



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15444.720114/2019-46
ACÓRDÃO	3402-012.809 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ST IMPORTACOES LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Exercício: 2016

CESSÃO DE NOME. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. INEXISTÊNCIA. NÃO SUBSUNÇÃO DO FATO À NORMA.

A cessão do nome na interposição fraudulenta se presta a ocultar o sujeito passivo posicionado imediatamente após o cedente na cadeia fraudulenta de eventos. Havendo outros intervenientes, ocultados ou não, entre o autuado como cedente do nome e o ocultado, verdadeiro interessado na operação, não se caracteriza a infração tipificada no artigo 33 da Lei nº 11.488, de 2007, devendo ser cancelado o respectivo auto de infração, por não subsunção do fato à norma.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em deixar de proclamar a nulidade do Auto de Infração relativa à ilegitimidade passiva, nos termos do §3º do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, em deixar de sobrestar o julgamento do feito por possível ocorrência de prescrição intercorrente, nos termos do parágrafo único do art. 100 do RICARF, para, no mérito, dar provimento ao Recurso Voluntário para cancelar o Auto de Infração. Os conselheiros Anselmo Messias Ferraz Alves, José de Assis Ferraz Neto, Adriano Monte Pessoa e Arnaldo Diefenthaeler Dornelles acompanharam o voto da relatora pelas conclusões. Designado o Conselheiro Anselmo Messias Ferraz Alves para, nos termos do art. 114, § 9º, do RICARF, apresentar ementa e voto vencedor em que faça consignar os fundamentos adotados pela maioria.

Assinado Digitalmente

Mariel Orsi Gameiro – Relatora original

Assinado Digitalmente

Anselmo Messias Ferraz Alves – Relator voto vencedor

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Anselmo Messias Ferraz Alves, Mariel Orsi Gameiro, Jose de Assis Ferraz Neto, Adriano Monte Pessoa (substituto[a] integral), Cynthia Elena de Campos, Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos e direitos debatidos no presente processo, peço vênica para me utilizar do relatório constante à decisão de primeira instância:

Trata o presente processo de Auto de Infração (fls. 02/265) lavrado para constituição de crédito tributário no valor de R\$ 42.755.940,59, referente à multa prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, pelo fato de haver a ST IMPORTAÇÕES LTDA. (doravante denominada ST) cedido seu nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento de Lojas Americanas S.A. ("LASA") e B2W Companhia Digital ("B2W") dos reais intervenientes ou beneficiários nas operações de importação.

Conforme o Relatório Fiscal de fls. 266/385, para a condução da ação fiscal, foi necessário analisar, em conjunto, as seguintes pessoas jurídicas, uma vez que as suas operações concatenavam-se:

ST IMPORTAÇÕES LTDA. (ST), CNPJ 02.867.220/0001-42 Destro Brasil Distribuição Ltda.(Destro Brasil),CNPJ 13.495.487/0001-72 QSM Distribuidora e Logística Ltda. (QSM), CNPJ 08.060.852/0001-86 LASA - Lojas Americanas S/A, CNPJ 33.014.556/0001-96 B2W Companhia Digital, CNPJ 00.776.574/0006-60

As Declarações de Importação registradas por ST Importações abrangidas por esta ação fiscal estão listadas na Planilha A2. Relata a fiscalização que a ST Importações formalmente se apresentava nas DI listadas como importadora por conta própria sob ordens dos terceiros Destro e QSM, informando tratar-se de importação por encomenda, mas que os encomendantes das mercadorias importadas por ST seriam na realidade as empresas LASA e B2W, e que estas últimas deveriam necessariamente figurar no campo próprio da DI, e justamente esta inserção de informação que não corresponde à verdade é que propiciou a ocultação danosa à correta apuração de tributos sobre a operação.

Entendeu a fiscalização que as empresas Destro e QSM seriam interpostas pessoas utilizadas pela LASA e pela B2W para redução de sua carga tributária em operações envolvendo produtos importados.

Foram os seguintes os fatos apurados no procedimento fiscal:

O esquema de interposição fraudulenta ora descrito foi concatenado por dois grupos econômicos: grupo LASA e grupo DESTRO. LASA, B2W, ST Importações e QSM, pertencentes ao grupo LASA, são empresas que possuem estreitas ligações, tanto entre seus dirigentes como entre seus quadros de acionistas. Este grupo é o operador e maior beneficiário do esquema de interposição montado, sendo composto de várias empresas, a maioria voltada para o varejo de eletroeletrônicos e de produtos de utilidade doméstica no mercado nacional.

O denominado Grupo DESTRO opera no mercado formal como um grupo atacadista; fornecedor principalmente de gêneros alimentícios e produtos de higiene e limpeza, mas também atuando, em menor grau, no segmento de eletroeletrônicos e de utilidades para o lar. No período fiscalizado, a Destro Brasil representa este grupo, e diferentemente de QSM, não atua exclusivamente para o grupo LASA. ST Importações foi utilizada pelo Grupo LASA para seus objetivos próprios, e não aqueles previstos no contrato social da primeira. Assim, verificou-se que ST servia ao objetivo de ocultar os reais beneficiários das operações de importação do grupo, e desta maneira afastar a incidência do IPI na saída das mercadorias, após a sua importação. Este “modus operandi”, detalhadamente descrito ao longo do presente, efetivamente caracteriza a interposição fraudulenta de pessoas, combatida pela legislação de regência. Avançando, foi possível também comprovar que quem financiava as operações formalmente realizadas por ST Importações, bem como as suas despesas operacionais e financeiras, foram LASA e B2W. Com uma análise macro dos registros contábeis, da movimentação financeira do grupo, e, sobretudo, do encadeamento artificial das operações, foi possível verificar um complexo mecanismo arquitetado com o objetivo de diminuir a base tributável de impostos incidentes, em LASA e B2W, conforme será detalhado no presente relatório.

...

Enquanto Destro Brasil atua com outras empresas, QSM Distribuidora praticamente só atua pra o grupo LASA, constituindo o seu único negócio. Como se verá adiante, DESTRO Brasil e QSM prestavam-se à blindagem de Lojas Americanas e B2W, tendo cedido seus nomes para o acobertamento de operações dirigidas pelo Grupo LASA, composto por Lojas Americanas e B2W. Conforme caudaloso histórico das operações de ST, relatado nos autos que a Fiscalização vem formalizando desde 2016, observa-se a reiteração dos seguintes procedimentos:

a) Toda a mercadoria nacionalizada por ST Importações em uma Declaração de Importação tem sido, destinada, afinal, a um único real adquirente: LASA ou B2W. Mesmo com o fracionamento das mercadorias nacionalizadas por uma única Declaração de Importação em várias NF-e de Saída distintas, emitidas em nome de empresas intermediárias, no caso QSM Distribuidora e Destro Brasil, não se observou destinação de parte das mercadorias nacionalizadas em uma mesma

Declaração de Importação a reais adquirentes distintos; somente a filiais distintas de um mesmo real adquirente.

b) Um curto intervalo de tempo médio a separar a data da emissão da NF-e de Entrada das mercadorias nacionalizadas na ST Importações Ltda. da data de emissão da NF-e de Saída das mesmas para QSM Distribuidora e Destro Brasil e destas para B2W e Lojas Americanas.

c) ST operava quase que exclusivamente para importar mercadorias que, ao final, eram destinadas unicamente à Lojas Americanas e B2W;

4.1. As relações entre as empresas

4.1.1. Grupo LASA

É o operador e maior beneficiário do esquema de interposição montado, sendo composto de várias empresas, a maioria voltada para o varejo de eletroeletrônicos e de produtos de utilidade doméstica no mercado nacional. Dentre as empresas do grupo LASA destacam-se, na abordagem do presente trabalho:

Lojas Americanas (LASA), B2W, ST Importações e QSM Distribuidora. Essas empresas possuem estreitas ligações, tanto entre seus dirigentes como entre seus quadros de acionistas, demonstrando centralização gerencial, como se pode observar nos quadros a seguir:

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

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

Fonte: Radar

... Conforme consta do cadastro de ST Importações, seu sócio majoritário é a empresa B2W COMPANHIA DIGITAL (99,99%), enquanto Lojas Americanas (LASA) é seu sócio minoritário (0,01%). Como publicado no DOERJ do dia 29/01/2014, o sócio controlador da B2W COMPANHIA DIGITAL é Lojas Americanas S/A, com 62,23% de seu capital. Sendo assim, podemos considerar, grosso modo, que Lojas Americanas seria a controladora de fato da ST Importações LTDA.

Além disso, vários administradores, destacados acima, também constam da Relação de Sócios/Dirigentes de Lojas Americanas e/ou B2W Companhia Digital, como seus executivos ou ex-executivos. O grupo LASA controla, além da rede de varejo das Lojas Americanas, uma gama de empresas com atuação no comércio eletrônico como o SUBMARINO e o SHOPTIME. Algumas dessas empresas, no entanto, não possuem CNPJ próprio, tratando-se de meras marcas comerciais atuando em nome de B2W.

4.1.2. Grupo DESTRO

O denominado Grupo Destro é composto por duas empresas operacionais: Destro Brasil e Comercial Destro. Juntas elas são responsáveis por uma rede de distribuição no atacado que fornece principalmente gêneros alimentícios e produtos de higiene e limpeza, mas também atua, em menor grau, no segmento de eletroeletrônicos e de utilidades para o lar. As empresas operam em todo o Brasil, com ênfase na região Sul do país e no estado de São Paulo, onde se localizam seus estabelecimentos. Além dessas empresas, o grupo possui uma holding que concentra o capital empregado, qual seja: a DESTRO PARTICIPAÇÕES S.A.

...

4.1.3. ST IMPORTAÇÕES

4.1.3.1. Constituição

A constituição da empresa ST Importações remonta a 04/11/1998.

A empresa não possui filiais e, desde 2008, sua sede está situada na Rua Walter José Correia, S/N, bairro Sertão do Maruim, município de São José - SC. O objeto social da empresa no período fiscalizado está disposto na 16ª Alteração Contratual de 18/10/2012 (dossiê 10010.045233/0119-40, ANEXO 5):

- “CLÁUSULA SEGUNDA – OBJETO SOCIAL A Sociedade tem por objeto:

(1) Importação, exportação, armazenamento e comercialização de produtos eletrônicos, eletro-eletrônicos, de informática, CD Rom's, CD's, DVD's, vídeos, periféricos, eletrodomésticos, acessórios de carros, ferramentas, peças de assistência técnica, produtos de utilidade doméstica, de ginástica, de cuidados pessoais, de lazer, brinquedos, brindes, produtos de higiene, equipamentos médico-hospitalares, massageadores, cosméticos, perfumes, produtos dietéticos, têxteis, jóias [sic], alimentos, bebidas em geral (alcoólicas e não alcoólicas), barcos, veículos, produtos químicos, tais como sulfato de sódio anidros, pasta química de conífera, fibra longa branqueada em bobina (celulose), gel polímero, material de construção em geral, carbonato de sódio, soda cáustica em escamas, não tecidos à base de petróleo;

(2) representação comercial;

(3) a assessoria empresarial e

(4) importação por conta e ordem de terceiros.” O quadro societário de ST Importações é composto por B2W e por LOJAS AMERICANAS, na razão de 99,99% e 0,01% respectivamente (ANEXO 4A).

Sendo o quadro social do Importador composto tão somente por pessoas jurídicas, relevante se faz a análise de seu quadro de dirigentes/administradores.

4.1.3.2. Administradores A tabela abaixo lista os administradores de ST Importações. Elaborada com informações constantes ao sistema RADAR, a tabela demonstra não só que se deve considerar a empresa ST Importações como integrante do denominado Grupo LASA, como também demonstra a profunda

inter-relação existente entre as empresas do referido Grupo (ANEXOS 4A, 6A, 7A e 8A):

... A inter-relação acima demonstra ser inverossímil o desconhecimento, por parte dos administradores de ST Importações, da destinação final das mercadorias por ela importadas para as empresas B2W e Lojas Americanas. ... É evidente que ST, Destro e QSM adotam a formalidade da IN RFB nº 634/2006 (Planilhas A1 e A2), para afastar B2W e LASA de figurarem como protagonistas no comércio exterior.

Na verdade, considerando que o coração do Grupo é LASA, as outras - ST e QSM - são mecanismos de aproveitamento da formalidade em favor da interposição fraudulenta. Quanto a DESTRO, seu objeto é a distribuição e venda atacadista, sendo aproveitada sua estrutura de estoque pelo Grupo LASA, de acordo com as próprias informações de LASA e B2W em resposta aos Termos 71/2019 e 72/2019.

...

4.1.3.6. Fluxos Financeiros

ST Importações possui as seguintes rubricas referentes a Bancos – Contas Correntes: 1.1.01.02.81 'Banco Bradesco SA 89441-9' 1.1.01.02.21950 'Banco do Brasil SA 5843' 1.1.01.02.14604 'Banco Itaú SA C/C 13642-2' 1.1.01.02.14605 'Banco Itaú SA C/C 13643-0' 1.1.01.02.14647 'Banco Modal SA C/C 3688' 1.1.01.02.14648 'Banco Modal SA C/C 3689-0' 1.1.01.02.20242 'Banco Santander SA', e 1.1.01.02.7900 Caixa Econômica Federal Analisando-se a escrituração contábil de ST Importações no sistema Contágil, verifica-se que os “Salários a Pagar” (conta 2.1.03.01.2476) não eram pagos diretamente aos seus próprios funcionários, mas através da empresa Fenícia, situação que ocorreu desde 2014 até, pelo menos 2016, sendo a conta de contrapartida a crédito, no momento do pagamento, 1.1.02.13.19041: 'Fenícia Banco Bradesco', conta do Ativo Circulante, no grupo 'Outros Valores a Receber' (Planilhas B2 e B3). ... A conta 'Banco Itaú SA C/C 13643-0' representa:

- a) A transferência para este banco dos recursos oriundos de DESTRO e QSM,
- b) O repasse desses recursos para outras contas (MODAL e SANTANDER) para fechar câmbio; e
- c) O repasse desses recursos para Fenícia realizar todos os pagamentos de despesas diversas com fornecedores e salários. Ou seja, ST precisa de repasses originários em DESTRO e QSM para, por meio de Fenícia, pagar suas despesas operacionais e fechar câmbio.

Adiante, será visto o que ocorre na contabilidade de DESTRO, QSM, LASA e B2W. A esta altura, já resta claro que ST Importações não possui autonomia decisória nem operacional, prestando-se como passagem para os recursos de terceiros.

4.1.3.7. Considerações sobre ST Importações

Em resumo, a ST Importações:

a) Tem sua diretoria localizada no Rio de Janeiro e composta pelas mesmas pessoas que administram as empresas destinatárias finais das mercadorias, quais sejam, Lojas Americanas e B2W, detentoras dos direitos das marcas;

b) Contrata Orsilog Soluções em Logística Ltda. para executar todas as atividades relacionadas ao desembarço das mercadorias, manuseio da carga e envio aos destinatários, bem como efetuar a contabilidade, ceder seus funcionários, o controle de contas a pagar e a receber e o pagamento dos próprios funcionários da ST Importações;

c) Possui vinte e seis funcionários, aos quais paga salário por meio de uma rubrica chamada 'Fenícia Banco Bradesco', os quais trabalham em imóvel alugado da empresa que fornece serviços de administração (Orsilog), cujo sócio é cônjuge da sócia de Fenícia;

d) Importou peças e partes para Orsilog poder prestar assistência técnica em relação aos produtos de marcas pertencentes a B2W e LASA, sem que isto fosse informado nas Declarações de Importação, as quais seguiam como se Destro e QSM fossem os verdadeiros adquirentes;

e) Importou produtos de marcas exclusivas de B2W e LASA, e os remeteu a DESTRO e QSM, o que não seria jamais admitido pelos detentores das marcas;

f) Ainda, contratou com terceiros (Seven, Sérfi e FSG) que não podem importar (CNPJ suspenso) serviços de 'agenciamento de comercial internacional' com as seguintes atribuições: -Elaboração e/ou atualização da Ficha de Produto; - Prospeção de novos fornecedores e produtos no exterior;

- Acompanhamento da produção dos novos produtos prospectados;

- Envio de amostras dos produtos à Contratante;

- Intermediação das transações comerciais;

-Acompanhamento dos embarques das mercadorias da origem até o destino final. Sendo dentre estes, uma empresa constituída por ex-sócios de Benutrix (Seven) e outra (FSG) com único sócio citado também em empreendimento localizado na Florida, este com CNPJ irregular.

É como se Lojas Americanas e B2W, em vez de contratarem a importação de suas mercadorias diretamente de uma trading, tivessem montado uma pessoa jurídica (ST Importações) com o único objetivo de que fosse esta empresa a contratar a trading, e não elas.

Tais constatações corroboram a afirmativa de que Lojas Americanas e B2W previamente às importações são os destinatários finais das mercadorias e são as pessoas jurídicas que comandam todas as decisões de ST Importações, principalmente as “decisões de compra, quantidade e quando será efetuada a importação”, nos termos do trabalho acadêmico citado. Esta estrutura demonstra claramente que ST Importações importava as mercadorias demandadas por seus controladores, destinatários finais dos bens, e, ao longo deste Auto,

demonstraremos que, além de funcionar como um “braço de execução” das importações do Grupo LASA, a autuada foi utilizada para ocultar a participação das empresas B2W e Lojas Americanas nas operações de importação. ...

4.2.1.2. Responsabilidade solidária e IPI

Embora seja o importador que promova o despacho de importação em seu nome, efetue o recolhimento dos tributos incidentes sobre a importação de mercadorias (II, IPI, Cofins-Importação, PIS/Pasep-Importação e Cide Combustíveis) e, conseqüentemente, seja ele o contribuinte dos tributos federais incidentes sobre as importações, a empresa adquirente ou encomendante das mercadorias é também o responsável solidário pelo recolhimento desses tributos, bem como pelas infrações, seja porque ambos têm interesse comum na situação que constitui o fato gerador dos tributos, seja por previsão expressa de lei.

Com relação ao IPI, conforme estabelece o artigo 13 da Lei nº 11.281/2006, a empresa adquirente ou encomendante é equiparada a estabelecimento industrial e, portanto, é contribuinte desse imposto.

Conseqüentemente, o adquirente ou encomendante deverá, ainda, recolher o imposto incidente sobre a comercialização no mercado interno das mercadorias importadas e cumprir com as demais obrigações acessórias previstas na legislação desse tributo, podendo ainda aproveitar o crédito de IPI originário da operação de aquisição das mercadorias do importador.

Ademais, em razão da sua responsabilidade solidária, a empresa adquirente ou encomendante, por força do artigo 70 da Lei nº 10.833/2003, deverá manter, em boa guarda e ordem, os documentos relativos às transações que realizar, pelo prazo decadencial estabelecido na legislação tributária a que está submetida, e apresentá-los à fiscalização aduaneira quando exigidos.

Por força da presunção legal estabelecida no § 2º do artigo 11 da Lei nº 11.281/2006, se a importadora e a encomendante não cumprirem com todos os requisitos e condições estabelecidos na legislação de importação por encomenda, para fins fiscais, a importação realizada será considerada por conta e ordem de terceiro não declarada.

Quanto às penalidades aplicáveis, a ocultação do sujeito passivo ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, é infração punível com a pena de perdimento das mercadorias (art. 23, caput, V, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/02 e pela Lei nº 12.350/10).

Além da pena de perdimento da mercadoria, a pessoa jurídica que ceder seu nome para acobertamento de terceiros em operações de comércio exterior deverá responder também pela multa do art. 33 da Lei nº 11.488/2007, conforme será visto adiante.

...

A ocultação do real adquirente dos produtos estrangeiros consiste numa atividade-meio, geralmente utilizada para tentar ocultar outras infrações e objetivos visados pelos infratores, como por exemplo:

- a) em caso de lançamento de crédito tributário, o patrimônio do real adquirente é protegido da execução fiscal;
- b) o real adquirente perde a condição de contribuinte do IPI por equiparação a estabelecimento industrial;
- c) no caso de importador e exportador vinculados, busca-se fugir da legislação de Preço de Transferência e de Valoração Aduaneira, possibilitando que as empresas vinculadas alterem o custo das mercadorias importadas e de suas Receitas da forma que lhes for mais conveniente e
- d) "lavagem" ou ocultação de bens, direitos e valores.
- e) desoneração tributária nos reais adquirentes através da lavancagem dos valores das mercadorias nas empresas intermediárias.

A interposição fraudulenta pode ser presumida ou real. A hipótese de interposição fraudulenta presumida é observada nos casos em que o importador ostensivo não prova a origem dos recursos empregados em operações de comércio exterior. Nesta situação, é lícito ao agente fiscal presumir a existência de um sujeito oculto que supostamente financiaria a importação e que ao final seria o destinatário dos bens importados.

A segunda hipótese é aquela em que o agente fiscal identifica o real beneficiário da importação, seja pela logística da operação indicando que a mercadoria foi adquirida para atender a encomendante ou adquirente predeterminado, seja por identificar a origem dos recursos utilizados para arcar com a operação internacional.

São exatamente estes tópicos que serão analisados a seguir, onde examinaremos a relação de fato existente entre ST Importações, Destro Brasil, QSM Distribuidora, LOJAS AMERICANAS e B2W.

4.3. As operações

ST Importações é o braço do Grupo LASA constituído para realizar a importação das mercadorias comercializadas pela rede varejista. No curso dos levantamentos realizados, ficou demonstrado que as mercadorias importadas por ST Importações são inicialmente revendidas às empresas do Grupo DESTRO, que as revende em seguida aos pontos de venda do Grupo LASA.

Ou seja: os destinatários das mercadorias importadas por ST Importações são as LOJAS AMERICANAS e a B2W, que as recebem através das empresas comerciais do grupo DESTRO, este atuando no esquema como mero intermediário e/ou transportador.

4.3.1. O “Estudo de Caso” e os documentos fiscais

ST Importações participou como empresa importadora ostensiva de um planejamento tributário e aduaneiro que visava ocultar das autoridades nacionais a condição de real adquirente das mercadorias importadas e de contribuinte do IPI das empresas LOJAS AMERICANAS e B2W, responsáveis pelo comando das operações de importação.

...

4.3.3. O perfil das operações

Como visto acima, maciçamente ST opera com DESTRO e QSM como declarados adquirentes, em patamares acima de 97% do total CIF em reais de suas importações, tanto no segundo semestre de 2015, quanto no ano de 2016. ... Observa-se uma perfeita segregação de destino da mercadoria nacionalizada.

Mesmo com o fracionamento das mercadorias nacionalizadas por uma única DI em várias NFe de Saída distintas, não se observou destinação de parte das mercadorias nacionalizadas em uma mesma DI a reais adquirentes distintos, mas somente a filiais distintas de um mesmo real adquirente.

Ou seja, a destinação total de uma DI para filiais de somente um cliente final indicam não haver em DESTRO, nem em QSM, qualquer etapa comercial de busca de clientes e de venda para determinação da destinação final da mercadoria.

4.3.4. Verificação da origem dos recursos

A operação feita de acordo com as normas aplicáveis, para encomendante predeterminado, ocorre quando uma pessoa jurídica interessada em uma determinada mercadoria contrata uma outra pessoa jurídica, na qualidade de importadora, no caso, ST Importações, para que esta, com seus próprios recursos, providencie a importação dessa mercadoria e a revenda posteriormente para a empresa encomendante.

Esta empresa encomendante, que teria o desígnio de importar e correria os riscos da operação, depois de receber as mercadorias, as colocaria no mercado, fosse esse seu objetivo com comercial varejista, por exemplo, e naturalmente que haveria uma demora natural em se encontrar interessados.

Diferentemente do esperado, no caso em tela, identificou-se que a destinação das mercadorias era para Lojas Americanas, B2W e também ORSILOG (assistência técnica), revelando que faticamente os detentores do desígnio de importar, ou seja, os reais beneficiários, eram terceiros, a saber, Lojas Americanas e B2W.

Muito importante observar que DESTRO e QSM não buscam, para estas mercadorias, clientes no mercado nacional, comportando-se como estruturas de estoque para a comodidade de LASA e B2W – são a etapa de distribuição. Com o objetivo de verificar, por amostragem, se a movimentação de valores entre as empresas se coaduna com as constatações anteriores, a auditoria ingressou então no seu exame.

Neste ponto, os objetivos seriam a identificação de como os recursos circulavam entre as empresas, a sua correlação com o fechamento de câmbio, com pagamento de tributos, e com a compra e venda das mercadorias, e assim algumas operações financeiras foram selecionadas.

Desta forma, a fiscalização estabeleceu os seguintes pontos a serem abordados:

1º) Com que recursos ST Importações pagou câmbio e tributos (debitados on-line quando do registro das DIs), despesas operacionais e empréstimos bancários obtidos.

2º) Com que o recursos DESTRO e QSM pagaram as compras de ST Importações

3º) A correlação entre as mercadorias vendidas e os valores recebidos.

...

Objetivamente, constatamos o seguinte:

1º) LASA oxigena ST por meio da conta de DESTRO no Bradesco, sabendo-se que as rubricas contábeis não têm nomes fantasiosos e o controle financeiro de um grande atacadista não pode se dar ao diversionismo. DESTRO pôs seu cliente LASA para conversar com seu fornecedor declarado ST por meio da rubrica 'LASA conta Bradesco' (Planilha B9);

2º) Os pagamentos de faturas de LASA a DESTRO são pontuais a necessidades de financiamento de ST, os quais, por sua vez, são pontuais a pagamentos a Fenícia e a tributos do comércio exterior;

3º) ST pratica pagar primeiro a Fenícia, contando com pagamentos de DESTRO e QSM no dia seguinte, logo estes pagamentos a Fenícia são pontuais a recebimentos de DESTRO e QSM;

4º) ST precisa dos recebimentos de seus dois maiores clientes para suprir a conta no Santander, por meio da qual faz pagamentos a fornecedores estrangeiros em datas específicas, não de modo esparso, dia a dia;

5º) Os pagamentos de tributos do comércio exterior indicam as declarações de importação e seus respectivos 'POs' – 'purchase orders', o que aponta para uma organização dos registros de importação conforme os pedidos previamente feitos;

6º) A rubrica 'DI não desembaraçada' na contabilidade de ST funciona sem que haja realmente DI não desembaraçada e por isso não condiz com a descrição de seu histórico "débito de adiantamentos de importação";

7º) Embora haja registros quase diários de declarações de importação (Planilhas A1 e A2), os pagamentos de DESTRO e QSM aglutinam-se em datas específicas – como visto acima, alguns depósitos prestam-se nitidamente a suprir, poucos dias depois, liquidações de câmbio e despesas sob a rubrica 'Fenícia'. Não há registro de histórico de pagamentos em contrapartida de importações específicas, mas recebimento de recursos descritos de modo genérico: "Recebimento DESTRO BRASIL DISTRIBUIÇÃO LTDA";

8º) Quando ST usa recursos das aplicações financeiras, seja para envio a outros bancos para liquidar câmbio, seja para pagar despesas e tributos, percebe-se que a origem primeva desse numerário são os depósitos de DESTRO e QSM. Cabe lembrar o volume de mais de 97% dos recursos aportados nesta conta de ST advêm de DESTRO e QSM;

9º) DESTRO opera com ST por meio de uma rubrica chamada 'LASA BRADESCO', o que demonstra como este distribuidor buscou organizar seus registros casando o importador com seu respectivo cliente, assumindo, assim, o papel de 'biombo' entre LASA e as operações de comércio exterior registradas em nome de ST. Evidencia-se aí que DESTRO não era o destinatário final das mercadorias importadas, pois os recursos fluem de LASA para ST, de modo metódico; não há aleatoriedades ou coincidências. Recorde-se como as mercadorias seguem, de modo organizado, conforme seu tipo e classificação fiscal, para LASA ou B2W (naquela, roupas, comestíveis e brinquedos; nesta, todos os livros, por exemplo, mas também utilidades de marcas registradas como FUN KITCHEN);

10º) Embora ST tenha outros clientes, considerando que a movimentação destes, somada, resulta em 1,2% do total dos movimentos a débito da rubrica 'clientes', podemos afirmar que DESTRO (sendo a ponte de LASA) e QSM fornecem maciçamente os recursos financeiros de ST, em datas certas e de modo aglutinado, quer seja para este pagar imediatamente seus fornecedores por meio da rubrica 'Fenícia', quer seja para recolher os tributos do comércio exterior, ou para liquidar câmbio pontualmente. Tratam-se de aportes pontuais destinados a suportar as despesas operacionais, os tributos a recolher e as liquidações de câmbio.

11º) Como vimos, DESTRO é o anteparo para que não se veja, imediatamente, que é LASA a enviar recursos para ST funcionar, todo o tempo.

12º) Combinando estas constatações com o fluxo temporal das mercadorias, rastreadas pelos NCM, conforme amostragem vista acima, podemos aferir que ST é, na verdade, o grupo LASA a operar as importações;

13º) DESTRO e QSM prestaram-se a blindagem contra o controle das importações, impedindo a imediata visualização do grupo LASA pela RFB, naquelas operações de importação.

...

4.3.4.1.2. Descontos Concedidos.

Como era previsto, os descontos concedidos por ST a QSM e DESTRO são mais impactantes que os valores concedidos a outros clientes. Em 2015 somente foram concedidos descontos a QSM e DESTRO, no total de cerca de 21 milhões de reais (planilha H1).

Em 2016, os descontos concedidos a outras empresas (menos que 12 mil reais), não atingem nem 1% do total de descontos concedidos naquele ano: mais de 24

milhões de reais (planilha H2). Abaixo, estão consolidados os descontos concedidos por ST a DESTRO e a QSM, em 2016, conforme extração de dados da planilha H2:

...

Observando a planilha H3 referente à rubrica 'Descontos Obtidos' na contabilidade de QSM, no ano de 2016, observamos que esta pessoa jurídica relaciona-se com outras, além de ST. Constatamos, em primeiro lugar, um fato curioso: em 21/07/2016, contra o recebimento de LOJAS AMERICANAS pelo pagamento de diversas notas fiscais, QSM escriturou o pagamento de diversas notas fiscais de ST, concedendo descontos a LASA no mesmo dia.

Os demais 'descontos obtidos' de ST não guardam proporção com os valores dos pagamentos, sendo representados quase sempre por múltiplos de 50.000. Destacamos alguns: Em 31/08/2016 foram obtidos descontos aparentemente integrais sobre as notas fiscais emitidas por ST: 58819, 58849, 58852 e 58853. Em 03/10/2016 foram obtidos descontos sobre as notas fiscais 59308, 59313 e 59320.

Os valores consignados em cada uma era em torno de 250 mil, mas os descontos referentes às NF 59313 e 59320 foram de 150 mil reais, para cada uma. Ou seja, descontos de mais de metade do valor da NF. Ao longo do ano de 2016, o peso de ST nas negociações de QSM foi reduzindo-se, incrementando-se o relacionamento com outras pessoas jurídicas.

Entretanto, somando-se todos os descontos obtidos de ST em 2016 chegamos a R\$7.464.784,62, valor que, se não corresponde exatamente aos descontos escriturados por ST como concedidos a QSM, corresponde a 90% da rubrica 'Descontos Obtidos', em QSM naquele ano, vide planilha H4. Observando a mesma planilha H4, e desdobrando a rubrica 'Descontos Concedidos', obtemos a planilha H5, onde podemos constatar que QSM somente concedeu descontos a LASA e B2W, apesar de ter se relacionado com outras empresas.

Não somente isto aconteceu, como contrariando as práticas mais elementares de defesa econômica – não conceder mais descontos aos clientes do que obtém dos fornecedores -, os descontos concedidos assomam mais de 14 milhões, ou seja, são quase 100% maiores que os descontos obtidos.

Quanto a DESTRO, a planilha H6 desdobra a rubrica 'Descontos Obtidos', em 2016, na qual se pode constatar que o saldo final de R\$17.405.884,37 é muito próximo do total de descontos concedidos a ela por ST (R\$17.137.893,08). Já na rubrica 'Descontos Concedidos' (planilha H7), na contabilidade de DESTRO em 2016, o total de descontos concedidos resulta em R\$16.765.732,01.

Identificamos todos os descontos concedidos ao Grupo LASA e elaboramos a planilha H8, onde se pode constatar que a soma desses descontos resultou em R\$ 14.233.506,24, ou seja, DESTRO concedeu ao Grupo LASA cerca de 85% dos descontos concedidos a todos os seus clientes. Na planilha H6 também se anota que os 'descontos obtidos' por DESTRO ocorrem por pagamento antecipado a ST.

Ou seja, a conta “LASA” paga antecipadamente a ST as compras de mercadorias – as quais serão importadas.

Mas se os descontos dizem respeito às antecipações de “LASA”, e considerando que LASA ou B2W serão os destinatários finais de todas as mercadorias trazidas por ST como importador de DESTRO, se LASA está, afinal, dirigindo ST (mesmo quadro societário), os descontos concedidos pelo Grupo LASA a DESTRO são, afinal, numerário que circula em direção a ST. Assim podemos observar como QSM e DESTRO fornecem uma ponte entre recursos de LASA e B2W para ST.

...

4.3.4.2. Registros Contábeis de DESTRO e QSM.

Foi exaustivamente demonstrado como ST IMPORTAÇÕES recebe recursos de DESTRO e QSM, não conforme a circulação de mercadorias, acompanhando o trânsito de notas fiscais – como seria de se esperar entre cliente e fornecedor –, mas pontualmente às necessidades de ST para pagamento de fornecedores, despesas operacionais e liquidação de contratos de câmbio – de acordo com uma logística de grupo econômico.

...

4.4. Grupo Econômico e Transparência

Resta exaustiva e minuciosamente demonstrado como ST, QSM, DESTRO, LASA e B2W atuaram de forma concertada, importando ST conforme pedidos do Grupo LASA, prestando-se DESTRO e QSM a blindar a atuação destas duas.

...

O Grupo LASA planejou, como estratégia de expansão, especializar determinadas empresas em certas atividades: assim, ST fica com as importações e QSM, com a distribuição. No entanto, o Grupo sabe que, ao pedir mercadorias importadas a QSM, já sabe que quem as importará será ST, e sabe que essas importações ocorrerão exatamente para atender aos seus pedidos – não há aleatoriedade ou escolha posterior de produtos, mas pedidos anteriores às importações.

Logo, o Grupo LASA sabe que não é QSM o real adquirente, pois que as recebe para distribuição a LASA ou B2W, e não para revenda própria. Se LASA e B2W sabem ser as reais adquirentes, mas fazem declarar como tal QSM e DESTRO, que não são as reais adquirentes, mas distribuidoras, então LASA e B2W, no mínimo, não estão compartilhando esta informação com o Fisco. Entretanto, sabe-se que deveriam fazê-lo; seria, simplesmente, declarar a verdade dos fatos.

Então, não importa se LASA e B2W quiseram ou não compartilhar com o Fisco a verdade sobre os fatos: objetivamente, não compartilharam, pois ainda foi inserida informação diversa da realidade, nas DIs. Alguém poderia afirmar que não foram LASA nem B2W que promoveram as importações, operacionalmente; foi ST. Conforme o raciocínio anterior, ST pertence a um grupo econômico que se move para atender as demandas de LASA e B2W.

Neste grupo não há como ST Importações não saber que ela é a empresa especializada nas importações. E ST também sabe ser DESTRO BRASIL DISTRIBUIÇÃO e QSM DISTRIBUIÇÃO E LOGÍSTICA dois distribuidores; e foi comprovado como as efetivamente mercadorias seguem para LASA e B2W, os reais adquirentes.

O Grupo LASA, em sua estratégia de expansão no país, não compartilhou as reais informações sobre suas operações de importação com a Administração Pública, inserindo informações que sabia serem inverídicas nas Declarações de Importação: DESTRO e QSM não são os reais adquirentes, mas LASA e B2W. É lícito às empresas atuarem em grupo econômico, mas alguém poderia afirmar que suas inovações logísticas são incompreendidas pela burocracia; a isto se responde que as inovações logísticas e as ações do grupo econômico devem se apresentar transparentes para o Fisco, pois a atividade econômica possui um compromisso muito maior com a sociedade e a lei do que os compromissos firmados com o mercado.

Temos observado que o argumento de atuação em grupo econômico vem derrubando autuações fundadas na constatação de ocultação de real adquirente no comércio exterior. Uma tese de defesa muito recorrente alega que as empresas, sim, atuam em grupo econômico e que nisso não há nada de ilícito. Mas não é esta a pergunta.

A pergunta que a Administração Pública faz aos operadores do comércio exterior é: quem está operando de fato no comércio exterior? Não se trata de mero diversionismo ou detalhe burocrático a superar: trata-se de controlar o fluxo financeiro de operações de comércio exterior e de permitir ao Estado visualizar quem são os reais operadores daquele ambiente.

...

Tanto LASA quanto B2W sabiam que estavam realizando operações por conta e ordem às empresas Destro e QSM, pois eram elas que controlavam a importadora ST Importações, responsável pelo registro das DIs. Entretanto, nem LASA, nem B2W, nunca providenciaram requerimento à Receita Federal solicitando sua vinculação à ST Importações, à Destro Brasil ou à QSM, nem formalizaram as operações de forma correta.

Elas preferiram manter-se ocultas do fisco nos processos de importação, dando a aparência de que as empresas Destro e QSM Distribuidora eram de fato as reais adquirentes das mercadorias (fato reforçado na resposta às intimações 86 e 114, conforme visto acima).

...

5. Responsabilidade das partes. A irregularidade das operações das LOJAS AMERICANAS e da B2W (Grupo LASA) com o Grupo Destro não reside na terceirização das atividades de importação, opção bastante comum entre organizações que optam por focar-se no objeto principal de seu negócio. A

escolha entre importar mercadoria estrangeira por conta própria ou por meio de um intermediário é livre e perfeitamente legal, seja esse intermediário um prestador de serviço (importação por conta e ordem) ou um revendedor (importação por encomenda).

Entretanto, para que seja considerada regular, a importação realizada por uma empresa, por encomenda ou ordem de uma outra, deve atender a determinados Requisitos, Condições e Obrigações Tributárias Acessórias previstos na legislação, bem como observar o Tratamento Tributário Específico dispensado a esse tipo de operação.

Nenhum desses Requisitos, Condições e Obrigações Tributárias Acessórias foi cumprido por B2W, LOJAS AMERICANAS, Destro Brasil ou ST Importações. A IN RFB 1288/2012 regulou a importação por conta e ordem até dezembro de 2015, tendo sido revogada pela IN RFB nº 1603/2015, ainda vigente.

Para que fosse possível o registro da Declaração de Importação (DI), era necessário ainda a vinculação entre o importador e o adquirente, ambos previamente habilitados para operar no Siscomex. Atualmente a IN RFB 1603/2015 dispõe sobre a necessidade da habilitação e vinculação dos importadores e empresas que desejam operar por conta e ordem de terceiros.

A fim de promover o despacho aduaneiro das mercadorias importadas, conforme determinava o artigo 3º da IN SRF nº 225/02, então vigente, as seguintes condições também deverão ser atendidas:

- a) A fatura comercial deve identificar o adquirente da mercadoria, ou seja, contra ela devem ser faturadas as mercadorias, pois a fatura deve refletir a transação efetivamente realizada com o vendedor ou o transmitente das mercadorias;
- b) Nos termos dos arts. 86 e 87 da IN SRF nº 247/02, a pessoa jurídica importadora deverá, entre outros, emitir, na data em que se completar o despacho aduaneiro, nota fiscal de entrada das mercadorias, informando, entre outros, em linhas separadas, o valor de cada tributo incidente na importação;
- c) A empresa importadora deverá ainda evidenciar em seus registros contábeis e fiscais que se trata de mercadorias de propriedade de terceiros, registrando, ainda, em conta específica, o valor das mercadorias importadas por conta e ordem de terceiros, pertencentes aos respectivos adquirentes; e d) A empresa importadora deverá emitir, na data da saída das mercadorias de seu estabelecimento e obrigatoriamente tendo como destinatário o adquirente da importação: i. Nota de saída, na qual conste, entre outros: o valor das mercadorias, acrescido dos tributos incidentes na importação; o valor do IPI calculado; e o destaque do ICMS; e
- ii. Nota fiscal de serviços, pelo valor dos serviços prestados ao adquirente, constando o número das notas fiscais de saída das mercadorias a que correspondem esses serviços. Caso o adquirente determine que as mercadorias

sejam entregues em outro estabelecimento, nos termos do artigo 88 da IN SRF nº 247/02, devem, ainda, ser observados os seguintes procedimentos:

- a) A pessoa jurídica importadora deve emitir nota fiscal de saída das mercadorias para o adquirente; e
- b) O adquirente deve emitir nota fiscal de venda para o novo destinatário, com destaque do IPI, com a informação, no corpo da nota fiscal, de que a mercadoria deverá sair do estabelecimento da importadora, bem assim com a indicação do número de inscrição no CNPJ e do endereço da pessoa jurídica importadora. Tanto LASA quanto B2W sabiam que estavam realizando operações por conta e ordem às empresas Destro e QSM, pois eram elas que controlavam a importadora ST Importações, responsável pelo registro das DI's .

Entretanto, nem LASA, nem B2W, nunca providenciaram requerimento à Receita Federal solicitando sua vinculação à ST Importações, à Destro Brasil ou à QSM, nem formalizaram as operações de forma correta. Elas preferiram manter-se ocultas do fisco nos processos de importação, dando a aparência de que as empresas Destro e QSM Distribuidora eram de fato as reais adquirentes das mercadorias (fato reforçado na resposta às intimações 86 e 114, conforme visto acima).

Insta destacar que, segundo o art.136 do CTN, no âmbito do Direito Tributário, em regra, a responsabilidade por infrações é objetiva e independente da vontade do sujeito, prescindindo do elemento volitivo. Nessa linha, desta feita no âmbito do Direito Aduaneiro, dispõem os art. 94 e 95, da Lei Aduaneira, e o parágrafo único, do art. 673, do RA, que consagram o princípio da responsabilização objetiva como regra para as infrações aduaneiras. Porém, caso exista disposição legal em contrário, como a expressa no inciso V, do art. 23, do DL nº 1.455 de 07/04/1976, a exigir que exista a fraude ou a simulação, a responsabilidade passa a ser subjetiva, dependendo da intenção do agente.

...

Tal entendimento compactua-se com Carvalho⁸ (2007) para quem a ocultação do real adquirente dos produtos estrangeiros consiste numa atividade-meio, geralmente utilizada para tentar ocultar outras infrações e objetivos visados pelos infratores, como por exemplo:

- a) blindar o patrimônio do real adquirente contra execuções fiscais;
- b) evitar que ele assuma a condição de contribuinte do IPI por equiparação a estabelecimento industrial;
- c) por meio da aparência de livre relação negocial, negando-se a relação societária, busca-se escapar à legislação do Preço de Transferência e de Valoração Aduaneira, possibilitando que as empresas vinculadas alterem o custo das mercadorias importadas e de suas Receitas da forma que lhes for mais conveniente; e d) "lavagem" ou ocultação de bens, direitos e valores.

Cabe ressaltar que a fraude sempre decorre da prática de atos legais em si mesmos, mas com a finalidade ilícita de prejudicar terceiros ou, pelo menos, frustrar a aplicação de determinada regra jurídica. Por fim, no que tange à responsabilidade da ST Importações (empresa importadora), por força do disposto no art. 3º da IN SRF nº 634/2006, além dos nomes de Destro Brasil e QSM, ela deveria ter indicado o nome de LOJAS AMERICANAS e da B2W ao registrar as Declarações de Importação, pois as adquirentes eram aquelas, enquanto Destro e QSM Distribuidora eram apenas mais uma interveniente.

Conforme já demonstrado, a profunda inter-relação existente entre as empresas do Grupo LASA, que compartilham vários de seus administradores, bem como a dependência financeira de ST em relação ao grupo LASA, seja para quitar câmbio e tributos, seja para pagar todas as suas despesas operacionais e financeiras, torna inverossímil o desconhecimento, por parte de ST Importações, da destinação final das mercadorias por ela importadas para as empresas B2W e LOJAS AMERICANAS ou de que estas eram as reais adquirentes das mercadorias.

Tais observações demonstram a participação consciente da empresa ST Importações. no esquema de interposição fraudulenta operado pelo grupo LASA visando especificamente a ocultação das empresas LOJAS AMERICANAS e B2W, devendo responder pela infração de “cessão de nome para acobertar reais intervenientes ou beneficiários”.

6. Conclusão O art. 33 da Lei n.º 11.488/2007 consigna a aplicação de multa, no montante de 10% do valor da operação, à pessoa jurídica que ceder seu nome para a realização de negócios de comércio exterior em que se acoberte os reais intervenientes ou beneficiários.

...

A multa de 10% por operação foi aplicada sobre o valor aduaneiro das Declarações de Importação da planilha A2, conforme cálculos efetuados pela Safira e observado o valor mínimo de R\$5.000,00 por DI, nos termos do art. 33 da Lei n.º 11.488/2007, apurando-se o valor de R\$ 42.755.940,59 (quarenta e dois milhões setecentos e cinquenta e cinco mil novecentos e quarenta reais e cinquenta e nove centavos) .(grifo da transcrição).

Cientificado, em 15/07/2019 (fls. 8962), o contribuinte apresentou, em 14/08/2019, a impugnação juntada às fls. 8968/9031 e seguintes, alegando que seria indevida a aplicação da multa por cessão de nome, pois não teria ocorrido qualquer dano ao erário que pudesse justificar a aplicação da referida pena, bem como que a ST teria apenas importado mercadorias por encomenda da Destro Brasil e da QSM. Resumidamente são as seguintes as alegações que sustentam sua tese de defesa: - da não ocorrência dos requisitos para a caracterização de uma interposição fraudulenta ou de uma cessão de nome, em razão de que não teria ocorrido de fraude/dolo, pois não teria havido qualquer prejuízo ao erário pela importação dos produtos mediante encomenda da Destro e da QSM;

- no caso concreto não foi comprovada sequer uma vantagem obtida ou conduta dolosa das empresas mencionadas no TVF em decorrência da importação por encomenda realizada pela Impugnante em conjunto com a Destro Brasil e a QSM. Pelo contrário, a existência da Impugnante, 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 LASA ou pela B2W;

- não existiriam os danos supostamente identificados pela fiscalização

(a) tributação a menor do IPI: e

(b) impossibilidade de identificação dos destinatários finais das mercadorias; - a IN SRF 1.861/20018, que dispõe sobre os requisitos e condições para a realização de operações de importação por conta e ordem de terceiro e por encomenda teria reforçado toda a validade das operações realizadas pela impugnante;

- a SRF teria reconhecido não haver qualquer irregularidade em procedimentos com a utilização de pessoa jurídica importadora contratada para promover, em seu nome e com recursos próprios, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria estrangeira por ela adquirida no exterior e destinada a outra pessoa jurídica no Brasil;

- no caso concreto os procedimentos teriam sido todos legais, devidamente documentados e os tributos foram todos recolhidos;

- não procederia a alegação da fiscalização de que haveria a quebra da cadeia do IPI e que esse seria um dos objetivos principais da suposta simulação realizada pela Impugnante, conforme consta às fls. 268, na medida em que a interposição da Destro Brasil ou da QSM afastaria o cumprimento dos requisitos previstos nos artigos 9 e 24 do Decreto no 7.212/2010 para equiparar a destinatária das mercadorias - vendedoras de produtos a varejo - a estabelecimento industrial sujeito ao recolhimento do imposto, e, portanto, impediria a ocorrência do fato gerador da exação, pois o IPI seria recolhido pela impugnante, pela Destro Brasil e pela QSM ao longo da cadeia de fornecimento dos bens para a LASA e para a B2W (doc. nº 3), inclusive com as operações de venda sujeitas a margem de lucro;

- estaria sendo apreciado perante os tribunais superiores a constitucionalidade da incidência do IPI sobre a revenda de produtos importados e que não teriam sofrido qualquer processo de industrialização;

- não haveria, nas 120 folhas que compõem o TVF, sequer uma demonstração de que a operação realizada mediante importação de produtos por encomenda da Destro Brasil ou da QSM teria gerado menor recolhimento de IPI, além de que a impugnante teria importado por encomenda da Destro Brasil e da QSM, cerca de R\$ 66.037.417,54 em produtos, sujeitos à alíquota zero ou imunes ao IPI;

- não procederia a alegação da impossibilidade de identificação dos destinatários finais das mercadorias, pois teria bastado a fiscalização verificar os documentos fiscais para rastrear a origem das mercadorias até o seu destino final, o que

comprovaria que a fiscalização não teria sido ludibriadas e teria acesso aos dados da operação;

- teria a fiscalização se valido de presunção para lavrar o presente auto, pois não haveria a indicação de dano ao erário decorrente da operação de importação por encomenda realizada entre a Impugnante e a QSM ou a Destro Brasil;

- no caso concreto não se verificaria a ocorrência de simulação comercial visto que a impugnante possuiria disponibilidade própria, efetuar a aquisição dos bens no exterior, estes seriam efetivamente adquiridos pela Destro ou pela QSM, inclusive com a realização de desembolso de caixa, bens esses que por fim seriam adquiridos destas últimas pela LASA ou a pela; B2W;

- não teria havido qualquer declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira, o que de fato teria ocorrido é que a Impugnante teria importado as mercadorias do exterior, por encomenda da Destro Brasil ou da QSM tendo pago o preço acordado com o fornecedor estrangeiro, mercadorias que por sua vez teriam sido adquiridas pela LASA ou pela B2W ;

- todos os documentos teriam sido datados corretamente, não havendo qualquer alegação ou indício de documento antedatado ou pós-datado, restando mais do que evidenciado que não teria incorrido em fraude ou simulação com o intuito de ceder o seu nome para ocultar LASA e B2W como reais adquirentes dos produtos importados pela Impugnante mediante encomenda da Destro Brasil ou da QSM;

- a simples segregação de atividades entre empresas do mesmo grupo econômico (LASA e B2W sendo varejistas e a impugnante importadora) não poderia ser classificada como fraudulenta ou simulada.

- não proceder a tentativa da fiscalização de desvirtuar os contratos firmados pela Impugnante, a fim de enquadrá-la como uma empresa sem capacidade operacional para realizar suas atividades, pois o fato de que as três empresas contratadas possuiriam maiores obrigações contratuais do que a impugnante seria uma conclusão óbvia, pois as três empresas seriam as prestadoras de serviços contratados pela Impugnante, ao passo que esta última teria como dever apenas pagar pelos serviços prestados;

- a fiscalização se esqueceria de informar que os registros de empregados juntados aos autos e datados de 2015, indicariam a existência de 12 colaboradores, incluindo coordenador de operações, gerente de importações e auxiliares de importações - não haveria que se questionar a capacidade operacional da impugnante, pois alugaria estabelecimento (doc. 6) e possuiria colaboradores qualificados para realizar suas atividades (fls. 4.055/4.068);

- a Destro e a QSM seriam as reais destinatárias das mercadorias importadas pela impugnante, tanto é assim que pagam pelas mercadorias adquiridas da Impugnante, inclusive com margem de lucro;

- não haveria nos autos provas no sentido de que as mercadorias importadas pela impugnante seriam predestinadas para a LASA ou para a B2W;
- inexistiria qualquer prova de adiantamento ou dependência financeira entre as empresas envolvidas e muito menos estrutura operacional arquitetada para dar "origem dos recursos" nas operações de comércio exterior praticadas pela Impugnante;
- a impugnante possuiria capacidade operacional e técnica para realizar as suas atividades, contando com estabelecimento, funcionários próprios e capacidade financeira para importar mercadorias sob a sistemática de encomenda, o que significaria, sem o adiantamento do valor da mercadoria pelo cliente encomendante;
- a impugnante seria empresa operacional e atuante no mercado de comércio exterior, figurando como parte em contratos, inclusive com o Grupo Destro (vide doc. no 7), e possuindo financiamento próprio com instituições financeiras;
- a impugnante seria efetivamente contratada pela empresa Destro Brasil e pela QSM para realizar a importação de uma grande diversidade de produtos (doc. no 17), efetuaria todo o trabalho de identificação de potenciais fornecedores localizados no exterior, inclusive com a ida de seu gerente comercial a diversos países (doc. nº 18), e de certificação das mercadorias importadas (doc. no 19);
- o fluxo de pagamento da LASA e da B2W para a QSM e desta para a Impugnante, seguiria o fluxo normal em operações envolvendo a compra e venda de grandes quantidades de mercadoria;
- não haveria o pagamento individualizado de cada uma das faturas emitidas pela QSM em favor da LASA e da B2W ou da Impugnante em favor da QSM, pois o volume de notas emitidas seria alto e esse pagamento individualizado inviabilizaria a operação de qualquer empresa, razão para que os pagamentos fossem acumulados e quitados mensalmente, o que também seria normal;
- os valores pagos pela LASA e pela B2W seriam efetivamente recebidos pela QSM, que os tributaria e cobraria margem de lucro em razão da revenda realizada, sendo que posteriormente, a QSM efetuaria o pagamento do saldo devedor existente com a Impugnante para o período e caso existisse saldo remanescente em caixa, a QSM investiria esse valor em aplicações financeiras;
- essa sistemática de pagamento em nada feriria os direitos do erário ou mesmo dificultaria a identificação dos destinatários das mercadorias comercializadas pela QSM, que continuariam sendo indicados nas respectivas notas fiscais. Após desenvolver suas teses de defesa, concluiu a Impugnante ter demonstrado que:
 - (i) a caracterização de interposição fraudulenta e da ocultação de terceiro pela cessão de nome demanda a ocorrência da ocultação do real adquirente da mercadoria, mediante fraude ou simulação;

(ii) no caso da Impugnante, não há que se falar em fraude, na medida em que não foi identificado qualquer ato de dolo ou de má-fé com o intuito deliberado de lesar o erário;

(iii) tampouco existe no caso concreto qualquer ato que possa ser entendido como simulação, nos termos do artigo 167 do Código Civil;

(iv) a operação de importação por encomenda realizada entre a Impugnante (importadora) e a Destro Brasil ou a QSM (encomendante) possui motivação econômica, qual seja, a aplicação do máximo de recursos disponíveis da LASA e da B2W em sua atividade-fim (comércio varejista e comércio eletrônico);

(v) a contratação da Destro Brasil ou da QSM como fornecedora de produtos permite que a LASA e a B2W invistam mais recursos em sua atividade-fim, além de reduzir custos com a manutenção de capital de giro, tão necessário para as suas operações;

(vi) a Impugnante foi adquirida pelo Grupo LASA durante o processo de aquisição da empresa Shoptime. Em razão da expertise, lucratividade e estrutura voltada para o comércio exterior existente na Impugnante, a LASA e a B2W deixaram de realizar operações de importação, ficando a cargo da Impugnante exercer essa tarefa dentro do grupo;

(vii) os indícios levantados pela D. Fiscalização como sendo demonstrativos de que a Impugnante ocultava a LASA e a B2W como a reais adquirentes das mercadorias importadas em razão dos prazos curtos, composição das notas fiscais e etc não procedem e, tampouco, comprovam a ocorrência de qualquer dano ao erário;

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

ix) há propósito negocial claro e bem definido na Impugnante, com efetiva importação de mercadorias por encomenda da Destro Brasil ou da QSM, bem como de outros clientes que não pertencem ao Grupo LASA, com respectivo trânsito e armazenagem dos produtos pelas empresas adquirentes, com posterior revenda à LASA, B2W, e outros clientes. No caso em tela, o propósito negocial é permitir que a LASA e a B2W invistam seu capital excedente no desenvolvimento de suas atividades-fim, não havendo que se falar em interposição fraudulenta.

É o Relatório.

A 2ª Turma da DRJ/SPO, em 19 de novembro de 2019, através do acórdão 16-90.896, julgou improcedente a impugnação, sob os termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II Período de apuração: 01/07/2015 a 29/12/2016 MULTA POR CESSÃO DE NOME. CABIMENTO AO ACOBERTAMENTO DE INTERVENIENTES. Cabe a aplicação da multa prevista no art. 33 da Lei n.º 11.488/2007 à pessoa jurídica que cede seu nome para realização de operações

de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento dos reais intervenientes ou beneficiários da operação de importação. O importador ostensivo, quando comprovado seu conhecimento do real beneficiário, responde pela multa de cessão de nome por acobertar o real interessado na declaração de importação. Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Inconformado, o interveniente apresentou tempestivo recurso voluntário, no qual alega, em síntese: i) da licitude da operação realizada – inexistência da cessão de nome; ii) da não ocorrência dos requisitos para a caracterização de uma cessão de nome – inoccorrência de fraude/dolo (alavancagem de custos, tributação a menor de IPI, impossibilidade de identificação dos destinatários finais das mercadorias, inexistência de dano ao controle aduaneiro); iii) inoccorrência de simulação; iv) da motivação econômica para a operação; v) precedentes favoráveis.

Posteriormente, o interveniente junta petição afirmando a ocorrência da prescrição intercorrente, suscitando a aplicabilidade do Tema 1293, recentemente julgado pelo Superior Tribunal de Justiça, para sobrestamento do presente feito.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Mariel Orsi Gameiro**, Relatora

O recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo integral conhecimento.

Cinge-se a controvérsia em Auto de Infração por meio do qual é feita a exigência de R\$16.312.446,34, relativa à multa de que trata o art. 33, da Lei nº 11.488/2007, por cessão de nome para realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento dos reais beneficiários. O sujeito passivo é a empresa ST IMPORTACOES LTDA.

Afirma a fiscalização que ST IMPORTAÇÕES formalmente se apresenta como importadora por conta própria sob ordens de terceiros, quais sejam, DESTRO BRASIL e QSM. A modalidade utilizada formalmente é a da importação por encomenda. Ocorre, no entanto, que a pessoa jurídica nomeada por ST IMPORTAÇÕES na DI na qualidade de encomendante, não ocupa faticamente esta posição na operação, ou seja, o desígnio de importar não se originava de DESTRO BRASIL ou de QSM. Os encomendantes das mercadorias importadas por ST IMPORTAÇÕES são: LOJAS AMERICANAS e B2W (atualmente denominada AMERICANAS.COM).

Anota-se, para início deste voto, que a fiscalização autua como interposição fraudulenta de terceiros, e consequente aplicabilidade da cessão de nome, o encomendante do encomendante.

Destaco, desde já, que não há subsunção do fato à norma, e que essa afirmativa encontra integral respaldo nas Soluções de Consulta 158/2021 e 43/2025, conforme passo a expor:

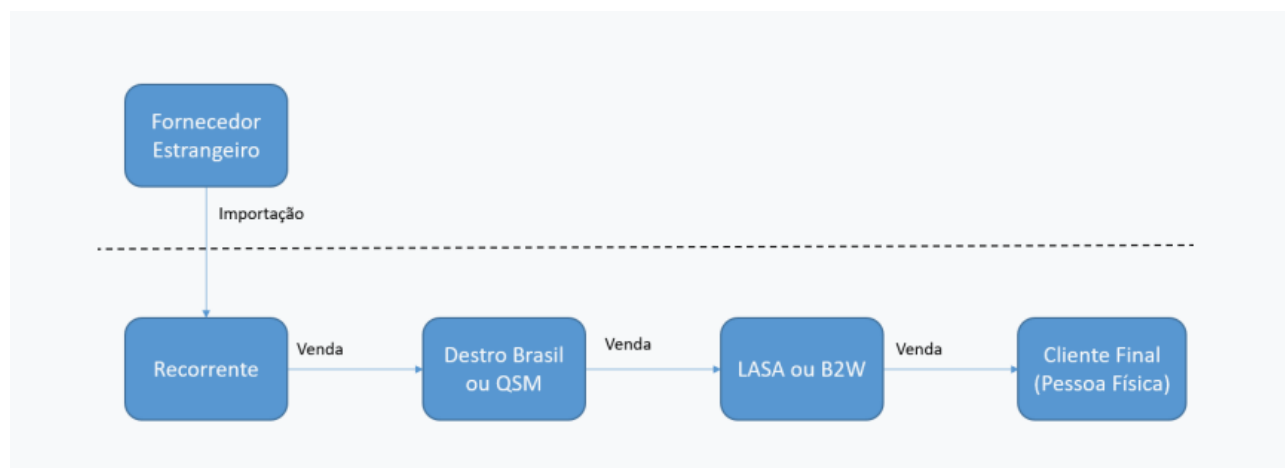
Da operação

A operação realizada pelos grupos econômicos em questão, consistem na ST Importações declarar-se como importadora por conta própria sob ordens de terceiros, quais sejam, Destro Brasil e QSM.

A modalidade utilizada formalmente é a da importação por encomenda, onde um terceiro solicita serviços e esta, com meios próprios, realiza a importação, paga os tributos, e subsequentemente, repassa as mercadorias para a encomendante. ST Importações assim aparece como titular das DIs, e nomeia ora Destro Brasil, ora QSM Distribuidora, em campo próprio da DI, como encomendantes.

A fiscalização aponta que a pessoa jurídica nomeada por ST Importações na DI na qualidade de encomendante, não ocupa faticamente esta posição na operação, ou seja, o desígnio de importar não se originava de Destro Brasil ou de QSM.

O interveniente afirma que sua operação consiste na seguinte estrutura:



Afirma, nesse sentido que:

6. A Recorrente é empresa que atua no ramo de comércio exterior, oferecendo há mais de 20 anos serviços de excelência na importação dos mais variados produtos, com a negociação de fretes internacionais e tarifas portuárias diferenciadas.

7. Para tanto, a Recorrente possui pessoal especializado para atuar no comércio exterior e estabelecimento operacional localizado na Cidade de São José, no Estado de Santa Catarina.

8. No regular exercício de suas atividades, a Recorrente realiza a importação direta dos mais diversos produtos estrangeiros, bem como a importação por encomenda de terceiros. Dentre os clientes da Recorrente estão Destro Brasil, empresa não relacionada à Recorrente, e QSM, que é do mesmo grupo econômico da Recorrente, mas que possui estabelecimento, empregados e objeto social totalmente distintos.

9. Nesse sentido, a Recorrente importava os produtos encomendados pela Destro Brasil e pela QSM. Após a sua venda para a Destro Brasil e para a QSM, estas revendiam esses produtos para a LASA e para a B2W que, por sua vez, comercializavam essas mercadorias com os seus clientes finais.

10. Em outras palavras, nessa cadeia de comercialização de produtos, a Recorrente agia como trading importadora, a Destro Brasil e a QSM agiam como atacadistas e a LASA e B2W como varejistas. Essa cadeia de comercialização pode ser descrita graficamente da seguinte maneira:

(...)

11. Cumpre esclarecer que as importações realizadas pela Recorrente eram feitas sob a sistemática de importação por encomenda. Nesse sentido, a Destro Brasil e a QSM figuravam nas Declarações de Importação (“DIs”) como as encomendantes dos produtos importados. 12. Apesar da total licitude dessa operação e do cumprimento de todas as normas aplicáveis, a Recorrente foi surpreendida com a lavratura do auto de infração ora combatido, que aplica multa por suposta cessão de nome em importações realizadas durante o período de julho de 2015 a dezembro 2016.

Nota-se, de forma evidente, que pretende a fiscalização sustentar a ilegitimidade da operação, considerando que LASA e B2W são os reais encomendantes das mercadorias, porque a integralidade das importações é escoada pela DESTRO e QSM exclusivamente às respectivas pessoas jurídicas no mercado interno. Ao passo que, o interveniente não nega a existência de uma estrutura de atendimento aos grupos empresariais, considerando o volume de mercadorias e a logística a ser atendida, contudo, com ênfase à defesa de que a compra e venda de mercadorias entre DESTRO e QSM e LASA e B2W é legítima e está dentro dos parâmetros legais, especialmente quanto à figura do encomendante do encomendante.

Esclarecidos tais pontos, passo à análise das preliminares e do mérito – quanto ao conceito do encomendante do encomendante e porque se aplica ao presente caso.

Da preliminar de nulidade – Ilegitimidade passiva da ST

Na última sessão de julgamento deste processo, trouxe o interveniente o argumento de que há inegável ilegitimidade passiva da ST Importações, para figurar no pólo passivo da presente autuação por ser o objeto da punição a cessão de nome.

Sustenta que respectivo entendimento foi assentado no acórdão nº 3302-014.840, recentemente julgado pela mencionada turma em 26 de novembro de 2024, sob relatoria da Conselheira Marina Righi.

De início, entendo que a contestação dada à ilegitimidade passiva é possível em qualquer momento do processo administrativo fiscal, tratando-se, de forma evidente, de questão de ordem público, sem o prejuízo de sua apreciação na continuidade do presente julgamento, ainda que respectiva afirmativa não tenha sido aventada nas peças defensórias – impugnação e recurso voluntário.

Destaco que, no relatório fiscal, foi afirmado que as pessoas jurídicas envolvidas na operação internacional – ST, DESTRO e QSM, foram autuadas pela suposta ocorrência da interposição fraudulenta de terceiros e também pela cessão de nome.

Ainda que interligadas, respectivas penalidades tem finalidades diferenciadas, bem como tem todo escopo de aplicabilidade diferenciado, posto que a interposição fraudulenta de terceiros é a infração à norma – artigo 23, do DL 1455/1976, que corresponde à utilização de “laranja”, que geralmente tem sua capacidade financeira esvaziada, como “testa de ferro” em importações fraudulentamente diretas, quando na verdade, há por trás do esquema simulado, o real adquirente da mercadoria importada.

Noutro passo, a cessão de nome, disposta no artigo 33, da Lei 11.088, se presta a penalizar em 10% do valor aduaneiro aquele laranja que cede o nome para realização da importação fraudulenta, declarada como direta, contudo, na prática, indireta, com diversos objetivos, como a de ocultar os seus reais beneficiários, burla ao controle aduaneiro, fuga da tributação quando o contribuinte é equiparado ao industrial, dentre outros.

Dentro dessa contextualização, verifica-se no presente caso que a multa por cessão de nome foi aplicada, como já dito, à ST – importadora que declaradamente apontou nas obrigações acessórias ser a importadora efetiva da mercadoria, por encomenda – fato incontroverso e que não é colocado à prova pela fiscalização, bem como aplicada também à DESTRO e QSM, como se, em cascata, essas três pessoas jurídicas cedessem respectivos nomes à LASA e B2W.

E tal afirmativa não faz o menor sentido especificamente para o que se propõe a multa de cessão de nome – tal como respectiva penalidade não comporta responsabilidade solidária (não há como ceder um nome que não é seu), tanto menos há que se falar em cedente do cedente.

Na cadeia operacional examinada pela fiscalização, não há dúvida, nem qualquer contestação de que a ST é a importadora que realizou as operações por encomenda à DESTRO e

QSM, de modo que, no raciocínio desenvolvido para a penalidade de cessão de nome, quem deveria figurar no pólo passivo deste processo, seria ou DESTRO ou QSM – que na afirmativa da fiscalização, são interpostas pessoas, logo que cedem o nome, às Lojas Americanas e B2W, as reais encomendantes das mercadorias importadas.

Em qualquer estrutura operacional, a ST é mantida hígida como real importadora por encomenda, despida de qualquer aspecto fraudulento que enderece à aplicabilidade da cessão de nome:



- i) se a ST importou por encomenda à DESTRO e QSM, seria ela apenas passível da aplicação da cessão de nome, caso a importação fosse declarada como direta, sem apontamento das encomendas realizadas pela DESTRO e QSM (clássico caso de interposição fraudulenta – com fictícia operação direta que acoberta o real adquirente da mercadoria importada que deveria ter sido declarada como operação indireta);



- ii) se a ST importou por encomenda à LASA e B2W, temos a mesma forma da primeira possibilidade, só seria possível alocá-la como cedente do nome, caso a importação fosse declarada como direta, acobertando as reais adquirentes das mercadorias – LASA e B2W.

Demonstrado que, pelo próprio relatório fiscal, que a DESTRO e QSM, na perspectiva posta pela fiscalização, eram as interpostas pessoas utilizadas como laranjas para operacionalizar a real aquisição da mercadoria pela LASA e B2W no mercado interno, com objetivo da quebra da cadeia do IPI, não há como se vislumbrar a ST como cedente do nome para concretização do suposto esquema fraudulento.

Configura-se, portanto, evidente erro material quanto à (i) legitimidade da ST Importações para figurar no pólo passivo da autuação relativa à cessão de nome, consequente da interposição fraudulenta de terceiros.

Contudo, a despeito dos argumentos expostos, tratarei nos próximos tópicos deste voto, a ocorrência da prescrição intercorrente, sob os termos do Tema 1293, e a análise do mérito, que, correlacionado ao presente tópico, é favorável ao interveniente e comporta a aplicação do parágrafo 3º, do artigo 59, do Decreto 70.235/1972, superando-se a presente nulidade.

Da preliminar de prescrição intercorrente

Delimitada a preliminar de nulidade, inauguro este tópico em relação a ocorrência da prescrição intercorrente, considerando que decorridos mais de três anos entre o julgamento proferido na decisão de primeira instância e o presente julgamento, portanto, sob a guarida do Tema 1293, do Superior Tribunal de Justiça.

Para tanto, afirmo que a multa tratada aqui refere-se à cessão de nome, disposta no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007.

Como já me posicionei anteriormente, em outros votos, sobre a interposição fraudulenta, fincando o entendimento, com supedâneo na jurisprudência do CARF, na doutrina, e na jurisprudência judicial, que respectiva penalidade tem evidente natureza predominantemente administrativa-aduaneira, restando apenas um lastro tributário que pode eventualmente acontecer, residente como uma das consequências da ocorrência da fraude ou simulação (quebra da cadeia do IPI, quebra do PIS e Cofins Monofásico, alteração no preço de transferência), não há sentido em suscitar entendimento contrário para a multa de cessão de nome, que lhe é inerente.

Nesse sentido, como já esposado em outros votos em que firmei meu posicionamento sobre a aplicação da prescrição intercorrente às multas substitutivas da pena de perdimento, e correlatas, penso que não há sentido em endereçar de forma contrária quanto à multa debatida no presente processo, configurando-se sua natureza jurídica como administrativa.

Inclusive, a própria Procuradoria da Fazenda Nacional já esposou entendimento convergente com supramencionada natureza em seu Parecer 153/2018, quando analisou se a exação oriunda dessa multa faria jus aos descontos do PERT:

PARECER/PGFN/CAT/Nº 153/2018

PARECER PÚBLICO. AUSÊNCIA DE HIPÓTESES QUE JUSTIFIQUEM SIGILO. LEI Nº 12.527/2011. NATUREZA JURÍDICA DA MULTA PREVISTA NO ART. 33 DA LEI Nº 11.488/2007.

AUSÊNCIA DE NATUREZA TRIBUTÁRIA. PARCELAMENTOS. MULTAS.

Multa Administrativa. Dever Jurídico que impõe abstenção de ato ofensivo à regularidade dos atos do comércio exterior. Natureza jurídica administrativa da penalidade. Inaplicabilidade dos descontos concedidos pelo PERT às multas isoladas. Isonomia. Exegese restritiva de benefícios fiscais.

Processo SEI nº 10951.102650/2018-31

5. Preliminarmente, cumpre registrar-se que, nos termos do art. 22 do Regimento Interno da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pela Portaria MF nº 36, de 24 de janeiro de 2014, à Coordenação-Geral de Assuntos Tributários (CAT) compete coordenar o exame e a apreciação das matérias jurídicas em assuntos tributários, aduaneiros e à dívida ativa no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

6. Tendo em vista que o caso sob análise envolve a definição da natureza jurídica de multa aplicável em face da cessão de nome para realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários, bem como aplicação ou não de descontos previstos no PERT, justifica-se a presente manifestação por parte da CAT.

7. A solução da consulta perpassa a indicação da natureza jurídica da multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, etapa preliminar às considerações acerca da incidência dos descontos do PERT.

8. Com relação à estrutura da norma jurídica, Eduardo Schoueri¹ aduz que sua noção pressupõe um antecedente e um consequente. O antecedente das regras sancionadoras hospeda sempre a descrição de um acontecimento do mundo físico exterior, no qual alguém deixou de cumprir determinada prestação a que estava submetido, por força de outra norma jurídica de conduta. Tratando-se de matéria tributária, o ilícito pode advir da não prestação do tributo (da importância pecuniária), ou do não-cumprimento de deveres instrumentais ou formais².

9. Vale lembrar que, de acordo com a doutrina majoritária, as multas tributárias podem ser classificadas em moratórias, de ofício ou isoladas. As primeiras constituem penalidades aplicadas em razão do simples atraso no pagamento do tributo. As multas de ofício são aplicadas pela própria autoridade através de auto de infração quando verifique que o contribuinte deixou de pagar tributo, mediante omissão ou fraude. Por sua vez, as multas isoladas

são aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias ou por infrações que independem de ser ou não devido determinado tributo³.

10. Nessa trilha, reputa-se necessária a transcrição do citado texto legal com o fim de identificar o suporte fático da norma:

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

11. Como se pode notar, o enunciado do artigo 33 da Lei n. 11.488/2007 estrutura hipótese normativa que não caracteriza qualquer espécie de multa tributária, uma vez que se destina a coibir simulação consistente na cessão do nome para realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários.

12. Embora os atos de comércio exterior figurem como hipótese de incidência de tributos de importação e exportação, a norma em questão não pune a mora no pagamento de tais tributos ou o não cumprimento de obrigações acessórias instituídas no interesse de sua arrecadação.

13. Com efeito, a conduta proscria não possui vinculação ou reflete diretamente no aspecto quantitativo de fato gerador de tributo ou penalidade tributária, antes objetiva preservar a regularidade substancial dos atos do comércio exterior e a concorrência, mormente considerando que a interposição fraudulenta de terceiros normalmente viabiliza operações vultosas que não seriam possíveis ao real importador, por exemplo, pela extrapolação dos limites para registro da declaração de importação no SISCOMEX⁴.

14. Além disso, destaca-se que a previsão na base de cálculo da multa sob investigação de elementos que também constem da base de cálculo de tributos não possui aptidão para transformar sua natureza jurídica.

15. Nesse sentido, e por ocasião da análise do art. 8º da Lei n. 13.254/2016, cita-se o Parecer PGFN/CAT/N. 1659/2016, que em seu item 14 pontua:

14. Ademais, a referência ao Imposto sobre a Renda feita no art. 8º ao art. 6º da Lei não implica, muito antes, pelo contrário, que a natureza da multa seja tributária, mas apenas que o legislador utilizou a base de cálculo do Imposto sobre a Renda para o cálculo da multa do RERCT. Poderia o legislador utilizar outra base de cálculo? Certamente, mas ele optou por esta, o que não atrai, por si só, a natureza tributária para a penalidade administrativa. Como exemplos de outras multas tipicamente administrativas, que utilizaram bases de cálculo supostamente tributárias, temos a constante do art. 6 da Lei nº 12.846, de 1º de agosto de 2013

e a do art. 37 da Lei nº 12.259, de 30 de novembro de 2011, as quais elegeram o faturamento bruto para o cálculo da multa. No entanto, não se questiona seu âmbito administrativo.

16. Convém ressaltar que o Tribunal Regional Federal da 3ª Região já se posicionou pela natureza administrativa da referida penalidade no julgado⁵ ementado nos seguintes termos:

ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO. AUTO DE RETENÇÃO. PRESUNÇÃO DE VERACIDADE, LEGITIMIDADE E LEGALIDADE. PROCEDIMENTO ESPECIAL DE CONTROLE ADUANEIRO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIRO. PENA DE PERDIMENTO. CABIMENTO. APLICAÇÃO EXCLUSIVA DA MULTA DO ART. 33 DA LEI N.º 11.488/2007. IMPOSSIBILIDADE.

1. Afastada a alegação de nulidade da sentença por não ter abordado todas as questões apresentadas na exordial, eis que restaram claras as razões do r. Juízo a quo para julgar improcedente o pedido da parte autora.

2. O Juiz, na avaliação da prova material, submete-se ao princípio do livre convencimento motivado, podendo, a fim de formar sua convicção, entender pela necessidade ou não da realização da prova testemunhal (arts. 130 e 131, do CPC), não prosperando a alegação de cerceamento de defesa.

3. Os atos administrativos, dentre os quais se incluem os termos de retenção de que tratam estes autos, gozam de presunção juris tantum de veracidade, legitimidade e legalidade, cumprindo ao administrado provar os fatos constitutivos de seu direito, i.e., a inexistência dos fatos narrados como verdadeiros nos autos de retenção.

4. A Secretaria da Receita Federal, com base no art. 237 da Magna Carta e no art. 68, caput e parágrafo único da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24/08/2001, editou a IN SRF n.º 228/2002, dispondo sobre procedimento especial de verificação da origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior e combate à interposição fraudulenta de pessoas.

5. Há previsão legal expressa para a aplicação da pena de perdimento nos casos em que a infração cometida, quando da importação, configura dano ao Erário, no termos dos arts. 95, IV e 96, II, do Decreto-Lei n.º 37/66.

6. Pretende a apelante importar mercadorias objeto das declarações de importação n.º 05/1314805-6 e n.º 05/1270799-0, as quais foram selecionadas para conferência no canal cinza do Siscomex, momento em que foram retidas com base na IN SRF n.º 206/2002.

7. A ação de fiscalização visava ao exame da regularidade na constituição da importadora, inclusive quanto à verificação de recursos aplicados em operações de comércio exterior e combate à interposição fraudulenta, tendo o procedimento especial ao qual a empresa estava submetida sido encerrado com proposta de inaptdão do CNPJ.

8. Restou patente haver indícios objetivos e fundados de fraude ou simulação passíveis de ensejar a aplicação de pena de perdimento das mercadorias importadas pela apelante, não se mostra despropositado, ademais, promover-se a apreensão destas.

9. Não prospera a alegação de que a aplicação da multa prevista no art. 33 da Lei n.º 11.488/2007 impediria a decretação de perdimento das

mercadorias, nos termos do art. 23, §1º do Decreto-Lei n.º 1.455/1976, uma vez que o primeiro dispositivo refere-se a uma sanção administrativa direcionada à pessoa física ou jurídica que se apresenta como compradora, cedendo seu nome e documentos a terceiros em operações de comércio exterior, enquanto o segundo dispositivo é dirigido ao importador oculto, não havendo que se falar, portanto, em aplicação exclusiva do art. 33 da Lei n.º 11.488/2007 à apelante.

10. Apelação improvida. (grifei).

17. A par disso, a interpretação histórica⁶ e teleológica da regra em comento corrobora o entendimento de que se trata de multa administrativa. Isso porque tal sanção foi concebida para substituir a penalidade administrativa de inaptidão do CNPJ, prevista no art. 81 da Lei 9.430/1996 c/c art. 34, inciso III e 41, inciso III, da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal 568/2005, por multa de 10% sobre o valor da operação acobertada para os importadores que cedessem seu nome para ocultar o real interveniente em operação de comércio exterior. Tal substituição foi necessária porque a imputação anterior gerava transtornos para as empresas que tinham patrimônio.

18. Fixada tal premissa, resta averiguar a aplicabilidade ou não das reduções previstas no art. 3º, inc. II, alínea b, da Lei nº 13.496/17, à multa do art. 33 da Lei n. 11.488/2007.

19. Sobre a temática, o artigo 3º, inciso II, alíneas “a”, “b” e “c”, da Lei nº 13.496/2017, prescreve o seguinte:

Art. 3º No âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, o sujeito passivo que aderir ao Pert poderá liquidar os débitos de que trata o art. 1º desta Lei, inscritos em dívida ativa da União, da seguinte forma:

(...)

II – pagamento em espécie de, no mínimo, 20% (vinte por cento) do valor da dívida consolidada, sem reduções, em cinco parcelas mensais e sucessivas, vencíveis de agosto a dezembro de 2017, e o restante:

a) liquidado integralmente em janeiro de 2018, em parcela única, com redução de 90% (noventa por cento) dos juros de mora, 70% (setenta por cento) das multas de mora, de ofício ou isoladas e 100% (cem por cento) dos encargos legais, inclusive honorários advocatícios;

b) parcelado em até cento e quarenta e cinco parcelas mensais e sucessivas, vencíveis a partir de janeiro de 2018, com redução de 80% (oitenta por cento) dos juros de mora, 50% (cinquenta por cento) das multas de mora, de ofício ou isoladas e 100% (cem por cento) dos encargos legais, inclusive honorários advocatícios; ou

c) parcelado em até cento e setenta e cinco parcelas mensais e sucessivas, vencíveis a partir de janeiro de 2018, com redução de 50% (cinquenta por cento)

dos juros de mora, 25% (vinte e cinco por cento) das multas de mora, de ofício ou isoladas e 100% (cem por cento) dos encargos legais, inclusive honorários advocatícios, e cada parcela será calculada com base no valor correspondente a 1% (um por cento) da receita bruta da pessoa jurídica, referente ao mês imediatamente anterior ao do pagamento, e não poderá ser inferior a um cento e setenta e cinco avos do total da dívida consolidada. (grifei).

20. A partir do texto da lei é possível extrair que as reduções legalmente previstas se aplicam aos juros de mora, multas de mora, de ofício ou isoladas, encargos legais e honorários advocatícios.

21. Portanto, incluir as multas administrativas no campo de incidência da referida norma resultaria em interpretação extensiva de benefício fiscal, o que não pode ser referendado mormente considerando as regras constantes da Lei de Responsabilidade Fiscal acerca da renúncia de receitas.

22. Ademais, a existência de regimes jurídicos diferentes para as diversas modalidades de multa não apresenta qualquer óbice, pelo contrário, concretiza o princípio da isonomia, uma vez que os interesses protegidos e os fatos que ensejam cada penalidade são substancialmente distintos.

23. Em remate, registra-se o posicionamento institucional exarado no PARECER SEI Nº 1/2018/PGDAU-CDA-NOAN/PGDAU-CDA/PGDAU/PGFN-MF, segundo o qual “às multas administrativas não tributárias não se aplicam as reduções previstas pela Lei nº 13.496/17 para a multa isolada, porquanto essas sanções não se confundem, merecendo tratamento distinto pelo ordenamento jurídico pátrio”.

III

24. Por tais razões, conclui-se que a multa prevista no art. 33 da Lei n. 11.488/2007 não possui natureza tributária, mas administrativa, e por conseguinte, os descontos previstos no Programa Especial de Regularização Tributária – PERT não se lhes aplicam.

25. É o parecer⁷. Submeto à douta consideração superior.

COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS, em 25 de junho de 2018.


THIAGO LIRA DA COSTA
Procurador da Fazenda Nacional

Em que pese a costumeira resistência que enfrento na colação da íntegra de documentos como tais, entendo que é essencial levantarmos que a análise da natureza da respectiva multa já foi realizada pela PGFN, **afirmando-se categoricamente tratar-se de multa administrativa, e não tributária.**

O escopo do referido parecer, recorte dado pelo órgão, é claro ao estabelecer que não se está analisar a natureza da multa para fins de inclusão do PERT, mas que o objetivo é em *prima facie*, análise da natureza da multa, para posterior enquadramento ou não no programa de parcelamento, considerando evidente reflexo dessa determinação na natureza da exação exigida.

Não há, portanto, que se criar interpretação endereçada à malfadada inclusão dessa penalidade como tributária.

Nesse sentido, notória a natureza aduaneira/administrativa da multa aqui debatida, o que atrai a aplicação da prescrição intercorrente, em conformidade com o artigo 1º, parágrafo 1º, da Lei 9.873/1999, sob a guarida do Tema 1293, julgado pelo Superior Tribunal de Justiça, com a devida observância do sobrestamento do presente feito.

Contudo, a despeito do reconhecimento da ocorrência da prescrição intercorrente, pela decorrência do lapso temporal e pela natureza administrativa da multa regulamentar pelo erro de classificação fiscal, há de se considerar, para o presente caso, a observância do parágrafo único do artigo 100, do Regimento Interno do CARF, que dispõe:

Art. 100. A decisão pela afetação de tema submetido a julgamento segundo a sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos não permite o sobrestamento de julgamento de processo administrativo fiscal no âmbito do CARF, contudo o sobrestamento do julgamento será obrigatório nos casos em que houver acórdão de mérito ainda não transitado em julgado, proferido pelo Supremo Tribunal Federal e que declare a norma inconstitucional ou, no caso de matéria exclusivamente infraconstitucional, proferido pelo Superior Tribunal de Justiça e que declare ilegalidade da norma.

Parágrafo único. O sobrestamento do julgamento previsto no caput não se aplica na hipótese em que o julgamento do recurso puder ser concluído independentemente de manifestação quanto ao tema afetado.

Entendo que o dispositivo supramencionado tem conteúdo análogo ao que dispõe o parágrafo 3º, do artigo 59, do Decreto 70.235/1972, considerando a possibilidade de superar uma nulidade caso o julgamento de mérito seja favorável ao contribuinte, ainda que não carreguem exatamente as mesmas palavras, pela conclusão lógica que comporta seu conteúdo.

Não faria qualquer sentido escapar à submissão dos julgamentos em sede de recurso repetitivo e repercussão geral nos casos negativos e positivos ao contribuinte no mérito, fosse o caso, seria a exceção posta pela norma mera letra morta.

Nesse sentido, o presente processo é passível de julgamento de mérito, tendo em vista o enfrentamento da questão probatória disposta nos numerosos volumes documentais presentes para deslinde da controvérsia que resta em relação à multa de cessão de nome.

Passemos, então, à análise do mérito, com abordagem das soluções de consulta que conceituam o encomendante do encomendante, e porque penso que se aplica ao presente caso.

Das soluções de consulta e da configuração do encomendante do encomendante

É importante trazermos ao presente voto o conteúdo das soluções de consulta que estabelecem a inexistência de fraude ou simulação, quanto à interposição fraudulenta de terceiros, nos casos do encomendante do encomendante:

Solução de Consulta COSIT nº 158 DE 24/09/2021

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

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

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

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

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

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

Dispositivos Legais: Constituição Federal, art. 237; [Decreto-Lei nº 1.455, de 1976](#), art. 23, com redação da [Lei nº 10.637, de 2002](#); [Lei nº 11.281, de](#)

[2006](#), arts. 11 e 13; [Lei nº 11.488, de 2007](#), art. 33; [Decreto nº 70.235, de 1972](#), art. 49; [Decreto nº 6.759, de 2009](#) (Regulamento Aduaneiro), art. 18 e art. 106, § 1º, II; [Decreto nº 7.212, de 2010](#), art. 264; [Instrução Normativa RFB nº 1.861, de 2018](#), art. 3º; e [Instrução Normativa RFB nº 1.986, de 2020](#).

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

CONSULTA. INEFICÁCIA PARCIAL.

É ineficaz a consulta na parte que não atende aos requisitos exigidos, especificamente em relação às perguntas de números 2 (dois), 3 (três), 6 (seis), e à primeira parte da pergunta nº 7 (sete), tendo em vista que os referidos questionamentos não observam o previsto nos incisos II, XI e XIV do art. 18 da IN RFB nº 1.396, de 2013, que regulamenta o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária e aduaneira no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

Dispositivos Legais: Art. 18, incisos II, XI e XIV, da [Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013](#).

CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA

Coordenadora-Geral

Na respectiva solução de consulta, a fiscalização é clara ao afirmar que:

- i) **em relação à operação de importação por encomenda, com encomendante pré-determinado no mercado interno, de empresas com vínculo societário:**

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

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

- ii) **em relação ao tempo que a mercadoria permanece em estoque:**

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

iii) nas conclusões:

ii) 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;

iii) A ocorrência de relações comerciais autênticas com terceiros, nos casos de importação por encomenda, por si só, não caracteriza ocultação do real comprador mediante fraude, simulação ou interposição fraudulenta, de que trata o inciso V, do art. 23 do Decreto-Lei (DL) nº 1.455, de 7 de abril de 1976, ou acobertamento de reais intervenientes ou beneficiários, de que trata o art. 33 da lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, desde que as relações estabelecidas entre toda as partes sejam legítimas, com comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos utilizados, observado o disposto no § 2º do art. 23 do DL nº 1.455, de 1976;

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

v) 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.

Solução de Consulta COSIT Nº 43 DE 19/03/2025

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

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

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

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

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 158, DE 24 DE SETEMBRO DE 2021.

IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO PELO CLIENTE. ARRAS OU SINAL. RELAÇÕES AUTÊNTICAS. INFRAÇÕES POR FRAUDE, SIMULAÇÃO OU INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Os recursos adiantados pelo cliente ao encomendante, sob a forma de arras ou sinal, em relação à venda no mercado interno da mercadoria importada, com a obrigação de entrega futura (após a nacionalização), por si só, não descaracteriza a importação por encomenda, ainda que parte do recurso seja usado na efetivação da operação, desde que haja compatibilidade financeira e operacional e os termos pactuados sejam legítimos. Nesse caso, não estaria caracterizada a ocultação do real comprador mediante fraude, simulação ou interposição fraudulenta, de que trata o inciso V, do art. 23 do Decreto-Lei (DL) nº 1.455, de 1976, ou acobertamento de reais intervenientes ou beneficiários, de que trata o art.

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

IMPORTAÇÃO POR CONTA PRÓPRIA. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO PELO CLIENTE. ARRAS OU SINAL. RELAÇÕES AUTÊNTICAS. INFRAÇÕES POR FRAUDE, SIMULAÇÃO OU INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Se as operações de importação foram efetivadas por conta própria e o comprador final (cliente) não se reveste de características que o enquadrem como adquirente, o mero adiantamento de recursos por parte deste, sob a forma de arras ou sinal, em relação à venda no mercado interno da mercadoria importada, com a obrigação de entrega futura (após a nacionalização), por si só, não descaracteriza a importação por conta própria, ainda que parte do recurso seja usado pelo importador na efetivação da operação, desde que haja compatibilidade financeira e operacional e os termos pactuados sejam legítimos. Nesse caso, não estaria caracterizada a ocultação do real comprador mediante fraude, simulação ou interposição fraudulenta, de que trata o inciso V, do art. 23 do Decreto-Lei (DL) nº 1.455, de 1976, ou acobertamento de reais intervenientes ou beneficiários, de que trata o art. 33 da lei nº 11.488, de 2007, desde que as relações estabelecidas entre todas as partes sejam legítimas, com comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos utilizados, observado o disposto no § 2º do art. 23 do DL nº 1.455, de 1976.

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

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

CONSULTA. INEFICÁCIA PARCIAL.

É ineficaz a consulta na parte que não atende aos requisitos exigidos, por não se tratar de dúvida sobre a interpretação de norma tributária que caiba ser analisada em processo de consulta.

Dispositivos Legais: Art. 27, incisos II, XI e XIV, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA

Coordenador-Geral

Em relação a essa solução de consulta, importante mencionar que deriva e contém elementos da Solução de Consulta 158/2021, com acréscimo de considerações sobre:

- i) do adiantamento de recursos pelo cliente – arras ou sinal

20. Pela lei, as arras (ou sinal) podem ser computados como parte do pagamento quando efetuadas em dinheiro.

21. Diante do exposto na legislação referida nos parágrafos anteriores, conjugado com o entendimento da SC Cosit nº 158, de 2021, conclui-se que, no caso de importação por encomenda, o mero adiantamento de recursos pelo cliente, sob a forma de arras ou sinal, em relação à venda no mercado interno da mercadoria importada, com a obrigação de entrega futura (após a nacionalização), por si só, não descaracteriza a importação por encomenda, ainda que parte do recurso seja usado pelo encomendante na efetivação da operação ou seja computado no valor integral da dívida, desde que haja compatibilidade financeira e operacional e os termos pactuados sejam legítimos.

22. Dessa forma, desde que as relações estabelecidas entre todas as partes sejam legítimas, com comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos utilizados, observado o disposto no § 2º do art. 23 do DL nº 1.455, de 1976, não estaria caracterizada a ocultação do real comprador mediante fraude, simulação ou interposição fraudulenta, de que trata o inciso V, do art. 23 do Decreto-Lei (DL) nº 1.455, de 1976, ou o acobertamento de reais intervenientes ou beneficiários, de que trata o art. 33 da lei nº 11.488, de 2007.

Nota-se que, para a figura aqui tratada – encomendante do encomendante, é necessário observar: (i) legitimidade das operações de compra e venda;

(ii) é irrelevante a existência de adiantamento de recursos;

(iii) é irrelevante se as operações ocorrem dentro de um mesmo grupo econômico;

(iv) é irrelevante a existência de compromisso futuro de entrega da mercadoria;

(v) na mesma esteira de raciocínio, não há de se considerar o modelo operacional como embasamento para a aplicabilidade da cessão de nome ou interposição fraudulenta presumida;

(vi) é necessário que se comprove a capacidade financeira e estrutural do importador.

As soluções de consulta supramencionadas são oriundas da Nota Coana 76/2020, dentro do contexto da existência de diversas formas de operacionalidades internacionais, que se escoam no mercado interno de forma a melhor atender à logística empresarial.

Vê-se que, para o caso concreto, conforme demonstrado no tópico anterior, a estrutura percebida é exatamente do encomendante do encomendante: a ST opera como importadora por

encomenda, com objetivo de fornecimento de mercadorias para DESTRO e QSM, que consequentemente, no mercado interno, escoam respectivas mercadorias aos grupos econômicos Lojas Americanas e B2W.

Não há questionamento acerca da legitimidade das operações – a exemplo da inexistência de dúvida da fiscalização quanto ao ônus financeiro da operação, não há questionamento se a operação ocorreu de forma fictícia, não há questionamento sobre a logística operacional quanto à existência de simulação, não há questionamento sobre a documentação contábil e fiscal, além das obrigações acessórias aduaneiras – exceto com a exigência de se constar a LASA e B2W na declaração de importação por encomenda, não há, enfim, qualquer questionamento acerca da legitimidade da operação internacional.

A fiscalização se apoia nos seguintes indícios:

- . apoia-se nas estreitas ligações entre LASA, B2W, ST, QSM e DESTRO, por configurarem empresas do mesmo grupo econômico;
- . toda a mercadoria importada por encomenda para DESTRO e QSM é endereçada, no mercado interno, para LASA e B2W;
- . curto intervalo de tempo entre a emissão da NF-e de entrada das mercadorias nacionalizadas na ST Importações da data de emissão da NF-e de saída para QSM e DESTRO, e consequentemente destas para a B2W e Lojas Americanas.
- . centralização gerencial entre as empresas do grupo, demonstrada pelos dirigentes constantes nos quadros societários;
- . afirmativa de que a ST precisa de repasses originários da DESTRO e QSM, por meio de Fenícia, para pagar suas despesas operacionais e pagar o câmbio, configurando dependência financeira;
- . Há um encadeamento das operações desde o início, em razão da verificação de “Purchase Order”, e que isso configura a inexistência de pedidos reais de mercadorias da LASA e B2W para a Destro e QSM;

Me parece que os indícios supramencionados nos conduzem exatamente às afirmativas apresentadas nas soluções de consulta que legitimam o encomendante do encomendante, que aponta de forma expressa que a existência de adiantamento de recursos de valores relativos às operações de importação por encomenda, do destinatário final ao encomendante, bem como a relação empresarial existente quanto a um grupo econômico, não tem capacidade de configurar interposição fraudulenta, desde que se comprove a capacidade financeira do importador e a realidade das operações da cadeia operacional.

Dos precedentes favoráveis no CARF – anteriores e posteriores às soluções de consulta

Para melhor demonstrar a afirmativa posta pelas soluções de consulta, quanto à legitimidade da figura do encomendante do encomendante, este Tribunal já se debruçou sobre o tema, inclusive em decisões anteriores às disposições supramencionadas, de forma favorável.

Afirma-se, em tais precedentes, em síntese:

- (i) que não há interposição fraudulenta quando existe um cliente destinatário da mercadoria, porque essa relação se dá no mercado interno;
- (ii) o pedido de compra registrado antes da operação de importação não configura fraude ou simulação na interposição fraudulenta; e
- (iii) a existência de adiantamento de recursos do cliente final para o encomendante – desde que registrado em contrato de fornecimento entre eles, também não se configura interposição fraudulenta.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Data do fato gerador: 11/01/2010, 18/07/2011

MODALIDADES DE IMPORTAÇÃO. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO CONVERTIDA EM MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA.

Na importação direta, o importador é o próprio adquirente dos bens importados, realizando a importação com recursos próprios e por seu próprio risco. Na importação por conta e ordem de terceiros, o importador presta apenas serviços (de logística, aduaneiros, cotação de preços, intermediação) para o adquirente, que é a pessoa de onde provém os recursos para a realização da importação. Na importação para a revenda a encomendante predeterminado, importador estabelece uma relação de comissão com adquirente, disciplinada pelo artigo 696 e seguintes do Código Civil (Lei nº 10.406/2002), pela qual o importador é comissário e o adquirente é o comitente, entrando o importador na operação de importação com recursos próprios e se comprometendo a revender os bens importados ao adquirente. Na hipótese de divergência entre a operação de importação declarada e a operação de importação efetivamente realizada, havendo ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, configura-se o dano ao erário, punido com pena de perdimento das mercadorias, penalidade convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro das

mercadorias, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida. (artigo 23 do Decreto Lei nº 1455/76).

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA PRESUMIDA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA COMPROVADA.

A interposição fraudulenta pode ser presumida, na hipótese de não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados para a realização da importação, ou comprovada, na existência de um conjunto de provas que demonstrem a ocorrência de fraude ou simulação com o intuito de interpor determinada pessoa entre o real adquirente e as autoridades fiscais, para que a primeira permaneça oculta aos olhos da fiscalização.

DANO AO ERÁRIO. CONFIGURAÇÃO.

É incabível qualquer discussão sobre a existência ou não de dano ao erário na ocorrência de uma das hipóteses arroladas nos incisos do artigo 23 do Decreto Lei nº 1455/76, pois a ocorrência de dano naquelas hipóteses decorre do próprio texto legal.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA POR SIMULAÇÃO. DEMONSTRAÇÃO.

Na interposição fraudulenta por simulação, é necessária a demonstração da ocorrência da simulação, ou seja, que a relação estabelecida entre o importador e o suposto real adquirente por conta e ordem ou suposto encomendante não é de compra e venda de bens no mercado interno, mas de prestação de serviços, de logística, aduaneiros, cotação de preços, intermediação ou de comissão, a depender do caso, o que não restou comprovado no caso em análise.

(Processo nº 10314.722932/2013-50, Acórdão nº 3401-003.174, sob relatoria do conselheiro Augusto Fiel Jorge D'oliveira)

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Data do fato gerador: 29/03/2010

IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIRO. PRESUNÇÃO LEGAL. COMERCIALIZAÇÃO SUBSEQUENTE À REVENDA DA PRIMEIRA ADQUIRENTE.

A presunção de que trata o artigo 27 da Lei nº 10.637/2002 deve ser relativizada nas operações declaradas por conta e ordem de terceiro, em relação às cadeias de comercialização subsequentes. A documentação probatória juntada aos autos demonstram ser a real adquirente das mercadorias declarada na DI a efetiva negociante no exterior e a

proprietária primeira das mercadorias Recurso Voluntário Provido. Crédito Tributário Exonerado

(Processo nº 10925.720088/2013-34, Acórdão nº 3302-003.512, sob relatoria do conselheiro Paulo Guilherme Deroulede)

Assunto: Regimes Aduaneiros

Data do fato gerador: 24/09/2009

MODALIDADES DE IMPORTAÇÃO. CONCEITO LEGAL. DIVERGÊNCIA ENTRE OPERAÇÃO DECLARADA E PRATICADA. DANO AO ERÁRIO. OCULTAÇÃO MEDIANTE FRAUDE OU SIMULAÇÃO, INCLUSIVE A INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. MULTA POR CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO.

Na importação direta, o importador é o próprio adquirente dos bens importados, realizando a importação com recursos próprios e por seu próprio risco. Na importação por conta e ordem de terceiros, o importador presta apenas serviços (de logística, aduaneiros, cotação de preços, intermediação) para o adquirente, que é a pessoa de onde provém os recursos para a realização da importação. Na importação para a revenda a encomendante predeterminado, o importador estabelece uma relação de comissão com adquirente, disciplinada pelo artigo 696 e seguintes do Código Civil (Lei nº 10.406/2002), pela qual o importador é comissário e o adquirente é o comitente, entrando o importador na operação de importação com recursos próprios e se comprometendo a revender os bens importados ao adquirente. Existe um conceito legal para cada modalidade de importação, o que resulta em considerar a operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro como uma importação por conta e ordem deste, nos termos do artigo 27 da Lei nº 10.637/2002, e a manter a caracterização de uma importação para a revenda a encomendante predeterminado, na hipótese de haver participação do encomendante predeterminado nas operações comerciais relativas à aquisição dos produtos no exterior, por força do artigo 11, parágrafo 3º, da Lei nº 11.281/2006. Na hipótese de divergência entre a operação de importação declarada e a operação de importação efetivamente realizada, havendo ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, configura-se o dano ao erário, punido com pena de perdimento das mercadorias, penalidade convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro das

mercadorias, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida. (artigo 23 do Decreto Lei nº 1455/76).

INFRAÇÃO DE OCULTAÇÃO MEDIANTE FRAUDE OU SIMULAÇÃO, INCLUSIVE A INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. ARTIGO 23 DO DECRETO LEI Nº 1455/76. CARACTERIZAÇÃO.

O tipo infracional previsto no artigo 23 do Decreto Lei nº 1455/76 não é a mera ocultação do sujeito passivo nas operações de comércio exterior, mas a ocultação realizada "mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros", de modo que, para a caracterização da infração, deve ser identificado o dolo e a infração deve ser grave em substância e não uma infração meramente formal.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA PRESUMIDA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA COMPROVADA.

A interposição fraudulenta pode ser presumida, na hipótese de não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados para a realização da importação, ou comprovada, na existência de um conjunto de provas que demonstrem a ocorrência de fraude ou simulação com o intuito de interpor determinada pessoa entre o real adquirente e as autoridades fiscais, para que a primeira permaneça oculta aos olhos da fiscalização.

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

Na hipótese de "interposição fraudulenta comprovada", o ônus probatório da ocorrência de "ocultação mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros" é do Fisco, que deve levantar um conjunto de elementos de prova que demonstrem que as condutas imputadas aos intervenientes das operações de comércio exterior se enquadram no tipo infracional previsto no artigo 23, inciso V, do Decreto nº 1.455/1976.

(Processo nº 12466.720338/2011-54, Acórdão nº 3401-003.985, sob relatoria do conselheiro Augusto Fiel Jorge D'oliveira)

E, considerando a aplicação das soluções de consulta tratadas neste voto, vale mencionar os seguintes precedentes que tratam exatamente do conjunto de autuações relativo às operações dos grupos econômicos aqui debatidos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

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

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

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

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

(Processo nº 15444.720091/2018-99, Acórdão nº 3401-010.570, sob relatoria da conselheira Fernanda Kotzias)

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

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

PROVAS COMPLEMENTARES APRESENTADAS EM RECURSO VOLUNTÁRIO. APRECIÇÃO.

É 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 nº 1.455/76.

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

É 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 negocial, na realização de operações de importação, tendente à ocultação dos reais adquirentes das mercadorias, não se configurando a necessária interposição fraudulenta quando os intervenientes estão respaldados em contratos comerciais válidos, possuem capacidade econômico-financeira e operacional para realização das operações e não restou demonstrada qualquer irregularidade na sua execução, não servindo de prova meras conjecturas findadas em relações societárias e direitos de exclusividade.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. 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.

(Processo nº 15444.720106/2018-19, Acórdão nº 3302-013.835, sob relatoria da conselheira Denise Madalena Green)

Do precedente do judiciário em relação à mesma estrutura operacional com diferentes intervenientes

Ainda que como apoio para ratificar o que tem sido construído ao longo desse voto, entendo essencial trazer à baila jurisprudência recente do 5º Tribunal Regional Federal que analisa **a mesma estrutura operacional posta nesse debate, com diferentes intervenientes, em que reconhecida a legitimidade da existência do encomendante do encomendante:**

EMENTA

ADMINISTRATIVO, TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. MANDADO DE SEGURANÇA. RETENÇÃO DAS MERCADORIAS IMPORTADAS. NECESSIDADE DE DEPÓSITO DO VALOR ADUANEIRO DA

MERCADORIA E MULTAS. DEPÓSITO DO VALOR DAS MULTAS) SOMENTE APÓS À SENTENÇA. CORREIÇÃO NO PROCEDIMENTO DO JUÍZO ORIGINÁRIO AO NÃO LIBERAR AS MERCADORIAS. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO DEVIDO PROCESSO LEGAL. IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA. SUPOSTA INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PERDIMENTO DE MERCADORIA. EXISTÊNCIA DE INDÍCIOS QUE DÃO CONTA DE OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA. INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO AO ERÁRIO OU AOS INTERESSES ADUANEIROS. PROPORCIONALIDADE E DA RAZOABILIDADE. POSSIBILIDADE DE LIBERAÇÃO DAS MERCADORIAS. CONTINUIDADE DO PROCEDIMENTO DE DESEMBARAÇO. CONDICIONAMENTO DO LEVANTAMENTO DO VALOR DOS DEPÓSITOS AO SUCESSO DA PRETENSÃO DEDUZIDA PELA APELANTE NA SEARA ADMINISTRATIVA. PROVIMENTO DO APELO EM ORDEM DE CONCEDER A SEGURANÇA.

1. Apelação, com pedido de efeito suspensivo, interposta por Comexport Trading Comércio Exterior LTDA (COMEXPORT) em face da sentença proferida pelo Juízo da 21ª Vara Federal de Pernambuco, que denegou a segurança pleiteada, em razão de a parte impetrante ter realizado somente o depósito do valor aduaneiro das mercadorias, sem depositar o montante das penalidades cabíveis, não obstante previamente instada a fazê-lo de modo integral.

2. Nos autos do Processo nº 0815559-79.2023.4.05.0000 foi apresentado pedido autônomo de atribuição de efeito suspensivo à apelação, que foi liminarmente concedido, de modo que foi determinada a liberação das mercadorias, ordem que restou efetivamente cumprida em 29/12/2023.

3. Cinge-se a controvérsia a definir se pode haver o desembaraço aduaneiro e, por conseguinte, a liberação das mercadorias registradas na DI nº 23/1734043-4 (NCM 8504.40.90), considerando-se que houve o depósito integral do valor das mercadorias e das penalidades pecuniárias a serem eventualmente impostas, inclusive em nome de terceiros.

4. Não houve violação ao devido processo legal, por parte do juízo processante: apesar de ele, aparentemente, ter constituído na consciência da apelante justa expectativa de que haveria a análise do seu pleito de liberação de forma prévia à sentença, que foi subvertida quando da denegação da segurança, tão logo constatado o não recolhimento das penalidades, a cronologia dos fatos contraria a tese da apelante, pois ela já tinha conhecimento do valor das multas aduaneiras impostas (R\$ 160.000,00) e optou por não recolhê-las, tal qual lhe fora determinado, não podendo, com isso, atribuir responsabilidade ao juízo processante pela conduta que ela, apelante, elegeu praticar à época.

5. Dito isso, e antes de adentrar ao mérito propriamente dito da possibilidade de liberação das mercadorias, é necessário esclarecer como a Fiscalização chegou às suas conclusões de que haveria potencial ilicitude no despacho aduaneiro.

6. O Decreto nº 6.759/2009 regulamenta os procedimentos voltados às atividades administrativas de comércio exterior e, no seu Livro V, regulamenta o controle

aduaneiro de mercadorias, normatizando todo o modus operandi do desembaraço aduaneiro.

07. No caso em apreço, houve parametrização das mercadorias inicialmente no canal verde, porém, a equipe de gerenciamento do Fisco reclassificou-as no canal amarelo, em virtude da existência de potenciais irregularidades na documentação. Na sequência, pela análise documental, o Fisco entendeu que a mercadoria importada foi nacionalizada à conta de terceiro, com ocultação do seu real adquirente, irregularidade esta vedada pelo que dispõe o art. 23, do Decreto-lei nº 1.455/1976.

08. Conforme os relatórios presentes nos Processos nº 19378.720229/2023-17 (Auto de Infração nº 0417900-229525/2023), 19378.720230/2023-33 (Auto de Infração nº 0417900-231463/2023) e 19378-720.236/2023-19 (auto de infração da multa), verificou-se que foi sugerida pena de perdimento das mercadorias, além da imposição de multa pelas infrações à legislação aduaneira.

09. Colhe-se da autuação que, supostamente, haveria duas empresas não declaradas efetivamente importando a mercadoria, Luzia 2 e Luzia 3, integrantes do Grupo Luzia, e esse foi o real motivo da conclusão do auto de infração ter apontando a possibilidade de perdimento das mercadorias (a questão ainda está sujeita à análise das impugnações apresentadas pelas três empresas na seara administrativa).

10. Há interposição fraudulenta de pessoas, numa operação de comércio exterior, quando uma pessoa física ou jurídica, que aparenta ser responsável pela operação, atua para ocultar o sujeito passivo que é o real beneficiário da transação.

11. A requerente argumenta que atuou na importação por encomenda de terceiros e não por conta e ordem de terceiros como consta no auto de infração.

12. De acordo com a Instrução Normativa RFB nº 1.861/2018, as duas modalidades de importação apresentam regramento distinto.

13. Na importação por conta e ordem de terceiro, a pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em nome próprio, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria de procedência estrangeira, adquirida no exterior por outra pessoa, física ou jurídica, o adquirente da mercadoria por conta e ordem: o Sujeito "A" compra do Sujeito "C" e contrata o Sujeito "B" apenas para nacionalizar as mercadorias. Já na importação por encomenda, a pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em seu nome e com seus recursos, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria de procedência estrangeira por ela adquirida no exterior para revenda a encomendante predeterminado: O Sujeito "A" deseja comprar uma mercadoria e contrata o Sujeito "B" para nacionalizá-la, sendo ele, o Sujeito "B", também responsável pelo pagamento ao Sujeito "C", sediado no exterior, trazendo a mercadoria para o Brasil e entregando ao Sujeito "A".

14. Na importação por encomenda, há um "encomendante" que contrata o importador para promover a aquisição no exterior e nacionalização da mercadoria, podendo participar ou não das operações comerciais relativas à aquisição da mercadoria no exterior.

15. A Fazenda Nacional defende que, de acordo com o entendimento do Conselho de Administração de Recursos Fiscais (CARF), para a configuração da prática fraudulenta em questão, é desnecessário comprovar a efetiva ocorrência de dano ao erário (dano patrimonial decorrente da evasão de tributos) e dolo específico para esse fim, uma vez que bastaria a ocorrência de prejuízos ao controle administrativo-aduaneiro (CARF. Processo nº 11075.720099/2013-35. Segunda Turma Ordinária. Quarta Câmara. Terceira Seção de Julgamento. Publicação:13/09/2016).

16. Estando presentes evidências da prática da infração, baseadas na falta de comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, caberia, em tese, a aplicação da pena de perdimento e, por isso, não poderia haver a liberação da mercadoria, nem mesmo com o depósito, pois no âmbito do combate à interposição fraudulenta, a autoridade tributária e aduaneira não se pauta pelo volume arrecadatário, mas, sim, pelo interesse público, ditado pelo legislador, de que os atos praticados pelos intervenientes no comércio exterior se submetam ao devido controle aduaneiro.

17. Muito embora a questão ainda está sujeita à análise das impugnações apresentadas pelas três empresas (COMEXPORT, INGETEAM e LUZIA) na seara administrativa e não seja alvo de debate neste feito, é impossível definir a questão sem pelo menos analisar-se perfunctoriamente a operação que gerou as autuações, ainda que não haja pedido expresso da parte impetrante no sentido de sindicarem os negócios realizados.

18. Nesse sentido, percebe-se haver indícios nos autos de que foi realizada uma importação por encomenda:

a) a empresa apelante possui aparente solidez no mercado, operando desde 1973; b) ela é tem como propósito realizar importação, exportação e distribuição de uma ampla variedade de produtos, conforme se colhe do aditivo ao seu contrato social que foi juntado aos autos (fls. 33 a 70/ 88 do Id. 4058300.28882355);

c) seu capital social está integralizado e é da ordem de R\$ 2.700.000,00 (dois milhões e setecentos mil reais), aparentando ter capital de giro para efetuar a operação de importação de forma autônoma;

d) o contrato referente à operação mercantil (COMEXPORT x INGETEAM) e o "invoice" (fatura), juntados aos autos nos Ids. 4058300.28882343 e 4058300.28882342, dão conta de que INGETEAM contratou a COMEXPORT para que ela adquira, no exterior, os produtos encomendados e realize todos os trâmites logísticos de importação, nacionalização e entrega dos bens, devendo a

COMEXPORT conduzir os negócios necessários para isso com os fornecedores estrangeiros das mercadorias, acordando com eles as condições de fornecimento, incluindo prazos e condições de pagamento; e,

e) o contrato de câmbio (Id. 4058300.28882342) indica que o pagamento à empresa sediada no exterior (fornecedora das mercadorias), foi feito pela apelante.

19. Apesar de não haver nos autos uma comprovação do fluxo financeiro ocorrido entre a importadora (COMEXPORT) e a adquirente (INGETEAM), bem como entre a adquirente e as empresas do Grupo Luzia, os elementos de prova fornecem fortes indícios de que houve, de fato, uma importação por encomenda.

20. Se a legislação aduaneira permite que a INGETEAM contrate a empresa requerente para comprar no exterior a mercadoria e entregar a ela no Brasil, é irrelevante destino final das mercadorias, pois elas teriam sido importadas legalmente, obedecendo-se aos trâmites prescritos para o comércio exterior, sendo, inclusive mais racional, economicamente, importa-las pelo Estado de Pernambuco, como de fato ocorreu, mais próximo do destino final de entrega, já que o cliente que comprou os produtos da INGETEAM estaria sediado no Estado da Paraíba.

21. Reforça essa conclusão os termos da Solução de Consulta COSIT nº 158/2021.

22. Havendo indícios da legalidade da operação realizada pela apelante, resta afastado o argumento fazendário contrário à liberação da mercadoria, baseado na Instrução Normativa SRF nº 680/2006, que afirma que quando sujeitas a pena de perdimento, as mercadorias não podem ser alvo de desembaraço antecipado, mesmo com o recolhimento do valor aduaneiro e das penalidades eventualmente imposta, em caso de impugnação da autuação.

23. Por fim, há que se considerar aqui também o aspecto teleológico da autuação: a proteção aos interesses nacionais.

24. Os bens importados consistem de inversores para sistemas fotovoltaicos on-grid, tipo central, para rede trifásica, conforme os autos de infração. Tais equipamentos são essenciais para geração de energia solar, pois realizam a conversão da energia elétrica gerada pelos painéis solares, de corrente contínua para corrente alternada, possibilitando o uso da energia elétrica gerada pelos painéis solares fotovoltaicos na rede de transmissão comum.

25. A única irregularidade apontada pela fiscalização relativamente ao despacho aduaneiro, seria a suposta existência de interposição fraudulenta de pessoas na importação (algo que ainda será examinado na seara administrativa, mas que, conforme dito acima, não parece encontrar eco na realidade dos autos).

26. Não foram apontados quaisquer defeitos ou irregularidades nos equipamentos que indiquem que devam não ser nacionalizados, ou seja, não foram indicados vícios no produto que provoquem riscos no seu uso.

27. Além disso, não se está aqui tratando de produtos de consumo, que poderiam inundar o mercado nacional e pôr em risco a segurança, saúde ou integridade do consumidor nacional, mas sim de equipamentos destinados à geração de energia "limpa", advindos de um grupo produtor internacionalmente conhecido (INGETEM) e cuja qualidade não foi questionada pela Fiscalização, tanto que não foram feitas quaisquer exigências de comprovação relativas à viabilidade técnica dos equipamentos.

28. Nesse cenário, ainda que se ignorem os aspectos internos dos negócios realizados entre as partes, uma possível pena de perdimento parece severa demais, fugindo à moldura constitucional preconizada para a atuação aduaneira.

29. A pena de perdimento de mercadorias é sanção extremamente rigorosa e que só se justificaria quando: a) resta evidenciado efetivo intuito de subtrair-se à ação fiscal; b) configurado o uso de falsidade, material ou ideológica; c) quando se trate de mercadoria que apresente um risco ao consumidor nacional.

30. A partir dessa compreensão, tem-se que a penalidade deve ser ponderada a partir do teor do que seriam as efetivas finalidades do controle aduaneiro, presentes no art. 237, da Constituição, bem assim pela aplicação dos princípios constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade, ambos também de assento constitucional, e plenamente aplicáveis à seara administrativa, nos termos do que dispõe o art. 2º, da Lei nº 9.784/1999.

31. Não se desconhece que a Administração Aduaneira está vinculada ao princípio da legalidade. Contudo, permitir que o Fisco retenha e decrete perdimento de bens imprescindíveis para a produção nacional de energia, quando ele tem toda condição de apurar as responsabilidades pela importação supostamente fraudulenta e punir os eventuais culpados com a imposição das multas aplicáveis, não parece razoável ou mesmo proporcional à suposta infração praticada.

32. Na hipótese, não compactua com os interesses nacionais a retenção da mercadoria, pois num contexto geral de crise climática e preocupação crescente com a exploração de fontes de energia renováveis, tais equipamentos são imprescindíveis para produção de energia limpa. Sua utilização se mostra apta a fortalecer o mercado fornecedor de energia nacional, contribuindo para o fortalecimento e a melhoria da competitividade da indústria nacional, além de proporcionar uma maior abundância da oferta de energia para os consumidores pessoa física, caso sejam efetivamente empregados pelas empresas adquirentes nas suas finalidades.

33. O mesmo não ocorrerá se permanecerem apreendidos nas dependências da Receita Federal do Brasil, aguardando a conclusão do procedimento administrativo fiscal, ora em curso.

34. Ademais, colocada a infração supostamente cometida pelas empresas envolvidas em uma perspectiva de preservação dos interesses nacionais, não resta caracterizado impedimento à liberação dos referidos bens: são apenas dois inversores fotovoltaicos, o que, pela quantidade, não ameaça empresas brasileiras com concorrência desleal; os produtos não oferecem risco (repita-se) ao consumidor em geral e não há evidências de que houve violação de propriedade intelectual (marcas e patentes); não há na autuação qualquer indício de prática criminosa na seara do comércio exterior: contrabando, descaminho, tráfico internacional de entorpecentes, lavagem de dinheiro, etc.; não há ameaça à proteção à fauna e à floresta nacionais, pelo contrário, a produção energética solar, a ser feita com o uso de tais equipamentos, poderá beneficiar a proteção ambiental, pois se trata de fonte limpa e renovável, indo ao encontro dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentáveis da Agenda 2030 da Organização da Nações Unidas (ONU) (ODS 7 – Energia limpa e acessível: garantir acesso à energia barata, confiável, sustentável e renovável para todos), que o Brasil acolheu, quando participou da Cúpula das Nações Unidas em 2015.

35. Por fim, aparentemente, não houve sonegação de tributos sobre o comércio exterior ou mesmo de tributos internos, mas, ainda que venha a se verificar eventual sonegação tributária, isso poderia ser corrigido no curso da autuação fiscal, de tal sorte que não se poderia sustentar, especificamente na hipótese em apreço, que a fiscalização em questão estaria realizando o imperativo delineado no art. 237, da Constituição, para a atuação do controle aduaneiro: a defesa dos interesses fazendários nacionais.

36. A jurisprudência deste Tribunal Regional Federal da 5ª Região, confirma o raciocínio aqui feito, no sentido de que, havendo o recolhimento do valor aduaneiro da mercadoria e das respectivas penalidades, não estando elas sujeitas à pena de perdimento, caberia a sua liberação: Processo: 08098401220224058000, Apelação / Remessa Necessária, Desembargador Federal Vladimir Souza Carvalho, 4ª Turma, Julgamento: 05/09/2023 Processo: 08093454320214050000, Agravo de Instrumento, Desembargador Federal Leonardo Augusto Nunes Coutinho (Convocado), 1ª Turma, Julgamento: 07/10/2021 Processo: 08138629120194058300, Apelação Cível, Desembargador Federal Gustavo de Paiva Gadelha (Convocado), 3ª Turma, Julgamento: 30/04/2020.

37. Fica o levantamento dos depósitos feitos nos autos, condicionado à conclusão dos procedimentos administrativos de verificação da importação, de forma favorável a impetrante.

38. Apelação provida, em ordem de reformar a sentença para conceder a segurança requerida e determinar a imediata liberação das mercadorias importadas, mediante o consequente desembaraço aduaneiro, ficando condicionado o levantamento dos depósitos judiciais existentes nos autos, ao

sucesso da impugnação e eventuais recursos apresentados pela apelante contra a autuação na seara administrativa.

39. Deixa-se de aplicar o § 11, do art. 85, do CPC, ante a ausência de condenação em honorários advocatícios, à vista do que dispõe o art. 25, da Lei 12.016/2009.

(Processo nº 0823700-19.2023.4.05.8300 - *apelação cível - COMEXPORT TRADING COMERCIO EXTERIOR LTDA, relatora Desembargador(a) Federal Cibele Benevides Guedes da Fonseca - 5ª Turma – TRF5, julgado em 12/06/2024*)

Da inexistência de fraude ou simulação

Ainda que sustentado como *ratio decidendi* do presente voto a natureza de encomendante do encomendante da operação, nos termos das Soluções de Consulta já mencionadas, ressalta-se que não se vislumbra, do conjunto probatório acostados aos autos, qualquer indício de irregularidade nas operações internacionais.

Ainda, destaca-se que a fiscalização aqui contesta somente a fase final da operação – entre Destro e QSM e LASA e B2W, sem qualquer lastro ou alegação sobre a ilegitimidade da operação realmente realizada pela ST Importações.

Nesse sentido, já espousei posicionamento técnico sobre o conjunto probatório necessário a se comprovar a interposição fraudulenta:

Considerações gerais sobre os aspectos da interposição fraudulenta

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

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

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

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

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

§ 1º As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos

no Decreto nº 70.235, de 1972 (Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, § 3º, com a redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010, art. 41).

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

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

Antes de adentrar à questão probatória, que definirá se houve de fato interposição fraudulenta de terceiros, vale tecer algumas considerações a respeito do instituto.

Existem na legislação brasileira atualmente três modalidades de importação: i) por conta e ordem de terceiro; ii) por encomenda; e iii) importação própria.

Importação por conta e ordem de terceiros

A importação por conta e ordem de terceiros é modalidade de importação indireta em que o importador (geralmente uma trading company) promove o despacho aduaneiro de importação de mercadorias adquiridas por outra entidade (“adquirente”), em razão de contrato de prestação de serviços previamente firmado.

Nos termos do artigo 2º da Instrução Normativa nº 1.861/2018:

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

§ 1º Considera-se adquirente de mercadoria estrangeira importada por sua conta e ordem a pessoa jurídica que realiza transação comercial de compra e venda da mercadoria no exterior, em seu nome e com recursos próprios, e contrata o importador por conta e ordem referido no caput para promover o despacho aduaneiro de importação. [...]

Para a ocorrência da importação por conta e ordem, diversos elementos devem ser levados em consideração: (i) existência de contrato de prestação de serviços firmado entre o adquirente e o importador; (ii) emissão da fatura comercial contra o adquirente; (iii) registros contábeis e fiscais do importador devem indicar que se trata de mercadoria de terceiros; (iv) emissão de nota fiscal para acompanhar a saída das mercadorias e nota fiscal de prestação de serviços pelo importador contra o adquirente, não havendo operação de venda de mercadorias; (v) financiamento da importação pelo adquirente e (vi) importação nos termos definidos pelo adquirente, que é quem assume o risco pela operação.

Importante, portanto, destacar que, a simples antecipação de recursos ao importador de mercadoria estrangeira que age como o real interessado da

operação não deve resultar necessariamente na classificação da importação como por conta e ordem de terceiros. Se comprovada a legitimidade e o interesse do importador em adquirir para si as mercadorias importadas, a importação teria ocorrido somente “por conta”, e não “por ordem” de terceiro.

Importação por encomenda

A importação por encomenda é aquela em que o importador promove, em seu nome e com recursos próprios, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria para revenda a encomendante predeterminado.

Nos termos do artigo 3º, da IN nº 1861/2018:

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

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

Difere-se a presente modalidade de importação, da importação por conta e ordem de terceiro – em que o importador age como mero mandatário do adquirente local, o importador por encomenda é aquele que participa da negociação da compra e venda das mercadorias importadas, sendo o principal interessado na operação. Tal elemento aproxima a importação por encomenda da importação por conta própria, de modo que em ambos os casos os documentos relativos à importação serão emitidos em nome do próprio importador.

Em relação ao financiamento da operação de importação de encomenda, a Lei nº 11.281/2006 prevê que a importação por encomenda deve ser realizada com recursos próprios da importadora, sob pena de ser caracterizada a importação por conta e ordem de terceiros.

Contudo, um dos pontos importantes da legislação aplicável nessa modalidade de importação, é a previsão do parágrafo 3º, do artigo 3º, da mesma IN supramencionada, que dispõe sobre a permissão do encomendante para antecipar recursos ao importador relacionados à revenda, e não necessariamente à importação da mercadoria, o que, costumeiramente, recai sobre a reclassificação da modalidade como importação por conta e ordem de terceiro.

Importação própria

A importação própria (ou direta) é a mais simples: trata-se da importação ocorrida entre os mesmos sujeitos que participam da compra e venda das

mercadorias. Assim, o exportador (no exterior) é o vendedor da mercadoria, enquanto que, no Brasil, aquele que importa e realiza o desembaraço aduaneiro da mercadoria é o adquirente final.

A importação direta presume-se feita com os recursos do próprio importador que, uma vez proprietário da mercadoria, pode dispor dela livremente (uso e consumo, revenda, industrialização etc.).

A problemática envolta às modalidades de importação diz respeito à existência de diversificados modelos de negócios atuais, considerando a fluidez e rapidez das operações, para além das reestruturações físicas e societárias desenvolvidas para atendimento de menor onerosidade logística, tributária, empresarial, trabalhista, ambiental, aduaneiras e demais obrigações e demandas que são sujeitas as pessoas jurídicas que operam no comércio/industrialização interno e exterior.

Vê-se que, por vezes, o mero conhecimento do adquirente da mercadoria, em momento anterior ao desembaraço aduaneiro, pode ocasionar a imputação das infrações e penalidades aduaneiras quanto à reclassificação de uma importação própria (direta), para uma importação por encomenda ou por conta e ordem de terceiro (indireta).

Para tanto, nesse aspecto, necessário se faz analisar a interposição fraudulenta de terceiros – que pode ser presumida¹ ou comprovada², que historicamente nasceu para combate às fraudes, especialmente aos ilícitos referentes às operações de comércio exterior, considerando a rápida mudança no contexto e na forma em que são realizadas as operações internacionais.

Uma das principais preocupações oriundas da infração mencionada é com a origem dos recursos que suportaram a operação de importação, porque a utilização de uma pessoa jurídica laranja, desprovida de capacidade financeira, econômica e estrutural pode se dar justamente para que não eventual e futura execução de uma dívida tributária ou aduaneira, restando o real adquirente com o patrimônio respaldado pelo respectivo laranja.

Nota-se, em relação às interposições fraudulentas comprovadas, dos autos de infração que costumeiramente são lavrados, bem como nos acórdãos proferidos neste Conselho Administrativo, que são considerados indícios do caráter fraudulento a incompatibilidade entre as operações e as instalações físicas, capacidade operacional, patrimônio e capacidade econômico-financeira do importador, ausência de histórico de importações, alta heterogeneidade da natureza das mercadorias importadas, opção por despacho aduaneiro em

¹ Disposta no artigo 23, parágrafo 2º, do Decreto-lei 1455/1976, em que se presume a interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, considerando-se a inversão do ônus da prova de tais recursos ao interveniente atuado.

² Disposta no artigo 23, inciso V, do Decreto-lei 1.455/1976, em que é considerado dano ao erário as infrações relativas às mercadorias 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.

localidade menos vanyajosa ao interveniente, dentre outros elementos de prova, que devem compor o conteúdo da ação fiscalizatória que embasará a acusação de interposição, mediante fraude ou simulação.

É necessário enfatizar que, nesse tipo infracional comprovado há íntima e direta relação com a ocorrência de fraude e simulação, desprendendo-se desse status a interposição legítima, quando ausentes os elementos probatórios que demonstrem que a operação de importação aconteceu sob a guarida do intento de iludir o controle aduaneiro exercido pela administração Pública, com a presença do aspecto volitivo do agente.

Neste passo, também é essencial delimitar que a mera conduta que visa reduzir ou diferir o pagamento do tributo não se configura fraude ou simulação.

A configuração da infração disposta no artigo 23, inciso V, do Decreto-lei 1.455/1976 pode ser representada pela presença dos seguintes elementos: i) negócio aparente ou simulado (a importação declarada); (ii) negócio dissimulado ou efetivamente pretendido (a importação oculta da autoridade aduaneira), desde que a ocultação não seja resultante de mero erro, plenamente comprovado; e (iii) do conluio entre as partes (importador declarado e sujeito oculto).³

Deve-se, portanto, considerando o ônus probatório da fiscalização, restar a infração plena e inequivocadamente demonstrada, comprovando-se a ocultação praticada, mediante conjunto probatório de provas diretas e/ou indiretas que se trata, em verdade, de uma importação indireta – por conta e ordem ou encomenda, ao invés da declarada importação direta.

Logo, vê-se que as controvérsias envoltas à interposição fraudulenta comprovada são delimitadas pelas provas acostadas ao auto de infração, pela fiscalização.

O professor Rodrigo Mineiro, em análise de casos concretos julgados pelo CARF⁴, afirma que:

Constata-se que as turmas julgadoras do CARF, na grande maioria dos casos, tem aceitado os seguintes elementos como prova para configurar a ocultação:

(A) Elementos relacionados à transação comercial e prestação de serviços:

(i) contratos;

(ii) Ordens de compra;

(iii) Elementos diversos que apontam que a negociação foi efetuada pelo sujeito oculto;

(B) Elementos relacionados à liquidação financeira e controles:

(iv) Registros contábeis do importador e do sujeito oculto;

(v) Não comprovação, pelo importador, da origem dos recursos empregados;

³ NASCIMENTO, José Fernandes. As formas de comprovação da interposição fraudulenta na importação. In: PEREIRA, Cláudio Augusto Gonçalves; REIS, Raquel Segalla. Ensaio de direito aduaneiro. São Paulo: Intelecto Soluções, 2015, p. 411.

⁴ MINEIRO, Rodrigo Fernandes. A prova na interposição fraudulenta. In: Eficiência Probatória no CARF...

(vi) Ausência de capacidade financeira do importador;

(vii) Comprovante financeiro do pagamento da importação e demonstração do fluxo financeiro da operação.

Afirma ainda que, em que pese não haver determinação expressa de qual ou quais os elementos a serem considerados para configuração da infração, destacam-se as análises probatórias relativas aos contratos firmados entre as partes (resguardada sua subjetividade por tratar-se de instrumento particular), ordens de compra, que se efetuadas em momento anterior à compra da mercadoria importada para configurar a importação indireta, e finalmente, o financiamento da importação, identificando-se o efetivo provedor ou remetente dos recursos financeiros para aquisição da mercadoria importada.

Não basta, para que se configure a infração aqui discutida, a existência de meros indícios, tal como – e assim também afirma o professor supramencionado, i) a proximidade das datas de desembaraço, entrada e saída das mercadorias; (ii) ausência de capacidade financeira; (iii) concentração de vendas para um único cliente; (iv) margem de lucro irrisória, incompatível com a operação.

O principal pressuposto utilizado como indício de interposição fraudulenta é o fluxo financeiro da operação, especialmente quanto à falta de capacidade financeira da pessoa jurídica utilizada para realizar as importações de forma simulada, somando-se indícios satélites supramencionados para comprovação da infração.

Os indícios utilizados pela fiscalização no presente caso não contém qualquer lastro de irregularidade, e apenas traduzem a insatisfação do fisco quanto à estrutura operacional utilizada pelo interveniente para concretizar melhor logística de escoamento de suas mercadorias no mercado interno, com diminuição da carga tributária, afirmado pelo próprio relatório fiscal:

Entendeu a fiscalização que as empresas Destro e QSM seriam interpostas pessoas utilizadas pela LASA e pela B2W para redução de sua carga tributária em operações envolvendo produtos importados.

Não há prova de que foi a LASA e B2W os negociadores das mercadorias, ou que tenham qualquer correlação com a ST, além da pré-existência de encomendas endereçadas à DESTRO e QSM, não há prova de que a operação é uma ficção, tendo sido demonstrado justamente o contrário, que a realidade posta corresponde àquela declarada nos documentos que acobertam a operação internacional.

Como já dito em outras oportunidades, entendo que o protagonista das autuações de interposição fraudulenta – embora não exclusivo da condução probatória que deve demonstrar e comprovar a fraude, é o fluxo financeiro das operações.

Neste auto de infração, a fiscalização limita-se a afirmar que:

4.1.3.6. Fluxos Financeiros

ST Importações possui as seguintes rubricas referentes a Bancos – Contas Correntes: 1.1.01.02.81 'Banco Bradesco SA 89441-9' 1.1.01.02.21950 'Banco do Brasil SA 5843' 1.1.01.02.14604 'Banco Itaú SA C/C 13642-2' 1.1.01.02.14605 'Banco Itaú SA C/C 13643-0' 1.1.01.02.14647 'Banco Modal SA C/C 3688' 1.1.01.02.14648 'Banco Modal SA C/C 3689-0' 1.1.01.02.20242 'Banco Santander SA', e 1.1.01.02.7900 Caixa Econômica Federal Analisando-se a escrituração contábil de ST Importações no sistema Contágil, verifica-se que os “Salários a Pagar” (conta 2.1.03.01.2476) não eram pagos diretamente aos seus próprios funcionários, mas através da empresa Fenícia, situação que ocorreu desde 2014 até, pelo menos 2016, sendo a conta de contrapartida a crédito, no momento do pagamento, 1.1.02.13.19041: 'Fenícia Banco Bradesco', conta do Ativo Circulante, no grupo 'Outros Valores a Receber' (Planilhas B2 e B3). ... A conta 'Banco Itaú SA C/C 13643-0' representa:

- a) A transferência para este banco dos recursos oriundos de DESTRO e QSM,
- b) O repasse desses recursos para outras contas (MODAL e SANTANDER) para fechar câmbio; e
- c) O repasse desses recursos para Fenícia realizar todos os pagamentos de despesas diversas com fornecedores e salários. Ou seja, ST precisa de repasses originários em DESTRO e QSM para, por meio de Fenícia, pagar suas despesas operacionais e fechar câmbio.

Adiante, será visto o que ocorre na contabilidade de DESTRO, QSM, LASA e B2W. A esta altura, já resta claro que ST Importações não possui autonomia decisória nem operacional, prestando-se como passagem para os recursos de terceiros.

A fiscalização assume presunções a partir do aporte de valores adiantados entre ST e DESTRO e QSM, apontando a importadora como uma estrutura sem força financeira, ou capacidade decisória, tendo sido tal entendimento mantido pela decisão de primeira instância.

Contudo, o interveniente junta aos autos parecer contábil – para além de parecer técnico elaborado por Everardo Maciel, que analisa quais as características contábeis e fiscais que sustentam a legitimidade da existência de todas as pessoas jurídicas envolvidas à operação – ST, DESTRO, QSM, LASA e B2W, e substância financeira para suportar as operações internacionais:

3.1 ST Importações

A ST Importações é uma empresa do Grupo LASA e seus acionistas são a B2W Companhia Digital com 99,9% e a LASA com 0,01%. A análise das Demonstrações Contábeis da ST Importações revela que ano de 2011 esta auferiu lucro líquido de R\$ 1.781 mil e no ano de 2012, por sua vez, o lucro líquido foi de R\$ 7.038 mil, demonstrando sua contribuição para o Grupo LASA.

A ST Importações após a aprovação pela Destro da proforma do fornecedor internacional inicia todos os trâmites para trazer as mercadorias para o Brasil. As transações objeto da autuação ora analisada foram realizadas por Encomenda, de forma que a ST Importações é responsável pelo pagamento do fornecedor no

exterior, contratação da empresa transportadora e todos os demais trâmites necessários, inclusive o desembaraço aduaneiro até a entrega dos produtos para a Destro, sendo certo que a responsabilidade da ST Importações sobre os produtos que estão sendo importados se encerra na entrega dos produtos encomendados à Destro, que, a partir de então, passa a ser integralmente responsável por elas.

Noutro passo, notadamente, a fiscalização se utiliza de questionamentos relativos às estruturas comuns a grupos empresariais, para sustentar estranhezas quanto às operações aqui debatidas:

4.1.3.7. Considerações sobre ST Importações

Em resumo, a ST Importações:

- a) Tem sua diretoria localizada no Rio de Janeiro e composta pelas mesmas pessoas que administram as empresas destinatárias finais das mercadorias, quais sejam, Lojas Americanas e B2W, detentoras dos direitos das marcas;
 - b) Contrata Orsilog Soluções em Logística Ltda. para executar todas as atividades relacionadas ao desembaraço das mercadorias, manuseio da carga e envio aos destinatários, bem como efetuar a contabilidade, ceder seus funcionários, o controle de contas a pagar e a receber e o pagamento dos próprios funcionários da ST Importações;
 - c) Possui vinte e seis funcionários, aos quais paga salário por meio de uma rubrica chamada 'Fenícia Banco Bradesco', os quais trabalham em imóvel alugado da empresa que fornece serviços de administração (Orsilog), cujo sócio é cônjuge da sócia de Fenícia;
 - d) Importou peças e partes para Orsilog poder prestar assistência técnica em relação aos produtos de marcas pertencentes a B2W e LASA, sem que isto fosse informado nas Declarações de Importação, as quais seguiam como se Destro e QSM fossem os verdadeiros adquirentes;
 - e) Importou produtos de marcas exclusivas de B2W e LASA, e os remeteu a DESTRO e QSM, o que não seria jamais admitido pelos detentores das marcas;
 - f) Ainda, contratou com terceiros (Seven, Sérfi e FSG) que não podem importar (CNPJ suspenso) serviços de 'agenciamento de comercial internacional' com as seguintes atribuições: -Elaboração e/ou atualização da Ficha de Produto; - Prospeção de novos fornecedores e produtos no exterior;
- Acompanhamento da produção dos novos produtos prospectados;
- Envio de amostras dos produtos à Contratante;
- Intermediação das transações comerciais;
- Acompanhamento dos embarques das mercadorias da origem até o destino final. Sendo dentre estes, uma empresa constituída por ex-sócios de Benutrix (Seven) e

outra (FSG) com único sócio citado também em empreendimento localizado na Florida, este com CNPJ irregular.

É como se Lojas Americanas e B2W, em vez de contratarem a importação de suas mercadorias diretamente de uma trading, tivessem montado uma pessoa jurídica (ST Importações) com o único objetivo de que fosse esta empresa a contratar a trading, e não elas.

E curiosamente, apoia suas afirmativas em trabalho acadêmico de conclusão de curso (de graduação):

Tais constatações corroboram a afirmativa de que Lojas Americanas e B2W previamente às importações são os destinatários finais das mercadorias e são as pessoas jurídicas que comandam todas as decisões de ST Importações, principalmente as “decisões de compra, quantidade e quando será efetuada a importação”, nos termos do trabalho acadêmico citado. Esta estrutura demonstra claramente que ST Importações importava as mercadorias demandadas por seus controladores, destinatários finais dos bens, e, ao longo deste Auto, demonstraremos que, além de funcionar como um “braço de execução” das importações do Grupo LASA, a autuada foi utilizada para ocultar a participação das empresas B2W e Lojas Americanas nas operações de importação.

Com todo respeito aos trabalhos de conclusão elaborados pelos alunos dos cursos de graduação, penso apenas que é temerário utilizar das afirmações postas por um aluno para sustentar as presunções tecidas pela fiscalização com base nos indícios mencionados.

Vê-se que do conjunto probatório nada se extrai senão o mero inconformismo, como já dito, em relação à estrutura operacional exercida pelos intervenientes de um mesmo grupo econômico.

E, como já me posicionei anteriormente sobre a utilização indevida do direito aduaneiro para punibilidade que deveria ser exercida tão somente no direito tributário, peço vênia para colacionar este trecho ao presente voto:

Nota-se que a fiscalização a todo momento afirma que a operação foi estruturada com objetivo de redução da base de cálculo dos tributos incidentes, considerando que *as consequências práticas do negócio jurídico sem causa residem na sua invalidade na esfera jurídica (na perspectiva da escada ponteana, a causa atua no plano de validade do negócio jurídico) e, por conseguinte, na impossibilidade de sua oposição ao fisco.*

Equivoca-se a fiscalização em vários aspectos.

O primeiro aspecto, e mais importante, é o transplante da indignação em relação à reestruturação organizacional-societária da recorrente para economia tributária à esfera do direito aduaneiro, em acusação de interposição fraudulenta, com base em fracos indícios que não demonstram qualquer lastro de simulação ou fraude nas operações internacionais.

Quando realizados o cotejo da afirmativa de que o real adquirente é a UBR, e que a UBI não realiza de fatos importações próprias, mas sim indiretas, porque já existe um adquirente conhecido, com as provas colacionadas aos autos tanto pela fiscalização, quanto pelo recorrente, a indução é que o planejamento realizado com objetivo de diminuir a base tributável pela monofasia incidente, quanto ao PIS e Cofins, é o pano de fundo da presente autuação.

O aspecto tributário pode ser uma das consequências da interposição fraudulenta, tal como a quebra da cadeia do IPI, ou o descumprimento de regras relativas aos preços de transferência, mas nunca poderá ser o protagonista de uma autuação aduaneira.

E, a despeito do enfrentamento de cada um dos fracos indícios postos pela fiscalização, na tentativa de se comprovar uma simulação, olvida-se o autuante que o direito tributário não é o direito aduaneiro, posto que são ramos autônomos do direito, ainda que carreguem pontos de intersecção, como a tributação aduaneira.

O direito tributário positivo é o ramo do direito que é integrado pelo conjunto de dispositivos que tratam da instituição, arrecadação e fiscalização de tributos.⁵ A Constituição Federal dedicou um capítulo inteiro para tratar da tributação, nos artigos 145 a 162.

Por outro lado, na definição proposta por Trevisan, o direito aduaneiro positivo é o ramo do direito que é integrado pelo conjunto de *“normas que disciplinam as relações entre a Aduana e os intervenientes nas operações de comércio exterior, estabelecendo os direitos e obrigações de cada um, e as restrições tarifárias e não-tarifárias nas importações e exportações.”*⁶ *Aqui também a Constituição Federal reservou local específico normativo, considerando o respaldo do direito aduaneiro no artigo 22, inciso VIII⁷, e artigo 237⁸.*

Nota-se que as finalidades das áreas – tributária e aduaneira, são diferentes, enquanto o direito tributário se ocupa da arrecadação de tributos, o direito aduaneiro se ocupa da fiscalização e controle das operações de comércio exterior, independentemente da existência de tributo a recolher.

A despeito do reconhecimento de um caráter híbrido entre o direito tributário e aduaneiro em determinados institutos, é necessário estabelecer a distinção notoriamente existente na proporção majoritária de

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 21. Ed. São Paulo: Saraiva, 2009.p.2.

⁶ TREVISAN, Rosaldo. Direito Aduaneiro e Direito Tributário: distinções básicas. In: _____. (Org.) Temas Atuais de Direito Aduaneiro. São Paulo: Lex Editora, 2008. p. 51.

⁷ Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre: (...)VIII - comércio exterior e interestadual;

⁸ Art. 237. A fiscalização e o controle sobre o comércio exterior, essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais, serão exercidos pelo Ministério da Fazenda.

cada uma das áreas, com objetivo da correta escolha do regime jurídico aplicável ao deslinde de controvérsias, como a presente, que trata de instituto aduaneiro, interposição fraudulenta – ainda que tenha potencial de uma (e apenas uma) consequência tributária, dentre tantos outros elementos de natureza estritamente aduaneira.

Nesse sentido, também, explanam os professores Onofre Baptista e Daniela Floriano⁹

O Direito Aduaneiro disciplina institutos próprios, que são específicos e estudados à exaustão;

O Direito Aduaneiro tem um caráter “multifacetado”, na medida em que oferece tanto a disciplina de institutos próprios do Direito Público como do Direito Privado;

O Direito Aduaneiro porta normas de matiz administrativo, vocacionadas a orientar a atuação dos agentes fiscais e aduaneiros. Nesses domínios, dúvidas não existem de que o Direito Aduaneiro tem em forte confluência com o Direito Administrativo. A Aduana, nesse compasso, deve observar princípios informadores do Direito Administrativo, sobretudo os estampados no art. 37, caput, da CRFB/1988;

4. No Direito Aduaneiro Sancionador, tal como no Direito Administrativo Sancionador, cabe incidir o princípio da tipicidade, devendo ser afastada, por exemplo, a aplicação de penalidades por analogia;

5. **Existem sanções aduaneiras que nenhuma relação guarda com o Direito Tributário.** Da mesma forma, no Direito Aduaneiro Sancionador, cabe a aplicação do princípio da proporcionalidade, mas não faz sentido pretender aplicar o princípio do não confisco, de natureza tipicamente tributária;

6. **Naquilo que diz respeito aos tributos aduaneiros lato sensu, cabe a aplicação de princípios próprios do Direito Tributário, porém, o ramo do Direito que disciplina a “instituição dos tributos” se vale de institutos próprios do Direito Aduaneiro que vêm recebidos na forma do art. 109 e 110 do CTN;**

7. **O Direito Aduaneiro “irrita” o Direito Tributário, “contaminando” os tributos aduaneiros lato sensu de forma a “vinculá-los teleologicamente”, ou seja, os tributos de índole aduaneira devem/ podem atender teleologicamente ao programa posto pelo Direito Aduaneiro;**

8. Na disciplina do exercício do poder de polícia aduaneira, pode-se identificar um “Direito Administrativo Aduaneiro”, na medida em que existem normas de Direito Administrativo vocacionadas a disciplinar os órgãos aduaneiros e a função administrativa aduaneira. Entretanto, o Direito Aduaneiro qualifica princípios administrativos que se aplicam à função administrativa aduaneira;

9. A Administração Pública Aduaneira deve perseguir, essencialmente, o “interesse nacional”, que reclama uma atuação holisticamente favorável ao bem comum do Estado-nação;

10. A ideia de “interesse nacional” é multifacetada, na medida em que cabe à Administração Aduaneira como um todo zelar por um diversificado feixe de interesses (públicos). O Estado nacional persegue fins diversificados, portanto, o Direito Aduaneiro deve pautar-se pela “satisfação do interesse nacional”, como composição concertada dos mais diversos interesses públicos, que podem, inclusive, estar desalinhados;

11. O “interesse público nacional” é um equilíbrio móvel entre interesses públicos por vezes contrários. Legalmente firmado, funcio na como uma espécie de interesse de síntese, resultante de uma ponderação equilibrada desses diversos interesses públicos intervenientes feita pela lei. Entretanto, na composição do “interesse nacional”, sequer os interesses privados dos nacionais podem ser postos de lado, como contrapostos ao interesse público. O “interesse nacional”, assim, é a síntese concertada da ampla gama de interesses públicos e dos interesses privados dos nacionais;

12. O princípio reitor maior do Direito Aduaneiro é o Princípio da Supremacia do Interesse Nacional, abrangente, em razão da qualificação do interesse que persegue;

13. A Aduana não pode atuar de forma arbitrária, porque, se o Direito Aduaneiro tem como princípio a supremacia do interesse nacional, deve proporcionar, na mesma medida, segurança jurídica para o administrado, harmonizando a disciplina do interesse nacional com a segurança proporcionada para o interesse privado;

14. A ideia de prevalência do interesse nacional não veicula qualquer fundamentação para um poder de atuação estatal genérico, imanente, que não tem espaço no Estado de Direito sujeito à legalidade. O Direito Aduaneiro se desenvolve, assim, em atenção à necessária defesa do interesse nacional, em estrita observância das balizas postas pela lei (princípio da legalidade), devendo, da mesma forma, observar o princípio da proporcionalidade;

15. O poder de atuação da Aduana é instrumental e não se justifica por si, mas como suporte para a ação do Estado na realização do interesse nacional. Portanto, é equivocado entender que a finalidade precípua da Aduana seja o controle, porque o poder/dever atribuído aos órgãos aduaneiros é meramente instrumental e visa, sobretudo, propiciar que a Aduana possa, em sua atuação, funcionar em prol dos interesses nacionais; 16. Diversos tratados internacionais do Século XX e XXI foram celebrados com o intuito de promover a facilitação do comércio, para que, assim, se pudesse estimular o desenvolvimento econômico das nações e assegurar o “interesse nacional” dos signatários; 17. O controle aduaneiro não é um fim em si mesmo, mas um meio para que se possa garantir o “melhor interesse nacional possível”. As Aduanas tanto devem ser

desburocratizadas e ágeis o suficiente para “facilitarem o comércio” e não funcionarem como travas para o desenvolvimento econômico, como devem assegurar o exercício do poder de polícia aduaneira eficaz e capaz de detectar a sonegação de impostos e evitar, por exemplo, a entrada de produtos de importação proibida; 18. O Direito Aduaneiro “contamina”, em alguma medida, o Direito Tributário. Existem alguns princípios do Direito Tributário que são forjados no seio do Direito Aduaneiro e que apenas se aplicam aos tributos nas operações de importação e exportação, como o “(sub)princípio da não exportação de tributos”. Entretanto, o verdadeiro vetor reitor fundamental do “Direito (Tributário) Aduaneiro” é o Princípio da Supremacia do Interesse Nacional, que se revela, nos casos concretos, de forma mais ampla; 19. O Princípio da Nação Mais Favorecida e o Princípio do Tratamento Nacional funcionam como verdadeiros limites para a incidência de tributos internos, afetando o poder de “instituir” tributos. Estes são princípios do Direito Aduaneiro que não se referem tão somente à tributação, mas tem alcance mais amplo, embora afetem o poder de tributar. Nesse sentido, existem princípios aduaneiros que, inobstante intrinsecamente relacionados com o Direito Aduaneiro, afetam a estrutura fundamental do Direito Tributário, atingindo a “instituição” de tributos, caracterizando-se como princípios próprios do Direito Aduaneiro (Tributário).

O presente auto de infração estressa essa relação entre o direito aduaneiro e o direito tributário, e de forma equivocada, transplanta o pano de fundo de indignação quanto ao planejamento realizado pelo recorrente para redução da base impositiva às contribuições sociais PIS e Cofins sob a sistemática monofásica, para enquadramento em infração aduaneira, com indícios que destoam completamente daqueles que costumeiramente são tratados pelo controle aduaneiro, com objetivo de combater as fraudes e simulações que, de fato, carregam objetivos totalmente distintos – e que são condizentes à matéria que aqui se refere a interposição fraudulenta aludida, do que a mera economia tributária.

Portanto, considerando que:

- i) a multa de cessão de nome deve ser endereçada somente ao importador ostensivo, sem possibilidade jurídica de estender esse conceito a vários e outros intervenientes – como os encomendantes, da mesma cadeia operacional, posto que juridicamente é impossível a existência do cedente do cedente, e que todos respondam por cessão de nome;
- ii) Superada a nulidade, deve-se anotar a ocorrência da prescrição intercorrente no presente caso;
- iii) Superada a prescrição intercorrente e a nulidade, por força do provimento dado ao mérito do litígio, entendo que o caso concreto se enquadra nas características delineadas pela fiscalização nas Soluções de Consulta COSIT 158/2021 e 43/2025, em que é afirmado de forma categórica que a pré-

existência de um encomendante determinado no mercado interno paralelo à operação de importação por encomenda não é interposição fraudulenta, ainda que exista adiantamento de valores (arrais) e que tais operações sejam realizadas entre empresas do mesmo grupo econômico – com vínculos societários;

- iv) Que não só a subsunção do fato à norma posta, é necessário perquirir que os indícios levantados pela fiscalização relacionam-se tão somente ao seu inconformismo com a estrutura operacional utilizada pelos intervenientes envolvidos à operação, considerando incorreta a economia tributária em relação ao recolhimento de IPI;

Conclusão

Isto posto, considerando que não há subsunção do fato à norma, em razão de evidente configuração do encomendante do encomendante, voto por dar provimento ao presente recurso voluntário e cancelar o auto de infração, prejudicada a análise das preliminares de nulidade e de mérito, superadas por força do parágrafo 3º, do artigo 59, do Decreto 70.235/1972.

Assinado Digitalmente

Mariel Orsi Gameiro

VOTO VENCEDOR

Anselmo Messias Ferraz Alves, redator designado

O Colegiado, por maioria de votos, acompanhou a nobre Relatora pelas conclusões, pelo seguinte:

Não ficou caracterizada no processo a situação do “encomendante do encomendante”, não se aplicando as soluções de consulta Cosit nº 158, de 2021, e nº 43, de 2025, à lide.

O que ensejou o cancelamento do lançamento foi o fato de que a sociedade empresária ST IMPORTAÇÕES LTDA. não era o sujeito passivo imediatamente anterior, na cadeia de eventos fraudulentos, às sociedades Lojas Americanas S.A. ("LASA") e B2W Companhia Digital ("B2W"), reais beneficiários das operações de importação fiscalizadas, verdadeiros importadores, não por encomenda, mas sim por conta e ordem.

Nas operações de importação fiscalizadas, integrantes deste processo administrativo fiscal, não houve vendas da ST IMPORTAÇÕES LTDA. para as sociedades Lojas Americanas S.A. ("LASA") e B2W Companhia Digital ("B2W"), mas sim vendas da ST para as

sociedades DESTRO BRASIL ou QSM, registradas nas respectivas declarações de importação como encomendantes da ST, sendo que estas sim efetuaram vendas para as sociedades Lojas Americanas S.A. ("LASA") e B2W Companhia Digital ("B2W"), as quais eram as reais beneficiárias das operações de importação fiscalizadas.

Como a ST não ocultou os seus compradores formais DESTRO BRASIL ou QSM, pelo contrário, os declarou à Aduana como seus encomendantes, não há que se falar que a ST cedeu seu nome para ocultar os reais adquirentes das mercadorias importadas – Lojas Americanas S.A. ("LASA") e B2W Companhia Digital ("B2W").

Na realidade, as sociedades DESTRO BRASIL e QSM simularam importações por encomenda à ST IMPORTAÇÕES, para ocultar na etapa seguinte os reais adquirentes das mercadorias importadas – Lojas Americanas e B2W. Desta forma, dentro do esquema fraudulento de importações levantado pela Fiscalização, ST IMPORTAÇÕES cedeu seu nome às sociedades DESTRO BRASIL E QSM que, por sua vez, cederam seus nomes às sociedades Lojas Americanas e B2W.

Desta forma, caberia a multa prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488, de 2007, à ST, em relação às sociedades DESTRO BRASIL E QSM, e a estas, em relação às sociedades Lojas Americanas e B2W, mas não à ST, em relação às Lojas Americanas e B2W.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Anselmo Messias Ferraz Alves