MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 15444.720136/2019-14

Processo nº	15444.720136/2019-14
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**3201-011.562 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	29 de fevereiro de 2024
Recorrente	B2W COMPANHIA DIGITAL
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 01/07/2015 a 31/12/2016

IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA. OCULTAÇÃO DO REAL ENCOMENDANTE. SIMULAÇÃO. DANO AO ERÁRIO. MULTA SUBSTITUTIVA DA PENA DE PERDIMENTO.

Constatada a ocorrência de ocultação do real encomendante, mediante simulação, aplica-se a multa substitutiva da pena de perdimento na hipótese de impossibilidade de apreensão das mercadorias importadas, por se configurar dano ao Erário.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2015 a 31/12/2016

INFRAÇÃO NA IMPORTAÇÃO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. LEGITIMIDADE PASSIVA.

Respondem pela infração, conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática ou dela se beneficie, tenha interesse comum na situação que constitui o fato gerador da penalidade ou por previsão expressa de lei.

MULTA POR DANO AO ERÁRIO. MULTA POR ERRO DE PREENCHIMENTO DA DI. PENALIDADES DISTINTAS.

Não se confundem a multa por dano ao Erário e a multa por erro no preenchimento da Declaração de Importação (DI), dado se tratar de hipóteses de incidência distintas, exigíveis de forma independente a depender dos fatos apurados.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2015 a 31/12/2016

PRELIMINARES DE NULIDADE. CONTEXTO FÁTICO DIVERSO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INEXISTÊNCIA DE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. INOCORRÊNCIA.

Encontrando-se a ação fiscal fundada em elementos fáticos e jurídicos muito bem delimitados e demonstrados, realizada por autoridade fiscal competente e

com pleno respeito ao direito de defesa do responsável solidário devidamente identificado, afastam-se as preliminares de nulidade arguidas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade arguidas por Destro Brasil Distribuição Ltda. e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento aos Recursos Voluntários interpostos por ambas as empresas, vencidos os conselheiros Mateus Soares de Oliveira e Joana Maria de Oliveira Guimarães, que lhes davam provimento. O conselheiro Mateus Soares de Oliveira manifestou interesse em apresentar Declaração de Voto.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Paula Pedrosa Giglio, Márcio Robson Costa, Marcos Antônio Borges (substituto integral), Mateus Soares de Oliveira, Joana Maria de Oliveira Guimarães e Hélcio Lafetá Reis (Presidente). Ausente o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes, substituído pelo conselheiro Marcos Antônio Borges.

Relatório

Trata-se de auto de infração lavrado em nome de B2W Companhia Digital relativo à multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, substitutiva da pena de perdimento em razão da impossibilidade de sua apreensão, tendo por fundamento o inciso V e §§ 1º e 2º do art. 23 do Decreto-lei n° 1.455/1976, com a redação dada pelo art. 59 da Lei n° 10.637/2002, combinados com os arts. 675, inciso II, e 689, inciso XXII e parágrafo 6º, do Regulamento Aduaneiro de 2009 (Decreto nº 6.759/2009).

No "Relatório de Fiscalização Anexo ao Auto de Infração" (fls. 9 a 132), a Fiscalização informa que foram apurados fatos que demonstravam que a pessoa jurídica B2W Companhia Digital efetuara operações de comércio exterior atuando como encomendante não declarado, valendo-se dos serviços de interposta pessoa jurídica com o objetivo de ocultar-se dos controles aduaneiros e tributários, fato esse que caracterizava o ilícito de ocultação do sujeito passivo responsável pela operação**,** punível com a pena de perdimento das mercadorias.

Segundo o referido relatório, a autuada contratara as empresas Destro Brasil Distribuição Ltda. e QSM Distribuidora e Logística Ltda. para acobertar a efetiva relação comercial existente entre ela (real encomendante) e a importadora ostensiva, a empresa ST Importações Ltda., visando ocultar das autoridades fiscais a cadeia de comando das operações comerciais e fugir de suas obrigações tributárias.

Segundo a Fiscalização, o esquema de interposição fraudulenta foi operacionalizado em conluio por dois grupos econômicos, grupo Lasa e grupo Destro, sendo o primeiro composto pelas empresas Lojas Americanas S.A., B2W Companhia Digital, ST Importações Ltda. e QSM Distribuidora e Logística Ltda. e o segundo pelas empresas Destro Brasil Distribuição Ltda. e Comercial Destro Ltda.

Original

Extraem-se do relatório fiscal, as seguintes informações, constatações e conclusões:

a) ST Importações Ltda. operava quase que exclusivamente para o esquema, pois apenas 1,09% das Declarações de Importação por ela registradas entre 2012 e 2015 não detinham relação direta com o esquema. O quadro societário de ST Importações era composto por B2W e por Lojas Americanas, na razão de 99,99% e 0,01% respectivamente;

b) no ano de 2014, 98,34% de todas as mercadorias importadas por ST Importações tinham como encomendantes declaradas a Destro Brasil e a B2W, mercadorias essas integralmente repassadas às Lojas Americanas ou à B2W, atingindo a fatia da Destro 84,11% do total. Em 2015, 97,35% das mercadorias importadas por ST foram repassadas à Destro Brasil e à QSM, recebendo a primeira 54,90% do total das mercadorias importadas;

c) enquanto a empresa Destro Brasil atuava com outras empresas, QSM Distribuidora, praticamente, só atuava para o grupo Lasa, constituindo o seu único negócio;

d) Destro Brasil e QSM prestavam-se à blindagem das empresas Lojas Americanas e B2W, tendo cedido seus nomes para o acobertamento de operações dirigidas pelo Grupo Lasa;

e) "[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.";

f) era curto o intervalo de tempo entre a data do desembaraço da DI, a data de emissão da NF-e de Entrada das respectivas mercadorias nacionalizadas na ST Importações e a venda à empresa Americanas/B2W;

g) as empresas Lojas Americanas, B2W, ST Importações e QSM Distribuidora (Grupo Lasa) possuem estreitas ligações, tanto entre seus dirigentes como entre seus quadros de acionistas, evidenciando a existência de uma centralização gerencial, nas quais algumas pessoas assumem a função concomitante de presidente, diretor ou administrador, havendo, ainda, participação societária majoritária entre elas, umas sendo controladoras de outras;

h) o grupo Lasa controla, além da rede de varejo das Lojas Americanas, uma gama de empresas com atuação no comércio eletrônico, como a Submarino e a Shoptime, dentre as quais havia algumas que não possuem CNPJ próprio, tratando-se de meras marcas comerciais atuando em nome de B2W;

i) o grupo Destro é composto por duas empresas operacionais, Destro Brasil e Comercial Destro, que, juntas, são responsáveis por uma rede de distribuição no atacado, fornecendo, principalmente, gêneros alimentícios e produtos de higiene e limpeza, mas também atuando, em menor grau, no segmento de eletroeletrônicos e de utilidades para o lar;

Original

j) inicialmente, até julho de 2012, atuou como interposta pessoa a empresa Comercial Destro Ltda., vindo a ser substituída, a partir de abril de 2012, pela empresa Destro Brasil Distribuição Ltda., que permaneceu atuando no referido esquema durante todo o restante do período pesquisado, sendo que, desde julho de 2014, a Destro Brasil Distribuição Ltda. passou a compartilhar o papel de adquirente declarado com a empresa QSM Distribuidora;

k) a diretoria da ST Importações encontrava-se sediada no Rio de Janeiro, compartilhando com as empresas Lojas Americanas e B2W todos os seus diretores, tendo sido apurada uma convergências de fatores indicando que as decisões eram tomadas nas dependências das Lojas Americanas/B2W, cujas sedes encontravam-se no mesmo endereço: Rua Sacadura Cabral, n° 102, Gamboa, Rio de Janeiro/RJ;

l) da análise de trocas de correspondências ou e-mails da ST Importações com os fornecedores, constatou-se o seguinte: (i) em quase todos os e-mails, aparecia como remetente, destinatário ou ciente por cópia, alguma caixa de correio com o provedor "*feniciacomex*", indicando que, de fato, era a empresa Fenícia Despacho Aduaneiro S/S que tratava das operações de importação e desembaraço das mercadorias da ST Importações, sendo que a maioria dos funcionários que se identificaram nos e-mails como representantes ou funcionários da ST Importações possuíam caixas de e-mails vinculados à Fenícia Despacho Aduaneiro S/S, (ii) em nenhum dos e-mails era citado qualquer dos encomendantes informados nas Declarações de Importação (Destro Brasil ou QSM), havendo menções ao cliente Shoptime, o que demonstrava que os funcionários da ST Importações sabiam de antemão quem eram os reais destinatários das mercadorias, seus verdadeiros clientes, e (iii) em e-mail que tratava da especificação das mercadorias importadas, foi enviada uma cópia da mensagem para "Maira Vieira França de Castro", cujo e-mail é: maira.castro@b2winc.com, indicando tratar-se de uma funcionária da empresa B2W ("b2w incorporate"), pessoa essa que acompanhava pessoalmente as tratativas da importação, em razão de ser ela, e não o Grupo Destro, a real encomendante da mercadoria;

m) considerando que a empresa ST Importações consistia apenas em uma diretoria, localizada no Rio de Janeiro, composta pelas mesmas pessoas que administravam as empresas destinatárias finais das mercadorias e detentoras dos direitos das marcas (B2W e Lojas Americanas), tendo a empresa Orsilog Soluções em Logística Ltda. como responsável pela execução de todas as atividades relacionadas ao desembaraço das mercadorias, manuseio da carga e envio aos destinatários, bem pela contabilidade e pelo controle de contas a pagar e a receber e o pagamento dos próprios funcionários da ST Importações, com confusão de local de trabalho e da administração das empresas, concluiu a Fiscalização que Lojas Americanas e B2W, ao invés de contratarem a importação de suas mercadorias diretamente de uma trading, montaram uma pessoa jurídica (ST Importações) com o único objetivo de que fosse essa empresa a contratar a trading, e não elas, o que indicava a inexistência de fato da empresa ST Importações, o que corroborava com a afirmativa de que os destinatários finais das mercadorias eram B2W e Lojas Americanas, empresas essas responsáveis pelas decisões de compra, quantidade e momento da importação;

n) em pesquisa, por amostragem, em Declarações de Importação (DI) registradas por ST Importações e em notas fiscais eletrônicas (NF-e) de Entrada e de Saída emitidas por ST Importações, Destro Brasil e QSM Distribuidora, observaram-se algumas características típicas de operações comerciais onde ocorre a interposição de terceiros, a saber: (i) a empresa ST Importações operava quase que exclusivamente para o esquema sob análise e (ii) da análise da propriedade das marcas dos produtos importados pela ST Importações, constatou-se que se

Original

tratava de importações previamente destinadas às empresas Americanas/B2W, pois, em consulta ao site do Instituto Nacional da Propriedade Industrial – INPI, verificou-se que muitos dos produtos importados possuíam marcas cuja propriedade recaía sobre Lojas Americanas ou B2W, evidenciando-se que as empresas do grupo Destro não eram as reais adquirentes dessas mercadorias, uma vez que não podiam comercializá-las livremente em território nacional sem o consentimento dos detentores do direito;

o) "[analisando-se] a escrituração contábil de ST Importações (...), 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).";

p) ST Importações não possuía autonomia decisória nem operacional, prestando-se como passagem para os recursos de terceiros, pois (i) tinha 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, (ii) contratava a empresa 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, (iii) possuía 26 funcionários, aos quais pagava salário por meio de uma rubrica chamada 'Fenícia Banco Bradesco', os quais trabalhavam em imóvel alugado da empresa que fornece serviços de administração (Orsilog), cujo sócio é cônjuge da sócia de Fenícia, (iv) 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, (v) 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, e (vi) contratou terceiros (Seven, Sérfi e FSG) que não podiam importar (CNPJ suspenso) serviços de 'agenciamento de comercial internacional';

q) "[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, consequentemente, 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. (arts. 124, I e II da Lei nº 5.172/1966 - CTN; arts. 32, parágrafo único, "d", e 95, VI, do Decreto-Lei nº 37/1966)";

r) "[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. Consequentemente, 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.";

Original

s) os documentos que instruíam as importações e as remessas internas das mercadorias que abasteciam o Grupo Lasa continham, desde sua origem, o respectivo n° da PO (Purchase Order), sendo possível estabelecer o encadeamento das operações com base nessa informação e também na comparação da descrição das mercadorias, do código de 13 números que acompanha a descrição da mercadoria e nas quantidades informadas, o que demonstrava que não existiam "pedidos" reais de mercadorias das empresas Lojas Americanas e B2W para as empresas Destro Brasil e QSM, mas apenas simples repasse de mercadoria;

t) a partir da análise de movimentações bancárias das empresas envolvidas no esquema e do rastreamento de mercadorias, constatou-se que o grupo Lasa planejou, como estratégia de expansão, especializar determinadas empresas em certas atividades: assim, ST ficou com as importações e QSM com a distribuição, de forma que já se sabia que, ao pedir mercadorias importadas a QSM, quem as importava era a ST, para atender os pedidos das Lojas Americanas/B2W.

Acerca das Impugnações apresentadas por B2W, transcreve-se, na sequência, trechos do relatório do acórdão de primeira instância correspondente:

> B2W apresenta impugnação por meio da qual argumenta em sua defesa:
>
> **V. A CONCLUSÃO E O PEDIDO**
>
> 258. Diante do exposto, a Impugnante entende como demonstrado que:
>
> (i) a caracterização de interposição fraudulenta 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;
>
> (v) a operação de importação por encomenda realizada entre a ST Importações (importadora) e a Destro Brasil ou a QSM (encomendante) possui motivação econômica, qual seja, a aplicação do máximo de recursos disponíveis da Impugnante em sua atividade-fim (comércio varejista);
>
> (v) a contratação da Destro Brasil ou da QSM como fornecedora de produtos permite que a Impugnante invista 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 ST Importações 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 ST Importações, a Impugnante deixou de realizar operações de importação, ficando a cargo da ST Importações exercer essa tarefa dentro do grupo;
>
> (vii) os indícios levantados pela D. Fiscalização como sendo demonstrativos de que a ST Importações foi interposta fraudulentamente pela Impugnante com o objetivo de ocultar os 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;

Original

(viii) a ST Importações 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 ST Importações, 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 Impugnante e a outros clientes. No caso em tela, o propósito negocial é permitir que a Impugnante invista seu capital excedente no desenvolvimento de suas atividades- fim, não havendo que se falar em interposição fraudulenta.

259. Com base no exposto, a Impugnante requer que a presente impugnação seja julgada totalmente procedente, com o consequente **cancelamento integral** do auto de infração em questão, com a baixa e o arquivamento do presente processo administrativo.

[...]

Recurso apresentado pela DESTRO:

(...)

VI – PEDIDOS da DESTRO

Pelo exposto, requer seja recebida, apreciada e provida a presente Impugnação, para, em acolhendo as **preliminares** arguidas, seja declarada a nulidade do presente Auto de Infração, tendo em vista que

(i) a capitulação legal é imprecisa em relação aos solidariamente responsáveis e a autoridade administrativa não cumpriu os requisitos de validade previstos no inciso IV, do art. 10 do Decreto 70.235/72;

(ii) a Impugnante não possui legitimidade passiva para figurar no polo passivo da autuação, sendo inaplicável a hipótese de responsabilidade solidária prevista no art. 124, I, do CTN;

(iii) não foram considerados elementos fáticos apresentados durante a fiscalização, que capitulou fato jurídico diverso;

(iv) não é admissível a desconsideração da operação de importação por encomenda realizada pela Impugnante, uma vez que restou demonstrada a suficiência econômica da empresa e o proposito negocial das operações; e

(v) o trabalho fiscal afronta os princípios do contraditório e da ampla defesa, uma vez que diversos documentos apresentados à fiscalização foram suprimidos dos autos e o lançamento tributário fora lavrado com base em presunções.

Em sendo superadas tais arguições preliminares, seja o **MÉRITO** da Impugnação julgado procedente, de modo a cancelar a presente autuação fiscal, reconhecendo a: **(i)** a inexistência de **interposição fraudulenta comprovada,** vez que a Fazenda **não comprovou,** em nenhum momento nos autos, **o preenchimento de um dos requisitos essenciais a essa modalidade de interposição,** a existência de **FRAUDE ou SIMULAÇÃO por parte da Impugnante; (ii) capacidade financeira e comercial** da Impugnante; **(iii) existência de propósito negocial e margem de lucro** nas operações; **(iv) inexistência de dano ao erário,** tanto pelo recolhimento dos tributos incidentes, quanto por inexistir DOLO na conduta da Impugnante (o Fisco não logrou êxito em comprovar a existência de fraude ou simulação), imprescindível à tipicidade da conduta disposta no art. 23, §3° do Decreto-Lei n° 1.455/76, com redação dada pelo art. 59 da Lei n° 10.637/02.

Original

> Pleiteia ainda a **produção de prova pericial,** com a solução de quesitos a serem oportunamente apresentados, quando determinada a baixa em diligência, em atenção ao primado da verdade material.
>
> Não obstante o ônus da prova na interposição fraudulenta comprovada ser do Fisco, **protesta** pela posterior juntada de outros documentos que possam corroborar com a comprovação da legitimidade e legalidade do acima alegado.

A Delegacia de Julgamento (DRJ) julgou improcedente as Impugnações, tendo o acórdão sido ementado nos seguintes termos:

> **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO – II**
>
> Período de apuração: 01/07/2015 a 31/12/2016
>
> MERCADORIA IMPORTADA. COMPRADOR PREDETERMINADO. IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA.
>
> Configura interposição fraudulenta as sucessivas importações por encomenda em que fique demonstrado que os bens, desde o exterior e pelas suas características e condições de negociação e comercialização, atenderam sempre aos interesses de uma terceira e mesma pessoa jurídica - a real interessada ocultada - e que esses bens eram a ela mediata ou imediatamente destinados pelos encomendantes formais e ostensivos.
>
> IMPORTAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. DANO AO ERÁRIO. PERDIMENTO. MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO.
>
> A ocultação do real comprador na operação de importação por encomenda, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, consiste em infração punível com a pena de perdimento, devendo ser substituída por multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria não localizada, consumida ou revendida.
>
> INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA ANTECIPAÇÃO DE RECURSOS. DESNECESSIDADE.
>
> A Lei não define a comprovação de antecipação de recursos por parte do real adquirente oculto como requisito indispensável para configurar a interposição fraudulenta, embora possa ser ela evidência de prova.
>
> INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. SUJEIÇÃO PASSIVA. ENCOMENDANTE OSTENSIVO. REAL INTERESSADO.
>
> Respondem pela infração de interposição fraudulenta, conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie;
>
> INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. SUJEIÇÃO PASSIVA. IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA.
>
> Respondem pela infração de interposição fraudulenta, conjunta ou isoladamente, o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora.
>
> Impugnação Improcedente
>
> Crédito Tributário Mantido

Cientificada do acórdão de primeira instância em 03/03/2020 (fl. 27.265), B2W Companhia Digital interpôs Recurso Voluntário em 02/04/2020 (fl. 27.366) e requereu a reforma da decisão recorrida, com o cancelamento integral do auto de infração, ou o afastamento da pena

Original

de perdimento, com a aplicação da multa prevista no art. 711, inciso III, do Decreto nº 6.759/2009, em razão da inocorrência de dolo ou má-fé, aduzindo o seguinte: (i) a caracterização de interposição fraudulenta demanda a ocorrência da ocultação do real adquirente da mercadoria mediante fraude ou simulação, (ii) inexistência de 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) inexistência de qualquer ato que pudesse ser entendido como simulação, nos termos do art. 167 do Código Civil, (iv) a operação de importação por encomenda realizada entre ST importações (importadora e certificadora) e o Grupo Destro ou a QSM (encomendante) possui motivação econômica, qual seja a aplicação do máximo de recursos disponíveis da Recorrente em sua atividade-fim (comércio varejista), (v) a contratação do Grupo Destro ou da QSM como fornecedor de produtos permite que a Recorrente invista mais recursos em sua atividade-fim, (vi) a ST Importações foi indiretamente adquirida pela Recorrente durante o processo de aquisição da empresa Shoptime pela B2W, sendo que, em razão da expertise e estrutura voltada para o comércio exterior existente na ST Importações, a Recorrente deixou de realizar operações de importação, ficando a cargo da ST Importações essa tarefa de comércio exterior dentro do grupo, (vii) são infundados os indícios levantados pela Fiscalização como sendo demonstrativos de que a ST Importações ocultava a Recorrente como a real adquirente das mercadorias importadas (prazos curtos, composição das notas fiscais e concessão de descontos), razão pela qual não comprovam a ocorrência de qualquer dano ao erário, seja financeiro ou de controle aduaneiro, (viii) a ST Importações 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, (ix) há propósito negocial claro e bem definido na ST Importações com efetiva importação de mercadorias por encomenda do Grupo Destro ou da QSM, bem como de outros clientes com respectivo trânsito e armazenagem dos produtos pelas empresas adquirentes, com posterior revenda, no caso em referência, à Recorrente, e (x) quando muito, *ad argumentandum tantum*, teria havido mero erro de preenchimento da declaração de importação dos produtos, razão pela qual devia ser aplicada apenas a multa de 1% do valor aduaneiro dos bens, já que não houve fraude ou simulação necessários para a caracterização da interposição fraudulenta.

Cientificada do acórdão de primeira instância em 03/03/2020 (fl. 27.266), Destro Brasil Distribuição Ltda. interpôs Recurso Voluntário em 27/03/2020 (fl. 27.267) e requereu, em preliminar, o afastamento da responsabilidade solidária da Recorrente e a declaração de nulidade do auto de lançamento por insanáveis vícios, a saber: (i) inexistência de legislação específica à época dos fatos para conversão da pena de perdimento em multa, nos casos de revenda da mercadoria, (ii) vício na fundamentação do auto de infração, tendo em vista que comprovadamente não houve quebra da cadeia do IPI ou prejuízo ao erário, (iii) ofensa ao contraditório, tendo em vista o encerramento do procedimento fiscal no mesmo dia que a Recorrente foi intimada no início de procedimento fiscal, e (iv) falta de comprovação de fatos concretos para a caracterização da interposição fraudulenta comprovada, a qual se pautou unicamente em indícios presuntivos.

No mérito, requereu o cancelamento integral do auto de lançamento, em face da demonstração da insubsistência do auto de infração, com base não apenas nos argumentos tecidos ao longo do recurso, como também no Parecer Técnico de Natureza Contábil apresentado.

Em 17 de julho de 2020, Destro Brasil Distribuição Ltda. peticionou junto ao CARF, aduzindo que, aplicando-se ao caso concreto as premissas contidas na Nota Coana nº

Original

76/2020, extraía-se a seguinte conclusão: (i) a existência de um "encomendante do encomendante predeterminado" – LASA e B2W – é legítima e não interfere na relação jurídica firmada entre a ST Importações e a Requerente no momento da efetivação de importações por encomenda, (ii) a Requerente não possuía a obrigação de informar à fiscalização aduaneira que a LASA e a B2W seriam os destinatários das mercadorias por ela importadas por encomenda e (iii) a comprovação do propósito negocial do modelo adotado, aliada à independência e capacidade econômica/financeira da Requerente, revestiam a operação de inequívoca licitude, sendo esse o fato relevante para a caracterização (ou não) da infração questionada.

Junto à petição, a Requerente trouxe aos autos cópia da Nota Coana nº 76/2020 e de declaração da Abad.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Hélcio Lafetá Reis - Relator

Os recursos interpostos por B2W Companhia Digital e Destro Brasil Distribuição Ltda. são tempestivos, atendem os demais pressupostos de admissibilidade e deles se toma conhecimento.

Conforme acima relatado, trata-se de auto de infração lavrado em nome de B2W Companhia Digital relativo à multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, substitutiva da pena de perdimento em razão da impossibilidade de sua apreensão, tendo por fundamento o inciso V e §§ 1º e 2º do art. 23 do Decreto-lei n° 1.455/1976, com a redação dada pelo art. 59 da Lei n° 10.637/2002, combinados com os arts. 675, inciso II, e 689, inciso XXII e parágrafo 6º, do Regulamento Aduaneiro de 2009 (Decreto nº 6.759/2009).

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

Segundo a Fiscalização, B2W Companhia Digital efetuara operações de comércio exterior atuando como encomendante não declarado, valendo-se dos serviços de interposta pessoa jurídica (Destro Brasil/QSM Distribuidora) com o objetivo de ocultar-se dos controles aduaneiros e tributários, fato esse que caracterizava o ilícito de ocultação do sujeito passivo responsável pela operação**,** punível com a pena de perdimento das mercadorias, nos termos do inciso V e §§ 1º e 2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, com redação dada pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002, combinados com os artigos 675, inciso II, e 689, inciso XXII e parágrafo 6º, do Regulamento Aduaneiro de 2009 - Decreto nº 6.759/2009, *verbis*:

> **Decreto-lei nº 1.455/1976**
>
> (...)

Original

> Art. 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:
>
> (...)
>
> V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)
>
> (...)
>
> § 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)
>
> § 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)
>
> [...]
>
> **Decreto nº 6.759/2009**
>
> (...)
>
> Art. 675. As infrações estão sujeitas às seguintes penalidades, aplicáveis separada ou cumulativamente (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 96; Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, arts. 23, §1º, com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59,e 24; Lei nº 9.069, de 1995, art. 65, §3º;e Lei nº 10.833, de 2003, art. 76):
>
> (...)
>
> II-perdimento da mercadoria;
>
> (...)
>
> 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 nº10.637, 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.
>
> (...)
>
> § 6º Para os efeitos do inciso XXII, presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados (Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, §2º, com a redação dada pela Lei nº10.637, de 2002, art. 59).

Considerando-se os fatos apurados pela Fiscalização, registrados de forma sintética no relatório supra, demonstrou-se a efetiva ocorrência, mediante simulação, de ocultação do real comprador da mercadoria importada, por meio de interposição fraudulenta de terceiros, apuração essa que pode ser aqui ilustrada com base nas seguintes constatações: (i) as

Original

empresas Lojas Americanas e B2W, reais destinatárias das mercadorias importadas por terceiros (ST Importações como importadora e Destro Brasil e QSM Distribuidora como encomendantes declaradas), encontravam-se com a habilitação para operar no comércio exterior suspensa, (ii) praticamente todas as mercadorias enviadas por ST Importações à Comercial Destro, à Destro Brasil e à QSM Distribuidora no período foram repassadas às Lojas Americanas ou à B2W em curtos intervalos de tempo, o que indicava a destinação prévia das mercadorias aos efetivos adquirentes, (iii) a empresa ST Importações operava quase que exclusivamente para o esquema sob análise e (iv) em consulta ao site do Instituto Nacional da Propriedade Industrial (Inpi), verificou-se que muitos dos produtos importados possuíam marcas cuja propriedade recaía sobre Lojas Americanas ou B2W, evidenciando-se que as empresas Comercial Destro, Destro Brasil e QSM Distribuidora não eram as reais adquirentes dessas mercadorias, uma vez que não podiam comercializá-las livremente em território nacional sem o consentimento dos detentores do direito.

Além dos fatos apurados, a Fiscalização apontou os potenciais benefícios tributários obtidos com o esquema, a saber: (I) Lojas Americanas e B2W podiam se eximir de apurar o IPI na saída das mercadorias, pois, se realizassem importações diretas, estariam sujeitas ao destaque do IPI quando da revenda das mercadorias importadas, pois ambas estariam equiparadas a estabelecimento industrial, (II) a ocultação do real adquirente dos produtos importados é geralmente utilizada para se esquivar de outras obrigações indesejadas, como, por exemplo, (i) em caso de lançamento de crédito tributário, o patrimônio do real adquirente é protegido da execução fiscal, (ii) o real adquirente perde a condição de contribuinte do IPI por equiparação a estabelecimento industrial, (iii) no caso de importador e exportador vinculados, busca-se fugir da legislação de Preço de Transferência e de Valoração Aduaneira, possibilitando que as empresas vinculadas alterem o custo das mercadorias importadas e de suas receitas da forma que lhes for mais conveniente, (iv) "lavagem" ou ocultação de bens, direitos e valores e (v) desoneração tributária nos reais adquirentes através alavancagem dos valores das mercadorias nas empresas intermediárias.

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

Conforme já apontado acima, nos termos propugnados pela Fiscalização, a empresa que cede seu nome para ocultar a real encomendante (Destro Brasil/QSM e ST Importações) e a empresa que fica oculta (Lojas Americanas/B2W) são solidariamente responsáveis pelo recolhimento dos tributos e pelas eventuais infrações aduaneiras, seja porque todas tinham interesse comum na situação que constitui o fato gerador dos tributos, seja porque concorreram para a prática da infração ou dela se beneficiaram ou, ainda, por previsão expressa de lei, em conformidade com o art. 124, incisos I e II, do Código Tributário Nacional (CTN) e arts. 32, parágrafo único, alínea “d”, e 95, inciso VI, do Decreto-Lei nº 37/1966, *verbis*:

Código Tributário Nacional (CTN)

Original

> (...)
>
> Art. 124. São solidariamente obrigadas:
>
> I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;
>
> II - as pessoas expressamente designadas por lei.
>
> Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.
>
> [...]
>
> **Decreto-Lei nº 37/1966**
>
> (...)
>
> Art.32. É responsável pelo imposto:
>
> (...)
>
> Parágrafo único. É responsável solidário:
>
> (...)
>
> d) o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora.
>
> (...)
>
> Art.95 - Respondem pela infração:
>
> (...)
>
> VI - conjunta ou isoladamente, o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora.

Diante da pormenorizada apuração levada a cabo pela Fiscalização, com o envolvimento das pessoas jurídicas identificadas durante a auditoria, comprovou-se a efetiva ocorrência de simulação, a qual será interpretada neste voto como simulação relativa, tendo como referência artigo por mim publicado na Revista Dialética de Direito Tributário em fevereiro de 2013,[1] conforme trecho a seguir reproduzido:

> Diferentemente da simulação em sentido absoluto em que o negócio jurídico é mera aparência destituída de qualquer realidade fática, ou seja, um negócio sem causa – "pura mentira", no dizer de Marco Aurélio Greco (2008, p. 183) –, na simulação em sentido restritivo, as partes mentem sobre fatos concretos, havendo uma manipulação dos fatos praticados *com o intuito de lesar terceiros, inclusive o fisco* (GODOI, 2010a).
>
> Sacha Calmon Navarro Coêlho considera que a simulação no sentido restritivo ou, simplesmente, simulação relativa, coincide com o conceito de dissimulação, que vem a ser a *adoção abusiva das formas negociais de Direito Privado, utilizadas, muita vez, para ocultar um negócio real tributado ou menos tributado que o negócio aparente* (COÊLHO, 2003, p. 177).
>
> (...)

[1] REIS, Hélcio Lafetá. Planejamento tributário abusivo: violação da imperatividade da norma jurídica. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: v. 209, p. 57/71, fev./2013.

Original

> Na simulação, há um negócio aparente, celebrado entre as partes, ao mesmo tempo em que há um segundo negócio jurídico, este real e querido pelas partes, mas que não resulta visível (GRECO, 2008, p. 266). No negócio aparente, inexistem motivos que o justifiquem, sendo utilizado apenas como pretexto para acobertar o verdadeiro ato pretendido, em razão do que pode o Fisco tributar o negócio real, sem se ater àquele externado, pois a nulidade decorrente da simulação pode ser alegada por qualquer interessado, independentemente de uma ação judicial prévia de anulação do negócio (GRECO, 2008, pp. 271-272).
>
> A simulação, nos moldes adotados pelo Código Civil brasileiro de 2002, se afasta da visão clássica da simulação como vício de vontade e se aproxima da prática em que o vício se desloca para a causa do ato, em razão do que se questiona acerca da efetiva existência de um motivo não tributário que justifique o "núcleo do negócio adotado" (GRECO, 2008, pp. 184-185). (p. 64)

Nesse sentido, tendo havido prova robusta e contundente de que os atores envolvidos se valeram de esquema negocial, formalmente regular, mas orquestrado por meio de operações simuladas para ocultar os reais destinatários das mercadorias importadas, a Administração tributária tem o poder-dever de afastar o negócio aparente e considerar, na operacionalização de sua atividade fiscalizatória, o negócio real, ou seja, deve alcançar os efetivos operadores das importações analisadas nestes autos.

Feitas essas considerações, passa-se à análise dos Recursos Voluntários.

I. Recurso Voluntário das Lojas Americanas.

Conforme registrado no relatório supra, em seu Recurso Voluntário, Lojas Americanas requereu a reforma da decisão recorrida, com o cancelamento integral do auto de infração, ou o afastamento da pena de perdimento, com a aplicação da multa prevista no art. 711, inciso III, do Decreto nº 6.759/2009, em razão da inocorrência de dolo ou má-fé, cujos argumentos de defesa serão abordados na sequência.

I.1. Interposição fraudulenta.

Alega o Recorrente que a caracterização de interposição fraudulenta demanda a ocorrência da ocultação do real adquirente da mercadoria mediante fraude ou simulação, sendo que, no presente caso, segundo ele, inexistiu fraude, pois não foi identificado qualquer ato de dolo ou de má-fé com o intuito deliberado de lesar o Erário e nem qualquer outro ato que pudesse ser entendido como simulação, nos termos do art. 167 do Código Civil.

De pronto, deve-se destacar que, nos termos da súmula CARF nº 160, "[a] aplicação da multa substitutiva do perdimento a que se refere o § 3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, independe da comprovação de prejuízo ao recolhimento de tributos ou contribuições", razão pela qual se registra que a autuação sob comento independente da comprovação prévia de dano ao Erário.

Nessa linha, os potenciais proveitos econômicos identificados pela Fiscalização (não pagamento ou pagamento a menor de IPI, proteção do patrimônio do real importador etc.) devem ser considerados como possíveis justificativas para a construção de um esquema sofisticado de interposição fraudulenta, inexistindo obrigatoriedade de que eles sejam comprovados *a priori* para fins de aplicação da multa substitutiva da pena de perdimento de mercadorias importadas.

Original

Em relação ao pressuposto de ocorrência de simulação, tal matéria foi abordada de forma introdutória no introito deste voto, em que se registrou que as apurações da Fiscalização demonstraram a ocultação dissimulada do real encomendante das mercadorias importadas.

Para se chegar à conclusão da ocorrência de simulação, a Fiscalização levantou alguns fatos que, isoladamente, podiam não ser contundentes no convencimento acerca do ilícito, mas que, analisados em conjunto, evidenciaram uma prática sistemática de ocultação do real encomendante das mercadorias importadas, dada a artificialidade das operações de importação por encomenda formalizadas pelas empresas do grupo Destro e QSM Distribuidora, inobstante a aparência de normalidade dada pela observância de meras formalidades contratuais.

Deve-se destacar que, no presente caso, conforme já apontado alhures, a infração apurada foi de interposição fraudulenta real, prevista no art. 23, inciso V, § 1º, do Decreto-lei nº 1.455/1976, e não a presumida prevista no § 2º do mesmo artigo, razão pela qual não se analisarão aqui eventuais alegações acerca da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.

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

Na mesma solução de consulta, faz-se referência expressa ao § 2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976 para concluir que "a compatibilidade entre a capacidade financeira de todos envolvidos e os termos pactuados entre as partes são elementos fundamentais para conferir legitimidade à operação", exegese essa relacionada, portanto, à interposição fraudulenta presumida, figura essa alheia ao presente caso (interposição fraudulenta real).

Destaque-se o item 19 da Solução de Consulta Cosit nº 158/2021, *verbis*:

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

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

O Recorrente constrói sua defesa para afastar a ocorrência de interposição fraudulenta valendo-se, precipuamente, dos seguintes argumentos, além de precedentes da primeira e da segunda instâncias administrativas:

Original

a) a operação de importação por encomenda realizada entre ST Importações (importadora e certificadora) e o Grupo Destro/QSM (encomendantes) possui motivação econômica, qual seja, a aplicação do máximo de recursos disponíveis na sua atividade-fim (comércio varejista);

b) "não há qualquer ocultação de patrimônio por parte da Recorrente, sendo plenamente possível rastrear todos os produtos importados pela ST Importações e comercializados pela Recorrente, após a sua aquisição da Destro Brasil ou da QSM.";

c) "todas as informações necessárias para a realização da importação foram prestadas, todas as mercadorias foram importadas com as devidas licenças e autorizações e todas as partes envolvidas possuem capacidade para realizar operações no comércio exterior";

d) "nenhum prejuízo foi causado pela Recorrente contra o controle aduaneiro e nenhum benefício é gerado em favor da Recorrente, que não seja o foco em suas atividades-fim, razão pela qual não há que se falar em fraude";

e) "a aquisição dos produtos pela Recorrente já nacionalizados pela ST Importações por encomenda da QSM e da Destro Brasil em nada fere a competição existente no mercado varejista, já que os produtos importados são devidamente tributados e todas as empresas cobram margem de lucro em suas operações";

f) conforme nota técnica e laudo apresentados, inexistiu interposição fraudulenta nas operações sob análise nestes autos em razão da inexistência de fraude;

g) "a Recorrente e a ST Importações são empresas totalmente distintas, que possuem estabelecimentos, funcionários, estoques, objetos sociais, propósitos negociais e capacidade financeira e operacional totalmente distintas", tratando-se, portanto, de empresas que "atuam em ramos negociais totalmente diversos";

h) inexistência de irregularidades nos contratos firmados, pela ST Importações, com as empresas Orsilog e Orsitec;

i) a empresa Lojas Americanas não possui qualquer relação comercial com a ST Importações, na medida em que esta é contratada pela Destro Brasil e pela QSM para importar mercadorias por encomenda, conforme amplamente comprovado por meio de contratos, lançamentos contábeis, extratos bancários, declarações de importação e notas fiscais;

j) são infundados os indícios levantados pela Fiscalização de ocultação do real beneficiário da importação (prazos curtos, composição das notas fiscais etc.), pois trata-se de prática comercial corriqueira e não denotam qualquer irregularidade;

k) "a Recorrente não possui qualquer contrato de exclusividade no fornecimento de mercadorias com a Destro Brasil ou com a QSM, razão pela qual não é possível afirmar que todas as mercadorias adquiridas pela Destro Brasil e pela QSM da ST Importações são revendidas para a Recorrente";

l) "os POs [Purchase Orders] são informados pela ST Importações para os fornecedores estrangeiros, o que gera a inclusão dessa informação nos documentos fiscais que suportam a importação dos produtos, tais como *Commercial Invoice e Bill of Lading*", já "a

Original

utilização do PO pela Destro Brasil e pela QSM também é uma forma de controle dos seus estoques, já que o custo da mercadoria está atrelado ao lote de aquisição, ainda mais no caso de mercadorias de origem estrangeira cujo custo pode variar de acordo com a variação do câmbio";

m) não havia qualquer restrição de comercialização dos produtos importados por parte das empresas Destro e QSM, que podiam negociá-los para qualquer cliente interessado no período de apuração dos autos, pois a concessão da marca Fun Kitchen foi dada à B2W somente em 28/07/2015;

n) a Fiscalização faz "uma descrição sensacionalista das movimentações financeiras analisadas, sem qualquer comprovação de que ST Importações, DESTRO ou QSM receberam recursos não vinculados às operações comerciais por elas previamente praticadas";

o) a ST Importações obtinha empréstimos junto a instituições financeiras e não às empresas Destro e QSM, razão pela qual não há nos autos prova de dependência financeira entre as empresas;

p) não há antecipação de valores pela Recorrente em favor da ST Importações para que esta efetue suas importações, inexistindo transferência de recursos de forma graciosa por parte da Destro Brasil/QSM para a ST Importações a mando da Recorrente;

q) "a Destro Brasil era a real adquirente dos produtos e agia como fornecedora na cadeia de abastecimento de produtos para os estabelecimentos da Recorrente localizados pelo Brasil, não podendo ser considerada como mera empresa de fachada para ocultar a Recorrente, pois sem a Destro Brasil, a campanha de expansão da Recorrente não seria bem sucedida";

r) a ST Importações tem capacidade financeira, operacional e de pessoal para realizar as suas atividades de comércio exterior e atua em ramo empresarial diverso, não podendo ser considerada como mera intermediária utilizada para fins de ocultação do real adquirente das mercadorias importadas;

s) "a QSM não efetua o mero repasse das mercadorias importadas para a Recorrente ou dos valores pagos pela Recorrente para a ST Importações. Na realidade, a QSM efetua todo o trabalho de logística e distribuição de mercadorias, inclusive para terceiros não relacionados, tendo cobrado por isso com margem de lucro compatível com o mercado, razão pela qual não pode ser considerada como sendo mera interposta pessoa criada com o intuito de lesar o erário";

t) "o fato de existirem os mesmos sócios e administradores em nada interfere na segregação [das] sociedades. No caso concreto, a segregação operacional é nítida, na medida em que a Recorrente, a Destro Brasil, a QSM e a ST Importações são empresas totalmente distintas, com estabelecimentos próprios, não existindo qualquer alegação acerca de eventual confusão patrimonial entre as empresas, inclusive sendo a Destro Brasil totalmente independente da Recorrente";

u) quando muito, teria havido mero erro de preenchimento da declaração de importação dos produtos, razão pela qual devia ser aplicada apenas a multa de 1% do valor aduaneiro dos bens, já que não houve fraude ou simulação necessários para a caracterização da interposição fraudulenta.

Original

No processo administrativo nº 11762.720041/2017-77, no qual se realizaram diligências voltadas aos esclarecimentos dos fatos apontados pelo Recorrente, relativamente ao mesmo grupo econômico sob análise nestes autos, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF decidiu, por unanimidade de votos, no acórdão nº 3402-007.149, de 16/12/2019, em negar provimento ao Recurso Voluntário interposto por Destro Brasil Distribuição Ltda., decisão essa não reformada, dado o não acolhimento do Recurso Especial interposto pelo contribuinte.

Por ter por base fatos quase idênticos aos presentes nestes autos, reproduzem-se, na sequência, trechos do voto condutor do acórdão nº 3402-007.149, que se alinham com o encaminhamento a ser dado neste voto, *verbis*:

> (...)
>
> **II – DOS ARGUMENTOS COINCIDENTES COM O PROCESSO N.º 10074.720243/2017-12**
>
> São argumentos coincidentes com aqueles invocados no processo de pena de perdimento, identificados conforme a numeração trazida no relatório: ***(i)*** alegações preliminares quanto à nulidade da autuação: ***(i.3)*** a ausência de motivação, sendo que a autuação teria se baseado unicamente em presunções, sem obediência ao princípio da verdade material, desconsiderando elementos fáticos constatados, sem produzir provas necessárias a respaldar a conclusão fiscal e com a indevida desconsideração do negócio jurídico, sendo inaplicável o art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional (CTN). Houve a preclusão lógica por ausência de motivação do ato, pois a autoridade fiscal permitiu o desembaraço aduaneiro e depois anulou-o sem motivação adequada; ***(ii)*** no mérito, a ausência da interposição fraudulenta no presente caso, enfrentando as razões trazidas pela fiscalização; e ***(iv)*** exclusão dos juros de mora sobre a multa, pois esta incide somente sobre tributo.
>
> Traz-se abaixo as razões de decidir adotadas nesses pontos no referido processo, considerando as razões trazidas não apenas pela empresa DESTRO, ora Recorrente, mas também pelas demais empresas envolvidas naquele processo (ST e B2W) fazendo referência às suas folhas com as provas produzidas.
>
> **II.1 PRELIMINARMENTE – DAS ALEGAÇÕES DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO**
>
> **Sustenta a Recorrente** a **ausência de motivação**, sendo que a **autuação teria se baseado unicamente em presunções**, sem obediência ao princípio da verdade material, desconsiderando elementos fáticos constatados, sem produzir provas necessárias a respaldar a conclusão fiscal e com a indevida desconsideração do negócio jurídico, sendo inaplicável o art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional (CTN).
>
> Contudo, **ao contrário do que aduzem as Recorrentes, estamos diante de uma acusação fiscal de prática de condutas contrárias ao ordenamento jurídico, de negócios jurídicos simulados**. Não estamos, portanto, na seara do planejamento tributário (condutas lícitas), mas na seara da simulação e da fraude (condutas ilícitas), respaldada pelo art. 149, VII, do CTN.
>
> Como será mais bem desenvolvido no mérito, na presente autuação **a fiscalização buscou juntar elementos indiciários para provar a simulação**, demonstrando que a intermediação das compras de produtos do exterior por meio das empresas da DESTRO (encomendante das mercadorias da empresa ST Importações e vendedora para a B2W) seria simulada, **ainda que a pessoa jurídica fosse hígida**. Para tanto, buscou provar uma situação fática existente (vendas de mercadorias importadas da ST para a B2W), divergente da realidade documentada por meio da operação dissimulada (importação

Original

por encomenda de mercadorias feita pela ST para a DESTRO, para posterior venda das mercadorias importadas da DESTRO para a B2W). Inclusive, o art. 116 do CTN sequer é referenciado no relatório fiscal da presente autuação (e-fls. 21.401/21.487).

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

Original

> Art. 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias: (...)
>
> V - estrangeiras ou nacionais, **na importação** ou na exportação, **na hipótese de ocultação** do sujeito passivo, **do real** vendedor, **comprador** ou de responsável pela operação, **mediante fraude ou simulação**, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)
>
> § 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)
>
> § 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)
>
> § 3º **As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida**, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010) (grifei)

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

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

Neste ponto, cumpre salientar que desde 2006 o gênero "importações para terceiros" foi subdividido em duas espécies distintas: a importação por conta e ordem de terceiros e a importação por encomenda, ocorrida no presente caso, por meio da qual a empresa importadora ("*trading*") adquire mercadoria junto ao exportador no exterior e providencia sua entrada no território nacional, com a posterior revenda ao encomendante. Para o importador, a operação tem os mesmos efeitos de uma importação própria.

Na importação por encomenda, a importação é realizada com recursos próprios da importadora e a operação cambial para pagamento da importação é realizada exclusivamente em nome da importadora que a realiza. Assim, a "*trading*" está importando para destinatário certo, que determina o produto a ser importado, conforme consignado em contrato firmado entre as partes. Esta operação foi disciplinada a partir de 21/02/2006 pela Lei n.º 11.281/2006 e em 27/03/2006 pela Instrução Normativa n.º 634/2006.3 A diferença principal entre a operação de conta e ordem da operação de encomenda é a utilização de recursos por parte do adquirente da mercadoria, sendo que na importação por encomenda o verdadeiro importador das mercadorias é a *trading*. Contudo, além da necessidade de ser identificado expressamente nas Declarações de Importação, necessário ainda que o encomendante seja previamente habilitado no

Original

SISCOMEX (IN SRF nº 455/2004). Nos termos originários da Instrução Normativa n.º 634/2006:

> Art. 1º O controle aduaneiro relativo à atuação de pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado será exercido conforme o estabelecido nesta Instrução Normativa.
>
> Parágrafo único. Não se considera importação por encomenda a operação realizada com recursos do encomendante, ainda que parcialmente.
>
> Art. 2º **O registro da Declaração de Importação (DI) fica condicionado à prévia vinculação do importador por encomenda ao encomendante, no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex)**.
>
> § 1º Para fins da vinculação a que se refere o caput, o encomendante deverá apresentar à unidade da Secretaria da Receita Federal (SRF) de fiscalização aduaneira com jurisdição sobre o seu estabelecimento matriz, requerimento indicando:
>
> I - nome empresarial e número de inscrição do importador no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ); e II - prazo ou operações para os quais o importador foi contratado.
>
> § 2º As modificações das informações referidas no § 1º deverão ser comunicadas pela mesma forma nele prevista.
>
> § 3º **Para fins do disposto no caput, o encomendante deverá estar habilitado nos termos da IN SRF nº 455, de 5 de outubro de 2004.**
>
> Art. 3º **O importador por encomenda, ao registrar DI, deverá informar, em campo próprio, o número de inscrição do encomendante no CNPJ**.
>
> Parágrafo único. Enquanto não estiver disponível o campo próprio da DI a que se refere o caput, o importador por encomenda deverá utilizar o campo destinado à identificação do adquirente por conta e ordem da ficha "Importador" e indicar no campo "Informações Complementares" que se trata de importação por encomenda. (grifei)

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

(...)

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

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

Original

acusação de interposição fraudulenta presumida identificada no § 2º do referido art. 23 (quando o importador não tem os recursos para realizar a operação).

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

> "**A simulação retrata um vício social do negócio jurídico, e não um vício de consentimento (as partes sabem muito bem o que querem e assim agem). De maneira intencional, as partes orquestram uma ilusão negocial com a finalidade de induzir terceiros a erro. O negócio simulado, desse modo, apenas aparenta preencher os requisitos de validade do negócio jurídico, quando, na verdade, não preenche, uma vez que as partes neutralizam os efeitos típicos do ato.**
>
> **O negócio simulado apresenta uma incompatibilidade consciente e intencional entre a causa abstrata e a causa concreta. Em outras palavras, há uma dissonância grave entre a função típica do negócio selecionado e o fim concreto almejado pelas partes.** É o caso de uma compra e venda publicamente declarada em que as partes intencionalmente apenas encenam o pagamento do preço.
>
> **A prova da simulação consiste em demonstrar que o negócio jurídico em discussão é mera aparência ou dissimula uma relação jurídica de natureza diversa. Para tanto, é necessário provar uma situação fática existente, só que divergente da realidade da declaração, do negócio ou do sujeito dissimulado.**
>
> O ideal é demonstrar a existência do acordo simulatório (causa simulandi) a fim de descortinar a cooperação entre os simuladores para a realização da maliciosa preordenação de uma aparência diversa da realidade. Tal tarefa, no entanto, não se apresenta de fácil execução, já que raras vezes essa prova será direta e estará consubstanciada num documento em que aflore claramente a intenção dos simuladores de enganar terceiros por meio de um negócio aparente.
>
> Por esse motivo, a simulação costuma ser provada pelo comportamento concludente das partes (ou seja, a atitude do agente que permite concluir acerca da respectiva intenção e dos efeitos jurídicos perseguidos). E isso geralmente acontece mediante a reunião de indícios.
>
> A produção de prova indireta deve ser baseada na existência de outros fatos (indícios) que, por indução lógica, levam à conclusão sobre a ocorrência do fato principal. A natureza da prova indireta, entretanto, sujeita-se a diferentes graus de crença. Por isso, o quadro de indícios deve ser preciso, grave e harmônico, isto é:
>
> (a) preciso: o fato controvertido deve ter ligação direta com o fato conhecido, podendo dele extrair consequências claras e efetivamente possíveis, a ponto de rechaçar outras possíveis soluções; (b) grave: resultante de uma forte probabilidade e capacidade de induzir à persuasão; e (c) harmônico: com os indícios concordantes entre si e não contraditórios, os quais convergem para a mesma solução, de modo a aumentar o grau de confirmação lógica sobre uma dada ilação" (grifei).

Original

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

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

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

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

O primeiro elemento de prova aventado pela fiscalização é que **a importadora ST é uma empresa controlada pelas Lojas Americanas e pela B2W**, **únicas sócias daquela empresa, e 100% dos administradores da ST Importações são comuns ao quadro de dirigentes de Lojas Americanas e B2W ou de empresas controladas por elas**. Como indicado no relatório fiscal (e-fl. 21.421):

(...)

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

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

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

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

Original

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

Original

pessoa jurídica para as quais a ST prestou serviço (representando 12 DIs registradas no período autuado).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Original

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

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

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

> Assim, **em 2011 foi criada a Destro Brasil Distribuição Ltda., sendo que a sua principal atuação é no comércio atacadista e varejista dos mais variados artigos**, com predominância de produtos alimentícios, bebidas alcoólicas, bebidas não alcoólicas, produtos manufaturas em geral, medicamentos e demais produtos farmacêuticos, confeitaria e panificadora.
>
> No período da fiscalização a Destro Brasil possuía – e ainda possui - a matriz no Estado de São Paulo e duas filiais, nos Estados do Paraná e Santa Catarina, respectivamente:
>
> Matriz: CNPJ 13.495.487/0001-72 –São Paulo
>
> Filial 01: CNPJ 13.495.487/0002-53 – Paraná
>
> Filial 02: CNPJ 13.495.487/0004-15 – Santa Catarina
>
> Tais estabelecimentos caracterizam-se por serem grandes pavilhões, que atendem perfeitamente as necessidades da empresa, sendo que, como forma de evidenciar a independência da Recorrente, seu total risco nas operações de importação realizadas com a empresa ST Importações, e das vendas realizadas para as empresas Lojas Americanas e B2W, é importante evidenciar todos os passos, desde a encomenda da mercadoria até a venda.
>
> De fato, as mercadorias são importadas pela ST Importações, que emite a Nota Fiscal para a Recorrente. Em seguida, **no momento em que a mercadoria é recebida pela Recorrente, elas são direcionadas para o centro de distribuição, onde permanecem armazenadas, ainda que a revenda seja rápida**. (e-fls. 23.410/23.411)

Original

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

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

> 88. Entretanto, **a Destro é a maior atacadista do Sul do país**, que compõe grupo empresarial distinto do grupo Lojas Americanas e **atua no segmento atacadista** há mais de 50 anos no mercado (Cf. Doc. 05 da Impugnação. Portanto, jamais se sujeitaria atuar como interposta pessoa para beneficiar terceiro, no caso, a Recorrente.
>
> 89. A relação da Recorrente com a Destro justifica-se no ganho operacional, especialmente em **logística e fracionamento de cargas** realizado por de um (sic.) fornecedor idôneo e **com enorme capacidade de estoque e distribuição**. (e-fl. 23.505)

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

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

> (...) a relação Grupo Destro e Grupo LASA se estende por mais de 12 anos, uma relação comercial absolutamente lucrativa para todas as empresas, do contrário não teria porque existir por tanto tempo. **A relação comercial estabelecida entre os grupos em questão não foi objeto de contrato particular, mas sim limitou-se ao credenciamento prévio da Recorrente nos quadros de fornecedores do Grupo LASA** fortalecendo-se posteriormente pelas milhares de tratativas comerciais praticadas. Tratativas também relacionadas com os inúmeros pedidos de compra do Grupo LASA à Destro. Conforme solicitado, **necessário esclarecer que os pedidos são feitos através de um portal eletrônico em que a Destro (fornecedor credenciado) mediante usuário e senha acessa as informações dos pedidos das Lojas Americanas e B2W**, que estão disponíveis diariamente. Já emitindo as notas fiscais de vendas para os produtos solicitados que interessam comercialmente a Destro atendê-los. Cada filial do Grupo LASA realiza os pedidos para a Destro." (e-fl. 23.890).

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

Original

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

(...)

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

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

> 14. A Peticionária esclarece que, conforme prática do varejo, **não há contrato de compra e venda firmado entre a Peticionária e a Destro Brasil para fornecimento de mercadorias, na medida em que as propostas de fornecimento são veiculadas em substituição aos contratos.** Além disso, todos os fornecedores da Peticionária possuem cadastro prévio junto a Cia. onde ficam armazenados todos os dados da empresa, bem como certidões de regularidade, entre outros documentos obrigatórios para que possa acontecer o negócio. Já a demanda de compras é ditada pelo departamento comercial da Peticionária com emissão dos pedidos de compras, conforme já esclarecido anteriormente (vide doc. 03).
>
> 15. Com relação à formulação dos pedidos de compra pela Peticionária, esta esclarece que, após a verificação da pertinência por parte de seu departamento comercial, **a Peticionária disponibiliza em seu sistema eletrônico o pedido de compra que pode ser ou não atendido pela Destro Brasil.**
>
> 16. **Esse pedido de compra contém (i) o tipo de produto solicitado; (ii) a quantidade de produtos a serem adquiridos; e (ii) o preço desses produtos a ser pago pela Peticionária**.
>
> 17. Sobre a forma de inserção do pedido de compra, este é realizado de maneira descentralizada pela Peticionária, ou seja, cada filial da Peticionária emite pedidos de compra, no formato acima indicado, de acordo com a sua necessidade e a pertinência do produto solicitado para aquela região de atendimento.
>
> 18. Cumpre ressaltar que a descentralização é comprovada pelos pedidos de compra indicarem CNPJs distintos, que são referentes a cada uma das filiais da Peticionária. (e-fls. 24.937/24.938)

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

(...)

Original

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

Original

(...)

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

(...)

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

(...)

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

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

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

(...)

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

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

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

Original

(...)

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

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

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

(...)

> "(...) código de PO nada mais é do que um registro de identificação dos lotes envolvidos em cada operação, atribuídos pela ST em seus procedimentos de importação, utilizado pela Destro em seu pedido de compras à ST (importação por encomenda) e reiteradamente inserido no campo de informações complementares das notas fiscais subsequentes." (e-fl. 23.883).
>
> "Assim, todos os produtos importados pela Destro têm POs para distinguir o momento em que a Recorrente recebeu a mercadoria e controlar o lote e produto, até porque a Destro aplica o método FIFO (do inglês "first in first out" – primeiro que entra, primeiro que sai) e esse controle de estoque é essencial, além de determinar a aplicação da correta variação cambial, que oscila periodicamente e, com isso, possibilita a formação do preço efetivo, com a margem de lucro esperada pela Recorrente nas operações." (e-fl. 23.886)

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

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

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

Original

> que seriam fornecidos pela empresa estrangeira; (iv) o fabricante dos produtos a serem importados. (e-fl. 24.568).
>
> "7. A indicação da Purchase Order nas notas fiscais tem como principal intuito rastrear o lote de mercadorias que está sendo importado, a fim de permitir o controle dos bens que já foram e estão sendo importados, bem como facilitar a identificação de lotes que (i) apresentem alguma anomalia e precisem ser substituídos; ou (ii) sofram questionamento por órgãos fiscalizadores como Procon, Inmetro, Anvisa, etc. (...)
>
> 10. Nesse sentido, a ST apresenta documentos com o objetivo de demonstrar a vinculação da Destro Brasil aos produtos importados pela ST desde a emissão da fatura pro forma até a emissão da nota fiscal de venda emitida pela ST, inclusive com a indicação da Purchase Order.
>
> 11. Importante notar que a fatura comercial emitida pelo fornecedor estrangeiro quando do embarque da mercadoria do exterior, e muito antes da chegada dos produtos no Brasil, já indica a Destro Brasil como encomendante dos produtos.
>
> 12. Por fim, relevante esclarecer que a indicação da Purchase Order neste padrão numérico/ano é prática corriqueira de mercado, inclusive sendo indicada em notas fiscais emitidas na importação e revenda para outros clientes da ST, que são diversos das empresas do Grupo Destro (Doc. 05)" (e-fls. 24.569/24.570)

Assim, **segundo informado pela ST, o número do PO seria um número por ela gerado após o pedido da DESTRO BRASIL, no momento da confirmação da fatura pro forma**. **Contudo, a geração do número e como ele é informado para a DESTRO não fica em qualquer momento esclarecido no processo**. **Por exemplo, quanto ao mencionado PO 637812, não constam dos autos a cópia da fatura pro forma emitida pelo fornecedor estrangeiro da ST, não sendo possível confirmar quando essa fatura pro forma foi emitida (se antes ou após o registro do pedido de 02/08/2012)**.

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

(...)

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

(...)

Com isso, **ao contrário do que foi afirmado pela ST na diligência, essa planilha com a apuração de preço de venda que supostamente deveria ser aprovada pela DESTRO, com o número do PO, não foi transmitida em maio/2012, quando emitida a fatura pro forma**, **mas sim em setembro/2012, após o registro da DI**. **E, aparentemente, o PO é o número gerado a partir da invoice internacional, e não pela fatura pro forma como informado pela ST**. **A ST não anexou qualquer**

Original

documento em relação a esse processo relacionado à DESTRO, seja o seu pedido de encomenda, seja a suposta aprovação da fatura pro forma. Consta, tão somente, essa planilha de apuração de preço de venda final, **sem qualquer visto ou confirmação de recebimento por parte da DESTRO**, inexistindo um comprovante de que essa planilha efetivamente tenha sido recepcionada ou confirmada pela DESTRO.

Ademais, como visto pelos exemplos de pedidos anexados pela DESTRO aos autos, mencionados acima, **o número do PO é identificado no campo de observação dos pedidos de encomenda formulados pela DESTRO para a ST, o que denotaria que esses pedidos de encomenda somente seriam transmitidos pela DESTRO após a própria transmissão da invoice internacional (que indica o número de PO)**.

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

(...)

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

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

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

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

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

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

Original

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

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

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

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

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

> **DESTRO:**
>
> **Conforme documento obtido em consulta à base de dados do INPI (Doc. 06) a concessão do registro da marca "Fun Kitchen" à empresa B2W ocorreu em 28/07/2015: (...) Portanto, não existia qualquer restrição legal que impossibilitava a Destro comercializar os produtos da marca "Fun Kitchen" durante o período autuado (agosto de 2012 a dezembro de 2013)**. (...) Assim, **os produtos em referência importados pela ST Importações e comercializados pela Destro não possuíam restrição comercial, especialmente durante o período autuado** (agosto de 2012 a dezembro de 2013), que sequer havia sido concedido o registro da marca à B2W (que aconteceu em 2015).
>
> **A Destro importava os produtos "Fun Kitchen", através da ST Importações, na modalidade por encomenda, exercia suas atividades de logística e armazenagem, nos mesmos moldes como faz com qualquer outra mercadoria importada, aplicava sua margem de lucro padrão quando efetuava a venda desses produtos às Lojas Americanas e B2W**

Original

> (nos termos que se verifica da planilha devidamente acostada aos autos - Doc.07-Arquivo não paginável e exemplo abaixo consubstanciado) e continua sendo a única responsável pelas mercadorias importadas." (e-fls. 23.896/23.897)
>
> (...) caso algum produto "Fun Kitchen" venha com defeito a responsabilidade pela mercadoria é unicamente da Destro, como de fato ocorreu no caso abaixo exemplificado, em que as mercadorias do lote PO 2005-16 vieram com defeito no parafuso e foi necessário a troca: (...) Como o produto do lote supracitado não poderia ser retrabalhado pela Destro a Melgaço e Santos Distribuição, representante da marca chinesa que fabrica os produtos "Fun Kitchen", assumiu a recompra dos produtos com defeitos (Doc. 08 – Planilha (Arquivo não paginável) e NFs devidamente juntadas). Outrossim, o controle de estoque é igual para todos os produtos importados, inclusive "Fun Kitchen", não há segregação de estoque, o controle é feito através dos números dos POs, como já informado nessa manifestação e muitas vezes os produtos "Fun Kitchen" ficam em estoque por períodos longos, superiores ao período autuado, conforme se exaure do exemplo abaixo, com produto ainda disponível no estoque da Recorrente (Doc. 08): (...) Todos os produtos, sem exceção, têm POs para distinguir o momento em que a Recorrente recebeu a mercadoria, além de possibilitar a aplicação da correta variação cambial e com isso a formação do preço efetivo, com a margem de lucro esperada pela Recorrente. Deste modo, não existia qualquer restrição legal que impossibilitava a Destro comercializar os produtos da marca "Fun Kitchen", o que demonstra novamente que o Fisco pautou-se unicamente em indícios, sem qualquer suporte documental. (e-fl. 23.898/23.899)
>
> ST 18. A marca Fun Kitchen é detida pela B2W desde 28.7.2015, nos termos indicados no registro da marca disponibilizado pelo INPI (doc. n.º 7. Por isso, não existe restrição para comercialização dos produtos da marca Fun Kitchen para o período anterior a essa data. (e-fl. 24.572)

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

> B2W "19. A marca Fun Kitchen foi concedida pelo Instituto Nacional da Propriedade Industrial ("INPI") em favor da Peticionária em 28.07.2015, com vigência até 28.07.2025. Desse modo, à época das importações tratadas no presente feito (agosto de 2012 a dezembro de 2012) não havia exclusividade para a comercialização da referida marca, conforme comprovado pelo estrato emitido pelo INPI (doc. 04)." (e-fl. 24.938).

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

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

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

Original

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

> Art. 130. Ao titular da marca **ou ao depositante** é ainda assegurado o direito de:
>
> I - ceder seu registro ou pedido de registro;
>
> II - licenciar seu uso;
>
> III - zelar pela sua integridade material ou reputação.
>
> Art. 131. A proteção de que trata esta Lei abrange **o uso da marca em papéis, impressos, propaganda e documentos relativos à atividade do titular**.

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

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

(...)

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

(...)

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

> Art. 132. O titular da marca não poderá:
>
> I - impedir que comerciantes ou distribuidores utilizem sinais distintivos que lhes são próprios, juntamente com a marca do produto, na sua promoção e comercialização;
>
> II - impedir que fabricantes de acessórios utilizem a marca para indicar a destinação do produto, desde que obedecidas as práticas leais de concorrência;
>
> III - **impedir a livre circulação de produto colocado no mercado interno, por si ou por outrem com seu consentimento**, ressalvado o disposto nos §§ 3º e 4º do art. 68; e

Original

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

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

(...)

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

- **A ST Importações integra o grupo econômico da B2W, sendo que suas únicas sócias são as Lojas Americanas e a B2W**;

- **A relação comercial da ST com a DESTRO evidencia que a ST realizou a grande parte de sua atuação para a DESTRO (99,71% do total de vendas) em uma relação distinta da outra pessoa jurídica para quem a ST realizou importação por encomenda no período (MULTILINK), com uma disciplina bem distinta em especial nas formalidades exigidas para a formalização dos pedidos de compra**.

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

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

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

Desta forma, com fulcro em um conjunto indiciário contundente acostado ao Auto de Infração, não afastado pelos documentos e informações trazidos pelas empresas em suas defesas administrativas, **a fiscalização demonstrou que a empresa B2W seria a real**

Original

encomendante das mercadorias importadas pela ST, e não a DESTRO como declarado nas importações. A simulação foi vislumbrada em conformidade com o art. 167, §1º, II, do Código Civil:

> Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.
>
> § 1º **Haverá simulação nos negócios jurídicos** quando: (...)
>
> **II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira**; (grifei)

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

> Art. 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias: (...)
>
> V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, **na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação**, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)
>
> § 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002) (grifei)

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

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

E nesse ponto **a fiscalização assim se manifestou na diligência**:

> 2- QUESTÃO (ii.2)
>
> Já no que concerne à questão referente ao IPI (ii.2.2), **não obstante o fato de ter havido incidência do referido imposto no desembaraço, assim como ter havido o destaque do imposto nas saídas de ST e DESTRO, é incorreto afirmar que não houve lesão ao erário, porquanto a base de cálculo usada revelava-se muito menor que a base de cálculo que serviria de apuração do imposto caso o IPI incidisse sobre a saída das mercadorias das filiais de B2W ou Americanas**. Vejamos um exemplo:
>
> (...)

Original

> **Nos quadros acima observamos a diferença entre o valor de um produto na remessa do grupo DESTRO para o grupo LASA e o valor do mesmo produto na venda realizada por LASA**.
>
> **Considerando que o IPI é não cumulativo, compensando-se o que é devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, podemos, por simplificação, considerar que o IPI total pago sobre todas as operações realizadas com o produto (desde o desembaraço até a última etapa na qual houve o destaque do imposto) teve como base de cálculo o valor de R$ 21,14, valor significativamente menor que o aplicado na venda ao consumidor (R$ 39,99), e que serviria de base de cálculo do IPI, caso a saída de LASA fosse fato gerador do imposto**.
>
> Ademais, **mesmo que não houvesse diferença no montante recolhido de IPI aos cofres públicos, seria incorreto afirmar que não houve dano ao erário, porquanto o comportamento tido como ilegal é a ocultação, que se perfaz por todo e qualquer meio de fraude ou simulação, incluindo a interposição fraudulenta**. De fato, **a mera utilização de pessoa interposta, com a ocultação do real adquirente das mercadorias, já representa dano ao erário punível com o perdimento das mercadorias, que pode ser convertido em multa de 100% sobre o valor da operação**.
>
> **Afinal, a interposição tem o potencial de acobertar outros objetivos perseguidos por quem se oculta ao Fisco, tais como:**
>
> **- O oculto pode não desejar se submeter ao crivo da fiscalização no processo de habilitação no SISCOMEX;**
>
> **- O oculto pode não desejar ocupar a condição de responsável pelo pagamento do imposto de importação e de multas referentes à importação, prevista na legislação para encomendantes e adquirentes declarados;**
>
> **- O oculto pode não desejar que aumente sua probabilidade de ser fiscalizado, tendo em vista que passaria a fazer parte do universo de potenciais fiscalizados da Fiscalização Aduaneira**. (e-fls. 25.095/25.096)

> Assim, **ainda que as operações entre a ST, DESTRO e B2W tivessem margem de lucro e foram tributadas, isso não afasta o dano ao erário causado pela ocultação do real adquirente das mercadorias, comprovado pelo conjunto documental indiciário anexado aos presentes autos**.
>
> Correta, portanto, a aplicação da pena de perdimento proposta pela fiscalização com fulcro no art. 23 do Decreto-lei n.º 1.455/1976.
>
> (...)
>
> **III. CONCLUSÃO**
>
> Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

Constata-se coincidência de argumentos de defesa no processo acima referenciado e em parte do presente, tendo havido naquele, conforme já apontado, a realização de duas diligências para se esclarecerem pontos ressaltados na defesa do autuado, remanescendo consistentes as conclusões da Fiscalização acerca da existência de interposição fraudulenta, por meio de simulação, em importações realizadas por encomenda.

Original

Quanto às demais matérias suscitadas pelo Recorrente nestes autos (capacidade financeira da ST Importações; empréstimos e pagamentos efetuados à empresa QSM etc.), vale-se de parte do voto condutor do acórdão recorrido para afastar as alegações da defesa, *verbis*:

> Necessário pontuar também que na descrição dos fatos a autoridade fiscal não levanta que a importadora tenha praticado interposição presumida, quando não há comprovação da origem, da transferência e da disponibilidade dos recursos empregados nas importações.
>
> A análise feita pela autoridade fiscal sobre se a ST e a QSM tinham ou não capacidade financeira para cuidar das importações em tela foi para verificar a autonomia e capacidade operacional dessas empresas, tendo vista outros elementos que as situam nas condições e contexto para as importações em tela.
>
> As recorrentes trazem em sua impugnação elementos para provar que elas possuíam prazo para pagamento das aquisições no exterior dado por seus fornecedores e que seus clientes no Brasil pagavam à importadora em datas que não depunham contrário à sua capacidade financeira, nem que poderiam sugerir que tinham prévio acordo com a impugnante.
>
> (...)
>
> As importações feitas pela ST, considerando as características, qualidade, preços, fornecedores, garantias, quantidades de cada um desses inúmeros produtos não poderiam ser feita aleatoriamente ou como se pudessem os produtos serem vendidos a qualquer outra empresa, até mesmo um concorrente. E não é o que encontramos nos documentos acostados aos autos. **A ST importou produtos bem determinados e que foram integralmente destinados à Americanas; são importações sucessivas, em uma série histórica precisa, consistente, que demonstra uma prática continuada, a materialização de uma estratégia de compra no exterior e revenda certa no território nacional a um e único e mesmo cliente**. O questionamento fiscal, nesse caso, é a ST ter declarado ser encomendante a QSM (ou a DESTRO), quando **havia um real destinatário previamente acordado e definido, conforme demonstram o histórico e a complexidade dessas importações**.
>
> Portanto, não podem ser acolhidas essas argumentações da impugnação que propõem a insubsistência do auto de infração, inclusive as que articulam que pertencer ao mesmo grupo econômico não é crime e que redução e eficiência tributária em segregação econômico é lícita.
>
> (...)
>
> Ora, tanto para a autoridade fiscal, quanto para as pessoas envolvidas, os contratos existem. A questão posta pela suspeita objeto da autuação é que eles demonstrariam o acordo entre essas pessoas para obter a ocultação do real interessado naqueles bens estrangeiros. O voto hoje em debate entende que não podemos partir da validade desses contratos, como um priori, para concluir que não são evidências da ocultação. Eles devem ser apreciados junto com as outras informações que descrevem os fatos; por isso, não propusemos a ocultação estaria demonstrada, ou não comprovada, somente a partir da validade – ou não validade - desses contratos.
>
> Inferimos que esses **contratos demonstram a participação dessas empresas numa prática de simulação, não, por que ele são válidos, ou inválidos, mas por causa da conjugação dessas com outras evidências**. (g.n.)

Foram muitas as irregularidades levantadas pela Fiscalização, confirmadas pelo julgador *a quo*, que corroboram a conclusão acerca da existência de um esquema ilícito de

Original

importações por encomenda, via simulação, destinado a ocultar os verdadeiros destinatários finais (reais encomendantes) das mercadorias adquiridas no mercado externo.

Eventuais discordâncias de interpretação acerca de alguns pontos específicos dos fatos não são hábeis para elidir a constatação de que as reais operações de importação encontravam-se dissimuladas por meio de negócios jurídicos formais destituídos de substância, orquestrados por empresas de um mesmo grupo empresarial, com explícita confusão societária.

Os atos ou negócios artificiosos, formalmente celebrados, não podem prevalecer sobre a substância, sob pena de se esvaziar a imperatividade da ordem jurídica.

> O *negócio simulado é visto como "não-verdadeiro"* (GODOI, 2010a), tanto na concepção causalista – a existência de um vício na causa do negócio praticado –, quanto na concepção restritiva – dissimulação –, e, para se desvendar a falsidade, é necessária uma análise global do conjunto dos atos praticados com vistas a se identificar o real propósito das partes na realização do negócio, e não apenas se ater a omissões pontuais de "fatos" específicos. [2]

Na simulação, o dolo não pode ser extraído de provas documentais formais, mas de um conjunto de ações orquestradas desprovidas de substância. Nesse sentido, havendo provas contundentes de dolo ou má-fé, não se estará diante de simulação, mas de evasão fiscal, figura essa decorrente de patente e explícita intenção de burlar as regras jurídicas em seu fundamento.

I.2. Redução da multa.

O Recorrente argumenta que ocorrera mero erro de preenchimento da declaração de importação dos produtos, razão pela qual devia ser aplicada apenas a multa de 1% do valor aduaneiro dos bens, nos termos do art. 711, inciso III, do Decreto nº 6.759/2009, já que não houve fraude ou simulação necessários para a caracterização da interposição fraudulenta.

Mais uma vez se vale do voto condutor do acórdão recorrido para afastar esse pleito do Recorrente, *verbis*:

> **Do pedido de substituição do enquadramento legal para erro de preenchimento**
>
> 24. Alternativamente, requer que tão somente seja cobrada multa por erro de preenchimento das Declarações de Importação, com fulcro no art. 711, III, do Decreto nº 6.759/2009, *in verbis*:
>
> > *Art. 711. Aplica-se a multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria:*
> >
> > (...)
> >
> > *III - quando o importador ou beneficiário de regime aduaneiro omitir ou prestar de forma inexata ou incompleta informação de natureza administrativo-tributária, cambial ou comercial necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado.*
> >
> > *§ 1º As informações referidas no inciso III do caput, sem prejuízo de outras que venham a ser estabelecidas em ato normativo da Secretaria da Receita*

[2] REIS, Hélcio Lafetá. Planejamento tributário abusivo: violação da imperatividade da norma jurídica. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: v. 209, p. 57/71, fev./2013.

Original

> *Federal do Brasil, compreendem a descrição detalhada da operação, incluindo (Lei nº 10.833, de 2003, art. 69, § 2º):*
>
> *I - identificação completa e endereço das pessoas envolvidas na transação: importador ou exportador; adquirente (comprador) ou fornecedor (vendedor), fabricante, agente de compra ou de venda e representante comercial;*
>
> *II - destinação da mercadoria importada: industrialização ou consumo, incorporação ao ativo, revenda ou outra finalidade;*
>
> *III - descrição completa da mercadoria: todas as características necessárias à classificação fiscal, espécie, marca comercial, modelo, nome comercial ou científico e outros atributos estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil que confiram sua identidade comercial;*
>
> *IV - países de origem, de procedência e de aquisição; e V - portos de embarque e de desembarque.*

> 25. No entanto, **tal pleito se mostra totalmente incabível, eis que a ocultação do real adquirente não pode ser considerada como mero erro formal do preenchimento da DI**. **A penalidade do art. 711, III, do Decreto nº 6.759/2009 pressupõe a correta identificação dos agentes envolvidos na operação de comércio exterior; o que se punem são meros erros e omissões na identificação completa dos agentes** (p. ex.: CNPJ, endereço, responsáveis), pelo que se mantém a penalidade aplicada prevista no art. 23, § 3º, do Decreto- Lei nº 1.455/1976.

II. Recurso Voluntário de Destro Brasil Distribuição Ltda.

No Recurso Voluntário, Destro Brasil também requereu o cancelamento integral do auto de infração, ou o afastamento da pena de perdimento, arguindo parte dos mesmos fundamentos da defesa das Lojas Americanas, a saber: (i) autonomia e independência das empresas identificadas pela Fiscalização, (ii) o tempo gasto na entrega das mercadorias encontra-se de acordo com as peculiaridades das operações, (iii) alegação de destinação prévia das mercadorias sem suporte probatório etc.

Nesse sentido, em relação aos argumentos de defesa da Destro coincidentes com o teor do recurso de B2W, aplicam-se os mesmos fundamentos supra (item I), não havendo necessidade de aqui reproduzi-los.

II.1. Preliminares de nulidade.

Destro Brasil aduz preliminar de nulidade do auto de infração decorrente de cerceamento do direito de defesa, por não haver indicação da motivação do ato administrativo, uma vez que o termo de sujeição passiva, segundo ela, não aborda todos os enquadramentos imputados aos ditos responsáveis pela infração, em desconformidade com o art. 10 do Decreto nº 70.235/1972.

No item 4.2.1.2 do Relatório de Fiscalização Anexo ao Auto de Infração, intitulado "Responsabilidade solidária e IPI", a autoridade fiscal assim registrou:

> **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,

Original

> Cofins-Importação, PIS/Pasep-Importação e Cide-Combustíveis) e, consequentemente, 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**. **(arts. 124, I e II da Lei nº 5.172/1966 - CTN; arts. 32, parágrafo único, "d", e 95, VI, do Decreto- Lei nº 37/1966)**.

Os artigos legais referenciados no trecho supra foram reproduzidos no rodapé da mesma página, encontrando-se, portanto, muito bem demonstrada, ainda que sucintamente, a fundamentação legal da responsabilidade solidária.

O Recorrente, no entanto, alega impossibilidade de sua inclusão no polo passivo como devedora solidária com base no art. 124, I, do CTN, pois, segundo ele, "em se tratando de sanção estritamente aduaneira (pena de perdimento convertida em multa), as normas que devem reger eventual responsabilização do ocultado são aquelas capituladas nos art. 95, inciso I, do Decreto-lei nº 37/66 e art. 603, inciso I, do Regulamento Aduaneiro, jamais o dispositivo do CTN (art. 124, inciso I)".

Nota-se que o Recorrente tem pleno conhecimento da fundamentação legal da solidariedade passiva por infrações à legislação aduaneira, não se vislumbrando, portanto, qualquer cerceamento do direito de defesa em razão do alegado "flagrante erro de direito", uma vez que, no relatório, encontram-se identificados todos os fatos, bem como a legislação correspondente, acerca da prática ilícita perpetrada pelo Recorrente e pelos demais intervenientes nas operações de importação, cuja responsabilidade solidária decorre desses mesmos fatos apurados.

O art. 124, inciso I, do CTN assim dispõe:

> Art. 124. São solidariamente obrigadas:
>
> I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

O art. 95, inciso I, do Art.95 - Respondem pela infração:

> I - conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie;

Nota-se que, inobstante a utilização de termos diversos, mas de significados próximos, ambos os dispositivos supra cuidam da responsabilidade solidária dos agentes que praticam determinado ato disciplinado pelo sistema jurídico.

Não se pode ignorar que o CTN foi publicado em 31/10/1966 e o Decreto nº 37 em 21/11/1966, tendo o primeiro disciplinado os impostos sobre o comércio exterior (Imposto de Importação – II – e Imposto de Exportação – IE) em seus artigos 19 a 28, vindo o segundo a regular o Imposto de Importação (II) e o controle aduaneiro, dando outras providências.

É patente a decorrência de um dispositivo legal em relação ao outro, situação essa incompatível com a pretendida ruptura propugnada pelo Recorrente entre o CTN e a legislação aduaneira.

Original

Ora, se o CPC, o CPP, a Lei nº 9.784/1999, dentre outras normas jurídicas, podem ser utilizados subsidiariamente na aplicação da legislação processual tributária, por que o CTN não pode desempenhar função similar em relação ao Decreto-lei nº 37/1966 quanto a uma mesma hipótese normativa? Por que a legislação aduaneira deve ser isolada das demais normas jurídicas correlatas? De onde vem esse hermetismo absoluto?

Inexiste no ordenamento pátrio, seja na Constituição, nas leis complementares, nas leis ordinárias ou em decretos, regra estipulando a blindagem da legislação aduaneira em relação às demais normas; isso, em conformidade com a unidade do Direito, em que a sua diferenciação em disciplinas não o esfacela em diferentes unidades autônomas, incomunicáveis, pois, havendo correspondência entre os institutos jurídicos, eles se comunicam independentemente do veículo em que disciplinados.

Trata-se de mais uma tentativa de se sobrepor a forma sobre a substância, como ocorre nos atos simulados, como se o direito material se subjugasse às formalidades de maneira peremptória, sem qualquer ponderação. Nada mais despropositado.

Nesse sentido, afasta-se a alegação do Recorrente de impossibilidade de sua inclusão no polo passivo da autuação, dada a configuração de interesse comum no esquema de interposição fraudulenta já bastante abordado acima, não havendo que se falar, portanto, em cerceamento do direito de defesa.

As demais preliminares de nulidade (situação fática específica e inexistência de interposição fraudulenta) se confundem com o mérito, sendo, por conseguinte, objeto do próximo item deste voto.

II.2. Mérito.

Quanto ao mérito do Recurso Voluntário, há que se registrar, de pronto, que, uma vez muito bem demonstrado pela Fiscalização que o Recorrente participou do artifício de ocultação do real encomendante das mercadorias importadas, não há necessidade de aqui se reproduzir o extenso relato supra identificado (item I), abordando, dentre outros elementos, a conjugação de diferentes apurações, consideradas em seu conjunto, demonstrando a efetiva simulação perpetrada pelos diferentes agentes, abrangendo, portanto, quase que a totalidade dos argumentos de defesa da empresa Destro Brasil.

Quanto às partes da defesa intituladas “Inaplicabilidade dos argumentos baseados nas operações de empresa diversa da Recorrente” e “Incongruência na argumentação do auto de infração – elementos inexistentes e/ou não aplicáveis à Recorrente”, há que se destacar que eventuais referências feitas pela Fiscalização ou pelo julgador *a quo* à empresa Comercial Destro tinham como objetivo demonstrar que a simulação vinha ocorrendo já havia algum tempo, mesmo antes da criação da Destro Brasil, sendo ambas essas empresas partícipes do grupo Destro identificado no relatório fiscal.

A interposição fraudulenta ao longo do tempo, conforme demonstrado pela Fiscalização, teve a participação tanto da Comercial Destro, quanto da Destro Brasil, fato esse que corroborou a constatação de simulação das importações por encomenda de ambas as empresas. Nestes autos, controverte-se sobre fatos ocorridos no período de 01/07/2015 a 31/12/2016, quando a Destro Brasil já se encontrava em plena operação, tendo havido referência

Original

à empresa Comercial Destro em razão da repetição do *modus operandi* ao longo dos anos pelo grupo Destro.

Veja que, logo no início do Relatório de Fiscalização, a auditora-fiscal assim identificou as pessoas jurídicas objeto da auditoria:

> Para a condução da presente 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
>
> Lojas Americanas S/A (LASA), CNPJ 33.014.556/0001-96
>
> B2W Companhia Digital (B2W), CNPJ 00.776.574/0006-60

Verifica-se que inexiste equívoco na identificação da empresa do grupo Destro fiscalizada na operação, identificação essa repetida inúmeras vezes ao longo do relatório, razão pela qual deve-se afastar essa alegação do Recorrente.

Quanto aos demais argumentos de defesa (capacidade empresarial, idoneidade financeira e autonomia estrutural da Destro, inexistência de vinculação das operações pelo PO, inexistência de dano ao Erário e propósito negocial), conforme já dito, aplicam-se aqui os mesmos fundamentos supra (introito e item I deste voto).

III. Conclusão.

Diante do exposto, vota-se por rejeitar as preliminares de nulidade arguidas por Destro Brasil Distribuição Ltda., e, no mérito, em negar provimento aos Recursos Voluntários interpostos por ambas as empresas.

É o voto.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Relator

Declaração de Voto

Conselheiro Mateus Soares de Oliveira

Das Modalidades de Importação.

Original

Uma vez portador da licença para operar no comércio exterior o empresário pode promover importações em três modalidades básicas.

A primeira é a direta, regulamentada pela IN da SRFB nº 680/2006. A segunda é a por conta e ordem de terceiros e a terceira é a modalidade por encomenda, encontrando-se as duas ultimas regulamentadas atualmente pela IN da SRFB nº 2101/2022.

Operação direta não contempla maiores dúvidas, restando caracterizada pela compra de um produto de um fornecedor estrangeiro por ocasião da transposição e ingresso desta mercadoria em território nacional.

Em relação a operação por conta e ordem, o artigo 2º da referida IN estabelece que:

> 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 de procedência estrangeira adquirida no exterior por outra pessoa, física ou jurídica.

No tocante a operação de importação por encomenda, segue o artigo 3º:

> 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 de procedência estrangeira por ela adquirida no exterior para revenda a encomendante predeterminado.

São várias as diferenças entre estas modalidades. Inclusive, a respeito deste tema, sugere-se a leitura do excelente Voto Vencedor proferido pela Conselheira Cynthia Elena Campos no Acórdão nº 3402-009.984.

Dentre as peculiaridades de cada modalidade e, relacionando-se com o presente caso, chama-se atenção ao fato de que na por conta e ordem os recursos utilizados são do próprio destinatário do produto, ao passo que na modalidade encomenda são do importador.

Das Modalidades de Interposição Fraudulenta de Terceiros Comprovada e Presumida e as Sanções:

A interposição fraudenta de terceiros consiste na ocultação do real destinatário da mercadoria importada, cuja operação utiliza-se de uma empresa 'interposta' que figura entre o exportador e a chamada 'empresa oculta'.

Discorrendo em excelente voto a respeito, o Conselheiro TREVISAN assim se pronunciou acerca dos motivos que levaram o legislador estabelecer dois tipos legais de interposição fraudulenta (Acórdão 3403002.865):

> A questão referente ao IPI é uma, mas não a motivação de todo o arcabouço legislativo disciplinando as importações por conta e ordem e encomenda, prática que pode ser prestar a propiciar subfaturamento, sonegação na tributação interna, burla a controles administrativos e à habilitação, e fuga a parâmetros de seletividade aduaneiros (canais de conferência mais rigorosos). Assim, a construção jurídica desenvolvida apena com o perdimento, *v.g.*, uma empresa que recolhe todos os tributos devidos (inclusive o IPI), mas ainda assim oculta terceiro de forma fraudulenta em operação de comércio exterior. A visão exclusivamente tributária do comércio exterior é míope, e ignora os contornos

Original

> aduaneiros das operações. Veja-se que o fisco aponta, na autuação, possíveis benefícios obtidos com a fraude, sendo a "quebra da cadeia do IPI" um deles.

Ou a interposição fraudulenta ocorre na forma comprovada, ocasião em que a fiscalização demonstra de forma inequívoca que a operação da importação foi realizada para repassar a mercadoria para o real proprietário que tenha se utilizado da empresa interposta por motivos diversos, dentre os quais acima mencionados pelo Ilustre Conselheiro em julgado de interposição. Seu fundamento legal é o artigo 23, V do Decreto nº 1455/1976.

Mas em determinadas circunstâncias a fiscalização não detém de todos os elementos de prova necessários para enquadrar a operação na modalidade comprovada. Diante disto e, considerando vasto conjunto de indícios de irregularidades na importação, com fulcro no V, § 2º do artigo 23 do Dec. 1455/1976, a autoridade fiscal intima o contribuinte para apresentar prova da origem, disponibilidade e transferência do capital utilizado na operação de importação.

Veja-se a redação de cada dispositivo em comento:

> **COMPROVADA:** V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)
>
> **PRESUMIDA:** § 2ºPresume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

O ônus da prova é invertido em ambas as modalidades. Na comprovada há necessidade de se demonstrar o DOLO. E esse ônus é do FISCO. Não há como praticar a FRAUDE ou a SIMULAÇÃO sem a respectiva intenção. Por isso a exigência desta prova. Sem ela o Auto de Infração deve ser cancelado. A propósito esta Egrégia Corte é pacífica neste sentido, onde se destacam brilhantes votos, a ex do Conselheiro Leonardo Branco:

> (Acórdão 3201-008.237).
>
> MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA, NA IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO DOS REAIS INTERVENIENTES NA OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO MEDIANTE SIMULAÇÃO. ART.23, DO DECRETO-LEI 1455/76. PRESUNÇÃO LEGAL. ART. 27 DA LEI Nº 10.637/2002. ÔNUS PROBATÓRIO.
>
> A interposição fraudulenta na operação de comércio exterior perfaz-se quando houver a ocultação do sujeito passivo da operação de importação, mediante fraude ou simulação. As demonstrações feitas pela fiscalização devem ser amparadas por documentação que atestam a ocorrência da conduta tal qual tipificada em lei. Ônus probatório da simulação é do fisco.
>
> Nos termos do art. 23, da Lei nº 10.637/2002, a operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste. A presunção somente resta autorizada mediante a comprovação de que o recursos utilizados na operação não pertenciam ao importador que formalizou a declaração de importação.

No caso da modalidade presumida o ônus da prova é invertido. Intima-se o contribuinte a demonstrar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos. Não há

Original

necessidade de se comprovar a real intenção do contribuinte em fraudar. Basta a falta da demonstração efetiva e clara dos pressupostos acima indicados.

Em ambos os casos o objeto tutelado pelo Estado é o controle aduaneiro que, diga-se de passagem, vai muito além da mera fiscalização tributária. Não por acaso foi citado trecho do Acórdão nº 3403002.865 que elenca várias situações que se encaixam no contexto ora em comento.

A sanção básica para os casos de interposição é o perdimento, consoante V, §1º do art. 23 do referido Decreto. Diga-se de passagem a mais gravosa do ordenamento jurídico nacional, motivo pelo qual deve ser analisada com a devida cautela.

Nos casos em que a mercadoria não é encontrada por ter sido revendida ou consumida, no próprio V, § 3º do artigo 23, consta a solução, qual seja, conversão do perdimento para a aplicação da multa no percentual de 100% do valor aduaneiro do produto.

> § 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 nº70.235, de 6 de março de 1972.

No mesmo sentido e com a mesmíssima redação, dispõe o § 1º do art. 689 do Regulamento Aduaneiro:

> Art. 689, § 1º do Regulamento Aduaneiro:
>
> §1ºAs 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).(Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

Registra-se que no caso da modalidade presumida, o importador ostensivo, responsável pela cessão do nome é submetido a sanção pecuniária prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007. Eis a sua redação:

> 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).
>
> Parágrafo único. À hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Esta penalidade também encontra-se prevista no Regulamento Aduaneiro, a saber:

> Art.727.Aplica-se a multa de dez por cento do valor da operação à 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 ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários (Lei nº 11.488, de 2007, art. 33, caput).

Original

> §1ºA multa de que trata o caput não poderá ser inferior a R$ 5.000,00 (cinco mil reais)(Lei nº 11.488, de2007, art. 33, caput).
>
> §2ºEntende-se por valor da operação aquele utilizado como base de cálculo do imposto de importação ou do imposto de exportação, de acordo com a legislação específica, para a operação em que tenha ocorrido o acobertamento.
>
> §3ºA multa de que trata este artigo não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias importadas ou exportadas.

Neste aspecto, é importante colacionar e refletir acerca da redação do artigo 81 da Lei nº 9430/1996, especificamente §§ 1º e 2ª.

> Art. 81 da Lei nº 9.430/1996:
>
> § 1o Será também declarada inapta a inscrição da pessoa jurídica que não comprove a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior.
>
> § 2o Para fins do disposto no § 1o, a comprovação da origem de recursos provenientes do exterior dar-se-á mediante, cumulativamente:
>
> I - prova do regular fechamento da operação de câmbio, inclusive com a identificação da instituição financeira no exterior encarregada da remessa dos recursos para o País;
>
> II - identificação do remetente dos recursos, assim entendido como a pessoa física ou jurídica titular dos recursos remetidos.
>
> § 3o No caso de o remetente referido no inciso II do § 2o ser pessoa jurídica deverão ser também identificados os integrantes de seus quadros societário e gerencial.

A abordagem deste dispositivo é importantíssima por vários motivos. A começar porque é citado no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, de onde se extrai que a multa de 10% do importador ostensivo não é aplicável quando o importador não demonstrar origem, disponibilidade e efetiva transferência dos recursos aplicados na operação de comércio exterior.

Em segundo pois os incisos I e II do parágrafo segundo estabelecem, com redação cristalina, os parâmetros a serem seguidos para se comprovar origem de recursos por parte do contribuinte.

Da análise da interposição à Luz da Solução de Consulta nº 158/2021:

O comércio internacional é dinâmico. Formatos de negócios são desenvolvidos diariamente ao redor do mundo em que empresários intercambiam propósitos, objetivos, estratégias nas mais variadas searas. Tal fato reflete, inevitavelmente, em operações de comércio exterior cada vez mais ágeis e modernas.

Por outro lado a legislação brasileira encontra-se um tanto quanto desatualizada. Prova disto é que o principal texto normativo responsável pelas sanções aduaneiras é o Decreto nº 37/1966. No mesmo sentido a legislação que rege a questão da interposição fraudulenta, qual seja, Decreto nº 1455/1976.

De todo modo, no âmbito infralegal, a SRFB vem tentando atualizar as normativas e acompanhar as legislações internacionais e publica, corriqueiramente, Instruções

Original

Normativas sobre temas específicos. E neste ponto é preciso destacar a Solução de Consulta nº 158/2021.

Esta SC aborda a figura do "encomendante do encomendante". Para ser mais claro e correlacionando com o presente caso, caracteriza-se quando o importador faz a operação de importação por encomenda, tendo prévia negociação para com o comprador.

Eis o texto da respectiva SC:

> Assunto: Imposto sobre a Importação – IIIMPORTAÇÃO 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) nº1.455, de 1976, ou acobertamento de reais intervenientes ou beneficiários, de que trata o art. 33 da lei nº11.488, 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 § 2ºdo art. 23 do DL nº1.455, 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 nº1.455, 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 nº11.281, de 2006.

Discorrendo a respeito em artigo publicado no conjur, Diego Diniz anota que:

Em outros termos, tal solução prevê que de fato existindo a operação de fornecimento no mercado interno entre atacadista e varejista, não há que se falar em interposição fraudulenta, exceto se ficar demonstrado (ônus probatório da fiscalização) que o importador não possuía estrutura econômica para suportar a operação[3].

Esta Egrégia Corte já se manifestou a respeito e, em brilhante voto Fernanda Kotzias assim se posicionou (Acórdão nº 3401-010.570):

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

[3] Disponível em: https://www.conjur.com.br/2022-jan-19/direto-carf-interposicao-fraudulenta-sc-cosit-1582021-1s-reflexos-carf/.

Original

> de inovação jurídica com vistas a aumentar a abrangência de um tipo de infração que não se enquadra nos fatos narrados dos autos, o que implica na necessidade de afastamento do lançamento por falta de fundamento jurídico. Por fim, a fiscalização busca demonstrar suposta existência de dano ao erário na medida em que teria sido "possível verificar um complexo mecanismo arquitetado com o objetivo de diminuir a base tributável de impostos incidentes, em Lojas Americanas e B2W". Ora, conforme comprovado pela recorrente e não contraditado pela fiscalização, todos os tributos apurados em cada uma das etapas da operação, entre a importação e a revenda das mercadorias ao consumidor final, foram devidamente recolhidos. O que a fiscalização quer dizer, é que, se LASA e B2W fossem declaradas como encomendantes e o valor efetivamente pago pelas mercadorias fosse devido à recorrente à título de venda derivada de importação por encomenda, a base tributável seria maior, principalmente com relação ao IPI – que atinge apenas a importação e a primeira saída do produto nacionalizado para comprador no mercado doméstico. O que ocorre, porém, que é tal lógica é desprovida de sentido. Caso LASA e BW2 buscassem ocupar o lugar de encomendantes, a recorrente cobraria o mesmo valor das operações com Destro e QSM. Contudo, caberia às encomendantes lidar com outros custos logísticos e de distribuição que seriam deduzidos de sua margem. Assim, o que a fiscalização deseja é tributar o IPI sobre operações no mercado interno, cujo valor abrange não só o valor de revenda das mercadorias, mas serviços logísticos e de distribuição, bem como, margem de lucro das empresas envolvidas, o que é ilegal e não se sustenta de nenhum ponto de vista.
>
> Ora, como se verifica, a situação endereçada na Solução de Consulta é exatamente idêntica a dos autos, visto que o lançamento analisado pautou-se nas constatações da fiscalização de que, apesar de todas as empresas envolvidas terem comprovado a origem de seus recursos e possuírem atividade operacionais reais e em estabelecidos próprios e que as mercadorias terem efetivamente sido transportadas e estocadas por cada uma das envolvidas, a fiscalização pautouse nos seguintes indícios para concluir a existência de ocultação e fraude: empresas relacionadas a um mesmo grupo empresarial, existência de alguns acionistas comuns e de revenda de parcela significativa das mercadorias importadas a um mesmo destinatário (encomendante do encomendante). A este respeito, cabe ainda destacar que o AI ora discutido faz parte de uma série de lançamentos envolvendo as mesmas partes e operações, apenas fazendo referência a períodos diferentes. E, em função disso, esta Turma já teve oportunidade de julgar o caso em outra oportunidade, concluindo, por maioria, em acatar o voto da relatora, Cons. Mara Sifuentes, que entendeu "que a autuação não merece prosperar em razão de carência probatória por parte da Fiscalização, que não demonstrou de maneira inequívoca a ocorrência da fraude ou simulação", conforme consta da ementa do Acórdão n. 3401-006.745 de 20/08/2019:

E não é só. Ao julgar o Processo nº 10074.720242/2016-89 (Acórdão nº 3401-006.746), a Conselheira Mara Cristina Sifuentes assim se pronunciou:

> Nesse caso a situação apresentada é diferente. Temos empresas para as quais a capacidade financeira e operacional não foi questionada e funcionando há muitos anos no mercado, por isso a fiscalização identificou a prática de ocultação comprovada....
>
> No entanto no comando do art.23, caput, V, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/02 e pela Lei nº 12.350/10, a ocultação deve ocorrer mediante fraude ou simulação...
>
> É fato que não existe em nenhum ponto do TVF uma identificação objetiva e quantitativa do montante do dano infringido ao erário. O que a fiscalização indica pode ser caracterizado como um dano potencial. Conforme a empresa alega muitas mercadorias possuem alíquota 0 (zero) de IPI ou são não tributadas. A fiscalização não identificou para as mercadorias importadas qual foi o montante de tributos que deixou de ser recolhido, não que isso seja imprescindível, já que o dano ao erário, como já

Original

> esclarecido, nas infrações aduaneiras não é mesurado monetariamente, muito menos tributariamente...

Para se enquadrar um contribuinte na modalidade de interposição comprovada, artigo 23, V do Decreto 1455/1976 a prova deve ser inconteste. Inexistem nos autos provas de ocultação. Pelo contrário!

As movimentações financeiras refletem justamente operações reais que são diametralmente opostas de situações simulatórias ou mesmo fraudulentas. No formato de negócios entre o atacadista e distribuidor e o varejista é impossível não haver negociações prévias. Neste cenário uma mercadoria não pode ficar parada. Ela tem que se movimentar, obviamente, em curso espaço de tempo, do atacadista para o varejista. Se assim não for a operação resulta em prejuízo comercial.

Não se esqueça que atualmente as plataformas online representam significativa fonte de rendimentos dessas empresas. E o mínimo que se deve ter em mente neste contexto é agilidade de transferência de recursos, negociações e logística de distribuição e entrega.

Todos os elementos supostamente probatórios dos autos reforçam justamente o contrário do que foi alegado pela fiscalização. E mais. Com a devida vênia, grande parte do Relatório Fiscal é pautado em planilhas. Não se olvide que esses documentos foram elaborados com base nas informações prestadas pelos contribuintes envolvidos.

Todavia o enquadramento legal previsto no artigo 23, V do Dec. 1455/1976 exige muito mais. Pressupõe, primeiramente, prova do DOLO. Ninguém simula ou pratica uma fraude sem intenção. E nem de longe essa prova consta nos autos. Segundo: restou mais do que evidente, pela própria fiscalização, que todas as partes envolvidas são detentoras de capacidade econômica e com vasto lastro contábil. Terceiro: as empresas sempre atenderam as intimações fiscais.

Esta Egrégia Corte tem vasto repertório jurisprudencial quanto ao ônus probatório da modalidade comprova, dos quais, cita-se excelente voto proferido por Leonardo Ogassawara de Araujo Branco (3401-009.925):

> OCULTAÇÃO. IMPORTAÇÃO. INSUFICIÊNCIA DE PROVAS. MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO. EXONERAÇÃO. A insuficiência de provas para a configuração da infração por ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, do comprador ou de responsável pela operação mediante fraude ou simulação tornam improcedente o lançamento da multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias pela impossibilidade de suas apreensões. Diante da ausência de provas de que a empresa destinatária das mercadorias seria a verdadeira encomendante predeterminada das mercadorias, rejeita-se a tese de que teria havido sua ocultação mediante fraude ou simulação, exonerando-se o lançamento correspondente.
>
> 'Assim, inexistindo nos autos a demonstração racional de adequação dos fatos ao disposto no art. 23, V, §§1º e 3º do Decreto-lei nº 1.455/76, no que concerne à alegação de ocultação, mediante fraude ou simulação, da empresa M.A.M. GRÁFICA na condição de encomendante predeterminada das importações, deve ser afastada a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias'.

Eventualmente, caberia ao FISCO promover a discussão sobre existência ou não da interposição na modalidade presumida, prevista no § 2º do V do Dec. 1455/1976. Isso não

Original

significa que teria êxito. Até mesmo porque as provas dos autos refletem cristalina capacidade e disponibilidade financeira do contribuinte.

Da Presunção de Irregularidades no Processo Aduaneiro:

Tomando-se por base a segurança jurídica, reflexo do princípio da tipicidade fechada, nobre pilar constitucional, quando do lançamento ou da lavratura do auto de infração fiscal aduaneiro, cabe aos Auditores Fiscais buscar a verdade material na investigação a respeito do objeto das Instruções Normativas a que se aborda neste trabalho.

A presunção quanto a suspeita de fraude vinculada à origem do capital ou produto envolvido na operação de comex, assim como na identificação do verdadeiro importador ou exportador, deve ser analisada com limitações.

Por presunção, entende-se que se trata do exercício de se extrair, de uma lógica ou fatos corriqueiros na realidade aduaneira, uma verdade. Legalmente, não é proibida sua utilização, inclusive por parte do FISCO, motivo pelo qual a legislação prevê a presunção absoluta – *iuris et de juris*- e relativa- *iuris tantum*-. Trabalha-se em algo inexistente, supondo sê-lo existente, diante de outros fatos conhecidos[4].

Tarefa árdua esta de se presumir uma simulação, fraude, indícios de quaisquer irregularidades e, sem o devido processo legal, contraditório e ampla defesa, submeter uma empresa aos procedimentos especiais que poderão, inclusive, resultar em perda de CNPJ, perdimento da mercadoria, representação fiscal para apuração de sonegação e também representação ao Ministério Público Federal para averiguação de práticas criminosas.

É preciso parcimônia nesta tarefa. Entende-se que ao exercer o controle aduaneiro através do Poder de Polícia, mesmo na interposição presumida, o agente fiscal deve encontrar um equilíbrio entre os indícios de irregularidades e o respeito ao direito de propriedade do contribuinte e do devido processo legal. A partir do momento, porém, em que as conjecturas da autoridade administrativa começam a materializar-se em atos concretos contra o contribuinte, é mister venham observados alguns pressupostos e requisitos, de modo a não lhe violentar direitos subjetivos fundamentais.

Noutros falares:

> o Estado deve comprovar a culpabilidade do contribuinte, que é constitucionalmente presumido inocente. Esta é uma *presunção iuris tantum*, que só pode ceder passo com mínimo de provas produzidas, já na órbita administrativa, por meio do devido processo legal e com a garantia da ampla defesa. A pretexto de combater a fraude ou agilizar a arrecadação, à Fazenda Pública não é dado presumir fatos para compelir os contribuintes a pagar tributos ou a suportar multas fiscais" (CARRAZA, ROQUE ANTÔNIO. **CURSO DE DIREITO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO.** 28ª ed. São Paulo: Ed. MALHEIROS, 2012, p. 527-528).

Neste sentido:

> TRIBUTÁRIO. LIBERAÇÃO DE MERCADORIAS IMPORTADAS. PENA DE PERDIMENTO. DECLARAÇÃO ERRÔNEA QUANTO À PROCEDÊNCIA DAS

[4] VIDE valiosíssimos comentários de CARRAZA, ROQUE ANTÔNIO. **CURSO DE DIREITO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO.** 28ª ed. São Paulo: Ed. MALHEIROS, 2012, p. 525.

Original

> MERCADORIAS. ERRO SUSCETÍVEL DE REGULARIZAÇÃO. 1. Caso em que, por não constar nas DIs a correta procedência das mercadorias, a autoridade competente entendeu ter ocorrido infração consistente na "falsificação de característica essencial de mercadoria importada, capaz de dificultar a sua identificação", insuscetível de regularização. 2. Não há confundir errônea declaração de procedência com mercadorias falsas. Havendo divergência a respeito da correta identificação ou classificação das mercadorias importadas, deve ser concedido ao importador a possibilidade de regularizar essa situação, não podendo a autoridade fiscal, desde logo, decretar a pena de perdimento, porquanto, implicando aqueles atos interpretação da legislação aduaneira, não se pode exigir do empresário que conheça a adotada pelo Fisco. (TRF-4 - AG: 63640 PR 1999.04.01.063640-3, Relator: TÂNIA TEREZINHA CARDOSO ESCOBAR, Data de Julgamento: 18/11/1999, SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJ 02/02/2000 PÁGINA: 24).

Diante disto, é de fundamental importância identificar corretamente quais as atitudes configuradoras da fraude e simulação aduaneira, de forma a ilidir quaisquer irregularidades nas operações financeiras de comex, bem como a interposição fraudulenta de pessoas para fins de sonegação fiscal, o que se fará no tópico a seguir.

Da Simulação na Prática de Ilícitos Aduaneiros: responsabilidade objetiva, subjetiva, infração, sonegação e fraude fiscal.

A responsabilidade sempre vai ser de natureza objetiva. Seja pelos pagamentos dos impostos, ou mesmo em razão dos questionamentos em processos administrativos de eventuais sanções aduaneiras. Como exceção, existem casos de inversão de ônus da prova, pontualmente.

De início vale reportar-se a regra prevista no artigo 110 do CTN que prega o respeito aos institutos, conceitos, efeitos, formas e regras de Direito Privado. Eis sua redação:

> Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

A importância deste artigo em relação ao ato simulatório justifica-se na medida em que o sistema tributário e aduaneiro adota o mesmo conceito de simulação, posta, estudada e legislada no Código Civil, especificamente, artigo 167 e 169.

Sob a vigência atual, inexiste a antiga divisão entre simulação absoluta ou maliciosa e a relativa ou inocente. Prevaleceu o entendimento de que o ato simulado deve ser banido das relações sociais, diante dos inúmeros prejuízos causados a todos interessados, inclusive, ao Fisco. Desta feita, a ineficácia total dos efeitos do ato simulatório tornou-se medida imperativa e, no entender deste trabalho, corretamente.

O ato simulado inexiste, motivo pelo qual não se convalesce pelo tempo, nos termos do artigo 169 do C.C., assim como não pode ser confirmado por lapsos temporais. Suas características centrais podem ser assim elencadas:

Discrepância entre a vontade convencionada pelas partes originárias, daquela manifestada em documento escrito;

Intenção de prejudicar terceiros, pessoas privadas ou públicas;

Original

Objetivo de esconder a real situação de forma a fraudar a legislação pública.

Considerando os seus elementos configuradores, a prova da simulação deve ser inconteste. Inclusive, não é outro o entendimento desta Egrégia Corte, como se nota do voto proferido por Maysa de Sá Pittondo Deligne (Acórdão nº 3402-007.150):

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

Resta evidente, destarte, que o ato simulado não produz nenhum efeito, até porque ele inexiste quanto a sua substância, motivo pelo qual, importadores e exportadores que porventura se sujeitarem a esta prática, deverão responder civil e criminalmente.

O devido processo legal, tanto na órbita administrativa quanto judiciária se mostra de vital importância. No caso, tendo em vista a gravidade do fato e de suas consequências, há que se preservar amplo direito de defesa e, a partir daí, uma vez constatada e comprovada esta conduta maliciosa, que sejam aplicadas as sanções correspondentes.

O Regulamento Aduaneiro, através do artigo 673, conceitua a infração. Eis sua redação:

> Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte de pessoa física ou jurídica, de norma estabelecida ou disciplinada neste Decreto ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-lo (Decreto-Lei n° 37, de 1966, art. 94, *caput).*

Discorrendo a respeito, PAULO CESAR ALVES ROCHA, entende que:

> É muito comum a confusão entre indício de infração e infração propriamente dita. A primeira serve como orientação para apuração de uma possível infração. A segunda deve ser provada com elementos consistentes, não sendo cansativo lembrar que deve haver necessariamente um processo. Este processo deve seguir os preceitos do artigo quinto da Constituição Federal no tocante a existência de processo formal, do direito ao contraditório e ao direito de defesa. Deve ser cumprido também o item IV do art. 150 da Constituição Federal que proíbe a existência de penas de confisco, ou seja, a aplicação de pena de perdimento de mercadoria só pode ser aplicada a mercadoria abandonada, pois enquanto existir um sujeito passivo da obrigação tributária e este não abandonar a mercadoria, a Fiscalização deve aplicar penas pecuniárias" (**ROCHA, Paulo Cesar Alves. Regulamento Aduaneiro Anotado. 14 ed. São Paulo: Aduaneiras, 2009, p. 666)**.

O Regulamento Aduaneiro não conceitua a diferença entre simulação, fraude e mera infração aduaneira no texto do artigo em comento. De todo modo, não foi por acaso a anterior menção ao artigo 110 do CTN. Uma vez respeitados os institutos de Direito Privado, os artigos 167 e sgs do Código Civil respondem a questão da simulação.

Em relação a infração aduaneira, o dispositivo 673 do R.A., mesmo que de forma genérica, estabelece os requisitos básicos para sua configuração. Resta abordar a temática da

Original

sonegação e da fraude aduaneira a fim de compreender o seu real significado, posto que também não é conceituada pelo R.A. Todavia, ditos conceitos mereceram atenção especial nos artigos 71 e 72 da Lei n° 4.502/1964:

> Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:
>
> I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;
>
> II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.
>
> Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

A diferença básica entre a infração e a fraude fiscal é notada que, na primeira, basta o não pagamento do tributo, independente de dolo, para fins de sua configuração, ao passo que, na segunda, a intenção de não pagar mediante artifícios simulados é essencial[5].

Dito isto, anota-se que a fraude aduaneira antecede a sonegação, posto que busca evitar ou retardar a realização do próprio fato imponível, ao passo que na sonegação evita-se, dolosamente, o seu conhecimento por parte das autoridades fazendárias.

Persistindo dúvidas quanto a prática, perfilha-se do entendimento de que o auditor fiscal, necessitará interpretar a legislação de maneira favorável ao contribuinte, pois, assim o fazendo, nos moldes do art. 112 do CTN, estará lhe garantindo a ampla defesa e o contraditório e, após a devida comprovação de irregularidades, terá liberdade e segurança para aplicar as sanções e promover as representações às autoridades competentes.

As atividades de comércio exterior demandam extrema agilidade por parte de todos os envolvidos, especialmente no Brasil onde o custo das atividades envolvidas em operação de comex é um dos mais altos do mundo. As normas são inúmeras e, não raro, confusas e contraditórias entre elas e com outras leis e princípios.

Consequência desta realidade é a necessidade que o auditor fiscal tem de recorrer a uma margem de liberalidade na solução dos casos normatizados pelas Instruções Normativas ora abordadas, desde que previsto em lei[6]. E este recurso será pautado no seu poder discricionário que, nos dizeres de CARLUCI pode ser entendido como:

---

[5] **"Na infração tributária prevalece o elemento objetivo pelo que, basta o fato externo do não-pagamento tempestivo do tributo para que se tenha por configurada. Já, a fraude fiscal requer, para configurar-se subjetivamente, a intenção deliberada de lesar o Fisco, e objetivamente, a realização de expedientes enganosos cujo propósito é induzi-lo em erro, visando subtrair-se ao pagamento do tributo" (**CARLUCI, José Lence. **Uma Introdução ao Direito Aduaneiro.** 2 ed. São Paulo: Aduaneiras, 2000, p. 220).

[6] "Na discricionariedade administrativa existe, nos termos da norma de competência, uma pluralidade de decisões legítimas. Tanto faz, em princípio, acolher-se esta ou aquela diretriz desde que o caso concreto revele que ambas atendem ao interesse público....é a liberdade de escolher uma diante da pluralidade de opções legítimas" (PIRES, Luis Manuel Fonseca. **Controle judicial da discricionariedade administrativa: dos conceitos indeterminados às políticas públicas.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, 146).

Original

> O poder discricionário tem como seu pressuposto uma lei que o plasma. Daí surge a possibilidade legal de avaliar, dentro de uma margem determinada no texto da lei, a oportunidade de soluções possíveis a fim de realizar a eficácia da lei. Avaliada a oportunidade de todas, escolhe-se uma, que se constitui no ato discricionário, exercendo-se o poder discricionário"[7].

Este Poder Discricionário pode ser ilustrado na capitulação que o auditor faz no ato de formalizar o Auto de Infração e o Lançamento (posto que pode entender tratar-se de interposição presumida ou comprovada).

Entende-se que fora deste contexto, o auditor estará vinculado no desempenho de seus atos, posto inexistir margem de liberdade de atuação. A propósito, por poder vinculado, tem-se que:

Sendo a competência sempre vinculada, pois cuida de estabelecer atribuições, estas atribuições, por sua vez, podem ou franquear a possibilidade de a Administração Pública optar por uma dentre duas ou mais opções igualmente legítimas, ou podem definir, previamente, uma única opção possível. No primeiro caso, trata-se da competência discricionária, no segundo, da competência vinculada"8**.**

Do Dispositivo

Pelas razões e fundamentos expostos, voto pelo provimento do recurso para cancelar o lançamento formulado em sede do Auto de Infração objeto deste processo.

(assinado digitalmente)

Mateus Soares de Oliveira

[7] CARLUCI, José Lence. **Uma Introdução ao Sistema Aduaneiro.** São Paulo: Aduaneiras, 1996, p. 133.
[8] PIRES, Luis Manuel Fonseca. **Controle judicial da discricionariedade administrativa: dos conceitos indeterminados às políticas públicas.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, 150.

Original