MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

DOCUMENTO VALIDADO

PROCESSO	**15444.720092/2022-10**
ACÓRDÃO	3401-014.323 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de dezembro de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	LOJAS AMERICANAS S.A.

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2018

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.

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. SUJEIÇÃO PASSIVA. ENCOMENDANTE OSTENSIVO. ENCOMENDANTE OCULTO. 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.

LEGITIMIDADE PASSIVA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA E CESSÃO DE NOME. CONLUIO ENTRE PESSOAS JURÍDICAS. SOLIDARIEDADE.

Constatada interposição fraudulenta, respondem pela infração o importador e o real adquirente da mercadoria solidariamente.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, conhecer do recurso de ofício para dar-lhe provimento. Vencidos os conselheiros Laercio Cruz Uliana Junior, Mateus Soares de Oliveira e George da Silva Santos (relator), que negavam provimento integral. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Ana Paula Pedrosa Giglio.

Assinado Digitalmente

Leonardo Correia Lima Macedo – Presidente e Redator ad hoc

Ana Paula Pedrosa Giglio – Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Ana Paula Pedrosa Giglio, Laercio Cruz Uliana Junior, Celso Jose Ferreira de Oliveira, Mateus Soares de Oliveira, George da Silva Santos, Leonardo Correia Lima Macedo (Presidente).

Conforme o art. 58 do RICARF, o Presidente da 1ª. Turma da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, Conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo, designou-se redator *ad hoc* para formalizar o presente acórdão, dado que o relator original, Conselheiro George da Silva Santos, não mais integra o CARF.

Como redator *ad hoc* apenas para formalizar o acórdão, o Conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo serviu-se das minutas de ementa, relatório e voto inseridas pelo relator original no diretório oficial do CARF, a seguir reproduzidas.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela Fazenda Nacional em face do Acórdão nº 104-014.933 – 8ª TURMA/DRJ04, assim ementado:

> *Assunto: Normas de Administração Tributária*
>
> *Período de apuração: 2018*
>
> *REVENDA DE MERCADORIA OBJETO DE IMPORTAÇÃO SOB ENCOMENDA. SUJEIÇÃO TRIBUTÁRIA DE ENCOMENDANTE ALÉM DA PRIMEIRA CADEIA DE AQUISIÇÃO DA MERCADORIA NO PAÍS. IMPERATIVA DEMONSTRAÇÃO QUE TAL COMPRA, EM VERDADE, SE DEU PERANTE A PESSOA JURÍDICA IMPORTADORA. AUSÊNCIA PROBATÓRIA DE TAL CONDIÇÃO NO CASO.*
>
> *Na essência da importação por encomenda, identificam-se dois contratos de compra e venda distintos. Um firmado entre o exportador e o importador e outro firmado entre este e o encomendante. A existência de um terceiro contrato de compra e venda, ainda que prévio àquele que viabilizou a importação, não caracteriza aprioristicamente seu comprador como sujeito passivo da importação*

DOCUMENTO VALIDADO

Original

('encomendante predeterminado'), pois tal sujeição diz respeito APENAS àquele 'que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora', na forma prevista em sua hipótese de incidência (art. 32, 'd', do Dl nº 37, de 1966). A imputação de tal sujeição a encomendante situado em cadeia de aquisição além daquela perante a pessoa jurídica importadora carece assim de demonstrar que seu sujeito, em verdade, é o real interveniente (real comprador) daquela primeira cadeia de compra da mercadoria no país, perante a pessoa jurídica importadora. O simples fato da compra se realizar para revenda certa não descaracteriza a real interveniência do revendedor. Há que se demonstrar que dado interveniente não participa efetivamente dos efeitos jurídicos próprios do negócio de compra e venda, no tocante à transmissão/aquisição dos domínios da coisa transacionada e do pagamento/recebimento de seu preço em dinheiro, como contraprestação. No caso, a demonstração probatória dos autos não logrou êxito em demonstrar a falsa interveniência daquele que se posicionou como 'encomendante predeterminado' no arquétipo de importação realizado.

Impugnação Procedente Crédito Tributário Exonerado

A autuação fiscal imputou às Lojas Americanas (LASA) a prática de ocultação do sujeito passivo em operações de comércio exterior, mediante fraude ou simulação, tipificada no artigo 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, aplicando-se a pena de perdimento das mercadorias convertida em multa pecuniária equivalente a 100% do valor aduaneiro, totalizando o montante de R$ 212.818.157,28, com responsabilidade solidária atribuída às empresas QSM Distribuidora e Logística Ltda. e ST Importações Ltda.

Segundo a narrativa da Fiscalização, a empresa ST Importações realizava as operações de comércio exterior declarando como encomendante predeterminado a empresa QSM, integrante do mesmo grupo econômico. Contudo, a autoridade autuante concluiu que a QSM não ocupava, de fato, essa posição, servindo apenas como uma interposta pessoa para ocultar a real adquirente e destinatária final das mercadorias: a LASA e sua controlada B2W. Para fundamentar a acusação de interposição fraudulenta, a Fiscalização apontou que todas as empresas envolvidas compartilhavam sócios e administradores, o que indicaria a falta de autonomia da QSM, caracterizada como uma mera extensão do grupo sem propósitos negociais próprios.

Ainda no tocante às provas da acusação, a autoridade fiscal destacou que o fluxo financeiro da operação era artificial.

Conforme apurado, os recursos, embora transitassem pelas contas da QSM e da Destro (outro operador logístico utilizado), originavam-se da LASA e eram transferidos à importadora ST em datas coincidentes com a necessidade de fechamento de câmbio e pagamento de impostos, sem seguir uma lógica comercial de compra e venda.

Além disso, a predestinação das mercadorias foi evidenciada pelo rastreamento das "Purchase Orders" (PO), indicando que os pedidos gerados pela LASA acompanhavam a

DOCUMENTO VALIDADO

Original

mercadoria desde a origem, demonstrando que o destinatário final já estava definido antes mesmo do registro da Declaração de Importação, restando à QSM e à ST apenas a execução logística das ordens emanadas pela controladora.

Em sua defesa, a Autuada sustentou a licitude da operação, alegando tratar-se de uma "importação por encomenda" onde a LASA figuraria validamente como "encomendante da encomendante". A defesa argumentou que a legislação não veda a revenda da mercadoria importada a um destinatário predeterminado no mercado interno, invocando a Solução de Consulta COSIT nº 158/2021 e a Nota COANA nº 76/2020 para afastar a caracterização de interposição fraudulenta. Alegou-se também que a estrutura foi adotada por razões de eficiência logística e foco no varejo, havendo capacidade operacional e financeira nas empresas envolvidas.

Ao analisar o caso, a Turma da DRJ04, por maioria de votos, acolheu os argumentos da defesa e cancelou a autuação.

O voto condutor, da lavra do Relator Eni Sávio Nunes dos Santos, firmou a premissa de que a figura do "encomendante predeterminado", sujeito passivo da obrigação tributária, restringe-se àquele que adquire a mercadoria diretamente da importadora, no caso a QSM.

O colegiado entendeu que a existência de um comprador posterior, mesmo que predeterminado, configura uma cadeia de revenda interna lícita e que o fato de as empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico não constitui fraude por si só.

A decisão considerou que a fiscalização não logrou êxito em provar que a QSM não foi a real interveniente na compra e venda junto à ST, aplicando o entendimento da SC COSIT 158/2021 de que a presença de um "encomendante do encomendante" não descaracteriza a importação.

Houve voto vencido do julgador Telmo Antônio Beltrão Figueiredo Filho, que defendeu a manutenção da multa por entender que as partes não eram independentes e que as transações não eram reais.

Interposto o recurso de ofício, a Fazenda Nacional sustenta que a decisão recorrida partiu de premissas equivocadas ao aplicar a Solução de Consulta COSIT nº 158/2021 e a Nota COANA nº 76/2020 ao caso concreto.

Argumenta que esses atos normativos exigem expressamente que as partes sejam independentes e que as operações de compra e venda sejam autênticas, condições que não se verificam no presente caso devido à interdependência das empresas do Grupo LASA e à simulação dos contratos apenas para ocultação do real adquirente e quebra da cadeia do IPI.

Ademais, a Fazenda Nacional reitera a robustez do conjunto probatório ignorado pela decisão de piso, enfatizando a ausência de documentos essenciais de negociação comercial entre as empresas, o que seria impensável em operações legítimas desse montante.

Insiste na artificialidade do fluxo financeiro, apontando que os pagamentos da QSM à ST não seguiam o fluxo de mercadorias, mas sim a necessidade de caixa da importadora para

DOCUMENTO VALIDADO

fechar câmbio, funcionando a QSM apenas como um canal de passagem de recursos da LASA. Por fim, cita precedentes do CARF que, em casos idênticos envolvendo o mesmo grupo econômico, reconheceram a fraude e a interposição fraudulenta, requerendo o provimento do recurso para restabelecer o lançamento fiscal em sua totalidade e a realização de sustentação oral.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo, redator ad hoc

O Conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo serviu-se das minutas de ementa, relatório e voto inseridas pelo relator original no diretório oficial do CARF, a seguir reproduzidas.

Submete-se a este Colegiado o Recurso de Ofício interposto em face da decisão que exonerou o crédito tributário lançado contra a LOJAS AMERICANAS S.A. (LASA) e as solidárias ST IMPORTAÇÕES LTDA. e QSM DISTRIBUIDORA E LOGÍSTICA LTDA. O cerne da controvérsia reside na caracterização de interposição fraudulenta nas operações de importação, com o objetivo de ocultar a real encomendante e, por via de consequência, afastar a incidência do IPI na saída dos produtos dos estabelecimentos da LASA.

I. Da Configuração da Interposição Fraudulenta e da Simulação

A análise dos autos revela que a estrutura operacional montada obedece a legalidade, tem propósito negocial e, portanto, não configura a interposição fraudulenta.

II. Da Equiparação a Industrial e da Incidência do IPI

A fiscalização não logrou êxito na comprovação da interposição fraudulenta. Não comprovada a interposição fraudulenta, não há que se falar em equiparação a industrial.

III. Da Responsabilidade Solidária e das Penalidades

Em vista do entendimento acima, não há que se falar em solidariedade da ST Importações e da QSM. Sem aplicação da multa de ofício qualificada.

IV. Dispositivo

Ante o exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO integral ao Recurso de Ofício.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Leonardo Correia Lima Macedo – Redator ad hoc

VOTO VENCEDOR

DOCUMENTO VALIDADO

Ana Paula Pedrosa Giglio, redatora designada

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões do ilustre Conselheiro Relator, peço vênia para manifestar entendimento divergente daquele adotado, tendo em vista já ter me manifestado a respeito do tema e da mesma operação nos processos de nº 15444.720210/2021-17 e 15444.720211/2021-53 os quais relatei. Em função desta familiaridade com as questões, tomo a liberdade de inicialmente descrever a operação em questão

Da Operação Realizada

Em apertada síntese, as peças de defesa das três Recorrentes buscam demonstrar inconsistências nos argumentos apresentados no Auto de Infração, os quais argumentam seriam **embasados em meras suposições e não encontrariam respaldo na realidade dos fatos**. Argumentam que a acusação de que a empresa Lojas Americanas teria se ocultado como a verdadeira destinatária das mercadorias importadas seria **frágil e carente de provas concretas e não teria buscado a verdade material**.

A fiscalização, ao fundamentar sua tese em pontos como a vinculação das empresas a um mesmo grupo econômico, contratos firmados com terceiros e a destinação final das mercadorias, **teria ignorado a complexidade das operações comerciais e a legitimidade das práticas adotadas**.

Afirmam que as três empresas sempre atuaram de forma transparente, e a operação realizada **teria o objetivo de otimizar os processos da Lojas Americanas e atender às demandas do mercado**. A existência de uma cadeia comercial, com cada empresa desempenhando um papel específico, seria uma **prática comum e legítima no mundo dos negócios**.

A acusação de dolo ou fraude também seria infundada. A operação em questão teria sido criada com o propósito legítimo de reorganizar a estrutura do grupo e fortalecer suas atividades de distribuição. As importações por encomenda teriam sido realizadas de forma regular e em conformidade com a legislação vigente. Não haveria qualquer elemento indicativo da existência de esquema fraudulento.

Ressaltam que a **fiscalização teria falhado em cumprir seu dever legal de buscar a verdade material**. Ao invés de investigar a fundo os fatos, a fiscalização teria se baseado em presunções e generalizações, desconsiderando a documentação apresentada pela empresa e as explicações técnicas fornecidas**. Todas as empresas possuiriam plena capacidade econômica e financeira para realizar as operações objeto da autuação**. Os resultados financeiros demonstrariam a solidez das empresas e a inexistência de qualquer indício de que a QSM ou a ST estejam atuando como uma meras "empresas de fachada".

Requerem a anulação do Auto de Infração, porquanto este se fundamentaria em premissas equivocadas e não encontraria respaldo na legislação e nas provas dos autos."

DOCUMENTO VALIDADO

As operações e alegações acima transcritas já foram devidamente analisadas anteriormente nos processos nº 15444.720134/2019-17, nº 15444.720135/2019-61, nº 15444.720136/2019-14 que se dedicaram a analisar a operação arquitetada pelas empresas que fazem parte do polo passivo do processo ora analisado, nos períodos de 2015 e 2016, assim como nos processos de nº 15444.720107/2018-63, nº 15444.720109/2018-52 e nº 15444.720110/2018-87, relativos aos períodos de 2014 e 2015.

As importações podem ser realizadas de três formas principais: **direta, por conta e ordem, e por encomenda**. Nas duas últimas, ocorre a revenda para um terceiro previamente determinado, caracterizando uma terceirização da operação de comércio exterior. Estas modalidades são regulamentadas pela Instrução Normativa RFB n. 1.861, de 2018. A diferença fundamental entre importação por conta e ordem e por encomenda é a origem dos recursos financeiros. Na importação por conta e ordem, os recursos vêm do destinatário final da mercadoria, ou seja, o adquirente, que é o terceiro predeterminado. Já na importação por encomenda, os recursos pertencem ao importador ostensivo, não ao terceiro encomendante. Nestas modalidades, tanto o importador quanto o terceiro (adquirente ou encomendante) devem estar vinculados ao SISCOMEX, o que só é possível para partes habilitadas. O importador ostensivo deve especificar a modalidade de importação no momento de registrar a Declaração de Importação (DI) e indicar, em campo apropriado, quem é o adquirente ou encomendante.

O descumprimento destas obrigações resulta em infrações aduaneiras. No caso em tela, constatou-se que estas infrações foram cometidas pelo GRUPO LASA, tendo sido, portanto, **punidas por interposição fraudulenta de terceiros** (artigo 23, caput, V, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76) e **cessão de nome** (art. 33 da Lei n. 11.488/2007), tendo sido decretado o perdimento das mercadorias em função da simulação verificada.

No caso das Lojas Americanas, buscou-se evitar a incidência do imposto na revenda dos produtos após a importação, caracterizando fraude tributária nos termos do artigo 72 da Lei n. 4.502, de 1964. Entre 2015 e 2016, **as mercadorias importadas por encomenda pela ST eram destinadas, de fato, a Lojas Americanas e B2W, com empresas como Destro e QSM atuando como intermediárias**. Os Centros de Distribuição das Lojas Americanas transferiam essas mercadorias para lojas físicas e também para a B2W. Como as transferências eram realizadas para filiais que atuavam exclusivamente no varejo, as Lojas Americanas não se equiparavam a industriais conforme a exceção do art. 9º, III, do RIPI. No entanto, seus Centros de Distribuição deveriam ser equiparados a industriais, conforme o art. 9º, IX, do RIPI, por serem os reais encomendantes das mercadorias.

As mercadorias eram transferidas dos Centros de Distribuição para as filiais exclusivamente varejistas, que se enquadravam na exceção do art. 9º, III, do RIPI, deixando de ser equiparadas a industriais. A fiscalização rastreou as mercadorias por meio das notas fiscais eletrônicas (NFe) emitidas no período, identificando os códigos dos produtos importados pela ST que foram recebidos pelas Lojas Americanas e B2W, bem como suas saídas dos estabelecimentos equiparados a industriais.

DOCUMENTO VALIDADO

Neste sentido, considerou-se que ocorreu comprovação 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 e, com isso, evitar o pagamento de tributos devidos. Desta forma, 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 e a evasão do pagamento de tributos internos.

Segundo a Fiscalização, Lojas Americanas efetuou 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, de 1976) combinados com os artigos 675, inciso II, e 689, inciso XXII e parágrafo 6º, do Regulamento Aduaneiro de 2009 - Decreto nº 6.759, de 2009, que são abaixo reproduzidos para melhor compreensão do tema:

> **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)."

> **Decreto-lei nº 1.455, de 1976**
> "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)

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> (...)
> §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)"
> (Destacou-se)

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.** Não se verifica a alegação de que o Auto de Infração teria se baseado somente em presunções, tendo em vista que **a autoridade tributária se desincumbiu de seu dever de demonstrar o dolo, fraude e/ou simulação, assim como a autoridade julgadora de seu dever de busca da verdade material.** A apuração efetuada pela fiscalização que pode ser aqui ilustrada com base nas seguintes **constatações que se não consideradas isoladamente formam um sólido conjunto probatório**:

(i) as 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 praticamente com exclusividade para o esquema sob análise** e

(iv) em consulta ao site do Instituto Nacional da Propriedade Industrial (Inpi), verificou-se que a maior parte dos **produtos importados possuíam marcas cuja propriedade era da empresa Lojas Americanas ou da B2W, evidenciando-se que as empresas Comercial Destro, Destro Brasil e QSM Distribuidora não eram as reais adquirentes dessas mercadorias, pois 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;

DOCUMENTO VALIDADO

(II) a ocultação do real adquirente dos produtos importados foi utilizada para se esquivar de outras obrigações, 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**.

Por ter por base **fatos idênticos aos presentes nestes autos, reproduzem-se, na sequência, trechos do voto condutor do acórdão nº 3201-011.553 ao analisar a operação em si, que se alinham com o encaminhamento a ser dado neste voto**. Deve-se apenas ter em conta que, no relatório fiscal que embasou o lançamento, a referência ao real destinatário das mercadorias sempre é feita abrangendo ambas as empresas (Americanas e B2W. Esta última não incluída neste processo), mencionando também as empresas ST Importações, Destro (que não é parte do presente processo) e QSM *in verbis*:

> "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."
> "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."
> "II.2 – DO MÉRITO: DA SIMULAÇÃO E FRAUDE NA IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS
> (...)
> 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.

DOCUMENTO VALIDADO

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.

(...)

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 xeque a existência de uma importação por encomenda. A dúvida recai, tão somente, em quem foi o efetivo encomendante dessa operação, e o real destinatário das mercadorias importadas: a Destro (como declarado e sustentado pelas empresas em seus recursos) ou a B2W (como identificado pela fiscalização).

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

DOCUMENTO VALIDADO

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".

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 momento algum 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.

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:

(...)

DOCUMENTO VALIDADO

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, 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.

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.

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.

(...)

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.

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

DOCUMENTO VALIDADO

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. 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 e o objeto do contrato com a MULTILINK, que trazem exigências distintas para a formalização do pedido de compra).

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

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.

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,

DOCUMENTO VALIDADO

havendo margem de lucro nas operações, não sendo possível, no entanto, precisar o percentual, pois apresentam-se variáveis.

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, 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:

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 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.

DOCUMENTO VALIDADO

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.
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.
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):
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.
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.
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

DOCUMENTO VALIDADO

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."

A Destro apresenta forma de pedido de compra no sistema web do ano de 2019, que não corresponde aos anos autuados 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."

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 (...)

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.

(...)

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.

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

DOCUMENTO VALIDADO

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 .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. 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.

(...)

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.

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. (...)

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*". Não consta qualquer

DOCUMENTO VALIDADO

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 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."

"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."

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 mesmos códigos 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 proforma emitida pelo fornecedor estrangeiro da ST.

3. Essa fatura proforma é uma cotação feita pela ST com o fornecedor estrangeiro e contém (i) o nome do importador, ou seja, ST, (ii) os produtos que seriam fornecidos pela empresa estrangeira; (iii) o preço dos produtos que seriam fornecidos pela empresa estrangeira; (iv) o fabricante dos produtos a serem importados.

"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. (...)

DOCUMENTO VALIDADO

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 proforma 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)"
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 proforma. 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 proforma 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 proformas 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 proforma das panelas inox de arroz Fun Kitchen datada de 28/05/2012 (e-fl. 24.617). Nessa fatura proforma 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 proforma.
(...)
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 (...)
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 proforma, 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 proforma como informado pela ST. A ST não anexou qualquer documento em relação a esse processo relacionado à Destro, seja o seu pedido de encomenda, seja a suposta aprovação da fatura proforma. 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 O 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).

DOCUMENTO VALIDADO

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*" (...)

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". 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*." Por essa razão, sua comercialização não seria de livre disposição por parte da Destro. Como indicado no relatório fiscal:

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

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*".

DOCUMENTO VALIDADO

Na diligência, foram solicitadas às Recorrentes maiores informações quanto às restrições estabelecidas pela concessão das marcas para os produtos, questionando ainda se haveria 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?

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:

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

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

(...) 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

DOCUMENTO VALIDADO

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 se pautou unicamente em indícios, sem qualquer suporte documental.

ST

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.

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."

B2W

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

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

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

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

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

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.

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

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.

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.

(...)

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

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

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

II. contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;"

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)

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.

(...)

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, (...)

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

DOCUMENTO VALIDADO

> 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.
> (...)"

Constatou-se, portanto, coincidência de argumentos de defesa no processo acima referenciado (Processo nº 11762.720041/2017-77, Acórdão n° 3402-007.149) e na maior parte do presente processo, tendo havido naquele, conforme já apontado, a **realização de duas diligências a fim de se esclarecer 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.**

Quanto às demais matérias suscitadas pelo Recorrente nestes autos a respeito da coleção de indícios que demonstraram a ilicitude da operação (incapacidade financeira da ST Importações; empréstimos e pagamentos efetuados à empresa QSM etc.), vale-se de parte do voto condutor do acórdão recorrido na ocasião para afastar as alegações da defesa:

> "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.
> A recorrente traz em sua impugnação elementos no intuito de demonstrar 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**. Em meu entendimento, não está em julgamento a comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos. A **autuação questiona a capacidade operacional e empresarial**, e não a comprovação da origem dos recursos.
> (...)
> 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

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> 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.
> (...)
> A recorrente traz essa alegação, mas desacompanhada de demonstrações. Entretanto, quando consultamos as planilhas (favor ver planilhas E1, E2 e E3) elaboradas pela autoridade de lançamento a partir dos documentos que instruíram a investigação (dossiês e anexos citados no processo), encontramos dados que depõem o contrário.
> Por exemplo, **a QSM não logrou comprovar autonomia, capacidade e independência com relação à Americanas, à B2W e à ST. Seus administradores são as mesmas pessoas que dirigem a Americanas, a B2W e também a ST, e que não têm endereço na sede da QSM.**
> **Os documentos apontam que a B2W assumiu várias despesas da QSM**, (e não somente os gastos pré-operacionais, como sugeriu a recorrente) como expõe o relatório fiscal, que peço licença para reproduzir, pela sua objetividade:
> (...)
> 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."

Foram muitas as irregularidades levantadas pela Fiscalização, confirmadas pelo julgador *a quo*, que corroboram a conclusão acerca da existência de um esquema ilícito de 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 pontos específicos dos fatos não são hábeis para elidir a constatação de que as reais operações de importação se encontravam dissimuladas por meio de negócios jurídicos formais destituídos de substância, orquestrados por empresas de um mesmo grupo empresarial, com explícita confusão societária. Na simulação, o dolo não pode ser extraído de provas documentais formais, mas de um conjunto de ações orquestradas desprovidas de substância.

Desta forma, parece bastante evidente que **restou plenamente demonstrado que a operação em análise efetivamente tratou-se de uma simulação** envolvendo as empresas ST Importações Ltda. Destro Brasil Distribuição Ltda, QSM Distribuidora e Logística Ltda. (QSM), Lojas

Americanas S/A e B2W Companhia Digital (ressaltando que a Destro e a B2W estão ausentes do presente processo).

Da Solução de Consulta COSIT n° 158, de 2021 e da Nota COANA n° 76, de 2020

Questão semelhante a ora analisada foi objeto de consulta por parte da ABAD (Associação Brasileira de Atacadistas e Distribuidores) e a ABRAS (Associação Brasileira de Supermercados) que buscaram junto à Receita Federal (RFB) o aprimoramento da legislação, resultando na emissão de uma Nota Técnica pela Coordenação-Geral de Administração Aduaneira (COANA) e, posteriormente, em uma Solução de Consulta da Coordenação-Geral de Tributação (COSIT).

Com base nos termos da Solução de Consulta, as Recorrentes sustentam que a aplicação das referidas normas ao caso específico demonstrariam a inexistência de ilicitude na operação, concluindo, em síntese, que: (i) **não haveria ilegalidade** no fato de as empresas envolvidas compartilharem administradores em comum; (ii) o **curto período de armazenamento** da mercadoria importada até sua venda à Impugnante não configuraria indício de interposição fraudulenta; (iii) não haveria impedimento legal quanto ao fato de que **a maior parte das mercadorias importadas pela ST Importações tiveram a Lojas Americanas como destino final;** (iv) seria legítima a figura **do "*encomendante do encomendante predeterminado*",** sendo desnecessária sua indicação na Declaração de Importação (DI).

No entanto, **os argumentos apresentados pelos impugnantes não estão em consonância com citados os atos administrativos da RFB**, como querem fazer crer as Recorrentes.

O **Acórdão** recorrido discordou desta interpretação, argumentando que, no caso concreto, **ocorreu simulação e ocultação das verdadeiras partes interessadas** nas operações de importação, configurando, assim, **interposição fraudulenta**. As empresas envolvidas na operação (ST Importações, QSM Logística e Destro Brasil) **não atuaram de forma independente** e que **as relações comerciais apresentadas não refletiram operações autênticas de compra e venda** de mercadorias. Resume seu entendimento nos seguintes pontos:

1. Ocultação das verdadeiras encomendantes: a estrutura utilizada ocultou as empresas que eram, de fato, as reais encomendantes das mercadorias, simulando operações entre empresas que, na realidade, tinham administradores em comum e agiam de maneira coordenada;

2. Simulação nas transações: A participação da QSM Logística e da ST Importações teria sido apenas uma **formalidade para dar a aparência de operações legítimas de compra e venda, quando, de fato, as mercadorias já estariam destinadas à Americanas desde o início**, sem haver uma verdadeira intermediação comercial.

3. Fraude e simulação: foi **apontado um conjunto robusto de provas** que, segundo sua análise, demonstrariam que o esquema não envolvia operações de compra e venda reais, mas sim uma **tentativa de ocultar a verdadeira interessada nas mercadorias** (Americanas). Esse tipo de esquema é tipicamente considerado interposição fraudulenta.

DOCUMENTO VALIDADO

Portanto, independentemente dos entendimentos expressos nas Soluções de Consulta COSIT e na Nota Técnica da COANA, **a operação analisada não logra enquadrar-se nos termos dos atos administrativos da RFB**, pois ficou configurada a fraude e a simulação. As empresas envolvidas apenas **simularam uma cadeia de transações** para ocultar a verdadeira natureza da operação**. O conjunto de provas comprova a interposição fraudulenta e, em especial, a falta de autonomia entre as partes envolvidas**.

A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil se pronunciou por meio **da referida Solução de Consulta Cosit nº 158, de 24 de setembro de 2021** cujos trechos a seguir podem ser esclarecedores para o presente caso:

> "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.
> A recorrente traz em sua impugnação elementos no intuito de demonstrar 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**. Em meu entendimento, não está em julgamento a comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos. A **autuação questiona a capacidade operacional e empresarial**, e não a comprovação da origem dos recursos.
> (...)
> 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.
> (...)
> A recorrente traz essa alegação, mas desacompanhada de demonstrações. Entretanto, quando consultamos as planilhas (favor ver planilhas E1, E2 e E3) elaboradas pela autoridade de lançamento a partir dos documentos que

DOCUMENTO VALIDADO

instruíram a investigação (dossiês e anexos citados no processo), encontramos dados que depõem o contrário.

Por exemplo, **a QSM não logrou comprovar autonomia, capacidade e independência com relação à Americanas, à B2W e à ST. Seus administradores são as mesmas pessoas que dirigem a Americanas, a B2W e também a ST, e que não têm endereço na sede da QSM.**

Os documentos apontam que a B2W assumiu várias despesas da QSM, (e não somente os gastos pré-operacionais, como sugeriu a recorrente) como expõe o relatório fiscal, que peço licença para reproduzir, pela sua objetividade:

(...)

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."

"Da leitura da legislação de regência, depreende-se **que a operação de importação por encomenda é caracterizada pela contratação do importador para promover a aquisição e a importação das mercadorias encomendadas, com recursos próprios e em seu nome, e efetuar a revenda dessas mercadorias ao encomendante predeterminado. São elementos, portanto, imprescindíveis à importação por encomenda:** i) a celebração de **contrato prévio** entre as partes; ii) a aquisição e importação com **recursos próprios do importador**; e iii) a **revenda das mercadorias**, pelo importador, ao encomendante.

Outrossim, como registrado pela consulente, é pertinente ressaltar que a Coordenação- Geral de Administração Aduaneira (Coana) da RFB se manifestou de maneira didática sobre o tema, quando questionada sobre aperfeiçoamentos na legislação, na **Nota Coana nº 76, de 25 de maio de 2020**, nos seguintes termos:

2.3. Da leitura do conceito de importação por encomenda, percebe-se que essa modalidade de importação envolve, em princípio, **apenas duas pessoas**, **o adquirente de mercadoria no exterior, que recebe a designação de importador por encomenda, e o encomendante dessa mercadoria, que a lei designa como encomendante predeterminado, havendo entre elas uma relação de compra e venda**. E essas duas pessoas a legislação trata como sujeitos passivos da obrigação tributária resultante da operação de importação, sendo o importador por encomenda o contribuinte e o encomendante predeterminado o responsável solidário pelos tributos incidentes. Além disso, por força de lei, tanto o importador por encomenda quanto o encomendante predeterminado são equiparados a industrial para fins de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na saída dos estabelecimentos dos produtos importados.

2.4. Quanto à situação que deu origem à sugestão ora analisada, qual seja, de o encomendante já possuir um cliente predeterminado no Brasil, mesmo que em

DOCUMENTO VALIDADO

Original

potencial, antes de receber a mercadoria importada, ou mesmo antes de encomendá-la, bem observam as interessadas que não existem "norma ou orientação expressa da RFB sobre a forma como deve ser prestada a informação". E nem deveria existir, uma vez que a existência de um **possível "encomendante do encomendante predeterminado", situação não vedada pela legislação**, não descaracteriza nem modifica a operação de importação por encomenda, e por isso não precisa ser informada à RFB.

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

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

Com efeito, das leituras acima, e em resposta aos itens nº 1 e 4 da consulta, depreende-se que a presença de um terceiro envolvido - o encomendante do encomendante predeterminado - não é vedada pela legislação, não descaracteriza a operação de importação por encomenda, e, portanto, não é obrigatória sua informação na Declaração de Importação, **desde que as relações estabelecidas entre os envolvidos na importação indireta representem operações efetivas de compra e venda de mercadorias**. Deve-se ainda observar 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** (Vide Solução de Consulta Cosit nº 102, de 2016).

[...] Assim, em resposta ao item nº 5, acrescente-se que a ocorrência de **relações comerciais autênticas com terceiros**, por si só, não caracteriza ocultação do real comprador mediante fraude, simulação ou interposição fraudulenta, de que trata o inciso V, do art. 23 do Decreto-Lei (DL) nº 1.455, de 7 de abril de 1976, ou acobertamento de reais intervenientes ou beneficiários, de que trata o art. 33 da lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, **desde que as relações estabelecidas entre todas as partes sejam legítimas, com comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos utilizados**, observado o disposto no § 2º do art. 23 do DL nº 1.455, de 1976, que assim disciplina os casos de infrações por dano ao Erário:

[...] Com efeito, a legislação estabelece que **a comprovação da legitimidade das operações de importação, perante a fiscalização, é condição fundamental para afastar casos de fraude, simulação ou interposição fraudulenta**. Por outro lado, é importante destacar que, nas autuações relativas às infrações por ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, o ônus probatório dos casos de fraude ou simulação (inclusive a interposição fraudulenta) é do **Fisco, que deve indicar nos autos o conjunto probatório que caracterize a ocorrência da infração tipificada em lei,** conforme se depreende da

DOCUMENTO VALIDADO

> jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Vide Acórdão nº 3403-002.842, de 25 de março de 2014.
> Com relação ao questionamento nº 8, observe-se que o item 2.6 da Nota Coana nº 76, de 2020, deixa claro que **as afirmativas ali dispostas partiram da premissa de que todas as partes envolvidas nas operações seriam independentes entre si.** Em contrapartida, a referida Nota Coana não apresenta impeditivo legal para as referidas operações de importação por encomenda que envolvam empresas nacionais com alguma vinculação. De fato, a legislação aduaneira que disciplina a matéria não dispõe sobre essa questão.
> Por certo, eventual vinculação societária entre empresas nacionais envolvidas em operação legítima de importação por encomenda não se confunde com a figura da infração de ocultação do sujeito passivo mediante fraude, simulação ou interposição fraudulenta, de que trata o inciso V, do art. 23 do DL nº 1.455, de 1976. Como assinalado na resposta anterior, a caracterização de interposição fraudulenta depende de conteúdo probatório por parte da fiscalização aduaneira. Sobre interposição fraudulenta, destaca-se a definição de DEIAB JÚNIOR na obra: Ocultação do real sujeito passivo na importação e a quebra da cadeia de recolhimento do IPI. Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 15, n. 2632, 15 set. 2010, que assim assinalou:
> 'Portanto, pode-se definir interposição fraudulenta como todo ato em que uma terceira pessoa aparenta ser o responsável por uma operação de comércio exterior pela qual de fato não foi tendo apenas tentado fazer parecer que seria o seu beneficiário, de modo a interpor-se entre a União (sujeito ativo) e o real sujeito passivo (real adquirente), com o objetivo central de ocultar este último das relações obrigacionais tributárias decorrentes.' 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 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.
> [...] Relativamente à segunda parte da pergunta nº 7, observe-se que a legislação aduaneira de regência não estabelece prazo mínimo para permanência de mercadoria importada em estoque, seja por parte do importador ou por parte do encomendante. Assim, o curto tempo de permanência de mercadoria em estoque não tem o condão de, **isoladamente**, desqualificar modalidade de importação indireta. A fim de bem caracterizar a importação por encomenda, **o fundamental é que sejam asseguradas a legitimidade e efetividade de todas as operações pactuadas entre as partes,** e previstas na legislação, conforme respondido acima, nos parágrafos 12, 14, 15 e 16."

No caso em questão, **restou bastante evidenciada a ocultação, por meio de fraude e simulação, das empresas que seriam as verdadeiras encomendantes das mercadorias estrangeiras**, caracterizando interposição fraudulenta.

As partes envolvidas não atuavam de forma independente e as relações entre elas não configuravam efetivas operações de compra e venda. Diversos elementos e fatos levantados no processo, **que não foram contestados pelos impugnantes**, indicam que houve ocultação das

DOCUMENTO VALIDADO

reais interessadas nas Declarações de Importação da ST Importação. Além disso, ficou claro que os bens já tinham destino previamente determinado. Ressalte-se que **há interdependência entre as empresas que fizeram parte da operação em análise**. Em especial no que diz respeito à ST Importações e à QSM, as quais são parte integrante do Grupo LASA. **Não resta, portanto, cumprido o requisito de independência entre as partes**. Ademais, não há como se considerar que as empresas do grupo, em especial a ST Importações, adquiriram as mercadorias com recursos próprios. As argumentações da empresa de que possuía prazo de pagamento com os fornecedores no exterior, não se mostra suficiente para atender o requisito de que a importação tenha sido efetuada com recursos próprios.

A fraude e a simulação foram confirmadas por um conjunto robusto de provas, que demonstraram a intenção de dar aparência de transações autênticas entre a importação e a venda final à Americanas. O Acórdão recorrido trouxe um resumo das evidências levantadas pela fiscalização, com o qual este voto se coaduna e, por este motivo, transcreve-se as referidas constatações:

> *"•Mais de **97% dos bens importados pela ST foram repassados para a Americanas** (e B2W) através da Destro e da QSM;*
> *•Há bens importados com **marcas que a Americanas é a detentora junto ao INPI** (ex.: utilidades domésticas de marca FUN KITCHEN);*
> ***•Americanas, B2W, ST Importações e QSM Distribuidora fazem parte do mesmo Grupo Econômico**; a Destro é outro grupo econômico;*
> *•A **Americanas controla a ST Importações e a QSM** pois a Americanas tem 61% do capital da B2W que detém 99,9% do capital da ST Importações e da QSM; a Americanas tem 0,01% do capital da ST e da QSM.*
> ***•As mesmas pessoas fazem parte do quadro de dirigentes dessas empresas**.*
> *•A Ordem de Compra é um elemento subsidiário que organiza e consolida cada operação de aquisição no exterior, importação, venda à QSM ou à DESTRO, e revenda à Americanas (ou à B2W); ou seja, **há um número de ordem de compra que relaciona exatamente os bens importados em cada DI, nas notas fiscais de entrada na ST e na nota fiscal de saída (venda) para a QSM e das notas fiscais de revenda deste para a B2W** (ou na nota fiscal de saída da ST em favor da Destro e das notas fiscais de revenda dessa em favor para a Americanas – seus diversos estabelecimentos);*
> *•O **curtíssimo prazo em que se dá a venda da ST para a QSM e para a Destro** e dessa para a B2W e para a Americanas;*
> *•QSM e Destro **não buscavam outros clientes no Brasil para vender os bens adquiridos da ST**, a absoluta totalidade deles foram imediatamente destinados à Americanas e à B2W;*
> *•A **ST Importações não demonstra ter autonomia e capacidade própria** para conduzir empresarialmente as operações relacionadas a essas importações: a) Tem sua diretoria localizada no Rio de Janeiro e composta pelas mesmas pessoas que administram as empresas destinatárias finais das mercadorias, quais sejam, Lojas Americanas e B2W, detentoras dos direitos das marcas; b) Ao longo dos períodos fiscalizados, contratou Orsilog Soluções Em Logística Ltda para executar 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 o pagamento dos próprios*

DOCUMENTO VALIDADO

funcionários da ST Importações. Ressalta-se ainda que Orsilog já ocupou o mesmo endereço desta e compartilha seu endereço com a Fenícia desde 2008; c) Possui dezessete funcionários, aos quais paga salário por meio de uma rubrica chamada 'Fenícia Banco Bradesco', os quais trabalham em imóvel alugado da empresa que fornece serviços de administração (Orsilog), cujo sócio é cônjuge da sócia de FENÍCIA; d) Importou peças e partes para ORSILOG poder prestar assistência técnica em relação aos produtos de marcas pertencentes a B2W e LASA, sem que isto fosse informado nas Declarações de Importação, as quais seguiam como se Destro e QSM fossem os verdadeiros adquirentes; e) Importou produtos de marcas exclusivas de B2W e LASA, e os remeteu a Destro e QSM, amparado em Contratos de Licença de uso de Marca, que não apresentam razoabilidade e conforme já comentado mais parecem peças de ficção; f) Não apresentou tratativas comerciais celebradas com fornecedores no exterior nem com seus clientes no Brasil, conforme respostas apresentadas ao T.I nº80/2021; g) Ainda, contratou com terceiros (SEVEN e FSG), contrato anterior celebrado com a Sérfi aparentemente foi encerrado para o período fiscalizado, que não podem importar (CNPJ suspenso) serviços de 'agenciamento de comercial internacional' , com extenso e complexo grupo de atribuições.

• *Esta estrutura demonstra claramente que **ST Importações importava as mercadorias demandadas por seus controladores, destinatários finais dos bens, e que, além de funcionar como um "braço de execução" das importações do Grupo LASA, a autuada foi utilizada para ocultar a participação das empresas Lojas Americanas** e B2W nas operações de importação.*

• *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.*

• *A **QSM Logística não demonstra ter autonomia e capacidade própria para conduzir empresarialmente as operações relacionadas a essas importações**: A QSM usou o domínio eletrônico da ST para seus e-mails e endereçamento; A B2W arca com parte das despesas de salários e ordenados de QSM ao longo de todo o ano de 2017; Não há como dizer que QSM seja uma empresa autônoma; QSM inicia suas operações comerciais com recebimentos de Lojas Americanas e B2W, antes mesmo de realizar pagamentos ao fornecedor ST, indicando sua dependência financeira destas empresas desde sua constituição.*

• ***QSM não logrou comprovar autonomia, capacidade e independência com relação à Americanas, à B2W e à ST.** Seus administradores são as mesmas pessoas que dirigem a Americanas, a B2W e também a ST, e que não têm endereço na sede da QSM. Os documentos apontam que a B2W assumiu várias despesas da QSM, (e não somente os gastos pré-operacionais). A própria QSM não trouxe à autoridade fiscal, na fase de investigação, apesar de intimada, documentos que comprovassem que ela efetivamente desempenha as atividades operacionais e possui administração própria."*

DOCUMENTO VALIDADO

Desta forma, entende-se que a despeito das manifestações da Cosit e da Coana que em princípio não consideram haver ilicitude na figura do "encomendante do encomendante", os termos transcritos no início deste tópico **não se aplicam ao caso ora em análise**. Isto porque verificou-se que **a ilicitude do modelo de negócio implementado deu-se não por sua forma e, sim, em função da constatação de que inexiste um propósito negocial específico para implementação deste modelo** que não fosse o estabelecimento de barreiras à atuação da fiscalização aduaneira e evasão dos tributos devidos no âmbito interno. Ressalta-se, ainda, que o **ato administrativo deixa bastante claro que as empresas relacionadas na operação devem ser independentes entre si e a compra e venda das mercadorias deve ser efetiva** (e não simulada). Tal não é o caso ora analisado, desta forma não há como se acatar a tese das Recorrentes de que estariam enquadradas nos requisitos da norma administrativa.

Do Dano ao Erário

As Recorrentes salientam reiteradamente que sua a autuação não teria causado nenhum tipo prejuízo ao Erário. Embora tal tema tenha sido tratado de forma transversal nos tópicos anteriores, cabe ressaltar alguns pontos a este respeito.

Inicialmente, cabe destacar que o dano ao Erário é um bem jurídico protegido por várias leis e **não se limita apenas ao recolhimento de tributos em valor inferior ao devido**. Infrações administrativas, como falsificação de documentos, descumprimento de controle aduaneiro, lavagem de dinheiro e interposição fraudulenta, também causam danos ao Erário, mesmo sem a necessidade de envolver a apuração de tributos. Esse é o ponto central do caso em análise, onde a apuração da ocultação do real interessado nas operações não se restringe à verificação de tributos devidos. **O dano ao Erário está presente na conduta infracional, ainda que não tenha ocorrido pagamento insuficiente de tributos**.

Contrariamente ao que alegam as recorrentes, a caracterização da interposição fraudulenta não exige a comprovação de prejuízo financeiro ao Erário. O conceito é mais amplo. Comprovar o dano ao Erário não implica calcular o montante exato de tributos que deixaram de ser recolhidos. A Súmula CARF nº 160 é clara a este respeito:

> **Súmula Carf nº 160:** "A aplicação da multa substitutiva do perdimento a que se refere o § 3º do art. 23 do Decreto-Lei n. 1.455, de 1976, independe da comprovação de prejuízo ao recolhimento de tributos ou contribuições."

Essa súmula pacifica a questão, contrariando a argumentação das Recorrentes. Portanto, **não há necessidade de verificar, como requisito de validade do auto de infração ou da interposição fraudulenta, se houve quebra da cadeia do IPI, ou se o IPI foi recolhido em valor maior ou menor ou, ainda, se a autoridade deixou de quantificar o prejuízo tributário**.

Ante o exposto, voto por DAR provimento ao Recurso de Ofício.

Assinado Digitalmente

DOCUMENTO VALIDADO

Ana Paula Pedrosa Giglio

DOCUMENTO VALIDADO