



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15444.720209/2021-84
ACÓRDÃO	3402-012.803 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	QSM DISTRIBUIDORA E LOGISTICA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Regimes Aduaneiros

Exercício: 2017

CESSÃO DE NOME. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. FRAUDE OU SIMULAÇÃO. NÃO CONFIGURAÇÃO. INSUFICIÊNCIA PROBATÓRIA. ÔNUS DA PROVA NÃO ATENDIDO

Ausência de comprovação de negócio dissimulado, ocultação do real adquirente ou conluio fraudulento entre as partes. Indícios equívocos reunidos pela fiscalização, compatíveis tanto com irregularidades quanto com estratégias empresariais lícitas, não atingem o padrão probatório necessário para infirmar a presunção de legitimidade dos negócios declarados. Impossibilidade de conversão de estruturas atípicas ou incomuns em presunção de ilícito. Auto de infração improcedente por não subsunção do fato à norma.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Exercício: 2017

DIREITO TRIBUTÁRIO. SOLUÇÕES DE CONSULTA COSIT Nº 158/2021 E Nº 43/2025. INAPLICABILIDADE.

As Soluções de Consulta COSIT nº 158/2021 e nº 43/2025 regulam exclusivamente operações de importação por encomenda, inclusive na modalidade excepcional de "encomendante do encomendante predeterminado", estabelecendo requisitos específicos de comprovação. Inaplicabilidade ao caso concreto por ausência de: (i) estrutura de importação por encomenda; (ii) correspondência fática com os pressupostos das Soluções de Consulta.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário para cancelar o Auto de Infração. Os conselheiros Anselmo Messias Ferraz Alves, José de Assis Ferraz Neto e Arnaldo Diefenthäeler Dornelles acompanharam o voto da relatora pelas conclusões. Designado o Conselheiro José de Assis Ferraz Neto para, nos termos do art. 114, § 9º, do RICARF, apresentar ementa e voto vencedor em que faça consignar os fundamentos adotados pela maioria qualificada.

Assinado Digitalmente

Mariel Orsi Gameiro – Relatora

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthäeler Dornelles – Presidente

Assinado Digitalmente

José de Assis Ferraz Neto – Redator Designado

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

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos e direitos discutidos no presente processo administrativo fiscal, peço vênia para me utilizar do relatório constante à decisão de primeira instância:

Trata o presente processo do Auto de Infração, de fls. 02/09, por meio do qual é feita a exigência de R\$2.753.256,69, relativa à multa de que trata o art. 33, da Lei nº 11.488/2007, por cessão de nome para realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento dos reais beneficiários.

O sujeito passivo é a empresa QSM DISTRIBUIDORA E LOGISTICA LTDA (CNPJ n. 08.060.852/0001-86). Cumple resumir o relatório de fiscalização de fls. 10/185.

1. DA INTRODUÇÃO

ST IMPORTAÇÕES formalmente se apresenta como importadora por conta própria sob ordens de terceiros, quais sejam, DESTRO BRASIL e QSM. A modalidade utilizada formalmente é a da importação por encomenda.

Ocorre, no entanto, que a pessoa jurídica nomeada por ST IMPORTAÇÕES na DI na qualidade de encomendante, não ocupa faticamente esta posição na operação, ou seja, o desígnio de importar não se originava de DESTRO BRASIL ou de QSM. Os encomendantes das mercadorias importadas por ST IMPORTAÇÕES são: LOJAS AMERICANAS e B2W (atualmente denominada AMERICANAS.COM).

Assim sendo, estas últimas deveriam necessariamente figurar no campo próprio da DI, e é justamente esta inserção de informação que não corresponde à verdade é que propiciou a ocultação danosa tentando impedir a correta identificação dos reais adquirentes.

O esquema de interposição fraudulenta ora descrito foi concatenado por dois grupos econômicos: grupo LASA e grupo DESTRO.

LOJAS AMERICANAS, B2W, ST IMPORTAÇÕES e QSM, pertencentes ao grupo LASA, são empresas que possuem estreitas ligações, tanto entre seus dirigentes como entre seus quadros de acionistas. Este grupo é o operador e maior beneficiário do esquema de interposição montado, sendo composto de várias empresas, a maioria voltada para o varejo de eletroeletrônicos e de produtos de utilidade doméstica no mercado nacional.

O denominado grupo DESTRO opera no mercado formal como um grupo atacadista; fornecedor principalmente de gêneros alimentícios e produtos de higiene e limpeza, mas também atuando, em menor grau, no segmento de eletroeletrônicos e de utilidades para o lar. No período fiscalizado, a DESTRO BRASIL representa este grupo, e diferentemente de QSM, não atua de forma praticamente exclusivamente para o grupo LASA.

Com uma análise macro dos registros contábeis, da movimentação financeira do grupo, e, sobretudo, do encadeamento artificialmente montado, mediante passagem via DESTRO/QSM, foi possível verificar um complexo mecanismo arquitetado nestas operações com o objetivo de ocultar seus reais adquirentes (LOJAS AMERICANAS e B2W) conforme será

detalhado no presente Relatório. Interessante ressaltar que conforme comprovado em tópico (4.1.3. ST IMPORTAÇÕES - ANÁLISE MACRO) , no rol das mercadorias importadas por ST por encomenda de DESTRO , constatou-se que a TOTALIDADE (100%) das mercadorias foram encaminhadas para LOJAS AMERICANAS e B2W.

Esta metodologia conforme acima descrita está devidamente comprovada nas três planilhas, PLANILHAS ENCADEAMENTO de OPERAÇÕES (E1,E2 e E3), permitindo assim uma visão ampla de sua forma de atuação desde a importação por ST até alcançar os reais adquirentes (LOJAS AMERICANAS e B2W): - Planilha E1 -com Encadeamento_ST-_DestroBrasil-LASA (DW x STSaída_DestroBrasil x Destro BrasilSaída_L. Americanas); - Planilha E2 - com Encadeamento ST - DestroBrasil-B2W (DW x ST Saída_Destro Brasil x Destro BrasilSaída_B2W) e - Planilha E3 -com Encadeamento ST-QSM-L.Americanas (DW x ST-Saída_QSM x QSM -Saída_L.Americanas).

A partir destas constatações, foi formalizado o presente auto de infração com a finalidade de aplicação da seguinte penalidade:

Multa de R\$ 2.753.256,69 (dois milhões, setecentos e cinquenta e três mil , duzentos e cinquenta e seis e sessenta e nove centavos), correspondente ao montante de 10% (dez por cento) do valor da operação, aplicada na pessoa jurídica (QSM) que cedeu seu nome para a realização de negócios de comércio exterior em que se acobertou o real interveniente ou beneficiário (LOJAS AMERICANAS) , não podendo ser inferior a R\$5.000,00 por operação, nos termos do art. 33 da Lei n.º 11.488/2007 e conforme espelhado em planilha de apoio ao Auto de Infração e-Safira (Planilha 3) , alcançada segundo a sistemática descrita a seguir: Em Planilha 1, encontram-se relacionadas todas as Declarações de Importação registradas pela fiscalizada (ST) no período da presente fiscalização (janeiro a dezembro de 2017), indicando data de registro, data de desembarço, adquirente ou encomendante declarados, e respectivo valor aduaneiro.

A partir da Planilha 1, produziu-se a Planilha 2, na qual foram relacionadas somente as Declarações de Importação registradas pela fiscalizada apresentando como indicação de adquirente ou encomendante as empresas DESTRO BRASIL ou QSM. Sua base de cálculo é informada em coluna denominada -Valor do Produto na DI.

Baseada em Planilha 2, cuja base de cálculo fora extraída de coluna AF (Valor do Produto na DI) foi elaborada para subsidiar informações necessárias para lavratura de auto de infração em sistema e-Safira na empresa QSM , a Planilha 3 , que a partir de depuração daquela , teve seu

escopo limitado , de forma a alcançar apenas as mercadorias cujo encadeamento de operações partisse de ST , passando por QSM (conforme exposto em planilha E3) e apontasse LOJAS AMERICANAS como seu destinatário final . Ao final, a multa prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 foi aplicada sobre o valor aduaneiro de cada DI listada em Planilha 3, sendo que os cálculos foram efetuados pelo sistema e-Safira, observado o valor mínimo de R\$5.000,00 por DI. Interessante ressaltar que conforme comprovado em tópico (4.1.3. ST IMPORTAÇÕES -ANÁLISE MACRO) , no rol das mercadorias importadas por ST por encomenda de QSM, constatou-se que quase a totalidade (96,22%) das mercadorias foram encaminhadas para LOJAS AMERICANAS. Cabe informar que a empresa B2W não participou deste encadeamento de operações.

Importante consignar que esta auditoria vem se desenvolvendo ao longo dos últimos anos através de várias etapas.

Por último resta claro que a auditoria em curso, segue sendo ratificada pelas Unidades Julgadoras, pois segundo acompanhamento das ações fiscais anteriores conforme elencadas acima e referentes a períodos anteriores (junho de 2011 a dezembro de 2016) contam com seus trabalhos conclusos, tendo sido os respectivos lançamentos objeto de contestação pelos contribuintes. Ressaltase que foram lavrados um total de 25 Autos de Infração em valores que somam cerca de R\$ 1,5 Bilhão.

1.1. DAS EMPRESAS ENVOLVIDAS

Conforme citado acima, a condução da presente ação fiscal exigiu analisar, em conjunto, as seguintes pessoas jurídicas, uma vez que as suas operações concatenavam-se:

ST IMPORTAÇÕES Ltda. (ST), CNPJ 02.867.220/0001-42

DESTRO BRASIL Distribuição Ltda. (DESTRO BRASIL), CNPJ 13.495.487/0001-72

QSM Distribuidora e Logística Ltda. (QSM), CNPJ 08.060.852/0001-86

LOJAS AMERICANAS S/A , CNPJ 33.014.556/0001-96

B2W Companhia Digital (B2W), CNPJ 00.776.574/0006-60 (CNPJ-matriz)

1.1.2. DO IMPORTADOR OSTENSIVO

ST IMPORTAÇÕES LTDA opera quase que exclusivamente para o esquema ora em análise. Apenas 2,10% das Declarações de Importação registradas no ano de 2017 pela ST IMPORTAÇÕES, correspondente a 1,97% dos valores CIF movimentados, não guardam relação direta com o esquema.

1.1.3. DOS DECLARADOS ENCOMENDANTES

Em se analisando a logística adotada por ST, constata-se que até julho de 2012 as mercadorias apontavam nas respectivas DI's como destino: COMERCIAL DESTRO Ltda. A partir de julho de 2012 passam a apontar DESTRO BRASIL, sendo que a partir de julho de 2014, apontam em conjunto para DESTRO BRASIL e QSM DISTRIBUIDORA E LOGISTICA.

Ressalta-se que no ano de 2017, escopo do presente Relatório, 96,17% das importações de ST indicavam como adquirente/encomendante as empresas QSM e DESTRO BRASIL.

1.1.4. DOS REAIS ADQUIRENTES

No decorrer deste Relatório, restará comprovado que os reais adquirentes das referidas mercadorias foram: LOJAS AMERICANAS S/A, destinatária final de mercadorias importadas por ST sob encomenda de DESTRO e QSM , cujo montante corresponde em valor aduaneiro a R\$158.327.053,88; e B2W, destinatária final de mercadorias importadas por ST sob encomenda de DESTRO , cujo montante corresponde em valor aduaneiro a R\$160.578,40.

Cabe ressaltar que enquanto DESTRO BRASIL atua conjuntamente com outras empresas parceiras, QSM DISTRIBUIDORA praticamente só atua para o grupo LASA, constituindo assim de fato o seu único negócio. DESTRO BRASIL e QSM prestavam-se à blindagem de LOJAS AMERICANAS e B2W, tendo cedido seus nomes para o acobertamento de operações dirigidas pelo Grupo LASA, composto por LOJAS AMERICANAS e B2W.

2. DA ORIGEM DA AÇÃO FISCAL

Conforme narrado em caudoso histórico das operações de ST, a Fiscalização Aduaneira vem formalizando autuações, desde o ano de 2016 (fiscalizando AC 2011/2012), observa-se a reiteração dos seguintes procedimentos:

- a) Toda a mercadoria nacionalizada por ST IMPORTAÇÕES , em uma Declaração de Importação tem sido, destinada, a um único real adquirente: LOJAS AMERICANAS ou B2W. Mesmo com o fracionamento das mercadorias nacionalizadas por uma única Declaração de Importação em várias NF-e de Saída distintas, emitidas em nome de empresas intermediárias, no caso QSM DISTRIBUIDORA e DESTRO BRASIL, não se observou destinação de parte das mercadorias nacionalizadas em uma mesma Declaração de Importação a reais adquirentes distintos; somente a filiais distintas de um mesmo real adquirente.

b) Um curto intervalo de tempo médio a separar a data da emissão da NF-e de Entrada das mercadorias nacionalizadas na ST IMPORTAÇÕES LTDA da data de emissão da NF-e de Saída das mesmas para QSM DISTRIBUIDORA e DESTRO BRASIL e destas para B2W e LOJAS AMERICANAS conforme espelhado nas respectivas Planilhas de Encadeamento E1,E2 e E3.

c) ST operava quase que exclusivamente para importar mercadorias que, ao final, eram destinadas unicamente à LOJAS AMERICANAS e B2W.

3. DAS INTIMAÇÕES e INSTRUÇÃO DOCUMENTAL

Considerando a necessária análise conjunta das empresas envolvidas nas operações de importação, ST, DESTRO BRASIL, QSM, LOJAS AMERICANAS e B2W, a fim de organizar a vasta instrução documental desta fiscalização, foi necessário formalizar os seguintes Dossiês de Atendimento, os quais seguem vinculados ao presente processo devidamente organizados por empresa.

4. DOS FATOS APURADOS

Diante do volume de dados a serem abordados, o relatório fiscal dividiu a narrativa nos seguintes tópicos: 4.1. As características das empresas do grupo e suas inter-relações; 4.2. Legislação; 4.3. As operações e 4.4. Do Grupo Econômico, Transparência e da mudança de Paradigma.

4.1. DAS CARACTERÍSTICAS DAS EMPRESAS DO GRUPO E SUAS INTERRELACIONES

4.1.1. Grupo LASA

O Grupo LASA é o operador e maior beneficiário do esquema de interposição montado, sendo composto por várias empresas, a maioria voltada para o varejo de eletroeletrônicos e de produtos de utilidade doméstica no mercado nacional. Dentre as empresas do grupo LASA destacamse, na abordagem do presente trabalho: LOJAS AMERICANAS , B2W, ST IMPORTAÇÕES e QSM DISTRIBUIDORA. Essas empresas possuem estreitas ligações, tanto entre seus dirigentes como entre seus quadros de acionistas, demonstrando centralização gerencial, além disso, vários administradores, também constam da Relação de Sócios/Dirigentes de Lojas Americanas e/ou B2W Companhia Digital, como seus executivos ou ex-executivos. Conforme consta do cadastro de ST IMPORTAÇÕES, seu sócio majoritário é a empresa B2W COMPANHIA DIGITAL (99,99%), enquanto LOJAS AMERICANAS é seu sócio minoritário (0,01%). Como publicado no DOERJ do dia 16/05/2016, o sócio controlador da B2W COMPANHIA DIGITAL é LOJAS AMERICANAS S/A, detentor de 61,42% de

DOCUMENTO VALIDADO

seu capital. Sendo assim, podemos considerar, grosso modo, que LOJAS AMERICANAS seria a controladora de fato da ST IMPORTAÇÕES LTDA. O grupo LASA controla, além da rede de varejo das LOJAS AMERICANAS, uma gama de empresas com atuação no comércio eletrônico como o SUBMARINO e o SHOPTIME. Algumas dessas empresas, no entanto, não possuem CNPJ próprio, tratando-se de meras marcas comerciais atuando em nome de B2W.

4.1.2. Grupo DESTRO

O denominado Grupo DESTRO é composto por duas empresas operacionais: DESTRO BRASIL e Comercial DESTRO. Juntas elas são responsáveis por uma rede de distribuição no atacado que fornece principalmente gêneros alimentícios e produtos de higiene e limpeza, mas também atua, em menor grau, no segmento de eletroeletrônicos e de utilidades para o lar. Além dessas empresas, o grupo possui uma holding que concentra o capital empregado, qual seja: a DESTRO PARTICIPAÇÕES S.A. Nesse caso vários sócios e administradores atuam ou atuaram em cargos relevantes em duas ou mais empresas, vínculos que demonstram a existência de um grupo econômico unificado. Partir do apurado em fiscalizações anteriores, constatou-se que a empresa Comercial DESTRO apresentou consecutivos e expressivos prejuízos fiscais, sendo francamente decrescente o seu faturamento e sua movimentação financeira. Esses dados apontam que a empresa foi sendo gradualmente substituída pela DESTRO BRASIL, constituída em 2011, nas operações do grupo em análise.

Resumindo a atuação do grupo DESTRO no esquema de interposição apurado:

-COMERCIAL DESTRO LTDA., CNPJ 76.062.488/0007-39: Até julho de 2012, filial desta empresa atuou no esquema ora descrito como interposta pessoa, figurando como Adquirente nas Declarações de Importação que foram objeto de auto de infração constante do processo 10074.720201/2016-92.

-DESTRO BRASIL DISTRIBUIÇÃO LTDA., CNPJ 13.495.487/0001-72: Passou a atuar no esquema ora descrito como interposta pessoa a partir de abril de 2012, figurando como Adquirente em Declarações de Importação.

Entre 2015 e 2017, o Grupo DESTRO e o Grupo LASA realizaram operações de compra e venda de produtos importados no montante de 2,3 bilhões de reais. Analisando as vendas de ST IMPORTAÇÕES, no mesmo período (2010 a 2014), constatamos que, no ano de 2012, Comercial DESTRO deixou de

ser a destinatária das mercadorias, a qual foi substituída por DESTRO BRASIL. As vendas para tais empresas totalizaram cerca de 1,6 bilhão de reais. Da mesma forma, verificando as vendas de Comercial DESTRO e DESTRO BRASIL, entre 2010 e 2014, constatamos a coincidência de seus principais clientes: B2W Companhia Digital e Lojas Americanas S.A., ambas sediadas no Rio de Janeiro/RJ. Entre 2010 e 2014, tais operações totalizaram quase 2 bilhões de reais.

Em 2015, QSM já surge como declarada adquirente nas operações de ST IMPORTAÇÕES (Planilha A2), e, em 2016, ST importava maciçamente para DESTRO e QSM, conforme apuração extraída do DW.

4.1.3. ST IMPORTAÇÕES -ANÁLISE MACRO

Por meio de pesquisas realizadas no sistema DW, verificamos que as aquisições de mercadorias no mercado externo efetuadas por ST Importações entre os anos de 2015 a 2017 (3 anos) totalizaram cerca de R\$ 729 milhões, destas, cerca de R\$ 711 milhões, ou 97,50% indicavam como adquirentes/encomendantes declarados as empresas QSM e DESTRO BRASIL.

Em se analisando o ano de 2017, de forma específica, observa-se que foram transacionadas 1.096 Declarações de Importação, alcançando o volume CIF Real de R\$176.165.010,00, sendo que o equivalente a 96,19% indicavam as empresas QSM e DESTRO BRASIL como adquirentes/encomendantes declarados.

AS EMPRESAS QSM e DESTRO BRASIL RESPONDEM POR CERCA DE 98 % DAS VENDAS DE ST. Interessante se pontuar que apesar da elevada dependência que ST tinha das empresas QSM e DESTRO BRASIL, não foram apresentados CONTRATOS DE EXCLUSIVIDADE celebrados com estas duas empresas. As referidas operações seguiam uma clara ótica de encadeamento (vide planilhas E1,E2 e E3) conforme síntese abaixo:

- Das mercadorias importadas por ST por encomenda de DESTRO BRASIL, constatou-se que a totalidade (100%) das mercadorias foram encaminhadas para LOJAS AMERICANAS e B2W; e
- Das mercadorias importadas por ST por encomenda de QSM, constatou-se que quase a totalidade (96,22%) das mercadorias foram encaminhadas para LOJAS AMERICANAS. Cabe informar que B2W não participou deste encadeamento de operações.

Em se analisando sob a ótica contábil, ratifica-se o papel absolutamente relevante desempenhado pelas empresas DESTRO e QSM. Ao se acessar

em ambiente Contagil o Balancete da ST no ano de 2017 (rubrica Clientes Nacionais), à primeira vista, tudo parece concatenar-se com as informações de “reais adquirentes” fornecidas em suas Declarações de Importação, apontando DESTRO BRASIL e QSM como seus principais destinatários.

Ao se analisar, desta feita, sob a ótica das NF da saída emitidas por ST em 2017, nos deparamos com a situação em que o segundo lugar em saídas não é um cliente e sim um fornecedor (ORSILOG).

Ao se analisar, desta feita , sob a ótica das NF da saída emitidas por ST em 2017, nos deparamos com a situação onde o segundo lugar em saídas não é um cliente e sim um fornecedor (ORSILOG).

Cabe iniciar a referida análise, a partir da ótica interna da empresa exposta em trabalho acadêmico de conclusão de estágio do curso de Administração no ano de 2009, na Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI, de autoria de Everaldo José Felix, o qual, à época, era estagiário de ST IMPORTAÇÕES, conforme Livro de Registro de Empregados juntado aos autos do PAF 10074.720201/2016-929 (PAF 1). Trata-se de um artigo chamado "Avaliação dos Serviços Desenvolvidos com a Implantação do Programa Import Sys Soluções para Comex - Estudo de Caso na Empresa ST IMPORTAÇÕES Ltda", localizado em site aberto da UNIVALI.

Nas páginas 5, 45 e 46 do “Estudo de Caso” encontramos indicação de que a diretoria da empresa ST IMPORTAÇÕES– seu centro de decisões - não se encontra sediada em São José-SC (sede da empresa), mas sim na cidade do Rio de Janeiro.

Ocorre que nem a ST IMPORTAÇÕES, nem o Grupo DESTRO e nem QSM Distribuidora possuem filiais registradas no Rio de Janeiro, e ainda, de acordo com o Estudo, temos que a diretoria da ST está sediada no Rio de Janeiro, e, de acordo com os registros do CNPJ, consta que a ST IMPORTAÇÕES compartilha com as empresas LOJAS AMERICANAS e B2W todos os seus diretores. Há portanto uma convergências de fatores indicando que as decisões sejam tomadas nas dependências das LOJAS AMERICANAS / B2W, cujas sedes dividem o mesmo endereço nesta cidade: Rua Sacadura Cabral, nº 102 - Gamboa, Rio de Janeiro – RJ.

De acordo com o artigo citado, os serviços de logística internacional e nacional são realizados no local onde fica a sede de ST IMPORTAÇÕES: na rua Principal , S/N, Lote 09, Centro Empresarial Sertão do Maruim, em Sertão do Maruim, São José/SC, CEP 88.122-001 – CEP que coincide com a declarada rua Walter José Correia naquela cidade, local onde situa-se um grande centro empresarial. Esta informação é compatível com a resposta

ao Termo de Início da presente ação fiscal, segundo a qual o imóvel é objeto do Contrato de Locação firmado, em 2014, com o locador ORSILOG SOLUÇÕES EM LOGÍSTICA LTDA, CNPJ 95.863.056/0001-86. Ainda de acordo com o Estudo, o setor de importação desta empresa situa-se na Rua José Gonzaga R. de Lima, 65, Kobrasol, SC. Logo se percebe que este é o endereço do próprio locador, ORSILOG, conforme consta no citado contrato de locação. Em resposta ao Termo de Início, a empresa ST IMPORTAÇÕES, para fins de comprovação do domicílio tributário, foram apresentados a guia do IPTU recolhido em 2017 e faturas de água/esgoto 2017/2018, onde curiosamente consta a identificação do proprietário ORSITEC LOGISTICA e GESTÃO no campo destinado ao usuário. Então, observamos que, apesar de ter sido locado o imóvel de ORSILOG SOLUÇÕES EM LOGÍSTICA LTDA., o sacado, para fins de IPTU, é ORSITEC ASSESSORIA CONTÁBIL E EMPRESARIAL S/S LTDA, CNPJ 74.116.534/0001-14, pessoa jurídica que também está situada no mesmo endereço, o Centro Empresarial Sertão do Maruim.

Constatamos que apesar de ORSILOG constar em contrato como locador, o imóvel ocupado por ST pertence de fato a empresa ORSITEC. Conforme histórico do CNPJ 95.863.056/0001- 86, de ORSILOG SOLUÇÕES EM LOGÍSTICA LTDA, em 2007 ela situava-se na rua José Gonzaga Regina Lima, nº 65, fundos, bairro Kobrasol, na cidade de São José/SC, local onde, segundo o trabalho acadêmico, localizava-se o setor de importação de ST.

Interessante observar que o endereço ocupado por ORSILOG a partir de março de 2008, correspondia, em 2007, ao endereço de ST IMPORTAÇÕES, conforme se verifica no contrato de locação: rua Francisco José Ferreira, 101, galpão 8, Forquilhinhas, CEP 88106-537, São José/SC.

Seu sócio-administrador, JOSÉ CARLOS DA SILVA, CPF 416.607.499-72, também tem participação societária em ORSITEC ASSESSORIA CONTÁBIL E EMPRESARIAL , CNPJ 74.116.534/0001- 14 . Nesta última, verificamos que dentre seus sócios figura SARA MÁRCIA LAZARI, CPF 374.213.280- 68, contadora de ST e QSM .

No mesmo endereço de ORSILOG, em 2008 (Rua .José Gonzaga Regina Lima, nº 65, Kobrasol, São José/SC) funcionava também FENÍCIA ASSESSORIA EM COMÉRCIO EXTERIOR LTDA., CNPJ 04.185.068/0001-43, que ali permaneceu até abril de 2012, quando as duas empresas alteraram seu endereço para Rua Koesa, nº 298, sala 1004, Kobrasol, São José/SC, endereço compartilhado até a presente data.

Importante destaca que as empresas ORSILOG e ORSITEC estiveram envolvidas em apuração de interposição fraudulenta em 1999/2000; ORSITEC, em sua página virtual, apresenta FENÍCIA e ORSILOG como seus clientes. Além disso, importante observar que a sócia majoritária da empresa FENÍCIA (60%), qual seja, CLEUZA LÚCIA DA CUNHA, CPF 000.063.389-50, é cônjuge de JOSÉ CARLOS DA SILVA.

Cabe rememorar o histórico das prestações de serviços envolvendo ST IMPORTAÇÕES, ORSILOG, ORSITEC E FENÍCIA, o qual se encontra nos autos do PAF 10074.720201/2016-92 (PAF 1).

Durante aquela 1^a etapa da Fiscalização, foram apresentadas contas de energia elétrica e telefone em nome de ORSILOG e guias de IPTU em nome de ORSITEC, do ano de 2015 . Tal como em 2017, o IPTU do imóvel locado, desde 2007, a ST por ORSILOG era emitido em nome de ORSITEC.

Também naquela 1^a etapa da Fiscalização foi apresentado contrato de prestação de serviço firmado em 2000 entre as empresas ST IMPORTAÇÕES e ORSITEC ASSESSORIA CONTÁBIL E EMPRESARIAL S/S, posteriormente substituída, em 2004, por ORSITEC LOGÍSTICA E DISTRIBUIÇÃO LTDA, e, em 2007, pela empresa ORSILOG SOLUÇÕES EM LOGÍSTICA LTDA, sediada na rua José Gonzaga Regina Lima, 65, Kobrasol, São José/SC .

De acordo com aquele contrato, ORSITEC e posteriormente ORSILOG obrigavam-se a prestar a ST IMPORTAÇÕES os seguintes serviços, entre outros: a) Assessoria contábil, incluindo escrita contábil, fiscal e registros trabalhistas; b) Administração do “contas a pagar e a receber”, do almoxarifado e de outras instalações de ST IMPORTAÇÕES, bem como dos bens de sua propriedade; c) Controle da movimentação dos produtos importados e/ou comprados por ST IMPORTAÇÕES; d) Desembarque aduaneiro das mercadorias importadas por ST IMPORTAÇÕES, desde a preparação da Declaração de Importação (DI), incluindo a classificação dos itens e os registros necessários para iniciar o processo de importação junto ao SISCOMEX, pagamento dos impostos, taxas e fretes, representação junto à Receita Federal até a efetiva liberação da importação; e) Elaborar a folha de pagamento e controlar os pagamentos aos funcionários da ST IMPORTAÇÕES; f) Realizar a movimentação e o controle dos materiais e equipamentos importados pela ST IMPORTAÇÕES desde a liberação na Inspetoria da Receita Federal até o despacho dessas mercadorias para os clientes da ST IMPORTAÇÕES, incluindo carregamentos, descarregamentos, recebimento, conferência, armazenagem, embalagem, controle do estoque com inventários rotativos, emissão de notas fiscais e despacho rodoviário ou aéreo.

Considerando que LASA e B2W poderiam contratar, diretamente, essa prestação de serviços com ORSILOG e ORSITEC, este evento surge como mais um indício de que o Grupo LASA utiliza ST e seus fornecedores como camadas de interposição: NÃO FAZ SENTIDO INCREMENTAR CUSTOS OPERACIONAIS, COM REDUNDÂNCIA DE ATIVIDADES, SE O QUE SE ALMEJA É O MAIOR LUCRO.

Tendo ST terceirizado sua própria atividade-fim – a importação – vejamos como se comunicava. Ainda rememorando a 1^a etapa da Fiscalização, período de 2012 (PAF 10074.720201/2016-92 - PAF 1), ST IMPORTAÇÕES foi demandada a apresentar troca de correspondências ou e-mails, a fim de demonstrar como se relacionava com clientes e fornecedores. Conforme documentos juntados em PAF 1, verificou-se o seguinte: a) Em quase todos os e-mails trocados, aparecem como remetente, destinatário ou ciente por cópia, caixas de correio com o provedor “feniciacomex”, indicando que, de fato, a empresa FENÍCIA (com razão social, até 2016, FENÍCIA DESPACHO ADUANEIRO) cuidava das operações de importação e desembaraço das mercadorias da ST Importação. Na amostragem trazida, nenhum dos emails mencionou a empresa ORSILOG; b) A maioria dos funcionários que se identificavam nos e-mails como representantes ou funcionários de ST IMPORTAÇÕES possuíam caixas de e-mails vinculados a FENÍCIA, demonstrando que earm, de fato, funcionários desta empresa; c) Os e-mails não fazem referências a nenhum dos encomendantes (DESTRO e QSM). Por outro lado, foram encontrados menções ao cliente SHOPTIME (originariamente juntados em páginas 275 a 279 do arquivo intitulado ANEXO 22 que atualmente encontra-se inserido com a referida nomenclatura no escopo do processo em curso em documento denominado PAF 5), demonstrando que os funcionários da ST IMPORTAÇÕES sabiam para quem eram destinadas as mercadorias e quem eram seus verdadeiros clientes; d) Um dos e-mails tem cópia da mensagem enviada para “Maira Vieira França de Castro”: , (página 387 situada no referido ANEXO 22), caixa que segue recebendo e-mails pelos dias seguintes.

Demonstra-se, então, que, pelo menos, duas pessoas ligadas a B2W acompanhavam os trâmites comerciais entre FENÍCIA (operando por ST) e os fornecedores estrangeiros. Ou seja, ST não se comunicava com os estrangeiros, mas FENÍCIA, e B2W, a quem interessa a importação, visando seu canal digital SHOPTIME.

Em se auditando a contabilidade da ST IMPORTAÇÕES e de forma mais específica o Livro Razão com Contrapartidas , em ambiente Contagil ,

constatou-se conforme prints exemplificativos abaixo que: - a conta registrada sob o código 2.1.03.01.2476 e descrita como 'Salários a Pagar', é SEMPRE suprida pela rubrica 1.1.02.13.19041 'Fenícia Banco Bradesco' e não diretamente por meio de alguma das contas relacionadas aos depósitos bancários de ST (LIVRO RAZÃO EXCEL). - a conta 'Fenícia Banco Bradesco' , por sua vez é suprida com recursos da conta 1.01.01.02.04 'Banco Itaú SA C/C 13643- 0', que se destaca por se a maior provedora de recursos para as demais contas. Uma vez localizada a conta 'Fenícia Banco Bradesco', (1.01.02.06.02) , estratégica para a ST (pertencente ao grupo outros valores a receber) em observando a sua movimentação diária constatamos que não somente ela é usada para pagamentos de salários, como também para pagamentos a diversos fornecedores (vide RAZÃO COM CONTRAPARTIDAS), de forma que o fluxo contábil débito/crédito alcança o montante de quase 90 milhões de reais em cada via no ano de 2017.

DA RELAÇÃO ENTRE ST IMPORTAÇÕES e ORSILOG SOLUÇÕES EM LOGÍSTICA LTDA.

Constata-se que ST não somente importa produtos com destino final para LOJAS AMERICANAS 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 2017, 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 não são contemporâneas dessas remessas e ainda , seu valor é incompatível com os valores atribuídos aos produtos que seguiram para ORSILOG. 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. Por outro lado, ao observarmos as DI's registradas por ST com a informação de importação própria temos que o volume não é condizente com os repasses posteriores das mercadorias a ORSILOG. Ressaltando que ORSILOG não consta em nenhuma operação de comércio exterior de ST como adquirente/encomendante.

Assim, considerando que: ST somente opera com mercadorias importadas; as DIs que originaram as entradas das mercadorias importadas declaram em sua quase totalidade DESTRO BRASIL ou QSM como

adquirente/encomendante; parte dessas mercadorias são produtos que seguem, dias depois, para ORSILOG (contratado por ST); em 2017 não constam registros de DI com ORSILOG como encomendante/adquirente; em 2017 ST registrou apenas R\$ 3.464.026 em DI com a informação de importação própria; em 2017 R\$180.127.413,81 foram remetidos temporariamente de ST a ORSILOG, em operações não onerosas; não se tem conhecimento de qualquer relação ou obrigação contratual entre DESTRO BRASIL/QSM com a empresa ORSILOG, somente entre ST e ORSILOG; ORSILOG é locadora de imóvel ocupado por ST ; A sra. Cristiane Maria do Nascimento trabalhou SIMULTANEAMENTE por mais de dez anos para ST (gerente de logística) e ORSILOG (sócia) .

Chega-se a duas conclusões: a) Em relação as DIs vinculadas às saídas de ST para ORSILOG as mercadorias repassadas temporariamente a ORSILOG derivam de DI registradas com a informação de DESTRO BRASIL ou QSM como adquirentes/encomendantes ; b) O expressivo aumento das notas de saídas temporárias para ORSILOG teria a finalidade de dilatar o prazo de repasse das mercadorias para QSM e DESTRO BRASIL, e, posteriormente ao real adquirente delas, LASA/B2W, de modo a dificultar o encadeamento das operações e, consequentemente, o controle e acompanhamento da fiscalização aduaneira. Fato este devidamente comprovado no rastreamento do lote (de PANELA DE ARROZ ELETRICA) acima descrito em detalhes.

Aparentemente ST não somente importa produtos e os repassa em seguida aos adquirentes declarados QSM e DESTRO BRASIL para alcançarem seu destino final: LASA/B2W, como também há indícios de que ST parece importar mercadorias, as remete temporariamente a um depósito (ORSILOG), em operações não onerosas, para que as mercadorias retornem a ST e sigam, posteriormente, o fluxo usual até seus reais adquirentes LASA/B2W.

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.

As partes e peças nunca foram nem poderiam ter sido encomendadas por DESTRO ou QSM, que não possuíam qualquer relação com ORSILOG, nem qualquer obrigação contratual de fornecer partes e peças a quem quer que seja.

Se, de fato, DESTRO BRASIL ou QSM fossem os reais encomendantes das mercadorias importadas pela autuada, exigiriam receber a integralidade dos bens importados sob sua encomenda. Mas não consta que tenham ações judiciais interpelando ST.

Em resumo, a ST IMPORTAÇÕES: a) Tem sua diretoria localizada no Rio de Janeiro e composta pelas mesmas pessoas que administram as empresas destinatárias finais das mercadorias, quais sejam, LOJAS AMERICANAS e B2W, detentoras dos direitos das marcas; b) Ao longo dos períodos fiscalizados, contratou ORSILOG SOLUÇÕES EM LOGÍSTICA LTDA para executar atividades relacionadas ao desembarço das mercadorias, manuseio da carga e envio aos destinatários, bem como efetuar a contabilidade, ceder seus funcionários, o controle de contas a pagar e a receber o pagamento dos próprios funcionários da ST IMPORTAÇÕES. Ressalta-se ainda que ORSILOG já ocupou o mesmo endereço desta e compartilha seu endereço com a FENICIA desde 2008; c) Possui dezessete funcionários, aos quais paga salário por meio de uma rubrica chamada 'Fenícia Banco Bradesco', os quais trabalham em imóvel alugado da empresa que fornece serviços de administração (ORSILOG), cujo sócio é cônjuge da sócia de FENÍCIA; d) Importou peças e partes para ORSILOG poder prestar assistência técnica em relação aos produtos de marcas pertencentes a B2W e LASA, sem que isto fosse informado nas Declarações de Importação, as quais seguiam como se DESTRO e QSM fossem os verdadeiros adquirentes; e) Importou produtos de marcas exclusivas de B2W e LASA, e os remeteu a DESTRO e QSM, amparado em Contratos de Licença de uso de Marca, que não apresentam razoabilidade e conforme já comentado mais parecem peças de ficção; f) Não apresentou tratativas comerciais celebradas com fornecedores no exterior nem com seus clientes no Brasil, conforme respostas apresentadas ao T.I nº80/2021; g) Ainda, contratou com terceiros (SEVEN e FSG), contrato anterior celebrado com a SÉRFI aparentemente foi encerrado para o período fiscalizado, que não podem importar (CNPJ suspenso) serviços de 'agenciamento de comercial internacional', com extenso e complexo grupo de atribuições: - Elaboração e/ou atualização da Ficha de Produto; -Prospecção de novos fornecedores e produtos no exterior; -Acompanhamento da produção dos novos produtos prospectados; -Envio de amostras dos produtos à Contratante; -Intermediação das transações comerciais; - Acompanhamento dos embarques das mercadorias da origem até o destino final. Cabe ressaltar que ST não apresentou documentos que comprovassem a prestação dos referidos serviços acima listados. Foram apresentados tão somente dois contratos de prestação de serviços, que

segundo quadro indiciário sintetizado abaixo , em tese , não foram prestados. Em resumo temos: - Uma empresa constituída por ex-sócios de BENUTRIX (SEVEN) ; - Outra , FSG conta com único sócio citado reside no exterior estando à frente de empreendimento localizado nos Estados Unidos no estado da Florida. Ressalta-se que a empresa não apresentou movimentação financeira e que seu endereço declarado não é compatível com atividade desempenhada; - Por último, SEVEN apresentou movimentação financeira e endereço declarado incompatíveis com atividade desempenhada.

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

Tais constatações corroboram a afirmativa de que LOJAS AMERICANAS e B2W previamente às importações são os destinatários finais das mercadorias e são as pessoas jurídicas que comandam todas as decisões de ST IMPORTAÇÕES, principalmente as “decisões de compra, quantidade e quando será efetuada a importação”, nos termos expostos em trabalho acadêmico já descrito neste relatório e a partir desta fiscalização em curso que detectou uma mudança de paradigma a partir de 06/2020 (tópico 4.4) , quando DESTRO e QSM passam a não mais constar como encomendantes nas DI's importadas por ST, posição que passa a ser ocupada pelos reais adquirentes LOJAS AMERICANAS e B2W que finalmente assumem formalmente a condição de encomentantes.

Esta estrutura demonstra claramente que ST IMPORTAÇÕES importava as mercadorias demandadas por seus controladores, destinatários finais dos bens, e, ao longo deste Auto, demonstraremos que, além de funcionar como um “braço de execução” das importações do Grupo LASA, a autuada foi utilizada para ocultar a participação das empresas LOJAS AMERICANAS e B2W nas operações de importação.

4.1.4. DESTRO BRASIL DISTRIBUIÇÃO

Em 2017, DESTRO BRASIL consta como encomendante declarado de 771 DI's de ST, correspondendo a 70,35% das declarações de importação registradas. Conforme mencionado anteriormente, DESTRO BRASIL é o primeiro cliente de ST, movimentando, sozinha, 78% de suas vendas! Das mercadorias importadas por ST por encomenda de DESTRO BRASIL, constatou-se que a totalidade (100%) das mercadorias foram encaminhadas para LOJAS AMERICANAS e B2W.

Esta metodologia bem explanada acima foi extrapolada para todo o escopo desta fiscalização envolvendo as empresas citadas neste tópico, cujo resultado encontra-se consolidado nas duas planilhas abaixo citadas, anexadas ao presente processo sob a forma de arquivo não-paginável sob a denominação PLANILHAS ENCADEAMENTO de OPERAÇÕES permitindo assim uma visão ampla de sua forma de atuação.

4.1.5. QSM DISTRIBUIDORA E LOGÍSTICA

A empresa QSM não possui filiais e, seu quadro societário é idêntico ao da ST, ou seja, composto por B2W Companhia Digital, CNPJ 00.776.574/0001-56 e por Lojas Americanas S.A., CNPJ 33.014.556/0001-96, na razão de 99,99% e 0,01% respectivamente.

Elaborada com informações constantes no sistema RADAR, a tabela demonstra não só que se deve considerar a empresa QSM como integrante do denominado Grupo LASA, como também demonstra a profunda inter-relação existente entre as empresas do referido Grupo: LASA, B2W, ST e QSM.

Em verdade, a própria LOJAS AMERICANAS confirma a composição do grupo e atuação no comércio exterior ocorrendo por seu interesse, visando resultados econômicos mais satisfatórios, conforme resposta ao Termo de Início de Procedimento Fiscal presente no Dossiê 13031.556557/2020-37 onde LOJAS AMERICANAS confirma a composição do grupo, informando que QSM foi criada devido a meta do grupo de aumentar sua participação no mercado atacadista, por meio de empresa destinada à distribuição, em atividade lucrativa, independente e focada no mercado de fornecimento de mercadorias a estabelecimentos varejistas. “Sendo assim, a criação da QSM e exploração do correspondente mercado atacadista consiste em estratégia e prática inteligentes que favorecem os resultados do grupo como um todo, com melhor retorno aos seus acionistas”.

Conforme contrato de locação apresentado pela QSM na qualidade de locatária (Dossiê 13031.556554/2020-010 onde celebrou com a pessoa jurídica CAPITAL REALTY INFRAESTRUTURA LOGÍSTICA LTDA, CNPJ 03.015.145/0001-54, na qualidade de locadora, a locação de espaço comercial (cerca de 9500m²) no Condomínio Mega Centro Logístico Itajaí, na Rodovia Jorge Lacerda, nº 1010, Bairro Espinheiros, o qual consta seria ocupado a partir de 25/11/2013

Embora QSM tenha sido constituída em 13/06/2006, a integralização de seu capital, no valor de R\$5.000.000,00, só ocorreu em 18/09/2013, mais de sete anos depois, conforme extrato bancário apresentado por ela

Cumpre observar que, com as exceções dos administradores José Timótheo de Barros e Celso Alves Ferreira Louro – os quais estão em QSM desde 13/06/2006 -, muitos dos demais diretores ingressaram em 11/07/2013, pouco antes da integralização do capital social. Interessante observar que sua primeira operação de comércio exterior – atuação como adquirente de mercadoria importada por terceiros – ocorreu em 08/07/2014 seu contrato de importação por encomenda firmado com ST de agosto de 2014. Em se analisando os contratos apresentados pela QSM , constou-se que quem assina os dois contratos (2014 e 2017) como representante de ST IMPORTAÇÕES é MÁRCIO CRUZ MEIRELLES. No entanto ocorre que ele também ocupa cargo de diretor da QSM desde 11/07/2013; face ao exposto não há como afastar o fato de que as duas empresas têm as mesmas gerências e, sendo assim, as decisões são concatenadas no âmbito dos objetivos do Grupo LASA.

A empresa QSM apresenta suas DIPJ relativas aos Exercícios 2008, 2009, 2010, 2013 e 2014 com receita bruta zerada. Por outro lado, dados extraídos da DIMOF mostram que sua movimentação financeira começou a partir da integralização do capital, em 2013, partindo, portanto, de 5 milhões de reais para o patamar de mais de 1 bilhão em total de débitos (consolidado), em 2016 conforme documentação juntada em PAF nº:15444-720116/2019-35 (PAF 4).

Cabe ressaltar, que em relação à DIPJ Ex 2014 ,da empresa QSM foi constatado outro fato relevante que aponta no sentido da estreita ligação com a empresa ST: o correio eletrônico indicado pela empresa QSM, constante da “Ficha 02 – Dados Cadastrais”, apresenta o domínio . Logo, constata-se que a administração de QSM se confunde com a de ST IMPORTAÇÕES Ltda, a qual, por sua vez, é feita pelos mesmos administradores de LOJAS AMERICANAS.

Ainda em se analisando a contabilidade da empresa QSM, Livro Razão com Contrapartidas , interessante se constatar que esta tendência se consolidou no ano fiscalizado (2017) objeto deste Relatório, onde LOJAS AMERICANAS passa a assumir participação equivalente a 98,8% no total de vendas da QSM, sendo a B2W o seu segundo principal cliente com parcos 0,5% de participação, cabendo aos demais clientes os 0,6% restantes.

Além disso, em se prosseguindo na auditoria realizada no Livro Razão, verificou-se que B2W (rubrica 'Compra Associada - B2W') assume despesas salariais de QSM, de modo reiterado: B2W arca com parte das despesas de salários e ordenados de QSM ao longo de todo o ano de 2017, situação

esta constatada pelas fiscalizações realizadas anteriormente desde o ano de 2014.

Este é um procedimento totalmente desvinculado das operações comerciais entre ambas, que se iniciaram em 17/07/2014. Não é um relacionamento entre fornecedor e cliente. Tampouco tratam-se de aportes de capital no patrimônio de QSM, por parte de um de seus sócios.

À época, intimada a esclarecer a razão de B2W pagar seus salários, QSM limitou-se a informar que foi objeto de mútuo com terceiros, sem entretanto apresentar qualquer documento que comprovasse o alegado, nem a quitação de tal mútuo (páginas 40/41 do Relatório de PAF 3).

Estas liberalidades atípicas indicam que as empresas atuam em grupo, de maneira concertada, o que só faz sentido se considerarmos o controle centralizado, compromissado com os objetivos das empresas controladoras das operações, a saber, LOJAS AMERICANAS e B2W.

De acordo com o Relatório contido no ePAF 15444.720091/2018-99 (páginas 39/40 do do Relatório de PAF 3), QSM teve suas despesas inciais financiadas por B2W, antes mesmo da primeira operação de comércio exterior, em julho de 2014.

Não há como dizer que QSM seja uma empresa autônoma; QSM inicia suas operações comerciais com recebimentos de LOJAS AMERICANAS e B2W, antes mesmo de realizar pagamentos ao fornecedor ST, indicando sua dependência financeira destas empresas desde sua constituição.

Ou seja, no período fiscalizado, QSM era uma extensão do grupo LASA, sem independência operacional e financeira, criada sem propósitos negociais. Conforme será visto adiante, o objetivo da abertura da empresa foi atuar juntamente com DESTRO BRASIL para desonerar tributariamente B2W e Lojas Americanas. Diferentemente de DESTRO BRASIL, que possui operações além do grupo LASA, QSM Distribuidora atua exclusivamente para o mecanismo.

Agora no que se refere ao modus operandi adotado pelo grupo LASA , em caráter amostral, tal como demonstrado em tópico anterior, visando comprovar a rotina operacional estudada, ilustra-se a seguir o exemplo do encadeamento da operação envolvendo os produtos acobertados em DI 17/00275366, adição 001, item 03 e DI 17/01831513, adição 001, item 02, seguindo a trajetória ST/QSM/L.AMERICANAS, ou seja desde a sua origem na importação até a destinação dos produtos aos reais adquirentes.

Nas operações ilustradas nos dois quadros abaixo, observa-se que a cada encadeamento “Declaração de Importação → NF-e de Saída de ST para QSM (que equivalem as NFe Entrada na QSM) → NF-e de Saída de QSM para L.AMERICANAS”, o número do código do produto constante nas respectivas colunas “Descrição do Produto” das Declarações de Importação e NF emitidas, correspondem a um elo de referência para o encadeamento das operações.

Importante ressaltar que foi possível estabelecer o encadeamento das operações com base nesta informação e também na comparação da descrição das mercadorias, na numeração sequencial que diferencia cada produto e nas quantidades informadas, combinados integralmente ou parcialmente, a depender da operação.

Conforme já relatado , das mercadorias importadas por ST por encomenda de QSM, constatou-se que quase a totalidade (96,22%) das mercadorias foram encaminhadas para LOJAS AMERICANAS. Cabe informar que B2W não participou deste encadeamento de operações. Esta metodologia bem explanada acima foi extrapolada para todo o escopo desta fiscalização cujo resultado envolvendo as empresas mencionadas no presente tópico encontra-se consolidado em planilha abaixo citada , anexada ao presente processo sob a forma de arquivo não-paginável sob a denominação PLANILHAS ENCADEAMENTO de OPERAÇÕES , permitindo assim uma visão ampla de sua forma de atuação: Planilha E3 , pertinente ao presente tópico e com Encadeamento ST-QSM-L.Americanas (DW x ST-Saída_QSM x QSM - Saída_L.Americanas).

4.1.6. LOJAS AMERICANAS

Trata-se de uma empresa de capital aberto cuja constituição remonta a 01/08/1966. Apresenta sede na Rua Sacadura Cabral, nº 102, bairro Gamboa, Rio de Janeiro - RJ, mesmo endereço da matriz de B2W.

O ramo de atuação da empresa é o comércio varejista de produtos em geral. Para mensurarmos o porte da empresa, citamos trecho do "Fato Relevante" publicado ao DOERJ de 29/01/2014, caderno "Publicações a Pedido": “(...) A LASA possui mais de 830 lojas em 25 estados, mais o Distrito Federal. Conta com quatro centros de distribuição localizados em Minas Gerais, Pernambuco, Rio de Janeiro e São Paulo. A rede de lojas físicas comercializa mais de 60 mil itens de 4 mil empresas diferentes. Mais de 800 quiosques instalados dentro da LASA oferecem ao cliente acesso ao sortimento de mais de 700 mil itens da Americanas.com (www.americanas.com.br).” Como já mencionado,

dirigentes/administradores da LOJAS AMERICANAS fazem parte da administração das empresas B2W e ST IMPORTAÇÕES.

4.1.7. B2W

B2W COMPANHIA DIGITAL, atualmente denominada AMERICANAS SA, é uma empresa que tem como principal atividade o comércio varejista de mercadorias em geral e cuja constituição remonta a 22/08/1995. Tendo em vista que no período fiscalizado a empresa em tela possuía a primeira denominação, esta fiscalização achou por bem mantê-la no presente Relatório uma vez que todas as consultas efetuadas no curso da presente ação remetem ao nome B2W. Atualmente a matriz da B2W possui o CNPJ 00.776.574/0006-60. Esta apresenta sede na Rua Sacadura Cabral, nº 102 - Parte, bairro Saúde, Rio de Janeiro - RJ, mesmo endereço da sede de LOJAS AMERICANAS. Como visto acima, o controlador de B2W é LOJAS AMERICANAS, titular de 62,23% de seu capital. Ainda de acordo com o “Fato Relevante” (...) opera por meio de uma plataforma digital, com negócios que apresentam forte sinergia e um modelo único, multicanal, multimarca e multinegócios. A Companhia possui um portfólio com as marcas Americanas.com, Submarino, Shoptime, B2W Viagens, Ingresso.com, Submarino Finance, BLOCKBUSTER® Online e SouBarato, que oferecem mais de 38 categorias de produtos e serviços, por meio dos canais de distribuição internet, televendas, catálogos, TV e quiosques.” Conforme já demonstrado, vários dos executivos da B2W são comuns a LOJAS AMERICANAS e a ST IMPORTAÇÕES. B2W tem 99,99% de participação na empresa ST IMPORTAÇÕES e 99,99 % de participação em QSM, o que faz estas duas serem também controladas por LOJAS AMERICANAS (Anexos 4A e 6A). Ao longo de 2014 a 2017, conforme anteriormente abordado a empresa B2W assumiu as despesas de salários e ordenados de QSM, ao largo de aportes de capital ou prestações de serviços/compra de produtos, no que ela se caracteriza como o oxigênio financeiro de QSM.

4.2. DA LEGISLAÇÃO APLICADA

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

A segunda hipótese é aquela em que o agente fiscal identifica o real beneficiário da importação, seja pela logística da operação indicando que a mercadoria foi adquirida para atender a encomendante ou adquirente predeterminado, seja por identificar a origem dos recursos utilizados para arcar com a operação internacional. São exatamente estes tópicos que serão analisados a seguir, onde examinaremos a relação de fato existente entre ST IMPORTAÇÕES, DESTRO BRASIL, QSM DISTRIBUIDORA, LOJAS AMERICANAS e B2W.

4.3. DAS OPERAÇÕES

ST IMPORTAÇÕES é o braço do Grupo LASA constituído para realizar a importação das mercadorias comercializadas pela rede varejista. No curso dos levantamentos realizados, ficou demonstrado que as mercadorias importadas por ST IMPORTAÇÕES foram inicialmente revendidas às empresas do Grupo DESTRO, que as revendia em seguida aos pontos de venda do Grupo LASA. DA COMPROVAÇÃO DAS INDICAÇÕES DE REFERÊNCIA PARA O ENCADEAMENTO DAS OPERAÇÕES COMERCIAIS APONTADAS EM “ESTUDO DE CASO”. ST IMPORTAÇÕES participou como empresa importadora ostensiva de um planejamento tributário e aduaneiro que visava ocultar das autoridades nacionais a condição de real adquirente das mercadorias importadas das empresas LOJAS AMERICANAS e B2W, responsáveis pelo comando das operações de importação. Em consulta aos documentos fiscais – notas fiscais eletrônicas, verificou-se a sequência da tramitação das mercadorias, desde o seu desembarço até a destinação final para as duas empresas citadas, integrantes do Grupo LASA, tendo como base um documento interno do Grupo denominado Purchase Order (PO), que vincula as várias etapas logísticas, confirmado-se o que afirmava o já citado trabalho acadêmico (PAF 1): 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”. Em caráter amostral, visando comprovar a rotina operacional acima relatada, ilustra-se nos dois quadros a seguir o exemplo do encadeamento da operação dos produtos da DI 17/00033850 (PO 6449/16 ou código 0078257484744 – ST/DESTRO/LASA) e da DI 17/00275366 (PO PO6419/16 ou código 6997878656511 – ST/QSM/LASA) desde a sua origem na importação até a destinação dos produtos aos reais adquirentes. Nas operações ilustradas abaixo observa-se que a cada encadeamento “Declaração de Importação – > NF-e de Saída de ST para QSM ou DESTRO BRASIL (que equivalem as NFe Entrada na DESTRO BRASIL ou QSM) –> NF-e de Saída de QSM ou DESTRO BRASIL para L.AMERICANAS”, a numeração de PO constante às

“Informações Complementares” das Declarações de Importação, bem como do campo “Observações” das NF-e emitidas, correspondem a um elo de referência para o encadeamento das operações. Importante ressaltar que foi possível estabelecer o encadeamento das operações com base nesta informação e também na comparação da descrição das mercadorias, na numeração sequencial que diferencia cada produto e nas quantidades informadas, combinados integralmente ou parcialmente, a depender da operação. Logo, da análise dos encadeamentos pode-se estabelecer o destino final da mercadoria nacionalizada, bem como robustecer os já evidentes indícios de que tanto DESTRO BRASIL quanto QSM, de fato, atuam como mera distribuidoras de mercadorias e, de direito, como interpostas pessoas operando de maneira fraudulenta como as adquirentes das mercadorias importadas. Observa-se uma perfeita segregação de destino da mercadoria nacionalizada. Mesmo com o fracionamento das mercadorias nacionalizadas por uma única DI em várias NFe de Saída distintas, não se observou destinação de parte das mercadorias nacionalizadas em uma mesma DI a reais adquirentes distintos, mas somente a filiais distintas de um mesmo real adquirente. Ou seja, a destinação total de uma DI para filiais de somente um cliente final indicam não haver em DESTRO, nem em QSM, qualquer etapa comercial de busca de clientes e de venda para determinação da destinação final da mercadoria. 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. Os documentos que instruem as importações e as remessas internas das mercadorias que abastecem o Grupo LASA contêm, desde sua origem, os respectivos números das PO, sendo possível estabelecer o encadeamento das operações com base nesta informação e também na comparação da descrição das mercadorias, do código EAN de treze números (um código exclusivo do produto e que não pode ser usado em produtos diferentes) que acompanha a descrição da mercadoria.e nas quantidades informadas. 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. Os dados analisados, principalmente aqueles contidos nas DIs registradas pela

ST IMPORTAÇÕES e nas NFes expedidas pelo grupo investigado, corroboram o teor do estudo acadêmico citado. Também as respostas de LASA e B2W aos respectivos Termos de Início , segundo as quais as empresas formalizam 'pedidos de compras' no Portal Web se compatibiliza com a requisição de produtos do estoque, localizado em QSM ou DESTRO, mas sob controle de LOJAS AMERICANAS ou B2W.

Face ao conjunto de indícios apurados , resta claro que as importações efetivadas pela ST IMPORTAÇÕES e destinadas inicialmente a DESTRO BRASIL e QSM DISTRIBUIDORA são decididas pela administração do Grupo LASA, a partir de ordens emanadas de sua sede no Rio de Janeiro, sendo este o cliente final da operação. A participação de DESTRO BRASIL e QSM Distribuidora nesta logística possui caráter acessório, uma vez que estes intermediários, não possuem poder de decisão sobre suas aquisições junto à ST IMPORTAÇÕES nem sobre a destinação desses bens, etapas previamente definidas pelo Grupo. Deve ser observado, no entanto, que conforme exposto em planilhas E1,E2 e E3 o intervalo de tempo entre as operações não é idêntico, em especial dado o grande volume transacionado e a diversidade de produtos para atender as demandas de mercado pelas reais beneficiárias das mercadorias. Em pesquisa por amostragem em Declarações de Importação registradas por ST e em NF-e de Entrada e de Saída emitidas por ST e DESTRO BRASIL e QSM foram observadas algumas características de repasse nas operações comerciais típicas daquelas onde ocorre a interposição de terceiros: a) O intervalo de tempo médio a separar a data do desembarque da Declaração de Importação da data de emissão da NF-e de Entrada das respectivas mercadorias nacionalizadas na ST é inferior a 5 (cinco) dias. Entretanto, existem casos em que esse intervalo de tempo é de apenas 1 (um) dia. b) O intervalo de tempo médio a separar a data de emissão da NF-e de Entrada das mercadorias nacionalizadas na ST da data de emissão da NF-e de Saída das mesmas para a DESTRO BRASIL ou QSM é inferior a 5 (cinco) dias. Entretanto, existem casos em que esse intervalo de tempo é de apenas 1 (um) dia. c) O intervalo de tempo médio a separar a data de emissão da NF-e de Saída das mercadorias nacionalizadas da ST - que representa a data de entrada das mesmas na DESTRO BRASIL ou QSM - da data de emissão da NF-e de Saída dessas mesmas mercadorias da DESTRO BRASIL ou QSM para os reais adquirentes é de 16 (dezesseis) dias. Entretanto, existem casos em que esse intervalo de tempo é de apenas 2 (dois) dias. As observações acima indicam uma destinação prévia e certa da mercadoria já antes mesmo de sua entrada na empresa ST. Há uma perfeita segregação de destino da mercadoria nacionalizada. Mesmo com o fracionamento das

mercadorias nacionalizadas por uma única DI em várias NFe de Saída distintas, não se observou destinação de parte das mercadorias nacionalizadas em uma mesma DI a reais adquirentes distintos, mas somente a filiais distintas de um mesmo real adquirente. Ou seja, a destinação total de uma DI para filiais de somente um cliente final indicam não haver em DESTRO, nem em QSM, qualquer etapa comercial de busca de clientes e de venda para determinação da destinação final da mercadoria, fato este confirmado adiante em tópico 4.4 pela mudança observada na forma de atuação do grupo que a partir de autuações lavradas pela Alfândega do Porto de Itajaí , desde de 06/2020 ST passa a importar por encomenda diretamente de LOJAS AMERICANAS e B2W(Planilha 4). DA CONTABILIDADE de ST. Objetivamente, constatamos o seguinte: 1º) LASA oxigena ST por meio da conta de DESTRO no Bradesco (ag.3367-C/C 1356-0), DESTRO pôs seu cliente LOJAS AMERICANAS conversar com seu fornecedor declarado ST por meio da rubrica 'DE06 BRADESCO AG 3367 CC 1356-0); 2º) Os pagamentos de faturas de LASA a DESTRO são pontuais a necessidades de financiamento de ST, os quais, por sua vez, são pontuais a pagamentos a FENÍCIA e a tributos do comércio exterior; 3º) ST pratica pagar primeiro a FENÍCIA, contando com pagamentos de DESTRO e QSM no dia seguinte, logo estes pagamentos a Fenícia são pontuais a recebimentos de DESTRO e QSM. O repasse desses recursos para FENÍCIA realizar todos os pagamentos de despesas diversas com fornecedores, tributos referentes ao comércio exterior e salários da ST , conforme já abordado, esses recursos alcançaram o montante de R\$88.795.877,33 no decorrer de 2017 A conta 'Fenícia Banco Bradesco' , por sua vez é suprida quase que exclusivamente (99,7%) com recursos oriundos da conta 1.01.01.02.04 'Banco Itaú SA C/C 13643-0' ; 4º) ST precisa dos recebimentos de seus dois maiores clientes para suprir as contas nos bancos: Santander (repasses de R\$33.851.567,35) e Modal (repasses de R\$128.714.262,28) por meio da qual faz pagamentos a fornecedores estrangeiros via fechamento de contratos de câmbio em datas específicas, não de modo esparsos, dia a dia O repasse desses recursos para outras contas no decorrer de 2017 -MODAL final 89-0 R\$128.714.262,28 e SANTANDER R\$33.851.567,350- para fechar câmbio; 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 da acordo com a formulação dos pedidos previamente feitos, conforme se observa na conta Itaú espelhada em Livro Razão ST; 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) A conta 'Banco Itaú SA C/C 13643-0' aporta conforme apurado no Livro Razão a transferência dos recursos oriundos de DESTRO (R\$308.178.722,87) e QSM (R\$48.056.941,17) no decorrer de 2017 demonstrando assim a sua importância estratégica nas atividades da ST. Embora haja uma série de registros quase que diários de declarações de importação , os pagamentos de DESTRO e QSM aglutinam-se em datas específicas como já visto , alguns depósitos prestam-se nitidamente a suprir, poucos dias depois, liquidações de câmbio e despesas sob a rubrica 'Fenícia'. Observa-se que não há registro de histórico de pagamentos em contrapartida de importações específicas, mas recebimento de recursos descritos de modo genérico, como por exemplo: "Recebimento DESTRO BRASIL DISTRIBUIÇÃO LTDA"; 8º) Quando ST usa recursos das aplicações financeiras, seja para envio a outros bancos para liquidar câmbio, seja para pagar despesas e tributos, percebe-se que a origem primeva desse numerário são os depósitos de DESTRO e QSM. Cabe lembrar o volume de mais de 97% dos recursos aportados nesta conta de ST advêm de DESTRO e QSM; 9º) Embora ST tenha outros clientes, considerando que a movimentação destes, somada, resulta em menos de 2% do total dos movimentos a débito da rubrica 'clientes', podemos afirmar que DESTRO (sendo a ponte de LASA) e QSM fornecem maciçamente os recursos financeiros de ST, em datas certas e de modo aglutinado, quer seja para este pagar imediatamente seus fornecedores por meio da rubrica 'Fenícia', quer seja para recolher os tributos do comércio exterior, ou para liquidar câmbio pontualmente. Tratam-se de aportes pontuais destinados a suportar as despesas operacionais, os tributos a recolher e as liquidações de câmbio; 10º) Como vimos, DESTRO é o anteparo para que não se veja, imediatamente, que é LASA a enviar recursos para ST funcionar, todo o tempo; 11º) Combinando estas constatações com o fluxo temporal das mercadorias, rastreadas pelos NCM, podemos aferir que ST é, na verdade, o grupo LASA a operar as importações; 12º) DESTRO e QSM prestaram-se a blindagem contra o controle das importações, impedindo a imediata visualização do grupo LASA pela RFB, naquelas operações de importação.

4.3.3- DOS REGISTROS DE PROPRIEDADE DE MARCAS JUNTO AO INPI e dos CONTRATO DE LICENÇA DE USO DE MARCA

Assim como em todo processo comercial/logístico acima comentado a análise da propriedade das marcas dos produtos importados pela ST também denota que essas operações comerciais transcorriam sob determinação das empresas LOJAS AMERICANAS e B2W.

Em consulta ao Portal do Instituto Nacional da Propriedade Industrial – INPI, cujo resultado encontra-se consolidado em documento denominado (DOSSIÊ 3- Consulta base de dados INPI) observa-se que muitos produtos importados pela ST possuem marcas cuja propriedade recai sobre LOJAS AMERICANAS ou B2W.

Portanto, as empresas DESTRO BRASIL e QSM não seriam as reais adquirentes dessas mercadorias, uma vez que não poderiam comercializá-las livremente sem o consentimento dos detentores do direito, havendo então notória prévia destinação desses produtos aos reais adquirentes.

Por meio dos documentos acostados pode ser atestado ainda que não há nos cadastros do INPI sequer solicitação de registro em nome de DESTRO BRASIL ou QSM.

4.4. DO GRUPO ECONÔMICO , DA TRANSPARÊNCIA E DA MUDANÇA DE PARADIGMA

Por todo o exposto no presente Relatório, resta exaustiva e minuciosamente demonstrado como ST, QSM, DESTRO, LOJAS AMERICANAS e B2W atuaram de forma combinada, importando ST conforme pedidos do Grupo LASA, prestando-se DESTRO e QSM a blindar a atuação destas duas.

É necessário recordar o que afirmaram ST, QSM, LOJAS AMERICANAS e B2W, quando questionadas sobre o motivo pelo qual não seria preferível LOJAS AMERICANAS e B2W importarem, elas mesmas e diretamente para seu próprio consumo, as mercadorias que lhes vêm por meio de ST e QSM.

O Grupo LASA, em sua estratégia de expansão no país, não compartilhou as reais informações sobre suas operações de importação com a Administração Pública, inserindo informações que sabia serem inverídicas nas Declarações de Importação: DESTRO e QSM não são os reais adquirentes e sim LOJAS AMERICANAS e B2W.

É lícito às empresas atuarem em grupo econômico, mas alguém poderia afirmar que suas inovações logísticas são incompreendidas pela burocracia; a isto se responde que as inovações logísticas e as ações do grupo econômico devem se apresentar transparentes para o Fisco, pois a atividade econômica possui um compromisso muito maior com a sociedade e a lei do que os compromissos firmados com o mercado.

Temos observado que o argumento de atuação em grupo econômico vem derrubando autuações fundadas na constatação de ocultação de real adquirente no comércio exterior. Uma tese de defesa muito recorrente

alega que as empresas, sim, atuam em grupo econômico e que nisso não há nada de ilícito. Mas não é esta a pergunta. A pergunta que a Administração Pública faz aos operadores do comércio exterior é: quem está operando de fato no comércio exterior? Não se trata de mero diversionismo ou detalhe burocrático a superar: trata-se de controlar o fluxo financeiro de operações de comércio exterior e de permitir ao Estado visualizar quem são os reais operadores daquele ambiente. No entanto, todo o árduo e persistente trabalho realizado pela Receita Federal fora coroado com uma esperada, embora tardia mudança comportamental observada a partir de junho de 2020 no grupo LASA, em relação ao seu modo de operação nas importações de mercadorias. A mudança de paradigma - cujos documentos pertinentes mencionados a seguir seguem consolidados sob a denominação :DOSSIÊ 4- MUDANÇA DE PARADIGMA-ST-ALF- ITAJAI - fora motivada pela presença fiscal mediante ações fiscais efetivas resultantes numa sequência de autuações lavradas por esta DECEX conforme narrado na Introdução deste Relatório e em especial pela aplicação da pena de perdimento por ocultação do comprador mediante simulação nas mercadorias abaixo listadas , importadas por ST e cujos autos de infração foram lavrados em zona primária na jurisdição da Alfândega do Porto de Itajaí. No contexto acima apresentado, os primeiros resultados concretos manifestaram-se rapidamente na seguinte forma : a) B2W e LOJAS AMERICANAS, promoveram, em junho/2020, a atualização de sua habilitação no SISCOMEX, que antes se encontravam suspensas; b) B2W e LOJAS AMERICANAS, firmaram, em 22 de junho de 2020, contrato de importação por ENCOMENDA junto a importadora ST e sua anexação no PUCOMEX; c) Em 24/06/2020, foi registrada a DI n.º 20/0974388-0, na modalidade POR ENCOMENDA, desta feita realizada pela primeira vez com a informação correta do real adquirente B2W na DI; d) Também em 24/06/2020, foi registrada a DI n.º 20/0975276-6 na modalidade POR ENCOMENDA, finalmente com a informação correta do real adquirente LOJAS AMERICANAS na DI. A partir dos eventos acima narrados, em se acessando as importações realizadas desde então (planilha 4), apurou-se que ST importou cerca de 280 milhões de reais por encomenda de LOJAS AMERICANAS e B2W no período compreendido entre 06/2020 e 06/2021. Assim sendo, o esquema anteriormente montado parece ter chegado a termo final: DESTRO e QSM, usadas como empresas intermediárias com o objetivo de ocultar aqueles reais adquirentes, passaram a não mais constar como encomendantes de ST! Em se comparando as duas estratégias adotadas por ST no que se refere a seus encomendantes, observamos que LOJAS AMERICANAS e B2W passam a ser encomendantes das mesmas

mercadorias antes encomendadas por DESTRO e QSM e que tinham aquelas duas empresas como destinatárias finais, inclusive daquelas mercadorias com registros de propriedade de marcas em nome de LOJAS AMERICANAS e B2W junto ao INPI. Pois conforme já relatado neste Relatório não faz sentido algum ST celebrar Contrato de Licença de Uso de Marca com LOJAS AMERICANAS e B2W e simultaneamente não registrá-las como encomendantes nas respectivas importações, conforme vinha ocorrendo até junho de 2020. No entanto, é importante atentar para uma questão observada ao se analisar as informações constantes nas referidas DI's: No campo "informações complementares" da DI's a empresa ST menciona atendimento a Portaria Coana nº6 de 25/01/19, conforme texto exemplificativo abaixo: "EM ATENDIMENTO AO DISPOSTO NO ART. 4º, §2º DA PORTARIA COANA Nº 6, DE 25 DE JANEIRO DE 2019 - PUBLICADA NO DOU DE 14/02/2019, INFORMAMOS QUE A PRESENTE IMPORTAÇÃO ESTÁ SENDO EFETUADA NA MODALIDADE "POR ENCOMENDA", PREVISTA NOS ARTS. 4º E 5º DA IN/RFB 1.861/2018, SENDO SEU IMPORTADOR A EMPRESA ST IMPORTAÇÕES LTDA E SEU ENCOMENDANTE PREDETERMINADO A EMPRESA B2W COMPANHIA DIGITAL. ANEXA, TAMBÉM, O IMPORTADOR, ATRAVÉS DE DOSSIÊ PRÓPRIO, EM ATENDIMENTO AO ART. 5º DA PORTARIA COANA Nº 6/2019, (ART. 5º, INCISO II DA IN/RFB Nº 1861/2018), O CONTRATO FIRMADO ENTRE O IMPORTADOR E O ADQUIRENTE, O QUAL FORMALIZOU O VÍNCULO NECESSÁRIO PARA A REALIZAÇÃO DA OPERAÇÃO.". Cabe observar que embora tenha sido informada referência a Portaria Coana nº6 de 25/01/19, que dispõe sobre os procedimentos de vinculação e de prestação de informações para fins de registro das operações de importação por conta e ordem de terceiro e por encomenda, a obrigatoriedade de observância aos requisitos e condições para a utilização regular de operação por encomenda foi imposta pela Lei 11.281/2006 bem como pela IN nº 634, em 24 de março de 2006. No entanto, apesar da referida mudança comportamental adotada pelas empresas do grupo, estas curiosamente apresentam respostas no escopo desta ação ainda sustentando toda uma tese fantasiosa para justificar a participação de DESTRO/QSM nas operações, conforme já narrado em tópico próprio. Em momento algum, como seria de se esperar, elas assumem formalmente a referida mudança ocorrida a partir do momento em que LOJAS AMERICANAS e B2W se colocam formalmente como encomendantes nas respectivas DI's. Ressalta-se que tal movimento tomado pelo grupo econômico , passando a registrar LOJAS AMERICANAS e B2W como encomendantes, contribui para a robustez do trabalho efetuado pela fiscalização aduaneira, que tem como

missão o fortalecimento do controle aduaneiro, em especial, por meio da verificação da observância dos requisitos e condições impostas pelo ordenamento jurídico para o exercício regular das operações em tela.

5. RESPONSABILIDADE DAS PARTES

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

A escolha entre importar mercadoria estrangeira por conta própria ou por meio de um intermediário é livre e perfeitamente legal, seja esse intermediário um prestador de serviço (importação por conta e ordem) ou um revendedor (importação por encomenda). Entretanto, para que seja considerada regular, a importação realizada por uma empresa, por encomenda ou ordem de uma outra, deve atender a determinados Requisitos, Condições e Obrigações Tributárias Acessórias previstos na legislação, bem como observar o Tratamento Tributário Específico dispensado a esse tipo de operação. Nenhum desses Requisitos, Condições e Obrigações Tributárias Acessórias foi cumprido por B2W, LOJAS AMERICANAS, DESTRO BRASIL, QSM ou ST IMPORTAÇÕES.

6. CONCLUSÃO

Face ao exposto nos termos do art. 33 da Lei n.º 11.488/2007, aplica-se no presente processo multa no montante de 10% do valor da operação, à pessoa jurídica QSM que cedeu seu nome para a realização de negócios de comércio exterior em que o real interveniente ou beneficiário final foi acobertado (LOJAS AMERICANAS).

A referida multa de 10% , aplicada por operação incidiu sobre o valor aduaneiro das Declarações de Importação listadas em Planilha 3 (Planilha de apoio ao Auto de Infração e-Safira), conforme cálculos efetuados em ambiente e-Safira , observando-se o valor mínimo de R\$5.000,00 por DI, nos termos do art. 33 da Lei n.º 11.488/2007, resultando assim na aplicação de Multa de R\$ 2.753.256,69 (dois milhões, setecentos e cinquenta e três mil , duzentos e cinquenta e seis e sessenta e nove centavos), correspondente ao montante de 10% (dez por cento) do valor da operação, aplicada na pessoa jurídica (QSM) que cedeu seu nome para a realização de negócios de comércio exterior em que se acobertou o real interveniente ou beneficiário (LOJAS AMERICANAS).

Considerando o exposto, lavramos o presente auto de infração cujo presente Relatório é parte integrante, em desfavor da empresa QSM DISTRIBUIDOA E LOGISTICA LTDA CNPJ 08.060.852/0001-86.

E, para constar e produzir os devidos efeitos legais, este Relatório, vai assinado por mim em 23/11/2021, Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, e cuja cópia é encaminhada juntamente com inteiro teor do PAF nº 15444-720.209/2021-84- em sede de ciência para o domicílio fiscal da empresa QSM, via DTE , acompanhada do respectivo TERMO DE CIÊNCIA DE LANÇAMENTOS E ENCERRAMENTO TOTAL DO PROCEDIMENTO FISCAL nº209/2021.

Cientificado, o interessado apresentou a IMPUGNAÇÃO de fls. 11924/12003, com resumo a seguir: OS FATOS

A Impugnante é empresa atacadista que atua no ramo de compra e revenda dos mais diversos tipos de mercadorias para todo o território nacional, adquirindo produtos em grande quantidade e revendendo em menor quantidade para seus clientes finais. Para tanto, a Impugnante possui pessoal especializado para atuar no comércio atacadista e estabelecimento operacional com mais de 9.544,22 m², localizado na Cidade de Itajaí, no Estado de Santa Catarina. No regular exercício de suas atividades e como toda empresa do ramo atacadista, a Impugnante adquire mercadorias de seus fornecedores e as revende para empresas varejistas. Cumpre ressaltar que parte dos produtos adquiridos pela Impugnante tem origem estrangeira. Nesse sentido, por não possuir expertise e pessoal qualificado para realizar operações de comércio exterior, a Impugnante contratou a ST Importações para adquirir produtos no exterior, sendo esta aquisição por encomenda da Impugnante, ou seja, a ST Importações realizou todas as etapas da importação, inclusive tendo desembolsado o valor das mercadorias adquiridas do exterior, sem qualquer antecipação por parte da Impugnante. No entender da Impugnante, a alegação de cessão de nome é infundada, especialmente por existir solução de consulta favorável aos interesses da Impugnante e que afasta todas as conclusões aduzidas pela D. Fiscalização no curso do processo fiscalizatório que originou o presente feito. Assim, a Impugnante apresenta esta impugnação com o objetivo de demonstrar claramente: (i) a existência da Solução de Consulta COSIT nº 158/2021 e a sua aplicação ao caso concreto; (ii) a legalidade da operação realizada pela Impugnante, por meio da segregação de atividades do seu grupo econômico; (iii) a existência de propósito negocial na segregação de suas atividades; (iv) a ausência de financiamento pela LASA ou B2W, via antecipação, das

operações de importação praticadas pela Impugnante; e (v) a ausência de danos que permitiriam a imposição de eventual multa. Com base nesses argumentos, que serão detidamente demonstrados a seguir, a Impugnante requer, desde já, que seja dado integral provimento à sua impugnação, a fim de se cancelar o auto de infração ora combatido, na medida em que este é fundado em alegações e premissas equivocadas.

A SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT N° 158, DE 24 DE SETEMBRO DE 2021 E A NOTA TÉCNICA COANA – INEXISTÊNCIA DE ILICITUDE NA OPERAÇÃO REALIZADA PELA IMPUGNANTE

Como consta do TVF, na visão da D. Fiscalização, tanto a Destro Brasil e a QSM quanto LASA e B2W deveriam constar nas DIs, a fim de não se caracterizar a interposição fraudulenta. Ocorre que não existe campo específico na DI para a indicação da empresa encomendante (Destro Brasil e QSM) e da “encomendante da encomendante” (LASA ou B2W). Portanto, é impossível cumprir a exigência feita pela D. Fiscalização e indicada no TVF. Como a figura do “encomendante do encomendante” não possui uma regulamentação que dê segurança às empresas que atuam no comércio exterior, o que permite interpretações distorcidas da legislação por parte da D. Fiscalização, a Associação Brasileira de Atacadistas e Distribuidoras de Produtos Industrializados (“ABAD”) em conjunto com a Associação Brasileiras de Supermercados (“ABRAS”) formularam pleito junto à RFB para o aprimoramento da legislação aduaneira, a fim de que fosse regulamentada a figura do “encomendante do encomendante”. Em razão dessa provocação, foi emitida Nota Técnica, por meio da qual a própria COANA corroborou o entendimento da Impugnante de que o encomendante da mercadoria nacionalizada (encomendante do encomendante), não precisa ser indicado na documentação que suporta a importação, inclusive não se tratando de situação vedada pela legislação. Se a Nota Técnica da COANA não fosse suficiente para comprovar a total desproporção das acusações perpetradas pela D. Fiscalização no TVF, foi publicada, em 24.9.2021, a Solução de Consulta COSIT nº 158, em que a COSIT analisa situação idêntica à tratada no presente feito, concluindo no mesmo sentido então manifestado pela COANA. No que se refere à segunda acusação contida no TVF, a D. Fiscalização afirma que o curto espaço de tempo em que as mercadorias comercializadas ficariam armazenadas na ST Importações, na QSM e na Destro Brasil comprovariam a existência de interposição fraudulenta. Por outro lado, a Solução de Consulta COSIT nº 158/2021 indica que esses prazos são irrelevantes para fins de descaracterização de uma operação de importação por encomenda. No que se refere à terceira acusação contida no TVF, a D. Fiscalização

afirma existir uma pré destinação das mercadorias importadas pela ST, que teriam como destino a LASA ou a B2W. Essa pré destinação das mercadorias gera a acusação de que a QSM e a Destro Brasil seriam meras intermediárias com o objetivo de ocultar a LASA e a B2W como reais destinatárias das mercadorias importadas pela ST. Ocorre que a Solução de Consulta COSIT n° 158/2021 afirma expressamente que a existência de um “encomendante do encomendante”, que no caso concreto seria LASA ou B2W, não descaracteriza a natureza jurídica da operação de importação por encomenda. Assim, resta assentado que não configura interposição fraudulenta a existência de um encomendante da mercadoria nacionalizada (“encomendante do encomendante”), ainda que existam os mesmos elementos indiciários tratados no presente feito, conforme ratificado pela própria RFB na Solução de Consulta COSIT n° 158/2021 e pela COANA em Nota Técnica oficial. Esses pronunciamentos confirmam a plena validade da operação objeto dos autos, motivo pelo qual a autuação merece ser cancelada de plano.

DA MUDANÇA DA OPERAÇÃO EM 2020 – DAS PENAS DE PERDIMENTO APLICADAS À IMPUGNANTE

A D. Fiscalização deixa de mencionar o verdadeiro motivo pelo qual a Impugnante foi obrigada a alterar sua operação. Isto mesmo, Ilustres Julgadores, a Impugnante foi obrigada pela Receita Federal a mudar a sua operação. Em março de 2020, no ápice da pandemia do COVID-19, com o Brasil sendo economicamente afetado pela crise mundial, a D. Fiscalização aplicou diversas penas de perdimento contra a ST Importações, gerando a apreensão das mercadorias importadas por longos períodos de tempo, inclusive de mercadorias usadas no combate à pandemia como máscaras de proteção.

Logo, a partir de março de 2020, todas as mercadorias importadas pela ST que indicavam QSM e Destro Brasil como encomendantes eram submetidas à pena de perdimento, ainda que os produtos sequer fossem destinados à LASA ou B2W. Note-se que, mesmo existindo um imenso debate sobre a natureza jurídica da figura do encomendante do encomendante, com precedentes favoráveis aos contribuintes, que resultaram na Solução de Consulta COSIT n° 158/2021, a D. Fiscalização de maneira açodada e precipitada passou a apreender as mercadorias importadas pela ST Importações diretamente no porto, antes mesmo do desembarço aduaneiro. Essa apreensão feita pela D. Fiscalização causou danos patrimoniais gigantescos à impugnante e demais empresas, que passou a ser impedida de comercializar seus produtos. Além disso, foi

obrigada a arcar com custos de armazenagem de mercadorias que foram deteriorando com o tempo. Dessa forma, a mudança feita pela Impugnante logicamente não decorre da aceitação pela Impugnante das absurdas alegações da D. Fiscalização. Pelo contrário! Decorre de uma verdadeira coação realizada pelo Fisco, ao reter as mercadorias no porto, causando prejuízos altíssimos, que incluem também o valor desembolsado para a manutenção das mercadorias apreendidas. A Impugnante reafirma que entende como totalmente válidas as transações realizadas com a ST Importações, entendimento esse corroborado pelas posições do CARF, da COSIT e da COANA, razão pela qual passa a demonstrar os motivos pelos quais sua operação é inquestionavelmente lícita e não pode ser tratada como interposição fraudulenta.

DA LICITUDE DA OPERAÇÃO REALIZADA PELA IMPUGNANTE - DA INEXISTÊNCIA DE OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIREnte DAS MERCADORIAS

Pelo conceito de interposição fraudulenta prevista na legislação e adotado no próprio TVF, para imputar a pena de cessão de nome à Impugnante é necessário demonstrar a má-fé e o dolo da Impugnante em causar dano ao erário. Assim, a Impugnante passa a demonstrar que não ocorreu, no caso concreto, a ocultação “do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação”, que tenha resultado em dano aos cofres públicos. Para que seja possível punir determinado contribuinte com a pena de cessão de nome, é necessário que seja verificada a ocorrência da ocultação do real adquirente das mercadorias mediante fraude ou simulação. Com relação à fraude, a sua caracterização depende da ocorrência de um prejuízo contra um terceiro. Ocorre que não há nos autos do presente processo qualquer indicação do prejuízo que teria sido causado ao erário pela importação dos produtos pela ST Importações mediante encomenda da Destro Brasil e da QSM. O dano efetivo e necessário à caracterização do dolo, da fraude e da simulação não é indicado pela D. Fiscalização. Tampouco é indicado o benefício obtido pela Impugnante. A D. Fiscalização não indica no TVF quanto deixou de ser recolhido pela Impugnante. A posição da D. Fiscalização é totalmente desarrazoada e desconectada da realidade, pois se a operação de importação por encomenda tivesse como objetivo reduzir a carga tributária do IPI, as importações de produtos sujeitos à alíquota zero ou imunes não seriam importados pela Impugnante, pois a fantasiosa redução da carga tributária simplesmente inexistiria. Pelo contrário, gerou apenas um recolhimento a maior de IRPJ/CSLL e PIS/COFINS que a D. Fiscalização ignora por completo. A D. Fiscalização se valeu de presunção para lavrar o auto de infração ora combatido, na medida em que não há a

indicação de um dano ao erário decorrente da operação de importação por encomenda realizada entre a ST Importações e a Destro Brasil ou a QSM. Com a devida vénia à D. Fiscalização, nenhuma dessas supostas infrações é verificada no presente feito, razão pela qual não é possível caracterizar a operação como sendo uma fraude, utilizada para ocultar o real comprador das mercadorias. Pelo contrário, o quadro fático existente reforça a licitude, a transparência e a clareza da operação. No que se refere à eventual caracterização de simulação, novamente tal fato não é identificado no caso concreto. O primeiro indício trazido pela D. Fiscalização é o fato de que a Impugnante, a B2W e a LASA são do mesmo grupo econômico, ou seja, a Impugnante é controlada indiretamente pela LASA e diretamente pela B2W. No entender da D. Fiscalização, a existência desse vínculo societário justificaria a realização de atividades supostamente orquestradas para fraudar o erário por meio da ocultação da LASA e da B2W como reais adquirentes das mercadorias importadas pela Impugnante. Na visão da Impugnante, esse tema já está superado em razão do teor da Solução de Consulta COSIT nº 158/2021, na qual a RFB esclarece que o vínculo societário não configura interposição fraudulenta. É falaciosa a afirmação da D. Fiscalização de que a ST Importações não possui estabelecimento no Rio de Janeiro. A realidade dos fatos é que a ST Importações possui um escritório operacional na Avenida Rio Branco, nº 12, sala 301, no Centro do Rio de Janeiro. Se a segregação de atividades é tida como lícita mesmo com a redução de carga tributária, é evidente que, no caso da Impugnante, em que não restou comprovada qualquer redução nos tributos arcados pelas empresas, a existência da ST Importações não pode ser considerada como um indício de interposição fraudulenta de terceira pessoa.

A D. Fiscalização fez menção a determinados contratos de prestação de serviços e de aluguel com o intuito de demonstrar que a ST Importações supostamente não teria capacidade operacional para realizar as atividades de importação de mercadorias por encomenda da Destro Brasil ou da QSM. O primeiro contrato questionado é o de aluguel firmado entre a ST Importações e a Orsilog Soluções em Logística Ltda. (“Orsilog”), nesse caso, a ST Importações apenas subloca o espaço da Orsilog, sendo a proprietária do imóvel a Orsitec. Esse fato em nada altera a situação de que a ST Importações efetivamente aluga o espaço, o que garante capacidade operacional para realizar suas atividades. O segundo contrato questionado é o de prestação de serviço firmado entre a ST Importações e a Orsitec e Orsilog. O contrato prevê a terceirização de parte das atividades secundárias da ST Importações para as contratadas, tais como gestão de

caixa, escrituração de livros fiscais, emissão de notas fiscais, etc. Trata-se de um contrato de terceirização de atividades-meio da ST Importações, em que essas atividades administrativas são realizadas pela Orsitec e pela Orsilog, sob supervisão da ST Importações, algo totalmente lícito e normal. O terceiro contrato envolve a prestação de serviços de agenciamento comercial internacional, sendo dois contratos autônomos firmados com as empresas: (i) Seven Serviço de Comércio Exterior Ltda-ME (“SEVEN”); e (ii) FSG Brasil Serviços de Apoio Administrativo Eirelli (“FSG”). O fato de as duas empresas possuírem maiores obrigações contratuais do que a ST Importações é uma conclusão óbvia, pois as duas empresas são as prestadoras de serviços contratados pela ST Importações, ao passo que esta última tem como dever apenas pagar pelos serviços prestados. O que se vê é uma tentativa da D. Fiscalização de desvirtuar os contratos firmados pela ST Importações com a SEVEN e a FSG, a fim de enquadrá-la como uma empresa sem capacidade operacional para realizar suas atividades, o que não é o caso. O quarto contrato questionado pela D. Fiscalização é o firmado entre a ST Importações e a FENÍCIA DESPACHO ADUANEIRO (“FENÍCIA”). As atividades desempenhadas pela FENÍCIA são totalmente corriqueiras e administrativas, como a conferência de documentos e a emissão de guias de pagamento de tributos. Ora, essas atividades jamais podem ser confundidas com as atividades operacionais da ST Importações. Do ponto de vista operacional, a ST Importações possui capacidade para realizar suas atividades, pois aluga estabelecimento para tanto e possui colaboradores qualificados para exerce-las, razão pela qual não há que se questionar a capacidade operacional da ST Importações, sendo totalmente irrelevantes para o caso concreto a relação contratual existente entre a ST Importações, a Orsilog, a Orsitec, a FSG, a SEVEN e a FENÍCIA. O terceiro indício apresentado pela D. Fiscalização como sendo caracterizador da suposta interposição fraudulenta realizada pela Impugnante seria a suposta prévia destinação das mercadorias importadas pela ST para a LASA. Importante notar que o fato de a LASA ser a destinatária final das mercadorias já foi analisado pela Solução de Consulta COSIT nº 158/2021, momento em que se entendeu totalmente regular a LASA ser a destinatária final dos produtos, pois figura na posição de encomendante da encomendante das mercadorias importadas pela Impugnante. De todo modo, a ST não possui qualquer relação comercial com a LASA, na medida em que é contratada pela Destro Brasil e pela QSM para importar mercadorias por encomenda, conforme amplamente comprovado por meio de contratos, lançamentos contábeis, extratos bancários, declarações de importação e notas fiscais. O quarto indício

trazido pela D. Fiscalização para sustentar a sua tese de interposição fraudulenta, seria a suposta ausência de apresentação de documentos que demonstrassem as tratativas comerciais existentes entre a Impugnante e os seus fornecedores localizados no exterior. A existência de contrato de fornecimento de mercadorias entre a ST, a QSM e a Destro Brasil não é mandatória pela legislação, sendo a inexistência dessa relação contratual formal totalmente indiferente para a acusação de interposição fraudulenta. O quinto indício trazido pela D. Fiscalização envolve a indicação do número de ordem de compra (os chamados Purchase Order – PO) nas notas fiscais emitidas pela ST para Destro Brasil e para a QSM, bem como destas para a LASA. Esse fato demonstraria uma predestinação das mercadorias. Se os POs estão em notas fiscais emitidas para terceiros não vinculados à Impugnante ou ao Grupo Destro, é evidente que a sua origem é na empresa importadora dos produtos, qual seja a Impugnante, e não possuem qualquer relação com eventual predestinação da mercadoria para a LASA ou B2W. O sexto indício utilizado pela D. Fiscalização foi a comercialização de produtos pela Destro Brasil e pela Impugnante cujo registro da marca (Fun Kitchen) havia sido solicitado pela B2W Companhia Digital (“B2W”) no Instituto Nacional da Propriedade Industrial (“INPI”). A D. Fiscalização não foi capaz de demonstrar sequer um contrato ou apontar uma evidência comprovando a existência dessa restrição na comercialização da marca Fun Kitchen detida pela B2W. A D. Fiscalização também questiona cláusula desse mesmo contrato que estabelece o pagamento de royalties de 0,5% do faturamento líquido das vendas de algumas marcas pela Impugnante. Nesse caso, os royalties seriam pagos pela ST Importações em favor da B2W ou da LASA, mas apenas após o prazo de carência de cinco anos, ou seja, essa cláusula só seria aplicável em 2021. Esse indício também é infundado, já que a ST Importações possuía autorização para comercializar as marcas no Brasil, sendo a ausência do pagamento de royalties algo totalmente corriqueiro quando da tentativa de divulgação de novas marcas e produtos. O sétimo indício seria o suposto financiamento das operações da Impugnante pela LASA e pela B2W, mediante repasse de valores feitos pela Destro Brasil e pela QSM. Isto é, a D. Fiscalização entende que a ST efetuaria suas operações e quitaria suas obrigações mediante o recebimento de antecipação de valores oriundos da LASA e da B2W, razão pela qual não possuiria capacidade financeira para realizar atividades no comércio exterior. Com relação a esse indício, a Impugnante salienta que a D. Fiscalização não logrou qualquer êxito em comprovar os supostos adiantamentos de valores da B2W e da LASA para a ST Importações por meio de repasses feitos pela Destro Brasil e pela QSM.

Esclarece que a realidade dos fatos é que a ST Importações obtém empréstimos de instituições financeiras de grande porte, como Banco do Brasil e Banco Itaú, para financiar suas operações de comércio exterior, notadamente a importação de mercadorias a seus clientes. Logo, a ST Importações utiliza os recursos obtidos das instituições financeiras para ter um fluxo de caixa inicial e adquirir as mercadorias encomendadas pelos seus clientes, inclusive Destro Brasil e QSM. Após a venda dos produtos para seus clientes, inclusive Destro Brasil e QSM, a ST Importações recebe pagamentos que são destinados para (i) aquisição de novos produtos; e (ii) aplicações financeiras, enquanto aguarda novos pedidos de seus clientes. Quando dos novos pedidos formulados pelos seus clientes ou da necessidade de cumprimentos de suas obrigações regulares, a ST Importações resgata as aplicações financeiras. Portanto, esse valor aplicado também é utilizado na aquisição de novos produtos a serem comercializados. Assim, há um ciclo virtuoso de (a) aquisição de mercadorias com empréstimos bancários; (b) venda das mercadorias; (c) recebimento de pagamentos de seus clientes; (d) aquisição de novas mercadorias; (e) venda dessas novas mercadorias para seus clientes; e (f) recebimento de pagamentos pelas novas mercadorias de seus clientes.

A ausência de investimento na estrutura logística de distribuição que permite à LASA dividir parte de sua margem de lucro de sua linha de produtos importados com a Destro Brasil. Ou seja, a LASA ganha em escala ao ter a Destro Brasil como fornecedora, mas precisa partilhar sua margem de lucro com essa empresa, que não é do mesmo grupo econômico. Desse modo, resta evidenciado que o motivo da Destro Brasil ser encomendante dos produtos importados pela ST Importações não é fiscal. Pelo contrário, como já mencionado no presente feito, essa estrutura gera um aumento na carga tributária incidente sobre a operação, que só se justifica quando analisados os benefícios da centralização dos esforços e investimentos da LASA em suas atividades principais, isto é, o varejo eletrônico. A D. Fiscalização utilizou o artigo para concluir que a ST Importações agia apenas para a LASA, a conclusão do mesmo documento indica expressamente que a ST Importações estava ampliando o seu rol de clientes. A realidade é que, como previsto no referido artigo, a ST Importações aumentou a sua carteira de clientes, a fim de diversificar a sua atuação no mercado nacional, conforme comprovado pelo aumento na quantidade de venda de mercadorias para empresas não relacionadas ao longo dos anos. É falaciosa a afirmação de que a QSM possui como único intuito a ocultação da Impugnante como reais adquirentes das mercadorias importadas pela ST Importações. Ora, a QSM possui operação e resultados

próprios, conforme indicado no próprio TVF, nas suas declarações fiscais e registros contábeis. Resta demonstrado que a QSM é empresa devidamente estruturada e não pode ser considerada como sendo mera interposta pessoa criada com o intuito de lesar o erário.

PRECEDENTES FAVORÁVEIS

A Impugnante entende que os precedentes destacados acima demonstram que o CARF já se manifestou em situações semelhantes ao caso concreto, momento em que afastou a penalidade aplicada por falta de comprovação da interposição fraudulenta pela D. Fiscalização.

A CONCLUSÃO E O PEDIDO

Diante do exposto, a Impugnante entende como demonstrado que: (i) a Solução de Consulta COSIT n° 158/2021, que trata de caso idêntico ao da Impugnante, pacificou que não há qualquer ilicitude na operação da Impugnante, tendo em vista que, em suma: (a) não há qualquer ilegalidade no fato de a Impugnante e a LASA possuírem administradores em comum; (b) a existência de curto prazo de armazenamento da mercadoria importada pela ST Importações e comercializada pela Destro Brasil e pela Impugnante até a sua venda para a LASA também não se qualifica como indício de interposição fraudulenta; e (c) não há qualquer impedimento legal relativo ao fato de as mercadorias importadas pela ST Importações possuírem, majoritariamente, a LASA como destino final; (ii) a alteração realizada pela Impugnante em sua operação não significa que a Impugnante deu razão à D. Fiscalização, mas sim, que estava sendo impedida de exercer sua atividade empresarial por conta das diversas apreensões de mercadorias no porto no curso do desembarque aduaneiro; (iii) a caracterização de interposição fraudulenta demanda a ocorrência da ocultação do real adquirente da mercadoria, mediante fraude ou simulação; (iv) no caso da Impugnante, não há que se falar em fraude, na medida em que não foi identificado qualquer ato de dolo ou de má-fé com o intuito deliberado de lesar o erário; (v) tampouco existe no caso concreto qualquer ato que possa ser entendido como simulação, nos termos do artigo 167 do Código Civil; (vi) a operação de importação por encomenda realizada entre a ST Importações (importadora) e a Destro Brasil ou a Impugnante (encomendante) possui motivação econômica, qual seja a aplicação do máximo de recursos disponíveis da LASA em sua atividade-fim (comércio varejista); (vii) a contratação da Destro Brasil ou da Impugnante como fornecedoras de produtos permite que a LASA invista mais recursos em sua atividade-fim, além de reduzir custos com a manutenção de capital de giro, tão necessário para as suas operações; (viii) a ST Importações foi

adquirida pelo Grupo LASA durante o processo de aquisição da empresa Shoptime. Em razão da expertise, lucratividade e estrutura voltada para o comércio exterior existente na ST Importações, a LASA deixou de realizar operações de importação, ficando a cargo da ST Importações exercer essa tarefa dentro do grupo; (ix) os indícios levantados pela D. Fiscalização como sendo demonstrativos de que a Impugnante foi interposta fraudulentamente pela LASA com o objetivo de ocultar os reais adquirentes das mercadorias importadas em razão dos prazos curtos, composição das notas fiscais e etc não procedem e, tampouco, comprovam a ocorrência de qualquer dano ao erário; (x) a ST Importações tem capacidade financeira, operacional e de pessoal para realizar as suas atividades de comércio exterior, não podendo ser considerada como mera intermediária utilizada para fins de ocultação do real adquirente das mercadorias importadas; e (xi) há propósito negocial claro e bem definido na ST Importações, com efetiva importação de mercadorias por encomenda da Destro Brasil ou da Impugnante, bem como de outros clientes que não pertencem ao Grupo LASA, com respectivo trânsito e armazenagem dos produtos pelas empresas adquirentes, com posterior revenda à LASA e a outros clientes. No caso em tela, o propósito negocial é permitir que a LASA invista seu capital excedente no desenvolvimento de suas atividades-fim, não havendo que se falar em interposição fraudulenta. Com base no exposto, a Impugnante requer que a presente impugnação seja julgada totalmente procedente, com o consequente cancelamento integral do auto de infração em questão, com a baixa e o arquivamento do presente processo administrativo. Por fim, a Impugnante protesta provar o alegado por todos os meios de prova em Direito admitidos, sem exceção de quaisquer, e à posterior apresentação de documentos e provas complementares.

É o relatório.

A 16^a Turma da DRJ09, em 30 de novembro de 2022, através do Acórdão 109-015.242, decidiu pela improcedência da impugnação, sob os termos da seguinte ementa:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 03/01/2017 a 28/12/2017

MULTA POR CESSÃO DE NOME. CABIMENTO AO ACOBERTAMENTO DE INTERVENIENTES. Cabe a aplicação da multa prevista no art. 33 da Lei n.^o 11.488/2007 à pessoa jurídica que cede seu nome para realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento dos reais intervenientes ou beneficiários da operação de importação. O importador ostensivo, quando comprovado seu conhecimento do real

beneficiário, responde pela multa de cessão de nome por acobertar o real interessado na declaração de importação. Impugnação improcedente Crédito Tributário Mantido

O interveniente, inconformado, apresentou tempestivo Recurso Voluntário, no qual repisa os argumentos postos em sede de impugnação.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Mariel Orsi Gameiro**, Relatora

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

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

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

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

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

Da operação

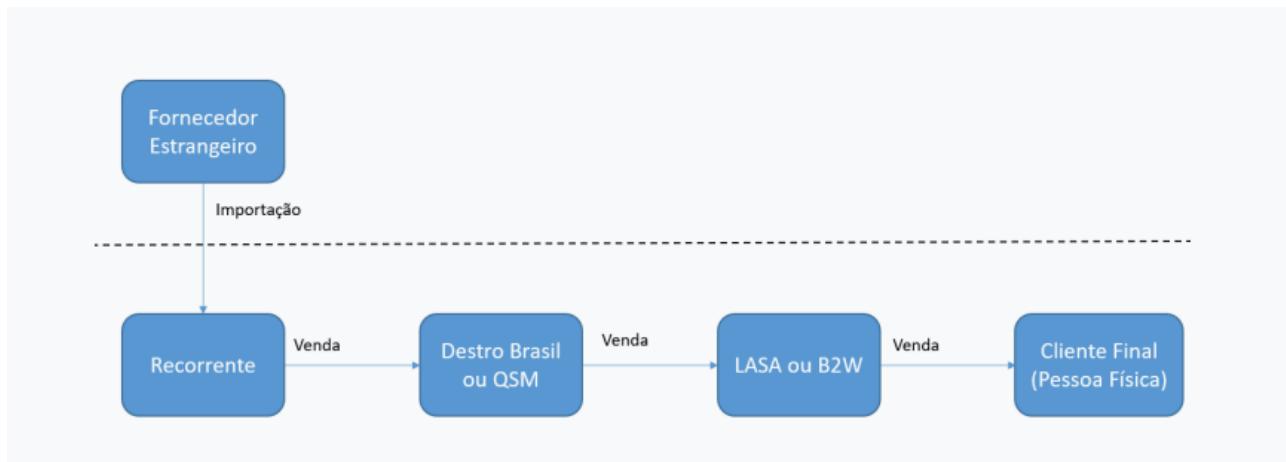
A operação realizada pelos grupos econômicos em questão, consistem na ST Importações declarar-se como importadora por conta própria sob ordens de terceiros, quais sejam, Destro Brasil e QSM.

A modalidade utilizada formalmente é a da importação por encomenda, onde um terceiro solicita serviços e esta, com meios próprios, realiza a importação, paga os tributos, e

subsequentemente, repassa as mercadorias para a encomendante. ST Importações assim aparece como titular das DIs, e nomeia ora Destro Brasil, ora QSM Distribuidora, em campo próprio da DI, como encomendantes.

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

O interveniente afirma que sua operação consiste na seguinte estrutura:



Afirma, nesse sentido que:

6. A Recorrente é empresa que atua no ramo de comércio exterior, oferecendo há mais de 20 anos serviços de excelência na importação dos mais variados produtos, com a negociação de fretes internacionais e tarifas portuárias diferenciadas.
7. Para tanto, a Recorrente possui pessoal especializado para atuar no comércio exterior e estabelecimento operacional localizado na Cidade de São José, no Estado de Santa Catarina.
8. No regular exercício de suas atividades, a Recorrente realiza a importação direta dos mais diversos produtos estrangeiros, bem como a importação por encomenda de terceiros. Dentre os clientes da Recorrente estão Destro Brasil, empresa não relacionada à Recorrente, e QSM, que é do mesmo grupo econômico da Recorrente, mas que possui estabelecimento, empregados e objeto social totalmente distintos.
9. Nesse sentido, a Recorrente importava os produtos encomendados pela Destro Brasil e pela QSM. Após a sua venda para a Destro Brasil e para a QSM, estas revendiam esses produtos para a LASA e para a B2W que, por sua vez, comercializavam essas mercadorias com os seus clientes finais.
10. Em outras palavras, nessa cadeia de comercialização de produtos, a Recorrente agia como trading importadora, a Destro Brasil e a QSM agiam

como atacadistas e a LASA e B2W como varejistas. Essa cadeia de comercialização pode ser descrita graficamente da seguinte maneira:

(...)

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

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

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

Da preliminar de prescrição intercorrente

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

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

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

Nesse sentido, como já esposado em outros votos em que firmei meu posicionamento sobre a aplicação da prescrição intercorrente às multas substitutivas da pena de

perdimento, e correlatas, penso que não há sentido em endereçar de forma contrária quanto à multa debatida no presente processo, configurando-se sua natureza jurídica como administrativa.

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

PARECER/PGFN/CAT/Nº 153/2018

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

AUSÊNCIA DE NATUREZA TRIBUTÁRIA. PARCELAMENTOS. MULTAS.

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

Processo SEI nº 10951.102650/2018-31

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

1. Afastada a alegação de nulidade da sentença por não ter abordado todas as questões apresentadas na exordial, eis que restaram claras as razões do r. Juízo a quo para julgar improcedente o pedido da parte autora.
2. O Juiz, na avaliação da prova material, submete-se ao princípio do livre convencimento motivado, podendo, a fim de formar sua convicção, entender pela necessidade ou não da realização da prova testemunhal (arts. 130 e 131, do CPC), não prosperando a alegação de cerceamento de defesa.
3. Os atos administrativos, dentre os quais se incluem os termos de retenção de que tratam estes autos, gozam de presunção juris tantum de veracidade, legitimidade e legalidade, cumprindo ao administrado provar os fatos constitutivos de seu direito, i.e., a inexistência dos fatos narrados como verdadeiros nos autos de retenção.
4. A Secretaria da Receita Federal, com base no art. 237 da Magna Carta e no art. 68, caput e parágrafo único da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001, editou a IN SRF nº 228/2002, dispondo sobre procedimento especial de verificação da origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior e combate à interposição fraudulenta de pessoas.
5. Há previsão legal expressa para a aplicação da pena de perdimento nos casos em que a infração cometida, quando da importação, configura dano ao Erário, no termos dos arts. 95, IV e 96, II, do Decreto-Lei nº 37/66.
6. Pretende a apelante importar mercadorias objeto das declarações de importação nº 05/1314805-6 e nº 05/1270799-0, as quais foram selecionadas para conferência no canal cinza do Siscomex, momento em que foram retidas com base na IN SRF nº 206/2002.
7. A ação de fiscalização visava ao exame da regularidade na constituição da importadora, inclusive quanto à verificação de recursos aplicados em operações de comércio exterior e combate à interposição fraudulenta, tendo o procedimento especial ao qual a empresa estava submetida sido encerrado com proposta de inaptidão do CNPJ.
8. Restou patente haver indícios objetivos e fundados de fraude ou simulação passíveis de ensejar a aplicação de pena de perdimento das mercadorias importadas pela apelante, não se mostra despropositado, ademais, promover-se a apreensão destas.
9. Não prospera a alegação de que a aplicação da multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007 impediria a decretação de perdimento das

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

10. Apelação improvida. (grifei).

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

III

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

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

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

THIAGO LIRA DA COSTA
Procurador da Fazenda Nacional

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

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

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

Notória, portanto, a natureza aduaneira da multa aqui debatida, o que atrai a aplicação da prescrição intercorrente, em conformidade com o artigo 1º, parágrafo 1º, da Lei 9.873/1999, sob a guarda do Tema 1293, julgado pelo Superior Tribunal de Justiça, com a devida observância do sobrerestamento do presente feito.

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

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

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

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

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

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

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

Das soluções de consulta e da configuração do encomendante do encomendante

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

Solução de Consulta COSIT nº 158 DE 24/09/2021**Assunto: Imposto sobre a Importação - II**

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

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

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

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

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

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

Assunto: Processo Administrativo Fiscal**CONSULTA. INEFICÁCIA PARCIAL.**

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

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

CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA

Coordenadora-Geral

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

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

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

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

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

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

iii) **nas conclusões:**

- ii) A importação por encomenda envolve, usualmente, apenas dois agentes econômicos, ou seja, o importador por encomenda e o encomendante predeterminado, que são, respectivamente, o contribuinte e o responsável solidário pelos tributos incidentes. A presença de um terceiro envolvido - o encomendante do encomendante predeterminado - não é vedada pela legislação, não descharacteriza a operação de importação por encomenda, e, portanto, não é obrigatória sua informação na Declaração de Importação, desde que as relações estabelecidas entre os envolvidos na importação indireta representem transações efetivas de compra e venda de mercadorias;
- iii) A ocorrência de relações comerciais autênticas com terceiros, nos casos de importação por encomenda, por si só, não caracteriza ocultação do real comprador mediante fraude, simulação ou interposição fraudulenta, de que trata o inciso V, do art. 23 do Decreto-Lei (DL) nº 1.455, de 7 de abril de 1976, ou acobertamento de reais intervenientes ou beneficiários, de que trata o art. 33 da lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, desde que as relações estabelecidas entre toda as partes sejam legítimas, com comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos utilizados, observado o disposto no § 2º do art. 23 do DL nº 1.455, de 1976;
- iv) A simples vinculação societária entre empresas nacionais envolvidas em operação legítima de importação por encomenda não se confunde com a figura da infração de ocultação do sujeito passivo mediante fraude, simulação ou interposição fraudulenta, de que trata o inciso V, do art. 23 do DL nº 1.455, de 1976; e
- v) A legislação aduaneira de regência não estabelece prazo mínimo para permanência de mercadoria importada em estoque, seja por parte do importador ou por parte do encomendante predeterminado. O curto tempo de permanência de mercadoria em estoque não tem o condão de, isoladamente, descharacterizar modalidade de importação indireta por encomenda.

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

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

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

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

A ocorrência de relações comerciais autênticas com terceiros, nos casos de importação por encomenda, por si só, não caracteriza ocultação do real comprador mediante fraude, simulação ou interposição fraudulenta, de que trata

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

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

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

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

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

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

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

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

CONSULTA. INEFICÁCIA PARCIAL.

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

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

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA

Coordenador-Geral

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Vê-se que, para o caso concreto, conforme demonstrado no tópico anterior, a estrutura percebida é exatamente do encomendante do encomendante: a ST opera como importadora por encomenda, com objetivo de fornecimento de mercadorias para DESTRO e QSM, que consequentemente, no mercado interno, escoam respectivas mercadorias aos grupos econômicos Lojas Americanas e B2W.

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

A fiscalização se apoia nos seguintes indícios:

. apoia-se nas estreitas ligações entre LASA, B2W, ST, QSM e DESTRO, por configurarem empresas do mesmo grupo econômico;

. toda a mercadoria importada por encomenda para DESTRO e QSM é endereçada, no mercado interno, para LASA e B2W;

. curto intervalo de tempo entre a emissão da NF-e de entrada das mercadorias nacionalizadas na ST Importações da data de emissão da NF-e de saída para QSM e DESTRO, e consequentemente destas para a B2W e Lojas Americanas.

. centralização gerencial entre as empresas do grupo, demonstrada pelos dirigentes constantes nos quadros societários;

. afirmativa de que a ST precisa de repasses originários da DESTRO e QSM, por meio de Fenícia, para pagar suas despesas operacionais e pagar o câmbio, configurando dependência financeira;

. Há um encadeamento das operações desde o início, em razão da verificação de “Purchase Order”, e que isso configura a inexistência de pedidos reais de mercadorias da LASA e B2W para a Destro e QSM;

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

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

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

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

Assunto: Normas de Administração Tributária Data do fato gerador: 11/01/2010, 18/07/2011 MODALIDADES DE IMPORTAÇÃO. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO CONVERTIDA EM MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. Na importação direta, o importador é o próprio adquirente dos bens importados, realizando a importação com recursos próprios e por seu próprio risco. Na importação por conta e ordem de terceiros, o importador presta apenas serviços (de logística, aduaneiros, cotação de preços, intermediação) para o adquirente, que é a pessoa de onde provém os recursos para a realização da importação. Na importação para a revenda a encomendante predeterminado, importador estabelece uma relação de comissão com adquirente, disciplinada pelo artigo 696 e seguintes do Código Civil (Lei nº 10.406/2002), pela qual o importador é comissário e o adquirente é o comitente, entrando o importador na operação de importação com recursos próprios e se comprometendo a revender os bens importados ao adquirente. Na hipótese de divergência entre a operação de importação declarada e a operação de importação efetivamente realizada, havendo ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, configura-se o dano

ao erário, punido com pena de perdimento das mercadorias, penalidade convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida. (artigo 23 do Decreto Lei nº 1455/76). INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA PRESUMIDA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA COMPROVADA. A interposição fraudulenta pode ser presumida, na hipótese de não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados para a realização da importação, ou comprovada, na existência de um conjunto de provas que demonstrem a ocorrência de fraude ou simulação com o intuito de interpor determinada pessoa entre o real adquirente e as autoridades fiscais, para que a primeira permaneça oculta aos olhos da fiscalização. DANO AO ERÁRIO. CONFIGURAÇÃO. É incabível qualquer discussão sobre a existência ou não de dano ao erário na ocorrência de uma das hipóteses arroladas nos incisos do artigo 23 do Decreto Lei nº 1455/76, pois a ocorrência de dano naquelas hipóteses decorre do próprio texto legal. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA POR SIMULAÇÃO. DEMONSTRAÇÃO. Na interposição fraudulenta por simulação, é necessária a demonstração da ocorrência da simulação, ou seja, que a relação estabelecida entre o importador e o suposto real adquirente por conta e ordem ou suposto encomendante não é de compra e venda de bens no mercado interno, mas de prestação de serviços, de logística, aduaneiros, cotação de preços, intermediação ou de comissão, a depender do caso, o que não restou comprovado no caso em análise.

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

Assunto: Imposto sobre a Importação - II Data do fato gerador: 29/03/2010 IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIRO. PRESUNÇÃO LEGAL. COMERCIALIZAÇÃO SUBSEQUENTE À REVENDA DA PRIMEIRA ADQUIRENTE. A presunção de que trata o artigo 27 da Lei nº 10.637/2002 deve ser relativizada nas operações declaradas por conta e ordem de terceiro, em relação às cadeias de comercialização subsequentes. A documentação probatória juntada aos autos demonstram ser a real adquirente das mercadorias declarada na DI a efetiva negociante no exterior e a proprietária primeira das mercadorias Recurso Voluntário Provido. Crédito Tributário Exonerado

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

Assunto: Regimes Aduaneiros Data do fato gerador: 24/09/2009 MODALIDADES DE IMPORTAÇÃO. CONCEITO LEGAL. DIVERGÊNCIA ENTRE OPERAÇÃO DECLARADA E PRATICADA. DANO AO ERÁRIO. OCULTAÇÃO MEDIANTE FRAUDE OU SIMULAÇÃO, INCLUSIVE A INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. MULTA POR CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO. Na importação direta, o importador é o próprio adquirente dos bens importados, realizando a importação com

recursos próprios e por seu próprio risco. Na importação por conta e ordem de terceiros, o importador presta apenas serviços (de logística, aduaneiros, cotação de preços, intermediação) para o adquirente, que é a pessoa de onde provém os recursos para a realização da importação. Na importação para a revenda a encomendante predeterminado, o importador estabelece uma relação de comissão com adquirente, disciplinada pelo artigo 696 e seguintes do Código Civil (Lei nº 10.406/2002), pela qual o importador é comissário e o adquirente é o comitente, entrando o importador na operação de importação com recursos próprios e se comprometendo a revender os bens importados ao adquirente. Existe um conceito legal para cada modalidade de importação, o que resulta em considerar a operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro como uma importação por conta e ordem deste, nos termos do artigo 27 da Lei nº 10.637/2002, e a manter a caracterização de uma importação para a revenda a encomendante predeterminado, na hipótese de haver participação do encomendante predeterminado nas operações comerciais relativas à aquisição dos produtos no exterior, por força do artigo 11, parágrafo 3º, da Lei nº 11.281/2006. Na hipótese de divergência entre a operação de importação declarada e a operação de importação efetivamente realizada, havendo ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, configura-se o dano ao erário, punido com pena de perdimento das mercadorias, penalidade convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida. (artigo 23 do Decreto Lei nº 1455/76). INFRAÇÃO DE OCULTAÇÃO MEDIANTE FRAUDE OU SIMULAÇÃO, INCLUSIVE A INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. ARTIGO 23 DO DECRETO LEI Nº 1455/76. CARACTERIZAÇÃO. O tipo infracional previsto no artigo 23 do Decreto Lei nº 1455/76 não é a mera ocultação do sujeito passivo nas operações de comércio exterior, mas a ocultação realizada "mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros", de modo que, para a caracterização da infração, deve ser identificado o dolo e a infração deve ser grave em substância e não uma infração meramente formal. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA PRESUMIDA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA COMPROVADA. A interposição fraudulenta pode ser presumida, na hipótese de não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados para a realização da importação, ou comprovada, na existência de um conjunto de provas que demonstrem a ocorrência de fraude ou simulação com o intuito de interpor determinada pessoa entre o real adquirente e as autoridades fiscais, para que a primeira permaneça oculta aos olhos da fiscalização. INFRAÇÃO DE OCULTAÇÃO MEDIANTE FRAUDE OU SIMULAÇÃO, INCLUSIVE A INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. ARTIGO 23, INCISO V, DO DECRETO LEI Nº 1455/76. DEMONSTRAÇÃO. PROVA. Na hipótese de "interposição fraudulenta comprovada", o ônus probatório da ocorrência de "ocultação mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros" é do Fisco, que deve

levantar um conjunto de elementos de prova que demonstrem que as condutas imputadas aos intervenientes das operações de comércio exterior se enquadram no tipo infracional previsto no artigo 23, inciso V, do Decreto nº 1.455/1976.

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

E, considerando a aplicação das soluções de consulta tratadas neste voto, inclusive exatamente sobre o conjunto de autuações relativo às operações dos grupos econômicos aqui debatidos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 02/01/2014 a 30/06/2015 OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE DE MERCADORIA IMPORTADA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. AUSÊNCIA DE PROVA. MULTA POR CESSÃO DE NOME. DESCABIMENTO. É descabida a aplicação da multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, quando não comprovada a fraude ou simulação negocial, na realização de operações de importação, tendente à ocultação dos reais adquirentes das mercadorias, não se configurando a necessária interposição fraudulenta quando os intervenientes estão respaldados em contratos comerciais válidos, possuem capacidade econômico-financeira e operacional para realização das operações e não restou demonstrada qualquer irregularidade na sua execução, não servindo de prova meras conjecturas findadas em relações societárias e direitos de exclusividade. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PENA DE PERDIMENTO. PROVA. DIFERENÇA DE IPI NA OPERAÇÃO O vasto e elucidativo acervo probatório produzido pelo recorrente nos autos é suficiente para demonstrar a inexistência de interposição fraudulenta comprovada no caso em espécie. Em verdade, o que existe são atividades lícitas, promovidas em compasso com as ideias de livre iniciativa privada e autonomia de vontade, sem qualquer mácula de caráter aduaneiro e/ou fiscal. Logo, não há que se falar em incidência de diferenças de IPI nas operações fiscalizadas.

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

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA Período de apuração: 01/01/2014 a 30/06/2015 PROVAS COMPLEMENTARES APRESENTADAS EM RECURSO VOLUNTÁRIO. APRECIAÇÃO. É possível a juntada de documentos posteriormente à apresentação da impugnação, desde que os documentos sirvam para robustecer tese que já tenha sido apresentada e/ou que se verifiquem as hipóteses do art. 16 § 4º do Decreto n. 70.235/1972. MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA SUJEITA A PERDIMENTO. COMPETÊNCIA DO AFRFB PARA APLICAÇÃO. O Auditor-Fiscal é competente para lavrar auto de infração para exigir a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, prevista no parágrafo 3º do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/76. IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA. INFRAÇÃO DE OCULTAÇÃO MEDIANTE FRAUDE OU

SIMULAÇÃO, INCLUSIVE A INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. ARTIGO 23, INCISO V, DO DECRETO LEI Nº 1455/76. DEMONSTRAÇÃO. PROVA. É descabida a aplicação da multa prevista no art. 23, V e § 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 1455/76, quando não comprovada a fraude ou simulação negocial, na realização de operações de importação, tendente à ocultação dos reais adquirentes das mercadorias, não se configurando a necessária interposição fraudulenta quando os intervenientes estão respaldados em contratos comerciais válidos, possuem capacidade econômico-financeira e operacional para realização das operações e não restou demonstrada qualquer irregularidade na sua execução, não servindo de prova meras conjecturas findadas em relações societárias e direitos de exclusividade. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PENA DE PERDIMENTO. PROVA. DIFERENÇA DE IPI NA OPERAÇÃO O vasto e elucidativo acervo probatório produzido pela recorrente nos autos é suficiente para demonstrar a inexistência de interposição fraudulenta comprovada no caso em espécie. Em verdade, o que existe são atividades lícitas, promovidas em compasso com as ideias de livre iniciativa privada e autonomia de vontade, sem qualquer mácula de caráter aduaneiro e/ou fiscal. Logo, não há que se falar em incidência de diferenças de IPI nas operações fiscalizadas.

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

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

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

EMENTA

ADMINISTRATIVO, TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. DESEMBARÇO ADUANEIRO. MANDADO DE SEGURANÇA. RETENÇÃO DAS MERCADORIAS IMPORTADAS. NECESSIDADE DE DEPÓSITO DO VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA E MULTAS. DEPÓSITO DO VALOR DAS MULTAS) SOMENTE APÓS À SENTENÇA. CORREIÇÃO NO PROCEDIMENTO DO JUÍZO ORIGINÁRIO AO NÃO LIBERAR AS MERCADORIAS. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO DEVIDO PROCESSO LEGAL. IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA. SUPOSTA INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PERDIMENTO DE MERCADORIA. EXISTÊNCIA DE INDÍCIOS QUE DÃO CONTA DE OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA. INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO AO ERÁRIO OU AOS INTERESSES ADUANEIROS. PROPORCIONALIDADE E DA RAZOABILIDADE. POSSIBILIDADE DE LIBERAÇÃO DAS MERCADORIAS. CONTINUIDADE DO PROCEDIMENTO DE DESEMBARÇO. CONDICIONAMENTO DO LEVANTAMENTO DO VALOR DOS DEPÓSITOS AO SUCESSO DA PRETENSÃO

DEDUZIDA PELA APELANTE NA SEARA ADMINISTRATIVA. PROVIMENTO DO APELO EM ORDEM DE CONCEDER A SEGURANÇA.

1. Apelação, com pedido de efeito suspensivo, interposta por Comexport Trading Comércio Exterior LTDA (COMEXPORT) em face da sentença proferida pelo Juízo da 21^a Vara Federal de Pernambuco, que denegou a segurança pleiteada, em razão de a parte impetrante ter realizado somente o depósito do valor aduaneiro das mercadorias, sem depositar o montante das penalidades cabíveis, não obstante previamente instada a fazê-lo de modo integral.
2. Nos autos do Processo nº 0815559-79.2023.4.05.0000 foi apresentado pedido autônomo de atribuição de efeito suspensivo à apelação, que foi liminarmente concedido, de modo que foi determinada a liberação das mercadorias, ordem que restou efetivamente cumprida em 29/12/2023.
3. Cinge-se a controvérsia a definir se pode haver o desembaraço aduaneiro e, por conseguinte, a liberação das mercadorias registradas na DI nº 23/1734043-4 (NCM 8504.40.90), considerando-se que houve o depósito integral do valor das mercadorias e das penalidades pecuniárias a serem eventualmente impostas, inclusive em nome de terceiros.
4. Não houve violação ao devido processo legal, por parte do juízo processante: apesar de ele, aparentemente, ter constituído na consciência da apelante justa expectativa de que haveria a análise do seu pleito de liberação de forma prévia à sentença, que foi subvertida quando da denegação da segurança, tão logo constatado o não recolhimento das penalidades, a cronologia dos fatos contraria a tese da apelante, pois ela já tinha conhecimento do valor das multas aduaneiras impostas (R\$ 160.000,00) e optou por não recolhê-las, tal qual lhe fora determinado, não podendo, com isso, atribuir responsabilidade ao juízo processante pela conduta que ela, apelante, elegeu praticar à época.
5. Dito isso, e antes de adentrar ao mérito propriamente dito da possibilidade de liberação das mercadorias, é necessário esclarecer como a Fiscalização chegou às suas conclusões de que haveria potencial ilicitude no despacho aduaneiro.
6. O Decreto nº 6.759/2009 regulamenta os procedimentos voltados às atividades administrativas de comércio exterior e, no seu Livro V, regulamenta o controle aduaneiro de mercadorias, normatizando todo o modus operandi do desembaraço aduaneiro.
7. No caso em apreço, houve parametrização das mercadorias inicialmente no canal verde, porém, a equipe de gerenciamento do Fisco reclassificou-as no canal amarelo, em virtude da existência de potenciais irregularidades na documentação. Na sequência, pela análise documental, o Fisco entendeu que a mercadoria importada foi nacionalizada à conta de terceiro, com ocultação do seu real adquirente, irregularidade esta vedada pelo que dispõe o art. 23, do Decreto-lei nº 1.455/1976.

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

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

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

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

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

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

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

15. A Fazenda Nacional defende que, de acordo com o entendimento do Conselho de Administração de Recursos Fiscais (CARF), para a configuração da prática fraudulenta em questão, é desnecessário comprovar a efetiva ocorrência de dano ao erário (dano patrimonial decorrente da evasão de tributos) e dolo específico para esse fim, uma vez que bastaria a ocorrência de prejuízos ao controle

administrativo-aduaneiro (CARF. Processo nº 11075.720099/2013-35. Segunda Turma Ordinária. Quarta Câmara. Terceira Seção de Julgamento. Publicação:13/09/2016).

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

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

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

a) a empresa apelante possui aparente solidez no mercado, operando desde 1973; b) ela tem como propósito realizar importação, exportação e distribuição de uma ampla variedade de produtos, conforme se colhe do aditivo ao seu contrato social que foi juntado aos autos (fls. 33 a 70/ 88 do Id. 4058300.28882355); c) seu capital social está integralizado e é da ordem de R\$ 2.700.000,00 (dois milhões e setecentos mil reais), aparentando ter capital de giro para efetuar a operação de importação de forma autônoma; d) o contrato referente à operação mercantil (COMEXPORT x INGETEAM) e o "invoice" (fatura), juntados aos autos nos Ids. 4058300.28882343 e 4058300.28882342, dão conta de que INGETEAM contratou a COMEXPORT para que ela adquira, no exterior, os produtos encomendados e realize todos os trâmites logísticos de importação, nacionalização e entrega dos bens, devendo a COMEXPORT conduzir os negócios necessários para isso com os fornecedores estrangeiros das mercadorias, acordando com eles as condições de fornecimento, incluindo prazos e condições de pagamento; e, e) o contrato de câmbio (Id. 4058300.28882342) indica que o pagamento à empresa sediada no exterior (fornecedor das mercadorias), foi feito pela apelante.

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

20. Se a legislação aduaneira permite que a INGETEAM contrate a empresa requerente para comprar no exterior a mercadoria e entregar a ela no Brasil, é

irrelevante destino final das mercadorias, pois elas teriam sido importadas legalmente, obedecendo-se aos trâmites prescritos para o comércio exterior, sendo, inclusive mais racional, economicamente, importá-las pelo Estado de Pernambuco, como de fato ocorreu, mais próximo do destino final de entrega, já que o cliente que comprou os produtos da INGETEAM estaria sediado no Estado da Paraíba.

21. Reforça essa conclusão os termos da Solução de Consulta COSIT nº 158/2021.
22. Havendo indícios da legalidade da operação realizada pela apelante, resta afastado o argumento fazendário contrário à liberação da mercadoria, baseado na Instrução Normativa SRF nº 680/2006, que afirma que quando sujeitas a pena de perdimento, as mercadorias não podem ser alvo de desembaraço antecipado, mesmo com o recolhimento do valor aduaneiro e das penalidades eventualmente imposta, em caso de impugnação da autuação.
23. Por fim, há que se considerar aqui também o aspecto teleológico da autuação: a proteção aos interesses nacionais.
24. Os bens importados consistem de inversores para sistemas fotovoltaicos on-grid, tipo central, para rede trifásica, conforme os autos de infração. Tais equipamentos são essenciais para geração de energia solar, pois realizam a conversão da energia elétrica gerada pelos painéis solares, de corrente contínua para corrente alternada, possibilitando o uso da energia elétrica gerada pelos painéis solares fotovoltaicos na rede de transmissão comum.
25. A única irregularidade apontada pela fiscalização relativamente ao despacho aduaneiro, seria a suposta existência de interposição fraudulenta de pessoas na importação (algo que ainda será examinado na seara administrativa, mas que, conforme dito acima, não parece encontrar eco na realidade dos autos).
26. Não foram apontados quaisquer defeitos ou irregularidades nos equipamentos que indiquem que devam não ser nacionalizados, ou seja, não foram indicados vícios no produto que provoquem riscos no seu uso.
27. Além disso, não se está aqui tratando de produtos de consumo, que poderiam inundar o mercado nacional e pôr em risco a segurança, saúde ou integridade do consumidor nacional, mas sim de equipamentos destinados à geração de energia "limpa", advindos de um grupo produtor internacionalmente conhecido (INGETEAM) e cuja qualidade não foi questionada pela Fiscalização, tanto que não foram feitas quaisquer exigências de comprovação relativas à viabilidade técnica dos equipamentos.
28. Nesse cenário, ainda que se ignorem os aspectos internos dos negócios realizados entre as partes, uma possível pena de perdimento parece severa demais, fugindo à moldura constitucional preconizada para a atuação aduaneira.
29. A pena de perdimento de mercadorias é sanção extremamente rigorosa e que só se justificaria quando: a) resta evidenciado efetivo intuito de subtrair-se à ação

fiscal; b) configurado o uso de falsidade, material ou ideológica; c) quando se trate de mercadoria que apresente um risco ao consumidor nacional.

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

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

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

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

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

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

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

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

38. Apelação provida, em ordem de reformar a sentença para conceder a segurança requerida e determinar a imediata liberação das mercadorias importadas, mediante o consequente desembaraço aduaneiro, ficando condicionado o levantamento dos depósitos judiciais existentes nos autos, ao sucesso da impugnação e eventuais recursos apresentados pela apelante contra a autuação na seara administrativa.

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

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

Da inexistência de fraude ou simulação

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

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

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

Considerações gerais sobre os aspectos da interposição fraudulenta

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

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

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

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

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

§ 1º As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto nº 70.235, de 1972 (Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, § 3º), com a redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010, art. 41).

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

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

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

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

Importação por conta e ordem de terceiros

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

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

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

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

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

Importante, portanto, destacar que, a simples antecipação de recursos ao importador de mercadoria estrangeira que age como o real interessado da operação não deve resultar necessariamente na classificação da importação como por conta e ordem de terceiros. Se comprovada a legitimidade e o interesse do importador em adquirir para si as mercadorias importadas, a importação teria ocorrido somente “por conta”, e não “por ordem” de terceiro.

Importação por encomenda

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

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

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

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

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

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

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

Importação própria

A importação própria (ou direta) é a mais simples: trata-se da importação ocorrida entre os mesmos sujeitos que participam da compra e venda das mercadorias. Assim, o exportador (no exterior) é o vendedor da mercadoria, enquanto que, no Brasil, aquele que importa e realiza o desembaraço aduaneiro da mercadoria é o adquirente final.

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

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

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

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

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

Nota-se, em relação às interposições fraudulentas comprovadas, dos autos de infração que costumeiramente são lavrados, bem como nos acórdãos proferidos neste Conselho Administrativo, que são considerados indícios do caráter fraudulento a incompatibilidade entre as operações e as instalações físicas, capacidade operacional, patrimônio e capacidade econômico-financeira do importador, ausência de histórico de importações, alta heterogeneidade da natureza das mercadorias importadas, opção por despacho aduaneiro em localidade menos vantajosa ao interveniente, dentre outros elementos de prova, que devem compor o conteúdo da ação fiscalizatória que embasará a acusação de interposição, mediante fraude ou simulação.

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

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

A configuração da infração disposta no artigo 23, inciso V, do Decreto-lei 1.455/1976 pode ser representada pela presença dos seguintes elementos: i) negócio aparente ou simulado (a importação declarada); ii) negócio dissimulado ou efetivamente pretendido (a importação oculta da autoridade aduaneira), desde que a ocultação não seja resultante de mero

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

² Disposta no artigo 23, inciso V, do Decreto-lei 1.455/1976, em que é considerado dano ao erário as infrações relativas às mercadorias estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

erro, plenamente comprovado; e (iii) do conluio entre as partes (importador declarado e sujeito oculto).³

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

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

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

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

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

(i) contratos;

(ii) Ordens de compra;

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

(B) Elementos relacionados à liquidação financeira e controles:

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

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

(vi) Ausência de capacidade financeira do importador;

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

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

Não basta, para que se configure a infração aqui discutida, a existência de meros indícios, tal como – e assim também afirma o professor supramencionado, i) a proximidade das

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

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

datas de desembarço, entrada e saída das mercadorias; (ii) ausência de capacidade financeira; (iii) concentração de vendas para um único cliente; (iv) margem de lucro irrisória, incompatível com a operação.

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

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

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

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

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

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

4.1.3.6. Fluxos Financeiros

ST Importações possui as seguintes rubricas referentes a Bancos – Contas Correntes: 1.1.01.02.81 'Banco Bradesco SA 89441-9' 1.1.01.02.21950 'Banco do Brasil SA 5843' 1.1.01.02.14604 'Banco Itaú SA C/C 13642-2' 1.101.02.14605 'Banco Itaú SA C/C 13643-0' 1.1.01.02.14647 'Banco Modal SA C/C 3688' 1.1.01.02.14648 'Banco Modal SA C/C 3689-0' 1.1.01.02.20242 'Banco Santander SA', e 1.1.01.02.7900 Caixa Econômica Federal Analisando-se a escrituração contábil de ST Importações no sistema Contágil, verifica-se que os "Salários a Pagar" (conta 2.1.03.01.2476) não eram pagos diretamente aos seus próprios funcionários, mas através da empresa Fenícia, situação que ocorreu desde 2014 até, pelo menos 2016, sendo a conta de contrapartida a crédito, no momento do pagamento, 1.1.02.13.19041: 'Fenícia Banco Bradesco', conta do Ativo Circulante, no grupo 'Outros Valores a Receber' (Planilhas B2 e B3). ... A conta 'Banco Itaú SA C/C 13643-0' representa:

a) A transferência para este banco dos recursos oriundos de DESTRO e QSM,

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

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

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

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

3.1 ST Importações A ST Importações é uma empresa do Grupo LASA e seus acionistas são a B2W Companhia Digital com 99,9% e a LASA com 0,01%. A análise das Demonstrações Contábeis da ST Importações revela que ano de 2011 esta auferiu lucro líquido de R\$ 1.781 mil e no ano de 2012, por sua vez, o lucro líquido foi de R\$ 7.038 mil, demonstrando sua contribuição para o Grupo LASA. A ST Importações após a aprovação pela Destro da proforma do fornecedor internacional inicia todos os trâmites para trazer as mercadorias para o Brasil. As transações objeto da autuação ora analisada foram realizadas por Encomenda, de forma que a ST Importações é responsável pelo pagamento do fornecedor no exterior, contratação da empresa transportadora e todos os demais trâmites necessários, inclusive o desembarque aduaneiro até a entrega dos produtos para a Destro, sendo certo que a responsabilidade da ST Importações sobre os produtos que estão sendo importados se encerra na entrega dos produtos encomendados à Destro, que, a partir de então, passa a ser integralmente responsável por elas.

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

4.1.3.7. Considerações sobre ST Importações

Em resumo, a ST Importações:

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

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

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

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

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

utilizada para ocultar a participação das empresas B2W e Lojas Americanas nas operações de importação.

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

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

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

Portanto, considerando que:

- i) a multa de cessão de nome deve ser endereçada somente ao importador ostensivo, sem possibilidade jurídica de estender esse conceito a vários e outros intervenientes – como os encomendantes, da mesma cadeia operacional, posto que juridicamente é impossível a existência do cedente do cedente, e que todos respondam por cessão de nome;
- ii) Superada a nulidade, deve-se anotar a ocorrência da prescrição intercorrente no presente caso;
- iii) Superada a prescrição intercorrente, por força do provimento dado ao mérito do litígio, entendo que o caso concreto se enquadra nas características delineadas pela fiscalização nas Soluções de Consulta COSIT 158/2021 e 43/2025, em que é afirmado de forma categórica que a pré-existência de um encomendante determinado no mercado interno paralelo à operação de importação por encomenda não é interposição fraudulenta, ainda que exista adiantamento de valores (arrais) e que tais operações sejam realizadas entre empresas do mesmo grupo econômico – com vínculos societários;
- iv) Que não só a subsunção do fato à norma posta, é necessário perquirir que os indícios levantados pela fiscalização se relacionam tão somente ao seu inconformismo com a estrutura operacional utilizada pelos intervenientes envoltos à operação, considerando incorreta a economia tributária em relação ao recolhimento de IPI;

Conclusão

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

Ante o exposto, voto por dar integral provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Mariel Orsi Gameiro

VOTO VENCEDOR

José de Assis Ferraz Neto, redator designado

Adoto o relatório apresentado pela ilustre Conselheira Relatora, no que descreve o lançamento lavrado em face de QSM DISTRIBUIDORA, em razão de suposta cessão de nome com o fim de ocultar as empresas LOJAS AMERICANAS e B2W como reais adquirentes de mercadorias importadas pela empresa ST IMPORTAÇÕES, bem como os principais argumentos deduzidos pela fiscalização e pela Recorrente em sede de impugnação e recurso voluntário.

Passo diretamente ao exame das razões de decidir que prevaleceram na Turma, distintas, em parte, da fundamentação adotada pela Relatora, embora conduzindo ao mesmo resultado de provimento do recurso voluntário.

I – DELIMITAÇÃO DA CONTROVÉRSIA

A acusação fiscal funda-se na suposta prática de ocultação do real adquirente, mediante fraude ou simulação, com fundamento no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, sustentando que a empresa QSM DISTRIBUIDORA funcionaria como simples interposta pessoa, desprovida de autonomia econômica e operacional, utilizada para ocultar que as empresas LOJAS AMERICANAS e B2W teriam sido, desde o exterior, as reais adquirentes das mercadorias importadas.

O cerne do litígio consiste em determinar se:

1. Os negócios jurídicos declarados (ST IMPORTAÇÕES para QSM DISTRIBUIDORA/DESTRO BRASIL para LOJAS AMERICANAS/B2W) eram meramente aparentes, constituindo fachada negocial destinada a iludir a autoridade aduaneira;

2. Existia um negócio dissimulado, consistente na aquisição direta por LOJAS AMERICANAS/B2W desde o exterior, sem que essa realidade tenha sido declarada nas operações de importação;

3. Houve conluio entre os intervenientes para ocultar da fiscalização aduaneira o sujeito passivo real ou o real adquirente das mercadorias, com o objetivo específico de fraudar o controle aduaneiro e/ou a tributação incidente.

A verificação desses elementos exige prova inequívoca, especialmente considerando-se a natureza sancionatória da infração imputada e as graves consequências jurídicas dela decorrentes.

II – DO ÔNUS PROBATÓRIO E DO TIPO INFRACIONAL

O lançamento funda-se, em essência, na hipótese de ocultação do real comprador mediante fraude ou simulação, figura típica que pressupõe, cumulativamente:

a) A existência de um negócio aparente – formalmente declarado às autoridades aduaneiras (importador ST IMPORTAÇÕES, adquirente intermediário QSM DISTRIBUIDORA/DESTRO BRASIL, destinatários finais LOJAS AMERICANAS/B2W);

b) A existência de um negócio dissimulado – efetivamente praticado, mas não declarado (LOJAS AMERICANAS/B2W como reais adquirentes diretos desde o exterior);

c) Um acordo fraudulento entre os envolvidos – conluio destinado a iludir o controle aduaneiro, a fiscalização tributária e/ou a reduzir artificialmente a tributação aplicável.

Trata-se de infração de natureza grave, que autoriza, inclusive, a aplicação da pena de perdimento das mercadorias (ou multa substitutiva equivalente quando as mercadorias não mais se encontram à disposição da autoridade aduaneira), nos termos do art. 105, inciso VIII, do Decreto-Lei nº 37/1966.

Dada essa gravidade, o entendimento consolidado na jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais exige que a Administração Tributária:

a) Comprove a fraude ou simulação por meio de prova robusta, ainda que formada por indícios concatenados, precisos e concordantes;

b) Não se limite a meras presunções de ilicitude derivadas de elementos típicos de grupos econômicos;

c) Demonstre efetivamente que o negócio declarado não corresponde à realidade econômica subjacente, sob a perspectiva da compra no exterior e da titularidade econômica das mercadorias.

Em outras palavras, a atuação fiscal não pode se basear apenas em estranheza frente a uma determinada modelagem negocial ou em presunções abstratas de irregularidade. É indispensável demonstrar, com lastro probatório concreto, que o declarado não corresponde ao efetivamente praticado.

Neste contexto, o ônus probandi é integralmente da fiscalização, que deve produzir elementos idôneos e suficientes para:

1. Infirmar a presunção de legitimidade dos negócios jurídicos declarados;
2. Comprovar a existência do negócio dissimulado e identificar os reais intervenientes;
3. Demonstrar o conluio fraudulento entre as partes envolvidas.

A ausência dessa prova qualificada impede a constituição válida do crédito tributário, devendo prevalecer a declaração formal das partes, ainda que a estrutura negocial seja atípica, complexa ou economicamente questionável.

III – DA ANÁLISE DOS INDÍCIOS REUNIDOS PELA FISCALIZAÇÃO

A fiscalização reuniu múltiplos elementos que, prima facie, podem sugerir certa coordenação ou integração operacional entre empresas do grupo, tais como:

- a) Vínculos societários e gerenciais: participação comum de sócios ou administradores nas empresas ST IMPORTAÇÕES, QSM DISTRIBUIDORA, DESTRO BRASIL, LOJAS AMERICANAS e B2W;
- b) Centralização de decisões operacionais: concentração de funções administrativas, comerciais e financeiras em estruturas compartilhadas;
- c) Repasses financeiros internos: transferências de recursos entre as empresas do grupo, por vezes sem correspondência clara com operações comerciais individualizadas;
- d) Destino final reiterado das mercadorias: encaminhamento praticamente integral dos produtos importados para LOJAS AMERICANAS e B2W, ainda que formalmente adquiridos por QSM DISTRIBUIDORA/DESTRO BRASIL;
- e) Participação de estruturas prestadoras de serviços vinculadas ao grupo: utilização de empresas relacionadas para logística, armazenagem, transportes e serviços administrativos;
- f) Intervalos reduzidos entre a nacionalização e as etapas subsequentes: curto espaço temporal entre o desembarço aduaneiro e a revenda para os destinatários finais, sugerindo operações pré-contratadas;
- g) Preços de transferência: possível indicação de que os preços praticados entre as empresas do grupo não seguiriam parâmetros de mercado.

Com o devido respeito à fiscalização, esses elementos não são irrelevantes e tampouco devem ser desconsiderados em abstrato. É notório que estruturas empresariais complexas podem, sim, ser utilizadas para fins ilícitos, tais como:

- Ocultação do real adquirente de mercadorias importadas;
- Redução artificial da base de cálculo do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);
- Neutralização ou burla ao controle aduaneiro;

- Evasão fiscal mediante subfaturamento ou triangulações artificiais;
- Interposição fraudulenta de pessoas para acesso a benefícios fiscais indevidos.

Entretanto, o que se exige — e o que faltou no caso concreto — é a demonstração efetiva de que tais indícios integram um conjunto probatório coerente, articulado e convergente, capaz de revelar, de forma inequívoca:

1. O negócio real (LOJAS AMERICANAS/B2W como adquirentes diretos no exterior);
2. O negócio aparente (cadeia formal ST IMPORTAÇÕES para QSM DISTRIBUIDORA/DESTRO BRASIL para LOJAS AMERICANAS/B2W);
3. O conluio fraudulento para afastar esse fato da autoridade aduaneira.

Os indícios reunidos pela fiscalização, embora numerosos, não se articulam como prova suficiente da fraude ou simulação. São equívocos, pois compatíveis tanto com operações potencialmente irregulares, nas quais haveria efetiva ocultação do real adquirente; quanto com estratégias internas lícitas de grupos econômicos voltadas à escala operacional, logística integrada, eficiência administrativa, centralização de compras ou minimização lícita de custos.

Não é possível, portanto, converter estruturas organizacionais atípicas em presunção de ilícito, sob pena de ampliar indevidamente o alcance do tipo infracional previsto no art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, assim como substituir a prova pela presunção, invertendo indevidamente o ônus probatório.

A mera estranheza ou inadequação econômica de uma estrutura negocial, por si só, não autoriza a lavratura de auto de infração. É indispensável a prova da fraude, e não apenas a suspeita fundamentada.

IV – DA INSUFICIÊNCIA PROBATÓRIA QUANTO À OCULTAÇÃO E À SIMULAÇÃO

A maioria qualificada deste Colegiado concluiu que não houve comprovação suficiente de que LOJAS AMERICANAS ou B2W tenham figurado como reais adquirentes das mercadorias no exterior, tampouco que a empresa QSM DISTRIBUIDORA tenha sido utilizada como mera interposta pessoa para fins de ocultação do real comprador.

Essa conclusão decorreu da análise detida dos autos e da constatação de que os indícios reunidos pela fiscalização, embora sugestivos, não atingem o padrão probatório necessário para infirmar a declaração formal das partes e para comprovar a fraude ou simulação imputadas.

Os fundamentos centrais que conduziram à improcedência da acusação foram os seguintes:

1. A fiscalização não demonstrou que QSM DISTRIBUIDORA não deveria figurar na operação.

Não há prova nos autos de que a empresa QSM DISTRIBUIDORA:

a) Careça de estrutura mínima para o desenvolvimento das atividades comerciais declaradas (ausência de sede, empregados, equipamentos etc.);

b) Não possua capacidade econômica para realizar as operações de compra e revenda (insuficiência de capital social, ausência de fluxo de caixa etc.);

c) Não tenha atuação comercial efetiva, limitando-se a figurar formalmente nas transações sem qualquer participação econômica real.

A simples dependência operacional ou financeira em relação a outras empresas do grupo, característica típica de grupos econômicos integrados, não basta para infirmar sua participação formal e jurídica nas operações.

2. Não se comprovou negociação direta entre LOJAS AMERICANAS/B2W e o exportador estrangeiro

Para caracterizar a ocultação do real adquirente, seria essencial demonstrar que LOJAS AMERICANAS e/ou B2W negociaram diretamente no exterior com o fornecedor das mercadorias, sem a intermediação de ST IMPORTAÇÕES ou QSM DISTRIBUIDORA.

A fiscalização não apresentou:

a) Contratos internacionais celebrados entre LOJAS AMERICANAS/B2W e o exportador estrangeiro;

b) Faturas comerciais (commercial invoices) emitidas em nome de LOJAS AMERICANAS ou B2W pelo exportador;

c) Comprovações de pagamento direto ao exterior realizados por LOJAS AMERICANAS/B2W (transferências bancárias, remessas cambiais, cartas de crédito);

d) Correspondências eletrônicas (e-mails, mensagens) indicando negociação direta entre LOJAS AMERICANAS/ B2W e o fornecedor no exterior;

A ausência desses elementos enfraquece substancialmente a tese de que LOJAS AMERICANAS/B2W eram os reais adquirentes desde o exterior.

3. Não se demonstrou o alegado negócio dissimulado

Para que haja fraude ou simulação, nos termos dos arts. 167 e seguintes do Código Civil, é indispensável:

a) Identificar o negócio real (aquele efetivamente praticado pelas partes);

b) Distingui-lo do negócio aparente (aquele formalmente declarado);

c) Demonstrar o intuito de prejudicar terceiros ou a lei (elemento subjetivo da simulação).

No presente caso, a fiscalização não logrou demonstrar, de forma clara e inequívoca qual era o negócio dissimulado: se LOJAS AMERICANAS/B2W compravam diretamente no exterior,

ou se QSM DISTRIBUIDORA comprava em nome de LOJAS AMERICANAS/B2W, ou se havia outra configuração. Tampouco demonstrou como esse negócio foi ocultado: quais foram os mecanismos concretos utilizados para afastá-lo da declaração aduaneira. E muito menos apontou por que razão seria vantajoso ocultar LOJAS AMERICANAS/B2W como adquirentes: se havia benefício fiscal indevido, redução de base de cálculo, acesso a regime aduaneiro especial etc.

A mera constatação de que as mercadorias chegavam a LOJAS AMERICANAS/B2W não é suficiente, pois é compatível tanto com a fraude quanto com operações comerciais regulares em cadeias de distribuição.

Os indícios levantados pela fiscalização, isoladamente ou em conjunto, levantam suspeitas — algumas delas relevantes e merecedoras de atenção —, mas não constituem prova da conduta sancionada pelo art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

No caso concreto, os indícios admitem interpretações alternativas:

- Centralização administrativa: pode decorrer de eficiência operacional, e não de simulação;
- Repasses financeiros: podem ser legítimos entre empresas de um mesmo grupo econômico;
- Destino final previsível: é comum em cadeias de distribuição que o importador saiba, de antemão, para quem venderá;
- Curto prazo de estoque: pode indicar eficiência logística (just-in-time), e não fraude.

Essas interpretações alternativas impedem a caracterização da fraude, que exige prova inequívoca.

É fundamental destacar que a conclusão da maioria qualificada foi a de insubsistência probatória, e não a de regularidade incontestável da operação.

Em outras palavras, o que se decidiu foi que a fiscalização não comprovou a fraude nos termos exigidos pela legislação. Não se atestou que a estrutura seja necessariamente regular, eficiente ou recomendável.

Trata-se, portanto, de decisão estritamente probatória, que preserva: a exigência de prova qualificada em matéria sancionatória e a segurança jurídica contra lançamentos fundada em meras suspeitas.

V – DA INAPLICABILIDADE DAS SOLUÇÕES DE CONSULTA COSIT Nº 158/2021 E Nº 43/2025.

É essencial registrar, para evitar interpretações equivocadas e precedentes indevidos, que as Soluções de Consulta COSIT nº 158/2021 e nº 43/2025 não se aplicam ao caso concreto.

Essas soluções tratam exclusivamente de operações de importação por encomenda, inclusive na modalidade excepcional de "encomendante do encomendante predeterminado", e estabelecem critérios para afastar presunções de fraude quando houver:

- a) Transações autênticas de compra e venda entre todos os envolvidos;
- b) Lastro contratual legítimo, com definição clara de obrigações e responsabilidades;
- c) Comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos utilizados nas operações;
- d) Compatibilidade financeira e operacional entre as empresas participantes.

No presente processo:

- a) Não há cadeia contratual de compra e venda estruturada nos moldes da importação por encomenda, com identificação de importador por encomenda, encomendante predeterminado e encomendante do encomendante;
- b) Tampouco há correspondência entre os fatos efetivamente discutidos nos autos e os pressupostos normativos e fáticos das Soluções de Consulta referidas;
- c) A fiscalização não lavrou o auto de infração com fundamento na descaracterização de importação por encomenda, mas sim na ocultação do real adquirente mediante fraude ou simulação.

VI – CONSIDERAÇÕES FINAIS

Merce ainda registro adicional que nos autos não se observa, com propriedade e profundidade, o questionamento pela fiscalização do papel específico de cada empresa na operação.

A fiscalização não desenvolveu adequadamente:

- a) **Qual o papel efetivo desempenhado por LOJAS AMERICANAS** nas operações autuadas: se atuava como mera destinatária final, como adquirente intermediária, como encomendante predeterminada, ou como real importadora oculta;
- b) **Qual o papel desempenhado por B2W** na cadeia comercial, e se sua situação era idêntica, análoga ou distinta da de LOJAS AMERICANAS;
- c) **Qual a função exercida por QSM DISTRIBUIDORA/DESTRO BRASIL**: se eram meros "laranjas" sem qualquer atuação, se eram intermediárias comerciais legítimas, ou se exerciam papel híbrido;
- d) **Qual a natureza jurídica das relações** estabelecidas entre ST IMPORTAÇÕES, QSM DISTRIBUIDORA/DESTRO BRASIL e LOJAS AMERICANAS/B2W: se eram operações de compra e venda independentes, se configuravam importação por encomenda, ou se caracterizavam outro tipo de relação contratual.

Essa ausência de análise qualificada e individualizada do papel de cada empresa prejudicou a própria formulação da acusação fiscal, na medida em que:

- Não permitiu identificar, com a precisão necessária, qual seria o negócio dissimulado que se pretendia demonstrar;
- Não possibilitou o confronto adequado entre negócio aparente e negócio real, elemento essencial à caracterização da simulação;
- Impediu a delimitação precisa da conduta imputada a cada um dos envolvidos.

Sem essa análise individualizada e aprofundada, torna-se impossível atender ao ônus probatório qualificado exigido em matéria sancionatória.

A decisão de provimento do recurso voluntário decorre exclusivamente da insuficiência de prova quanto à fraude ou simulação imputadas pela fiscalização. Não se fundamenta na aplicação das Soluções de Consulta COSIT, nem na validação da estrutura negocial adotada pelas empresas envolvidas, nem na impossibilidade abstrata de caracterização de fraude em casos similares.

VII - DECLARAÇÃO DE VOTO (RAZÕES DE DECIDIR)

Da unanimidade quanto ao resultado e divergência quanto aos fundamentos

Registra-se que a Turma decidiu, por unanimidade, dar provimento ao recurso voluntário e cancelar integralmente o auto de infração.

Contudo, declaro divergência expressa quanto às razões de decidir que conduziram a esse resultado.

Das razões adotadas pela maioria qualificada:

Enquanto a ilustre Relatora fundamentou sua decisão na ausência de provas suficientes para caracterizar a fraude e na aplicação das Soluções de Consulta COSIT nº 158/2021 e nº 43/2025, a maioria qualificada dos membros da Turma entendeu que o cancelamento do auto de infração deve decorrer exclusivamente dos seguintes fundamentos:

a) Insuficiência probatória quanto à fraude ou simulação imputadas.

A fiscalização não logrou comprovar, mediante prova robusta, a existência de negócio dissimulado, a ocultação do real adquirente ou o conluio fraudulento entre as partes, conforme exigido pela jurisprudência consolidada deste Conselho em matéria sancionatória.

b) Impossibilidade de conversão de estruturas atípicas em presunção de ilícito.

Os indícios reunidos pela fiscalização, embora numerosos, são equívocos — compatíveis tanto com operações potencialmente irregulares quanto com estratégias empresariais lícitas —, não atingindo o padrão probatório necessário para infirmar a presunção de legitimidade dos negócios declarados.

c) Inaplicabilidade das Soluções de Consulta COSIT nº 158/2021 e nº 43/2025.

As referidas soluções de consulta não se aplicam ao caso concreto, pois tratam exclusivamente de importação por encomenda, modalidade não configurada nos autos. A decisão de provimento fundamenta-se exclusivamente na insuficiência probatória, e não na aplicação dessas orientações normativas.

VIII – CONCLUSÃO

Por essas razões, e pelos fundamentos desenvolvidos ao longo deste voto, acompanho o resultado proposto pela Relatora e dar provimento do Recurso Voluntário por unanimidade, mas consigno expressamente divergência quanto às razões de decidir, que refletem o entendimento da maioria qualificada da Turma.

Assinado Digitalmente

José de Assis Ferraz Neto