



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15165.722242/2021-85
Recurso De Ofício
Acórdão nº 3402-011.942 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de junho de 2024
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ROFIMEX IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE FRUTAS E CEREAIS LTDA E OUTRO

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Exercício: 2018, 2019

LIMITE DE ALÇADA. RECURSO DE OFÍCIO. PORTARIA 02/2023. SÚMULA CARF Nº 103.

A verificação do limite de alçada, estabelecido por uma Portaria da Administração Tributária, com o propósito de definir a admissibilidade do recurso de ofício no CARF, é realizada durante a análise de admissibilidade na segunda instância. Essa análise se pauta no limite vigente no momento da avaliação em segunda instância.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade em não conhecer do Recurso de Ofício em razão do limite de alçada, estabelecido pela Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023.

(documento assinado digitalmente)

Jorge Luis Cabral - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Bernardo Costa Prates Santos, Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos, Jorge Luis Cabral (Presidente).

Relatório

Por bem descrever os fatos e direitos aqui discutidos, transcrevo relatório constante à decisão de primeira instância:

O presente processo é integrado por lançamento referente à multa substitutiva da pena de perdimento, com o valor de R\$ 7.501.592,13, e respectivos acréscimos legais.

2. No Relatório Fiscal de fls. 15/61 foram prestados diversos esclarecimentos. Transcrevo parcialmente a referida peça:

Este procedimento fiscal tem por objetivo analisar importações efetuadas na modalidade importação por conta própria pela empresa Rofimex Importação e Exportação de frutas e Cereais Ltda (doravante designada somente como ROFIMEX) cujas mercadorias importadas tiveram como destinatário final a empresa Magui Importação e Distribuição de Alimentos Ltda. Abaixo Tabela 1 com as Declarações de Importação (DIs) analisadas na presente fiscalização.

DI n.º	Data de Registro	DI n.º	Data de Registro
18/0091873-0	15/01/2018	18/1297470-3	18/07/2018
18/0101495-9	16/01/2018	18/1460269-2	10/08/2018
18/0162692-0	25/01/2018	18/1746510-6	24/09/2018
18/0249620-5	07/02/2018	19/0017136-0	03/01/2019

DI n.º	Data de Registro	DI n.º	Data de Registro
18/0260040-1	08/02/2018	19/0146097-7	23/01/2019
18/0434956-0	08/03/2018	19/0274383-2	12/02/2019
18/0519728-4	21/03/2018	19/0274403-0	12/02/2019
18/0583767-4	29/03/2018	19/0307980-4	18/02/2019
18/0642622-8	09/04/2018	19/0431756-3	11/03/2019
18/0668785-4	12/04/2018	19/0524986-3	22/03/2019
18/0706290-4	18/04/2018	19/0626333-9	08/04/2019
18/0722099-2	20/04/2018	19/0745189-9	25/04/2019
18/0725726-8	20/04/2018	19/0745485-5	25/04/2019
18/0770297-0	27/04/2018	19/0848277-1	13/05/2019
18/0773367-1	27/04/2018	19/0863553-5	14/05/2019
18/0780071-9	30/04/2018	19/1030625-0	07/06/2019
18/0799693-1	03/05/2018	19/1061297-0	12/06/2019
18/0800911-0	03/05/2018	19/1087585-8	17/06/2019
18/0823498-9	07/05/2018	19/1231984-7	09/07/2019
18/0896812-5	16/05/2018	19/1265756-4	15/07/2019
18/1108248-5	19/06/2018	19/1634998-8	05/09/2019

Tabela 1 – Relação de DIs

A importadora ROFIMEX registrou as DIs declarando ao Fisco tratar-se de importações realizadas por sua própria conta (recursos próprios) e ordem (pedido/demanda) própria, ou seja, importação “direta”.

Ao final desta fiscalização demonstrou-se que a real adquirente das importações relacionadas na Tabela 1 acima foi a empresa **Magui Importação e Distribuição de Alimentos Ltda** (doravante designada somente como MAGUI), responsável solidária neste Auto de Infração.

Assim, restou caracterizada 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 n.º 1.455, de 07 de abril de 1976.

A parte que se pretendia manter acobertada nas importações em tela era a adquirente das mercadorias importadas, a empresa MAGUI.

(...)

5.2 Rofimex Importação e Exportação de Frutas e Cereais Ltda

A ROFIMEX foi constituída em janeiro de 2008. Na época das importações que são objeto de análise, a empresa tinha em seu quadro societário o Sr. Rodrigo Cardozo dos Santos e a Sr.^a Francine Susin Cardozo dos Santos, com esta última se retirando da sociedade em novembro de 2020.

Relação de Sócios/Dirigentes							
CNPJ/CPF	Nome / Razão Social	Qualificação	Sit.Cadastral Dt.Sit. Cadastral	Dt.Ingresso Dt.Retirada	Perc. Partic. Votante	Perc. Partic. Social	Fonte
041.498.209-61	RODRIGO CARDOZO DOS SANTOS	Socio administrador	Regular	29/01/2008 -	0,00%	100,00%	CAD
046.281.499-84	FRANCINE SUSIN CARDOZO DOS SANTOS	Socio administrador	Regular	29/01/2008 04/11/2020	0,00%	50,00%	CAD

Figura 2 – Tela do sistema Radar

À época das importações analisadas na presente fiscalização, a ROFIMEX possuía os seguintes endereços na matriz e filial.

- Matriz

- Entre julho de 2015 e abril de 2018: Rua Espírito Santo, 180, sala 01, centro, Barracão/PR; - Entre abril de 2018 e maio de 2021: Rua Eurilemo Lucio Zanette, 330, apto 102, bairro Nossa Senhora da Salette, Dionísio Cerqueira/SC.

- Filial Porto Velho/RO

- Av. Amazonas, 7798, Sala R, bairro Tiradentes, Porto Velho/RO

Apenas a título de informação, em maio deste ano, a ROFIMEX transferiu a matriz para Itajaí/SC e abriu duas filiais, uma em Mauá/SP e outra em Dionísio Cerqueira/SC.

É possível constatar pelo acima exposto, que a ROFIMEX, nos anos de 2018 e 2019, somente possuía CNPJs ativos em endereços que funcionavam como salas comerciais, não mantendo local próprio para armazenamento e distribuição das mercadorias importadas. Esta informação será mais bem detalhada no item 5.4.3.

Por meio do sistema Gfipweb e Esocial foi possível verificar que a ROFIMEX, no período analisado, possuía reduzido número de empregados para uma empresa que dizia importar mercadorias por conta própria. Pela quantidade de mercadorias importadas pela ROFIMEX, a empresa necessitaria uma quantidade maior de empregados para manusear/estocar/enviar as mercadorias, bem como realizar todo o trabalho administrativo (ver item 5.4.3).

5.3 Magui Importação e Distribuição de Alimentos Ltda

A MAGUI foi constituída em junho de 2010 e possui sede em Guarulhos/SP. A MAGUI foi identificada como real adquirente oculta nas importações analisadas na presente fiscalização.

5.4 Análise das informações e documentos apresentados A partir de agora, procederemos à explanação do método que a fiscalizada utilizava para ocultar o real comprador de sua importação, apresentando seu “*modus operandi*”, indícios da infração e a sua comprovação, encontrados no curso da fiscalização.

5.4.1 Proximidade das datas de desembaraço aduaneiro e emissão das notas fiscais de entrada e saída

A Tabela 2 abaixo demonstra a relação entre as DIs e as Notas Fiscais de Entrada e Saída emitidas pela empresa fiscalizada, a ROFIMEX, em favor da adquirente oculta, a MAGUI. As informações da tabela abaixo foram obtidas através de extrações no sistema DW-Aduaneiro (DI – Rofimex – Magui) e do Sistema Público de Escrituração Digital Nota Fiscal Eletrônica – SPED-NF-e (NF Rofimex – Magui e NF Rofimex – Magui – separados por conjunto).

DI nº	Data do registro	Data do desembarço	Valor aduaneiro (R\$)	NF de entrada da Rofimex	Data NF entrada	NF de saída da Rofimex para a Magui	Data NF saída
18/0091873-0	15/01/2018	15/01/2018	101.748,15	1284	15/01/2018	1295	16/01/2018
18/0101495-9	16/01/2018	17/01/2018	289.536,77	1301	17/01/2018	1316	18/01/2018
18/0162692-0	25/01/2018	25/01/2018	174.242,52	1350	25/01/2018	1387	30/01/2018
18/0249620-5	07/02/2018	07/02/2018	43.032,15	1426	07/02/2018	1431	08/02/2018
18/0260040-1	08/02/2018	09/02/2018	49.310,86	1430	08/02/2018	1434	09/02/2018
18/0434956-0	08/03/2018	08/03/2018	110.948,32	1538	08/03/2018	1540	08/03/2018
18/0519728-4	21/03/2018	21/03/2018	199.114,85	1589	21/03/2018	1591	21/03/2018
18/0583767-4	29/03/2018	02/04/2018	295.344,54	1616	29/03/2018	1617	03/04/2018
18/0642622-8	09/04/2018	10/04/2018	69.185,46	1637	10/04/2018	1639	11/04/2018
18/0668785-4	12/04/2018	12/04/2018	169.692,33	1642	12/04/2018	1646	12/04/2018
18/0706290-4	18/04/2018	18/04/2018	197.469,62	1662	18/04/2018	1665	19/04/2018
18/0722099-2	20/04/2018	20/04/2018	66.740,80	1666	20/04/2018	1672	23/04/2018
18/0725726-8	20/04/2018	20/04/2018	154.257,57	1667	20/04/2018	1668	23/04/2018
18/0770297-0	27/04/2018	27/04/2018	139.441,00	1687	27/04/2018	1698	30/04/2018
18/0773367-1	27/04/2018	28/04/2018	120.902,02	1692	27/04/2018	1705	02/05/2018
18/0780071-9	30/04/2018	30/04/2018	153.171,28	1700	30/04/2018	1704	02/05/2018
18/0799693-1	03/05/2018	03/05/2018	90.391,98	1706	03/05/2018	1708	03/05/2018
18/0800911-0	03/05/2018	03/05/2018	254.787,30	1707	03/05/2018	1713	04/05/2018
18/0823498-9	07/05/2018	08/05/2018	106.494,06	1719	07/05/2018	1739	11/05/2018
18/0896812-5	16/05/2018	17/05/2018	254.591,35	1746	17/05/2018	1753	19/05/2018
18/1108248-5	19/06/2018	20/06/2018	147.575,34	1839	20/06/2018	1844	20/06/2018
18/1297470-3	18/07/2018	18/07/2018	122.989,88	1919	18/07/2018	1924	19/07/2018
18/1460269-2	10/08/2018	10/08/2018	241.086,84	1981	10/08/2018	1983	13/08/2018
18/1746510-6	24/09/2018	24/09/2018	148.644,19	2062	24/09/2018	2064	25/09/2018
19/0017136-0	03/01/2019	04/01/2019	144.422,07	2216	04/01/2019	2220	07/01/2019
19/0146097-7	23/01/2019	23/01/2019	97.795,08	2246	23/01/2019	2249	24/01/2019
19/0274383-2	12/02/2019	12/02/2019	81.183,38	2289	12/02/2019	2294	14/02/2019
19/0274403-0	12/02/2019	12/02/2019	102.250,06	2288	12/02/2019	2295 e	14/02/2019

DI nº	Data do registro	Data do desembarço	Valor aduaneiro (R\$)	NF de entrada da Rofimex	Data NF entrada	NF de saída da Rofimex para a Magui	Data NF saída
						2296	
19/0307980-4	18/02/2019	18/02/2019	363.187,23	2300	18/02/2019	2302	18/02/2019
19/0431756-3	11/03/2019	11/03/2019	271.320,31	2354	11/03/2019	2355 e 2356	12/03/2019
19/0524986-3	22/03/2019	25/03/2019	58.777,41	2395	23/03/2019	2397	25/03/2019
19/0626333-9	08/04/2019	09/04/2019	206.483,53	2409	08/04/2019	2413	09/04/2019
19/0745189-9	25/04/2019	26/04/2019	297.447,37	2436	26/04/2019	2438	26/04/2019
19/0745485-5	25/04/2019	26/04/2019	294.438,12	2437	26/04/2019	2445	29/04/2019
19/0848277-1	13/05/2019	13/05/2019	111.852,86	2407	14/05/2019	2513	17/05/2019
19/0863553-5	14/05/2019	15/05/2019	475.275,92	2500	14/05/2019	2506	15/05/2019
19/1030625-0	07/06/2019	07/06/2019	216.514,17	2583	07/06/2019	2584	07/06/2019
19/1061297-0	12/06/2019	12/06/2019	191.092,95	2591	12/06/2019	2596	13/06/2019
19/1087585-8	17/06/2019	17/06/2019	200.271,20	2604	17/06/2019	2609	18/06/2019
19/1231984-7	09/07/2019	10/07/2019	191.771,47	2652	09/07/2019	2654	10/07/2019
19/1265756-4	15/07/2019	15/07/2019	209.551,80	2665	15/07/2019	2666	15/07/2019
19/1634998-8	05/09/2019	05/09/2019	287.258,02	2798	05/09/2019	2807 e 2808	10/09/2019

Tabela 2 – Relação entre Declaração de Importação e Notas Fiscais de Entrada e Saída

Os dados da tabela 2 revelam 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. Isso nos revela que as mercadorias importadas não chegaram a fazer parte do estoque de mercadorias da empresa ROFIMEX, o que demonstra claramente que as mercadorias, relacionadas nas DIs sob análise, tinham um destinatário predeterminado: a empresa MAGUI.

Nas respostas da ROFIMEX vemos que há uma tentativa de fazer parecer que as mercadorias importadas pela empresa não possuíam um destinatário predeterminado. Porém, temos o fato de que toda quantidade das mercadorias importadas foi totalmente destinada à empresa MAGUI na mesma data ou em data próxima ao desembarço aduaneiro.

Logo, concluímos que a proximidade entre as datas de desembarço aduaneiro e as das emissões das notas fiscais de entrada e de saída relativas às mercadorias importadas, amoldando-se à figura de importação por conta e ordem de terceiros ou por encomenda, é o primeiro indício da ocultação dos reais adquirentes.

5.4.2 Vinculação quantitativa e qualitativa entre DI e notas fiscais de saída Da análise minuciosa das informações contidas nas DIs sob fiscalização e nas notas fiscais de saída (Tabela 2), observamos que há **VINCULAÇÃO QUANTITATIVA E QUALITATIVA** entre as mercadorias das DIs e das respectivas notas fiscais de saída, ou seja, **uma DI que importou um número de mercadoria importada teve toda essa quantidade de mercadoria “vendida” para um único destinatário: a empresa MAGUI (ver arquivo “NF Rofimex – Magui – separados por conjunto”)**.

Nas importações listadas nas tabelas 1 e 2, **todas as mercadorias relacionadas nas DIs foram repassadas integralmente e somente para a MAGUI**, conforme consta nas notas fiscais de saída da ROFIMEX. A importadora ROFIMEX emitiu notas fiscais de transmissão da posse de todas as mercadorias importadas nas DIs para um só cliente, a empresa MAGUI.

Lembremos do item 3.1 do presente relatório que a importação “direta” ou “por conta própria” se caracteriza pelo fato de as importações serem para **vendas pulverizadas no mercado interno**. Muitíssimo diferente do que vemos acontecer com as vendas das mercadorias importadas pela empresa ROFIMEX, em que **para cada nota fiscal de entrada corresponde exatamente uma ou duas notas fiscais de saída, contendo exatamente as mesmas mercadorias importadas (tabelas 2) destinadas a uma e somente uma empresa**.

Essa relação de notas fiscais de saída para um mesmo destinatário para cada DI é típica das importações por conta e ordem de terceiros ou para revenda a encomendante predeterminado, conforme visto nos itens 3.2 e 3.3 deste relatório. Neste caso, **não se vislumbra risco nas importações, ou seja, a importadora NÃO assume risco de revenda das mercadorias importadas visto que já existe um adquirente certo**. A tomada de risco de revenda das mercadorias é uma característica essencial da importação direta a qual a fiscalizada não apresenta em suas importações.

Ressalte-se, então, que a importadora, a empresa ROFIMEX, ora fiscalizada, promoveu a venda casada das mercadorias importadas por meio das DIs constantes das Tabelas 1 e 2, operações em que nada se assemelham à modalidade de importação “por conta própria” como alega ter promovido e formalmente assim declarou ao registrar suas DIs.

A ROFIMEX, ao realizar as importações das mercadorias destinadas à MAGUI, declarou no registro das respectivas DIs que as importações que estava realizando eram importações direta ou por conta própria. Já analisamos aqui, no item 3 desse Relatório, as modalidades de operação de comércio exterior, no que diz respeito à importação, considerando os papéis desempenhados por cada um de seus intervenientes. Uma importação direta ou por conta própria, também conhecida como “comum”, é aquela em que a iniciativa de trazer determinada mercadoria do exterior parte do próprio importador, que responde por todas as fases da importação, desde os contatos com o exportador até a liberação pela Aduana, e fornece os recursos para esse fim; nessa espécie, o importador é também o “real adquirente”, pois compra a mercadoria para atender interesse exclusivamente seu, podendo incorporá-la ao seu patrimônio ou ofertá-la no mercado interno, para revenda a clientes eventuais e incertos. Observa-se que a

importação direta tem como traço característico o fato de o importador ser o único interessado direto na mercadoria importada. Ainda que tenha por objetivo a posterior revenda, isto se dará a um comprador indeterminado, sendo tal negócio evento futuro e incerto. Ou seja, o bem não é trazido do exterior para atender a interesse específico de outrem, previamente conhecido, mas tão somente o do importador. Por esse motivo, a operação é realizada por sua (importador) conta e risco. Não é isso que vemos na operação em análise nesta fiscalização.

A ROFIMEX tinha sim um comprador certo para as mercadorias importadas através das DIs analisadas (Tabelas 1 e 2). As mercadorias eram importadas para atender interesse específico da MAGUI.

5.4.3 Da falta de capacidade operacional da ROFIMEX

Da análise efetuada nos documentos e informações apresentados pela ROFIMEX e das que constam nos sistemas da Receita Federal do Brasil verificou-se a falta de capacidade operacional da ROFIMEX para atuar como importadora por conta própria. Nesta modalidade de importação supõe-se a *necessidade da empresa de possuir local para armazenar as mercadorias importadas, bem como empregados em número suficiente para manusear estas mercadorias, tanto no recebimento, quando na distribuição/envio aos seus clientes.*

Em relação ao local para armazenar as mercadorias importadas, à época das importações analisadas na presente fiscalização, a ROFIMEX possuía os seguintes endereços na matriz e filial.

- Matriz

- Entre julho de 2015 e abril de 2018: Rua Espírito Santo, 180, sala 01, centro, Barracão/PR;

- Entre abril de 2018 e maio de 2021: Rua Eurilemo Lucio Zanette, 330, apto 102, bairro Nossa Senhora da Salete, Dionísio Cerqueira/SC.

- Filial Porto Velho/RO

- Av. Amazonas, 7798, Sala R, bairro Tiradentes, Porto Velho/RO

Apenas a título de informação, em maio/2021, a ROFIMEX transferiu a matriz para Itajaí/SC e abriu duas filiais, uma em Mauá/SP e outra em Dionísio Cerqueira/SC.

É possível constatar pelo acima exposto, que a ROFIMEX, nos anos de 2018 e 2019, somente possuía CNPJs ativos em endereços que funcionavam como salas comerciais, não possuindo local próprio para armazenamento e distribuição das mercadorias importadas.

Em resposta ao item 5 do TIAF (Resposta à Intimação I), a ROFIMEX apresentou cópias de contratos de locação de armazéns nos municípios de Dionísio Cerqueira/SC, Barracão/PR e São Paulo/SP (Doc 03 – Contrato de armazenagem). Analisando os contratos de locação apresentados pela ROFIMEX, verificou-se que: 1) o contrato assinado com a empresa Elson L. Kollenberg Eireli, datado de 10/11/2016, possui prazo de um ano, portanto fora do período analisado na presente fiscalização; 2) o contrato com a CM Guareschi Transportes Ltda (filial de Barracão/PR) tinha vigência de 01/10/2019 até 31/10/2020; 3) o contrato com a Sierra Brasil Comércio de Alimentos e Bebidas Imp e Exp Eireli (sediada em São Paulo/SP) possui a data de 20/06/2018 e prazo de cinco anos.

Por meio dos dados das notas fiscais emitidas pela ROFIMEX, de janeiro/2018 a dezembro/2019, baixadas do Sistema Público de Escrituração Digital – Nota Fiscal Eletrônica (SPED NF-e), verificou-se que a empresa, nos anos de 2018 e 2019, emitiu

somente nove notas fiscais de remessa para armazenagem entre novembro e dezembro de 2019 e uma nota fiscal de retorno de mercadoria armazenada em dezembro de 2019 – arquivo “NF armazenamento”. No entanto, as mercadorias remetidas para armazenagem não foram importadas por meio das DIIs sob fiscalização.

As mercadorias importadas pela ROFIMEX foram transportadas diretamente da unidade de despacho aduaneiro para o endereço da real adquirente, a MAGUI, conforme demonstrado no item 5.4.4. Em nenhum momento, as mercadorias importadas pela ROFIMEX fizeram parte do estoque dela.

Outro dado que aponta para a falta de capacidade operacional para operar com importações por conta própria é o reduzido número de empregados. Abaixo anexamos telas com consulta a dados de trabalhadores informados na GFIP (Guia de Recolhimento de FGTS e de Informações à Previdência Social) para a matriz da ROFIMEX (consulta entre janeiro/2018 e março/2019 realizada no sistema GfipWeb). Em janeiro de 2018, se excluirmos os sócios Sr. Rodrigo Cardozo dos Santos e Sr.ª Francine Susin Cardozo dos Santos, verificamos que a ROFIMEX possuía somente quatro empregados na sua matriz. Nas competências 05/2018 e 02/2019, houve a contratação de um empregado em cada mês.

Empregado	CPF	CPF Inscrição	Competência	Data de Nascimento	Sexo
EDUARDO TEÓFILO DA SILVA JUNIOR	03737027	03737027	01/2018	08/11/79	M
FABIANO AUGUSTO	01163206	01163206	01/2018	09/04/70	M
FRANCINE SUSIN CARDOZO DOS SANTOS	01163206	01163206	01/2018	08/11/70	F
LELA FRANCINE SUSIN CARDOZO DOS SANTOS	03063047	03063047	01/2018	08/11/79	F
LELA FRANCINE SUSIN CARDOZO DOS SANTOS	03063047	03063047	01/2018	08/11/79	F
LELA FRANCINE SUSIN CARDOZO DOS SANTOS	03063047	03063047	01/2018	08/11/79	F
RODRIGO CARDOZO DOS SANTOS	01163206	01163206	01/2018	08/11/70	M

Figura 3 – consulta vínculo empregatício – competência 01/2018 – Rofimex matriz

Empregado	CPF	CPF Inscrição	Competência	Data de Nascimento	Sexo
EDUARDO TEÓFILO DA SILVA JUNIOR	03737027	03737027	05/2018	08/11/79	M
FABIANO AUGUSTO	01163206	01163206	05/2018	09/04/70	M
FRANCINE SUSIN CARDOZO DOS SANTOS	01163206	01163206	05/2018	08/11/70	F
LELA FRANCINE SUSIN CARDOZO DOS SANTOS	03063047	03063047	05/2018	08/11/79	F
LELA FRANCINE SUSIN CARDOZO DOS SANTOS	03063047	03063047	05/2018	08/11/79	F
LELA FRANCINE SUSIN CARDOZO DOS SANTOS	03063047	03063047	05/2018	08/11/79	F
RODRIGO CARDOZO DOS SANTOS	01163206	01163206	05/2018	08/11/70	M

Figura 4 – consulta vínculo empregatício – competência 05/2018 – Rofimex matriz

Empregado	CPF	CPF Inscrição	Competência	Data de Nascimento	Sexo
EDUARDO TEÓFILO DA SILVA JUNIOR	03737027	03737027	02/2019	08/11/79	M
FABIANO AUGUSTO	01163206	01163206	02/2019	09/04/70	M
FRANCINE SUSIN CARDOZO DOS SANTOS	01163206	01163206	02/2019	08/11/70	F
LELA FRANCINE SUSIN CARDOZO DOS SANTOS	03063047	03063047	02/2019	08/11/79	F
LELA FRANCINE SUSIN CARDOZO DOS SANTOS	03063047	03063047	02/2019	08/11/79	F
LELA FRANCINE SUSIN CARDOZO DOS SANTOS	03063047	03063047	02/2019	08/11/79	F
RODRIGO CARDOZO DOS SANTOS	01163206	01163206	02/2019	08/11/70	M

Figura 5 – consulta vínculo empregatício – competência 02/2019 – Rofimex matriz

A partir de abril de 2019, a consulta aos vínculos empregatícios passou a ser realizada no endereço www.esocial.gov.br, com as informações de forma centralizada na matriz. Na competência 09/2019, a ROFIMEX contratou mais um empregado, enquanto a Joice Boeno Damasceno é empregada da filial Porto Velho/RO, conforme poderá ser verificado na figura 9 abaixo.

Situação da Folha Fechada
Período de Apuração 09/2019

■ Para ver a remuneração, selecione o trabalhador na lista a seguir, ou informe o CPF no campo abaixo.

Informe o CPF Confirmar

■ Empregados

CPF	Nome
025.890.192-62	JOICE BOENO DAMASCENO
039.441.469-13	FABIANO ABATI
039.688.249-89	FERNANDA PAOLA MOHR
076.760.289-73	LUÍZ FERNANDO DA SILVA
086.218.069-40	EDUARDO FELIPE DA SILVA LESKIU
103.482.069-92	LEILA PINOW DOS SANTOS PINHEIRO
107.641.419-29	KATHUCIA SANTOS KOVALSKI
110.248.689-23	VICTOR MANDEL GALLAS

■ Trabalhadores sem Vínculo de Emprego

CPF	Nome
041.498.209-61	RODRIGO CARDOZO DOS SANTOS
046.281.499-84	FRANCINE SUSIN CARDOZO DOS SANTOS

Figura 6 – consulta vínculo empregatício – competência 09/2019 – Rofimex matriz

A filial da Rofimex (CNPJ 09.334.281/0003-55), com sede em Porto Velho/RO, que figura como importadora em todas as importações sob fiscalização possuía somente uma empregada no período fiscalizado, conforme telas abaixo.

Razão Social	CNPJ	UF	CPF	CPF	CPF	CPF	CPF	CPF
ROFIMEX IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE FIEIRA	09.334.281/0003-55	RO	09.334.281/0003-55	09.334.281/0003-55	09.334.281/0003-55	09.334.281/0003-55	09.334.281/0003-55	09.334.281/0003-55

TRABALHADORES EMPREGADOS NA GFIP

CPF	Nome	CPF	CPF	CPF
09.334.281/0003-55	ROFIMEX IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE FIEIRA	09.334.281/0003-55	09.334.281/0003-55	09.334.281/0003-55

Figura 7 – consulta vínculo empregatício – competência 01/2018 – Rofimex filial Porto Velho/RO

Razão Social	CNPJ	UF	CPF	CPF	CPF	CPF	CPF	CPF
ROFIMEX IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE FIEIRA	09.334.281/0003-55	RO	09.334.281/0003-55	09.334.281/0003-55	09.334.281/0003-55	09.334.281/0003-55	09.334.281/0003-55	09.334.281/0003-55

TRABALHADORES EMPREGADOS NA GFIP

CPF	Nome	CPF	CPF	CPF
09.334.281/0003-55	ROFIMEX IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE FIEIRA	09.334.281/0003-55	09.334.281/0003-55	09.334.281/0003-55

Figura 8 – consulta vínculo empregatício – competência 03/2018 – Rofimex filial Porto Velho/RO

Nas figuras 3, 4 e 5, temos a Classificação Brasileira de Ocupação (CBO) dos empregados da ROFIMEX e verificamos que não há trabalhadores do setor de compra e vendas, armazenagem e distribuição das mercadorias importadas.

- 1210: Diretores gerais;
- 1421: Gerente administrativos, financeiros, de riscos e afins;
- 3515: Técnico em secretariado, taquígrafos e estenotipistas;
- 4110: Agentes, assistentes e auxiliares administrativos; e
- 4131: Auxiliar de contabilidade.

O reduzido número de empregados e as funções que cada um ocupa são típicos de prestadoras de serviços no comércio exterior, não de empresas que realizam importações por conta própria.

Outro dado importante, levantado através do sistema DW-Aduaneiro, são as quantidades de importações registradas pela ROFIMEX. Nos anos de 2018 e 2019, a empresa registrou um total de 673 (seiscentos e setenta e três) declarações de importação na modalidade por conta própria e 120 (cento e vinte) importações atuando como importador por conta e ordem de terceiros ou por encomenda (arquivo “Qtde DI Rofimex”). Nota-se que a ROFIMEX possuía uma estrutura de pessoal reduzida, condizente apenas com uma empresa prestadora de serviços na área de comércio exterior, para realizar importações por conta e ordem e/ou por encomenda de terceiros, e não para atender uma quantidade significativa de importações por conta própria, onde além dos serviços administrativos, há necessidade de prospecção de clientes, controle de estoque, armazenamento e remessa de mercadorias importadas aos compradores.

5.4.4 Do fluxo logístico

A ROFIMEX efetuou o registro das importações sob fiscalização em três unidades de despacho: Foz do Iguaçu, Porto de Paranaguá e Porto de Santos. Pelos Documentos Auxiliares do Conhecimento de Transporte Eletrônico – DACTE apresentados pela ROFIMEX (Anexo 1 Item 9 DACTEs) podemos verificar que as mercadorias importadas saíram da unidade de despacho diretamente para o endereço da real adquirente, a MAGUI, sem passar pela ROFIMEX, que declarou as importações na modalidade por conta própria. Isso aconteceu em todas as importações sob fiscalização (Tabela 1). Como exemplo temos abaixo os DACTEs n.º 231, emitido pela Rofran Transportes Ltda, n.º 1255, emitido pela BWA Logística e Transportes Eireli e n.º 812, emitido pela empresa Bruno Armando Guimarães Eireli, referente as importações registradas por meio das DIs n.º 19/0307980-4, 19/0745485-5 e 18/0101495-9, respectivamente.

- DACTE n.º 231

Este documento se refere ao transporte em território nacional das mercadorias importadas por meio da DI n.º 19/0307980-4, com o início da prestação em Foz do Iguaçu/PR, município onde ocorreu o registro e o desembarço aduaneiro. Nota-se que as mercadorias importadas, após o seu desembarço aduaneiro, foram remetidas diretamente para a real adquirente, a MAGUI, procedimento comum em importações por conta e ordem de terceiros ou por encomenda. Outra informação relevante é que o remetente das mercadorias importadas é a filial da ROFIMEX em Porto Velho/RO, apesar de nenhuma dessas mercadorias terem transitado por aquela filial.

ROFRAN TRANSPORTES LTDA - ME		DACTE		NÚMERO	
 RUA GILBERTO MONTANARI, 107 FLORES DO SUECO I GARIBOLDI - FLORES DO SUECO - PR FONE: CEP 87462-207 CNPJ: 08.141.221/0002-40 INSC: 010191038		Documento Auxiliar de Conhecimento de Transporte Eletrônico MODELO: E Nº: 00023000231 DATA E HORA EMISSÃO: 18/02/2019 09:38:58-03 OPERADORA: BWA LOGÍSTICA E TRANSPORTES EIRELI		ROD0014380 END: ESTRADA DEPARTADORA	
TIPO DE C/T: Normal TIPO DE SERVIÇO: Normal FORMAÇÃO DO SERVIÇO: Receptivo		Chave de acesso para consulta de autenticidade: www.receita.gov.br 4119 0289 1421 2180 0248 2700 1800 0002 2110 0920 4487			
C/FOP: NATUREZA DA OPERAÇÃO: 1253 - PRESTACAO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE A ESTABELECIMENTO		PROFISSIONAL AUTENTICADO EM USO: 14119000449584 18/02/2019 18:36:51			
ENDEREÇO DO REMETENTE: END: PORTO VELHO		ENDEREÇO DO DESTINATÁRIO: END: GUARULHOS			
ENDEREÇO DO IMPORTADOR/EXPORTADOR: END: RUA AMAZONIA, Nº 7994 BARRIO: PARANAGUÁ END: PORTO VELHO		ENDEREÇO DO RECEBIDOR: END: AVENIDA PLUTÔNIO DE MENDI, Nº 441 END: C/DAZAR, BARRIO: PARANAGUÁ, Nº 441 END: C/DAZAR, BARRIO: PARANAGUÁ, Nº 441			
ENDEREÇO DO DESTINATÁRIO: END: PORTO VELHO		ENDEREÇO DO RECEBIDOR: END: AVENIDA PLUTÔNIO DE MENDI, Nº 441 END: C/DAZAR, BARRIO: PARANAGUÁ, Nº 441			
ENDEREÇO DO IMPORTADOR/EXPORTADOR: END: RUA AMAZONIA, Nº 7994 BARRIO: PARANAGUÁ END: PORTO VELHO		ENDEREÇO DO RECEBIDOR: END: AVENIDA PLUTÔNIO DE MENDI, Nº 441 END: C/DAZAR, BARRIO: PARANAGUÁ, Nº 441			

Figura 9 – Dados do DACTE n.º 231 emitido pela Rofran Transportes Ltda

- DACTE n.º 1255

O DACTE n.º 1255 refere-se ao transporte em território nacional das mercadorias importadas por meio da DI n.º 19/0745485-5. Neste caso, a origem da prestação foi em Santos/SP, local de registro e desembarço aduaneiro das mercadorias importadas. Após o desembarço aduaneiro as mercadorias também foram remetidas diretamente para a real adquirente, a MAGUI. A remetente é a filial da ROFIMEX em Porto Velho/RO, apesar de as mercadorias importadas em nenhum momento terem transitado por aquela filial. Isso indica tratar-se de importações por conta e ordem de terceiros ou por encomenda.

IDENTIFICAÇÃO DO EMITENTE		DACTE		SERIAL	
BWA LOGÍSTICA E TRANSPORTES EIRELI - EPP CNPJ: 2446046000411 - IE: 63303735132 ENDEREÇO: RUA 1703050 N. 28 - CJ. 31 - 36 PO Box: 133886138 e CEP: 13103-073		Documento Auxiliar de Comprovante de Transporte Específico		RODOVIÁRIO	
		MODELO	SERIE	NUMERO	FE
		57	1	8256	1/1
		DATA E HORA DE EMISSÃO		INSC. SUPLENTE	
		30/04/2019 17:30:39		13159146424719	
		CONTROLE DO FISCO			
		[Barcode]			
TIPO DO CT-E		TIPO DO SERVIÇO			
Normal		Rodoviário			
INFORMADOR DO SERVIÇO		FORMA DE PAGAMENTO			
Remetente		[Campo em branco]			
CÓDIGO NACIONAL DE PRESTAÇÃO		PROFICUIDADE DE AUTORIZAÇÃO DE USO		INSC. SUPLENTE DO DESTINATÁRIO	
5352 - PREST. SERV. TRANSP. A ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL		13519346424719 30/04/20 17:30:40		[Campo em branco]	
LOCAL DA PRESTAÇÃO		DESTINO DA PRESTAÇÃO		[Campo em branco]	
SANTOS - SP		GUARULHOS - SP		[Campo em branco]	
REMETENTE: SOBRIEJA INDUSTRIA E EXPORTADORA DE FRUTAS E CEREJAS LTDA ENDEREÇO: AVENIDA AMAZONAS - GALA R. 779B MUNICÍPIO: PORTO VELHO CNPJ / CEP: 08.334.281/003-03 INSC. EST.: 00003004467866 FONE: 6932251735		DESTINATÁRIO: MAGUI IMPORTAÇÃO E DISTRIBUIÇÃO DE ALIMENTOS LTDA. ENDEREÇO: AVENIDA JUSTINO DE SAO - LOTE 47 A 51 E 441 MUNICÍPIO: GUARULHOS CNPJ / CEP: 12.045.185/0001-54 INSC. ESTADUAL: 794609134517 FONE: 1133403306		[Campo em branco]	

Figura 10 – Dados do DACTE n.º 1255 emitido pela BWA Logística e Transportes Eireli

- DACTE n.º 812

Este documento se refere ao transporte em território nacional das mercadorias importadas por meio da DI n.º 18/0101495-9, com o início da prestação em Paranaguá/PR, município onde ocorreu o registro e o desembaraço aduaneiro. Nota-se que as mercadorias importadas, após o seu desembaraço aduaneiro, foram remetidas diretamente para a real adquirente, a MAGUI, procedimento comum em importações por conta e ordem de terceiros ou por encomenda. Outra informação relevante é que o remetente das mercadorias importadas é a filial da ROFIMEX em Porto Velho/RO, apesar de nenhuma dessas mercadorias terem transitado por aquela filial.

BRUNO ARMANDO GUIMARAES EIRELI ME		DACTE		SERIAL	
CNPJ: 25.384.775/0001-39 - IE: 7072989754 R. SILVIO SOTOMAIOR - 487 - FLS. PARQUE CAMPESTRE, POZ DO SOL (ACU) - PR - Cep: 83862295		Documento Auxiliar de Comprovante de Transporte Específico		RODOVIÁRIO	
		MODELO	SERIE	NUMERO	FE
		57	0	812	1/1
		DATA E HORA DE EMISSÃO		INSC. SUPLENTE	
		15/05/2018 08:49:38		[Campo em branco]	
		CONTROLE DO FISCO			
		[Barcode]			
TIPO DO CT-E		TIPO DO SERVIÇO			
CT-E NORMAL		Normal			
INFORMADOR DO CT-E GLOBALIZADO		INFORMAÇÕES DO CT-E GLOBALIZADO			
[Campo em branco]		4118 0125 3847 7500 5700 0000 0008 1215 3473 7000			
CÓDIGO FISCAL DE OPERAÇÕES E PRESTAÇÃO - NATURAL DA PRESTAÇÃO		PROFICUIDADE DE AUTORIZAÇÃO DE USO			
053 - PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE A ESTABELECIMENTO COMERCIAL		145180900002			
LOCAL DA PRESTAÇÃO		TERMINO DA PRESTAÇÃO			
PARANAGUA - PR		GUARULHOS - SP			
REMETENTE: ROFIMEX IMP E EXP DE FRUTAS E CEREJAS LTDA ENDEREÇO: R. AVENIDA AMAZONAS - 779B MUNICÍPIO: PORTO VELHO CNPJ/CEP: 08.334.281/003-03 INSC. EST.: 00003004467866 FONE: 6932251735		DESTINATÁRIO: MAGUI IMP E DDT DE ALIMENTOS LTDA ENDEREÇO: R. AVENIDA JUSTINO DE SAO - 441 CERADIM INDUSTRIAL MUNICÍPIO: GUARULHOS CNPJ/CEP: 12.045.185/0001-54 INSC. EST.: 794609134517 FONE: 1133403306		[Campo em branco]	

Figura 11 – Dados do DACTE n.º 812 emitido pela empresa Bruno Armando Guimarães Eireli

5.4.5 O benefício fiscal relativo ao ICMS

A empresa ROFIMEX é beneficiária de regimes especiais de tributação providos pelos Estados de Santa Catarina e de Rondônia. Em atendimento ao TIAF, a ROFIMEX apresentou o Termo de Concessão n.º 205000001635390 referente ao tratamento tributário concedido pelo Estado de Santa Catarina a partir de março/2020, com vigência por prazo indeterminado, e o Termo de Acordo – Regime Especial n.º 094/2015 celebrado com o Governo do Estado de Rondônia (Doc 04 – benefício fiscal).

No Termo de Acordo – Regime Especial n.º 094/2015, podemos verificar que no benefício fiscal relativo ao ICMS no Estado de Rondônia, a empresa faz jus ao 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 seu desembaraço aduaneiro. Uma das condições para a obtenção deste benefício fiscal é de que a empresa esteja efetivamente estabelecida no Estado de Rondônia e cumpra os requisitos exigíveis para a geração de empresa e renda à população.

Ao obter o Regime Especial celebrado com o Governo do Estado de Rondônia, o importador poderá usar o benefício ao desembaraçar mercadorias em qualquer porto, aeroporto ou ponto de fronteira alfandegado no país. Este benefício é um grande atrativo, principalmente para empresas atacadistas e distribuidores de produtos de forma interestadual, pois podem se utilizar do benefício, o da importação e o da distribuição, podendo aumentar cada vez mais a vantagem competitiva do cliente.

Cabe lembrar, que em todas as DIs analisadas, o estabelecimento importador declarado pela ROFIMEX era o da sua filial em Porto Velho/RO, CNPJ 09.334.281/0003-55. Estranha o fato de a filial de Rondônia ser a destinatária declarada nas DIs das mercadorias importadas, cujos locais de desembarço eram o porto seco de Foz do Iguaçu/PR e os portos de Santos/SP e Paranaguá/PR, enquanto a matriz da ROFIMEX, à época dos fatos, localizada em Dionísio Cerqueira/SC era muito mais próxima aos locais onde se deu o desembarço e a empresa destinatária dessas mesmas mercadorias, a MAGUI, estar situada em Guarulhos/SP. Não é uma logística economicamente viável!!!

As vantagens concedidas pelo Estado de Rondônia explicam as notas fiscais de entrada das mercadorias importadas escrituradas pelo estabelecimento filial em Rondônia relativas às importações de mercadorias cujos desembarços ocorreram em Foz do Iguaçu, Santos e Paranaguá. Destaca-se que a ROFIMEX possui estabelecimento bem mais próximo dos locais de desembarço e que o real destinatário destas mercadorias se encontrava em Guarulhos/SP. Entendemos que essa movimentação – Foz do Iguaçu ou Santos ou Paranaguá– Porto Velho/RO – Guarulhos/SP – ocorreu somente no papel, ou seja, na escrituração fiscal das notas fiscais com o fulcro de se beneficiar do Regime Especial de Importação concedido pelo Estado de Rondônia, não sendo esse o real caminho percorrido pelas mercadorias importadas. Mais uma vez: tudo se justifica e é esclarecido pelos benefícios relacionados ao ICMS-importação a que a ROFIMEX faz jus em Rondônia, por possuir neste Estado uma filial e ser beneficiária do Regime Especial de Importação.

O que também impele a empresa importadora tentar fazer o fisco enxergar suas importações como “importação por conta própria” e não “importação por encomenda” ou “importação por conta e ordem de terceiros” é que **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.**

5.4.6 Do risco comercial

Conforme já explicado no item 3.1 deste Relatório, duas características fundamentais da importação por conta própria são: a venda pulverizada no mercado interno das mercadorias importadas e a tomada de risco comercial nesta operação.

O risco comercial vem do fato de que, não se tratando de mercadoria previamente encomendada, o importador, uma vez que está com as mercadorias em seus estoques, passa às tratativas comerciais com possíveis clientes e negocia a revenda destas mercadorias. Existe aí um risco inerente a todas as relações comerciais: o vendedor não conhece de antemão seu comprador, o preço de revenda e nem o tempo em que conseguirá vender todo seu estoque. Todas estas variáveis representam o risco do negócio ao qual todo comerciante está sujeito. Eventualmente, mercadorias podem ficar paradas por mais tempo que o desejado, ou serem vendidas por preço abaixo do qual o comerciante desejaria. **Em uma operação de venda casada, como a promovida pela fiscalizada, este risco é inexistente, já que toda operação de compra e venda foi previamente arranjada e seus termos são bem conhecidos quando o importador promove o despacho aduaneiro das mercadorias.**

Segundo respostas apresentadas pela ROFIMEX (Doc 2 Planilha item 7 TIAF) e pela MAGUI (Resposta à Intimação) não houve adiantamento de valores em relação às importações sob fiscalização.

Após análise dos itens anteriores deste Relatório, cristalino está que as importações realizadas pela ROFIMEX e sob análise nesta fiscalização não são importações por sua conta própria, mas sim importações a serem destinadas à empresa MAGUI. Essas importações foram realizadas por encomenda da MAGUI, modalidade de importação em que o importador (no caso, a ROFIMEX) é quem adquire mercadorias no exterior com recursos próprios e promove o seu despacho aduaneiro de importação, a fim de

revendê-las, posteriormente, a uma empresa encomendante previamente determinada (MAGUI).

Aqui cabe ressaltar que **não há impedimento legal nem irregularidade em a ROFIMEX importar mercadorias por encomenda para a MAGUI ou qualquer outra empresa, contanto que esse fato tivesse sido informado pela importadora ROFIMEX nas Declarações de Importação**, informando na DI que a empresa MAGUI era a real adquirente dessas mercadorias e não dizendo que essas importações eram por sua conta própria.

5.5 Síntese dos fatos constatados na presente fiscalização

Diante dos indícios relatados no item 5.4 deste Relatório, podemos concluir que:

- A ROFIMEX atuou como intermediária nas operações de importação sob fiscalização.
- A ROFIMEX procurou ocultar do fisco, no decorrer tanto do procedimento de despacho aduaneiro quanto no decorrer da presente fiscalização, que as mercadorias constantes das DIs analisadas, por ela importadas, tinham destinatário predeterminado, no caso, a empresa MAGUI.
- A emissão das notas fiscais de venda no mesmo dia ou em data próxima ao desembarço aduaneiro, com coincidência qualitativa e quantitativa das mercadorias importadas nas DIs a que se referem, mostra que a real adquirente já era conhecida pela ROFIMEX antes mesmo de a importação ocorrer (tabela 2).
- As informações levantadas pela Fiscalização indicam que a ROFIMEX não possui capacidade operacional para atuar como importador por conta própria, conforme demonstrado no item 5.4.3.
- O fluxo logístico das mercadorias importadas mostra que elas foram transportadas, após o desembarço aduaneiro, diretamente para a real adquirente, a MAGUI, sem passar pelo estoque da ROFIMEX, procedimento adotado em importações por conta e ordem de terceiros ou por encomenda.
- O fato de a ROFIMEX ser beneficiária de regime especial do ICMS em Rondônia conferiu uma considerável vantagem financeira às importações efetuadas pela empresa, quando comparadas a importações efetuadas direta ou indiretamente por empresas que não gozam desse benefício. Informar na Declaração de Importação que a operação era “importação por conta própria” da ROFIMEX e que não possuía um destinatário pré-determinado permitiu que a ROFIMEX se beneficiasse do previsto benefício fiscal a ela conferido pelo Estado de Rondônia.
- Houve ocultação do real adquirente das mercadorias importadas por meio das DIs sob fiscalização.
- As operações de importação realizadas pela ROFIMEX, por suas características apresentadas nos itens acima, não se enquadram como importação por conta própria, mas sim como importação por encomenda (pois não houve adiantamento de recursos).

6 DAS INFRAÇÕES APURADAS E PENALIDADES APLICÁVEIS

6.1 A fraude relativa ao ICMS

Conforme já mencionado, a empresa ROFIMEX gozava de benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido pelo Estado de Rondônia e que consistia no 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 seu desembarço aduaneiro.

Este benefício confere uma considerável vantagem financeira às importações efetuadas pela empresa quando comparadas a importações efetuadas direta ou indiretamente por empresas que não gozam deste benefício.

Vale ressaltar que o simples diferimento do imposto devido por ocasião do desembaraço aduaneiro, se indevido, já configuraria fraude.

Sobre fraude tributária assim dispõe o artigo 72 da Lei nº 4.502, de 1964:

Art. 72 Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

A conduta da empresa ROFIMEX enquadra-se, no tocante ao ICMS, perfeitamente à situação prevista no artigo acima descrito.

Obviamente, se a real adquirente optasse por utilizar um intermediário (trading ou outra espécie de empresa) que não gozasse de benefício fiscal, como goza a empresa ROFIMEX, os custos de importação seriam muito mais elevados.

6.2 A Simulação

Conforme exposto neste relatório, as mercadorias objeto das operações de importação realizadas pela ROFIMEX, por meio das DIs relacionadas na Tabela 1, estavam destinadas à empresa MAGUI. Estas operações, como visto, não se enquadram na modalidade de importação por conta própria, mas sim na modalidade importação por encomenda.

Essa modalidade de importação implica o cumprimento de uma série de obrigações acessórias pelas empresas envolvidas na importação. Essas obrigações pretendem fazer com que a operação de importação seja transparente e todos os envolvidos passem pelo crivo da fiscalização. Além das obrigações acessórias, a importação por encomenda pode ter implicações diretamente no campo da responsabilidade tributária, uma vez que o adquirente de mercadoria importada por encomenda passa a responder solidariamente com o importador pelos tributos e eventuais infrações relacionadas à importação, além de ser equiparado a estabelecimento industrial, para fins de cobrança de IPI, quando cabível, como consta nos artigos 12 e 13 da Lei nº 11.281, de 2006.

Cabe asseverar que a fiscalizada não cumpriu nenhum dos requisitos legais para a realização das importações por encomenda de terceiros. Logo, ao declarar importar em nome próprio, tanto no Siscomex quanto em toda documentação de importação analisada, ocultando o real adquirente das mercadorias, a empresa ROFIMEX cometeu falta grave. Sua conduta importa em descumprimento de obrigações acessórias e em alteração da situação jurídica da real adquirente das mercadorias importadas perante o Fisco, configurando a prática de ato simulado, uma vez que o verdadeiro negócio jurídico realizado permaneceu oculto.

Não há justificativa plausível para o descumprimento das normas previstas. Verifica-se, sim, a intencionalidade da conduta por parte da empresa ROFIMEX em ocultar a condição da empresa MAGUI de real adquirente nas DIs sob fiscalização.

A conduta da ROFIMEX em todo o processo de importação, desde a não declaração de sua atuação como prestadora de serviços de importação, a emissão de documentos e o registro contábil de dados que não refletiam a realidade das relações comerciais, ou seja, que fizessem crer que as relações entre a ROFIMEX e MAGUI, fossem de simples compra e venda de mercadorias no mercado interno, para assim iludir o fisco, com o fim de obter vantagens indevidas, configuram a prática de simulação.

As DIs registradas pela empresa ROFIMEX, objetos dessa fiscalização (Tabela 1), continham declarações não verdadeiras pois não se tratava de importações por conta própria, ocultando o real negócio jurídico praticado, a importação por encomenda.

Nesse sentido, cabe citar o jurista Washington de Barros (Curso de Direito Civil, 1º Volume, parte geral, Editora Saraiva, 30ª Edição):

Como o erro, simulação traduz uma inverdade. Ela caracteriza-se pelo intencional desacordo entre a vontade interna e a declarada, no sentido de criar, aparentemente, um ato jurídico que, de fato, não existe, ou então oculta, sob determinada aparência, o ato realmente querido. Como diz Clóvis, em forma lapidar, é a declaração enganosa da vontade, visando a produzir efeito diverso do ostensivamente indicado.

Há simulação quando os negócios aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se confere ou transmitem, havendo interposição fictícia de pessoa ou quando os documentos contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira (art. 167, incisos I e II do Código Civil, de 2002).

A simulação promovida nas importações sob fiscalização, fazendo-se crer que as importações eram por conta própria da empresa ROFIMEX e ocultando-se a real adquirente das mercadorias importadas (MAGUI), por certo, não encontra abrigo em nosso ordenamento jurídico. A conduta é repelida, especialmente pela legislação tributária, que estabelece severas penalidades a quem age desta forma.

6.3 As penalidades

6.3.1 As conclusões

Fulcrando-se na análise técnica supra, no robusto quadro indiciário e provas constantes do item 4 deste Relatório, conclui-se que:

- A empresa ROFIMEX efetuou operações de importação (DIs constantes na Tabela 1), onde declarava importar em nome próprio, ocultando a real adquirente da operação: a empresa MAGUI, mediante simulação e fraude.
- As operações de importação analisadas nesta fiscalização e declaradas ao fisco não corresponde à realidade dos fatos, pois não foram operações de importação realizada por conta própria, mas importações por encomenda.
- A conduta da empresa ROFIMEX configura a prática de ato simulado, uma vez que o verdadeiro negócio jurídico realizado permaneceu oculto.
- *Houve, em tese, utilização indevida de benefício fiscal relativo ao ICMS pelas empresas ROFIMEX e MAGUI, o que configura fraude tributária.*
- Restou demonstrado que a empresa ROFIMEX, mediante cessão de seu nome e seus documentos, importou mercadorias, para a empresa MAGUI, sendo esta empresa acobertada das relações obrigacionais tributárias formadas.

Resumindo, conclui-se que a empresa ROFIMEX ocultou (acobertou) o verdadeiro destinatário das mercadorias importadas nas DIs sob fiscalização (Tabela 1), configurando a prática de **OCULTAÇÃO DO REAL COMPRADOR E RESPONSÁVEL pelas operações de importação, mediante fraude e simulação.**

6.3.2 Do embasamento legal das penalidades cabíveis

Com relação às penalidades cabíveis, de acordo com as irregularidades acima apontadas, ficam as mercadorias importadas sujeitas à pena de perdimento, de acordo com o artigo 23, inciso V, e parágrafos 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, com

as alterações propostas pelas Leis n.º 10.637, de 2002 e n.º 12.350, de 2010, reproduzido abaixo:

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

(...)

V- estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de **ocultação do sujeito passivo**, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, **mediante fraude ou simulação**, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros. (incluído pela Lei n.º 10.637, de 30.12.2002)

(...)

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

(...)

§ 3o As infrações previstas no caput serão punidas com **multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação**, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, **quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida**, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972. (Redação dada pela Lei n.º 12.350, de 2010). (grifos nossos)

A Fiscalização concluiu que as importações analisadas (Tabela 1), realizadas pela ROFIMEX, foram operações SIMULADAS, uma vez que a real adquirente, a empresa MAGUI, foi OCULTADA. Essa conclusão se baseou nos documentos e informações obtidos/prestados tanto pela empresa ROFIMEX quanto pela empresa MAGUI, todos citados nos indícios e provas do presente relatório.

Enfatizamos que, ao registrar nas declarações de importação sob fiscalização que estas operações foram realizadas por sua conta própria, a empresa ROFIMEX deixou de dar conhecimento ao fisco da real adquirente das mercadorias importadas.

A omissão dessas informações caracteriza a ocultação da real adquirente das mercadorias, sujeito passivo das obrigações tributárias, e é considerada grave caso praticada por meio de fraude ou simulação, haja vista as consequências lesivas ao erário provenientes de tal conduta.

No caso presente, descrito neste relatório, entende a Fiscalização que as operações de importação, ora analisadas (Tabela 1), foram MATERIALMENTE destinadas a terceiro, a empresa MAGUI, fato ocultado à fiscalização aduaneira, mediante a prestação de informação falsa nas declarações de importação sob análise, configurando-se a infração punível com a pena de perdimento das mercadorias, com base no Decreto-Lei n.º 1.455, de 1976, artigo 23, parágrafos 1º e 3º.

Nos termos do caput do art. 23, supra, o dano ao Erário no caso de ocultação do sujeito passivo é presunção legal. Cabe ressaltar que a ocultação do sujeito passivo não se resume a prejuízos financeiros decorrentes da ausência de recolhimento de tributos. A conduta, por si só, produz prejuízos ao Erário, a tentativa de ocultar fatos relevantes da Administração Aduaneira, atividade essencial à defesa dos interesses fazendários nacionais, conforme determina a Magna Carta, nestes termos:

Art. 237. A fiscalização e o controle sobre o comércio exterior, essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais, serão exercidos pelo Ministério da Fazenda. (g/n)

Por se tratar deste tipo de infração, a existência ou não de dolo nas operações realizadas é elemento desnecessário a sua caracterização, nos termos do art. 136 da LÊ nº 5.172, de 1966, nosso Código Tributário Nacional – CTN.

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Reiteramos, então, que para a caracterização da citada infração não é necessária a demonstração do dano financeiro causado ao erário. **A lei simplesmente declara que ocorrendo uma das hipóteses elencadas no artigo 23, no presente caso o inciso V, estará configurado o dano ao erário e ao agente fiscal cabe a aplicação da lei, não lhe sendo permitido fazer uso de interpretações jurídicas para evadir seu cumprimento.** Entende, então, a Fiscalização que **não é necessário provar os benefícios obtidos com a fraude ou simulação para o pretendido enquadramento infracional, apesar de estes benefícios terem sido mencionados ao longo do presente relatório, bastando que se PROVE A OCULTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.**

No tocante à aplicação da pena de perdimento bem como à multa do §3º do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, com alterações da Lei nº 12.350, de 2010, a empresa ROFIMEX já havia informado em suas respostas às intimações realizadas no curso desta fiscalização, através das notas fiscais de saída relacionadas na Tabela 2, que as mercadorias importadas por meio das DIs fiscalizadas já haviam sido entregues à real adquirente MAGUI.

Para confirmar a revenda ou consumo das mercadorias importadas, encaminhamos à MAGUI, o Termo de Intimação Fiscal nº 03 (TI 03 Magui) solicitando que fossem apresentadas as mercadorias importadas por meio das Declarações de Importação sob fiscalização ou na sua impossibilidade, esclarecesse o motivo da não-apresentação. A MAGUI respondeu que as mercadorias já foram revendidas (Resposta à Intimação TI 03 Magui).

Sendo assim, como as mercadorias importadas não estavam mais na posse da importadora, uma vez que foram entregues à adquirente, empresa MAGUI, e que esta última empresa, após ser intimada, informou que as mercadorias foram revendidas, aplica-se a conversão da pena de perdimento em multa, de acordo com o §3º do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976.

O cálculo da referida multa foi efetuado no Auto de Infração, do qual o presente relatório é parte integrante e utilizou como valor da operação o valor aduaneiro constante das declarações de importação, objetos desta fiscalização (Tabela 2). Somente é necessário lembrar que, para fins de cálculo no Auto de Infração, os valores aduaneiros são totalizados por data de registro de DI. Assim, caso haja duas ou mais DIs registradas na mesma data, no Auto de Infração, seus valores aduaneiros serão somados e lançados no total.

Resta esclarecer que, pela prática da infração descrita no artigo 23, inciso V, e parágrafos 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, respondem as empresas **Rofimex Importação e Exportação de Frutas e Cereais Ltda e Magui Importação e Distribuição de Alimentos Ltda** em virtude da responsabilidade estabelecida no Decreto-Lei nº 37, de 1966, com as alterações feitas pela Medida Provisória nº 2.158, de 2001, in verbis:

TÍTULO IV - Infrações e Penalidades (artigos 94 a 117)

CAPÍTULO I - Infrações (artigo 94 e 95)

Art. 94. Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte da pessoa natural ou jurídica, de norma estabelecida neste Decreto-Lei, no seu regulamento ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-los.

§ 1º O regulamento e demais atos administrativos não poderão estabelecer ou disciplinar obrigação, nem definir infração ou cominar penalidade que não estejam autorizadas ou previstas em lei.

§ 2º Salvo disposição expressa em contrário, a responsabilidade por infração independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Art. 95. Respondem pela infração:

I - conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie;

II - conjunta ou isoladamente, o proprietário e o consignatário do veículo, quanto à que decorrer do exercício de atividade própria do veículo, ou de ação ou omissão de seus tripulantes;

III - o comandante ou condutor de veículo nos casos do inciso anterior, quando o veículo proceder do exterior sem estar consignada a pessoa natural ou jurídica estabelecida no ponto de destino;

IV - a pessoa natural ou jurídica, em razão do despacho que promover, de qualquer mercadoria.

V - conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

VI - conjunta ou isoladamente, o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora.(g/n)

A sujeição passiva tributária e solidariedade tributária encontram-se disciplinadas nos artigos 121 e 124 da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), que a seguir se transcrevem:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I- contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II- responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa em lei.

(...)

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I- as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

II- as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Na inteligência dos dispositivos supracitados, várias pessoas jurídicas podem estar obrigadas por lei ao pagamento do mesmo crédito tributário, como sujeitos passivos, desde que figurem no mesmo polo passivo da relação obrigacional. Assim, todas as pessoas envolvidas no pressuposto de fato que dá origem à obrigação são devedores do crédito tributário, sem benefício de ordem.

Assim, as normas apontam claramente para a responsabilização daquele que adquire mercadoria de procedência estrangeira quando a importação destas mercadorias tenha sido realizada por sua encomenda. São, portanto, solidariamente responsáveis estas pessoas expressamente designadas por lei (art. 124, II, CTN).

Na presente fiscalização, que trata da aplicação de uma pena de perdimento convertida em multa, a própria definição da infração traz para o polo passivo aquele que promoveu a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, ou seja, o importador e o adquirente. Então os elementos de prova necessários à comprovação da ocorrência desta infração também conduzem à responsabilização dos agentes praticantes da conduta infracional.

Portanto, comprovada a prática do ilícito aduaneiro, não há como refutar a atribuição de responsabilização solidária ao adquirente de mercadoria estrangeira pelas infrações, no caso, ficando o mesmo sujeito às penalidades impostas.

Finalmente, então, diante dos elementos analisados acima, conclui-se que houve **simulação para ocultação do real adquirente das mercadorias importadas**, caracterizando a ocorrência da infração descrita no art. 23, inciso V, do Decreto-lei n.º 1.455/76, além de restar comprovada **a responsabilidade solidária da empresa Magui Importação e Distribuição de Alimentos Ltda.**

7 DO PROCESSO VINCULADO

Nº do Processo	Assunto
15165.722242/2021-85	Auto de Infração – Multa – R\$ 7.501.592,13

7.1 Autuação

Em decorrência do procedimento de fiscalização tratado neste relatório e considerando os dispositivos legais acima mencionadas, é lavrado o Auto de Infração, do qual o relatório é parte integrante.

É constituído na esfera administrativa o crédito tributário no valor de **R\$ 7.501.592,13 (Sete milhões, quinhentos e um mil, quinhentos e noventa e dois reais e treze centavos)**, relativo à conversão em multa da pena de perdimento aplicada às mercadorias importadas por meio das DIs relacionadas na tabela 1.

8 DA LAVRATURA

Para constar e surtir efeitos legais, foi lavrado o presente Relatório de Ação Fiscal, que é parte integrante do Auto de Infração em questão, assinada pelo Auditor Fiscal signatário responsável pela condução dos trabalhos.

3. A Magui Importação e Distribuição de Alimentos Ltda apresentou a impugnação de fls. 757/780.

4. Alegou a Impugnante:

1. A Impugnante foi cientificada da lavratura do auto de infração, inicialmente, no dia 02/09/2021 (quinta-feira), Sendo assim, o prazo de 30 (trinta) dias para apresentação de

Impugnação, de acordo com os artigos 5º, 15, e 23, §2º, inciso III, “b”, do Decreto nº 70.235/1972 e artigo 56 do Decreto Federal nº 7.574/2011, teve início no dia 03/09/2021 (sexta-feira), e terminaria no dia 02/10/2021, que é um sábado. Assim, por força do artigo 5º, parágrafo único, do Decreto nº 70.235/1972, o último dia do prazo fica prorrogado para o dia útil imediatamente subsequente, qual seja, 04/10/2021 (segunda-feira). Desta forma, a presente Impugnação é manifestamente tempestiva.

II – OS FATOS

2. A Impugnante é empresa dedicada ao comércio atacadista de produtos alimentícios em geral. Em seu sítio eletrônico² é possível evidenciar a grande gama de produtos alimentícios que oferece no mercado nacional, dentre frutas secas, especiarias e conservas.

² <https://www.maguialimentos.com.br/>, acesso em 29/09/2021

3. Tais produtos possuem origem em diversos países ao redor do mundo, razão pela qual a Impugnante vai constantemente ao mercado internacional em busca de fornecedores para os produtos que deseja comercializar, realizando importações por conta própria destes bens com a regularidade que suas previsões de mercado orientam.

4. Contudo, há períodos em que a Impugnante se vê diante de demandas extraordinárias e que exigem produtos em estoque imediatamente; nestas ocasiões, a Impugnante busca no mercado interno outras empresas que disponham de estoque dos produtos que esteja precisando para não perder vendas maiores.

5. Foi justamente em períodos como os descritos acima que, nos anos de 2018 e de 2019, a Impugnante procurou a empresa Rofimex Importação e Exportação de Frutas e Cereais Ltda. (“Rofimex”) e comprou os produtos de que precisava, produtos estes já devidamente nacionalizados pela própria Rofimex.

6. É de se ressaltar que o arranjo comercial descrito brevemente acima é praxe no mercado de alimentos, eis que os produtos comercializados pela Impugnante e demais empresas que atuam no ramo alimentício são extremamente perecíveis e precisam ser comercializados com rapidez, sob pena de perda de valor de venda ou até mesmo de impossibilidade de comercialização, em razão das datas de validade dos produtos.

7. Inobstante, a Impugnante foi intimada na ação fiscal em comento (Diligência no 0917900-2021-00066-9, fls. 460-467) a prestar diversos esclarecimentos relacionados às operações de compra e venda consubstanciadas nas notas fiscais relacionadas na referida intimação.

8. Embora a Impugnante tenha prestado todas as informações solicitadas de forma clara e objetiva, demonstrando a higidez das transações comerciais mantidas com a Rofimex, foi arrolada como responsável solidária no Auto de Infração ora em discussão, ao argumento de que a despeito de todo o arcabouço documental disponibilizado por ambas as empresas, as importações da Rofimex não poderiam ser consideradas diretas, mas sim por encomenda da Magui, que foi considerada pela fiscalização encomendante que teria sido ocultada. Com qual finalidade? Não apontou a fiscalização.

9. O Fiscal autuante entendeu, assim, que teria ocorrido dano ao erário, pela suposta omissão do nome da Impugnante nos documentos relativos às importações conduzidas pela Rofimex, sustentando que seria o caso de aplicação da pena de perdimento, prevista no 23, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455, de 07 de abril de 1976, aos bens relacionados nas notas fiscais já mencionadas e, por já não serem mais localizáveis tais bens, converteu-se a pena aplicada em multa correspondente a 100% do valor aduaneiro das mercadorias.

10. Contudo, conforme será demonstrado e comprovado ao longo desta exposição, as conclusões do relatório fiscal estão completamente equivocadas – e manifestamente destoantes do que entende o CARF.

(...)

12. Ao efetuar o lançamento, a autoridade fiscal deve interpretar o fato extraído do caso concreto de acordo com as normas que regulem a operação fiscalizada, o que resulta na exigência de um tributo ou de penalidade decorrente do descumprimento da legislação. Nesta toada, a autoridade fiscal deve procurar guardar a maior conformidade possível com a situação hipotética prevista em lei, ou nas palavras de GERALDO ATALIBA, deve verificar a subsunção do fato imponible à hipótese de incidência tributária.

(...)

20. O princípio da oficialidade, que também rege a atividade da administração pública, tem relevante importância no presente caso, pois sua aplicação não é estanque, não está limitada a determinada fase do processo, ao contrário, pode e deve ocorrer a qualquer momento.

21. Ainda de acordo com Barros de Arruda⁶, “segundo esse princípio, sendo missão constitucional do Executivo apreciar a legalidade dos atos de seus agentes, iniciado o processo, compete à própria administração impulsioná-lo até sua conclusão, diligenciando no sentido de reunir o conhecimento dos atos necessários ao seu deslinde (arts. 18, 29 e 32), **determinando o cancelamento de ofício da exigência infundada contra a qual o contribuinte não se opôs**, ou, se for o caso, seu refazimento (artigo 149, incisos VIII e IX do CTN e art. 15, parágrafo único e 18, § 3º do Decreto n° 72.235/72)”.

6 BARROS DE ARRUDA, Luiz Henrique, Processo Administrativo Fiscal - Manual, São Paulo, Editora Resenha Tributária, 1994, p. 6.

(...)

23. Para Souto Maior Borges⁷, a revisão de ofício do ato de lançamento é obrigatória para a autoridade administrativa, não se tratando de simples permissão ou faculdade. Assim, deve ser determinado que se proceda à revisão de ofício do ato de lançamento, pois o mesmo é descabido e não reflete qualquer ato, fato ou negócio jurídico entabulado de forma alheia aos ditamos legais.

7 BORGES, José Souto Maior, Lançamento Tributário, 2ª edição, 1999, p. 260.

(...)

29. Conforme exposto em apertada síntese no capítulo II, a Impugnante realiza no mercado nacional operações de comércio atacadista de produtos alimentícios, produtos estes que possuem origem estrangeira: granolas, frutas secas, insumos em conserva, grãos e farináceos, dentre muitas outras categorias de produto com alta demanda no mercado nacional.

30. É imperativo demarcar, logo de início, que a Impugnante é plenamente habilitada a atuar no mercado internacional, possuindo habilitação no SISCOMEX para tanto, bem como tem deferido o seu RADAR na modalidade ilimitado. É justamente por conta desta capacidade operacional que a maior parte de seus produtos são importados por conta própria.

31. Contudo, é possível que em determinados períodos a demanda a ser atendida pela Impugnante vá além de seu fluxo regular de importações, sendo impraticável importar produtos a tempo de atender pedidos de grande volume.

Não apenas isso, mas a própria Rofimex, em razão do histórico de compras da Impugnante, oferecia os produtos de tempos em tempos, exatamente como faria qualquer empresa que atue no ramo de vendas: vai até seus clientes e oferece produtos, com a estipulação de preço praticado e prazo de entrega. Estas foram precisamente as informações prestadas à fiscalização pela Impugnante (vide fls. 473-479).

(...)

34. Repita-se à exaustão que a Impugnante não se envolveu, nem tampouco manifestou qualquer intenção de se envolver, nas operações de comércio internacional que antecederam as transações comerciais indevidamente invalidadas pela fiscalização. O que a Impugnante buscava era a compra de produtos nacionalizados, e foi isto o que a Rofimex ofereceu, nada além disso.

35. Assentadas as premissas do caso, cumpre à Impugnante rechaçar cada uma das presunções falaciosas que embasaram o Auto de Infração.

Presunção Equivocada n.º 1: 5.4.1 Proximidade das datas de desembaraço aduaneiro e emissão das notas fiscais de entrada e saída

36. No relatório fiscal foi observado que as datas do registro da DI, do desembaraço aduaneiro, da emissão da nota fiscal de entrada dos produtos importados e da emissão da nota fiscal de saída dos produtos já nacionalizados seriam concomitantes ou muito próximas, o que demonstraria “claramente” que a operação toda teria ocorrido em um contexto simulado, eis que no seu entender estas seriam operações de importação por encomenda.

37. O que o Ilmo. Fiscal não considera em sua análise é que a Impugnante jamais se envolveu em quaisquer das operações de comércio exterior que antecederam a compra das mercadorias nacionalizadas. Não adiantou valores, não indicou fornecedores, não influenciou em nenhuma das etapas realizadas pela Rofimex na nacionalização dos produtos.

38. O ajuste comercial entre as empresas é de fácil compreensão: entrega de determinado produto, em determinada data, pelo valor avençado pelas partes.

39. Insubsistente, portanto, a presunção equivocada n.º 1.

Presunção Equivocada n.º 2: 5.4.2 Vinculação quantitativa e qualitativa entre DI e notas fiscais de saída

40. Neste subitem, o relatório fiscal observa o que a documentação veiculada pela Impugnante e a Rofimex durante o curso da fiscalização claramente já demonstrava, que os bens importados pela Rofimex, após nacionalizados, foram vendidos à Impugnante.

41. Em que pese o brilhantismo gramatical das explicações oferecidas neste ponto do relatório fiscal, **salta aos olhos que não é elencado um único fundamento legal para subsidiá-las**. Não há dúvidas quanto à liberdade de expressão do pensamento, princípio insculpido na Constituição, porém a atividade fiscal é plenamente vinculada e deve sempre se pautar pelos exatos ditames legais. Não havendo norma jurídica que invalide as transações comerciais ora em análise, não cabe à autoridade fiscal inovar onde o legislador não o fez.

42. É exatamente desta forma que entende o CARF:

IMPORTAÇÃO. OPERAÇÕES POR CONTA PRÓPRIA. ESPECTRO LEGAL DE GESTÃO EMPRESARIAL. IMPORTAÇÃO MEDIANTE PRÉVIA ENCOMENDA OU EXPECTATIVA DE DEMANDA. CONDIÇÃO. 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

consequente 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 n.º 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.⁸

8 Processo n.º 11128.724943/2012-53, Acórdão n.º 3301-003.630. 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, 3ª Seção de Julgamento. Sessão de 23/05/2017. Publicação em 03/08/2017

43. Insubistente, portanto, a presunção equivocada n.º 2.

Presunção Equivocada n.º 3: 5.4.3 Da falta de capacidade operacional da ROFIMEX

44. Na sequência, o relatório fiscal aponta que a Rofimex teria estrutura de pessoal reduzida, bem como que a referida empresa não teria capacidade de armazenagem dos produtos importados em seus estabelecimentos, nem tampouco teria firmado contratos com armazéns para manter os produtos consigo.

45. E por que a Rofimex estaria obrigada a manter estoque de mercadorias? Por quanto tempo o fiscal gostaria que a Rofimex mantivesse os produtos estocados? Quantos dias, semanas ou meses? De que diploma legal ou normativo foram extraídas as presunções de que a referida empresa deveria proceder desta forma? A realidade normativa é justamente oposto, pois temos no ordenamento a Lei n.º 13.874/2019, que estabelece logo em seu Artigo 3º um amplo rol de direitos ao livre exercício de atividade econômica:

(...)

46. Lamentavelmente, não é o que se observou no Auto de Infração em comento, que está em claro conflito, também, com o entendimento do CARF, que já teve a oportunidade de se manifestar acerca de exigências fiscais absurdas como a presente:

AUSÊNCIA DE ESTRUTURA PARA ARMAZENAMENTO DE MERCADORIAS. ASPECTO IMPRÓPRIO A AFERIR INCOMPATIBILIDADE DO MONTANTE DE IMPORTAÇÕES REALIZADAS POR CONTA PRÓPRIA. 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, por mais que tal modelo operacional possa indicar indícios do envolvimento do adquirente na operação de importação dos bens, cabendo ao fisco apura-los.⁹

9 Processo n.º 11128.724943/2012-53, Acórdão n.º 3301-003.630. 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, 3ª Seção de Julgamento. Sessão de 23/05/2017. Publicação em 03/08/2017

47. Insubistente, portanto, a presunção equivocada n.º 3.

Presunção Equivocada n.º 4: 5.4.4 Do fluxo logístico

48. Neste ponto, o relatório fiscal apenas aponta os estabelecimentos responsáveis pelo desembaraço e pela emissão das notas fiscais, como uma forma de tentar conferir roupagem minimamente aceitável à presunção que se segue a esta. Sim, o desembaraço foi promovido por estabelecimento localizado em Rondônia, e sim, foram remetidas à Impugnante — o que, conforme exposto acima, não importa em qualquer ilegalidade.

49. Novamente, cabe à Impugnante recorrer à clarividência do CARF quanto ao tema em debate:

ILÍCITO. OCULTAÇÃO. EVIDÊNCIA. REPASSE DIRETO E IMEDIATO DAS MERCADORIAS IMPORTADAS. INSUFICIÊNCIA PROBATÓRIA. 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.**¹⁰

10 Processo nº 11128.724943/2012-53, Acórdão nº 3301-003.630. 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, 3ª Seção de Julgamento. Sessão de 23/05/2017. Publicação em 03/08/2017

50. Irrelevante, portanto, a presunção equivocada nº 4.

Presunção Equivocada nº 5: 5.4.5 O benefício fiscal relativo ao ICMS

51. Ao tratar do regime especial de ICMS concedido à Rofimex, o relatório fiscal tenta associar o fluxo documental da operação com o fluxo físico dos produtos nacionalizados, incorrendo, evidentemente, em erro, especialmente ao considerar que o ICMS-Importação deveria ser recolhido em favor do Estado onde estaria situado o destinatário físico da mercadoria.

52. É cediço que a questão foi resolvida pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário com Agravo nº 665134, no seguinte sentido:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ICMS. IMPORTAÇÃO. ART. 155, §2º, IX, “A”, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ART. 11, I, “D” E “E”, DA LEI COMPLEMENTAR 87/96. ASPECTO PESSOAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. DESTINATÁRIO LEGAL DA MERCADORIA. DOMICÍLIO. ESTABELECIMENTO. TRANSFERÊNCIA DE DOMÍNIO. IMPORTAÇÃO POR CONTA PRÓPRIA. IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIRO. IMPORTAÇÃO POR CONTA PRÓPRIA, SOB ENCOMENDA. 1. Fixação da seguinte tese jurídica ao **Tema 520** da sistemática da **repercussão geral**: **“O sujeito ativo da obrigação tributária de ICMS incidente sobre mercadoria importada é o Estado-membro no qual está domiciliado ou estabelecido o destinatário legal da operação que deu causa à circulação da mercadoria, com a transferência de domínio.”**

2. A jurisprudência desta Corte entende ser o sujeito ativo do ICMS-importação o Estado-membro no qual estiver localizado o destinatário final da operação, logo é irrelevante o desembaraço aduaneiro ocorrer na espacialidade de outro ente federativo. Precedentes.

3. Em relação ao significativo “destinatário final”, para efeitos tributários, **a disponibilidade jurídica precede a econômica**, isto é, **o sujeito passivo do fato gerador é o destinatário legal da operação da qual resulta a transferência de propriedade da mercadoria**. Nesse sentido, a forma não prevalece sobre o conteúdo, sendo **o sujeito tributário quem dá causa à ocorrência da circulação de mercadoria, caracterizada pela transferência do domínio**. Ademais, não ocorre a prevalência de eventuais pactos particulares entre as partes envolvidas na importação, quando da definição dos polos da relação tributária. 4. Pela tese fixada, são os destinatários legais das operações, em cada hipótese de importação, as seguintes pessoas jurídicas: a) **na importação por conta própria, a destinatária econômica coincide com a jurídica**, uma vez que a importadora utiliza a mercadoria em sua cadeia produtiva; b) na importação por conta e ordem de terceiro, a destinatária jurídica é quem dá causa efetiva à operação de importação, ou seja, a parte contratante de prestação de serviço consistente na realização de despacho aduaneiro de mercadoria, em nome próprio, por

parte da importadora contratada; c) **na importação por conta própria, sob encomenda, a destinatária jurídica é a sociedade empresária importadora (trading company), pois é quem incorre no fato gerador do ICMS com o fito de posterior revenda, ainda que mediante acerto prévio, após o processo de internalização.** 5. Na aplicação da tese ao caso concreto, colhem-se equívocos na qualificação jurídica do conjunto fático-probatório, tal como estabelecido pelas instâncias ordinárias e sob as luzes da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, pelas seguintes razões: a) não se considerou a circulação simbólica da mercadoria como aspecto material do fato gerador; b) a destinação da mercadoria importada como matéria-prima para a produção de defensivos agrícolas em nada interfere a fixação do sujeito ativo do tributo, porque não cabe confundir o destinatário econômico com o jurídico; e c) não se verifica qualquer indício de “importação indireta”, uma vez que, no caso, trata-se de filiais de uma mesma sociedade empresária. 6. Faz-se necessária a utilização de técnica de declaração de inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, ao art. 11, I, “d”, da Lei Complementar federal 87/96, com o fito de afastar o entendimento de que o local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável pelo tributo, é apenas e necessariamente o da entrada física de importado. 7. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

53. Insubistente, portanto, a presunção equivocada nº 5.

Presunção Equivocada nº 6: 5.4.6 Do Risco Comercial

54. Por fim, o relatório fiscal lança mão de mais um argumento sem qualquer fundamento legal ou normativo, entendendo equivocadamente que para configurar a importação dos bens pela Rofimex na modalidade direta, esta deveria suportar o “risco comercial”.

55. Muito embora este requisito, assunção de risco, não esteja previsto em qualquer legislação pátria — provavelmente a razão pela qual esta presunção fiscal veio desacompanhada de supedâneo normativo —, não há dúvidas que a Rofimex assume, sim, riscos na operação. Se a mercadoria for danificada no transporte, se for extraviada, se perecer, se a entrega internacional atrasar, todas estas são razões pelas quais a Impugnante provavelmente não adquiriria os produtos então nacionalizados.

56. É digno de nota que a Rofimex não está nem nunca esteve obrigada a adquirir os produtos objeto de fiscalização. Não há contrato de encomenda estabelecendo penalidades à empresa caso desista de seguir com a compra. Não há, e isso ficou perfeitamente demonstrado no levantamento fiscal, qualquer arranjo que faça com que a Impugnante influencie, atue, comande ou de qualquer forma interfira nos atos de comércio internacional performados pela Rofimex, que assume todos os riscos da importação com seus próprios recursos.

57. Insubistente, por fim, também a presunção equivocada nº 6.

58. Não há, portanto, nada ilegal, ilícito, fraudulento ou simulado na relação comercial entre a Impugnante e a Rofimex; todas as transações comerciais realizadas entre as empresas foram efetuadas em total observância aos ditames legais, não havendo qualquer justificativa para a lavratura do Auto de Infração.

(...)

III.c - Ausência De Fundamento Legal Para Responsabilização Da Impugnante
Violação ao art. 5º, II, e art. 150, I da CRFB/88

Violação ao art. 97, V e art. 124, II do CTN

62. Em que pese a ampla demonstração na exposição acima de que o Auto de Infração deve ser cancelado, na remota hipótese de ser entendida como válida a exigência fiscal, cumpre à Impugnante demonstrar que inexistente razão jurídica para que seja responsabilizada de forma solidária.

63. Imprescindível reconhecer que é incompatível com os princípios constitucionais tributários e, em especial, com o princípio da legalidade (CF/88, art. 5.º, II e art. 150, I), exigir o cumprimento de uma obrigação tributária sem que estejam devidamente caracterizados os elementos típicos previstos na legislação, que autorizam a incidência da norma impositiva ao caso concreto.

(...)

73. Entende-se por interposição fraudulenta uma operação simulada por meio da qual determinada pessoa assume posição de intermediário (importador ostensivo) com o objetivo de ocultar o real adquirente da mercadoria, conforme disposto no art. 23, V do Decreto-Lei 1455/76, com a redação dada pela lei nº 10.637/02:

Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias: (...) V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

74. No caso discutido nestes autos não houve ocultação do real adquirente, porque a Impugnante não interferiu, contribuiu, ou de qualquer forma participou das atividades de comércio exterior. A Rofimex importou as mercadorias por conta própria, agiu sozinha em todos os trâmites do desembaraço, contratou frete, seguro, logística, tudo isso com recursos próprios, sem qualquer adiantamento por parte da Impugnante. Portanto, **inaplicável o dispositivo legal acima colacionado ao caso concreto.**

75. Ademais, não se está discutindo dívida tributária de obrigação principal ou acessória, mas sim multa decorrente de infração cuja materialidade sequer restou comprovada. Todas as compras de produtos nacionalizados efetuadas pela Impugnante junto à Rofimex seguiram estritamente os requisitos legais e todos os tributos foram recolhidos, o que revela a documentação já levantada durante a fiscalização.

76. Ainda que se admitisse ser a Impugnante encomendante pré-determinada, o que, novamente, só se considera aqui por amor ao debate e para esgotar a questão, inegável que o art 32, parágrafo único, “d” do Decreto-Lei nº 37/66 cria responsabilidade solidária apenas com relação ao não pagamento de **IMPOSTO**, e **não à aplicação de penalidades ou pelo pagamento de multas dela decorrentes** – e nem poderia fazê-lo, já que **o conceito de imposto, enquanto espécie do gênero maior Tributo, é prestação pecuniária que não pode constituir sanção de ato ilícito, o que afasta toda e qualquer tentativa de utilizar os referidos dispositivos legais para ampliar a responsabilidade pelo pagamento da multa à Impugnante.**

(...)

81. Na prática, embora a Autoridade Fiscal utilize o art. 124, II do CTN como fundamento para justificar a inclusão da Impugnante como corresponsável no Auto de Infração, está na verdade violando o aludido dispositivo de lei federal, já que não existe no ordenamento brasileiro qualquer lei que responsabilize a Impugnante pelo pagamento de multa decorrente da conversão de pena de perdimento aplicada à Rofimex.

82. Neste ponto cabe a lição da então Ministra Ellen Gracie, extraída de seu voto no RE 562.276:

“O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas “as pessoas expressamente designadas por lei”, não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma.”

83. Isto porque, como se sabe, a solidariedade não se presume, ela deve necessariamente decorrer da lei. Por tais razões, inexistindo fundamentação legal que justifique sua responsabilização solidária, deve ser anulado o auto de infração em face da Impugnante.

III.d. AUSÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO POR PARTE DA IMPUGNANTE – PROTEÇÃO DO ADQUIRENTE DE BOA-FÉ ‘*Venire contra factum proprium*’

Violação do art. 100, III e parágrafo único, do CTN

84. Acrescente-se, ainda, que em nenhum momento foi apontada qualquer prova ou mesmo indício de que a Impugnante teria agido com dolo objetivando o cometimento de fraude ou para realizar operação simulada, e a razão disto é apenas uma: a Impugnante é adquirente de boa-fé.

85. A Impugnante sempre agiu com zelo e hígidez, adotando todas as cautelas necessárias para que suas operações ficassem nos exatos limites da lei. Sempre prestou todas as informações exigidas pelos entes públicos e recolheu os tributos de forma correta e tempestiva.

86. Conforme amplamente demonstrado nos capítulos anteriores, não há qualquer ação ou omissão por parte da Impugnante que demonstre ou permita sequer inferir que tenha cooperado ou contribuído para a realização de qualquer operação alheia aos permissivos legais. Tudo o que fez foi adquirir, comprar, produtos nacionalizados por outrem.

(...)

91. Acrescente-se, por fim, que a tentativa de imputar à Impugnante responsabilidade solidária por supostas fraudes nas operações de compra de mercadoria nacionalizada que efetuou junto à Rofimex configura verdadeiro *venire contra factum proprium* da Autoridade Fiscal.

92. A proibição de voltar-se contra a própria conduta acaba por ter como fundamentos a repressão ao abuso do direito, a proteção da boa-fé e a solidariedade social. De acordo com Anderson Schreiber¹², há quatro elementos (ou pressupostos) comumente considerados para a existência do *venire contra factum proprium*:

¹² SCHREIBER, Anderson. *A proibição de comportamento contraditório: tutela da confiança e venire contra factum proprium*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 271.

1. Comportamento inicial (“*factum proprium*”);
2. Confiança de outrem na conservação do comportamento inicial;
3. Comportamento posterior e contraditório; e
4. Dano ou, no mínimo, potencial de dano pela contradição.

93. Aplicando-se tais regras ao caso concreto, verifica-se que à época das importações realizadas pela Rofimex, as autoridades aduaneiras tiveram a oportunidade de fiscalizar as informações prestadas nas Declarações de Importação e consideraram todas as operações regulares (**1. comportamento inicial**).

94. A prática reiterada da Autoridade Aduaneira fez surgir para a Impugnante a certeza de que estava agindo em conformidade com a lei (**2. confiança na conservação do comportamento inicial**), ou seja, tornou-se norma complementar à lei na forma do art. 100, inciso III e parágrafo único, do CTN:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo. (g.n.)

95. Portanto, não podem agora as mesmas autoridades penalizarem a Impugnante (3. comportamento contraditório) se, à época das compras de mercadorias nacionalizadas, cancelara todos os documentos que serviram de suporte para as operações de importação que antecederam o negócio jurídico firmado entre a Impugnante e a Rofimex – compra de mercadorias nacionalizadas, posto que ao desconsiderar seu posicionamento anterior na tentativa de imputar à Impugnante a penalidade apurada no auto de infração (4. dano) representa quebra da confiança legítima e da boa fé objetiva, configura *venire contra factum proprium* e viola a regra do art. 100, inciso III e parágrafo único, do CTN.

96. Desta forma, como não há na conduta da Impugnante qualquer elemento capaz de desconstituir sua absoluta boa-fé, merece ser cancelado o auto de infração no que concerne à sua responsabilidade pelo pagamento da multa decorrente da conversão da pena de perdimento aplicada, vez que esta responsabilidade inexistente.

IV— CONCLUSÃO

97. Em face de todo o exposto, pugna-se pela improcedência da ação fiscal e, conseqüentemente, requer seja decretado o cancelamento dos Autos de Infração consubstanciados nos autos deste Processo Administrativo, tanto com relação à obrigação principal e seus consectários, quanto a multa regulamentar.

Nestes termos,

Pede deferimento.

5. A ROFIMEX Importação e Exportação de Frutas e Cereais Ltda apresentou a impugnação de fls. 814/853.

1. DA TEMPESTIVIDADE

Consoante o Art. 15 do Decreto nº70.235/72, será concedido ao autuado o prazo de 30 (trinta) dias para impugnar a lavratura do auto de infração, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Dessa forma, o prazo iniciou-se em 03/09/2021, quando a Impugnante teve ciência do referido Auto de Infração. Assim sendo, o prazo final para manifestação da defesa será em 05/10/2021.

É tempestivo, portanto, o presente recurso.

2. DA MEDIDA FISCAL

A Receita Federal do Brasil, por intermédio do Serviço de Fiscalização Aduaneira — SEFIA na Alfândega da Receita Federal do Brasil em Curitiba/PR, lavrou Auto de Infração propondo a aplicação de multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias estrangeiras relacionadas nas Declarações de Importação nº 18/0091873-0, 18/1297470-3, 18/0101495-9, 18/1460269-2, 18/0162692-0, 18/1746510-6, 18/0249620-5, 19/0017136-0, 18/0260040-1, 19/0146097-7, 18/0434956-0, 19/0274383-2, 18/0519728-4, 19/0274403-0, 18/0583767-4, 19/0307980-4, 18/0642622-8, 19/0431756-3, 18/0668785-4, 19/0524986-3, 18/0706290-4, 19/0626333-9, 18/0722099-2, 19/0745189-9, 18/0725726-8, 19/0745485-5, 18/0770297-0, 19/0848277-1, 18/0773367-1, 19/0863553-5, 18/0780071-9, 19/1030625-0, 18/0799693-1, 19/1061297-0, 18/0800911-0, 19/1087585-8, 18/0823498-9, 19/1231984-7, 18/0896812-5, 19/1265756-4, 18/1108248-5, 19/1634998-8, totalizando o montante de R\$ 7.501.592,13 (sete milhões, quinhentos e um mil, quinhentos e noventa e dois reais e treze centavos).

Segundo o que se extrai do trabalho fiscal, a sanção aplicada à Impugnante decorre de suspeita da prática de ocultação do real comprador e responsável pelas operações de importação, mediante fraude e simulação, conforme conclusão de e-fl. 41 do respectivo Relatório Fiscal:

6.3.1 As conclusões

Fulcrando-se na análise técnica supra, no robusto quadro indiciário e provas constantes do item 4 deste Relatório, conclui-se que:

- A empresa ROFIMEX efetuou operações de importação (DIs constantes na Tabela 1), onde declarava importar em nome próprio, ocultando a real adquirente da operação: a empresa MAGUI, mediante simulação e fraude.
- As operações de importação analisadas nesta fiscalização e declaradas ao fisco não corresponde à realidade dos fatos, pois não foram operações de importação realizada por conta própria, mas importações por encomenda.
- A conduta da empresa ROFIMEX configura a prática de ato simulado, uma vez que o verdadeiro negócio jurídico realizado permaneceu oculto.
- Houve, em tese, utilização indevida de benefício fiscal relativo ao ICMS pelas empresas ROFIMEX e MAGUI, o que configura fraude tributária.
- Restou demonstrado que a empresa ROFIMEX, mediante cessão de seu nome e seus documentos, importou mercadorias, para a empresa MAGUI, sendo esta empresa acobertada das relações obrigacionais tributárias formadas.

A título de enquadramento legal foi apontado o artigo 23, inciso V, e parágrafos 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, com as alterações propostas pelas Leis nº 10.637, de 2002 e nº 12.350, de 2010, conforme consta em e-fl. 42.

Todavia, inexistem atos de simulação e tão pouco ocultação do real adquirente das mercadorias, eis que a operação foi realizada por *conta própria* pela Impugnante, de modo que a autuação está calcada em lamentáveis equívocos praticados pela Autoridade Fiscal, o que enseja a anulação da penalidade da multa, consoante se demonstrará a seguir.

(...)

Ocorre Nobre Julgador, **que não há qualquer subsídio legal e jurídico para a aplicação desta sanção**, haja vista que a importação se efetivou de forma **REGULAR e POR CONTA PRÓPRIA**, eis que a Impugnante trouxe aos autos do procedimento especial de fiscalização documentos regulares de sua constituição; documentos formais das operações de importação (declaração de importação, fatura comercial, etc), além de ter comprovado todos os atos de comércio internacional com independência e seus próprios recursos, sendo o único responsável pela fase comercial, logística de transporte, desembaraço, pagamento de tributos, arcando com a contabilização e revenda das mercadorias nacionalizadas. Sem falar que toda a fase de negociação das mercadorias com os fornecedores estrangeiros foi realizada pela Impugnante, assumindo todos os riscos e ônus das operações de importação.

(...)

Denota-se assim, o **TOTAL DESCASO** da fiscalização com os documentos colacionados e esclarecimentos prestados pela Impugnante no curso da fiscalização, a qual demonstrou por meio de um extenso rol de documentos a sua **INQUESTIONÁVEL CAPACIDADE OPERACIONAL** para desempenho das atividades e a **CAPACIDADE FINANCEIRA** para arcar com os custos das operações de importação questionadas, conforme as respostas das intimações relativas aos Termos de Intimação fiscal nº. 01, 02, 03, 04, 05 e 06 do TDPF nº. 0927500.2020.00365-2, vinculado ao procedimento administrativo nº. 13033.440391/2020-18, a qual cotejou os seguintes documentos:

(i-) contrato de constituição da empresa e todas as alterações; registros de funcionários; contratos de prestação de serviços; armazenagem; contabilidade; (ii-) Planilhas contendo os desembolsos das Declarações de Importação; contratos de câmbios e swift; (iii-) Apresentação dos livros contábeis; extratos bancários; notas fiscais de venda de produtos no mercado interno; (iv-) Documentos de transporte das mercadorias do exterior como BL's; CRT's e transporte no mercado interno CTE's; (v-) Planilha das Notas Fiscais de venda e os recebimento no mercado interno de forma parcelada mediante apresentação dos extratos bancários; além da demonstração de sua higidez como empresa.

Assim, **verifica-se que a empresa Impugnante demonstrou a regular e lícita negociação de alienação de mercadorias para a MAGUI**, após a nacionalização; com margem de lucro, ou seja, com valor maior do que os declarados na operação de importação, não configurando mero repasse, e sim uma operação de venda regular no mercado interno. Insta registrar que, no mesmo período fiscalizado, a Impugnante realizou a alienação de produtos alimentícios para clientes no mercado nacional, figurando inclusive grandes redes atacadistas e de varejo.

Agindo assim está exercendo a sua livre atividade econômica, de forma lícita não tendo o condão de ser elemento hábil para **CONSUBSTANCIAR UMA PENALIDADE TÃO GRAVOSA E DE VALOR TÃO ELEVADO**, assemelhando-se a um confisco.

A *contrariu sensu*, o Fisco não trouxe aos autos **NENHUMA PROVA** de que os recursos aplicados nas operações de importação em comento seriam originários da suposta oculta adquirente MAGUI, realizando toda a fundamentação do lançamento da obrigação pecuniária em **MERAS PRESUNÇÕES, em franca violação à legislação**.

(...)

Ao invés disso, a fiscalização deparou-se com plena higidez financeira da importadora, aliada a um fluxo normal de pagamentos, inclusive com prazos extensos/parcelados, típico de simples aquisições no mercado interno. E o único ponto que pudesse gerar o mínimo de dúvidas e que segundo a fiscalização, poderia ser um indício de prática de interposição fraudulenta de terceiros, seria a suposta venda de CARGA FECHADA. Todavia esta presunção é frustrada, pois, a Impugnante é uma

importadora que comercializa os produtos importados para empresas **ATACADISTAS DE ALIMENTOS**, como é o caso da MAGUI. Além disso a Impugnante comercializa produtos que possuem grande procura no mercado nacional, como é o caso dos que foram comprados pela MAGUI (grão de bico, azeitonas, pinhole, linhaça, açúcar de coco, cereja em calda, cereja ao marrasquino, canela, damasco, farinha de coco, uva passa, semente de abóbora, ameixa seca, nozes, champignon, cogumelo inteiro em conserva, shitake, coco ralado, milho torrado, noz moscada, tribullus terrestres, feno grego, endro partido, pimentão seco, tomate desidratado, cenoura desidratada, milho torrado, cebolinha em conserva, girassol, farinha de amêndoa, amêndoas, goji berry, xylitol, glutamato monossódico, gergelim).

De fato, o que se depreende do procedimento fiscal **não vai além de uma série de informações, acessíveis a qualquer tempo pelas autoridades fiscais e aduaneiras**, que permitem identificar o destino das mercadorias, por meio da consulta às notas fiscais emitidas. **Nada mais.**

(...)

4. NULIDADES

4.1. DO AUTO DE INFRAÇÃO CONSUBSTANCIADO EM MERAS PRESUNÇÕES - AUSÊNCIA DE PROVAS INTER-RELACIONADAS DA SUPOSTA INFRAÇÃO - NULIDADE DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

Da fura do auto de infração combatido verifica-se que a sanção está sendo aplicada com base em meras deduções obtidas no procedimento fiscal (PAF n. 13033.440391/2020-18), razão pela qual a i. Autoridade Fiscal concluiu que a Impugnante efetuou operações de importação, onde declarava importar em nome próprio, ocultando a real adquirente da operação: a empresa MAGUI, mediante simulação e fraude.

(...)

Cabe salientar que, no bojo do procedimento fiscalizatório que teve início em 05/10/2020, a Impugnante esclareceu como se deram as operações de importação em análise e **apresentou documentos que comprovam ser a real adquirente das mercadorias, bem como a disponibilidade operacional e financeira para realização das operações de importação**, a saber: balancete e razão; cópias dos extratos bancários comprovando os recebimentos dos valores referentes à venda das mercadorias; identificou as contas bancárias utilizadas para a quitação das despesas do Siscomex, pagamentos dos tributos incidentes e fechamento de câmbio das operações de importação em análise; recibos de entrega de escrituração contábil digital referente às competências 2018 e 2019; cópias das DIIs objeto da fiscalização; conhecimentos de transporte; entre outros.

Em outras palavras, **toda a fundamentação utilizada pela fiscalização restou baseada em indícios e presunções, sem haver a demonstração de provas contundentes a qualificar qualquer ato temerário por parte da empresa Impugnante**. Pois, em se tratando a atuação do Fisco de uma das espécies de ato administrativo, esta atividade deve absoluto respeito ao Princípio da Legalidade Objetiva, pelo qual nenhum ato administrativo-fiscal, seja de formalização seja de julgamento, pode ser discricionário, pois as atividades administrativo-fiscais de fiscalização, apuração, lançamento e julgamento são *“atividades administrativas plenamente vinculadas”* que devem atender às normas jurídicas de procedimento e processo com a finalidade de aplicar a lei e o Direito (art. 2, inc. I, da Lei n. 9784/99).

(...)

E do cotejo do trabalho fiscal, verifica-se que o **ÚNICO INDÍCIO** de ocultação de real adquirente levantado pela Autoridade Fiscal é o fato de que após o desembaraço as

mercadorias eram integralmente repassadas para terceiros. Todavia, a **Impugnante é importadora que comercializa os produtos importados para empresas atacadistas de alimentos**, como é o caso da MAGUI, **produtos estes de grande procura no mercado nacional, além oferecer preço competitivo e atrativo.**

(...)

Ante todo o exposto, impõe-se a **NULIDADE DO LANÇAMENTO**, haja vista que jamais poderia ser imposta qualquer penalidade em face da Impugnante consubstanciada em meras presunções, na medida em não há **PROVAS** suficientes para subsidiar o auto de infração guerreado, revelando-se medida de justiça a desconstituição do crédito tributário contestado, na medida em que não restou comprovada a ocorrência de qualquer infração.

4.2. DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO – ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO – IMPORTAÇÕES REALIZADAS PELA FILIAL

A legislação tributária-aduaneira escolhe, normalmente, como sujeito passivo da obrigação, aquela **pessoa que realiza o elemento material da hipótese de incidência**, ou seja, aquela pessoa que a lei presume, devido ao fato de ela realizar o fato signo-presuntivo de riqueza, tenha disponibilidade econômica para arcar com a obrigação principal ou acessória.

Esse sujeito passivo será designado o legítimo sujeito passivo da obrigação denominando-se contribuinte.

Contudo Nobres Julgadores, no Auto de Infração combatido há evidente **erro na indicação do sujeito passivo**, e por consequência, nulidade do lançamento, uma vez que a autoridade fiscal sustenta que a empresa Impugnante Matriz (CNPJ 09.334.281/0001-93) seria o sujeito passivo. Entretanto não é este o sujeito passivo quem efetivou a operação de importação; realizou a emissão das notas fiscais de venda e efetivou a alienação, não podendo e não se investindo na condição de contribuinte, tendo em vista que **as operações de importação foram realizadas pela filial localizada em Porto Velho/RO** (CNPJ 09.334.281/0003-55), estando devidamente identificada nos documentos fiscais de importação.

Em outras palavras, deve ser considerado sujeito passivo o agente (importador) que de fato efetivou a operação de importação, independentemente da modalidade.

Declaração de Importação

Importador	CNPJ: 09.334.281/0003-55	ROFIMEX IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE FRUTAS E CEREAIS LTD
Adquirente da Mercadoria	CNPJ: 09.334.281/0003-55	ROFIMEX IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE FRUTAS E CEREAIS LTD

Auto de Infração

Auto de Infração MULTAS ADUANEIRAS			
LAVRATURA		Número de Procedimento Fiscal	
Unidade	ALF - CURITIBA	0917900.2021.00183	
Local de Lavratura	CURITIBA/PR	Data	02/09/2021
		Hora	08:17
SUJEITO PASSIVO		CNPJ	
Nome Empresarial		09.334.281/0001-93	
ROFIMEX IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE FRUTAS E CEREAIS LTDA		Endereço	
Logradouro		Número	CEP
AVENIDA ITAIPAVA		3687	88316301
Bairro		Cidade/UF	
ITAIPAVA		ITAIAI/SC	

(...)

Esse equívoco acarreta a nulidade do Auto de Infração, uma vez que conforme determina o art. 142 do CTN e o art. 10, inciso I do Decreto 70.235/72, devem necessariamente conter a qualificação do contribuinte, sujeito passivo, da obrigação:

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.**

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e **conterá obrigatoriamente:**

I - a qualificação do autuado;

Em caso análogo, o CARF já anulou a integralidade de autuações ante ao erro na identificação do sujeito passivo:

AUTO DE INFRAÇÃO. INVALIDADE. VÍCIO DE FORMA. AUTONOMIA DOS ESTABELECIMENTOS. Constitui vício formal a consignação do estabelecimento matriz em lugar do estabelecimento filial na identificação do sujeito passivo que deu causa aos fatos geradores tomados em conta para o lançamento do tributo devido. Toma-se o vício como sendo de forma em decorrência de ser a matriz elemento partícipe da obrigação tributária uma vez aplicado o princípio da universalidade patrimonial³.

³ CARF - Processo n.º 10707.000784/2010-52, Acórdão n.º 3201002.079, 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão em 24/02/2016.

Por conseguinte, como conclusão lógica, se há **ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO**, evidente que haverá a nulidade do lançamento relativo ao auto de infração em discussão.

5. MÉRITO

5.1. DA AUSÊNCIA DE MATERIALIDADE PARA CARACTERIZAÇÃO DA INFRAÇÃO ADAUNEIRA DE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA – AUSÊNCIA DA OCULTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO

Conforme apontamento do Relatório Fiscal, tem-se pela indicação da materialidade a situação prevista no art. 23, inc. V, do Decreto-Lei nº 1.455/76, a qual tem como núcleo do tipo a conduta dolosa de ocultar o real adquirente de mercadorias importadas ou exportadas, que promove a importação ou exportação de mercadoria por meio de fraude. Ou seja, esta é a tipologia da interposição fraudulenta da modalidade comprovada/efetiva.

(...)

Assim, de forma lógica frente ao dispositivo legal indicado, a interposição fraudulenta somente poderá ser configurada se efetivamente forem comprovados os fatos, núcleos do tipo legal previstos no inciso V, §1º, do Decreto-Lei 1.455/76, sendo estes requisitos do tipo, sem os quais, a infração não será configurada e não poderá ser aplicada (*conditio sine qua non*).

(...)

Assim, para a caracterização da interposição fraudulenta nos casos em que a presunção não se aplica, é necessário que as autoridades fiscais demonstrem a ocorrência de fraude ou simulação perpetrada com o intuito de esconder o real adquirente ou sujeito passivo da operação de importação.

Nesse esteio, da leitura do artigo citado, verifica-se que nas operações de importações realizada pela Impugnante não se operou qualquer tipo de interposição fraudulenta com vistas a ocultar o real adquirente das mercadorias, pois a empresa (i) possui estrutura operacional compatível para o desenvolvimento de suas atividades; (ii-) possui capacidade financeira para operar no comércio exterior; (iii-) a operacionalidade de sua logística é regular e por se tratar de empresa que atua no ramo de alimentos e assim seu espectro de gestão é da forma *just in time*.

(...)

O reduzido número de empregados inclusive foi esclarecido pela Impugnante pois sempre contou com serviços terceirizados de armazenagem, logística, transporte, contabilidade, despachante aduaneiro e apoio jurídico (Doc. 6 - Contratos), de forma que também se utilizava da estrutura e funcionários das prestadoras de serviço para as necessidades da empresa.

(...)

Além disso, a empresa conta com a terceirização da logística e transporte, serviços prestados pela **ROFRAN TRANSPORTES LTDA. (Doc. 07 – Contrato Social ROFRAN)**, empresa de serviços de transportes da qual os sócios da ROFIMEX também eram sócios à época das operações autuadas. A ROFRAN está no mercado de transportes desde 2007, atuando no segmento de **cargas nacionais e internacionais** de uma ampla variedade de mercadorias como cereais, hortifrutigranjeiros, produtos industrializados, rações e peças automotivas (**Doc. 8 – Cartão CNPJ ROFRAN**). A ROFRAN também dispõe de filial em Santiago, no Chile, o que possibilita uma boa integração e relacionamento com o país, além de contar com representantes em Mendoza, na Argentina, Montevideo, no Uruguai e Ciudad del Este, no Paraguai.

(...)

E, diga-se de passagem, a **empresa possui dois armazéns**, um localizado em Foz do Iguaçu/PR (1.000m²) e outro em Mauá/SP (1.700 m²). Ambos possuem equipamentos para a movimentação e estocagem de mercadorias, além de monitoramento e segurança 24 horas.

(...)

Portanto, evidente que a empresa **Impugnante possui CAPACIDADE OPERACIONAL e a ESTRUTURA FÍSICA compatíveis para a realização do objeto social e das importações por conta própria**, restando devidamente preenchido o requisito de possuir capacidade operacional para habilitação, nos termos do Art. 21, inciso II, alínea “a” da IN RFB 1.984/20204.

5.1.2. DA REVENDA DAS MERCADORIAS A CONSUMIDOR FINAL ATACADISTA - JUST IN TIME - VENDA EM CURTO PERÍODO — MERCADORIAS PERECÍVEIS E DE GRANDE PROCURA NO MERCADO INTERNO

(...)

Ademais, a empresa trabalha com o método de gestão “JUST IN TIME”, que influencia no controle de estoque. É um tipo de metodologia lean, projetada para aumentar a eficiência, cortar custos e diminuir o desperdício, no qual todas as ações dentro da empresa são realizadas na hora certa, ou seja, as atividades como compra, transporte e produção ocorrem de acordo com a demanda. Desta forma a empresa consegue trabalhar com baixo estoque, gerando economia nos custos de armazenamento.

Isto posto, a Impugnante sabe que o mercado interno brasileiro necessita de certos tipos de alimentos, e com isso realiza as importações por conta própria para suprir a demanda imediata do mercado. Devido ao valor ofertado e o tipo de mercadoria, a Impugnante consegue efetuar a venda em curto espaço de tempo após a nacionalização.

Não é porque as mercadorias foram revendidas em curto espaço de tempo, desde o desembarço, que a empresa está praticando alguma conduta ilícita. Não pode esta i. Autoridade coibir ou estipular o prazo para a revenda das mercadorias pela Impugnante, uma vez que a revenda dos produtos no mercado interno faz parte de seu objeto social. Não há quaisquer impedimentos para que sejam revendidas as mercadorias após a importadora comprá-las, principalmente porque revender as mercadorias o quanto antes favorece a continuidade das suas atividades comerciais, promovendo um fluxo de caixa contínuo que movimenta as operações da empresa.

(...)

Percebe-se, portanto, que o repasse direto e imediato de mercadorias anteriormente importadas não pode descaracterizar a regularidade da importação, sobretudo no presente caso, haja vista que se trata de alimentos, mercadorias altamente perecíveis e com saída certa e rápida no mercado interno brasileiro, haja vista a grande procura pela oferta delas, além de não poderem ser utilizadas como paradigma para aplicar qualquer sanção.

Diante do exposto, resta demonstrado o excesso quanto à fiscalização realizada em face da empresa Impugnante, haja vista não haver fatos que comprovem a suposta interposição fraudulenta, devendo o presente processo fiscal ser declarado NULO.

5.1.3. DA DEMONSTRAÇÃO EFETIVA DA CAPACIDADE FINANCEIRA DA EMPRESA - DA COMPROVAÇÃO DA ORIGEM E DISPONIBILIDADE DOS RECURSOS APLICADOS NO COMÉRCIO EXTERIOR

Nesse passo, Maria Rita Ferragut⁶, disciplina que o fiscalizado deverá apresentar provas para refutar a interposição fraudulenta, por meio dos seguintes fatos:

⁶ FERRAGUT, Maria Rita. As provas e o direito tributário: teoria e prática como instrumento para construção da verdade jurídica. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 177/178.

A importadora (...) regularmente constituída e seus capitais sociais integralizados; a empresa importadora funcionava regularmente (...) a capacidade financeira é auferida mediante demonstração de empréstimos com instituições financeiras, lucro da própria operação (...) não houve adiantamento de recursos (...) a origem dos recursos é provada mediante registros e demonstrações contábeis, integralização do capital social.

Ora, a empresa Impugnante apresenta todos esses requisitos e, além disso, é capaz de demonstrar efetivamente para cada Declaração de Importação autuada a origem dos recursos, disponibilidade e transferência, conforme documentos apresentados no e-processo n. 13033.234838/2021-01.

A título de exemplificação, uma vez que todo o conteúdo probatório está inserido no referido processo, segue uma DI de cada ano fiscalizado e o correspondente pagamento do contrato de câmbio:

*2018:

fora devidamente integralizado, proveniente de recurso da reserva de capital, pelos titulares da empresa.

(...)

Convenientemente, a Autoridade Fiscal entendeu por desnecessária a inclusão dos extratos bancários ao relatório fiscal, bem como deixou de analisar a documentação por entender que já possuía indícios suficientes da infração. A fiscalização se ateve ao lapso temporal entre a nacionalização da mercadoria importada pela Impugnante e a venda para a MAGUI.

Desse modo, registre-se que a Impugnante não perfaz a hipótese prevista no inciso V do art. 23 do Decreto 1.455/76, uma vez que a empresa **Impugnante sempre foi a única interessada nas mercadorias e provedora dos recursos para perfectibilizar a operação de importação**. Por fim, resta notadamente comprovado que a empresa possuía recursos próprios para arcar com os débitos destes processos de importação.

5.2. DA AUSÊNCIA DA CONFIGURAÇÃO DE OCULTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO – ALIENAÇÃO DAS MERCADORIAS

(...)

Ainda que, **por convenção entre as partes, o importador promova determinada importação para atender determinada demanda de um cliente no mercado interno, não necessariamente haverá a vinculação contratual típica da importação por encomenda**. Em outras palavras, é possível encomendar sem que haja a obrigação ou responsabilidade de adquirir os bens importados, permanecendo a critério do importador, de igual modo, atender ou não a solicitação. E essa circunstância pode ocorrer (encomenda sem vinculação) antes ou após a importação.

(...)

O regime aduaneiro, com clareza solar, não pretende transformar a simples compra e venda no mercado interno, de mercadoria importada, na encomenda de que trata a IN/SRF 1.861/2018 (antiga - Lei 11.281/06), ensejando a imputação de infração àqueles que se ocultam nos registros de importação. Está exposto a essas regras (vinculação do Radar, registro do contrato, responsabilidade do encomendante) aquele que, comprovadamente, *participa da importação*, a exemplo, negocia diretamente com o exportador e demais fornecedores; realiza o fechamento de câmbio e demais operações; caso que não ocorreu no presente processo administrativo.

Essa participação não é decorrência de simples acordo de fornecimento/compra e venda pela importadora (realidade da Impugnante quanto as alienações à MAGUI), mas sim de negociação das condições de aquisição no exterior, assunção de responsabilidade contratual pela aquisição das mercadorias da importadora, pela classificação fiscal das mercadorias importadas etc.

Portanto, os fatos trazidos à apreciação desta DRJ, à luz da correta interpretação dos preceitos aduaneiros, que o CARF tem contribuído para construir, desde seus primórdios, mostram que a Impugnante nada tem de *pessoa interposta*. O conjunto probatório trazido pela ação fiscal, em direção oposta ao seu intento original, confirma essa realidade.

5.3. DA AUSÊNCIA DE CARACTERIZAÇÃO DA FRAUDE TRIBUTÁRIA 5.3.1 DA ALEGAÇÃO DE UTILIZAÇÃO INDEVIDA DO BENEFÍCIO FISCAL – AUSÊNCIA DE FRAUDE TRIBUTÁRIA

Considerando ainda a tentativa vã de atribuir à Impugnante a conduta de **fraude tributária**, o relatório fiscal as fls. 38-39 ainda trouxe a suposta fraude no **benefício fiscal de ICMS**, nos seguintes termos:

Conforme já mencionado, a empresa ROFIMEX gozava de benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido pelo Estado de Rondônia e que consistia no 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 seu desembaraço aduaneiro.

Este benefício confere uma considerável vantagem financeira às importações efetuadas pela empresa quando comparadas a importações efetuadas direta ou indiretamente por empresas que não gozam deste benefício.

Vale ressaltar que o simples diferimento do imposto devido por ocasião do desembaraço aduaneiro, se indevido, já configuraria fraude.

Sobre fraude tributária assim dispõe o artigo 72 da Lei nº 4.502, de 1964:

Art. 72 Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

A conduta da empresa ROFIMEX enquadra-se, no tocante ao ICMS, perfeitamente à situação prevista no artigo acima descrito.

Obviamente, se a empresa real adquirente optasse por utilizar um intermediário (trading ou outra espécie de empresa) que não gozasse de benefício fiscal, como goza a empresa ROFIMEX, os custos de importação seriam muito mais elevados.

(...)

Os benefícios fiscais concedidos pelos Estados referente ao ICMS compreendem renúncia fiscal do próprio ente federativo, e não cabe à Receita Federal questionar a validade do benefício, tampouco autuar contribuinte por suposta fraude na utilização de referido regime especial. Nesse sentido, a fiscalização do ICMS compete privativamente ao Auditor Fiscal.

Desta forma, verifica-se a incompetência absoluta da Receita Federal para fiscalizar o aproveitamento de benefício fiscal concedido pelo estado de Rondônia.

(...)

Em se tratando do Regime Especial nº 094/2015 especificamente, não há que se falar em aproveitamento indevido devido à ausência de circulação da mercadoria por Rondônia, posto que não há exigência de que a importação se dê por meio de portos no estado, além do benefício dizer respeito justamente a saídas interestaduais.

Ainda nesse sentido, é possível verificar nas Notas Fiscais de saída referentes às operações fiscalizadas (Doc. 11) que a empresa Impugnante utilizou o CFOP 6106 – Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, que não deva por ele transitar, procedendo de forma correta em relação ao cumprimento das obrigações acessórias, prestando informações verdadeiras.

DADOS DO PRODUTO/SERVICHO												
SEQ	PROF	DESCR	QTD	UNID	VAL	VAL	VAL	VAL	VAL	VAL	VAL	VAL
NUM	NUM	NUM	NUM	NUM	NUM	NUM	NUM	NUM	NUM	NUM	NUM	NUM
3407	02	TRONCA ALUMINIO FIMEX	2007000	100	KG	14.300,00	14.300,00	175.340,00	175.340,00	6.553,00	0,00	0,00
Marca: AZAPAC CAROCHE Cui: PRECATORIO N.º 112/2021												

Ante ao exposto, resta afastada qualquer alegação de utilização fraudulenta do benefício fiscal concedido pelo estado de Rondônia, uma vez que demonstrado que a Impugnante promoveu as importações de forma regular e em observância às exigências feitas pelo Estado, e pugna pela anulação do Auto de Infração no que tange a alegação de fraude, ante a incompetência absoluta da Receita Federal do Brasil para fiscalizar a utilização de benefício fiscal de ICMS.

5.3.2. DA AUSÊNCIA DE DANO AO ERÁRIO - INEXISTÊNCIA DE QUEBRA DA CADEIA DO IPI

A acusação fiscal de dano ao erário caracterizado pela ocultação do real adquirente na importação, mediante fraude e simulação, constitui a infração apenada com o perdimento de mercadoria da qual se busca aplicar em face das Declarações de Importação anteriormente elencadas.

Como se não fossem suficientes os fatos acima elencados, os quais por si comprovam o absoluto despropósito da atuação, cumpre ainda destacar que, no caso em tela, desconfigurada está a hipótese de interposição fraudulenta, assim como qualquer hipótese de dano ao erário, pois as importações realizadas pelo meio das Declarações de Importação listadas, consistem em **mercadorias de natureza alimentícia** descritas como grão de bico, azeitonas, pinhole, linhaça, açúcar de coco, cereja em calda, cereja ao marrasquino, canela, damasco, farinha de coco, uva passa, semente de abóbora, ameixa seca, nozes, champignon, cogumelo inteiro em conserva, shitake, coco ralado, milho torrado, noz moscada, tribullus terrestres, feno grego, endro partido, pimentão seco, tomate desidratado, cenoura desidratada, milho torrado, cebolinha em conserva, girassol, farinha de amêndoa, amêndoas, goji berry, xylitol, glutamato monossódico, gergelim, e **cuja incidência de IPI resta afastada para as respectivas NCMs.**

(...)

Ante ao exposto, restam afastadas qualquer hipótese de dano ao erário, uma vez que a empresa Impugnante não cometeu qualquer infração aplicável à norma, e por via de consequência não há que se falar em pena de perdimento ou sua conversão em multa equivalente a 100% do valor das mercadorias, que somam o montante de R\$ 7.501.592,13 (sete milhões, quinhentos e um mil, quinhentos e noventa e dois reais e treze centavos).

5.4. DA AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE DOLO PARA TIPIIFICAÇÃO DA CONDUTA DE PRESUNÇÃO DE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA MEDIANTE SIMULAÇÃO E DE DANO AO ERÁRIO

Diante de toda comprovação documental hábil, e se ainda que se queira penalizar a empresa Impugnante, não há que se olvidar que tanto a fraude como a simulação dependem da existência da intenção deliberada do agente de praticar o ato infracional, pois **NÃO COMPORTA A FIGURA CULPOSA** (negligência, imperícia ou imprudência).

Portanto, a peça sancionatória do dano ao Erário depende de três elementos de fato, aos quais a fiscalização aduaneira não pode negligenciar: (i) a prova da ocultação; (ii) a prova da fraude ou da simulação; e (iii) a prova do dolo, cuja demonstração de que a operação foi assim intentada com o propósito “lesa pátria”, é indicativa.

(...)

Diante do suscitado e das razões aqui dispostas, não há que se falar em dano ao Erário, ainda mais quando o autuado sequer as praticou seja ela na forma de simulação ou na forma de supressão de tributos.

Logo, não há prejuízo ao Fisco ou mesmo vantagem à empresa Impugnante em proceder dessa maneira, razão pela qual a Fiscalização não se desincumbiu de seu ônus de provar que a suposta configuração de “interposição fraudulenta” se deu com o intuito de enganar e causar prejuízos ao Fisco.

(...)

6. DAS ALEGAÇÕES SUBSIDIÁRIAS

6.1. DA APLICAÇÃO DA LEI MAIS BENÉFICA AO CONTRIBUINTE

Ad argumentandum tantum, se diante de todo o contexto fático-probatório demonstrado, ainda assim restar caracterizada a *infração de interposição*, que então seja aplicada a legislação mais benéfica ao Contribuinte.

Diante das alegadas infrações, a Autoridade Fazendária aplicou pena de perdimento às mercadorias, porém, como essas já foram levadas ao consumo, converteu a pena em multa equivalente ao valor aduaneiro no montante de 100% (cem por cento), conforme discrepa § 3º do artigo 23 do Decreto Lei nº. 1455/1976.

Pois, a capitulação para esse tipo de infração está claramente prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 que diz que a pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).

Tal alteração legislativa derogou o disposto no art. 23, V, do DL nº 1.455/76, em razão do art. 33 da Lei nº 11.488/2007.9 Apesar da conduta ilícita vigorante em ambos os dispositivos legais serem a mesma e esta multa ser imposta em contraposição à pena de perdimento, resta cristalino no artigo acima transcrito que a multa que deveria ser atribuída no caso do suposto ilícito aduaneiro é a mais benéfica – 10% sobre o valor da importação – qual somaria a importância de R\$ 750.159,21 (setecentos e cinquenta mil cento e cinquenta e nove reais e vinte e um centavos).

9 ULIANA JUNIOR, Laércio Cruz; VIEIRA, Amanda Caroline Goularte. Da Aplicação da Pena de Perdimento de Bens na Ocultação do Real Adquirente ou Aplicação da Multa de 10% (Dez por Cento) do Art. 33 da Lei n. 11.488/2007. Revista Direito Tributário Atual, n.42. ano 37. p. 313-335. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2019. <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2019/11/Laercio-Cruz-e-AmandaCaroline.pdf>

(...)

6.2. DA APLICAÇÃO POSSÍVEL DA RELEVAÇÃO DA PENA DE PERDIMENTO CONVERTIDA EM MULTA

(...)

O instituto da relevação da pena de perdimento está previsto inicialmente, no Regulamento Aduaneiro em seus arts. 712 e 737, que tem lugar na hipótese em que a conduta da Impugnante não resulte em falta ou insuficiência de recolhimento de tributos:

Art. 712. Aplica-se ao importador a multa correspondente a um por cento do valor aduaneiro da mercadoria, na hipótese de relevação da pena de perdimento de que trata o art. 737 (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 67, caput e parágrafo único).

Art. 737. A pena de perdimento decorrente de infração de que não tenha resultado falta ou insuficiência de recolhimento de tributos federais poderá ser relevada com base no disposto no art. 736, mediante a aplicação da multa referida no art. 712 (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art.67).

§ 1º A relevação não poderá ser deferida:

I - mais de uma vez para a mesma mercadoria; e

II - depois da destinação da respectiva mercadoria.

§ 2º A aplicação da multa a que se refere este artigo não prejudica:

I - a exigência dos tributos, de outras penalidades e dos acréscimos legais cabíveis para a regularização da mercadoria no País; ou

II - a exigência da multa a que se refere o art. 709, para a reexportação de mercadoria submetida ao regime de admissão temporária, quando sujeita a licença de importação vedada ou suspensa.

§ 3º A entrega da mercadoria ao importador, na hipótese deste artigo, está condicionada à comprovação do pagamento da multa e ao cumprimento das formalidades exigidas para o respectivo despacho de importação, sem prejuízo do atendimento das normas de controle administrativo.

Ademais, em não sendo observada a total nulidade da presente autuação pelos fundamentos elencados acima, a relevação da pena de perdimento possibilitando a redução da multa correspondente a um por cento do valor aduaneiro condiz com a realidade do caso concreto, devendo ser aplicada em conjunto aos princípios do processo administrativo, não somente em relação ao princípio da legalidade mas também, o da razoabilidade e da proporcionalidade, afinal tal norma resta expressamente previsto no art. 67 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001:

Art. 67. Aplica-se a multa correspondente a um por cento do valor aduaneiro da mercadoria, na hipótese de relevação de pena de perdimento decorrente de infração de que não tenha resultado falta ou insuficiência de recolhimento de tributos federais, com base no art. 4º do Decreto-Lei nº 1.042, de 21 de outubro de 1969.

Parágrafo único. A multa de que trata este artigo será devida pelo importador.

Nesse sentido, em todo o relatório fiscal as supostas irregularidades ocorridas no processo de importação das mercadorias foram apenas de ordem formal, não incorrendo em qualquer dolo por parte da Impugnante, afastando a fraude e a simulação, o que só vem a corroborar com sua veemente intenção e boa-fé em suas manifestações nas respostas às intimações, sempre esclarecendo os fatos, apresentando todos os documentos relativos à fiscalização pertinente com o intuito de esclarecer a verdade do ocorrido.

Ainda assim, o próprio Código Tributário Nacional traz permissivo em seu art. 112 preconizando que a lei deve ser interpretada da maneira mais favorável ao contribuinte no caso de dúvida e no caso em questão, a importação foi realizada por conta própria da Impugnante não justificando desta forma, a aplicação das penalidades incorridas com a ocultação do sujeito passivo, afinal, não houve qualquer simulação com a importação das mercadorias, muito menos dolo ou qualquer ato que constitua em falta ou insuficiência do recolhimento dos tributos federais, portanto, plenamente aplicável a redução da multa aplicada para 1% sob o valor aduaneiro.

A manutenção da conversão da pena de perdimento pela multa de 100% do valor aduaneiro se revela expressamente excessiva e quiçá ilegal, pois, o perdimento no presente caso decorre de suposta conduta de que não tenha resultado falta ou

insuficiência de recolhimento de tributos federais restando plenamente aplicável a hipótese prevista no art. 67 da MP n11 2158-35/2001, **reduzindo-se assim, a conversão da pena de perdimento em multa correspondente a 1% do valor aduaneiro e não 100% do valor aduaneiro!**

O princípio da razoabilidade e da proporcionalidade estão intrinsecamente ligados a todo e qualquer ato administrativo e é nesse norte, que se intenta pautar a análise dos fatos descritos no relatório fiscal e na presente autuação como um todo, pois, não se mostra razoável muito menos proporcional a aplicabilidade da conversão da pena de perdimento em multa equivalente ao valor aduaneiro sendo que, há expressa previsão legal para a aplicação da multa de 1% sobre o valor aduaneiro no caso de haver a relevação da pena de perdimento e desde que o perdimento não tenha incorrido em caso de falta ou insuficiência do recolhimento dos tributos federais devidos.

É o que ocorre nesse caso, a Impugnante está sendo autuada por ato presuntivo de má-fé, no qual a autoridade fiscal insiste em fazer constar a intencionalidade da conduta, por parte da Impugnante, em ocultar a condição da empresa MAGUI como real adquirente da mercadoria.

Outrossim, conforme exposto na parte conclusiva do relatório fiscal, apesar da lei simplesmente declarar que o dano ao erário ocorre em uma das hipóteses elencadas no art. 23 do Decreto Lei nº 1.455/76 e *“ao agente fiscal cabe a aplicação da lei, não lhe sendo permitido fazer uso de interpretações jurídicas para evadir seu cumprimento”*, a relevação que ora suplica a Impugnante por sua aplicação, **resta EXPRESSAMENTE prevista na Medida provisória nº 2.158-35/2001, que em seu artigo 67 já citado alhures**, traz a possibilidade de aplicação da respectiva **redução da multa ora aplicada para 1%** sobre o valor aduaneiro, restando evidentemente proporcional e razoável sem contudo, evidenciar em penalidade exorbitante capaz de inviabilizar as atividades da empresa.

(...)

7. DOS PEDIDOS

Ante todo o exposto, requer digne-se Vossa Senhoria a receber a presente Impugnação, na forma do art. 15 do Decreto nº 70.235/72, pelo órgão competente, para:

- a) Reconhecer a absoluta nulidade face à ausência de provas hábeis a embasar o auto de infração guereado, impondo-se a desconstituição da sanção administrativa aplicada, na medida em que não restou comprovada a ocorrência dos fatos jurídicos imputados, assim como ante a má-condução das investigações realizadas, em confronto com o princípio da verdade real, nos termos do art. 5º, incisos XLV, LIV, LV da Constituição Federal e arts. 2º c/c 51 da Lei 9.784/99 e demais dispositivos legais devidamente epigrafados na peça impugnatória;
- b) Reconhecer a inexistência de amparo legal que sustente o crédito tributário de R\$ 7.501.592,13 (sete milhões, quinhentos e um mil, quinhentos e noventa e dois reais e treze centavos), em razão de ausência de subsunção dos fatos à norma que culmina a sanção de ocultação do real interessado, cessão de nome e simulação, eis que consoante exaustivamente comprovado a Impugnante cumpriu com todos os requisitos caracterizadores da importação, assim como não se operando qualquer tipo de interposição fraudulenta;
- c) Caso não entenda pela nulidade do Auto de Infração, julgar insubsistente o Auto de Infração impugnado, bem como determinar o seu cancelamento, com o subsequente arquivamento e registro, para que seja afastada a sanção de perdimento sugerida.
- d) De forma subsidiária, eventualmente o Nobre(s) Julgador(es) julgar(em) improcedente os pedidos acima d.1) requer a substituição da multa de 100% para 1%

diante do instituto da relevação da multa em decorrência da ausência de qualquer prejuízo ao erário no tangente ao aumento ou diminuição de recolhimento dos tributos; ou d.2) no acaso Nobre(s) Julgador(es) entender(em) por manter integralmente a multa decorrente da pena de perdimento, requer a exclusão da Impugnante do auto de infração, isto porque conforme entendimento conhecido no CARF, não há possibilidade de cumulação de multa de 10% por “ceder nome” a terceiro com a multa de perdimento convertida em pecúnia;

e) Por fim, requer a ampla dilação probatória, notadamente com a juntada dos documentos anexos, sem prejuízo dos demais meios de prova admitidos em direito, inclusive a prova pericial caso veja-se a necessidade de clarear demais fatos, buscando assim a verdade material.

6. Tendo em vista o disposto na Portaria RFB 453, de 11 de abril de 2013, e no artigo 2º da Portaria RFB 4.086, de 28 de julho de 2020, e atendendo o definido pela Coordenação-Geral de Contencioso Administrativo e Judicial (COCAJ), o presente processo foi encaminhado para esta Delegacia de Julgamento para ser apreciado.

É o relatório.

A 14ª Turma da DRJ07, mediante Acórdão nº 107-014.678, em 16 de maio de 2022, julgou procedente a impugnação, exonerando o crédito tributário, sob os seguintes termos:

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.

IMPOR TAÇÃO 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 consequente 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 exclusiva 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

O processo administrativo foi encaminhado para este Tribunal Administrativo para julgamento do Recurso de Ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheira Mariel Orsi Gameiro, Relatora.

Trata-se de recurso de ofício apresentado pelo Presidente da 14ª Turma da DRJ/POA, tendo em vista que a decisão proferida no julgamento em primeira instância exonerou o crédito discutido, no valor de R\$ 7.501.592,13, relativo à cobrança da multa substitutiva da pena de perdimento, aplicada pela suposta interposição fraudulenta ocorrida, restando prejudicadas as demais análises de responsabilidade.

Pois bem.

A Portaria MF nº 02/2023 estabelece em seu artigo 1º:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

Foi estabelecido um limite específico para admissibilidade dos recursos de ofício que exoneram os créditos tributários em valores acima de 15 milhões de reais, de modo que, tal análise deve ser feita no momento em que o recurso é objeto de análise pela 2ª instância.

Considera-se também aplicabilidade da Súmula CARF n.º 103:

Súmula CARF n.º 103

Aprovada pelo Pleno em 08/12/2014

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Acórdãos Precedentes:

9202-002.930, de 05/11/2013; 9202-003.129, de 27/03/2014; 9202-003.027, de 11/02/2014; 9303-002.165, de 18/10/2012; 1101-000.627, de 24/11/2011; 1301-00.899, de 08/05/2012; 1802-01.087, de 17/01/2012; 2202-002.528, de 19/11/2013; 2401-003.347, de 22/01/2014; e 3101-001.174, de 17/07/2012

E, no presente caso, o valor exonerado, pela decisão de primeira instância que entendeu não ter havido interposição fraudulenta na operação internacional realizada pelas partes, corresponde a R\$ 7.501.592,13 milhões de reais, portanto, **além do limite para julgamento por este Tribunal Administrativo.**

Ante o exposto, não conheço do Recurso de Ofício.

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro