o período fiscalizado (doc. n.º 17), nos quais facilmente se verifica que a empresa possuía caixa mais do que suficiente para arcar com os custos de câmbio, tributos e despesas operacionais, independentemente de qualquer recebimento da Destro Brasil ou QSM.

47. Inexiste qualquer dependência financeira entre as empresas envolvidas e muito menos estrutura operacional arquitetada para dar "origem dos recursos" nas operações de comércio exterior praticadas pela ST Importações.

48. Do ponto de vista comercial, além de identificar os potenciais fornecedores estrangeiros de mercadorias, a ST Importações também tem como obrigação contratar diretamente empresas responsáveis por certificar o cumprimento de parâmetros de qualidade estipulados por órgãos reguladores brasileiros (doc. n.º 18).

49. Cumpre esclarecer que a constituição da QSM teve como propósito diminuir a dependência da Impugnante em relação à Destro Brasil, especialmente após o incêndio de grandes proporções que acometeu o estabelecimento da Destro Brasil e prejudicou as suas operações entre 2011 e 2012 (doc. n.º 20).

50. Em 2014 a QSM auferiu lucro de quase R\$4 milhões, já em 2015 esse lucro subiu para R\$19 milhões, sendo esse resultado decorrente do aumento de sua expertise na atividade de logística e de distribuição, o que gerou maiores pedidos por parte da Impugnante e de empresas não relacionadas, conforme indicado pelo próprio TVF às fls. 36.278.

51. No que se refere às alegações envolvendo o pagamento de despesas da QSM pela ST Importações e pela B2W Companhia Digital ("B2W"), o que supostamente demonstraria a interdependência entre as empresas do grupo, a Impugnante ressalta que o contas a pagar da QSM com essas empresas tem origem em sua fase pré-operacional. A própria D. Fiscalização indica esse fato às fls. 36.280.

52. Sobre os valores pagos pela ST Importações em nome da QSM, o livro razão indica claramente que são valores de pequena monta, como taxa para obtenção de certidões da JUSESC no valor de R\$15,20 ou taxa de R\$12,55, referente à emissão do alvará de funcionamento da QSM.

53. No total, o montante emprestado pela ST Importações em favor da QSM atingiu o valor de R\$10.918,13, o que é irrisório frente aos R\$5 milhões aportados pelos acionistas da QSM a título de aumento de capital.

54. De toda forma, o fato é que os valores pagos pela Impugnante são efetivamente recebidos pela QSM, que os tributa e cobra margem de lucro em razão da revenda realizada. Posteriormente, a QSM efetua o pagamento do saldo devedor existente com a ST Importações para o período. Caso exista saldo remanescente em caixa, a QSM investe esse valor em aplicações financeiras.

55. Em casos como o presente em que a Impugnante não agiu com dolo, com má-fé ou com o intuito deliberado de lesar o Fisco, a multa de perdimento deveria ser relevada de plano e, conseqüentemente, aplicada a multa de 1% sobre o valor aduaneiro dos bens, em razão do erro no preenchimento da declaração de importação.

O Impugnante cita legislação, jurisprudência e doutrina, requerendo, ao final, que: A *"impugnação seja julgada totalmente procedente, com o conseqüente cancelamento integral do auto de infração em questão, com a conseqüente baixa e o arquivamento do presente processo administrativo."* Alternativamente, *"requer a anulação parcial do auto de infração em questão, para se relevar a pena de perdimento, com a aplicação da multa prevista no artigo 711, inciso III, do Decreto n.º 6.759/2009"*.

A lide foi decidida pela 2ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro/RJ, nos termos do Acórdão n.º 12-108.528, de 26/06/2019 (fls.37007/37110) que por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação apresentada, nos termos da ementa transcrita abaixo:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

Auto de Infração. Auditor-Fiscal. Competência.

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil é competente para efetuar lançamento de crédito tributário de qualquer natureza.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

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

Mercadoria Importada. Comprador Predeterminado. Importação por Encomenda.

Não configura importação por encomenda a operação em que uma pessoa jurídica efetua, com recursos do real encomendante, a importação de mercadorias do exterior para posterior venda a este real encomendante.

Importação. Interposição Fraudulenta. Dano ao Erário. Perdimento. Multa Equivalente ao Valor Aduaneiro.

A ocultação do real comprador na operação de importação por encomenda, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, consiste em infração punível com a pena de perdimento, devendo ser substituída por multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria não localizada, consumida ou revendida.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignada com a decisão proferida pela DRJ, a autuada apresentou Recurso Voluntário, mediante arrazoado de fls. 37180/37256 e documentos fls. 37257/37761,

reprisando basicamente os termos da Impugnação, justifica que não há irregularidades nas operações realizadas, ou qualquer dano ao erário, financeiro ou ao controle aduaneiro necessários para a caracterização de interposição fraudulenta, conseqüentemente, pugna pela reforma do v. acórdão proferido pela DRJ, a fim de que seja cancelada integralmente a multa interposta.

Às fls. 37789/37886, foi registrada a solicitação de juntada ao processo de Parecer Técnico de Natureza Fiscal, bem como precedente recente deste Conselho e às fls. 37904/37988, apresenta memorial complementar com o objetivo de reforçar a comprovação de que as operações realizadas não são simuladas ou fraudulentas.

Em 06/09/2021 (fls. 38006 e ss), a autuada peticiona aos autos, com base no art. 16, § 4º, “b”, do Decreto n.º 70.735/72, reforça seu pedido e argumentos anteriores juntando aos autos Parecer Técnico do ex-conselheiro do CARF representante da RFB, José Fernandes do Nascimento, bem como apresenta Nota COANA n. 76/2020.

### **RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL**

Em Recurso Especial, a Fazenda Nacional aduziu a divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária quanto à caracterização da interposição fraudulenta, da ocultação do real encomendante e do dano ao erário nas operações de importação.

Apontou como paradigmas os Acórdãos n.º **3402-007.150** e **3402-007.149**:

Acórdão n.º 3402-007.150

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

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

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.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Constatado que, em sentido oposto ao sustentado na peça de defesa, a decisão prolatada em primeira instância apreciou os documentos trazidos em sede de impugnação, descabe falar em sua nulidade em virtude de cerceamento do direito de defesa.

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.

REVISÃO ADUANEIRA. PRÁTICA REITERADA, ART. 100. INOCORRÊNCIA.

A procedimento de Revisão Aduaneira está previsto em lei, e pode ser executado dentro do prazo de cinco anos do registro da declaração, destinando-se à apuração da regularidade do pagamento do imposto e demais gravames devidos à Fazenda Nacional, e da exatidão das informações prestadas pelo importador por ocasião do despacho de importação. (Decretos-Lei n.º 37/66 e 2.472/88)

MODIFICAÇÃO CRITÉRIO JURÍDICO. AUSÊNCIA. ART. 146, CTN.

INAPLICABILIDADE. Quando da ocorrência dos fatos geradores autuados, inexistia qualquer manifestação da Secretaria da Receita Federal que reconhecia a validade da operação da pessoa jurídica (base da confiança), necessária para atrair a aplicação deste dispositivo, à luz do princípio da proteção da confiança e da moralidade administrativa. Inexiste, no caso, um critério jurídico adotado anteriormente pela Administração Pública Tributária que teria sido modificado na presente autuação.

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. Recursos Voluntários Negados.

Acórdão n.º 3402-007.149

**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 negociada 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 n.º 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.

A divergência foi assim sustentada:

(i) O colegiado entendeu que não há ilicitude na conduta praticada pelo contribuinte, que não houve interposição fraudulenta, que as mercadorias importadas foram destinadas à empresa encomendante e que não houve dano ao erário na hipótese. Ademais, consigna a Relatora do aresto recorrido que, uma vez que não há operação fraudulenta, se há quebra da cadeia de IPI, existe a norma antielisiva do VTM para coibir.

(ii) Divergindo do entendimento do colegiado recorrido, a 2ª Turma da 4ª Câmara da Terceira Seção do CARF, analisando o recurso das outras empresas participantes da operação aqui engendrada, a B2W COMPANHIA DIGITAL e DESTRO BRASIL DISTRIBUIÇÃO LTDA, entendeu que o *modus operandi* do grupo configura a hipótese de interposição fraudulenta e que as reais encomendantes das mercadorias importadas era a LASA e a B2W. Ademais, entendeu configurado o dano ao erário e a fraude na importação.

(iv) Trata-se do mesmo grupo econômico, em operações de importação envolvendo as mesmas pessoas jurídicas e com o mesmo *modus operandi*.



(v) A similitude fática existe, da mesma forma que a divergência de interpretação da mesma tese jurídica, uma vez o colegiado prolator e do acórdão apontado como paradigma foi categórico em reconhecer a simulação e o dano ao erário em situações como a que se opera no caso em concreto.

(vi) É dizer que, diversamente do acórdão ora recorrido que reconhece a licitude do *modus operandi* montados, o acórdão paradigma afasta a licitude das operações engendradas pelo contribuinte, reconhecendo a interposição fraudulenta, reconhece que houve ocultação da B2W e da LASA como reais compradoras, configurando dano ao erário, conforme legislação de regência.

(vii) O Acórdão paradigma é categórico em afirmar que, apesar de não haver provas diretas, o conjunto indiciário montado pela fiscalização comprova a ocorrência de interposição fraudulenta e a simulação.

(viii) Afirma, ainda, que a acusação de simulação em situação como essa é procedente, que os reais encomendantes são a LASA e a B2W e que a ST teve participação no esquema caracterizado pela ocultação dos reais adquirentes das mercadorias importadas. Ademais, a questão do IPI no grupo LASA serve mais para reforçar que havia intenção em esconder a importadora oculta.

(ix) O Acórdão ora recorrido, por seu turno, trata da questão como se fosse hipótese de interposição fraudulenta presumida, afirmando que a ST não contribuiu para a prática de interposição fraudulenta, que a Destro era a real encomendante e que não ocorreu dano ao erário, entendimento este em tudo contrário à tese adotada pelo Colegiado prolator do Acórdão apontado como paradigma.

(x) Assim, patente a divergência jurisprudencial quanto a ocorrência da interposição fraudulenta e do dano ao erário nas operações de importação do grupo LASA, nos termos do **art. 23, V e § 1º e 3º, do art. 33 do Decreto-Lei n. 1455/76 e dos arts. 1º a 3º da IN SRF nº634/2006.**

(xi) A partir do cotejo entre os acórdãos, observa-se que a situação fática é idêntica, envolve as mesmas pessoas jurídicas e analisa as operações de importação da ST Importações, com acusação de ocultação dos reais encomendantes das mercadorias importadas.

(xii) No entanto, diante da mesma situação fática, os acórdãos confrontados consubstanciam entendimento diversos. Enquanto no acórdão recorrido, a Turma entendeu no sentido de cancelar o lançamento porque não caracterizada a interposição fraudulenta pela ocultação do real encomendante e do dano ao erário, no acórdão paradigma firmou-se entendimento diametralmente oposto, no sentido de afirmar que houve sim interposição fraudulenta (DESTRO), que os reais encomendantes (LASA e B2W) das mercadorias importadas foi ocultado das DIs pela ST, que a acusação de simulação em situação como essa é procedente e que restou caracterizado o dano ao erário.

(xiii) Assim, existindo similitude fática, interposição fraudulenta (não presumida) e idêntica norma interpretada (art. 23, inciso V, §§ 1º e 3º do Decreto-Lei nº 1.455/76), divergiram os colegiados, recorrido e paradigma, quanto à caracterização da interposição

fraudulenta, nos termos do referido dispositivo legal, notadamente quanto à ocultação dos reais encomendantes nas operações de importação e quanto à ocorrência de dano ao erário.

O r. despacho de admissibilidade de e-fls. 38.272-s deu seguimento ao Recurso Especial nesses termos:

As decisões indicadas como paradigma entenderam que o fato de as operações entre a ST, DESTRO e B2W terem margem de lucro e foram tributadas não afasta o dano ao erário causado pela ocultação do real adquirente das mercadorias, comprovado pelo conjunto documental indiciário anexado aos autos. Julgaram correta a aplicação da pena de perdimento proposta pela fiscalização com fulcro no art. 23 do Decreto-lei n.º 1.455, de 1976.

*Cotejo dos arestos confrontados*

Cotejando os arestos confrontados, parece-me que há, entre eles, a similitude fático-jurídica mínima que permita o estabelecimento de uma base de comparação para fins de dedução da divergência arguida. Embora as empresas autuadas sejam diferentes, trata-se, com efeito, nos três acórdãos cotejados, do mesmo grupo econômico, em operações de importação envolvendo as mesmas pessoas jurídicas e com o mesmo *modus operandi*. Em contrarrazões, o Contribuinte requer o desprovimento do recurso.

A despeito de o contexto probatório ser o mesmo, os acórdãos paragonados laboraram em sentido oposto. O recorrido deu provimento ao recurso, considerando que as operações foram praticadas no âmbito da autonomia da vontade e que a ST demonstrou possuir patrimônio e condições de operação compatíveis com as importações que realizou. Nos casos paradigmáticos, entendeu-se caracterizado “o dano ao erário causado pela ocultação do real adquirente das mercadorias, comprovado pelo conjunto documental indiciário anexado aos presentes autos”.

Perceba-se que não se controvertem os fatos (se eles existiram ou não), senão que pela ocorrência ou não da infração (ocultação do real adquirente) em face dos mesmos fatos inquestionáveis (a interpretação que lhes deu a Turma recorrida e a que proferiu os paradigmas são diferentes), daí que por que resta comprovada a divergência interpretativa.

Divergência comprovada.

Em contrarrazões, e-fls. 38.289-s, o Contribuinte requer o não conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional, uma vez que (i) não cumpre o requisito constante no artigo 118 do RICARF, que exige a efetiva demonstração do prequestionamento pela parte, (ii) não trouxe paradigma que abordou a questão à luz da SC 158/21; além do que pretende rediscutir matéria fático-probatória. E no mérito, requer o não provimento.

Em seguida, os autos foram distribuídos a esta Relatora para inclusão em pauta.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

O Recurso Especial é tempestivo, contudo cabe digressão quanto ao seu conhecimento.

Nos termos do art. 118, §6º, do RICARF, cabe Recurso Especial se demonstrada a divergência jurisprudencial, com relação a acórdão paradigma que, enfrentando questão fática semelhante, tenha dado à legislação interpretação diversa.

Por outro lado, não cabe o acesso à instância recursal superior para o reexame de material probatório. A divergência jurisprudencial não se estabelece em matéria de prova, pois, na apreciação da prova, o julgador forma livremente a sua convicção, conforme dispõe o art. 29 do Decreto n.º 70.235/1972:

RECURSO ESPECIAL. REEXAME DE PROVAS. NÃO CABIMENTO. A divergência jurisprudencial necessária à admissibilidade do Recurso Especial não se estabelece em matéria de reexame de prova, mas, sim, na interpretação divergente de normas tributárias. A pretensão de simples reexame de prova, quando demonstrado que o colegiado entendeu não serem suficientes, não enseja recurso especial. (Acórdão n.º 9202-003.990, j. 11/03/2016, Relatora Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira).

Por isso, das situações fáticas que tenham seu conjunto probatório específico decorrem decisões diferentes, cujos fundamentos não são a interpretação diversa da legislação tributária, mas sim os próprios fatos probantes valorados em cada um dos julgados.

Os paradigmas n.º **3402-007.150** e **3402-007.149** tiveram como partes, respectivamente, a empresa B2W Companhia Digital e a Destro Distribuição, contudo, o acórdão recorrido deu provimento ao recurso voluntário em razão da prova dos autos não permitir a conclusão de que houve fraude, ao passo que os paradigmas, com base também na prova daqueles autos, **após a realização de diligência**, entendeu que o suporte probatório logrou êxito em comprovar a fraude.

Nos paradigmas, a diligência respondeu aos questionamentos:

(i) **intime as Recorrentes para que tragam os esclarecimentos entendidos como pertinentes dentro da sua atuação na operação sob análise nesses autos, anexando aos autos e trazendo os seguintes esclarecimentos:** (i.1) **cópias por amostragem dos pedidos de compra da importação** (Purchase Orders-POs) que foram identificados pela fiscalização na atuação, 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. (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? (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 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?

(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? (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. (ii) elaborar relatório fiscal enfrentando os documentos e informações apresentados pelas empresas em resposta ao item (i) acima com eventuais considerações adicionais consideradas pertinentes quanto ao trabalho fiscal, informando, ainda: (ii.1) o 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 NF-e" que não teriam a alteração do número de lacre (e-fls. 21.410). (ii.2) quanto ao objetivo da simulação e a quebra da cadeia de IPI, responder aos seguintes questionamentos: (ii.2.1) os valores nas remessas da ST para a DESTRO são idênticos aos das Declarações de Importação? E das remessas da DESTRO para a B2W e Lojas Americanas? Os valores das mercadorias denotam a existência de margem de lucro nas operações? Caso positivo, qual o percentual? (ii.2.2) **Analisando a incidência do IPI no desembaraço aduaneiro, na saída do estabelecimento importador e na saída do estabelecimento da DESTRO, é possível perceber regularidade dos pagamentos do IPI? Constatando a regularidade dos pagamentos, é correto dizer que não há lesão ao erário?"****

Por outro lado, não se conhece de recurso especial quando o acórdão recorrido assenta-se em mais de um fundamento, todos autônomos e suficientes para manutenção do acórdão recorrido e a parte não traz divergência jurisprudencial com relação a todos eles.

Tecidas essas considerações, em síntese, no cotejo entre as decisões, observa-se que:

Elementos	Acórdão Recorrido	Acórdão Paradigma n.º 3402-007.150	Acórdão Paradigma n.º 3402-007.149
Período das DI	01/01/14 a 30/06/15	03/07/2012 a 27/12/2013	03/07/2012 a 27/12/2013
Penalidade	Multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria na importação, tratando-se de mercadoria não encontrada, consumida ou revendida, na forma do art. 23, V e § 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 1455/76.	Multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria na importação, tratando-se de mercadoria não encontrada, consumida ou revendida, na forma do art. 23, V e § 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 1455/76.	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.

Elementos	Acórdão Recorrido	Acórdão Paradigma n.º 3402-007.150	Acórdão Paradigma n.º 3402-007.149
Autuada	Lojas Americanas – suposta real encomendante	B2W COMPANHIA DIGITAL  Suposta real encomendante	Destro Brasil Distribuição  Encomendante na DI
Importador	ST Importações Ltda	ST Importações Ltda	ST
Realização de diligência	Não	Sim  Resolução <u>3402-001.678</u>  <u>Diligencia de esclarecimento e instrução</u>	Sim  Resolução <u>3402-001.628</u>  (acostar todos os documentos da diligência realizada no processo n.º 10074.720243/2017-12 (documentos apresentados, relatório fiscal da diligência e eventuais manifestações posteriores)
Conjunto probatório	Produzido pela fiscalização e pela autuada em defesa	Complementado pela diligência realizada pela 2ª Turma da 4ª Câmara	Complementado pela diligência realizada pela 2ª Turma da 4ª Câmara
Fundamento diverso inatacado para afastar a acusação fiscal, suficiente para a manutenção da decisão recorrida.	Sim. 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.  Aplicação da Solução de Consulta Solução de Consulta COSIT n. 158/2021.	Não, apenas os § 1º e 2º do art. 23 do Decreto-Lei n. 1455/76.	Não, apenas os § 1º e 2º do art. 23 do Decreto-Lei n. 1455/76.
Conceito de prova indireta	Não	Sim	Sim

**(i) Existência de fundamento autônomo inatacado - art. 23, V e § 2º, do Decreto-Lei n.º 1455/76**

Os acórdãos paradigmas n.º 3402-007.150 e 3402-007.149 enfrentam a acusação fiscal apenas sob fundamento legal do art. 23, V e § 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 1455/76, ou seja, a interposição fraudulenta comprovada, como se observa dos votos condutores:

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).

Por outro lado, há fundamento diverso no voto condutor do acórdão recorrido que afastaria a acusação fiscal, mas que não foi objeto de embargos de declaração, tampouco constou no Recurso Especial da Fazenda Nacional. Trata-se do trecho do voto condutor compilado a seguir, que analisa o **conjunto probatório sob a ótica da antecipação de recursos, para verificar a comprovação da interpretação presumida:**

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. Da origem dos recursos:**

A fiscalização pauta o lançamento, na origem dos recursos empregados na importação e do *'modus operandi'* financeiro do grupo, cuja conclusão foi de que a ST Importações *"importadora ostensiva"*, teria se utilizado de recursos de terceiros *"reais encomendantes e/ou adquirentes das mercadorias importadas"*, no caso a recorrente e B2W, 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 ST Importações 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 ST Importações, 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. 417, 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: (...)

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: (...)

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 ST.

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.**

Logo, para o acórdão recorrido o fundamento de afastamento da interposição fraudulenta presumida é fundamento autônomo e suficiente para o provimento do recurso. No Recurso Especial, não foi suscitada a divergência jurisprudencial em relação a esse ponto.

### **(ii) Existência de fundamento autônomo inatacado - Solução de Consulta COSIT n.º 158/2021**

No acórdão recorrido, o voto condutor apontou que a despeito da improcedência do lançamento por falta de compatibilidade entre os fatos narrados e a fundamentação legal apresentada, há novos desdobramentos sobre a interpretação legal aplicável ao contexto, após a decisão da DRJ, que é a publicação da Solução de Consulta COSIT n.º 158/2021:

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) n.º 1.455, de 1976, ou acobertamento de reais intervenientes ou beneficiários, de que trata o art. 33 da lei n.º 11.488, de 2007, **desde que as relações estabelecidas entre todas as partes sejam legítimas, com comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos utilizados**, observado o disposto no § 2º do art. 23 do DL n.º 1.455, de 1976.

**A simples vinculação societária entre empresas nacionais envolvidas em operação legítima de importação por encomenda não se confunde com a figura da infração de ocultação do sujeito passivo** mediante fraude, simulação ou interposição fraudulenta, de que trata o inciso V, do art. 23 do DL n.º 1.455, de 1976.

**A legislação aduaneira de regência não estabelece prazo mínimo para permanência de mercadoria importada em estoque, seja por parte do importador ou por parte do encomendante predeterminado. O curto tempo de permanência de mercadoria em estoque não tem o condão de, isoladamente, descaracterizar modalidade de importação indireta por encomenda**, de que trata o art. 11 da Lei n.º 11.281, de 2006. Dispositivos Legais: Constituição Federal, art. 237; Decreto-Lei n.º 1.455, de 1976, art. 23, com redação da Lei n.º 10.637, de 2002; Lei n.º 11.281, de 2006, arts. 11 e 13; Lei n.º 11.488, de 2007, art. 33; Decreto n.º 70.235, de 1972, art. 49; Decreto n.º 6.759, de 2009 (Regulamento Aduaneiro), art. 18 e art. 106, § 1º, II; Decreto n.º 7.212, de 2010, art. 264; Instrução Normativa RFB n.º 1.861, de 2018, art. 3º; e Instrução Normativa RFB n.º 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).

Logo, para o acórdão recorrido, a Solução de Consulta COSIT n.º 158/2021 é fato novo, que avaliza a improcedência da autuação, porque se vincula à principal acusação fiscal, a

da exigência do “encomendante do encomendante”. No Recurso Especial, não foi suscitada a divergência jurisprudencial em relação a esse ponto.

### **(iii) Valoração das provas da interposição fraudulenta comprovada**

Da leitura das ementas dos acórdãos comparados, já se percebe que os resultados díspares decorrem das provas produzidas em cada processo:

Acórdão recorrido:

IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA. INFRAÇÃO DE OCULTAÇÃO MEDIANTE FRAUDE OU SIMULAÇÃO, INCLUSIVE A INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE DE TERCEIROS. ARTIGO 23, INCISO V, DO DECRETO LEI Nº 1455/76. DEMONSTRAÇÃO. PROVA.

E descabida a aplicação da multa prevista no art. 23, V e § 1º e 3º, do Decreto- Lei n. 1455/76, quando não comprovada a fraude ou simulação negociada, 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 pela 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.

Acórdãos Paradigmas

SIMULAÇÃO. PROVA INDIRETA. FORÇA PROBANTE DOS INDÍCIOS. A simulação retrata um vício social do negócio jurídico. De maneira intencional, as partes orquestram uma ilusão comercial 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.

No acórdão recorrido, registrou-se que diante da análise legal e probatória, restou claro que o auto de infração não subsiste por ausência de subsunção do fato concreto à norma, visto que não configurada a ocorrência de interposição fraudulenta, tampouco restaram preenchidos os requisitos legais exigíveis sobre a fundamentação – ainda que sob elementos indiciários – de que houve dano ao controle aduaneiro por meio de fraude:

No presente caso, ficou devidamente evidenciado que todas as operações comerciais realizadas no mercado externo e interno foram lastreadas em documentos hábeis e idôneos. Todos os participantes devidamente identificados e reveladores de plena capacidade operacional, econômica e financeira. Todos os tributos aduaneiros e internos devidos nas respectivas operações foram corretamente apurado e recolhidos, sem que

houvesse diferenças de tributos apurados e/ou imputação de qualquer outra infração à legislação aduaneira ou tributária, que não a suposta infração de interposição fraudulenta na importação, comprovadamente não cometida pelas empresas participantes das citadas operações.

Ademais, a mera falta de informação dos reais adquirentes nos documentos prestados às autoridades aduaneiras não seria, por si só, a própria simulação ou a fraude, em prejuízo ao controle aduaneiro, a caracterizar a infração. Em tais casos, não basta à Fiscalização apenas afirmar que a simulação é a indicação errada do sujeito passivo nos documentos de controle aduaneiro, devendo levantar um conjunto de elementos que façam prova do dolo dos agentes envolvidos e do intuito de enganar a Fazenda Pública, para obtenção de uma vantagem e imposição de um prejuízo ao controle aduaneiro. No caso concreto, porém, a despeito do esforço desenvolvido pela autoridade autuante, não vejo no procedimento da recorrente qualquer conduta dolosa a justificar a ocorrência da suposta fraude ou simulação a caracterizar a interposição, de modo a justificar a aplicação da multa prevista no § 3º, inciso V, art. 23, do Decreto-Lei n. 1455/76.

Transcrevo abaixo, alguns trechos do voto da Relatora, no qual fica evidente que o lançamento foi cancelado porque o Colegiado entendeu que as provas constantes do processo não eram suficientes à comprovação da interposição fraudulenta:

#### 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 teria ocorrido interposição fraudulenta nas importações por encomenda realizadas pela ST ao declarar como adquirentes as empresas Destro e QSM, as quais seriam, em realidade, interpostas pessoas utilizadas pela recorrente e pela B2W (grupo LASA), com a finalidade de ocultar sua participação nas operações de importação, nos seguintes termos: (...)

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 ST 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 recorrente 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.

(...)

## 2.2. Do IPI:

Consta no TVF (fls. 36397/36399 - subitem 5.2), a afirmação de que o esquema de importação perpetrado possibilitou que as empresas fugissem do pagamento do IPI na saída das mercadorias, e não observou o valor tributável mínimo para apuração da base de cálculo do imposto:

Em suma, embora tenha alegado que o objetivo da suposta simulação da primeira compra das mercadorias nacionalizadas fosse evitar (i) a condição de

contribuinte, por equiparação a estabelecimento industrial, e (ii) a incidência e cobrança do IPI das empresas varejistas, nas operações de revenda das mercadorias nacionalizadas nas operações comerciais no mercado varejista, a fiscalização não apresentou qualquer demonstrativo que evidenciasse a suposta redução indevida do IPI, seja em decorrência da alegada quebra da cadeia de incidência do imposto, seja em razão da indevida ou incorreta apuração da base de cálculo do imposto, com base no VTM, nas operações realizadas entre as empresas interdependentes. Além do mais, conforme a empresa alega muitas mercadorias possuem alíquota 0 (zero) de IPI ou são não tributadas (doc. 08 – fls.36539 e ss).

No caso, como a acusação de que o objetivo das empresas varejistas seria de supostamente burlar à legislação do IPI e de se eximir do pagamento do imposto de forma fraudulenta ou reduzir indevidamente a base de cálculo do imposto, indubitavelmente, a ela cabia o ônus de provar o fato alegado, por força do disposto no art. 373, I, do CPC/2015, o que não ocorreu.

Ainda, não apresentou nenhum elemento probatório consistente que comprovasse a suposta simulação. No voto condutor da decisão de primeiro grau, o Relator expressamente afirmou que não houve a alegada oclusão (uso de interposta pessoa), mediante simulação, pelo fato de as importações realizadas por ST terem sido, “invariavelmente”, destinadas para as empresas varejistas do Grupo LASA (LASA e B2W). Para que não reste dúvida a respeito do asseverado, os fragmentos de texto extraídos do citado voto seguem transcritos:

O primeiro fato invocado para amparar o entendimento da Fiscalização é que as mercadorias importadas pela ST invariavelmente desaguavam nas lojas americanas:

(...)

Deste fato não se deriva ter havido simulação mediante o uso de interposta pessoa, pois, conforme argumenta a impugnante, a empresa voltada para o varejo, pretende não se envolver com a importação (ST imp.) ou com a distribuição (Destro ou QSM) das mercadorias, sendo, então, uma estratégia de negócio legalmente válida (item 119 da impugnação):

Da mesma forma, o CARF já se manifestou sobre o assunto e assentou o entendimento de que o desmembramento de atividades entre pessoas jurídicas do mesmo grupo econômico, objetivando racionalizar as operações empresariais, ainda que com o objetivo de diminuir a carga tributária, não configura simulação. A título de exemplo, segue transcrito o enunciado da ementa do Acórdão n.º 3302-003.138 (...)

Se para os casos em que restou demonstrada a redução de tributos, a segregação de atividades operacionais entre empresas do mesmo grupo econômico foi considerada lícita no referido julgado do CARF, com muito mais razão não há porque reputar ilícito, fraudulento ou simulado o desmembramento das atividades operacionais realizado entre as empresas do Grupo LASA, vez que tal procedimento encontra-se plenamente justificado pela existência de propósitos operacionais e negociais, revelados pelo objeto da atividade e atuação de cada empresa, e ainda em razão do fato de essa estrutura ter resultado em majoração de carga tributária, seja nas operações de importação, seja nas operações mercado no interno com as mercadorias nacionalizadas, conforme demonstrado na peça impugnatória da LASA, colacionada aos autos do citado processo administrativo (fls. 34.416 e ss)

Além disso, da leitura dos preceitos legais transcritos na norma infracional de natureza puramente aduaneira (art. 23 do Decreto-Lei n. 1455/76) nos mostra que os bens jurídicos tutelados são: a) a eficácia do controle aduaneiro (aspecto formal); b) a

completa identificação dos participantes da operação de comércio exterior (aspecto subjetivo); e c) a idoneidade operacional, patrimonial, econômica e financeira dos responsáveis pela operação de comércio exterior e a utilização de recursos de origem lícita nas referidas operações (aspecto objetivo).

Logo a conduta vedada pela norma infracional em comento consiste em ocultar o real adquirente da mercadoria estrangeira mediante fraude ou simulação, praticada em conluio pela adquirente ou comprador (ostensivo) e o real adquirente ou comprador (oculto), sem a prática dessa conduta, a referida infração não resta caracterizada, por ausência de seu elemento essencial, que é o núcleo material da conduta infracional.

Dessa forma, no que tange à configuração da infração por interposição fraudulenta na importação, revela-se inócua a eventual fraude ou simulação praticada, no âmbito do mercado interno, com o propósito de ocultar eventual participante nas transações comerciais seguintes com as mercadorias nacionalizadas, ainda que com o premeditado objetivo de reduzir ou se eximir da cobrança de tributos incidentes sobre tais operações.

No caso de suposta de irregularidade tributária existente nas operações seguintes de compra e venda das mercadorias nacionalizadas, ocorridas no mercado interno, com o objetivo de reduzir ou excluir a incidência e cobrança de tributos devidos nas referidas operações, pode eventualmente configurar planejamento tributário abusivo ou sem propósito negocial, mas jamais a descaracterização da regularidade da operação de importação ou da condição de verdadeiro responsável pela operação de importação do adquirente (ostensivo) de mercadorias estrangeiras, que comprova a origem lícita, disponibilidade e efetiva transferência dos recursos utilizados e ser detentor de capacidade operacional, econômica e financeira compatível com o volume e valor das operações de importação.

Nos paradigmas, houve uma análise exaustiva dos elementos probatórios após diligência fiscal, sendo que concluíram positivamente que a interposição fraudulenta estava comprovada. Cita-se trechos do voto condutor do Acórdão Paradigma n.º 3402-007.150 (as razões semelhantes foram adotadas no acórdão n.º 3402-007.149, julgado na mesma sessão):

#### Relatório:

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 3402-001.678, de 13/12/2018 (e-fls. 23.838/23.851) para o levantamento de documentos e informações. Em cumprimento da diligência foram apresentados esclarecimentos e documentos pela DESTRO BRASIL (e-fls. 23.875/24.563), ST (e-fls. 24.567/24.930) e B2W (e-fls. 24.933/24.946), sendo elaborado o relatório fiscal das e-fls. 25.087/25.103 com os esclarecimentos da fiscalização. Para facilitar a visualização das informações e documentos apresentados, vejam-se abaixo um quadro esquemático: (...)

#### Voto

No presente caso, a fiscalização não localizou documentos que comprovem as encomendas solicitadas pela B2W a ST ou mesmo um contrato de importação por encomenda entre essas duas empresas, que seria uma prova direta da operação.

Contudo, levantou indícios para demonstrar essa relação e evidenciar que quem era o real encomendante e real adquirente das mercadorias importadas era a B2W.

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

**Cumprido, portanto, avaliar o conjunto indiciário levantado 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 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): (...)**

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

#### **Pontos 2 e 5: a relação comercial da ST com a DESTRO.**

99,71% do total de vendas da ST Importações foi destinado à empresa Destro Brasil, e todas as aquisições se deram a título de importação por encomenda desta.

Das declarações de importação registradas por ST Importações no período autuado, somente 12 (doze) não tiveram a empresa Destro Brasil como encomendante declarada (0,45% das DIs registradas).

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

**Em sede de diligência, essas informações foram confirmadas pela ST Importações, que informou nos autos que no período objeto do presente processo “possuía contrato de prestação de serviço de importação por encomenda com outras**

*empresas, bem como realizou importação por encomenda para esses clientes (doc. n.º 08) (e-fl. 24.573) O único contrato de importação por encomenda anexado pela ST foi exatamente com a pessoa jurídica MULTILINK referenciada na planilha fiscal, firmado em março de 2012 (e-fls. 24.916/24.929).*

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

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.

(...)

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 n.º 455/2004). Assim, a B2W não poderia figurar como encomendante enquanto não regularizasse sua situação no SISCOMEX.

### **Pontos 3 e 4: a relação comercial da DESTRO e a B2W.**

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

(...)

**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 pela 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.

(...)

**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 inexistente 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: (...)

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

#### **Pontos 4 e 6: a conexão entre a ST, DESTRO e B2W.**

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

(...)

**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*”.

(...)

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

**Por fim, importante salientar que na diligência foi efetivamente afastado pela fiscalização o indício quanto à ausência de troca de lacres de mercadoria no período autuado.**

Com efeito, no relatório fiscal, afirma a fiscalização que "*em várias NF-e da amostra, verificou-se que o número do lacre aposto à mercadorias constantes da NF-e de Saída das mercadorias da ST Importações era o mesmo número do lacre aposto às mercadorias constantes das NF-e de Saída de Destro Brasil com destino às empresas B2W e LOJAS AMERICANAS.*" (e-fls. 21.410).

Contudo, em análise do Anexo 3F 2012 (e-fls. 18.036/19.072) foi possível atestar que havia efetiva troca de lacres e de veículos. Sobre essa questão, assim se manifestou a fiscalização na diligência:

1. QUESTÃO (ii.1)

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

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

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

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

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

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

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

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

Além disso, mercadorias adquiridas pela DESTRO estavam resguardadas por proteção de propriedade de marcas da B2W (como a LIFEZONE, com registro já vigente à época dos fatos geradores autuados, concedida à B2W em 04/01/2011).

**Desta forma, com fulcro em um conjunto indiciário contundente acostado ao Auto de Infração, não afastado pelos documentos e informações trazidos pelas empresas em suas defesas administrativas,** a fiscalização demonstrou que a empresa B2W seria a real encomendante das mercadorias importadas pela ST, e não a DESTRO como declarado nas importações.

(...)

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: (...)

Dessa forma, houve a análise e valoração das provas, tendo o Colegiado concluído pela comprovação da interposição fraudulenta nas importações.

Então, da leitura do acórdão recorrido e do paradigma acima citado, não há como se afirmar que as decisões são divergentes, apenas os resultados. Logo, não se conhece de Recurso Especial diante da ausência de divergência jurisprudencial suscitada.

**Conclusão**

Nacional. Diante do exposto, voto por não conhecer o Recurso Especial da Fazenda

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro, Relatora