



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15444.720106/2018-19
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-013.835 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de outubro de 2023
Recorrente LOJAS AMERICANAS S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

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

PROVAS COMPLEMENTARES APRESENTADAS EM RECURSO VOLUNTÁRIO. APRECIÇÃO.

É possível a juntada de documentos posteriormente à apresentação da Impugnação, desde que os documentos sirvam para robustecer tese que já tenha sido apresentada e/ou que se verifiquem as hipóteses do art. 16 § 4º do Decreto n. 70.235/1972.

MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA SUJEITA A PERDIMENTO. COMPETÊNCIA DO AFRFB PARA APLICAÇÃO.

O Auditor-Fiscal é competente para lavrar auto de infração para exigir a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, prevista no parágrafo 3º do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/76.

IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA. INFRAÇÃO DE OCULTAÇÃO MEDIANTE FRAUDE OU SIMULAÇÃO, INCLUSIVE A INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE 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 fundadas em relações societárias e direitos de exclusividade.

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

O vasto e elucidativo acervo probatório produzido 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário para determinar o cancelamento da autuação, vencido o Conselheiro Flávio José Passos Coelho (presidente), que votou pela negativa do provimento. Quanto à preliminar de nulidade, não votaram os Conselheiros Celso José Ferreira de Oliveira, Aniello Miranda Aufiero Júnior, Mariel Orsi Gameiro e Flávio José Passos Coelho (presidente), uma vez que essa questão específica já havia sido completamente decidida na sessão realizada em fevereiro de 2020. Julgamento iniciado em fevereiro de 2020.

(documento assinado digitalmente)

Flavio Jose Passos Coelho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Vinicius Guimarães, Walker Araujo, Larissa Nunes Girard (suplente convocada), Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Celso Jose Ferreira de Oliveira, Aniello Miranda Aufiero Junior, Mariel Orsi Gameiro, Flavio Jose Passos Coelho (Presidente).

Relatório

Versa o presente sobre Auto de Infração (fls. 36207 a 36242), lavrado em 28/11/2018 (com ciências em 04/12/2018 - fl. 36413), para aplicação de multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria na importação, tratando-se de mercadoria não encontrada, consumida ou revendida, nos termos art. 23, V e § 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 1455/76.

A presente autuação abrange as mercadorias destinadas à empresa Lojas Americanas (admitida como real encomendante oculto) constantes de Declarações de Importação (DI) registradas pela ST no período de janeiro de 2014 a junho de 2015, nas quais a Destro Brasil Distribuição Ltda. e QSM Distribuidora e Logística Ltda. são declaradas como encomendante da importação.

Segundo a fiscalização, foram realizadas importações por encomenda pela empresa ST IMPORTAÇÕES LTDA, CNPJ: 02.867.220/0001-42 (ST, importadora ostensiva) sem a identificação, nas Declarações de Importação, do correto encomendante. Nas DIs, foram identificadas as empresas DESTRO BRASIL DISTRIBUIÇÃO LTDA. – CNPJ: 13.495.487/0001-72 (DESTRO) e QSM Distribuidora e Logística LTDA - CNPJ 08.060.852/0001-86, tão somente para acobertar a relação comercial existente entre a importadora ostensiva e as empresas LOJAS AMERICANAS S.A. (Lojas Americanas) e B2W

COMPANHIA DIGITAL (B2W), pertencentes ao Grupo LASA, que seriam as reais encomendantes das mercadorias.

No entender da fiscalização, as empresas Lojas Americanas e B2W eram as reais adquirentes das mercadorias importadas por meio de importação por encomenda pela ST Importação, sendo que teria partido delas o planejamento de interpor uma terceira empresa (DESTRO e QSM) como aparente encomendante das mercadorias com a finalidade exclusiva de ocultar sua participação nas operações de importação, com o objetivo de diminuir a base tributável de impostos incidentes.

O relatório fiscal do Auto de Infração encontra-se acostado às fls. 36243/36410. De acordo com a fiscalização, a operação fraudulenta se confirmou a partir dos seguintes indícios:

- o esquema de interposição fraudulenta foi operacionalizado em conluio por dois grupos econômicos: grupo LASA e grupo DESTRO;
- as Lojas Americanas, a B2W, a ST Importações e a QSM Distribuidora, pertencentes ao grupo LASA, são empresas que possuem estreitas ligações, tanto entre seus dirigentes como entre seus quadros de acionistas;
- a maioria das vendas feitas pela ST entre os anos de 2014 e 2015 teve como destinatárias a Destro Brasil e a QSM, e todas essas operações foram realizadas pela sistemática da importação por encomenda;
- a mercadoria nacionalizada por ST Importações enviada à DESTRO/QSM era, ao final do processo, destinada a um único real adquirente, no caso LASA ou B2W;
- os financiadores das operações formalmente realizadas por ST - com declaração de serem encomendantes DESTRO BRASIL e QSM -, foram Lojas Americanas e B2W;
- em pesquisa por amostragem, as declarações de importação e as notas fiscais teriam características típicas de operações comerciais em que ocorre a interposição de terceiros, uma vez que existe coincidência e/ou proximidade entre as datas de pagamento das adquirentes à ST e de fechamentos de câmbio por esta última;
- do encadeamento artificial das operações, foi possível verificar um complexo mecanismo arquitetado com o objetivo de diminuir a base tributável de impostos incidentes, em Lojas Americanas e B2W;

O esquema de interposição fraudulenta ora descrito foi operacionalizado em conluio por dois grupos econômicos: grupo LASA e grupo DESTRO foi assim sintetizado pela fiscalização (fl. 36257):



Cientificada, em 04/12/18 (fl. 36.412), Lojas Americanas S/A protocolou impugnação em 02/01/19 (fl. 36.414), onde alegou basicamente que (fl. 36.416 e ss):

1. Somente poderia ser aplicada a pena de perdimento e, por consequência, seu equivalente (multa no valor aduaneiro das mercadorias importadas) se o presente ato administrativo tivesse sido lavrado por Delegado ou Inspetor-Chefe da RFB, e não pelos D. Auditores. Fiscais. Portanto, como o lançamento discutido nesses autos foi claramente lavrado por autoridade incompetente, deverá ser declarado nulo para todos os fins.
2. Pelo conceito de interposição fraudulenta prevista na legislação e adotado no próprio TVF, para imputar a pena de perdimento à Impugnante com base no inciso V do artigo 23 do Decreto-lei n.º 1.455/1976 é necessário demonstrar a má-fé e o dolo da Impugnante em causar dano ao erário.
3. 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.
4. No caso concreto não foi comprovada sequer uma vantagem obtida ou conduta dolosa da Impugnante com a importação por encomenda realizada pela ST Importações em conjunto com a Destro Brasil e a QSM. Pelo contrário, a existência da ST Importações, da Destro Brasil e da QSM gera um maior recolhimento de tributos em favor do Fisco, quando comparado com a importação direta ou por encomenda pela Impugnante.
5. Como se isso tudo não bastasse, a Impugnante ainda esclarece que, em 28.12.2018, foi publicada na Imprensa Oficial a Instrução Normativa SFR n.º 1.861/2018, que dispõe sobre os novos requisitos e condições para a realização de operações de importação por conta e ordem de terceiro e por encomenda.
6. A Fiscalização considera que o valor CIF da importação engloba apenas o valor FOB da Mercadoria mais Seguro e Frete Internacional. No entanto, esse valor considerado é equivocado e, portanto, não deve servir de parâmetro ou base para verificação de tributação ou margem de lucro, uma vez que a real base da importação é composta por: CIF da importação (FOB da mercadoria + Seguro + Frete Internacional) + II + Despesas de Desembarço. Por esta razão, a Fiscalização chegou a um valor de margem (35%) que não é o praticado na operação.

7. De outro lado, adotando-se o resumo contábil que a própria fiscalização anexa à fl. 36.394, verifica-se facilmente que a margem de lucro média praticada pela ST Importações foi de 16,1%.
8. A Destro Brasil praticou na média DE TODAS AS SUAS VENDAS, portanto, incluindo todos os fornecedores com que trabalha, uma margem bruta de 9,3%, o que não significa afirmar que a margem de lucro nas mercadorias adquiridas da ST Importações foi naquele mesmo percentual.
9. Ademais, a existência de margem de lucro durante a transação, seja ela qual for, demonstra claramente que não há intuito de gerar dano ao erário. Afinal, tanto a ST Importações (doc. n.º 3) quanto a Destro Brasil (fls. 36.255) e a QSM (doc. n.º 4) são empresas sujeitas à tributação pelo lucro real.
10. Se a Impugnante fizesse a importação direta dos produtos importados, sem a participação da Destro Brasil ou da QSM, certamente menos IRPJ, CSLL, PIS e COFINS teriam sido recolhidos em favor do Fisco, na medida em que a margem de lucro cobrada pelas intermediárias, especialmente Destro Brasil e QSM, foram tributadas.
11. O impacto financeiro da redução no lucro tributável, a título de despesas financeiras, não é de R\$ 60 milhões, mas sim de R\$ 22.458.537,51 (vinte e dois milhões, quatrocentos e cinquenta e oito mil, quinhentos e trinta e sete reais e cinquenta e um centavos), uma vez que estranhamente a D. Fiscalização olvidou-se de diminuir as receitas financeiras auferidas pela ST Importações no mesmo período.
12. No que se refere aos descontos em si, o valor integral para os anos de 2014 e 2015 frente ao lucro tributável auferido pela Impugnante apenas em 2014 é irrisório. Ora, a Impugnante auferiu lucro tributável de R\$ 530 milhões apenas em 2014 (doc. n.º 5), já os descontos concedidos pela ST Importações para todo o período, incluindo os concedidos para outras empresas que não a Impugnante, atingem o montante de R\$ 20 milhões (fls. 36.397).
13. A concessão de descontos é apenas uma prática de mercado, não sendo utilizada pela Impugnante, pela ST Importações ou pela QSM para manipular a base tributável do IRPJ e da CSLL. Nesse sentido, caso a D. Fiscalização entenda que os descontos não são dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL esta deveria lavrar o auto de infração próprio para esse fim, o que não ocorreu.
14. No que se refere aos juros pagos pela ST Importações e que reduziram o seu lucro tributável, importante ressaltar que esses juros foram pagos para instituições financeiras, como atesta a própria D. Fiscalização às fls. 36.397.
15. O IPI é recolhido pela ST Importações, pela Destro Brasil e pela QSM ao longo da cadeia de fornecimento dos bens para a Impugnante (docs. n.ºs 6 e 7), inclusive com as operações de venda sujeitas a margem de lucro. Se esse recolhimento não fosse o suficiente para demonstrar a irrelevância do argumento de que o objetivo da ocultação da Impugnante como adquirente final das mercadorias seria uma suposta quebra na cadeia do IPI, cumpre ressaltar que ainda é objeto de apreciação perante os tribunais pátrios a constitucionalidade da incidência do IPI sobre a revenda de produtos importados e que não sofreram qualquer processo de industrialização.
16. Ademais, nas 164 folhas que compõem o TVF não há sequer uma demonstração de que a operação realizada mediante importação de produtos por encomenda da Destro Brasil ou da QSM geraria menor recolhimento de IPI. Em outras palavras, não há uma demonstração do quanto deixou de ser recolhido a título de IPI.
17. Parte significativa das mercadorias importadas pela ST Importações e adquiridas para revenda pela Impugnante da QSM/Destro Brasil no período fiscalizado estão sujeitas à alíquota zero do IPI (R\$62.704.031,42) ou são Imunes à tributação (R\$ 57.018,10), o que também faz cair por terra o argumento da Fiscalização de que toda a operação teria sido estruturada com vistas a afastar a incidência do referido imposto (doc. n.º 8).

18. Apesar de indicar expressamente que o dano é tributário, ou seja, ausência de recolhimento de tributo ou o seu recolhimento a menor, a D. Fiscalização em alguns momentos se vale da alegação de ausência de identificação dos destinatários finais das mercadorias para sustentar a imposição da pena de perdimento convertida em multa pecuniária. Em outras palavras, utiliza claro subterfúgio para buscar exigir valores muito maiores do que o suposto dano identificado.
19. Bastou a D. Fiscalização analisar as declarações de importação e as notas fiscais para constatar a origem e o destino das mercadorias, razão pela qual não há que se falar em impossibilidade de identificação do destinatário final da mercadoria.
20. No que refere à proteção patrimonial, como indicado no TVF, a ST Importações, a QSM e a Impugnante são do mesmo grupo econômico, sendo a Impugnante controladora indireta da ST Importações e da QSM.
21. Desse modo, qualquer lesão ao erário por parte da ST Importações e da QSM pode recair sobre a Impugnante, independentemente de a Impugnante constar ou não como adquirente dos produtos importados pela ST Importações.
22. O fornecedor estrangeiro da ST Importações não é vinculado à empresa ou à Impugnante. Logo, não há que se falar em qualquer violação às regras de preço de transferência.
23. Não há nos autos qualquer indício de que haja ocultação de patrimônio pelas partes relacionadas ao caso. Pelo contrário, os valores utilizados pela ST Importações para importar os produtos não dependem da Impugnante, pois, como visto, a ST Importações obtém financiamento de instituições financeiras não relacionadas.
24. Resta mais do que evidenciado que a Impugnante não incorreu em fraude ou simulação com o intuito de se ocultar como real adquirente dos produtos importados pela ST Importações mediante encomenda da Destro Brasil ou da QSM.
25. A D. Fiscalização tampouco foi capaz de comprovar a existência de dano ao erário que justifique a caracterização da operação como sendo uma interposição fraudulenta e, conseqüentemente, gere a imposição da pena de perdimento das mercadorias.
26. Os investimentos feitos pela Impugnante são apenas e tão somente no seu negócio de varejo, mediante a inauguração de novas lojas e na reforma dos estabelecimentos já existentes.
27. Nesse sentido, caso efetuasse investimento em armazéns, veículos e pessoal especializado em distribuir, a Impugnante possuiria menos capital disponível para efetuar seu plano de expansão, que vem sendo implementado com sucesso, conforme indicado em suas informações publicadas ao mercado.
28. Ou seja, a Impugnante ganha em escala ao ter a Destro Brasil como fornecedora, mas precisa partilhar sua margem de lucro com essa empresa, que não é do grupo da Impugnante.
29. Desse modo, resta evidenciado que o motivo da Destro Brasil ser encomendante dos produtos importados pela ST Importações não é fiscal. Pelo contrário, 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 Impugnante e da B2W em suas atividades principais, isto é, o varejo.
30. No que se refere à composição qualitativa e quantitativa das notas fiscais, as alegações da D. Fiscalização corroboram a posição da Impugnante de que a Destro Brasil efetua o trabalho de logística e distribuição das mercadorias importadas pela ST Importações, o que demonstra que esta é a efetiva encomendante das mercadorias importadas.
31. Ademais, com relação à alegação de que a Destro Brasil faria mero repasse de recursos da Impugnante para a ST Importações, esta afirmação é contraditória com as próprias informações trazidas pela D. Fiscalização.

32. Isto porque, por exemplo, às fis. 36.257 há a indicação de que durante o período de 2010 a março de 2014 a ST Importações vendeu para o Grupo Destro R\$1.6 bilhões. Nesse mesmo período o Grupo Destro vendeu R\$1.9 bilhões em mercadorias para empresas do Grupo da Impugnante.
33. Assim, resta claro que a operação realizada pela Destro Brasil é altamente lucrativa, não podendo se afirmar que há uma transferência de recursos de maneira graciosa por parte da Destro Brasil para a ST Importações a mando da Impugnante.
34. A ST Importações não foi criada pela Impugnante. Na realidade, foi uma empresa adquirida pela Impugnante dentro do processo de aquisição da empresa Shoptime, que até hoje faz parte do grupo da Impugnante.
35. Nesse sentido, como a Impugnante pagou pela ST Importações no processo de aquisição da Shoptime, a Impugnante passou a estudar as possibilidades de utilização da estrutura da ST Importações e de sua expertise no comércio exterior.
36. Contudo, é importante esclarecer que a ST Importações sempre esteve apta a operar importações para quaisquer clientes de mercado, ou seja, jamais houve intuito de fornecimento exclusivo a qualquer parte. Na realidade, qualquer pessoa física ou jurídica pode contratar os serviços de importação da ST Importações, conforme consta em seu sítio eletrônico¹⁰.
37. Tanto isso é verdade que a receita auferida pela ST Importações em 2014 decorrente de vendas para terceiros não relacionados atingiu o montante de quase R\$8 milhões. Em 2015 esse valor aumentou para R\$15 milhões (doc. n.º 11).
38. Afinal, a ST Importações possui estrutura operacional e capacidade financeira para realizar as suas atividades no comércio exterior, sendo este fato incontroverso e comprovado em seu balanço e declarações fiscais (vide doc. n.º 11 e doc. 12).
39. Para a Impugnante, o fato de a ST Importações ser uma empresa relacionada em nada altera a sua cadeia de fornecimento, na medida em que a Destro Brasil é empresa não vinculada à Impugnante.
40. Além disso, a simples segregação de atividades entre empresas do mesmo grupo econômico (Impugnante sendo varejista e a ST Importações sendo responsável pelo comércio exterior) não pode ser classificada como fraudulenta.
41. Desse modo, a ST Importações é uma evidência clara de que a Impugnante está apenas focando seus investimentos em sua atividade-fim, com o objetivo de maximizar seus resultados e atrair investidores interessados no mercado de varejo, e não no mercado de comércio exterior.
42. Como visto, a ST Importações é empresa operacional e atuante no mercado de comércio exterior, figurando como parte em contratos, inclusive com o Grupo Destro, (doc. n.º 13) e possuindo financiamento próprio com instituições financeiras.
43. A ST Importações é efetivamente contratada pela empresa Destro Brasil e pela QSM para realizar a importação de uma grande diversidade de produtos (doc. n.º 14). Nesse caso, a ST Importações efetua todo o trabalho de identificação de potenciais fornecedores localizados no exterior, inclusive com a ida de seu gerente comercial a diversos países (doc. n.º 15).
44. Quanto ao interregno compreendido entre a emissão da primeira nota fiscal da ST Importações à QSM em 06/2014 e o pagamento ocorrido em 10/2014, nada de anormal há em referido prazo, tratando-se de prática comum de mercado, sendo certo que a ST Importações e a LASA possuem acordos comerciais com outras empresas, totalmente alheias ao Grupo a que pertencem, inclusive com prazos de recebimento superiores aos 4 meses apontados na operação em questão (doc. n.º 16).
45. De outro lado, qual seria a irregularidade da QSM quitar suas obrigações com numerários recebidos de seus clientes? E o mais importante, de qual forma este contexto comprovaria que a ST Importações dependeu destes valores para importar mercadorias?

46. Não fosse isso, a Fiscalização olvidou-se de analisar os balancetes mensais e fluxo de caixa da ST Importações, extraídos de seu balanço patrimonial durante todo o período fiscalizado (doc. n.º 17), nos quais facilmente se verifica que a empresa possuía caixa mais do que suficiente para arcar com os custos de câmbio, tributos e despesas operacionais, independentemente de qualquer recebimento da Destro Brasil ou QSM.

47. Inexiste qualquer dependência financeira entre as empresas envolvidas e muito menos estrutura operacional arquitetada para dar "origem dos recursos" nas operações de comércio exterior praticadas pela ST Importações.

48. Do ponto de vista comercial, além de identificar os potenciais fornecedores estrangeiros de mercadorias, a ST Importações também tem como obrigação contratar diretamente empresas responsáveis por certificar o cumprimento de parâmetros de qualidade estipulados por órgãos reguladores brasileiros (doc. n.º 18).

49. Cumpre esclarecer que a constituição da QSM teve como propósito diminuir a dependência da Impugnante em relação à Destro Brasil, especialmente após o incêndio de grandes proporções que acometeu o estabelecimento da Destro Brasil e prejudicou as suas operações entre 2011 e 2012 (doc. n.º 20).

50. Em 2014 a QSM auferiu lucro de quase R\$4 milhões, já em 2015 esse lucro subiu para R\$19 milhões, sendo esse resultado decorrente do aumento de sua expertise na atividade de logística e de distribuição, o que gerou maiores pedidos por parte da Impugnante e de empresas não relacionadas, conforme indicado pelo próprio TVF às fls. 36.278.

51. No que se refere às alegações envolvendo o pagamento de despesas da QSM pela ST Importações e pela B2W Companhia Digital ("B2W"), o que supostamente demonstraria a interdependência entre as empresas do grupo, a Impugnante ressalta que o contas a pagar da QSM com essas empresas tem origem em sua fase préoperacional. A própria D. Fiscalização indica esse fato às fls. 36.280.

52. Sobre os valores pagos pela ST Importações em nome da QSM, o livro razão indica claramente que são valores de pequena monta, como taxa para obtenção de certidões da JUSESC no valor de R\$15,20 ou taxa de R\$12,55, referente à emissão do alvará de funcionamento da QSM.

53. No total, o montante emprestado pela ST Importações em favor da QSM atingiu o valor de R\$10.918,13, o que é irrisório frente aos R\$5 milhões aportados pelos acionistas da QSM a título de aumento de capital.

54. De toda forma, o fato é que os valores pagos pela Impugnante são efetivamente recebidos pela QSM, que os tributa e cobra margem de lucro em razão da revenda realizada. Posteriormente, a QSM efetua o pagamento do saldo devedor existente com a ST Importações para o período. Caso exista saldo remanescente em caixa, a QSM investe esse valor em aplicações financeiras.

55. Em casos como o presente em que a Impugnante não agiu com dolo, com má-fé ou com o intuito deliberado de lesar o Fisco, a multa de perdimento deveria ser relevada de plano e, conseqüentemente, aplicada a multa de 1% sobre o valor aduaneiro dos bens, em razão do erro no preenchimento da declaração de importação.

O Impugnante cita legislação, jurisprudência e doutrina, requerendo, ao final, que: A *"impugnação seja julgada totalmente procedente, com o conseqüente cancelamento integral do auto de infração em questão, com a conseqüente baixa e o arquivamento do presente processo administrativo."* Alternativamente, *"requer a anulação parcial do auto de infração em questão, para se relevar a pena de perdimento, com a aplicação da multa prevista no artigo 711, inciso III, do Decreto n.º 6.759/2009"*.

A lide foi decidida pela 2ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro/RJ, nos termos do Acórdão n.º 12-108.528, de 26/06/2019 (fls.37007/37110) que por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação apresentada, nos termos da ementa transcrita abaixo:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

Auto de Infração. Auditor-Fiscal. Competência.

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil é competente para efetuar lançamento de crédito tributário de qualquer natureza.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

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

Mercadoria Importada. Comprador Predeterminado. Importação por Encomenda.

Não configura importação por encomenda a operação em que uma pessoa jurídica efetua, com recursos do real encomendante, a importação de mercadorias do exterior para posterior venda a este real encomendante.

Importação. Interposição Fraudulenta. Dano ao Erário. Perdimento. Multa Equivalente ao Valor Aduaneiro.

A ocultação do real comprador na operação de importação por encomenda, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, consiste em infração punível com a pena de perdimento, devendo ser substituída por multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria não localizada, consumida ou revendida.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignada com a decisão proferida pela DRJ, a autuada apresentou Recurso Voluntário, mediante arazoado de fls. 37180/37256 e documentos fls. 37257/37761, reprisando basicamente os termos da Impugnação, justifica que não há irregularidades nas operações realizadas, ou qualquer dano ao erário, financeiro ou ao controle aduaneiro necessários para a caracterização de interposição fraudulenta, conseqüentemente, pugna pela reforma do v. acórdão proferido pela DRJ, a fim de que seja cancelada integralmente a multa interposta.

Às fls. 37789/37886, foi registrada a solicitação de juntada ao processo de Parecer Técnico de Natureza Fiscal, bem como precedente recente deste Conselho e às fls. 37904/37988, apresenta memorial complementar com o objetivo de reforçar a comprovação de que as operações realizadas não são simuladas ou fraudulentas.

Em 06/09/2021 (fls. 38006 e ss), a autuada peticiona aos autos, com base no art. 16, § 4º, “b”, do Decreto nº 70.735/72, reforça seu pedido e argumentos anteriores juntando aos autos Parecer Técnico do ex-conselheiro do CARF representante da RFB, José Fernandes do Nascimento, bem como apresenta Nota COANA n. 76/2020.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Denise Madalena Green, Relator.

I – Da admissibilidade:

A Recorrente foi intimada da decisão de piso em 08/07/2019 (fl. 37176) e protocolou Recurso Voluntário em 06/08/2019 (fl.37177) dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72¹.

Desta forma, considerando que o recurso preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

II – Da admissibilidade das provas:

Em relação aos documentos extemporaneamente apresentados pela recorrente, é de se ter em mente que o art. 16, do Decreto n.º 70.235/72 determina que a impugnação mencione *os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir*, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; refira-se a fato ou a direito superveniente; ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Embora se reconheça que a criação de regras de preclusão probatória decorre da necessidade de se garantir o andamento lógico do processo administrativo e que a adoção de uma informalidade absoluta, com direito à prova ilimitado, poderia levar à manipulações indesejáveis e à protelação injustificada de seu término, entendo que no presente caso os documentos complementares anexados pela recorrente merecem ser analisados, tendo em vista a relevância da acusação, e em função do surgimento de fatos supervenientes e relevantes para o deslinde da controvérsia posta nos autos.

Oportuno ressaltar, que a recorrente não se manteve inerte em relação ao ônus processual, e as provas juntadas no presente caso tem caráter de complementar àquelas provas apresentadas anteriormente, e nesse caso em particular é possível a admissão de elementos de prova apresentados além do prazo legal, adequando-se ao caso a exceção prevista a alínea “b” e “c” do § 4º do art. 16 do Decreto n.º 70.235/1972.

Assim, impõe-se a apreciação das provas juntadas extemporaneamente pela recorrente.

III – Da alegada incompetência do agente fiscal para lavratura do Auto de Infração:

Alega a recorrente que o lançamento fiscal deverá ser declarado nulo tendo em vista que foi lavrado por autoridade incompetente, pois somente poderia ser aplicada a pena de perdimento e, por consequência, seu equivalente (multa no valor aduaneiro das mercadorias importadas) se o presente ato administrativo tivesse sido lavrado por Delegado ou Inspetor-Chefe da RFB, e não pelos D. Auditores. Fiscais.

Sem razão a recorrente.

De acordo com o art. 302, IV, da Portaria MF n.º 203/2012, em vigor na data da lavratura do auto de infração, a cominação da pena de perdimento compete aos Delegados e aos Inspetores-Chefes das Receita Federal:

Art. 302. Aos Delegados da Receita Federal do Brasil e Inspetores-Chefes da Receita Federal do Brasil incumbem, no âmbito da respectiva jurisdição, as atividades relacionadas com a gerência e a modernização da administração tributária e aduaneira e, especificamente:

¹ Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

[...]

IV – aplicar pena de perdimento de mercadorias e valores;

A multa substitutiva do perdimento, no entanto, conforme estabelece o § 2º do art. 73 da Lei nº 10.833/2003, deve ser exigida mediante lançamento de ofício lavrado na forma da legislação aplicável aos demais créditos tributários da União:

Art. 73. Verificada a impossibilidade de apreensão da mercadoria sujeita a pena de perdimento, em razão de sua não localização ou consumo, extinguir-se-á o processo administrativo instaurado para apuração da infração capitulada como dano ao Erário.

§ 1º Na hipótese prevista no caput, será instaurado processo administrativo para aplicação da multa prevista no § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

§ 2º A multa a que se refere o § 1º será exigida mediante lançamento de ofício, que será processado e julgado nos termos da legislação que rege a determinação e exigência dos demais créditos tributários da União.

A competência, portanto, é do Auditor Fiscal da Receita Federal, consoante disposto nos arts. 6º, I, “a”, da Lei nº 10.593/2002, e 31, I, do Decreto nº 7.574/2011:

Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil: (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)

I – no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo: (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)

a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições; (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)

Art. 31. O lançamento de ofício do crédito tributário compete:

I – a Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, quando a exigência do crédito tributário for formalizada em auto de infração (Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 7º e 10; Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002, arts. 5º e 6º, com a redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007, art. 9º); ou

A base normativa para a lavratura de auto de infração com o intuito de aplicar a pena de perdimento está no §4º do art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972 (com redação do art. 25 da Lei nº 11.941, de 2009), cujo teor abaixo se transcreve:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

(...)

§ 4º O disposto no caput deste artigo aplica-se também nas hipóteses em que, constatada infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário. (grifou-se)

A utilização do auto de infração também para a fixação da pena de perdimento demonstra-se adequada quando se verifica o disposto no Decreto-Lei (DL) nº 1.455, de 1976, base legal do art. 774 do RA. Tal norma impõe o auto de infração como peça para indicação da ocorrência de infrações nela especificadas, puníveis com pena de perdimento:

DL nº 1.455, de 1976

Art. 27. As infrações mencionadas nos artigos 23, 24 e 26 serão apuradas através de processo fiscal, cuja peça inicial será o auto de infração acompanhado de termo de apreensão, e, se for o caso, de termo de guarda.

RA

Art. 774. As infrações a que se aplique a pena de perdimento serão apuradas mediante processo fiscal, cuja peça inicial será o auto de infração acompanhado de termo de apreensão e, se for o caso, de termo de guarda fiscal.

Portanto, como a fiscalização externa é da competência dos Auditores Fiscais da Receita Federal, são essas as autoridades administrativas que podem efetuar o lançamento do imposto e da penalidade pecuniária devidos em razão da auditoria realizada, bem como a aplicação da pena de perdimento, através de processo fiscal, tendo por base o auto de infração.

Ademais, a atividade de lançamento é competência privativa do Auditor-Fiscal, que está vinculado por lei à sua execução:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. (CTN)

Nesse sentido, cumpre destacar o seguinte julgado da 2ª Turma Ordinária, da 1ª Câmara, da Terceira Seção de Julgamento do Carf:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 16/02/2006, 20/02/2006, 05/04/2006

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, em razão de as mercadorias estrangeiras, às quais poderia ser aplicada a pena de perdimento, não terem sido localizadas ou terem sido transferidas a terceiro ou consumidas.

(Acórdão nº 310200.643, Rel. Conselheiro Celso Lopes Pereira Net, j. em 28/04/2010)

É improcedente, assim, a preliminar de incompetência do Auditor Fiscal.

IV – Do mérito:

1. Da interposição fraudulenta na importação e sua verificação pela autoridade:

Restou constatado pela Fiscalização, que no período de janeiro de 2014 a junho de 2015, teria ocorrido interposição fraudulenta nas importações por encomenda realizadas pela ST Importações LTDA ao declarar como adquirentes as empresas Destro Brasil Distribuição LTDA e QSM Distribuidora e Logística LTDA, as quais seriam, em realidade, interpostas pessoas utilizadas pela Lojas Americanas SA, ora autuada e pela B2W Companhia Digital (grupo LASA), já que partia destas o desígnio de importar, assumindo a posição de reais adquirentes, mas restaram ocultas nas operações de comércio exterior e desta maneira afastar a incidência do IPI na saída de mercadorias, após a sua importação.

Esta premissa parte do pressuposto de que as legislações, fiscal e aduaneira, vedam a figura do “encomendante do encomendante”. Também partem da convicção de que quem deve figurar a DI não é o “encomendante”, mas o “encomendante do encomendante”.

Assim a partir destas constatações, foi formalizado o Auto de Infração, objeto dos autos, com a finalidade de aplicação de multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria na importação, tratando-se de mercadoria não encontrada, consumida ou revendida, na forma do art. 23, V e § 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 1455/76.

A ST IMPORTAÇÕES LTDA, citada acima, também foi autuada exclusivamente com a multa do art. 33 da Lei n.º 11.488/2007, em razão da cessão de nome e documentário fiscal para acobertamento dos reais intervenientes e/ou beneficiários nas operações de importação nas operações em que participou (processo n.º 15444.720091/2018-99).

Quanto a esse último processo, tem tudo a ver com a lide *sub analysis*, por tratar dos mesmos fatos descritos no Relatório Fiscal, foi julgado na sessão de 16/12/2021, pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, com a prolação do Acórdão n.º 3401-010.570, de relatoria da Ilustre Conselheira Fernanda Vieira Kotzias.

A maior parte da discussão invocada pela recorrente nos presentes autos foi enfrentada no voto apresentado no processo n.º 15444.720091/2018-99, e por concordar com o que restou decidido por aquela Turma, peço vênias para adotar parcialmente suas razões de decidir, com exceção a questão da “quebra da cadeia do IPI”, considerando que a infração prevista no art. 33 da Lei 11.488/07 nada mais é do que penalidade específica para o importador, dentro a configuração de ocorrência de interposição fraudulenta da importação.

Conforme dispõe o art. 23, V e § 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 1455/76, a interposição fraudulenta será punida com a pena de perdimento ou multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias:

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.

§ 2º **Presume-se** interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a **não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados**.

§ 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 n.º 70.235, de 6 de março de 1972.

Ocorre que, diferente das demais infrações aduaneiras, que seguem a lógica a responsabilidade objetiva contida no art. 673 do Decreto n.º 6759/2009, a comprovação da interposição fraudulenta segue a lógica da responsabilidade subjetiva (existência de dolo), visto que exige a comprovação de existência de um delito antecedente, ou seja, fraude ou simulação pelos envolvidos. Assim, trata-se de situação específica e que depende de análise particular e diferenciada da fiscalização em sua apuração e autuação.

Ainda seguindo o disposto do art. 23, V do Decreto-Lei n. 1455/76, verifica-se que a redação do § 2º indica a existência de dois tipos de interposição fraudulenta, cujos elementos e forma de identificação seguem regras e procedimentos distintos: a interposição presumida e a interposição real/comprovada.

No caso da interposição presumida, a análise da fiscalização gira em torno dos recursos financeiros da operação, de forma que estará configurada a fraude ou simulação diante da não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.

Por sua vez, a interposição fraudulenta real/comprovada, depende de provas concretas que exponham o *modus operandi* de toda a operação de importação e revenda, sendo metodologia utilizada nos casos em que a origem dos recursos parece ser legítima, mas existem elementos concretos que exponham a fraude ou ocultação do real comprador das mercadorias importadas.

No caso em questão, verifica-se que a fiscalização tentou mesclar os dois tipos de análise, ainda que tenha buscado expor um suposta interposição fraudulenta real/comprovada por meio de presunções, por amostragem, quanto a origem dos recursos utilizadas na importação, o que não segue as normas vigentes e tampouco permite a comprovação da fraude/ocultação de maneira efetiva. Assim, considerando que o ponto central da autuação é a comprovação de recursos financeiros, o que é indicado no relatório fiscal por diversas análises e imagens de transações bancárias, deve-se necessariamente, estabelecer como premissa de análise do presente caso a regra do § 2º do art. 23 do Decreto-Lei n. 1455/76.

Feitas essas considerações, passo a avaliar o mérito a partir dos argumentos trazidos no recurso voluntário.

2. Da origem dos recursos:

A fiscalização pauta o lançamento, na origem dos recursos empregados na importação e do '*modus operandi*' financeiro do grupo, cuja conclusão foi de que a ST Importações "*importadora ostensiva*", teria se utilizado de recursos de terceiros "*reais encomendantes e/ou adquirentes das mercadorias importadas*", no caso a recorrente e B2W, para suportar suas importações e, assim, descumprido as exigências do regime de importação por encomenda. Neste sentido, o enquadramento da autuação se dá por interposição fraudulenta presumida, conforme dispõe o § 2º do art. 23 do Decreto-Lei n. 1455/76:

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.

[...]

§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.

Considerando a norma em questão e o conteúdo dos autos, entendo que não restou devidamente comprovada a interposição fraudulenta em razão de não-comprovação de origem, disponibilidade e/ou transferência dos recursos empregados nas importações. Isto porque, a ST Importações demonstra que possuía patrimônio e condições de operação compatíveis com as importações que realizava, tendo respondido a todas as intimações fiscais e prestado os esclarecimentos solicitados na investigação de forma a confirmar sua capacidade econômico-financeira.

Tal fato não é negado pela fiscalização, já que em momento algum busca explorar e apontar que a empresa não possuía condições de operar dentro das condições apresentadas.

Todavia, por verificar diversas transações bancárias entre as encomendantes (Destro e QSM) e a ST Importações, concluíram que se tratava de antecipação de recursos e, assim, em descaracterização da importação por encomenda.

Ora, a existência de antecipação de recursos, per se, não é suficiente para dar azo a referida penalidade. Isto se deve ao fato de que, apesar do parágrafo único do art. 1º da IN SRF n. 634/2006, vigente a época dos fatos, dispor que será descaracterizada a operação realizada com recursos de terceiros, ainda que parcialmente, houve significativa evolução interpretativa a respeito do tema.

Primeiramente, deve-se ressaltar que, apesar do parágrafo único do art. 1º da IN SRF n. 634/2006, o Código Civil prevê, em seu art. 417, o direito da prestação de garantia/arras como condição contratual de compra e venda, não podendo ser confundido como antecipação de pagamento:

Art. 417. Se, por ocasião da conclusão do contrato, uma parte der à outra, a título de arras, dinheiro ou outro bem móvel, deverão as arras, em caso de execução, ser restituídas ou computadas na prestação devida, se do mesmo gênero da principal.

Justamente pela existência dessa previsão e das diversas confusões e autuações geradas a partir disso, a própria RFB passou a esclarecer a questão de forma a desconsiderar a existência de antecipação de recursos como motivo para constatação de interposição fraudulenta. Esta é a conclusão apresentada na Solução de Consulta n. 124/2012 – SRRF09/Disit:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA. ARRAS.

Não se considera importação por encomenda a operação realizada com recursos do encomendante, ainda que parcialmente. No caso de as arras serem de restituição obrigatória quando da execução do contrato (prestação de gênero distinto da principal) e no caso de o recebedor não ter disponibilidade sobre elas antes do pagamento ao exportador estrangeiro (p.ex., título de crédito dado como arras assecuratórias, não liquidado nem cedido antes do pagamento ao exportador estrangeiro), *há presunção relativa de que a importação não foi realizada com recursos do encomendante.* Dispositivos Legais: CC, art. 417; IN SRF n.º 634, de 2006, art. 1º, parágrafo único.

Por reflexo das conclusões apresentadas na Solução de Consulta acima, as novas edições da IN sobre importação por encomenda, INs RFB 1861/2018 e 1937/2020, apresentaram nova redação para esclarecer o que seriam “recursos próprios” do importador, de forma a afastar os problemas interpretativos trazidos pela norma antiga, senão vejamos:

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.

[...]

~~*§ 3º Considera-se recurso próprio do importador por encomenda o pagamento da obrigação, ainda que anterior à realização da operação de importação ou da efetivação da transação comercial de compra e venda.*~~ (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1861, de 27 de dezembro de 2018)

§ 3º Consideram-se recursos próprios do importador por encomenda os valores recebidos do encomendante predeterminado a título de pagamento, total ou parcial, da obrigação, ainda que ocorrido antes da realização da operação de importação ou da efetivação da transação comercial de compra e venda. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1937, de 15 de abril de 2020)

Além disso, o AI aponta a existência de contratos de câmbio liquidados em data próxima ou idêntica aos pagamentos, de forma a defender a suposta antecipação de recursos. Todavia, apesar de fazer a checagem por data (idêntica ou próxima), de forma a conciliar as datas de recebimento de pagamentos e de liquidação de câmbio, tais contratos não são sequer discriminados de forma a permitir à recorrente e aos julgadores compreender a que mercadorias/importações se referem. Assim, tem-se tão somente um extrato indicando datas e valores à título de fechamento de câmbio versus pagamentos de clientes, cujos valores sequer são idênticos. Tal questão pode ser visualizada a partir do próprio exemplo trazido no relatório fiscal:

“Conforme já foi visto, DESTRO e QSM recebem valores do grupo LASA e os repassam para ST, via conta bancária 13643-0 do Itaú, em uma ou duas vezes mensais, em valores que variam entre R\$1.000.000,00 e R\$40.000.000,00, em cada depósito. Estes valores, por sua vez, obedecem um transito uniforme, conforme exemplo a seguir: 1- DESTRO recebe do grupo LASA, em 12/09/2014, o valor de R\$38.589.912,74 no Banco HSBC, CC 2041-68 (anexo 29), conta esta denominada no Razão de DESTRO como “Banco reconciliação LASA HSBC” e os repassa, no mesmo dia para ST.

Escrituração (Razão DESTRO) dos recebimentos de LASA em 12/09/2014, no valor de R\$38.589.912,74: [...]

Conta HSBC DESTRO, em 12/09/2014, recebimento e repasse no mesmo dia do valor de R\$38.589.912,74 (anexo 29):[...]

ST recebe de DESTRO na conta Itaú nº 13643-0, dia 12/09, os R\$38.589.999,99 (fls. 109 a 112):[...]

A seguir, detalhamento de cada parcela resgatada do valor de R\$38.589.999,99 depositado :

1- Resgata, em 15/09/2014 , parcial de R\$2.101.963,89, que retornam a conta do Itaú 13643-0, pagando os tributos siscomex (fls. 109 a 112): [...] Continuando, em 16/09/2014 (fls. 109 a 112), resgata parcial de R\$19.215.460,44 e R\$682.288,09 que retornam a Conta Itaú para pagamento de tributos siscomex e Ted para o banco Santander no valor de R\$17.876.756,89 para fechamento de diversos contratos de câmbio:

| | | | |
|-------------------------------|------|----------------|-----------|
| 1509 SALDO FINAL DISP CREDOR | | 20.121,76 | |
| 1509 S A L D O | | | 20.121,76 |
| 1609 SISCOMEX PROT 1859302294 | 4175 | 332,50- | |
| 1609 SISCOMEX PROT 1859538964 | 4175 | 58.360,11- | |
| 1609 SISCOMEX PROT 1859539308 | 4175 | 126.513,99- | |
| 1609 SISCOMEX PROT 1859539464 | 4175 | 124.374,34- | |
| 1609 SISCOMEX PROT 1859539774 | 4175 | 106.343,89- | |
| 1609 SISCOMEX PROT 1859544379 | 4175 | 175.081,14- | |
| 1609 SISCOMEX PROT 1859544727 | 4175 | 94.012,56- | |
| 1609 SISCOMEX PROT 1859545090 | 4175 | 125.107,69- | |
| 1609 SISCOMEX PROT 1859546770 | 4175 | 118.695,19- | |
| 1609 SISCOMEX PROT 1859547068 | 4175 | 57.210,12- | |
| 1609 SISCOMEX PROT 1859547238 | 4175 | 60.002,62- | |
| 1609 SISCOMEX PROT 1859547530 | 4175 | 283.814,94- | |
| 1609 SISCOMEX PROT 1859748233 | 4175 | 85.730,66- | |
| 1609 SISCOMEX PROT 1859748780 | 4175 | 85.730,66- | |
| 1609 SISCOMEX PROT 1859749299 | 4175 | 114.200,40- | |
| 1609 SISCOMEX PROT 1859749876 | 4175 | 43.457,14- | |
| 1609 SISCOMEX PROT 1859750530 | 4175 | 49.942,21- | |
| 1609 SISCOMEX PROT 1859751854 | 4175 | 41.604,17- | |
| 1609 SISCOMEX PROT 1859752680 | 4175 | 144.326,13- | |
| 1609 SISCOMEX PROT 1859753563 | 4175 | 41.364,47- | |
| 1609 SISCOMEX PROT 1859753865 | 4175 | 31.601,75- | |
| 1609 SISCOMEX PROT 1859754888 | 4175 | 31.601,75- | |
| 1609 SISPAG TRANSF TITUL TED | | 17.876.756,89- | |
| 1609 FT OP- TES | 5300 | 19.215.460,44 | |
| 1609 FT OP- TES | 5300 | 682.288,09 | |
| 1609 SALDO FINAL DISP CREDOR | | 41.682,97 | |
| 1609 S A L D O | | | 41.682,97 |

[...]Assim, a programação financeira do grupo segue um ciclo médio mensal. Destro e QSM repassam de 1 a 2 vezes por mês os valores que recebem de B2W e Lojas Americanas nas quantias que ST necessita, utilizando a rubrica descontos concedidos para ajustar os valores, impossibilitando a fiscalização de fazer qualquer correlação entre os valores que transitam entre as contas e as notas fiscais correspondentes.”

A análise realizada pela fiscalização retrata a existência de diversas entradas e saídas que, por si só, não permitem conclusões sobre o caso. Por se tratar de extrato bancário de empresa importadora/*trading company* (ST) é esperado que contratos de câmbio sejam liquidados com frequência, sendo necessário não só avaliar datas, mas a que operações/contratos os pagamentos se referem.

Por sua vez, a análise dos fluxos bancários pela fiscalização e reproduzida nos autos permite apenas a conclusão sobre a cadeia logística completa dos produtos, os quais eram importados por encomenda pela ST, nacionalizados e revendidos às adquirentes Destro e QSM, que atuavam como distribuidoras, cujos compradores majoritários eram a LASA e a B2W. Mesma conclusão fornecida pelo que a fiscalização chamou de “rastreamento de Purchase Order (PO)”.

Ainda que a fiscalização busque concluir que as reais adquirentes das mercadorias importadas eram LASA e B2W, os documentos indicados demonstram justamente o contrário. Não há nenhuma operação direta e/ou indício financeiro ou operacional de relação entre ST e LASA/B2W que permita concluir que estas últimas seriam as reais adquirentes.

O que os fatos e documentos dos autos demonstram é que estas últimas eram clientes das distribuidoras, adquirindo no mercado doméstico os produtos de procedência estrangeira importados pela ST.

A este respeito, deve-se ressaltar que as regras tributárias e fiscais existentes, que obrigam empresas a terem registros detalhados de entradas e saídas e que toda e qualquer movimentação seja amparada por NF visa justamente permitir que a fiscalização consiga rastrear todos os pontos da cadeia logística. Assim, o que foi realizado no presente caso apenas demonstra o que foi devidamente registrado e documentado pelas partes, não representado, a meu ver, nenhum tipo de descoberta ou apuração de ilícito.

Apenas para fins esclarecimentos adicionais quanto a inexistência de qualquer obrigação de fechamento de contrato de câmbio previamente a revenda para fins de não descaracterização de importação por conta própria, o Banco Central do Brasil, em razão da atual pandemia, flexibilizou suas regras ampliando o prazo de liquidação de câmbio antecipado na importação de 180 para 360 dias, conforme dispõe a Circular CBC n. 4.002/2020. Tal ação reconhece, justamente, que o momento econômico atual trouxe maior indisponibilidade de recursos às empresas, sendo necessário auxiliar os importadores a se capitalizarem com as vendas das mercadorias importadas para, então, poderem honrar com os compromissos internacionais assumidos.

Por fim, deve-se chamar atenção para o fato de que, conforme indicado pela fiscalização, a análise para fins de comprovação do ilícito se deu por amostragem, tendo em vista o grande número de importações no período. Ainda que tal metodologia seja aceita e, por vezes, necessária, é imperativo que a fiscalização indique a forma como a amostra foi colhida e avaliada, de forma a demonstrar que a análise não é tendenciosa e que o resultado alcançado é confiável e representativo. Ocorre que não há qualquer explicação sobre isso no AI ou no relatório fiscal, o que fragiliza ainda mais as conclusões tecidas.

Não se pode olvidar que as conclusões apresentadas são generalizadas e tomadas como padrão em operações ocorridas por período superior a um ano e cujo valor total supera R\$ 350 milhões.

Neste contexto, e considerando o exigido pela regra contida no § 2º do art. 23 do Decreto-Lei n. 1455/76, entendo que os elementos probatórios apontados pela fiscalização com

relação à suposta interposição fraudulenta presumida não podem ser considerados suficientes e/ou conclusivos para fins de manutenção do lançamento.

2.1 Do modus operandi

Além da interposição fraudulenta presumida em razão de suposta irregularidade na origem dos recursos, a fiscalização acaba por incluir no lançamento fundamento relativo a interposição fraudulenta comprovada, na medida que igualmente busca sustentar a autuação com base no *modus operandi* das operações.

Isso se verifica pelo entendimento da fiscalização exposto no relatório fiscal sobre dano comprovado ao erário, ao concluir teria ocorrido interposição fraudulenta nas importações por encomenda realizadas pela ST ao declarar como adquirentes as empresas Destro e QSM, as quais seriam, em realidade, interpostas pessoas utilizadas pela recorrente e pela B2W (grupo LASA), com a finalidade de ocultar sua participação nas operações de importação, nos seguintes termos:

“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 ou de QSM, mas sim de Lojas Americanas e B2W. Assim sendo, estas últimas deveriam necessariamente figurar no campo próprio da DI, e justamente esta inserção de informação que não corresponde a verdade e que propiciou a ocultação danosa a correta apuração de tributos sobre a operação.”

***Trata-se, assim, de interposição em camadas.** A importação por encomenda esta normatizada em ato administrativo da Receita Federal do Brasil, a IN RFB n.º 634/2006. ST Importações, violando o estatuído na norma, e atendendo a determinação de Lojas Americanas e B2W, deliberadamente ocultou as duas últimas, e agiu de maneira concertada com Destro e QSM, as quais repassaram integralmente as mercadorias para Lojas Americanas e B2W.” (grifo nosso)*

Por sua vez, a recorrente defende a legalidade das operações e das informações prestadas, repisando que as encomendantes eram, de fato, Destro e QSM.

Primeiramente, deve-se esclarecer que a IN RFB n. 1.861/2018 define importação por encomenda e encomendante da seguinte forma:

DA IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA

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.

Conforme exposto, o art. 3º da IN RFB n. 1.861/2018 não trata da destinação final do bem e sequer a menciona como característica a ser avaliada para configuração da operação. Os requisitos para efetivação de operação de importação por encomenda são: (i) contrato pré-determinado de encomenda de produto a ser importado por conta e ordem do importador; (ii) realização da importação pelo importador em seu nome e recursos próprios, mas informando na DI o encomendante da mercadoria que se tornará adquirente após a mesma ser nacionalizada; e (iii) cumprimento do contrato de compra e venda previamente determinado entre importador e encomendante após a nacionalização da mercadoria.

Neste sentido, cabe esclarecer que o conceito jurídico de adquirente que permeia todas as obrigações de compra e venda do Código Civil refere-se a pessoa física ou jurídica que se torna proprietária de bem (móvel ou imóvel) por meio de venda, troca, herança, doação ou qualquer outro meio legal que implique em transferência de domínio de certa coisa. Ou seja, tanto na condição de encomendante quanto de adquirente, não existe qualquer obrigação legal de consumo ou restrição para revenda dos bens adquiridos em momento posterior a execução do contrato.

Deve-se frisar que é legítimo e permitido que empresas nacionais revendam produtos importados, sem que seja necessária a sua participação – de forma direta ou indireta – na importação. A única ressalva é que o importador e o interessado imediato na importação sejam devidamente identificados na DI para permitir o efetivo controle aduaneiro por parte da Aduana.

Cabe lembrar que o controle aduaneiro deve ser exercido nos termos do art. 15 do Decreto n. 6.759/09, que determina que “*o exercício da administração aduaneira compreende a fiscalização e o controle sobre o comércio exterior, essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais, em todo o território aduaneiro*”. Isso significa que a competência da Aduana não abrange toda a cadeia de revenda desde a importação até o consumidor final, mas tão somente a parte relativa a operação de comércio exterior (importação, exportação e/ou trânsito). Portanto, não havendo comprovação de fraude em relação aos recursos e entrega dos produtos referentes ao que foi declarado na importação por encomenda, encerrada está a competência da autoridade sobre a operação.

Permitir que todas as etapas de revenda e repasse de mercadoria sejam alvo de fiscalização e autuação sob pretexto de controle aduaneiro implica em intersetorização no livre exercício da atividade econômica das empresas brasileiras, permitindo que o Fisco conteste e penalize modelos operacionais legais, situação que ameaça a segurança jurídica, a ordem econômica e outros preceitos constitucionais relevantes.

Por fim, entendo que as conclusões da fiscalização, além de não possuírem qualquer respaldo legal, também encontram problemas operacionais. Isto porque as normas vigentes exigem que a saída da mercadoria nacionalizada do estoque da empresa que realizou sua importação por encomenda seja destinada à empresa registrada como encomendante. Desta forma, se a ST tivesse, como sugerido no AI, registrado as DIs em nome da LASA e da B2W, não poderia emitir NFs de saída para a Destro e a QSM e/ou receber valores destas a título de venda. Da mesma forma, como no SISCOMEX existe apenas a indicação do encomendante/adquirente imediato – entendido como aquele que comprará as mercadorias diretamente do importador e com quem foi firmado contrato prévio –, se a recorrente ou a B2W fossem indicadas e as mercadorias fossem entregues à Destro/QSM para distribuição, a fiscalização certamente entenderia que a informação teria sido prestada de forma incorreta e que existiria ocultação/fraude.

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

Assim, trata-se de inovação jurídica com vistas a aumentar a abrangência de um tipo de infração que não se enquadra nos fatos narrados dos autos, o que implica na necessidade de afastamento do lançamento por falta de fundamento jurídico.

2.2. Do IPI:

Consta no TVF (fls. 36397/36399 - subitem 5.2), a afirmação de que o esquema de importação perpetrado possibilitou que as empresas fugissem do pagamento do IPI na saída das mercadorias, e não observou o valor tributável mínimo para apuração da base de cálculo do imposto:

Se Lojas Americanas ou B2W realizassem importações diretas, estariam sujeitas ao destaque do IPI quando da revenda das mercadorias importadas, pois ambas estariam equiparadas a estabelecimento industrial.

Caso LOJAS AMERICANAS ou B2W importassem por conta e ordem direta à ST IMPORTAÇÕES (equiparada a estabelecimento industrial), esta estaria sujeita, em suas saídas de mercadorias para as empresas do Grupo, ao valor tributável mínimo, nos termos do inciso I, do artigo 195 do RIPI (já reproduzido), pois ST IMPORTAÇÕES e LASA/B2W seriam firmas interdependentes, nos termos do disposto no artigo 612 do RIPI.

Em suma, embora tenha alegado que o objetivo da suposta simulação da primeira compra das mercadorias nacionalizadas fosse evitar (i) a condição de contribuinte, por equiparação a estabelecimento industrial, e (ii) a incidência e cobrança do IPI das empresas varejistas, nas operações de revenda das mercadorias nacionalizadas nas operações comerciais no mercado varejista, a fiscalização não apresentou qualquer demonstrativo que evidenciasse a suposta redução indevida do IPI, seja em decorrência da alegada quebra da cadeia de incidência do imposto, seja em razão da indevida ou incorreta apuração da base de cálculo do imposto, com base no VTM, nas operações realizadas entre as empresas interdependentes. Além do mais, conforme a empresa alega muitas mercadorias possuem alíquota 0 (zero) de IPI ou são não tributadas (doc. 08 – fls.36539 e ss).

No caso, como a acusação de que o objetivo das empresas varejistas seria de supostamente burlar à legislação do IPI e de se eximir do pagamento do imposto de forma fraudulenta ou reduzir indevidamente a base de cálculo do imposto, indubitavelmente, a ela cabia o ônus de provar o fato alegado, por força do disposto no art. 373, I, do CPC/2015, o que não ocorreu.

Ainda, não apresentou nenhum elemento probatório consistente que comprovasse a suposta simulação. No voto condutor da decisão de primeiro grau, o Relator expressamente afirmou que não houve a alegada ocultação (uso de interposta pessoa), mediante simulação, pelo fato de as importações realizadas por ST terem sido, “invariavelmente”, destinadas para as empresas varejistas do Grupo LASA (LASA e B2W). Para que não reste dúvida a respeito do asseverado, os fragmentos de texto extraídos do citado voto seguem transcritos:

O primeiro fato invocado para amparar o entendimento da Fiscalização é que as mercadorias importadas pela ST invariavelmente desaguavam nas lojas americanas:

(...)

Deste fato não se deriva ter havido simulação mediante o uso de interposta pessoa, pois, conforme argumenta a impugnante, a empresa voltada para o varejo, pretende não se envolver com a importação (ST imp.) ou com a distribuição (Destro ou QSM) das mercadorias, sendo, então, uma estratégia de negócio legalmente válida (item 119 da impugnação):

Da mesma forma, o CARF já se manifestou sobre o assunto e assentou o entendimento de que o desmembramento de atividades entre pessoas jurídicas do mesmo grupo econômico, objetivando racionalizar as operações empresariais, ainda que com o objetivo de

diminuir a carga tributária, não configura simulação. A título de exemplo, segue transcrito o enunciado da ementa do Acórdão n.º 3302-003.138:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

SIMULAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

Simular é o ato de fingir, mascarar, esconder a realidade, camuflar o objetivo de um negócio jurídico valendo-se de outro, eis que o objetivo intentado seria alcançado por negócio diverso, daí o motivo de o artigo 167 do Código Civil dispor que o negócio jurídico simulado será nulo.

Não é simulação o desmembramento das atividades por empresas do mesmo grupo econômico, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária.

Recurso de Ofício Negado. (Acórdão n.º 3302-003.138 – 3ª Câmara/2ª Turma Ordinária, Processo n.º 19515.722111/2012-41, Relator Conselheiro Walker Araújo, Sessão de 17 de março de 2016).

Se para os casos em que restou demonstrada a redução de tributos, a segregação de atividades operacionais entre empresas do mesmo grupo econômico foi considerada lícita no referido julgado do CARF, com muito mais razão não há porque reputar ilícito, fraudulento ou simulado o desmembramento das atividades operacionais realizado entre as empresas do Grupo LASA, vez que tal procedimento encontra-se plenamente justificado pela existência de propósitos operacionais e negociais, revelados pelo objeto da atividade e atuação de cada empresa, e ainda em razão do fato de essa estrutura ter resultado em majoração de carga tributária, seja nas operações de importação, seja nas operações mercado no interno com as mercadorias nacionalizadas, conforme demonstrado na peça impugnatória da LASA, colacionada aos autos do citado processo administrativo (fls. 34.416 e ss)

Além disso, da leitura dos preceitos legais transcritos na norma infracional de natureza puramente aduaneira (art. 23 do Decreto-Lei n. 1455/76) nos mostra que os bens jurídicos tutelados são: a) a eficácia do controle aduaneiro (aspecto formal); b) a completa identificação dos participantes da operação de comércio exterior (aspecto subjetivo); e c) a idoneidade operacional, patrimonial, econômica e financeira dos responsáveis pela operação de comércio exterior e a utilização de recursos de origem lícita nas referidas operações (aspecto objetivo).

Logo a conduta vedada pela norma infracional em comento consiste em ocultar o real adquirente da mercadoria estrangeira mediante fraude ou simulação, praticada em conclusão pela adquirente ou comprador (ostensivo) e o real adquirente ou comprador (oculto), sem a prática dessa conduta, a referida infração não resta caracterizada, por ausência de seu elemento essencial, que é o núcleo material da conduta infracional.

Dessa forma, no que tange à configuração da infração por interposição fraudulenta na importação, revela-se inócua a eventual fraude ou simulação praticada, no âmbito do mercado interno, com o propósito de ocultar eventual participante nas transações comerciais seguintes com as mercadorias nacionalizadas, ainda que com o premeditado objetivo de reduzir ou se eximir da cobrança de tributos incidentes sobre tais operações.

No caso de suposta de irregularidade tributária existente nas operações seguintes de compra e venda das mercadorias nacionalizadas, ocorridas no mercado interno, com o objetivo de reduzir ou excluir a incidência e cobrança de tributos devidos nas referidas operações, pode eventualmente configurar planejamento tributário abusivo ou sem propósito negocial, mas jamais a descaracterização da regularidade da operação de importação ou da

condição de verdadeiro responsável pela operação de importação do adquirente (ostensivo) de mercadorias estrangeiras, que comprova a origem lícita, disponibilidade e efetiva transferência dos recursos utilizados e ser detentor de capacidade operacional, econômica e financeira compatível com o volume e valor das operações de importação.

Para esses supostos casos de indevida elisão ou de evasão tributária, pretensamente ocorridos após a nacionalização da mercadoria importada, a legislação tributária interna dispõe de regramento apropriado para coibir eventual indevida não incidência ou redução de tributos internos, a exemplo da regra antielisiva específica, instituída no art. 15, I, da Lei 4.502/1964 e regulamentada pelos arts. 195, I, e 196 do Decreto 7.212/2010 (RIPI/2010), que fixa o valor tributável mínimo (VTM), para fim de apuração da base de cálculo do imposto, nos casos de operações de saída ou venda de produto para pessoas jurídicas ou "firmas" interdependentes. Ainda no âmbito desses tipos operações, especificamente para o caso de revenda de produtos importados para pessoas jurídicas interdependentes, o inciso I do parágrafo único do art. 196 do RIPI/2020, expressamente, determina a utilização do VTM na apuração da base de cálculo do IPI.

Desse modo, o que se pretende mostrar é que a quebra da cadeia do IPI, é uma fraude de natureza estritamente tributária, conforme definida no art. 72 da Lei 4.502/1964, logo, se comprovada, servirá de fundamento para a cobrança do IPI devido pelo real contribuinte do imposto, acrescido de juros Selic e de multas qualificadas e/ou agravadas, na forma da legislação do imposto ou a ele aplicável, por meio de lançamento de crédito tributário, formalizado em auto de infração, na forma estabelecida no art. 9º do Decreto 70.235/1972.

No auto de infração objeto dos autos, a menção a quebra da cadeia do IPI foi apresentada pela fiscalização como sendo o suposto objetivo da prática da simulação e por conseguinte, da infração, e não como o motivo da aplicação da penalidade, que será sempre o cometimento da infração aduaneira, não ocorrida no caso concreto.

Aliás, tal acusação, se verdadeira fosse, conforme já explanado acima, deveria ter sido provada pela fiscalização, o que pressuporia apresentar as base de cálculos eleitas (inclusive as regras de VTM), bem como indicado, comparativamente, qual teria sido o pretendido prejuízo financeiro ao Erário, ônus que – repita-se – não foi cumprido no caso em tela.

De tudo que consta nos autos, resta incontroverso que a origem lícita, a disponibilidade e a efetiva transferência dos recursos (a primeira condição) foi devidamente comprovada, pois, os recursos utilizados nas operações de importação pelo adquirente (ostensivo) e importador por encomenda, a empresas ST Importações, foram provenientes de receitas da sua própria atividade operacional (provenientes das vendas das mercadorias importadas às empresas encomendantes predeterminadas) e de empréstimos bancários, obtidos perante instituições financeiras não vinculadas ou relacionadas, para suprimento de eventual falta de capital de giro financeiro.

Além disso, o fato de as empresas participantes das operações de importação: (i) possuírem estabelecimentos, funcionárias e atividades próprias, (ii) operarem com relevante margem de lucro e estarem submetidas à tributação do IRPJ com base no lucro real, (iii) possuírem recursos financeiros suficientes para pagar os seus fornecedores, financiadores e todos os custos e despesas da atividade empresarial, também comprova que elas possuíam capacidade operacional, econômica e financeira compatível com o volume e o valor das operações de importação realizadas.

Dessa forma, comprovada a origem dos recursos e a capacidade operacional, econômica e financeira, a prática da infração por interposição fraudulenta na importação, inequivocamente, resta descaracterizada.

2.3. Do tratamento normativo:

Ainda que seja clara a improcedência do lançamento por falta de compatibilidade entre os fatos narrados e a fundamentação legal apresentada, cabe destacar a existência de novos desdobramentos sobre a interpretação legal aplicável a situações como estas após a decisão da DRJ. Mais especificamente, houve a publicação da Solução de Consulta COSIT n. 158/2021 que é de suma relevância ao deslinde da questão.

Conforme se verifica pela ementa da referida Solução de Consulta, concluiu a própria RFB que “*a presença de um terceiro envolvido – o encomendante do encomendante predeterminado - não é vedada pela legislação, não descaracteriza a operação de importação por encomenda, e, portanto, não é obrigatória sua informação na Declaração de Importação, desde que as relações estabelecidas entre os envolvidos na importação indireta representem transações efetivas de compra e venda de mercadorias*”, senão vejamos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA. DISPENSABILIDADE DE IDENTIFICAÇÃO DO ENCOMENDANTE DO ENCOMENDANTE PREDETERMINADO. INFRAÇÕES POR FRAUDE, SIMULAÇÃO OU INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PRAZO DE ESTOQUE.

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

A ocorrência de relações comerciais autênticas com terceiros, nos casos de importação por encomenda, por si só, não caracteriza ocultação do real comprador mediante fraude, simulação ou interposição fraudulenta, de que trata o inciso V, do art. 23 do Decreto-Lei (DL) n.º 1.455, de 1976, ou acobertamento de reais intervenientes ou beneficiários, de que trata o art. 33 da lei n.º 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 n.º 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 n.º 1.455, de 1976.

A legislação aduaneira de regência não estabelece prazo mínimo para permanência de mercadoria importada em estoque, seja por parte do importador ou por parte do encomendante predeterminado. O curto tempo de permanência de mercadoria em estoque não tem o condão de, isoladamente, descaracterizar modalidade de importação indireta por encomenda, de que trata o art. 11 da Lei n.º 11.281, de 2006. Dispositivos Legais: Constituição Federal, art. 237; Decreto-Lei n.º 1.455, de 1976, art. 23, com redação da Lei n.º 10.637, de 2002; Lei n.º 11.281, de 2006, arts. 11 e 13; Lei n.º 11.488, de 2007, art. 33; Decreto n.º 70.235, de 1972, art. 49; Decreto n.º 6.759, de 2009 (Regulamento Aduaneiro), art. 18 e art. 106, § 1º, II; Decreto n.º 7.212, de 2010, art. 264; Instrução Normativa RFB n.º 1.861, de 2018, art. 3º; e Instrução Normativa RFB n.º 1.986, de 2020.

Ora, como se verifica, a situação endereçada na Solução de Consulta é exatamente idêntica a dos autos, visto que o lançamento analisado pautou-se nas constatações da fiscalização de que, apesar de todas as empresas envolvidas terem comprovado a origem de seus recursos e possuírem atividades operacionais reais e em estabelecidos próprios e que as mercadorias terem efetivamente sido transportadas e estocadas por cada uma das envolvidas, a fiscalização pautou-se nos seguintes indícios para concluir a existência de ocultação e fraude: empresas relacionadas a um mesmo grupo empresarial, existência de alguns acionistas comuns e de revenda de parcela significativa das mercadorias importadas a um mesmo destinatário (encomendante do encomendante).

A este respeito, cabe ainda destacar que o AI ora discutido faz parte de uma série de lançamentos envolvendo as mesmas partes e operações, apenas fazendo referência a períodos diferentes. E, em função disso, este Conselho já tratou sobre esta matéria, envolvendo o mesmo contribuinte, concluindo, por maioria, em acatar o voto da relatora, Cons. Mara Sifuentes, que entendeu “que a autuação não merece prosperar em razão de carência probatória por parte da Fiscalização, que não demonstrou de maneira inequívoca a ocorrência da fraude ou simulação”, conforme consta da ementa do **Acórdão n. 3401-006.745** de 20/08/2019:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 02/06/2011 a 31/07/2012 INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. ÔNUS PROBATÓRIO. OCULTAÇÃO COMPROVADA.

Nas autuações referentes a ocultação comprovada (que não estão baseadas na presunção estabelecida no §2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455-76), o ônus probatório da ocorrência da fraude ou simulação, inclusive interposição fraudulenta de terceiros, é do fisco.

DANO AO ERÁRIO. PERDIMENTO. DISPOSIÇÃO LEGAL.

Nos arts. 23 e 24 do Decreto-Lei nº 1.455-76 enumeram-se as infrações que por constituírem dano ao erário são punidas com a pena de perdimento das mercadorias. É inócua, assim, a discussão sobre a existência de dano ao erário nos dispositivos citados, visto que o dano decorre do próprio texto da Lei.

Por fim, cabe ressaltar que a recorrente, por meio de petição apresentada em 06/09/2021, reforça seu pedido e argumentos anteriores juntando aos autos parecer técnico do ex-conselheiro do CARF representante da RFB, José Fernandes do Nascimento, que valida sua defesa, bem como, apresenta Nota COANA n. 76/2020, em resposta a provocação da Associação Brasileira de Atacadistas e Distribuidora de Produtos Industrializados e Associação Brasileira de Supermercados que buscava esclarecimentos sobre como deveria ser prestada a informação na DI de operações em que existiria encomendante do encomendante, considerando as limitações atuais do Siscomex/Portal Único.

A este respeito, importa ressaltar os seguintes trechos da Nota, que corroboram com o deslinde do caso em tela:

“2.4. Quanto à situação que deu origem à sugestão ora analisada, qual seja, de o encomendante já possuir um cliente predeterminado no Brasil, mesmo que em potencial, antes de receber a mercadoria importada, ou mesmo antes de encomendá-la, bem observam as interessadas que não existem “norma ou orientação expressa da RFB sobre a forma como deve ser prestada a informação”. E nem deveria existir, uma vez que a existência de um possível “encomendante do encomendante predeterminado”, situação não vedada pela legislação, não descaracteriza nem modifica a operação de importação por encomenda, e por isso não precisa ser informada à RFB.”

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

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

[...]

3.1. Essa sugestão das Associações interessadas vai no sentido de alterar a Instrução Normativa RFB n. 1.861, de 2018, para fins de disciplinar a prestação de informação referente ao “encomendante do encomendante predeterminado” no campo “Dados Complementares” da Declaração de Importação, com o objetivo de evitar possíveis interpretações de ocultação do real destinatário da mercadoria importada, bem como de prever expressamente que a prestação dessa informação serviria como um “excludente de infração”, ao mesmo tempo em que isso não descaracterizaria a operação de importação por encomenda declarada. Porém, como já expusemos, se observadas as premissas expostas no item 2.6, **o “encomendante do encomendante predeterminado” não faz parte da relação tributária existente nessa operação de importação por encomenda, não ensejando a aplicação de penalidade caso não seja revelada sua existência para a RFB.** Como já expusemos, a legislação vigente, Instrução Normativa RFB n. 1.861, de 2018, e o art. 11 da Lei n.º 11.281, de 2006, trata somente de dois intervenientes: o importador e o encomendante. **Dessa forma, não há qualquer razoabilidade da RFB disciplinar a prestação dessa informação na Declaração de Importação, apesar de não estar vedado ao importador informar o nome do “encomendante do encomendante predeterminado” no campo mencionado.** (g.n.)

Diante da análise legal e probatória acima exposta, resta claro que o auto de infração não subsiste por ausência de subsunção do fato concreto à norma, visto que não se resta configurada a ocorrência de interposição fraudulenta, tampouco restam preenchidos os requisitos legais exigíveis sobre a fundamentação – ainda que sob elementos indiciários – de que houve dano ao controle aduaneiro por meio de fraude.

No presente caso, ficou devidamente evidenciado que todas as operações comerciais realizadas no mercado externo e interno foram lastreadas em documentos hábeis e idôneos. Todos os participantes devidamente identificados e reveladores de plena capacidade operacional, econômica e financeira. Todos os tributos aduaneiros e internos devidos nas respectivas operações foram corretamente apurados e recolhidos, sem que houvesse diferenças de tributos apurados e/ou imputação de qualquer outra infração à legislação aduaneira ou tributária, que não a suposta infração de interposição fraudulenta na importação, comprovadamente não cometida pelas empresas participantes das citadas operações.

Ademais, a mera falta de informação dos reais adquirentes nos documentos prestados às autoridades aduaneiras não seria, por si só, a própria simulação ou a fraude, em prejuízo ao controle aduaneiro, a caracterizar a infração. Em tais casos, não basta à Fiscalização apenas afirmar que a simulação é a indicação errada do sujeito passivo nos documentos de controle aduaneiro, devendo levantar um conjunto de elementos que façam prova do dolo dos agentes envolvidos e do intuito de enganar a Fazenda Pública, para obtenção de uma vantagem e

imposição de um prejuízo ao controle aduaneiro. No caso concreto, porém, a despeito do esforço desenvolvido pela autoridade autuante, não vejo no procedimento da recorrente qualquer conduta dolosa a justificar a ocorrência da suposta fraude ou simulação a caracterizar a interposição, de modo a justificar a aplicação da multa prevista no § 3º, inciso V, art. 23, do Decreto-Lei n. 1455/76.

V – Do dispositivo:

Diante do exposto, conheço do Recurso Voluntário, para afastar a preliminar de nulidade arguida, e no mérito dar provimento ao recurso para determinar o cancelamento da autuação.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green