



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15165.721889/2021-90
ACÓRDÃO	3401-014.447 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de fevereiro de 2026
RECURSO	DE OFÍCIO
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	ROFIMEX IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE FRUTAS E CEREAIS LTDA

Assunto: Regimes Aduaneiros

Ano-calendário: 2018, 2019

ICMS. IRREGULARIDADES. INCOMPETÊNCIA DA RECEITA FEDERAL.

A Receita Federal do Brasil carece de competência para apurar irregularidades atinentes à fruição de benefícios fiscais de ICMS, revelando-se imprópria a invocação de tais fundamentos para caracterizar ocultação do real adquirente em operações de importação.

IMPORTAÇÃO POR CONTA PRÓPRIA. PRODUTOS PERECÍVEIS. VENDAS JUST IN TIME. LICITUDE.

A encomenda pactuada exclusivamente no mercado interno, sem qualquer participação do adquirente nos atos de importação, não atrai a responsabilidade tributária do encomendante, independentemente do prazo de repasse das mercadorias. Revela-se legítima a importação por conta própria motivada por prévia encomenda ou expectativa de demanda, ainda que seguida de repasse direto ou imediato ao adquirente, desde que o importador atue com exclusividade na condução e execução do despacho aduaneiro.

AUSÊNCIA DE ESTRUTURA DE ARMAZENAMENTO. IRRELEVÂNCIA.

A inexistência ou insuficiência de estrutura física de armazenamento não caracteriza, por si só, importação por conta e ordem de terceiros ou por encomenda. Modelos de gestão logística, como o sistema *just in time*, que dispensam ou minimizam a estocagem mediante repasse imediato das mercadorias, não desnaturam a importação por conta própria quando conduzida com exclusividade pelo importador, sem ingerência do encomendante.

OCULTAÇÃO. ART. 23, V, DO DL Nº 1.455/76. NÃO CONFIGURAÇÃO.

A tipificação do ilícito de ocultação pressupõe demonstração inequívoca de fraude ou simulação voltada a dissimular, alterar ou suprimir fatos ou negócios jurídicos constitutivos da sujeição passiva ou da responsabilidade tributária na importação. O repasse direto ou imediato das mercadorias, isoladamente considerado, não configura elemento apto a caracterizar ocultação, sendo indispensável a comprovação de efetivo envolvimento do adquirente na execução dos atos de importação.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, conhecer do recurso de ofício para negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Laércio Cruz Uliana Junior – Relator e Vice-presidente

Assinado Digitalmente

Leonardo Correia Lima Macedo – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Ana Paula Pedrosa Giglio, Laércio Cruz Uliana Junior, Celso Jose Ferreira de Oliveira, Mateus Soares de Oliveira, Laura Baptista Borges, Leonardo Correia Lima Macedo (Presidente).

RELATÓRIO

O presente caso trata-se de recurso de ofício, processo é constituído por lançamento destinado a cobrar a multa substitutiva da pena de perdimento de mercadoria não localizada nos termos do no artigo 23, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76, consumida ou revendida, no valor de R\$ 16.663.016,13.

No Relatório Fiscal foram prestados diversos esclarecimentos sobre o escopo da fiscalização, que tinha por objetivo analisar importações efetuadas na modalidade importação por conta própria pela empresa Rofimex Importação e Exportação de Frutas e Cereais Ltda (ROFIMEX) cujas mercadorias importadas tiveram como destinatário final a empresa Império Comercial e Representação de Alimentos Eireli.

Foram analisadas diversas Declarações de Importação nas quais a ROFIMEX registrou as DIs declarando ao Fisco tratar-se de importações realizadas por sua própria conta e ordem própria, ou seja, importação 'direta'.

Ao final da fiscalização, a autoridade fiscal concluiu que a real adquirente das importações foi a empresa Império Comercial e Representação de Alimentos Eireli (IMPÉRIO), responsável solidária no Auto de Infração, restando caracterizada, segundo o Fisco, a ocultação do sujeito passivo mediante fraude e simulação, infração punível com a pena de perdimento das mercadorias de acordo com o previsto no artigo 23, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76.

A fiscalização apontou que as notas fiscais de saída foram emitidas na mesma data ou em data próxima do desembarço aduaneiro e da emissão da nota fiscal de entrada, concluindo que as mercadorias importadas não chegaram a fazer parte do estoque de mercadorias da ROFIMEX, demonstrando que as mercadorias tinham um destinatário predeterminado: a empresa IMPÉRIO.

Foram constatadas inconsistências, pois a ROFIMEX informou que não existia destinação prévia e que a venda só era feita após o desembarço aduaneiro. Porém, foram identificadas 24 importações nas quais a empresa emitiu a nota fiscal de saída antes do desembarço aduaneiro das mercadorias, e casos em que a nota fiscal de saída foi emitida antes mesmo do registro da Declaração de Importação.

Da análise das informações contidas nas DIs sob fiscalização e nas notas fiscais de saída, a autoridade fiscal observou vinculação quantitativa e qualitativa entre as mercadorias das DIs e das respectivas notas fiscais de saída. Todas as mercadorias relacionadas nas DIs foram repassadas integralmente e somente para a IMPÉRIO.

A fiscalização destacou que a importação direta ou por conta própria se caracteriza pelo fato de as importações serem para vendas pulverizadas no mercado interno, diferente do que ocorreu nas operações da ROFIMEX, em que para cada nota fiscal de entrada correspondia exatamente uma ou duas notas fiscais de saída, contendo exatamente as mesmas mercadorias importadas, destinadas a uma e somente uma empresa.

A fiscalização verificou que a ROFIMEX, à época das importações analisadas, possuía endereços que funcionavam como salas comerciais, não possuindo local próprio para armazenamento e distribuição das mercadorias importadas.

Em relação aos contratos de locação de armazéns apresentados pela ROFIMEX, verificou-se que: (i) o contrato assinado com Elson L. Kollenberg Eireli, datado de 10/11/2016, possuía prazo de um ano, portanto fora do período analisado; (ii) o contrato com CM Guareschi Transportes Ltda tinha vigência de 01/10/2019 até 31/10/2020; (iii) o contrato com Sierra Brasil Comércio de Alimentos e Bebidas Imp e Exp Eireli possuía data de 20/06/2018 e prazo de cinco anos.

Quanto ao número de empregados, a matriz da ROFIMEX possuía, em janeiro de 2018, somente quatro empregados, excluídos os sócios. A filial de Porto Velho/RO, que figura como importadora em todas as importações sob fiscalização, possuía somente uma empregada no período fiscalizado.

A Classificação Brasileira de Ocupação (CBO) dos empregados demonstrou que não havia trabalhadores do setor de compra e vendas, armazenagem e distribuição das mercadorias importadas.

Pelos Documentos Auxiliares do Conhecimento de Transporte Eletrônico (DACTE) apresentados, a fiscalização verificou que as mercadorias importadas saíram da unidade de despacho diretamente para o endereço da real adquirente, a IMPÉRIO, sem passar pela ROFIMEX.

A IMPÉRIO, apontada como real adquirente das mercadorias importadas, foi constituída em dezembro de 2017 e nunca esteve habilitada no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex). Assim, segundo a fiscalização, a IMPÉRIO não conseguiria registrar as importações sob análise em seu nome, razão pela qual procurou outra empresa para importar as mercadorias sem constar nas Declarações de Importação, permanecendo assim oculta às autoridades alfandegárias.

A ROFIMEX é beneficiária de regimes especiais de tributação providos pelos Estados de Santa Catarina e de Rondônia. O Termo de Acordo – Regime Especial nº 094/2015 celebrado com o Governo do Estado de Rondônia prevê crédito presumido de até 85% do valor do imposto devido pela saída interestadual de mercadoria importada do exterior, bem como o diferimento do pagamento do ICMS devido pelo desembaraço aduaneiro.

A fiscalização entendeu que a utilização deste benefício foi um dos motivos para a alegada ocultação, pois para fins de ICMS-importação, a Unidade da Federação competente para cobrar esse tributo é aquela onde está situado o domicílio ou estabelecimento destinatário físico da mercadoria. Como a IMPÉRIO nunca possuiu estabelecimento no Estado de Rondônia, caso constasse nas DIs como real adquirente, não poderia ser usufruído o benefício fiscal.

A fiscalização concluiu que em uma operação de venda casada, como a promovida pela ROFIMEX, o risco comercial seria inexistente, já que toda operação de compra e venda teria sido previamente arranjada e seus termos seriam bem conhecidos quando o importador promovesse o despacho aduaneiro das mercadorias.

Segundo a fiscalização, o benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido pelo Estado de Rondônia, conferiria considerável vantagem financeira às importações efetuadas pela ROFIMEX quando comparadas a importações efetuadas por empresas que não gozam deste benefício. A fiscalização enquadrou a conduta da ROFIMEX como fraude tributária, nos termos do artigo 72 da Lei nº 4.502/64.

A fiscalização concluiu que as mercadorias objeto das operações de importação realizadas pela ROFIMEX estavam predestinadas à empresa IMPÉRIO. Estas operações não se

enquadrariam na modalidade de importação por conta própria, mas sim na modalidade importação por encomenda.

Ao declarar importar em nome próprio, tanto no Siscomex quanto em toda documentação de importação analisada, ocultando o real adquirente das mercadorias, a ROFIMEX teria cometido falta grave, configurando a prática de ato simulado, uma vez que o verdadeiro negócio jurídico realizado teria permanecido oculto.

As mercadorias importadas foram consideradas sujeitas à pena de perdimento, de acordo com o artigo 23, inciso V, e parágrafos 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76, com as alterações propostas pelas Leis nº 10.637/2002 e nº 12.350/2010.

Como as mercadorias importadas não estavam mais na posse da importadora, uma vez que foram entregues à adquirente IMPÉRIO, aplicou-se a conversão da pena de perdimento em multa equivalente ao valor aduaneiro, de acordo com o §3º do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76.

Pela prática da infração descrita no artigo 23, inciso V, e parágrafos 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76, responderiam solidariamente as empresas Rofimex Importação e Exportação de Frutas e Cereais Ltda e Império Comercial e Representação de Alimentos Eireli em virtude da responsabilidade estabelecida no Decreto-Lei nº 37/66, com as alterações feitas pela Medida Provisória nº 2.158/2001, arts. 94 e 95.

Em decorrência do procedimento de fiscalização e considerando os dispositivos legais mencionados, foi lavrado o Auto de Infração, constituindo-se na esfera administrativa o crédito tributário no valor de R\$ 16.663.016,13 (dezesesseis milhões, seiscentos e sessenta e três mil, dezesseis reais e treze centavos), relativo à conversão em multa da pena de perdimento aplicada às mercadorias importadas.

A ROFIMEX Importação e Exportação de Frutas e Cereais Ltda apresentou impugnação, alegando, em síntese:

A impugnante sustentou que não há qualquer subsídio legal e jurídico para a aplicação da sanção, pois a importação se efetivou de forma regular e por conta própria. A ROFIMEX teria trazido aos autos documentos regulares de sua constituição, documentos formais das operações de importação, além de ter comprovado todos os atos de comércio internacional com independência e seus próprios recursos.

A empresa destacou que está devidamente constituída desde 2008, encontra-se rigorosamente em dia com suas obrigações fiscais, possui Capital Social totalmente subscrito e integralizado no valor de R\$ 1.100.000,00, e desde 2017 opera com RADAR na modalidade ilimitada, após análise prévia da capacidade econômica pela Receita Federal.

A impugnante afirmou que a fiscalização desconsiderou os documentos colacionados e esclarecimentos prestados durante o procedimento fiscal, os quais demonstrariam

sua inquestionável capacidade operacional e financeira para arcar com os custos das operações de importação questionadas.

A ROFIMEX arguiu erro na indicação do sujeito passivo, uma vez que a autoridade fiscal teria identificado a matriz (CNPJ 09.334.281/0001-93) como sujeito passivo, quando na verdade as operações de importação foram realizadas pela filial localizada em Porto Velho/RO (CNPJ 09.334.281/0003-55).

A impugnante sustentou a ausência de materialidade para caracterização da infração aduaneira de interposição fraudulenta, argumentando que:

a) Demonstração efetiva da capacidade operacional: A empresa possui plena capacidade operacional para realizar importações por conta própria, atuando no mercado desde 2008, com estrutura de funcionários registrados e terceirização de serviços como armazenagem, logística, contabilidade e despachante aduaneiro.

b) Revenda das mercadorias – *just in time*: O curto período entre a nacionalização e a venda seria justificado pelas características dos produtos comercializados (alimentos perecíveis, especialmente alho), que desidratam rapidamente e perdem peso. A empresa trabalha com o método de gestão 'just in time', que influencia no controle de estoque.

c) Demonstração da capacidade financeira: A ROFIMEX possui Capital Social devidamente registrado e integralizado no valor de R\$ 1.100.000,00 e habilitação para operar no RADAR Siscomex na modalidade ilimitada desde 2017. Nos exercícios de 2014 a 2018, obteve lucro acumulado de R\$ 5.538.921,21, demonstrando a origem dos recursos utilizados nas operações de importação.

A impugnante sustentou que existe uma relação de simples acordo de alienação de mercadorias entre a ROFIMEX e a IMPÉRIO, que nada mais faz do que criar uma relação de compra e venda no mercado interno. Não haveria contrato, pagamento adiantado, negociação ou qualquer prova de que houve encomenda, pedido de compra ou coisa do gênero que caracterizasse a importação efetuada pela ROFIMEX como 'importação por encomenda'.

Quanto à alegação de utilização indevida do benefício fiscal de ICMS, a impugnante sustentou a incompetência absoluta da Receita Federal para fiscalizar o aproveitamento de benefício fiscal concedido pelo Estado de Rondônia, pois os benefícios fiscais concedidos pelos Estados referentes ao ICMS compreendem renúncia fiscal do próprio ente federativo.

A impugnante argumentou que as importações consistem em mercadorias de natureza alimentícia (alho fresco roxo, uva passa, azeitona, ameixa seca, nozes, amêndoas e cereja ao marrasquino), e cuja incidência de IPI resta afastada para as respectivas NCMs. Não havendo incidência de IPI nas operações de importação, não haveria configuração de dano ao erário.

Subsidiariamente, a impugnante requereu:

a) Aplicação da lei mais benéfica (art. 33 da Lei nº 11.488/2007), que estabelece multa de 10% do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00.

b) Aplicação da relevação da pena de perdimento convertida em multa, com base no art. 67 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, reduzindo-se a multa para 1% do valor aduaneiro, uma vez que não houve falta ou insuficiência de recolhimento de tributos federais.

Consta Termo de Revelia da empresa Império Comercial e Representação de Alimentos EIRELI, por não ter impugnado o lançamento.

Seguindo a marcha processual normal, a DRJ assim julgou o feito conforme ementa:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 2018, 2019

IRREGULARIDADES RELATIVAS AO ICMS. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE OCULTAÇÃO DO VERDADEIRO COMPRADOR DAS MERCADORIAS IMPORTADAS.

A Auditoria da Receita Federal do Brasil não tem competência para avaliar se houve qualquer irregularidade na obtenção de benefício relativo ao ICMS, o que impede que a alegação de que os benefícios auferidos, concernentes ao imposto estadual, seja utilizado para caracterizar o ocultamento do real comprador das mercadorias importadas.

IMPORTAÇÃO PARA REVENDA A ENCOMENDANTE PREDETERMINADO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA.

A encomenda realizada exclusivamente no âmbito do mercado interno, sem qualquer interveniência do adquirente nos atos de sua importação, não se encontra abrangida no campo de incidência da responsabilidade tributária pela referida importação, independentemente da forma de repasse das mercadorias a seu adquirente (direto ou imediato), o que demonstra a insuficiência probatória da evidência deduzida de tal situação com o fito de caracterizar a realização da importação por conta e ordem de terceiro ou por encomenda.

É perfeitamente lícito, então, dentro do espectro de gestão empresarial da empresa importadora, a realização de suas importações mediante prévia encomenda ou expectativa de demanda, com o conseqüente repasse direto ou imediato das mercadorias por ocasião de sua nacionalização, sem que tal prática lhe descaracterize a realização das importações por conta própria, impute a condição de responsável tributária aos adquirentes das mercadorias, ou mesmo caracterize o ilícito previsto no art. 23, V, do DI nº 1.455/76, desde que a empresa importadora intervenha de forma exclusiva nos atos de execução da importação, sem qualquer participação dos adquirentes das mercadorias.

FALTA DE ESTRUTURA PARA ARMAZENAMENTO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA.

A incompatibilidade da estrutura disponível para armazenamento das mercadorias importadas, é aspecto impróprio para caracterizar, inequivocamente, quer por prova direta ou apenas como elemento indiciário, a realização das operações de comércio exterior por conta e ordem de terceiros ou por encomenda.

É que a importação de mercadoria, por uma opção ou modelo próprio de gestão empresarial, dentro do direito à livre organização da atividade econômica, a exemplo do conceito 'just in time', poderá se realizar sob exclusividade encomenda interna ou apenas dentro de sua previsibilidade de demanda, de forma a propiciar o repasse direto, imediato ou de curtíssimo prazo da mercadoria importada a seu encomendante ou adquirente, com a consequente dispensa de armazenamento ou sua redução drástica, como política de redução de custos, sem que isto descaracterize a realização da importação por conta própria do importador, na hipótese da importação se realizar sob seu âmbito exclusivo, sem qualquer interveniência do encomendante ou adquirente.

Quando se tenta caracterizar o ilícito de ocultação pelo repasse direto e/ou imediato das mercadorias por ocasião de sua nacionalização, ou utilizá-lo como elemento indiciário para tal, há que se ter muito bem caracterizado, mesmo que por outros elementos indiciários, o envolvimento, participação ou interveniência do adquirente das mercadorias nos atos de execução da importação, sem o que, a evidência se mostra insuficiente à conclusão pretendida, por não restar caracterizada a sujeição passiva objeto da ocultação, cabendo à autoridade fiscal demonstrá-la.

ILÍCITO. OCULTAÇÃO. CONFIGURAÇÃO. IMPRESCINDÍVEL CONFIGURAÇÃO DE FRAUDE OU SIMULAÇÃO NOS ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS CONSTITUTIVOS DA SUJEIÇÃO PASSIVA.

Para que se configure o ilícito de ocultação previsto no artigo 23, inciso V, do Decreto-Lei 1.455, de 1976, há que se caracterizar, de forma inequívoca, a fraude ou simulação com vistas a dissimular, alterar ou excluir os atos ou negócios jurídicos constitutivos da sujeição passiva ou da posição de responsável pela importação.

Impugnação Procedente Crédito Tributário Exonerado

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Laércio Cruz Uliana Junior**, Relator

Como relatado, trata-se de recurso de ofício cujo valor é superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais) e nos termos da Portaria do Ministério da Fazenda nº 02/2023, dele eu conheço.

LEGITIMIDADE PASSIVA

Preliminarmente, cumpre afastar a alegação de ilegitimidade passiva suscitada pela recorrente, que sustentou a nulidade do lançamento sob o argumento de que as operações de

importação teriam sido realizadas **pela filial (CNPJ 09.334.281/0003-55), e não pela matriz autuada (CNPJ 09.334.281/0001-93).**

A decisão recorrida enfrentou adequadamente a questão ao consignar que "embora as importações tenham sido efetuadas pela filial, não existe impedimento para a efetivação do lançamento em nome da matriz, pois a filial e matriz possuem a mesma personalidade jurídica, respondendo o patrimônio da matriz pelos débitos da filial e vice-versa".

De fato, a jurisprudência administrativa e judicial é pacífica quanto à unicidade da personalidade jurídica entre matriz e filiais. Conforme destacado no acórdão recorrido, o Superior Tribunal de Justiça já assentou que "o fato de as filiais possuírem CNPJ próprio confere a elas somente autonomia administrativa e operacional para fins fiscalizatórios – para facilitar a atuação da administração fazendária no controle de determinados tributos, como ocorre com o ICMS e o IPI – não abarcando a autonomia jurídica, já que existe a relação de dependência entre o CNPJ das filiais e o da matriz".

Ora, a inscrição no CNPJ tem natureza meramente cadastral e **não confere personalidade jurídica autônoma aos estabelecimentos.** A pessoa jurídica é uma, respondendo com todo o seu patrimônio pelas obrigações tributárias, independentemente do estabelecimento que efetivamente realizou a operação. Não há, portanto, cerceamento de defesa, porquanto a contribuinte teve plena oportunidade de impugnar o lançamento, demonstrando a regularidade das importações realizadas.

Ademais, como bem observado na instância a quo, "não houve cerceamento de defesa, pois a Autuada teve todas as condições de elaborar sua impugnação, com o fim de demonstrar que as importações foram efetuadas com correção".

Rejeita-se, portanto, a preliminar de ilegitimidade passiva.

DA INCOMPETÊNCIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL PARA FISCALIZAR BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS

A fiscalização fundamentou a acusação de interposição fraudulenta, em grande medida, na suposta irregularidade na fruição de benefícios fiscais de ICMS concedidos pelo Estado de Rondônia. Segundo a auditoria, a movimentação física das mercadorias não teria ocorrido conforme declarado, havendo simulação do trânsito por Porto Velho/RO com o único propósito de aproveitar indevidamente o regime especial de importação.

Entretanto, como acertadamente consignou a decisão recorrida, "importante assinalar que a Auditoria da Receita Federal do Brasil não tem competência para avaliar se houve qualquer irregularidade no recolhimento do ICMS, o que impede que a alegação de que os benefícios auferidos, relativos ao recolhimento do imposto estadual, seja utilizado para caracterizar o ocultamento do sujeito passivo".

Com efeito, a competência da Receita Federal do Brasil restringe-se à fiscalização de tributos federais. A eventual irregularidade na fruição de benefícios fiscais de ICMS – imposto de competência estadual – não pode servir de fundamento para a caracterização de interposição fraudulenta nas operações de comércio exterior, sob pena de flagrante usurpação de competência.

Como bem ponderado no acórdão recorrido, "o fato é que a ROFIMEX tem se beneficiado com os benefícios decorrentes do Termo de Acordo celebrado com o Estado de Rondônia. E tal fato não vai se alterar em decorrência da opinião da Auditoria, segundo a qual os benefícios foram obtidos de forma fraudulenta. O argumento passaria a ter relevância a partir do momento em que o referido Termo de Acordo fosse revogado, em razão da constatação de que fraudes foram cometidas para a obtenção das vantagens".

De fato, enquanto vigente o Termo de Acordo nº 094/2015, celebrado com o Estado de Rondônia, presume-se a regularidade da fruição dos benefícios fiscais. Eventual irregularidade somente poderia ser declarada pela autoridade competente – no caso, a Secretaria de Fazenda do Estado de Rondônia –, cabendo a esta a revogação do regime especial, caso constatadas fraudes.

Ademais, a utilização de tais supostas irregularidades como fundamento para a autuação implicaria cerceamento de defesa, pois, como bem observado, "não temos competência para apreciar a regularidade de recolhimentos de ICMS, o que nos impediria de analisarmos as defesas das Autuadas, que negaram a ocorrência de qualquer fraude quanto ao ICMS".

Também merece destaque a constatação de que "o fato de as mercadorias importadas não terem transitado pela filial de Rondônia não constituem irregularidade capaz de macular o lançamento, pois o benefício do ICMS não exige que a mercadoria tenha sido importada por porto localizado naquele estado".

Assim, afasta-se a pretensão de caracterizar a interposição fraudulenta com base em supostas irregularidades relacionadas ao ICMS, matéria que extrapola a competência da Receita Federal do Brasil.

DO MÉRITO

A infração imputada à recorrente encontra-se tipificada no art. 23, inciso V e §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002, que assim dispõe:

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 (...)

Da análise do tipo infracional, extrai-se que a configuração da interposição fraudulenta exige a demonstração inequívoca de fraude ou simulação com o propósito de ocultar o verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária aduaneira.

A decisão recorrida destacou, com absoluto acerto, que "a caracterização do ilícito previsto no art. 23, V, do DL nº 1.455/76 carece da imprescindível caracterização processual da fraude ou simulação, que não poderá ser presumida com base naquele único ato de omissão ou incorreção".

Importante ressaltar que, nos termos do § 2º do art. 23, presume-se interposição fraudulenta quando não comprovada a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na operação. Trata-se de presunção legal específica, que não se confunde com a mera ocultação prevista no inciso V.

No caso dos autos, a fiscalização não capitulou a presunção do § 2º, tampouco demonstrou a ausência de capacidade econômico-financeira da importadora. Ao contrário, conforme observado no acórdão recorrido em precedente citado, "a comprovação de recursos próprios é suficiente para descaracterizar a presunção de interposição fraudulenta de terceiros para ocultar sujeito passivo (real adquirente)".

Assim, não tendo sido invocada a presunção legal e inexistindo prova robusta de fraude ou simulação, a caracterização do ilícito depende da demonstração cabal dos seguintes elementos:

- a) Elemento objetivo: ocultação efetiva do real sujeito passivo mediante artifício fraudulento ou simulação negocial;
- b) Elemento subjetivo: dolo, consubstanciado na vontade consciente de ocultar o verdadeiro importador para obter vantagem indevida ou causar prejuízo ao erário;
- c) Prejuízo ao erário: configuração de dano concreto à Fazenda Nacional, seja pela falta de recolhimento de tributos, seja por outra irregularidade que afete a arrecadação federal.

Como bem destacado no voto condutor do acórdão recorrido, "não é possível constatar fraude e dano ao erário sem que ao menos tenham sido juntadas provas de quebra da cadeia de recolhimento do IPI, falta de destaque do tributo e conseqüente ausência do recolhimento do tributo nas demais etapas de comercialização da mercadoria importada. É o que poderia justificar possível ocultação do sujeito passivo na importação".

Ademais, conforme jurisprudência consolidada no CARF, "para que se configure o ilícito de ocultação previsto no art. 23, V, do DL nº 1.455, de 1976, há que se caracterizar, de forma inequívoca e por farta instrução probatória, a fraude ou simulação com vistas a dissimular, alterar ou excluir os atos ou negócios jurídicos constitutivos da sujeição passiva ou da posição de responsável pela importação".

Examinando detidamente o conjunto probatório carreado aos autos, verifica-se que a fiscalização fundamentou a acusação de interposição fraudulenta em elementos indiciários que, isoladamente ou em conjunto, não são aptos a caracterizar a fraude ou simulação exigidas pelo tipo infracional.

A fiscalização apontou como indício de irregularidade o fato de que algumas notas fiscais de saída teriam sido emitidas antes do desembaraço aduaneiro, e até mesmo antes do registro das Declarações de Importação.

A decisão recorrida enfrentou adequadamente a questão ao consignar que *"a elaboração de notas fiscais de saída antes do desembaraço aduaneiro, ou antes do registro das DI, são comportamentos irregulares, porém não constituem uma comprovação da ocultação do verdadeiro importador. As referidas notas fiscais foram emitidas antes do momento adequado, e essa incorreção ocorreria tanto em uma importação direta, quanto em uma importação por encomenda, ou seja, a antecipação da confecção das notas não indica a ocultação do importador"*.

O que se verifica no presente caso é que a operação ocorria em *just in time*, por se tratar de produtos perecíveis, deve ser interpretado como correto tal modelo de operação, pois, não é crível imaginar que o importador deva esperar o desembaraço para somente ofertar seus produtos correndo os risco de perdê-los.

Fato relevante, que tais compradores não determinavam preço ou quantidade previamente, caso assim o fizesse restaria comprovada a ocultação, como já verificamos em diversos julgados nessa turma, existem muitos modelos de negócios dinâmicos, que fogem da tipicidade de uma venda tradicional, em especial envolvendo produtos perecíveis.

Como bem ponderado no acórdão recorrido, "não existe qualquer ilegalidade em efetuar uma pesquisa de mercado para apurar as necessidades do mercado, para efetuar as importações com a segurança de que haverá consumidores para os produtos adquiridos".

Ademais, os benefícios fiscais de ICMS fruídos pela importadora permitiam a oferta de produtos com preços competitivos, o que naturalmente facilitava a identificação prévia de potenciais adquirentes. Conforme destacado, "os benefícios do ICMS permitiam à Autuada fornecer aos seus clientes um preço favorável, que lhe permitiriam conseguir consumidores para as suas mercadorias, por serem produtos com consumo grande no mercado, e com preço bem interessante, fato que garante o interesse da Autuada em realizar a importação".

Outro argumento invocado pela fiscalização refere-se à suposta ausência de estrutura adequada para armazenamento das mercadorias importadas, o que, segundo a

auditoria, indicaria que a importadora não teria condições de realizar importações por conta própria.

Tal argumento foi devidamente rechaçado pela decisão recorrida, que consignou: "não é conclusivo o argumento de que a Autuada não dispunha de uma estrutura suficiente de armazenamento, pois mediante a pesquisa de mercado, a ROFIMEX já dispunha de uma sólida expectativa de demanda que a permitiria concretizar com rapidez a venda dos produtos importados, o que a permitiria realizar a imediata entrega das mercadorias".

Com efeito, a jurisprudência do CARF tem reiteradamente afastado a caracterização de interposição fraudulenta fundada exclusivamente na ausência de estrutura de armazenamento, reconhecendo a licitude do modelo operacional no qual o importador, antecipando a demanda, realiza o repasse direto das mercadorias aos adquirentes.

Conforme precedente citado no acórdão recorrido, "a ausência de estrutura apta para o armazenamento dos bens é aspecto impróprio a caracterizar por si só a incapacidade do importador na realização da operação por conta própria, vez que esta poderá ser realizada para atender prévia demanda no mercado interno, com repasse direto e imediato da mercadoria importada a seu adquirente, com dispensa de estrutura própria para movimentação e armazenamento dos bens à espera de sua revenda".

Elemento crucial para a descaracterização da interposição fraudulenta reside na constatação de que a importadora executou todas as fases da operação de forma autônoma, arcando integralmente com os custos e riscos do negócio, sem qualquer participação do adquirente das mercadorias.

Como bem destacado na decisão recorrida, "as meras suspeitas levantadas pela Auditoria não são conclusivas, uma vez que a importadora efetuou todas as importações, arcando com todas as despesas e negociando com os exportadores, sem qualquer interferência dos supostos importadores que teriam sido ocultados. Além disso, vendeu as suas mercadorias com lucro, o que não corresponde a uma cessão de nome".

De fato, a obtenção de lucro nas operações de revenda é elemento incompatível com a interposição fraudulenta, pois, nesta hipótese, o interposto meramente "empresta" seu nome, auferindo comissão módica pelo serviço prestado, sem assumir os riscos do negócio. Nas palavras do acórdão recorrido, "quando o verdadeiro importador é ocultado, os produtos importados são repassados com uma pequena diferença de preços para o valor da importação, com o fim de obter uma comissão pelo trabalho realizado pelo importador. Um importador que tivesse sido ocultado não se submeteria a pagar por um lucro de venda de mercadorias que ele mesmo tivesse importado".

Outrossim, não restou demonstrado nos autos qualquer adiantamento de recursos por parte do suposto real importador, tampouco participação deste nas negociações com fornecedores estrangeiros ou nas demais etapas da operação. Como consignado em precedente citado, "não logrou êxito a Fiscalização em vincular o valor transferido pela Ecofibras à Torent à

titulo de adiantamento com a efetiva demonstração do emprego desse recurso para custear as despesas relativas as importações".

Aspecto fundamental que não pode ser negligenciado reside na constatação de que não houve qualquer prejuízo à Fazenda Nacional nas operações fiscalizadas.

Conforme destacado no acórdão recorrido, "as suspeitas apuradas pela Auditoria seriam bastante reforçadas se houvesse sido constatado que mediante a efetivação do ocultamento do verdadeiro importador teria sido obtida uma redução da tributação incidente sobre a importação. Ocorre que não foram cobrados tributos que teriam deixado de ser recolhidos, sendo isso mais um fator a indicar que não ocorreu a ocultação de nenhum importador".

Ora, todos os tributos federais incidentes sobre as importações foram regularmente recolhidos. Não houve quebra da cadeia de recolhimento do IPI, nem falta de destaque do tributo nas operações subsequentes. A própria fiscalização não apontou qualquer irregularidade no recolhimento dos tributos federais.

Assim, inexistindo dano ao erário federal – elemento essencial do tipo infracional –, não se pode falar em interposição fraudulenta.

Por fim, cumpre destacar que a fiscalização não logrou demonstrar a existência de fraude ou simulação nas operações questionadas. Os contratos firmados entre importadora e adquirente são válidos e eficazes. Não há prova de conluio entre as partes com vistas a ocultar o verdadeiro importador. As operações foram regularmente escrituradas, com emissão de notas fiscais e recolhimento dos tributos devidos.

Como bem ponderado no acórdão recorrido, citando precedente do CARF, "o conjunto probatório carreado ao processo não é capaz de desqualificar as operações na forma como realizadas, lastreando-se a exigência fiscal (lançamento), em presunções relativas, as quais, por si só, são insuficientes ao desiderato de demonstrar a ocorrência de ocultação do real adquirente das mercadorias importadas".

A jurisprudência administrativa é firme no sentido de que "não é próprio inferir que o adiantamento de recursos pelo adquirente de mercadoria de origem estrangeira, por si só, seja suficiente a caracterizar a conclusão presuntiva prevista no art. 27 da Lei nº 10.637, de 2002", sendo necessária prova robusta da participação do suposto real importador nas fases de negociação, contratação e pagamento das mercadorias.

No caso dos autos, conforme demonstrado, a importadora atuou com absoluta autonomia e independência, arcando com todos os custos e riscos da operação, o que descaracteriza a interposição fraudulenta.

Finalmente, o acórdão da DRJ assim afirmou:

20. As meras suspeitas levantadas pela Auditoria não são conclusivas, uma vez que a importadora efetuou todas as importações, arcando com todas as despesas

e negociando com os exportadores, sem qualquer interferência dos supostos importadores que teriam sido ocultados. Além disso, vendeu as suas mercadorias com lucro, o que não corresponde a uma cessão de nome, pois quando o verdadeiro importador é ocultado, os produtos importados são repassados com uma pequena diferença de preços para o valor da importação, com o fim de obter uma comissão pelo trabalho realizado pelo importador. Um importador que tivesse sido ocultado não se submeteria a pagar por um lucro de venda de mercadorias que ele mesmo tivesse importado.

Assim, mantenho incólume o acórdão da DRJ.

CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, **NEGO PROVIMENTO** ao Recurso de Ofício.

Assinado Digitalmente

Laércio Cruz Uliana Junior