MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CARF
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

PROCESSO	**15444.720115/2019-91**
ACÓRDÃO	3402-013.214 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	DESTRO BRASIL DISTRIBUICAO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Regimes Aduaneiros

Período de apuração: 01/07/2015 a 21/12/2016

IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. MULTA POR CESSÃO DE NOME. MULTA SUBSTITUTIVA À PENALIDADE DE PERDIMENTO. *BIS IN IDEM*. INEXISTÊNCIA.

A penalidade prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, aplicável em razão da cessão de nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários, não prejudica a aplicação da penalidade de perdimento às mercadorias relativas à operação, ou da multa substitutiva a essa penalidade, nos casos em que restar comprovado que a ocultação do sujeito passivo ocorreu mediante fraude ou simulação.

OCULTAÇÃO DOS REAIS ADQUIRENTES. CARACTERIZAÇÃO. MULTA POR CESSÃO DE NOME. APLICÁVEL.

A multa por cessão de nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento dos reais beneficiários, prevista no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, deve subsistir caso se confirme que os reais interessados estão ocultos na operação de comércio exterior.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/07/2015 a 21/12/2016

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. MULTA POR CESSÃO DE NOME. NATUREZA JURÍDICA DA NORMA DE CONDUTA VIOLADA. TRIBUTÁRIA. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. NÃO APLICÁVEL.

A informação relativa às pessoas envolvidas nas operações de comércio exterior não se presta ao controle do trânsito internacional de mercadorias

DOCUMENTO VALIDADO

ou à regularidade do serviço aduaneiro, sendo essencial para que haja o preenchimento do elemento que corresponde ao critério pessoal da regra matriz de incidência tributária, razão pela qual, na condição de obrigação tributária acessória, possui natureza tributária.

A multa de 10% sobre o valor da operação, prevista no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, aplicada em razão da cessão de nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento dos reais beneficiários, não está sujeita à prescrição intercorrente, uma vez que a norma de conduta violada que enseja a aplicação dessa multa possui natureza tributária.

NULIDADE DO LANÇAMENTO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade de Auto de Infração fundamentado com as razões de fato e de direito que ensejaram o lançamento do crédito, especialmente quando não identificado qualquer cerceamento ao direito de defesa da parte autuada.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado nos seguintes termos: (i) por voto de qualidade, em rejeitar a preliminar de prescrição intercorrente, vencidas as conselheiras Cynthia Elena de Campos, Alessandra Lessa dos Santos e Gisela Pimenta Gadelha Dantas, que reconheciam a ocorrência de prescrição intercorrente no presente processo; (ii) por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade do Auto de Infração suscitadas pela Recorrente; e, (iii) no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencida a conselheira Cynthia Elena de Campos, que dava provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Anselmo Messias Ferraz Alves, Cynthia Elena de Campos, José de Assis Ferraz Neto, Alessandra Lessa dos Santos, Gisela Pimenta Gadelha (substituto integral) e Arnaldo Diefenthaeler Dornelles (Presidente).

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

RELATÓRIO

O presente processo trata, na origem, de Auto de Infração para lavratura da multa de 10% do valor da operação por cessão de nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários, prevista no art. 33 da Lei n.º 11.488, de 2007.

Por bem descrever os fatos iniciais, reproduzo o relatório do Acórdão de Impugnação 107-014.101 - 4ª TURMA DA DRJ07, extraído das e-fls. 26557 a 26603, que assim relatou o caso:

> Trata-se de auto de infração aplicando a multa de 10% do valor da operação por cessão de nome para a realização de negócios de comércio exterior onde se acobertou os reais intervenientes ou beneficiários nas operações de importação da empresa ST IMPORTAÇÕES LTDA. (ST) com encomendante Destro Brasil Distribuição Ltda. (Destro Brasil) no período de julho de 2015 a dezembro de 2016.
>
> A autoridade fiscal informa que as operações abrangidas pela autuação constam da planilha A2.
>
> Segundo apresentado no relatório da autuação de infração (TVF), a procedência do lançamento tributário demanda análise da atuação conjunta do grupo de empresas formado pelas seguintes sociedades:
>
> - ST IMPORTAÇÕES LTDA. (ST) CNPJ 02.867.220/0001-42;
> - Destro Brasil Distribuição Ltda. (Destro Brasil), CNPJ 13.495.487/0001-72;
> - QSM Distribuidora e Logística Ltda. (QSM), CNPJ 08.060.852/0001-86;
> - Lojas Americanas S/A (LASA), CNPJ 33.014.556/0001-96;
> - B2W Companhia Digital (B2W), CNPJ 00.776.574/0006-60.
>
> A autoridade fiscal relata que o grupo LASA, formado pela LASA e pela B2W, utilizou-se de estrutura formada pela DESTRO e pela ST para ocultar sua real condição de encomendante nas operações objeto da autuação de infração.
>
> Ademais, informa que o objetivo de todo o engendramento das empresas citadas se voltava a redução ilícita da carga tributária do IPI incidente sobre a cadeia de movimentação dos produtos importados.
>
> São apresentados no relatório fiscal vários processos em que houve autuação de infração aduaneira relacionada ao esquema fraudulento apurado.
>
> Em fase preambular são apresentadas estatísticas do período de 2012 a 2015 sobre a atuação das empresas envolvidas na fraude.
>
> No tópico “origem da ação fiscal” a autoridade fiscal informa que observou os seguintes fatos:

> "*Toda a mercadoria nacionalizada por ST Importações em uma Declaração de Importação tem sido destinada, afinal, a um único real adquirente: LASA ou B2W.*
>
> *Um curto intervalo de tempo médio a separar a data da emissão da NF-e de Entrada das mercadorias nacionalizadas na ST Importações Ltda. da data de emissão da NF-e de Saída das mesmas para QSM Distribuidora e Destro Brasil e destas para B2W e Lojas Americanas.*
>
> *ST operava quase que exclusivamente para importar mercadorias que, ao final, eram destinadas unicamente à Lojas Americanas e B2W;*"

Nas respostas às intimações feitas durante a fiscalização, a autoridade fiscal verificou que tanto a LASA quanto a B2W informaram o que segue como razão para a escolha da DESTRO como distribuidora:

> "*Informa que outro atrativo pela procura por DESTRO é a sua capacidade de estocar mercadorias, uma vez que é um dos maiores atacadistas do Brasil (LASA).*
>
> *Adquire os produtos importados de fornecedores locais, entre eles DESTRO e QSM, pois os custos para formalizar a atividade de importação são muito altos, além da concentração de estoque e sistema para gerir importações, estrutura logística para a malha de distribuição, entre outros (B2W);*

Acerca do grupo DESTRO, a autoridade fiscal tece minucioso quadro descritivo onde avalia as operações do grupo no período de 2010 a 2014 (tabelas das páginas 30/31 do TVF) e conclui que os principais clientes do grupo são a B2W e a LASA. De forma encadeada, demonstra que no ano de 2016 a DESTRO e a QSM seriam as principais clientes da ST IMPORTAÇÕES.

A seguir, o TVF passa a descrever a empresa ST IMPORTAÇÕES e suas operações. Nesse tópico a autoridade fiscal constata, segundo remissão as planilhas B1 e B5, que o volume de saídas para empresa ORSILOG é incompatível com a contabilidade societária. Conclui que isso ocorreu devido a destinação de partes, peças e produtos da marca FUN KITCHEN para a ORSILOG, como segue:

> Assim, constata-se que ST não somente importa produtos com destino final para LASA e B2W, como também importa as partes e peças para assistência técnica desses produtos, destacando-se aqueles da marca FUN KITCHEN, sobre a qual se discorre abaixo.
>
> E esse total de partes e peças importados que seguem com destino a ORSILOG, para assistência técnica, fez desta prestadora de serviços o segundo destino das saídas de ST Importações, em 2016, considerando o valor dos produtos remetidos. Isto é incompatível com o fato de que ORSILOG não surge em nenhuma Declaração de Importação de ST como 'encomendante'. Por outro lado, aquelas raras DIs de 'consumo próprio' de ST (Planilha A1) não são contemporâneas dessas remessas (Planilha A5) e

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> seu valor é incompatível com os valores atribuídos aos produtos que seguiram para ORSILOG (Planilha A4). Ou seja, dentre as DIs que declararam DESTRO e QSM como 'adquirentes', algumas tiveram seus produtos destinados a assistência técnica a ser prestada por ORSILOG.

Adiante, a autoridade fiscal, dentre outras, apresenta a seguinte conclusão sobre as operações da ST IMPORTAÇÕES:

> "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;"

No que se refere ao distribuidor atacadista DESTRO a autoridade fiscal faz as seguintes conclusões em seu TVF:

> "Uma pequena amostragem nas Planilhas C1 e C2 permite acompanhar como, por intermédio de ST Importações, Destro Brasil destina a diversas filiais LASA e a B2W mercadorias que poucos dias antes foram importadas por ST, tendo Destro como destinatária. Conforme trata-se de milhares de mercadorias, as mais variadas, sendo encaminhadas de forma eficiente a diversas filiais de LASA, bem como a B2W, evidencia-se o acerto prévio à importação.
>
> Conforme Planilha B5, DESTRO é o primeiro cliente nacional de ST Importações, com movimentação em 2016 de mais de 300 milhões de reais, sendo o total de crédito na respectiva rubrica quase o dobro do valor que transitou na rubrica 'QSM', a qual restou em segundo lugar (dez anos após sua constituição pelos sócios LASA e B2W), contradizendo o plano de independência do distribuidor DESTRO."

No tópico 4.3 do TVF, que trata das operações, são apresentadas as seguintes conclusões pela autoridade fiscal:

> "*ST Importações é o braço do Grupo LASA constituído para realizar a importação das mercadorias comercializadas pela rede varejista. No curso dos levantamentos realizados, ficou demonstrado que as mercadorias importadas por ST Importações são inicialmente revendidas às empresas do Grupo DESTRO, que as revende em seguida aos pontos de venda do Grupo LASA.*
>
> Ou seja: os destinatários das mercadorias importadas por ST Importações são as LOJAS AMERICANAS e a B2W, que as recebem através das empresas comerciais do grupo DESTRO, este atuando no esquema como mero intermediário e/ou transportador."

No tópico 4.3.1 ao tratar dos documentos fiscais são feitas as seguintes afirmações:

DOCUMENTO VALIDADO

> "Em consulta aos documentos fiscais – notas fiscais eletrônicas, verificou-se a sequência da tramitação das mercadorias, desde o seu desembaraço até a destinação ao Grupo LASA, tendo como base um documento interno do Grupo denominado Purchase Order (PO), que vincula as várias etapas logísticas, confirmando-se o que afirmava o trabalho acadêmico (Anexo 13): a PO "já vem pronta para a ST que se encarregará do processo logístico". Após o envio da PO, o cliente emite a autorização de embarque: "O comprador (cliente) é responsável por emitir a autorização de embarque".
>
> Foram realizadas extrações das Declarações de Importação (DIs) e das Notas Fiscais Eletrônicas (NFes) relacionadas às importações e movimentações internas de mercadorias de interesse do Grupo LASA, sendo esses dados analisados sob o contexto do citado trabalho acadêmico.
>
> Para exemplificar, em caráter amostral, exemplificamos três casos que ilustram a logística comercial empregada desde a importação até a destinação dos produtos aos centros de distribuição do Grupo LASA (Anexo 31):
>
> (dois casos da QSM e um da DESTRO)
>
> Percebe-se que a indicação do respectivo PO (Purchase Order) faz-se desde o registro da Declaração de Importação, no campo "*Informações Complementares*", até a emissão da NFe de Saída da mercadoria do "*Adquirente declarado*" (QSM ou Destro Brasil) para o "*Real Adquirente*" (B2W e Lojas Americanas). Importante observar que, em algumas operações, a identificação da PO muda somente na etapa de entrada na ST, voltando, na etapa seguinte (saída ST para Destro), à identificação constante na DI e nas notas de saída de ST Importações e Destro Brasil/QSM.
>
> ...
>
> Isso demonstra que não existem "pedidos" reais de mercadorias das empresas Lojas Americanas e B2W para as empresas Destro Brasil e QSM, mas apenas simples repasse de mercadoria."

Na mesma linha de raciocínio a autoridade fiscal relata o seguinte acerca das mercadorias encaminhadas para o ORSILOG:

> "*Na presente Fiscalização, verificamos a imensa ocorrência de entradas de partes e peças concatenadas com saídas para Orsilog, exemplificando com o NCM 8508.7000(Planilhas F1 e F2), das quais extraímos os seguintes trechos:*
>
> ...
>
> *Por outro lado, a DI de entrada das peças, nº 15/1203874-3, informa 'adquirente' QSM (Planilhas A1 e A2).*
>
> ...

> *Além disso, não é compatível com uma verdadeira relação comercial entre fornecedor e cliente desviar parte considerável do pedido do encomendante para terceiros; na verdade, ao enviar para Orsilog componentes formalmente destinados a Destro ou QSM, ST está apenas funcionando como braço do Grupo LASA.*
>
> ...
>
> *Enfim, resta comprovado que as partes e peças importados como se encomendantes fossem DESTRO ou QSM eram, de fato, partes e peças destinados à assistência técnica a ser realizada pela terceirizada ORSILOG.*"

A autoridade fiscal segue apresentando algumas conclusões sobre as operações de importação e sua destinação ou fluxo:

> ORSILOG não consta em nenhuma operação de comércio exterior como adquirente (Planilha G1), e exatamente por isso salta aos olhos como as muitas DIs são compartilhadas com ela como, por exemplo, DI nº 16/1919541-2, desembaraçada em 06/12/2016, destinada a DESTRO, a qual amparou 107.064 conjuntos e 5.016 unidades de produtos de NCM 9608.2000 foram destinados a ORSILOG pela NFe nº 61.876, emitida em 09/12/2016 (Planilha G2).
>
> Observou-se, conforme o exemplo, que o intervalo de tempo a separar a data do desembaraço da Declaração de Importação da data de emissão da NFe de Entrada das respectivas mercadorias nacionalizadas na ST importações oscila entre 1 (um) e 10 (dez) dias.
>
> O intervalo de tempo médio a separar data de emissão da NFe de Entrada das mercadorias nacionalizadas na ST Importações da data de emissão da NFe de Saída das mesmas para a Destro Brasil Distribuição Ltda. e QSM Distribuidora é inferior a 3 (três) dias.
>
> O intervalo de tempo médio a separar a data de emissão da NFe de Saída das mercadorias nacionalizadas da ST Importações - que representa a data de entrada das mesmas na Destro Brasil Distribuição Ltda. e na QSM Distribuidora - da data de emissão da NFe de Saída dessas mesmas mercadorias da Destro Brasil Distribuição Ltda. e QSM Distribuidora para B2W ou Lojas Americanas é em torno de 10 (dez) dias.

Ainda, sobre a comprovação da origem lícita dos recursos no tópico 4.3.4, a autoridade fiscal após extensa apuração sobre o fluxo contábil-financeiro na DESTRO, na ST e na QSM, faz a seguinte afirmação:

> É uma amostragem suficiente para consolidarmos algumas conclusões.
>
> 1º) LASA oxigena ST por meio da conta de DESTRO no Bradesco, sabendo-se que as rubricas contábeis não têm nomes fantasiosos e o controle financeiro de um grande atacadista não pode se dar ao diversionismo.

DOCUMENTO VALIDADO

DESTRO pôs seu cliente LASA para conversar com seu fornecedor declarado ST por meio da rubrica 'LASA conta Bradesco' (Planilha B9);

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

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

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

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

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

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

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

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

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

comestíveis e brinquedos; nesta, todos os livros, por exemplo, mas também utilidades de marcas registradas como FUNKITCHEN);

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

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

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

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

Em 24/07/2019, a Impugnante tomou ciência eletrônica (fls. 8863) do Auto de Infração lavrado. Em 22/08/2019, a Impugnante protocolou digitalmente (fls. 8867/8921) sua Impugnação onde, em síntese, alega os seguintes fatos e fundamentos:

IMPUGNAÇÃO

PRELIMINARMENTE

- DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO PELO AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO E OFENSA AO CONTRADITÓRIO;
- IMPOSSIBILIDADE DE DESCONSIDERAÇÃO DO NEGÓCIO JURÍDICO - ART. 116, PARÁGRAFO ÚNICO DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL;

NO MÉRITO

- INEXISTÊNCIA DE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA COMPROVADA

A Autoridade Autuante não comprovou, em nenhum momento nos autos, o preenchimento dos requisitos supracitados, com ênfase na não demonstração da FRAUDE ou SIMULAÇÃO por parte da Impugnante.

A Impugnante acostou aos autos diversos documentos comprobatórios, reforçados por suas razões de direito, no sentido de demonstrar (i) sua capacidade financeira enquanto encomendante dos produtos importados,

DOCUMENTO VALIDADO

(ii) a verificação de lucro inerente à dinâmica comercial estabelecida entre a ST, a Impugnante e seus clientes (Lojas Americanas e B2W), (iii) a inexistência de dano ao erário, bem como (iv) a boa-fé da empresa, sem qualquer elemento de dolo presente em suas operações.

(...)

E, ao final do apontamento de todos os lançamentos contábeis relativos aos pagamentos da Destro Brasil para a ST, a fiscalização presume – não se sabe como – que a Destro Brasil era utilizada unicamente para transferir os recursos das Lojas Americanas e B2W para a ST.

(...)

Deste modo, o cenário existente é o de realização de diversos pagamentos diários à fornecedores e recebimentos de cliente, de modo que a alegação do fisco de que os valores pagos à ST se referiam à meros repasses das empresas do Grupo Lasa, não possui qualquer suporte fático e demonstra ilação demasiadamente falha.

(...)

Ainda que a absurda alegação da Fiscalização seja considerada, de que a Destro Brasil já conhecia a empresa adquirente das mercadorias importadas, não existe campo específico no Siscomex para aposição de tal informação; ou seja, basta tão somente a comprovação de que a encomendante das mercadorias importadas era de fato a Destro Brasil, fato este incontroverso.

- REGULARIDADE DA IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA

Considerando a estrutura em análise e os documentos apresentados em sede de fiscalização, depreende-se que a Impugnante realizava operações de importação por encomenda, subsidiadas por contrato firmado com a empresa importadora "ST Importações" (Doc. 02)

Tais operações, diga-se, preenchem todos os requisitos estabelecidos pela IN RFB nº 634/2006, vigente à época dos fatos, para a caracterização desta modalidade de importação, na medida em que (i) nos termos dos artigos 2º e 3º do referido regramento, as Declarações de Importação se encontram devidamente registradas, com a indicação da Impugnante como pessoa jurídica encomendante; (ii) todas as importações foram operacionalizadas mediante a utilização de recursos próprios da ST Importações, que é responsável pelo fechamento do câmbio e é quem promove o despacho aduaneiro das mercadorias; e (iii) a Impugnante adquire as mercadorias importadas em sede de revenda, posteriormente à importação.

É fato incontroverso que a Destro Brasil respeitou sua equiparação a estabelecimento industrial e recolheu o IPI incidente na saída das mercadorias de seu estabelecimento, aproveitando, por certo, o crédito de

IPI originário. O que reforça, inclusive, a existência de margem de lucro nas operações, pois quando a Impugnante tem valores a recolher de IPI na saída dessas mercadorias, evidente que o valor da saída é superior ao valor da entrada.

- CAPACIDADE E DA AUTONOMIA ESTRUTURAL DA DESTRO BRASIL

  Percebe-se que é inconteste pela descrição e fotos do processo acima referido que a Impugnante possui 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.

- CAPACIDADE E IDONEIDADE FINANCEIRA DA DESTRO BRASIL E DA INAPLICABILIDADE DOS ARGUMENTOS FULCRADOS EM OPERAÇÕES DE EMPRESA DIVERSA DA IMPUGNANTE

  O Relatório Fiscal utilizado para dar embasamento à presente autuação, entretanto, informou que a empresa Comercial Destro Ltda., do Grupo Destro, também não era a real encomendante das mercadorias importadas, tendo em vista "consecutivos e expressivos prejuízos fiscais".

  Referido incêndio causou prejuízos que ultrapassaram R$ 130.000.000,00 (cento e trinta milhões de reais), o que impactou fortemente o patrimônio líquido da empresa a partir de 2010, demonstrando, só por este fato, que a sua capacidade financeira não poderia ser medida pelos números contábeis desse período. E ainda, mais uma vez, trata-se de pessoa jurídica distinta da Impugnante e período estranho a presente autuação.

- CAPACIDADE EMPRESARIAL DA DESTRO BRASIL

  A ora Impugnante possui anos de experiência na venda em atacado dos mais variados produtos, atuando nos mais variados ramos, além de possuir depósitos e lojas próprias em três diferentes estados do País, com total capacidade de operacionalizar na venda de mercadorias importadas.

  (...)

  Assim, tentar imprimir, através de meras presunções, que a ST e a Destro Brasil serviam para ocultar os reais beneficiários das operações de importação do grupo LASA, e desta maneira afastar a incidência do IPI na saída das mercadorias, após a sua importação é demasiadamente absurdo.

  (...)

  Por fim, ainda para demonstrar o modus operandi da Destro Brasil o Fisco tenta infirmar que o registro dos códigos de Purchase Orders nos campos correspondentes às informações complementares das notas fiscais demonstraria que as operações de importação estariam, desde o início, vinculadas as empresas B2W e Lojas Americanas. Isso porque tais códigos nada mais são do que registros de identificação dos lotes envolvidos em

DOCUMENTO VALIDADO

cada operação, atribuídos pela ST Importações quando do início dos procedimentos para aquisição no mercado externo das mercadorias encomendadas pela Impugnante, sendo reiteradamente inseridos no campo de informações complementares das notas fiscais subsequentes, até a venda final às empresas Lojas Americanas e B2W.

- PROPÓSITO NEGOCIAL – LUCRATIVIDADE DA DESTRO BRASIL: DAS CONDIÇÕES DE MERCADO E PREÇO

  A Impugnante realizou contrato de importação por encomenda com a ST Importações, onde o custo cobrado pela ST para realizar as importações englobou outros fatores que não apenas o valor da mercadoria, o frete internacional e o seguro, mas também custos adicionais com armazenamento, transporte interno e outros.

  (...)

  Ademais, o contrato prevê na Clausula 04, alínea "f" que, além destes custos, haverá uma margem para a importadora, o que de fato é usual no mercado. Lembre-se que as operações sempre eram auditadas pela Impugnante, que verificava todos os custos a partir das informações prestadas pela ST.

  (...)

  Para sustentar os dados das planilhas apresenta-se também nesse momento as notas fiscais de compra e venda que dão suporte aos dados utilizados (Doc. 06).

  (...)

  A margem do atacado foi de aproximadamente 7% do valor da mercadoria vendida considerando os impostos devidos, uma margem considerada natural, tendo em vista o grande volume que a operação representava.

  (...)

  Ademais, com relação ao IPI, se a operação fosse realizada nos moldes sugeridos pela Fazenda, importação realizada pelas Lojas Americanas e B2W, ter-se-ia a mesma tributação de IPI, já que a Destro Brasil, na condição de equiparada a estabelecimento industrial, recolheu corretamente o imposto, fato incontroverso nos autos, o que por si só já demonstra que não existe qualquer planejamento tributário com intuito de evasão fiscal.

- INCONGRUÊNCIA NA ARGUMENTAÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO E DOS ELEMENTOS INEXISTENTES

  Já com relação ao tempo médio que serviu de fundamentação para justificar uma destinação prévia da mercadoria, cumpre registrar que as

DOCUMENTO VALIDADO

saídas desses produtos, muitas vezes, se deram, inclusive, em momento posterior ao autuado.

Tal fato pode se comprovar da mesma planilha apresentada no tópico anterior (Arquivo não paginável), onde é possível verificar nos exemplos relacionados que muitas mercadorias demoraram mais de 30 dias para ser revendidas e em outras situações ainda se encontravam em estoque.

(...)

Outro ponto importante, a Impugnante também NÃO remeteu 100% das suas mercadorias exclusivamente às Lojas Americanas e B2W, como erroneamente afirma a Autoridade Fiscal.

Isso por que, restou comprovado em resposta à fiscalização juntada às fls. 4727, e documentação correlata às fls. 4729/4732, que no período autuado, ocorreu a venda de mercadorias importadas pela ST a empresas que não as integrantes do Grupo Lasa.

- DA CONSUNÇÃO DA MULTA APLICADA

  A exigência da penalidade em comento é, todavia, descabida. Assim é, precisamente, porquanto a conduta infracional subjacente à multa combatida corresponde a simples "conduta-meio", que serviu ao aperfeiçoamento do suposto "delito-fim" penalizado com a multa de 100% do valor da operação, em decorrência da conversão da pena de perdimento.

- DO CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA APLICADA

  Assim, diante da nítida configuração do confisco e o desrespeito ao direito de propriedade da ora Impugnante, a multa aplicada de 10% (dez por cento) do valor da operação deve ser reduzida a patamares razoáveis, tendo em vista que não há impedimento algum, no ordenamento jurídico.

- VERDADE MATERIAL

  O processo administrativo fiscal deve ser pautado com base na verdade material e, portanto, a fiscalização pode e deve buscar todos os elementos que possam influir no seu convencimento e efetuar o cotejo de todos eles, com a finalidade de apurar a regularidade das operações, caso contrário o procedimento fiscalizatório poderá incorrer em equívocos que por diversas vezes são maléficos aos contribuintes.

Em 10/06/2020, tendo em vista dúvidas quanto aos fatos analisados no presente caso, o Julgamento foi convertido em diligência, através da Resolução 12-001.405, para que a autoridade fiscal elucidasse as seguintes questões:

DILIGÊNCIA

1) O fato gerador da multa aplicada incide individualizadamente sobre cada operação de importação em que houve a cessão de nome com vistas ao

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

acobertamento do real interveniente na importação. Não foi localizada no processo planilha demonstrando a destinação final das mercadorias, conforme alegado de forma genérica pelo fisco no TVF. Assim, deve ser acostada aos autos planilha contendo as importações autuadas, seus valores, suas respectivas mercadorias e seus documentos fiscais (NF-e) de entrada/saída indicando os movimentos até o destinatário final (grupo LASA ou ORSILOG, se for o caso);

2) Haja vista dúvida quanto ao tempo médio de permanência das mercadorias na DESTRO, apresentar planilha demonstrando, com base nas datas dos documentos fiscais (NF-e) relacionados às importações em questão, o tempo de permanência destas nos depósitos da DESTRO;

3) Haja vista dúvida quanto ao lucro e o montante de IPI destacado nas operações, apresentar planilha informando, com relação às mercadorias objeto das importações da autuação de infração, a margem de lucro e o montante de IPI destacado por operação de saída na DESTRO;

4) Com relação as importações elencadas na autuação de infração, correlacionar o montante de IPI creditado nas entradas da DESTRO com o destacado nas respectivas saídas.

5) Para o período em questão (07/2015 a 12/2016), informar o percentual correspondente ao volume financeiro das operações em questão diante do volume financeiro total das operações da DESTRO;

6) Informar se existem outros clientes da DESTRO que não o grupo LASA, conforme alega a Impugnante;

7) Com relação às operações de importação em questão, apresentar planilha demonstrando quais continham a DESTRO como encomendante e tiveram suas mercadorias destinadas a ORSILOG.

8) Informar se houve indicação de Purchase Order vinculando importação e saídas para o grupo LASA ou para ORSILOG em todas as operações constantes da autuação de infração. Informar, também, se essa mesma indicação era registrada nas outras saídas da DESTRO para clientes diversos do grupo LASA.

Em relatório de diligência, a autoridade fiscal lançadora discorreu de forma extensa SOMENTE sobre questões de DIREITO que não eram objeto da diligência, respondendo vários dos tópicos demandados com apresentação de inúmeras citações jurídicas e princípios constitucionais, mas nada concreto sobre os fatos demandados. O que ensejou retorno a unidade de origem para manifestação clara sobre as questões objeto da diligência.

Em seu segundo relatório de diligência a autoridade fiscal informou como segue literalmente:

> As planilhas de rastreamento das mercadorias não haviam sido aqui juntadas, porque o método aqui adotado visou caracterizar a atuação em

> conjunto das cinco empresas. Aquelas planilhas foram, por outro lado, juntadas aos processos de lançamento da penalidade aplicada aos reais adquirentes (LASA e B2W).
>
> (...)
>
> ...considerando a necessidade da diligência, ora são juntadas neste processo as planilhas de rastreamento que deram origem ao cálculo da multa prevista no art. 23, V, §§1º e 3º, do Decreto-lei nº 1455/76, (...)
>
> B1 ..... emitente DESTRO BRASIL, destinatário LASA;
>
> B2 ..... emitente DESTRO BRASIL, destinatário B2W;
>
> (...)
>
> Nessa etapa, foi possível verificar que cada pedido ('PURCHASE ORDER') é tratado como uma operação, sendo possível rastreá-lo desde ST até o destinatário final, LASA ou B2W.
>
> (...)
>
> Quanto à questão acerca do IPI, já foi esmiuçadamente esclarecida na resposta de fls. 9323/9346: assim como não é necessário comprovar a contaminação da pessoa para dela exigir medidas de prevenção às doenças, não é necessário lançar-se o IPI para comprovar o prejuízo havido, com a fraude aduaneira, ao controle daquele imposto.

Cientificada do relatório de diligência a autuada se manifestou da seguinte forma sobre as planilhas e elementos apresentados:

(i) O fato de algumas mercadorias importadas no período autuado ser de propriedade do grupo LASA não enseja a conclusão de que a Requerente praticou infração com intuito de ocultar os reais adquirentes das mercadorias. Não há qualquer prova – até porque ela não existe – no sentido de que haveria alguma restrição para a comercialização dos produtos por parte da ST Importações e pela Requerente também.

(ii) O Purchase Order, gerado pela ST Importações, é utilizado nos registros contábeis da Requerente unicamente para fins de controle de estoque. Mesmo nas vendas para outros clientes que não o grupo LASA, esse mesmo número é indicado – ou seja, o PO não se confunde com o número do pedido de compra formulado pelos seus clientes. Dito de outro modo, todos os produtos importados pela Requerente foram registrados contabilmente como venda "LASA" e tal nomenclatura possui apenas o condão de viabilizar o controle negocial da operação. Tanto é assim que em diversas situações nas quais houve o registro do produto como "LASA" na contabilidade da Requerente, a venda efetivamente realizada foi para um terceiro, que não guarda qualquer relação com o contexto DESTRO/LASA/B2W.

DOCUMENTO VALIDADO

(iii) O fato de a Requerente praticar operações comerciais junto às empresas Lojas Americanas e B2W Companhia Digital não faz de sua operação fraudulenta, tampouco o faz o fato de receber pagamentos volumosos das referidas empresas. Tal constatação nada mais é que reflexo dessas serem justamente suas clientes. Qualquer operador comercial depende do pagamento de seus clientes para arcar débitos com fornecedores.

(iv) O mesmo racional vale para a constatação de que a Requerente revende "maciçamente" livros importados para a B2W. Qual a irregularidade? Os ditos indícios, por conseguinte, são somente construções práticas da realidade empresarial.

(v) Não procede a alegação de que a Requerente é um armazém logístico!! Trata-se de empresa que atua no mercado atacadista, possui cerca de 820 funcionários e seu faturamento supera R$1 bilhão/ano. Além disso, todas as atividades por ela desempenhadas (compra e revenda) são inequivocamente típicas de uma empresa que atua no comércio atacadista, não guardando qualquer relação com a atividade de um simples armazém. O papel da Requerente no modelo negocial em comento, conforme exposto inclusive no item anterior, vai muito além de um simples estoque de mercadoria.

(vi) O princípio da eficiência invocado pela d. Fiscalização pode esbarrar no princípio constitucional da ampla defesa, do contraditório e da segurança jurídica. Muito menos pode a administração pública utilizar-se de tal postulado para escolher metodologia descolada da legislação pertinente, como ocorreu (todas as conclusões partiram da análise do negócio do ponto de vista comercial!?). A lei exige prova de fraude e ela não foi feita, mesmo após a diligência determinada por esta Delegacia de Julgamento. E veja-se que a planilha de rastreamento ora apresentada pela d. Fiscalização não é hábil a suprir tal falha, até porque somente comprova de maneira cabal que o bem jurídico tutelado pela legislação aduaneira não foi em momento algum violado.

(vii) Os fundamentos apresentados pela Requerente na sua Impugnação foram acompanhados do devido acervo probatório, o qual comprova a sua idoneidade, o propósito negocial do modelo adotado e a inexistência de qualquer dano ao Erário. Ou seja, as provas apresentadas pela Requerente derrubam qualquer tentativa de caracterização por parte da d. Fiscalização que, por sua vez, mesmo com a diligência realizada, não saiu do campo das alegações/presunções.

Este é o relatório.

Cientificada do Auto de Infração, a DESTRO apresentou a devida impugnação que foi julgada improcedente pela DRJ, conforme podemos ver no Acórdão 107-014.101 - 4ª TURMA DA DRJ07 (e-fls. 26557 a 26603), prolatado em 17/12/2021, que contou com a seguinte ementa:

DOCUMENTO VALIDADO

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

O procedimento de fiscalização é inquisitorial. O contribuinte exerce seu direito de contraditório e ampla defesa no processo administrativo fiscal. Carece de fundamento legal a alegação de nulidade de auto de infração se estiverem acostados aos autos do processo administrativo fiscal todos elementos e provas necessários a apuração e controle da constituição do crédito tributário.

PROVA EMPRESTADA. ADMISSIBILIDADE.

É lícito ao fisco federal valer-se de informações e provas colhidas legalmente por outras autoridades, sejam administrativas ou judiciais, desde que estas guardem pertinência com os fatos cuja prova se pretenda oferecer.

SIMULAÇÃO. PROVA INDIRETA. FORÇA PROBANTE DOS INDÍCIOS.

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

NATUREZA CONFISCATÓRIA, DESPROPORCIONALIDADE E AUSÊNCIA DE RAZOABILIDADE.

Existe uma presunção de legitimidade das leis, não competindo as cortes administrativas fazer juízo de sua constitucionalidade.

Cessão de nome. Ocultação do verdadeiro interessado nas importações, mediante o uso de interposta pessoa.

A infração "cessão de nome na importação" decorre da prática efetiva de interposição fraudulenta de terceiros. A conduta tipificada do importador de ostensivo é “ceder o nome” agindo em descompasso com à higidez do Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada da decisão da DRJ em 13/01/2022 (ver Termo de Ciência por Abertura de Mensagem na e-fl. 26641), a DESTRO interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 26645 a 26702) em 14/02/2022 (ver Termo de Solicitação de Juntada na e-fl. 26643), onde apresenta os seguintes argumentos:

(a) que o Recurso Voluntário é tempestivo;

DOCUMENTO VALIDADO

(b) que o Auto de Infração é nulo, em razão da configuração do *bis in idem* com o processo nº 15444.720211/2021-53 e nº 15444.720212/2021-06;

(c) que o auto de Infração é nulo, em razão de ausência da devida fundamentação, o que configura cerceamento de defesa;

(d) que trabalha em um contexto fático de importação por encomenda, onde atua como encomendante;

(e) que a Nota COANA 76/2020 e a Solução de Consulta COSIT 158/2021 legitimam as operações autuadas e possuem poder vinculante no âmbito da RFB;

(f) que há substância econômica e propósito comercial da ST Importações e da Destro Brasil;

(g) que são inaplicáveis os argumentos baseados nas operações de empresa diversa da Recorrente;

(h) que possui capacidade e autonomia estrutural;

(i) que possui capacidade e idoneidade financeira;

(j) que possui capacidade empresarial;

(k) que a indicação dos códigos de *Purchase Orders* nos campos correspondentes às informações complementares das notas fiscais não demonstra que as operações de importação estavam, desde o início, vinculadas às Lojas Americanas;

(l) que todas as negociações apresentadas à fiscalização decorrem da livre iniciativa e autonomia privada das partes envolvidas, sendo claramente fruto de um modelo de negócio rentável apresentado sem qualquer infringência à legislação;

(m) que a argumentação do Auto de Infração é incongruente, podendo ali ser observada a inexistência de elementos e/ou a presença de elementos não aplicáveis; e

(n) que não existe dano ao Erário.

Em 22/02/2022 a Recorrente atravessa nos autos a Petição de e-fls. 26743 a 6754, onde noticia a lavratura de Autos de Infração com cobrança de IPI em face das empresas do grupo LASA e a publicação da Solução de Consulta COSIT nº 158, de 2021.

A PGFN apresentou nos autos as Contrarrazões de e-fls. 26793 a 26813, onde defendeu:

(a) que a preliminar de *bis in idem* cuida de questão meritória;

(b) que a segunda preliminar trazida pela Recorrente se trata de argumento de mérito, e não de questão relacionada a cerceamento de defesa;

DOCUMENTO VALIDADO

(c) que há precedentes do CARF sobre a interposição fraudulenta do grupo LASA que são favoráveis à PGFN;

(d) que há elementos no processo que caracterizam a fraude da Recorrente;

(e) que há identidade quantitativa e qualitativa das mercadorias importadas por ST Importações e das mercadorias revendidas por DESTRO e QSM às empresas LOJAS AMERICANAS e B2W;

(f) que há um prazo exíguo a separar a data de emissão da NF-e de Saída das mercadorias nacionalizadas da ST Importações Ltda. da data de emissão da NF-e dessas mesmas mercadorias para LOJAS AMERICANAS ou B2W;

(g) que a composição qualitativa e quantitativa das NF-e emitidas que são fracionadas em várias (NF) a partir de uma DI indicam igualmente a destinação prévia das mercadorias aos reais adquirentes;

(h) que o perfil das importações sinaliza que ST Importações opera quase que exclusivamente para o esquema ora em análise;

(i) que o transporte das mercadorias e a manutenção dos lacres apostos são outros elementos a corroborar a destinação da importação;

(j) que a B2W e as LOJAS AMERICANAS são detentoras de diversas marcas que eram importadas por meio do esquema indicado;

(k) que não há o alegado *bis in idem*;

(l) que o CARF não se vincula aos atos da RFB;

(m) que a Nota COANA 76/2020 e a Solução de Consulta COSIT 158/2021 em nada interferem na análise do caso do Grupo LASA;

(n) que a multa por cessão de nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários é prevista nas regras aduaneiras como fato ensejador de penalidades pecuniárias e surgiu para substituir a declaração de inaptidão do CNPJ de sociedades empresariais inidôneas; e

(o) que a atividade ilícita consiste na mera cessão de nome para acobertar reais intervenientes, sem qualquer exigência de comprovação de benefício econômico ao cedente ou ao cessionário.

Em 20/02/2025 a Recorrente apresenta nova Petição (e-fls. 26818 a 26819) nos autos para noticiar que foi definitivamente reconhecida no processo nº 10074.720242/2016-89 a inexistência de provas cabais que sustentassem a tese da interposição fraudulenta, além de reforçar que a responsabilidade probatória é do Fisco, que deve demonstrar de forma inequívoca a ocorrência de fraude ou simulação nas operações analisadas, e para requerer a aplicação do mesmo entendimento chancelado pela CSRF ao presente processo.

DOCUMENTO VALIDADO

Após, os autos foram distribuídos para minha relatoria.

Por fim, após a inclusão do processo em pauta de julgamento, a Recorrente junta aos autos, em 15/05/2026, uma derradeira petição, onde defende (i) a "*impossibilidade de reconhecimento da prejudicialidade externa em processos correlatos de interposição fraudulenta e cessão de nome, especificamente para o presente caso*", (ii) a ocorrência de prescrição intercorrente, (iii) "*a consideração do Acórdão nº 3402-012.803 no presente julgamento*" e (iv) a ausência de fraude, simulação ou ocultação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual dele se toma conhecimento.

Dos limites da lide

Embora o Relatório de Fiscalização de e-fls. 166 a 285 tenha analisado, em conjunto, cinco empresas (ST Importações Ltda, Destro Brasil Distribuição Ltda, QSM Distribuidora e Logística Ltda, Lojas Americanas SA e B2W Companhia Digital) cujas operações de importação eram feitas de forma concatenada, e tenha, a partir dessa análise, apontado para diversas infrações resultantes, o presente processo está restrito à infração relacionada à cessão de nome "*para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiário*", prevista no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007.

A Fiscalização, sem questionar o papel de importador por encomenda assumido pela ST nas declarações de importação que se encontram sob análise no presente processo, acusou a Destro, que figurou como encomendante nessas declarações de importação, de ceder seu nome para a Lojas Americanas e para a B2W.

Assim, a questão de mérito a ser respondida por este Colegiado é se, nas declarações de importação que aqui se encontram sob litígio, declaradas na modalidade por encomenda, o real encomendante é a DESTRO, como afirma a Recorrente, ou a Lojas Americanas / B2W, como acusa a Fiscalização.

Para além disso, a Recorrente trouxe, em voluntário, duas preliminares de nulidade do Auto de Infração que merecem a atenção do Colegiado.

Por fim, é de referir que a Recorrente apresentou uma petição em 15/05/2026 onde, entre outros temas, suscita a preliminar de prescrição intercorrente, matéria essa que pode e deve ser conhecida de ofício pelo Colegiado.

DOCUMENTO VALIDADO

Quanto às demais matérias trazidas nessa petição apresentada em 15/05/2026 e naquelas apresentadas em 22/02/2022 e em 20/02/2025, é preciso referir que elas não obrigam uma manifestação expressa deste Colegiado, em que pese possam ser consideradas na análise a ser desenvolvida neste voto.

Esses, pois, são os pontos a serem enfrentados por este Colegiado no presente julgamento.

Da prescrição intercorrente

Como referido, a Recorrente sustenta, em sua petição atravessada no dia 15/05/2026, a ocorrência da prescrição intercorrente no presente processo, uma vez que, para ela, a infração de interposição fraudulenta de terceiros teria natureza não tributária.

Além disso, o processo se encontra pendente de julgamento ou despacho há mais de quatro anos, mais especificamente desde o dia 12/04/2022, data de apresentação das Contrarrazões da PGFN, o que ultrapassa o prazo previsto no § 1º do art. 1º da Lei nº 9.873, de 1999, e que, portanto, poderia caracterizar a prescrição intercorrente, caso a norma descumprida tivesse, de fato, natureza não tributária.

Mas entendo que a razão não socorre a Recorrente nesse ponto, uma vez que, para mim, a situação enfrentada nos autos não está sujeita à prescrição intercorrente.

E os fundamentos que me levam a essa conclusão precisam ser buscados no julgamento dos REsp 2.147.578/SP e 2.147.583/SP (Tema 1.293/STJ), realizado na sistemática dos recursos repetitivos, onde foram firmadas as seguintes teses:

> 1. Incide a prescrição intercorrente prevista no art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/1999 quando paralisado o processo administrativo de apuração de infrações aduaneiras, de natureza não tributária, por mais de 3 anos.
>
> 2. A natureza jurídica do crédito correspondente à sanção pela infração à legislação aduaneira é de direito administrativo (não tributário) se a norma infringida visa primordialmente ao controle do trânsito internacional de mercadorias ou à regularidade do serviço aduaneiro, ainda que, reflexamente, possa colaborar para a fiscalização do recolhimento dos tributos incidentes sobre a operação.
>
> 3. Não incidirá o art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/99 apenas se a obrigação descumprida, conquanto inserida em ambiente aduaneiro, destinava-se direta e imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre o negócio jurídico realizado.

Olhando para as teses firmadas pelo STJ sob esse Tema 1.293, vemos que a prescrição intercorrente prevista no § 1º do art. 1º da Lei nº 9.873, de 1999, incide quando paralisado o processo administrativo de apuração de infrações aduaneiras, de natureza não tributária, por mais de 3 anos, sendo que, para o STJ, a natureza jurídica do crédito correspondente à sanção pela infração à legislação aduaneira é de direito administrativo (não

DOCUMENTO VALIDADO

tributário) se a norma infringida visa primordialmente ao controle do trânsito internacional de mercadorias ou à regularidade do serviço aduaneiro, ainda que, reflexamente, possa colaborar para a fiscalização do recolhimento dos tributos incidentes sobre a operação.

Nos termos do que decidido pelo STJ, só não incide o § 1º do art. 1º da Lei nº 9.873, de 1999, se a obrigação descumprida, conquanto inserida em ambiente aduaneiro, destinava-se direta e imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre o negócio jurídico realizado.

Daí já podemos tirar algumas lições importantes.

A primeira delas é que o critério legal que deve ser observado para fins de aplicação da prescrição intercorrente não é a natureza jurídica da sanção aplicada, mas sim a natureza jurídica da norma de conduta violada, ensejadora da sanção. Isso está expresso nas ementas dos REsp 2.147.578/SP e 2.147.583/SP, afetos ao Tema 1.293 do STJ:

> 3. É a natureza jurídica da norma de conduta violada o critério legal que deve ser observado para dizer se tal ou qual infração à lei deve ou não obediência aos ditames da Lei 9.873/99, e não o procedimento que tenha sido escolhido pelo legislador para se promover a apuração ou constituição definitiva do crédito correspondente à sanção pela infração praticada. O procedimento, seja ele qual for, não tem aptidão para alterar a natureza das coisas, de modo que as infrações de normas de natureza administrativa não se convertem em infrações tributárias apenas pelo fato de o legislador ter estabelecido, por opção política, que aquelas serão apuradas segundo processo ou procedimento ordinariamente aplicado para estas.

E é lógico que seja assim. A sanção a ser aplicada pelo descumprimento de uma norma de conduta é definida pelo legislador a partir do contexto social, político, econômico, cultural etc. vivenciado à época da elaboração da norma, e pode ter diferentes objetivos, como o de punir o infrator, o de fazer cessar o dano, o de reparar o dano causado, o de gerar um exemplo para desincentivar o descumprimento por outras pessoas, entre outras hipóteses.

Sendo uma prerrogativa do legislador, a sanção a ser aplicada não revela muito e não guarda, necessariamente, relação com o bem tutelado pela norma violada.

Qualquer tipo de sanção, seja multa, penalidade de perdimento ou sanção restritiva de direitos, pode ter por objetivo a punição do infrator, a cessação de dano, a reparação de dano causado ou o desincentivo para o descumprimento futuro de uma norma de conduta. E a escolha por uma ou outra sanção não altera a natureza jurídica da norma de conduta violada.

Por isso não me parece correto que possamos atribuir de plano, para efeitos de aplicação da prescrição intercorrente de que trata o § 1º do art. 1º da Lei nº 9.873, de 1999, uma natureza administrativa, por exemplo, à penalidade de perdimento. É preciso que identifiquemos, caso a caso, o bem jurídico tutelado para que possamos, a partir daí, definir a natureza jurídica da norma de conduta violada.

DOCUMENTO VALIDADO

A segunda lição que podemos tirar da decisão do STJ no Tema 1.293 diz respeito à dicotomia que lá foi estabelecida.

Ao contrário do que muitos vem defendendo, o STJ não estabeleceu uma oposição entre a natureza tributária e a natureza aduaneira da norma de conduta violada. E nem poderia fazer isso, uma vez que esses não são conceitos excludentes.

Ricardo Xavier Basaldúa, em sua obra intitulada *Introducción al derecho aduaneiro: concepto y contenido*, nos ensina que o papel das aduanas está centrado no controle aduaneiro que elas devem exercer sobre o fluxo de mercadorias, na importação e na exportação, e que esse controle visa, basicamente, garantir o cumprimento de duas dimensões essenciais por parte dos importadores/exportadores: que os tributos incidentes sobre as operações de comércio exterior sejam devidamente recolhidos e que as restrições e proibições ao fluxo de mercadorias estabelecidas pelos Estados Nacionais sejam observadas e respeitadas.

Ou seja, quando olhamos para o universo aduaneiro podemos identificar uma grande fatia que está relacionada com questões tributárias, assim como podemos identificar uma grande fatia que não está relacionada com essas questões, sejam elas principais ou acessórias, mas sim com outras questões ditas administrativas, como, por exemplo, restrições ao fluxo de mercadorias, na importação e na exportação, impostas pela legislação aduaneira.

E a decisão do STJ no Tema 1.293 não contraria essa lógica. Pelo contrário, ela reforça esse entendimento quando estabelece a dicotomia, não entre natureza tributária e natureza aduaneira da norma de conduta violada, mas sim entre natureza tributária e natureza não tributária (natureza administrativa) dessa norma, associando a natureza não tributária ao controle do trânsito internacional de mercadorias ou à regularidade do serviço aduaneiro (ainda que, reflexamente, possa colaborar para a fiscalização do recolhimento dos tributos incidentes sobre a operação) e a natureza tributária à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre o negócio jurídico realizado (direta e imediatamente).

A partir daí não é difícil concluirmos que todas as normas de conduta dispostas na legislação aduaneira têm natureza aduaneira, mas somente aquelas que buscam garantir o controle do trânsito internacional de mercadorias ou a regularidade do serviço aduaneiro têm natureza administrativa (não tributária) e, portanto, são capazes de atrair a aplicação da prescrição intercorrente.

E essa é a terceira lição que podemos extrair do que foi decidido pelo STJ no Tema repetitivo 1.293: para que possamos concluir que a norma de conduta violada possui natureza não tributária (natureza administrativa), é preciso que essa norma infringida tenha por objetivo tutelar o controle do trânsito internacional de mercadorias ou a regularidade do serviço aduaneiro.

> 2. A natureza jurídica do crédito correspondente à sanção pela infração à legislação aduaneira é de direito administrativo (não tributário) se a norma infringida visa primordialmente ao controle do trânsito internacional de mercadorias ou à regularidade do serviço aduaneiro, ainda que, reflexamente,

DOCUMENTO VALIDADO

> possa colaborar para a fiscalização do recolhimento dos tributos incidentes sobre a operação.

Embora o STJ não tenha aprofundado a discussão para definir o que caberia dentro da expressão "controle do trânsito internacional de mercadorias" ou da expressão "regularidade do serviço aduaneiro", nos parece que a primeira (controle do trânsito internacional de mercadorias) está relacionada com uma das dimensões do controle aduaneiro propostas por Ricardo Xavier Basaldúa, qual seja, o controle aduaneiro exercido pela aduana com o objetivo de garantir que as restrições e proibições ao fluxo de mercadorias sejam observadas e respeitadas.

Quanto à segunda expressão (regularidade do serviço aduaneiro), a leitura atenta do Capítulo III do Título III do Livro VII do Decreto nº 6.759, de 2009 (Regulamento Aduaneiro), que trata das atividades relacionadas aos serviços aduaneiros, nos revela que os serviços aduaneiros são aqueles serviços auxiliares necessários para que as operações de comércio exterior possam ocorrer, praticados não pela Administração Aduaneira, mas sim por terceiros, que, dentre outras atividades, envolvem: (i) a preparação, entrada e acompanhamento da tramitação e apresentação de documentos relativos ao despacho aduaneiro; (ii) a subscrição de documentos relativos ao despacho aduaneiro, inclusive termos de responsabilidade; (iii) a ciência e recebimento de intimações, de notificações, de autos de infração, de despachos, de decisões e de outros atos e termos processuais relacionados com o procedimento de despacho aduaneiro; (iv) o acompanhamento da verificação da mercadoria na conferência aduaneira, inclusive da retirada de amostras para assistência técnica e perícia; (v) o recebimento de mercadorias desembaraçadas; (vi) o transporte de mercadorias; (vii) a consolidação/desconsolidação de cargas; (viii) a realização de perícia; e (ix) a guarda de mercadoria sujeita ao controle aduaneiro.

Quem geralmente exerce essas atividades são terceiros contratados para esse fim, como o despachante aduaneiro, o transportador, o operador de transporte multimodal, o agente de cargas, o depositário, o perito etc.

Esses são os pontos, então, que devem ser observados para que possamos concluir pela natureza não tributária da norma de conduta violada.

Mas o STJ foi além e decidiu esclarecer, também, o que caracteriza a natureza tributária da norma de conduta violada para fins de que não seja aplicada a prescrição intercorrente. Disse o STJ que a norma de conduta violada tem natureza tributária quando se destina "*direta e imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre o negócio jurídico realizado*".

> 3. Não incidirá o art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/99 apenas se a obrigação descumprida, conquanto inserida em ambiente aduaneiro, destinava-se direta e imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre o negócio jurídico realizado.

Embora o que disse o STJ nessa terceira tese firmada pelo Tema 1.293 seja quase óbvio (que a aplicação de sanção pelo descumprimento de obrigação tributária no âmbito

DOCUMENTO VALIDADO

aduaneiro, inclusive acessória, não atrai a incidência da prescrição intercorrente prevista no § 1º do art. 1º da Lei nº 9.873, de 1999), há ali um reconhecimento de extrema relevância: a existência de obrigações tributárias acessórias no âmbito da legislação aduaneira.

Observe-se que essa terceira tese firmada pelo STJ utiliza os mesmos termos usados pelo CTN em seu art. 113, quando define o que são obrigações tributárias acessórias: "arrecadação" e "fiscalização dos tributos".

> Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.
>
> § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.
>
> **§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interêsse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.**
>
> § 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Dito isso, podemos sistematizar a busca pela natureza jurídica da norma de conduta violada da seguinte forma: (i) se a norma infringida tiver por objetivo tutelar o controle do trânsito internacional de mercadorias ou a regularidade do serviço aduaneiro, ela terá natureza não tributária (natureza administrativa) e a penalidade aplicada, seja ela qual for, estará sujeita à prescrição intercorrente; e (ii) se a norma de conduta puder ser enquadrada como uma obrigação tributária, principal ou acessória, ela terá natureza tributária, não estando a penalidade aplicada sujeita à prescrição intercorrente.

Estabelecidas essas premissas, absolutamente necessárias para o enfrentamento dos casos concretos, passemos a analisar a natureza da norma de conduta violada que ensejou a aplicação, no presente processo, da multa de 10% sobre o valor da operação, prevista no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007.

> Art. 33. A pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R$ 5.000,00 (cinco mil reais).
>
> Parágrafo único. À hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Partindo das premissas já estabelecidas acima, não é difícil perceber que a norma de conduta que deve ser considerada para a definição de sua natureza jurídica, se tributária ou não tributária (administrativa), é a proibição de cessão de nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou

DOCUMENTO VALIDADO

beneficiários, ou, dito de outra forma, a obrigação de que os sujeitos envolvidos em uma operação de comércio exterior sejam revelados para a RFB.

E essa obrigação, com todas as vênias a quem pensa o contrário, não tem uma natureza administrativa (natureza não tributária).

A uma, porque não há qualquer vinculação que possa ser feita entre a informação relativa aos sujeitos envolvidos em uma operação de comércio exterior (norma de conduta violada no presente processo) e o "controle do trânsito internacional de mercadorias", realizado para garantir a observância e o cumprimento das restrições e proibições impostas pela legislação aduaneira.

Além do fato de que os instrumentos adequados de que dispomos para a realização desse controle são as chamadas licenças de importação que, regra geral, têm seu foco na mercadoria, e não na pessoa importadora (há exceções para determinadas mercadorias sensíveis), é preciso ainda referir que a publicação da norma que pune a cessão de nome teve por objetivo afastar a "morte jurídica" da empresa (declaração de inaptidão), instrumento tributário previsto no art. 81 da Lei nº 9.430, de 1996, quando essa cessão de nome não impede o conhecimento da pessoa ocultada, sem deixar a empresa sem punição.

Esse objetivo está expresso no parágrafo único do art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, que diz que à hipótese prevista no caput não se aplica o disposto no art. 81 da Lei nº 9.430, de 1996.

Observe-se, inclusive, que o art. 81 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 14.195, de 2021, trata, com um texto muito parecido, da mesma conduta que aqui discutimos, aplicável para as operações realizadas no mercado interno, e não há qualquer questionamento quanto à sua natureza, se tributária ou não tributária.

> Art. 81. As inscrições no CNPJ serão declaradas inaptas, nos termos e nas condições definidos pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, quando a pessoa jurídica:
>
> ...
>
> IV - realizar operações de terceiros, com intuito de acobertar seus reais beneficiários;

A duas, porque essas informações relativas aos sujeitos envolvidos em operações de comércio exterior também não estão relacionadas com a "regularidade do serviço aduaneiro" (lembrando que, quando falamos em serviços aduaneiros, estamos falando de serviços auxiliares, praticados por terceiros, necessários para que as operações de comércio exterior possam ocorrer).

Embora o preenchimento e a apresentação da declaração de importação sejam, de fato, serviços aduaneiros (executados normalmente por despachantes), o erro no preenchimento das informações, dentre os quais se incluem aquelas relativas ao sujeito passivo, ao real comprador, ao real vendedor e ao responsável pela operação, regra geral não compromete a

DOCUMENTO VALIDADO

regularidade do serviço aduaneiro prestado (exceção feita quando o despachante, de forma dolosa e sem o conhecimento do importador, insere uma informação falsa na declaração de importação), mas sim a regularidade da importação.

Então, se a norma de conduta violada (proibição de ceder o nome – obrigação de revelar os sujeitos envolvidos com a operação de comércio exterior) não se presta a garantir o controle do trânsito Internacional e nem a regularidade do serviço aduaneiro, nos parece seguro afirmar, em um primeiro momento, que a natureza jurídica dessa norma, segundo os critérios estabelecidos pelo STJ, não é administrativa (não tributária).

A partir dessa constatação, a pergunta que fica é se a natureza jurídica dessa norma é tributária. E, para mim, a resposta a esse questionamento é que sim.

Ao contrário do que muitos afirmam, a finalidade da legislação aduaneira ao definir as infrações relacionadas com a interposição fraudulenta, inclusive a multa por cessão de nome aqui discutida, não está dissociada da questão tributária.

Havia um objetivo específico quando da publicação das normas relativas ao programa da RFB que ficou conhecido como combate à interposição fraudulenta: garantir que aqueles que eventualmente fossem chamados a responder pelos créditos constituídos (tributos e/ou penalidades) em razão da operação de comércio exterior realizada tivessem capacidade econômica e financeira para tanto.

Isso porque, à época da publicação dessas normas, havia muitas empresas "laranjas" que atuavam no comércio exterior brasileiro sem qualquer capacidade econômica e financeira (sem contar as empresas "fantasmas").

Rosaldo Trevisan aborda esse ponto em seu livro intitulado *O imposto de importação e o direito aduaneiro internacional* (p. 379, nota de rodapé 167, parte final), publicado no ano de 2017, e nos explica que o que preocupava o Poder Executivo e motivou a construção jurídica que se seguiu era a incapacidade financeira de as empresas que estavam operando no comércio exterior responderem tributariamente por eventuais exigências após a liberação das mercadorias:

> O que não narra expressamente a RFB, na nota, mas que era, efetivamente, uma preocupação sua, à época – recorde-se, contemporânea à criação da construção jurídica sobre a "interposição fraudulenta", sobre a qual tratamos no tópico 5.2.4.3 –, era o fato de que, em grande parte, tais *trading companies* eram empresas sem patrimônio ou capacidade operacional, ou com patrimônio substancialmnente inferior ao valor de qualquer das operações que realizavam, e que, portanto, jamais teriam condições de saldar eventuais exigências tributárias efetuadas após a liberação das mercadorias. Muitas dessas empresas, como se comprovou depois, sequer existiam de fato, e eram criadas apenas para ocultar o real adquirente da mercadoria.

DOCUMENTO VALIDADO

Nesse mesmo sentido, a Exposição de Motivos da MP nº 66, de 2002, que foi convertida na Lei nº 10.637, de 2002, quando se refere ao art. 29, que estabelece uma presunção de operação por conta e ordem, o justifica pela necessidade de criação de instrumentos eficazes para o combate efetivo de **fraudes fiscais** praticadas em operações de comércio exterior:

> 18. O art. 29 pretende instituir presunção legal que caracterize operações por conta e ordem de terceiros, com o objetivo de criar instrumento mais eficaz para o combate efetivo de fraudes fiscais praticadas em operações de comércio exterior.

Para além disso, não há dúvidas de que a revelação das pessoas envolvidas nas operações de comércio exterior é essencial para que haja o preenchimento do elemento que corresponde ao critério pessoal da regra matriz de incidência tributária, assim como também não há dúvidas de que a prestação dessa informação na declaração de importação se amolda no conceito de obrigação tributária acessória estabelecido pelo § 2º do art. 113 do CTN.

Sem o conhecimento dessa informação, a pessoa que deveria ser responsabilizada pelo pagamento do tributo ou da penalidade não poderá ser alcançada pela RFB, caso haja algum lançamento após a entrada da mercadoria na economia nacional.

Diante disso, concluo que a multa de 10% sobre o valor da operação, prevista no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, aplicada em razão da cessão de nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento dos reais beneficiário, não está sujeita à prescrição intercorrente, uma vez que a norma de conduta violada que enseja a aplicação dessa multa possui natureza tributária.

Nego provimento na matéria.

Da nulidade do Auto de Infração – *bis in idem*

A Recorrente sustenta que a multa de 10% do valor da operação pela cessão de nome, discutida no presente processo e prevista no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, não pode coexistir com a multa substitutiva à penalidade de perdimento, aplicada em razão da ocultação do sujeito passivo nos processos nº 15444.720211/2021-53 e 15444.720212/2021-06 e prevista no art. 23, caput, inciso V, §§ 1º e 3º do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, por configurar um nítido *bis in idem*.

Sem razão a Recorrente.

O Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.749, de 2009), ao disciplinar a aplicação da multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, disse expressamente que a multa por cessão de nome não prejudica a aplicação da penalidade de perdimento.

> Art. 727. Aplica-se a multa de dez por cento do valor da operação à pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de

DOCUMENTO VALIDADO

> terceiros com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários (Lei nº 11.488, de 2007, art. 33, caput).
>
> § 1º A multa de que trata o caput não poderá ser inferior a R$ 5.000,00 (cinco mil reais) (Lei nº 11.488, de 2007, art. 33, caput).
>
> § 2º Entende-se por valor da operação aquele utilizado como base de cálculo do imposto de importação ou do imposto de exportação, de acordo com a legislação específica, para a operação em que tenha ocorrido o acobertamento.
>
> § 3º **A multa de que trata o caput não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias na importação ou na exportação**. (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010).

Para além disso, este CARF tem jurisprudência assentada, já de longa data, no sentido de que a penalidade de perdimento por ocultação do sujeito passivo, ou a sua substituição por multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, afeta materialmente a pessoa do ocultado e do ocultante, enquanto a multa por cessão de nome pune, tão somente, a conduta daquele que se presta a ocultar o real interveniente na operação de comércio exterior. E, por isso, as penalidades podem conviver.

É nesse sentido os acórdãos cujas ementas, a título de exemplo, vão a seguir reproduzidas:

> **ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS**
>
> Data do fato gerador: 27/01/2012
>
> IMPORTAÇÃO. MULTA POR ACOBERTAMENTO DE INTERVENIENTE. MULTA SUBSTITUTIVA DO PERDIMENTO. BIS IN IDEM. INEXISTÊNCIA.
>
> A penalidade prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, por acobertamento de reais intervenientes ou beneficiários em operações de importação, não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias relativas à operação.
>
> (Acórdão 3401-003.289, de 24/01/2017. Processo 11829.720012/2013-60. Relatoria: Rosaldo Trevisan)

> **ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**
>
> Data do fato gerador: 09/12/2011
>
> MULTA SUBSTITUTIVA DO PERDIMENTO - ART. 23, V, §§ 1º E 3º, DL Nº 1.455/76. MULTA POR CESSÃO DE NOME EM OPERAÇÕES DE COMÉRCIO EXTERIOR - ART. 33, LEI Nº 11.488/2007. TUTELA DE BENS JURÍDICOS DISTINTOS. *BIS IN IDEN*. INEXISTÊNCIA.
>
> A aplicação da multa de 10% do valor da operação, por cessão do nome, nos termos do art. 33 da Lei nº 11.488/2007, não prejudica a aplicação da multa

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, pela conversão da pena de perdimento dos bens, prevista no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/76.

A multa do art. 33 da Lei nº 11.488/2007 substitui a pena não pecuniária de declaração de inaptidão, nos termos do parágrafo único do art. 81 da Lei n° 9.430/96, e não a pena de perdimento.

Portanto, caracterizam infrações que tutelam bens jurídicos distintos.

(Acórdão 3201-005.524, de 24/07/2019. Processo 15165.722670/2015-60. Relatoria: Paulo Roberto Duarte Moreira)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO (II)

Ano-calendário: 2011

NÃO OCORRÊNCIA DE BIS IN IDEM.

Em sede de interposição fraudulenta de terceiros, a pena de perdimento e a multa por cessão de nome não são sanções que se excluem, não se podendo falar em bis in idem

(Acórdão 3402-011.814, de 17/04/2024. Processo 10111.721466/2016-14. Relatoria: Jorge Luís Cabral)

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 30/04/2009

IMPORTAÇÃO. MULTA POR ACOBERTAMENTO DE INTERVENIENTE.. BIS IN IDEM. INEXISTÊNCIA.

A aplicação da pena de perdimento às mercadorias relativas à operação não prejudica a penalidade prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007 que tem por objetivo específico penalizar a pessoa jurídica que acoberta sob seu nome a operação de comércio exterior que é de fato de terceiros.

Assim, não há que se falar em bis in idem, pois nos termos do parágrafo 3º do art. 727 do Decreto nº 6.759/2009, ambas as penalidades coexistem regularmente no ordenamento jurídico.

(Acórdão 3002-002.844, de 12/06/2024. Processo 11042.000349/2009-18. Relatoria: Keli Campos de Lima)

Por fim, é preciso ainda referir que a Súmula CARF nº 155, para afastar a retroatividade benigna de que trata o art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN, esclareceu que a multa de 10% do valor da operação, prevista no art. 33 da Lei º 11.488, de 2007, não se confunde com a penalidade de perdimento por ocultação, prevista no inciso V do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976.

Súmula CARF nº 155

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em 03/09/2019

A multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/07 não se confunde com a pena de perdimento do art. 23, inciso V, do Decreto Lei nº 1.455/76, o que afasta a aplicação da retroatividade benigna definida no art. 106, II, "c", do Código Tributário Nacional.

Acórdãos Precedentes:

9303-007.706, 9303-007.560, 9303-004.905, 9303-006.001, 9303-004.714, 9303-006.510, 3201-003.647, 3202-003.057, 3102-002.316, 3401-004.474 e 3402-005.242.

(Vinculante, conforme Portaria ME nº 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020).

Diante de todo o exposto, é de se concluir que não caracteriza *bis in idem* a aplicação concomitante da multa prevista no art. 33 da Lei n° 11.488, de 2007, e da penalidade de perdimento, ou da multa substitutiva a ela, prevista no art. 23, caput, inciso V e §§ 1º e 3º do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, razão pela qual rejeito essa preliminar de nulidade suscitada pela Recorrente.

Da nulidade do Auto de Infração – cerceamento de defesa

A Recorrente traz em seu Recurso Voluntário uma segunda preliminar de nulidade do Auto de Infração, acusando ter tido seu direito de defesa cerceado em razão de uma inexistência da devida fundamentação.

Acusa a Recorrente que o Auto de Infração não lhe permitiu "*identificar a motivação e, consequentemente, as exatas infrações que ensejaram a sua lavratura*".

Para ela, o Relatório de Fiscalização "*concluiu pela existência de interposição fraudulenta na modalidade comprovada*" sem indicar a irregularidade verificada no modelo negocial praticado pela empresa e sem apontar qual seria o dano ao Erário produzido.

Sustenta que todas as alegações da Fiscalização "*giram em torno de presunções, o que é inadmissível em um cenário como o presente*".

Reclama que "*a situação dos autos fere frontalmente o princípio administrativo da motivação, o qual se refere à obrigatoriedade de os atos administrativos serem devidamente fundamentados, tanto em relação aos aspectos legais, quanto aos fatos a que se destinam*".

Refere os arts. 9º e 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, para afirmar que, "*ausentes no Auto de Infração quaisquer desses requisitos, a decretação de sua nulidade é medida que se impõe*".

Busca desfazer o trabalho da Fiscalização afirmando que "*nem todas as mercadorias importadas por encomenda com a ST Importações foi* (sic!) *objeto de revenda para as empresas do grupo LASA*", e que isso estaria comprovado pelos documentos exemplificativos juntados aos autos.

DOCUMENTO VALIDADO

E conclui dizendo ser "*evidente que a Recorrente não teve acesso aos elementos capazes e suficientes para compreender os motivos pelos quais lhe foi imputada a presente acusação, o que reclama, inevitavelmente, o reconhecimento da nulidade do Auto de Infração, por inobservância de seus requisitos essenciais*".

Mais uma vez, a razão não assiste a Recorrente.

Em que pese os reclames apresentados pela Recorrente para tentar demonstrar um suposto cerceamento de defesa se confundirem com o próprio mérito da discussão posta no presente processo, uma vez que intimamente ligados à questão probatória, não é possível corroborar a tese de que o Auto de Infração não permitiu a identificação da motivação que ensejou a sua lavratura.

A leitura atenta do Relatório de Fiscalização de e-fls. 166 a 285 deveria ser capaz de dissipar qualquer dúvida nesse sentido.

A sua introdução, por exemplo, já pavimenta o caminho que seria seguido pela Fiscalização ao longo do relatório. Ali é destacado que a LASA e a B2W seriam os reais encomendantes das mercadorias importadas pela ST Importações, e que essas empresas teriam sido ocultas nas declarações de importações registradas junto à RFB:

> ST Importações formalmente se apresenta como importadora por conta própria sob ordens de terceiros, quais sejam, Destro Brasil e QSM. A modalidade utilizada formalmente é a da importação por encomenda, onde um terceiro solicita serviços e esta, com meios próprios, realiza a importação, paga os tributos, e subsequentemente, repassa as mercadorias para a encomendante. ST Importações assim aparece como titular das DIs, e nomeia ora Destro Brasil, ora QSM Distribuidora, em campo próprio da DI, como encomendantes.
>
> Ocorre, no entanto, que a pessoa jurídica nomeada por ST Importações na DI na qualidade de encomendante, não ocupa faticamente esta posição na operação, ou seja, o desígnio de importar não se originava de Destro Brasil ou de QSM.
>
> Conforme veremos adiante, os encomendantes das mercadorias importadas por ST Importações são: LASA e B2W. Assim sendo, estas últimas deveriam necessariamente figurar no campo próprio da DI, e justamente esta inserção de informação que não corresponde à verdade é que propiciou a ocultação danosa à correta apuração de tributos sobre a operação.

Além disso, após uma longa análise das empresas envolvidas e das operações por elas realizadas, onde a Fiscalização declina a motivação para as conclusões que seriam alcançadas, é apresentada formalmente a acusação de cessão de nome praticada pela ora Recorrente:

> Conforme já demonstrado, a profunda inter-relação existente entre as empresas do Grupo LASA, que compartilham vários de seus administradores, bem como a dependência financeira de ST em relação ao grupo LASA, seja para quitar câmbio e tributos, seja para pagar todas as suas despesas operacionais e financeiras, torna inverossímil o desconhecimento, por parte de ST Importações, da

DOCUMENTO VALIDADO

> destinação final das mercadorias por ela importadas para as empresas B2W e LOJAS AMERICANAS ou de que estas eram as reais adquirentes das mercadorias.
>
> Tais observações demonstram a participação consciente da empresa DESTRO BRASIL. no esquema de interposição fraudulenta operado pelo grupo LASA visando especificamente a ocultação das empresas LOJAS AMERICANAS e B2W, devendo responder pela infração de "*cessão de nome para acobertar reais intervenientes ou beneficiários*".

Não há, portanto, a alegada falta de motivação no lançamento que deu origem ao presente processo, assim como não há qualquer vício concreto que possa ofender o disposto nos arts. 9º e 10 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Mas a Recorrente, quando questiona a qualidade das provas apresentadas pela Fiscalização, que, segundo ela, estariam restritas a presunções, parece direcionar sua inconformidade também para o que podemos chamar de falha de motivação.

E a falha de motivação, caso exista, não diz respeito à validade do Auto de Infração, mas sim se confunde com o próprio mérito do lançamento, matéria que será analisada mais adiante no presente voto.

Em outras palavras, se os motivos que levaram a Fiscalização a lavrar o Auto de Infração não se subsomem às normas que autorizam o lançamento, não estaremos diante de uma nulidade do ato, mas sim diante de uma insubsistência do Auto de Infração. E essa é uma matéria que, conforme já exposto, deverá ser vista quando do enfrentamento do mérito da discussão posta nos autos.

Quanto à reclamação apresentada pela Recorrente de que a Fiscalização teria concluído "*pela existência de interposição fraudulenta na modalidade comprovada*" sem indicar a irregularidade verificada no modelo negocial praticado pela empresa e sem apontar qual seria o dano ao Erário produzido, é preciso esclarecer que o Relatório de Fiscalização juntado ao presente processo analisa uma série de operações realizadas pelas cinco empresas ali listadas (ST, DESTRO, QSM, LASA e B2W), bem como as relações estabelecidas entre elas, que extrapolam a acusação formulada nos autos.

Em outras palavras, o Relatório de Fiscalização apresentado serviu de base para outras acusações formalizadas em outros processos, não havendo no presente processo uma acusação direta de interposição fraudulenta na modalidade comprovada, mas sim uma acusação de cessão de nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários.

Por isso, para o que importa no presente processo, é irrelevante qualquer discussão que envolva o dano ao Erário produzido pela conduta praticada pela Recorrente.

No que diz respeito ao argumento de que "*nem todas as mercadorias importadas por encomenda com a ST Importações foi* (sic!) *objeto de revenda para as empresas do grupo LASA*", e que isso estaria comprovado pelos documentos exemplificativos juntados aos autos, não

DOCUMENTO VALIDADO

ficou claro se a intenção da Recorrente era macular a base de cálculo utilizada pela Fiscalização para o cálculo da multa ou se a intenção era minar o lançamento como um todo.

Independentemente de qual era o objetivo, o argumento jogado sem qualquer referência impede a verificação de sua validade. Dizer que há comprovação nos autos de um processo de quase 27000 páginas sem referir em que página está essa comprovação é o mesmo que nada dizer. Por essa razão, deixo de avançar no argumento.

Por fim, é preciso deixar consignado que este relator tem o entendimento que a nulidade do Auto de Infração só pode ser declarada nas hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972:

> Art. 59. São nulos:
>
> I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;
>
> II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.
>
> § 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.
>
> § 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.
>
> § 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Assim, tendo sido lavrado por autoridade competente, e não tendo sido identificado qualquer cerceamento ao direito de defesa da Recorrente, não há que se falar, no presente caso, em nulidade do Auto de Infração.

Da Nota COANA 76/2020 e da Solução de Consulta COSIT 158/2021

A Recorrente, referindo a Nota COANA nº 76, de 2020, e a Solução de Consulta COSIT nº 158, de 2021, sustenta que "*as próprias autoridades administrativas manifestaram-se exatamente sobre o modelo negocial aplicado pela Recorrente no caso concreto, no sentido da legitimidade das operações praticadas*".

Defende a aplicação do entendimento contido nesses atos ao presente caso, "*sob pena de ofensa ao princípio da segurança jurídica, ao art. 100 do CTN e ao art. 9º da IN RFB nº 1.396/2013*".

Tenta convencer que a LASA e a B2W figuraram na relação comercial analisada nos autos como "encomendantes do encomendante", de tal sorte que, nos termos da Nota COANA nº 76, de 2020, e da Solução de Consulta nº 158, de 2021, essas empresas não precisariam ser informadas nas declarações de importação registradas pela ST na modalidade por encomenda (da DESTRO).

DOCUMENTO VALIDADO

Referindo o trecho da Nota COANA nº 76, de 2020, que esclarece as conclusões relativas ao "encomendante do encomendante" "*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*", a Recorrente afirma que comprovará não apenas o propósito negocial do modelo de comercialização praticado, mas também a sua capacidade econômica, financeira e operacional, bem como a sua autonomia.

Em que pese a capacidade econômica, a capacidade financeira, a capacidade operacional e a autonomia das partes sejam importantes requisitos a serem considerados para a aplicação dos atos referidos pela Recorrente, há ali outro requisito que supera todos eles e que, de fato, define o que deve ser feito no caso concreto: **a existência de efetiva operação de compra e venda entre as partes elencadas**.

Em outras palavras, se a DESTRO, que figura como encomendante nas declarações de importação registradas pela ST, efetivamente vende as mercadorias para a LASA e para a B2W, como sustenta a Recorrente, estaremos diante de uma operação que conta com a figura do "encomendante do encomendante", que, nos termos da Nota Coana nº 76, de 2020, e da Solução de Consulta nº 158, de 2021, não precisa ser informado na declaração de importação.

Por outro lado, se restar comprovado, como concluiu a Fiscalização, que não há operação efetiva de compra e venda entre a DESTRO e a LASA/B2W, ou, dito de outra forma, se restar comprovado que a LASA e a B2W negociam diretamente com a ST, caracterizada estará a cessão de nome da DESTRO para a LASA/B2W, não havendo que se falar, nesse caso, em aplicação da Nota Coana nº 76, de 2020, e da Solução de Consulta nº 158, de 2021.

Resta claro, portanto, que a decisão pela aplicação ou não do disposto na Nota Coana nº 76, de 2020, e na Solução de Consulta nº 158, de 2021, depende da conclusão a respeito do mérito da discussão, matéria a ser explorada no próximo tópico.

Do mérito da discussão – cessão de nome

No que diz respeito ao mérito da discussão posta no presente processo, antes de analisarmos as contrarrazões trazidas pela Recorrente em voluntário, é preciso que entendamos exatamente qual é a acusação feita pela Fiscalização, que foi ratificada pela DRJ, e quais são as provas que corroboram essa acusação.

Conforme já relatado, o presente Auto de Infração foi lavrado pela Fiscalização para aplicação da multa de 10% do valor da operação por cessão de nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários, prevista no art. 33 da Lei n.º 11.488, de 2007, tendo em vista que, no entender da Fiscalização: (i) as declarações de importação foram registradas pela ST, na modalidade por encomenda, com a DESTRO figurando como encomendante no campo "adquirente"; e (ii) a DESTRO não seria a real encomendante das mercadorias, mas sim a Lojas Americanas e a B2W.

DOCUMENTO VALIDADO

Em outras palavras, a Fiscalização entende que a DESTRO, ao figurar nas declarações de importação como encomendante das mercadorias adquiridas no exterior pela ST, teria cedido seu nome para a realização de importação de terceiros, ocupando, nessas operações, o papel de responsável solidário (sujeito passivo) que caberia à Lojas Americanas e à B2W.

Para fundamentar suas conclusões, a Fiscalização apresenta, no Relatório de e-fls. 166 a 285, uma série de fatos, e de indícios de ocorrência de fatos, que buscam demonstrar que as reais encomendantes das mercadorias junto à ST seriam a Lojas Americanas e a B2W, dentre os quais destacamos:

(i) o vínculo societário entre a empresa que registra as declarações de importação (ST) e as empresas que são acusadas de serem as reais encomendantes das mercadorias importadas (Lojas Americanas e B2W);

(ii) o fato de que a Lojas Americanas e a B2W seriam proprietárias da marca de diversas mercadorias que foram importadas por meio das declarações de importação registradas pela ST por encomenda da DESTRO;

(iii) o fato de que a quase totalidade das importações realizadas pela ST terem sido direcionadas para a Lojas Americanas e a B2W;

(iv) a improbabilidade de que a DESTRO, que atua como distribuidora de mercadorias no País, e não como varejista, tenha adquirido, por sua conta e risco, uma linha tão ampla de produtos (variadas NCM) para revenda no mercado interno;

(v) o curto espaço de tempo que as mercadorias permaneciam no estoque da DESTRO;

(vi) a motivação para a quebra da cadeia do IPI;

(vii) a manipulação artificial dos preços de saída, pela DESTRO, segundo a conveniência da Lojas Americanas e da B2W;

(viii) o fato de a contabilidade da DESTRO apresentar separação das operações envolvendo a ST e a LASA de forma compartimentalizada, com a conclusão de que sua atuação seria meramente formal;

(ix) o fato de que todos os documentos, desde a importação das mercadorias até a chegada na Lojas Americanas e na B2W, terem a indicação de uma mesma ordem de compra (PO - *Purchase Order*);

(x) a existência de e-mails que demonstram que os pedidos feitos para a ST eram, por vezes, feitos com o acompanhamento direto do grupo LASA e que a ST seria o braço operacional do grupo para as importações; e

(xi) os descontos concedidos pela ST à DESTRO.

DOCUMENTO VALIDADO

A DRJ, desconsiderando para formação de sua convicção os itens (v), (vi) e (vii) acima elencados, que, segundo ela, estariam calcados "*em conclusões emprestadas de outro processo correlato, mas sem as devidas apurações para o período e importações citadas nesta autuação de infração*", manteve hígido o lançamento fiscal por entender que os demais elementos de prova apresentados pela Fiscalização demonstrariam que, de fato, a ST seria um "braço de execução" das importações demandadas pela Lojas Americanas e pela B2W, e teria sido utilizada para ocultar a participação dessas empresas nas operações de importação.

> É como se LOJAS AMERICANAS e B2W, ao invés de contratarem a importação de suas mercadorias diretamente de uma trading, tivessem montado uma pessoa jurídica (ST Importações) com o único objetivo de que fosse esta empresa a contratar a trading, e não elas.
>
> Tais constatações não indicam a inexistência de fato da empresa e, por si só, não configuram nenhuma irregularidade, mas corroboram a afirmativa de que são os destinatários finais das mercadorias (B2W e LOJAS AMERICANAS) que norteiam todas as decisões desta empresa, principalmente as "decisões de compra, quantidade e quando será efetuada a importação", nos termos do trabalho acadêmico citado.
>
> Esta estrutura, juntamente com todos outros indicativos vistos acima, demonstra claramente que a ST Importações importava as mercadorias demandadas (encomendadas) por seus controladores, destinatários finais dos bens, e, além de funcionar como um "braço de execução" das importações do Grupo LASA, a ST Importações foi utilizada para ocultar a participação das empresas B2W e LOJAS AMERICANAS nas operações de importação.

Essas, pois, são as razões postas nos autos que poderiam justificar a manutenção do lançamento feito pela Fiscalização.

Para combater essas razões, a DESTRO apresentou o Recurso Voluntário de e-fls. 26645 a 26702, onde procura contrapor as acusações com uma série de argumentos que buscam desfazer o quadro estampado pela Fiscalização, os quais podem ser assim resumidos:

(i) que é incorreta a alegação de que a Recorrente surgiu para substituir gradualmente a Comercial Destro Ltda;

(ii) que é uma empresa independente e assume o risco envolvido nas operações de importação realizadas com a ST Importações;

(iii) que o fluxo descrito em seu Recurso Voluntário e as fotos do processo apresentadas demonstram que a DESTRO "*possui enorme estrutura física (10.000 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*", de tal sorte que as mercadorias importadas são efetivamente dela;

DOCUMENTO VALIDADO

(iv) que possui outras operações além daquelas realizadas com o grupo LASA;

(v) que a responsabilidade e os riscos da Recorrente são reforçados pela existência de multas por órgãos fiscalizadores como o INMETRO;

(vi) que a sua capacidade financeira está traduzida, principalmente, em seu capital social superior a R$110.000.000,00 e em seu patrimônio líquido superior a R$184.000.000,00;

(vii) que há contradição na linha de argumentação da Fiscalização para caracterizar a interposição fraudulenta da DESTRO;

(viii) que possui total capacidade de operacionalizar a venda das mercadorias importadas, mesmo considerando a variedade deles;

(ix) que, a partir de uma simples verificação das operações, de toda a cadeia supostamente fraudulenta, é possível verificar que houve o recolhimento do IPI e de todos os tributos incidentes, sem qualquer existência de prejuízo ao Erário;

(x) que tem contrato firmado com a Orsilog e controle das mercadorias importadas pela ST e destinadas a Orsilog;

(xi) que é absurda a conclusão de que os códigos das PO informados nas informações complementares das notas fiscais indicariam que as operações de importação estariam, desde o início, vinculadas a Lojas Americanas, uma vez que as PO são atribuídas pela ST Importações, quando do início dos procedimentos, para realização de uma cotação previa dos produtos a serem importados por encomenda para a Destro Brasil;

(xii) que os códigos de PO nada mais são do que registros de identificação dos lotes envolvidos em cada operação, atribuídos pela ST em seus procedimentos de importação, utilizado pela Destro Brasil em seu pedido de compras à ST (importação por encomenda) e reiteradamente inserido no campo de empresa Lojas Americanas;

(xiii) que realizou um contrato de importação por encomenda onde "*o custo cobrado pela ST Importações para realizar esta importação englobou outros fatores que não apenas o valor da mercadoria, o frete internacional e o seguro, mas também custos adicionais com armazenamento, transporte interno e outros*", além de uma margem para a importadora;

(xiv) que "*a margem do atacado foi de aproximadamente 7% do valor da mercadoria vendida considerando os impostos devidos*";

DOCUMENTO VALIDADO

(xv) que o grupo LASA está com o Radar de importação inativo há muitos anos, por mera opção e estratégia comercial, o que levou a buscar a DESTRO para lhe atender;

(xvi) que, se operação fosse realizada pela Lojas Americanas e B2W, ter-se-ia a mesma tributação do IPI, já que a DESTRO, na condição de equiparada a estabelecimento industrial, recolheu corretamente o imposto;

(xvii) que não merecem respaldo as alegações de que o curto tempo entre a entrada e saída das mercadorias da DESTRO demonstram a destinação prévia das mercadorias à Lojas Americanas e à B2W;

(xviii) que o fato de algumas marcas serem de propriedade do grupo LASA não enseja a conclusão de que a DESTRO praticou infração com intuito de ocultar os reais beneficiárias/adquirentes das mercadorias;

(xix) que não remeteu 100% das suas mercadorias exclusivamente à Lojas Americanas e à B2W;

(xx) que a Fiscalização não demonstrou onde estaria o dano ao Erário, o que deveria ser feito para aplicar a penalidade prevista na interposição fraudulenta de terceiros; e

(xxi) que o CARF já reconheceu que "*as provas a evidenciar a relação entre as partes envolvidas não são determinantes, como, por exemplo a margem de lucro praticada em tais operações já foi analisada acima e confrontada pelas recorrentes. Também, não há qualquer prova no sentido de demonstrar o intuito doloso das partes em praticar uma determinada operação e declarar operação de outra natureza, com o fim de obter alguma vantagem em detrimento do controle aduaneiro*".

Embora alguns desses argumentos trazidos pela Recorrente possam fazer algum sentido quando vistos de forma isolada, eles não desconstroem a força do conjunto probatório trazido pela Fiscalização e nem afastam conclusão de que, nas importações analisadas nos autos, a DESTRO figurou nas declarações de importação no lugar que deveria ter sido ocupado pela Lojas Americanas ou pela B2W.

Aliás, esse é o primeiro aspecto que deve ser reforçado antes de analisarmos as razões trazidas pela Fiscalização em confronto com as contrarrazões apresentadas pela Recorrente: a acusação apresentada nos autos é de que a DESTRO cedeu seu nome para o acobertamento da Lojas Americanas e da B2W nas operações de importação aqui discutidas, e não de que a DESTRO ocultou a Lojas Americanas e a B2W (sujeitos passivos – encomendantes) nessas operações, mediante fraude ou simulação.

Ainda que alguns defendam a existência de uma prejudicialidade entre essas duas infrações, entendo eu que ela não se dá de forma estrita.

DOCUMENTO VALIDADO

Me parece evidente que a infração associada à cessão de nome nas operações de comércio exterior pressupõe que a pessoa que cede seu nome esteja ocultando a pessoa interveniente que deveria ser revelada para a Fiscalização. Mas o tipo previsto no inciso V do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, não para na ocultação, exigindo para o seu preenchimento que essa ocultação se dê mediante fraude ou simulação.

Isso significa dizer que, caso não seja comprovada a ocultação da pessoa interveniente na operação de comércio exterior, inaplicável será a multa por cessão de nome prevista no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, mas não significa dizer que a não aplicação da penalidade de perdimento (ou da multa substitutiva) afasta, de forma automática, a multa por cessão de nome.

Isso porque, é possível que a penalidade de perdimento (ou a multa substitutiva) seja afastada não porque não houve ocultação, mas sim porque não houve a comprovação de que a ocultação se deu mediante fraude ou simulação.

Diante disso, é lógico concluirmos que a independência relativa observada entre essas penalidades afasta, para efeitos de aplicação da multa por cessão de nome de que trata os autos, qualquer discussão relativa a dano ao Erário ou a fraude ou simulação empreendidas com a finalidade de ocultar o sujeito passivo.

Esclarecido esse ponto, passemos a confrontar os argumentos da Fiscalização com os argumentos da Recorrente, destacando que não teceremos quaisquer considerações em relação às afirmações feitas pela Fiscalização relativas (i) ao curto espaço de tempo que as mercadorias permaneciam no estoque da DESTRO, (ii) à motivação para a cessão de nome (quebra da cadeia do IPI) e (iii) à manipulação artificial dos preços de saída, pela DESTRO, segundo a conveniência da Lojas Americanas e da B2W, argumentos esses já refutados pela DRJ, assim como também não nos pronunciaremos sobre as capacidades econômica, financeira e operacional da DESTRO, por serem inegáveis.

Do vínculo entre a ST e a Lojas Americanas/B2W

A Fiscalização traz como um dos elementos de convicção para demonstrar a cessão de nome da DESTRO para a Lojas Americanas/B2W o fato de que a ST, empresa que assumiu o papel de importadora por encomenda nas declarações de importação analisada nos autos, é uma empresa controlada pela B2W.

A Recorrente não questiona esse apontamento feito pela Fiscalização, mas busca minimizar o fato referindo que o CARF já reconheceu, em caso idêntico ao presente envolvendo a Recorrente, que a relação existente entre as partes envolvidas na operação não é determinante.

E de fato não é, especialmente quando as partes vinculadas ocupam espaços adjacentes na cadeia de operação. Não é porque há um vínculo entre a empresa A e a empresa B que poderemos dizer que as mercadorias importadas pela empresa A e vendidas para a empresa B

DOCUMENTO VALIDADO

foram importadas por conta e ordem ou por encomenda da empresa B. Embora isso possa corroborar esse entendimento quando analisado em conjunto com outros elementos de prova.

Mas quando as partes vinculadas estão separadas na cadeia de operação por uma terceira pessoa não vinculada, a tese ganha muito mais força, embora ainda careça de outros elementos que a confirmem. É pouco crível que, podendo adquirir mercadorias que foram importadas por uma empresa controlada (no caso a ST), a controladora (no caso a B2W e a Lojas Americanas) opte por adquirir essas mercadorias de uma terceira empresa não vinculada (no caso a DESTRIO), que comprou as mercadorias da empresa importadora controlada.

Não estou dizendo, com isso, que a DESTRO não tem um propósito nas operações de que participa. Pelo contrário, aparentemente a DESTRO exerce um papel fundamental de distribuição das mercadorias para as diversas filiais da Lojas Americanas e da B2W. Mas isso não significa dizer que a DESTRO tenha efetivamente adquirido da ST, ou vendido para a Lojas Americanas ou para a B2W, qualquer mercadoria.

Aliás, essa discussão se arrasta nos presentes autos porque nem a Fiscalização conseguiu determinar com precisão quem compra e quem vende mercadorias nas operações analisadas, tendo formado sua convicção, fundamentalmente, a partir da produção de provas indiretas, e nem a Recorrente conseguiu demonstrar que efetivamente comprou (encomendou) mercadorias da ST e nem que as vendeu para a Lojas Americanas e para a B2W.

Temos então, um primeiro elemento de prova que, no mínimo, levanta suspeitas sobre as operações realizadas.

Foi nesse sentido que também caminhou a DRJ no Acórdão recorrido:

> • **HÁ CLARO VÍNCULO SOCIETÁRIO ENTRE A EMPRESA ST (IMPORTADORA OSTENSIVA) E O GRUPO LASA (B2W/LASA)**
>
> O primeiro elemento de prova aventado pela fiscalização é que a importadora ST é uma empresa controlada pela B2W, sócia 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.
>
> Este fato não é negado pelas empresas, que apenas afirmam que são pessoas jurídicas autônomas, ainda que integrantes do mesmo grupo econômico.
>
> No presente caso não são desconsideradas as personalidades jurídicas das empresas do grupo, inclusive aquelas que integram o grupo DESTRO, sendo certo que não se pretende tratar a ST e a B2W/LASA como uma única pessoa jurídica, ou mesmo desqualificar a ST como uma pessoa jurídica autônoma. O que se questiona é se a B2W/LASA 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

DOCUMENTO VALIDADO

> 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/LASA (e não para a DESTRO).
>
> 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.

Da propriedade das marcas

Um segundo ponto trazido pela Fiscalização diz respeito ao fato, que também não foi questionado pela Recorrente, de que a Lojas Americanas e a B2W são detentoras de diversas marcas que teriam sido importadas por encomenda da DESTRO (CASUAL HOME – utilidade do lar, BASIC+ – roupas e acessórios, BRINK+ – brinquedos, FUN KITCHEN – utilidades domésticas e LA CUISINE – utilidades domésticas).

Também aqui a Recorrente tenta mitigar a importância do fato, alegando que a importação de marcas de terceiros não caracteriza uma irregularidade e, muito menos, autoriza a conclusão de que a DESTRO praticou infração com intuito de ocultar os reais beneficiários/adquirentes das mercadorias.

Embora a Recorrente tenha razão, se olharmos somente para esse fato, não podemos ignorar que já temos dois elementos de prova indiciários que apontam, com consistência, para uma mesma direção.

Aqui também não parece crível que alguém importe mercadoria de uma marca de propriedade de outra pessoa, que seja de venda exclusiva pela proprietária da marca, sem que essa importação esteja destinada para essa pessoa, ou, ao menos, autorizada por ela.

Assim como também não é possível acreditar que as Lojas Americanas e a B2W se submetam a adquirir mercadorias que levam suas marcas, para venda em seus estabelecimentos e sítios de internet, de acordo com a disponibilidade de estoque de uma terceira pessoa não vinculada (no caso a DESTRO).

Trago, para efeitos de complementação, os apontamentos feitos pela DRJ sobre a matéria:

> • **O GRUPO LASA É PROPRIETÁRIO DA MARCA DE VÁRIAS MERCADORIAS IMPORTADAS NAS DIS EM QUESTÃO CITADAS NO AUTO DE INFRAÇÃO**
>
> A fiscalização apurou que, conforme pesquisa no INPI (ANEXO 8C), LASA é detentora de marcas como CASUAL HOME (utilidade do lar), BASIC+ (roupas e acessórios) e BRINK+ (brinquedos), e B2W detém as marcas FUN KITCHEN e LA CUISINE (utilidades domésticas).
>
> Segundo constatado pelo fisco, várias importações de itens com as marcas acima foram localizadas nas importações feitas por ST e posteriormente encaminhadas a impugnante (vide planilhas D1, D3, D4, D5, D6).

DOCUMENTO VALIDADO

> A impugnante sustenta que o fato de algumas mercadorias importadas, no período autuado ser de propriedade do grupo LASA, nos termos da consulta realizada pela Autoridade Autuante ao site do Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI não enseja a conclusão de que a Destro Brasil praticou infração com intuito de ocultar as reais beneficiárias/adquirentes das mercadorias.
>
> A alegação da autuada, se analisada isoladamente, parece ter lógica e procedência. Ocorre que não foi isso o sustentado pelo fisco ao trazer tal informação para os autos do processo. O que se depreende da simples leitura do relato fiscal é que aos poucos vão sendo trazidos pequenos elementos indiciários que apontam no sentido de que a real encomendante seria LASA/B2W e não DESTRO.

Do destino da quase totalidade das mercadorias importadas pela ST

Um terceiro ponto trazido pela Fiscalização, que também não sofreu maiores objeções por parte da Recorrente, diz respeito ao fluxo percorrido pelas mercadorias, que, invariavelmente, desaguava na Lojas Americanas e na B2W.

O fato de que quase 100% das mercadorias importadas pela ST, formalmente por encomenda da DESTRO, acabaram tendo como destino a Lojas Americanas ou a B2W, se soma aos fatos anteriores para robustecer a tese de que essas mercadorias foram importadas por encomenda da Lojas Americanas/B2W.

Da variedade das mercadorias importadas

Conforme ponderado pela DRJ, é improvável que, diante da variedade de mercadorias importadas que teriam sido adquiridas pela DESTRO (encomendante declarada) de forma recorrente e por tanto tempo, não houvesse outros interessados em adquiri-las que não a Lojas Americanas e a B2W. Esse é mais um elemento que reforça que a Lojas Americanas e a B2W são os reais encomendantes das mercadorias importadas pela ST.

Da separação das operações envolvendo ST e LASA na contabilidade da DESTRO

Fico, nesse ponto, com as razões de decidir do Acórdão recorrido, as quais adoto no presente voto como se minhas fossem:

> • **A CONTABILIDADE DA DISTRIBUIDORA DESTRO APRESENTAVA SEPARAÇÃO DAS OPERAÇÕES ENVOLVENDO ST E LASA DE FORMA COMPARTIMENTALIZADA, PERMITINDO CONCLUIR QUE SUA ATUAÇÃO ERA SIMPLESMENTE FORMAL;**
>
> Em análise da contabilidade da DESTRO o fisco apurou que existe controle particionado para as aquisições da ST e vendas para o grupo LASA. Segundo entendimento da autoridade fiscal, se realmente se tratasse de aquisições que pudessem ser revendidas livremente para quaisquer outros clientes de DESTRO, não faria sentido manter um controle contábil e bancário especificamente para fazer o fechamento das entradas de ST com as saídas para o grupo LASA. Tal

DOCUMENTO VALIDADO

organização denotaria o modus operandi da empresa atuando de forma extremamente organizada para fazer esse controle (planilha B9).

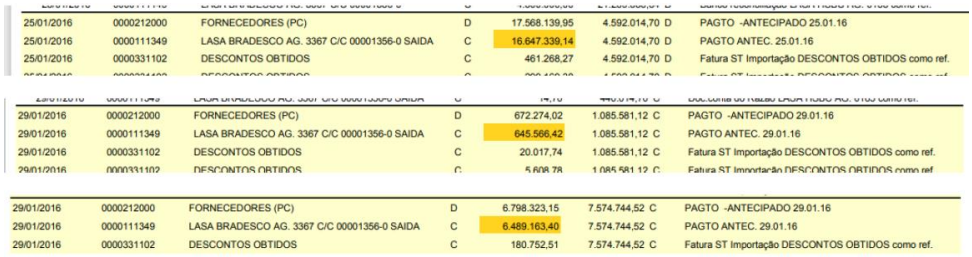
Ademais, apresenta inúmeros exemplos em que mostra a aparente artificialidade dos "pagamentos" feitos pelo grupo DESTRO a ST utilizando tal conta bancária. Entende que a artificialidade resta demonstrada quando tais pagamentos casam perfeitamente com custos a serem quitados nas importações da ST. Vejamos:

> DESTRO pôs seu cliente LASA para conversar com seu fornecedor declarado ST por meio da rubrica 'LASA conta Bradesco' (Planilha B9);
>
> (...)
>
> Os pagamentos de faturas de LASA a DESTRO são pontuais a necessidades de financiamento de ST, os quais, por sua vez, são pontuais a pagamentos a Fenícia e a tributos do comércio exterior;
>
> (...)
>
> ST precisa dos recebimentos de seus dois maiores clientes para suprir a conta no Santander, por meio da qual faz pagamentos a fornecedores estrangeiros em datas específicas, não de modo esparso, dia a dia

A impugnante se defende alegando que os fatos existentes não são suficientes para sustentar as conclusões feitas pelo fisco. Informa que todo movimento financeiro é decorrente da regular relação de compra e venda existente entre DESTRO e o grupo LASA.

Passo a me manifestar:

Em análise da planilha B9, acostada aos autos pela autoridade fiscal, pude fazer algumas verificações do alegado pelo fisco e trouxe, dentre inúmeros outros, apenas os 3 seguintes recortes para facilitar a visualização dos dados:



25/01/2016	0000212000	FORNECEDORES (PC)	D	17.568.139,95	4.592.014,70	D	PAGTO -ANTECIPADO 25.01.16
25/01/2016	0000111349	LASA BRADESCO AG. 3367 C/C 00001356-0 SAIDA	C	16.647.339,14	4.592.014,70	D	PAGTO ANTEC. 25.01.16
25/01/2016	0000331102	DESCONTOS OBTIDOS	C	461.268,27	4.592.014,70	D	Fatura ST Importação DESCONTOS OBTIDOS como ref.
29/01/2016	0000212000	FORNECEDORES (PC)	D	672.274,02	1.085.581,12	C	PAGTO -ANTECIPADO 29.01.16
29/01/2016	0000111349	LASA BRADESCO AG. 3367 C/C 00001356-0 SAIDA	C	645.566,42	1.085.581,12	C	PAGTO ANTEC. 29.01.16
29/01/2016	0000331102	DESCONTOS OBTIDOS	C	20.017,74	1.085.581,12	C	Fatura ST Importação DESCONTOS OBTIDOS como ref.
29/01/2016	0000212000	FORNECEDORES (PC)	D	6.798.323,15	7.574.744,52	C	PAGTO -ANTECIPADO 29.01.16
29/01/2016	0000111349	LASA BRADESCO AG. 3367 C/C 00001356-0 SAIDA	C	6.489.163,40	7.574.744,52	C	PAGTO ANTEC. 29.01.16
29/01/2016	0000331102	DESCONTOS OBTIDOS	C	180.752,51	7.574.744,52	C	Fatura ST Importação DESCONTOS OBTIDOS como ref.

Não poderiam ser de maior clareza as informações constantes nos registros contábeis colacionados pelo fisco. Percebo com bastante grau de certeza que os movimentos financeiros ali representados e relatados pelo fisco nas fls. 91 a 104 do relato fiscal demonstram a artificialidade da movimentação financeira que se prestaria meramente a cumprir formalidade de fazer os recursos financeiros passarem por conta bancária da DESTRO.

Não faz sentido o grupo LASA pagar antecipadamente recursos para seu distribuidor que os repassa quase que imediatamente para outra empresa do mesmo grupo LASA que estaria efetuando importações as quais, segundo alegam,

DOCUMENTO VALIDADO

> poderiam ter sido comercializadas com quaisquer outros clientes (o que não aconteceu).
>
> Entendo que o encadeamento financeiro apurado pela autoridade fiscal, apesar de isoladamente não representar certeza da cessão de nome, seja um fortíssimo indicativo de que as operações em questão fogem do formato típico de comercialização de mercadorias e apontam com bastante grau de certeza para uma artificialidade destas operações. As provas trazidas aos autos estão consignadas nas planilhas B9, B2, B3, B5, B7, B8.

Como se percebe, a contabilidade da DESTRO reforça o entendimento de que não é ela a real encomendante das mercadorias importadas pela ST, mas sim a Lojas Americanas e a B2W.

Das ordens de compra (*Purchase Orders* – PO)

Também nesse tópico, vale a pena reproduzir as razões de decidir da DRJ:

> • **AS IMPORTAÇÕES E PEDIDOS PARA EXTERIOR ERAM FEITOS COM BASE EM PURCHASE ORDERS (PO) EFETIVADAS PELO GRUPO LASA. TODO MOVIMENTO DOCUMENTAL E FÍSICO DAS MERCADORIAS ERA FEITO INDICANDO O CÓDIGO PO;**
>
> O fisco demonstra através da utilização dos números de purchase orders (PO) que existia destinação já previamente definida para as mercadorias importadas pela ST, como segue:
>
> > Em consulta aos documentos fiscais – notas fiscais eletrônicas, verificou-se a sequência da tramitação das mercadorias, desde o seu desembaraço até a destinação ao Grupo LASA, tendo como base um documento interno do Grupo denominado Purchase Order (PO), que vincula as várias etapas logísticas, confirmando-se o que afirmava o trabalho acadêmico (Anexo 13): a PO "já vem pronta para a ST que se encarregará do processo logístico". Após o envio da PO, o cliente emite a autorização de embarque: "O comprador (cliente) é responsável por emitir a autorização de embarque".
> >
> > (...)
> >
> > Isso demonstra que não existem "pedidos" reais de mercadorias das empresas Lojas Americanas e B2W para as empresas Destro Brasil e QSM, mas apenas simples repasse de mercadoria.
> >
> > Apesar de não ser de fácil implementação, utilizando um módulo de vinculação dos dados dos PDFs com base no número PO, pude fazer as verificações necessárias do que fora sustentado pelo fisco. Pude verificar que o número PO acompanha o movimento das cargas importadas desde sua origem até a entrada no grupo LASA para serem vendidas no varejo.
> >
> > Abaixo, recortei um exemplo das partes das planilhas B1, C1 e D1 relacionadas a importação PO 14/6207. Os dados corroboram as conclusões

DOCUMENTO VALIDADO

do fisco sobre a artificialidade do movimento da mercadoria passando pela empresa autuada.

Intermediário : DESTRO Planilha D1
Real adquirente: LASA

Intermediário	DI	Registro	Desembaraço	PO	R$	Intermediário	Destino
DESTRO BRASIL DISTRIBUICAO LTDA	1512221602	10/07/15	10/07/15	14/6207	88.228,55	DESTRO	LASA
DESTRO BRASIL DISTRIBUICAO LTDA	1512576133	15/07/15	16/07/15	14/6239	51.559,20	DESTRO	LASA

DESTRO	LASA	33.014.556/0884-25	868985	29/07/15	00000000001823524	95030097	AVIAO F111 PILHA 9101S-EAN0018859425158	Informações do contribuinte: Monta Carga: 5000126697|Pedido: 0000020838 Tipo Venda: G (Deposito)|Lacre: 10606|PEDIDO 502609282 PO 6207/14 ICMS Devido por substituicao tributaria sera|recolhido pelo destinatario no Regime Especial Processo PTA|4500000431303	14/6207
DESTRO	LASA	33.014.556/0884-25	868985	29/07/15	00000000001823869	95030098	CARRINHO CITY RESCUE C/ SOM 8601EL-3-EAN0018859425134	Informações do contribuinte: Monta Carga: 5000126697|Pedido: 0000020838 Tipo Venda: G (Deposito)|Lacre: 10606|PEDIDO 502609282 PO 6207/14 ICMS Devido por substituicao tributaria sera|recolhido pelo destinatario no Regime Especial Processo PTA|4500000431303	14/6207
DESTRO	LASA	33.014.556/0884-25	868985	29/07/15	00000000001823901	95030080	KIT 3 VEICULOS MILITARES 910188F-EAN0018859425141	Informações do contribuinte: Monta Carga: 5000126697|Pedido: 0000020838 Tipo Venda: G (Deposito)|Lacre: 10606|PEDIDO 502609282 PO 6207/14 ICMS Devido por substituicao tributaria sera|recolhido pelo destinatario no Regime Especial Processo PTA|4500000431303	14/6207
DESTRO	LASA	33.014.556/0884-25	868985	29/07/15	00000000001823931	95030098	HELICOPTERO APACHE H-64 4339-	Informações do contribuinte: Monta Carga: 5000126697|Pedido: 0000020838 Tipo Venda: G (Deposito	14/6207

								Valor do ICMS: 796,54		
DESTRO	LASA	33.014.556/0199-62	870459	30/07/2015	000000000001911435	95030031	PELUCIA BABY DINO 107112125-EAN0066264130280	5403	Informações do contribuinte: Monta Carga: 5000126699|Pedido: 0000020853 Tipo Venda: G (Deposito)|Lacre: 10667|PEDIDO 502609273 PO 6367/14B|ICMS já pago via Sub.Trib. / Base de Cálculo ICMS Retido: 44420,62 Valor do ICMS Retido: 7199,17 Valor do ICMS: 796,54	516,00	6.950,52
DESTRO	LASA	33.014.556/0199-62	870460	30/07/2015	000000000001823524	95030097	AVIAO F111 PILHA 9101S-EAN0018859425158	5403	Informações do contribuinte: Monta Carga: 5000126699|Pedido: 0000020853 Tipo Venda: G (Deposito)|Lacre: 10667|PEDIDO 502609281 PO 6207/14|ICMS já pago via Sub.Trib. / Base de Cálculo ICMS Retido: 78366,81 Valor do ICMS Retido: 12700,78 Valor do ICMS: 1405,25	2.088,00	22.132,80
DESTRO	LASA	33.014.556/0199-62	870460	30/07/2015	000000000001823869	95030098	CARRINHO CITY RESCUE C/ SOM 8601EL-3-EAN0018859425134	5403	Informações do contribuinte: Monta Carga: 5000126699|Pedido: 0000020853 Tipo Venda: G (Deposito)|Lacre: 10667|PEDIDO 502609281 PO 6207/14|ICMS já pago via Sub.Trib. / Base de Cálculo ICMS Retido: 78366,81 Valor do ICMS Retido: 12700,78 Valor do ICMS: 1405,25	192,00	1.983,36
DESTRO	LASA	33.014.556/0199-62	870460	30/07/2015	000000000001823901	95030080	KIT 3 VEICULOS MILITARES 910188F-EAN0018859425141	5403	Informações do contribuinte: Monta Carga: 5000126699|Pedido: 0000020853 Tipo Venda: G (Deposito)|Lacre: 10667|PEDIDO 502609281 PO 6207/14|ICMS já pago via Sub.Trib. / Base de Cálculo ICMS Retido: 78366,81 Valor do ICMS Retido: 12700,78 Valor do ICMS: 1405,25	288,00	5.523,84

Entendo que está verificação seja de grande importância, pois se trata de elemento de prova bastante objetivo que demonstra o direcionamento das mercadorias, conforme vem sustentando a autoridade fiscal ao longo de todo seu relato.

A existência de estudo acadêmico publicado em 2009 detalhando todo o modus operandi confirmado pela fiscalização e trazendo com detalhes todos os passos e objetivos praticados pelas empresas envolvidas na fraude ou demonstra que o estudo acadêmico simplesmente documentou fatos verificados por seu autor ou demonstra um incrível poder de clarividência de seu autor para prever como atuariam no futuro as empresas participantes da fraude.

Sem ser repetitivo, pois o recorte já foi feito no relato fiscal, merece aqui ser apresentada parte do estudo acadêmico onde são, inclusive, citadas todas as empresas envolvidas no esquema:

DOCUMENTO VALIDADO

AVALIAÇÃO DOS SERVIÇOS DESENVOLVIDOS COM A IMPLANTAÇÃO DO PROGRAMA IMPORT SYS SOLUÇÕES PARA COMEX - ESTUDO DE CASO NA EMPRESA ST IMPORTAÇÕES LTDA

A ST Importações é uma empresa importadora de diversos produtos destinados à revenda. Está sediada em São José/SC onde possui o escritório e depósito (galpão).

A ST Importações possuem um único CNPJ, importador e tem a estrutura dividida em 3 (três) setores: Logística Internacional, Desembaraço e Financeiro. Não há nenhum sistema na área de logística para acompanhamento e controle das operações de importação.

Todas as compras são realizadas sob a forma de importação por 'encomenda' para a empresa Comercial Destro Ltda, que figura na DI como 'adquirente da mercadoria'. O importador na DI sempre é a ST Importações. Cada cliente vira uma área de negócio dentro da ST, sendo atualmente 6 (seis) áreas subdivididas em:

ÁREA DE NEGÓCIO	CLIENTE
Operação 01	Shoptime
Operação 02	Lojas Americanas
Operação 03	Americanas.com
Operação 04	QSM Logística
Operação 05	Submarino
Operação 06	Blockbuster

Quadro 3 Areas de negócio
Fonte: Dados primários (2008)

Entendo que, com a robustez das provas trazidas aos autos seja grande o grau de veracidade das conclusões trazidas pelo fisco. Não seria razoável crer, que diante das provas apresentadas, fosse procedente a narrativa sustentada pela impugnante sobre a atuação regular das empresas envolvidas.

Outrossim, mesmo que houvesse dúvidas sobre a questão, o tópico a seguir trouxe provas diretas da participação do grupo LASA nas importações feitas pelo braço importador do grupo, empresa ST.

Dos e-mails

Mais uma vez, nos socorremos dos argumentos sustentados pela DRJ para referir os e-mails apresentados pela ST que demonstram o acompanhamento direto do grupo LASA sobre as operações de importação realizadas:

> **E-MAILS DEMONSTRAM QUE OS PEDIDOS PARA ST IMPORTAÇÃO FORAM, POR VEZES, FEITOS COM ACOMPANHAMENTO DIRETO DO GRUPO LASA E QUE ST SERVIA COMO BRAÇO OPERACIONAL DO GRUPO PARA IMPORTAÇÕES;**
>
> O anexo 22 acostado aos autos traz os e-mails apresentados pela empresa ST para comprovar a dinâmica dos pedidos de importação. Da sua análise pode-se verificar o seguinte:
>
> I) Em quase todos, aparece como remetente, destinatário ou ciente por cópia, alguma caixa de correio com o provedor "feniciacomex", indicando que, de

DOCUMENTO VALIDADO

fato, é a empresa Fenícia Despacho Aduaneiro S/S que trata das operações de importação e desembaraço das mercadorias da ST Importações. Em nenhum dos e-mails é mencionada a empresa Orsilog.

II) A maioria dos funcionários que se identificam nos e-mails como representantes ou funcionários da ST Importações possuem caixas de e-mails vinculados à Fenícia Despacho Aduaneiro S/S.

III) Em nenhum dos e-mails é citado qualquer dos encomendantes informados nas Declarações de Importação (Comercial DESTRO ou DESTRO Brasil), mas encontramos menções ao cliente Shoptime, conforme abaixo, demonstrando que os funcionários da ST Importações sabiam para quem eram destinadas as mercadorias e quem eram seus verdadeiros clientes.

IV) Em um dos e-mails, que trata da especificação das mercadorias importadas, é enviada uma cópia da mensagem para "Maira Vieira França de Castro", cujo e-mail é: maira.castro@b2winc.com, indicando tratar-se de uma funcionária da empresa B2W ("b2w incorporate"), que acompanhou pessoalmente as tratativas desta importação, em razão de ser ela, e não o Grupo DESTRO, a real encomendante da mercadoria.

Conforme as cópias das fichas de registro dos funcionários da ST Importações apresentadas, no período da fiscalização (jun/11 a jul/12) a empresa dispunha de apenas 6 funcionários, sendo um deles a sra. Cristiane Maria do Nascimento, sócia administradora da Orsilog Soluções em Logística Ltda.

Além da funcionária acima, Ana Paula Graziottin Rangel, constante da lista de funcionários da ST Importações, aparece também na Declaração de Imposto de Renda retido na Fonte (DIRF) da Orsilog referente ao ano de 2011, indicando possuir vínculo empregatício também com a Orsilog.

Ademais, conforme visto acima, muitos desses funcionários da ST Importações possuem caixas de correio vinculadas à empresa Fenícia Despacho Aduaneiro S/S, indicando serem, de fato, funcionários desta empresa, que se confunde com a empresa Orsilog.

Nos extratos bancários da empresa Fenícia Despacho Aduaneiro apresentados pela ST Importações, foi possível verificar que, além das despesas relacionadas ao despacho aduaneiro, conforme informado pela ST Importações, todos os salários dos funcionários de ST Importações são pagos através da empresa Fenícia Despacho Aduaneiro.

Atualmente a ST Importações dispõe de 7 funcionários, incluindo a sra. Cristiane Maria do Nascimento e a sra. Ana Paula Graziottin Rangel.

Em resumo, a ST Importações consiste em:

1. uma diretoria, localizada no Rio de Janeiro, composta pelas mesmas pessoas que administram as empresas destinatárias finais das mercadorias e detentoras dos direitos das marcas (B2W e LOJAS AMERICANAS);

DOCUMENTO VALIDADO

2. uma empresa (Orsilog Soluções em Logística Ltda) contratada para executar todas as atividades relacionadas ao desembaraço das mercadorias, manuseio da carga e envio aos destinatários, bem como efetuar a contabilidade, o controle de contas a pagar e a receber e o pagamento dos próprios funcionários da ST Importações;
3. 6 ou 7 funcionários próprios trabalhando em um galpão alugado de propriedade da mesma empresa que administra todas as atividades da ST Importações (Orsilog), sendo que parte deles administra ou trabalha na empresa Orsilog, ou trabalha, de fato, para a empresa de despachos aduaneiros Fenícia, que é quem efetua todas as operações para as quais a Orsilog foi contratada (atividades relacionadas ao desembaraço de mercadorias, controle de contas a pagar e pagamento dos funcionários da ST Importações), mas não possui nenhum vínculo formal, nenhum tipo de contrato, com a ST Importações.

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

Tais constatações não indicam a inexistência de fato da empresa e, por si só, não configuram nenhuma irregularidade, mas corroboram a afirmativa de que são os destinatários finais das mercadorias (B2W e LOJAS AMERICANAS) que norteiam todas as decisões desta empresa, principalmente as "decisões de compra, quantidade e quando será efetuada a importação", nos termos do trabalho acadêmico citado.

Esta estrutura, juntamente com todos outros indicativos vistos acima, demonstra claramente que a ST Importações importava as mercadorias demandadas (encomendadas) por seus controladores, destinatários finais dos bens, e, além de funcionar como um "braço de execução" das importações do Grupo LASA, a ST Importações foi utilizada para ocultar a participação das empresas B2W e LOJAS AMERICANAS nas operações de importação.

Conclusão

Os elementos de prova trazidos aos autos pela Fiscalização, quando vistos de forma isolada, têm a capacidade de levantar suspeitas sobre as operações analisadas no presente processo, mas, quando analisadas de forma conjunta, revelam uma força probante capaz de sustentar a acusação de que a DESTRO cedeu seu nome para a realização de operações de comércio exterior da Lojas Americanas e da B2W, que ficaram ocultas para a Fiscalização.

Esse convencimento se torna pleno quando juntamos o vínculo existente entre a ST e a Lojas Americanas/B2W, a propriedade das marcas das mercadorias importadas, o direcionamento da quase totalidade das mercadorias para a Lojas Americanas/B2W, a variedade de mercadorias importadas, a segregação contábil das operações da ST e da LASA na contabilidade

DOCUMENTO VALIDADO

da DESTRO, as indicação das ordens de compra em todos os documentos emitidos desde a importação até a chegada na Lojas Americanas/B2W e os e-mails referindo o destino final das mercadorias.

Diante desse convencimento, afasta-se a aplicação da Nota Coana nº 76, de 2020, e da Solução de Consulta COSIT nº 158, de 2021, por inexistência da figura do "encomendante do encomendante" no presente processo.

Por fim, deixo de analisar os demais argumentos de defesa apresentados pela Recorrente por serem incapazes de infirmar as conclusões alcançadas.

Diante do exposto, voto por não reconhecer a ocorrência de prescrição intercorrente no presente processo, por rejeitar as preliminares de nulidade do Auto de Infração suscitadas pela Recorrente e, no mérito, por negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles

DOCUMENTO VALIDADO