



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10074.001495/2010-64
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-007.343 – 3ª Turma
Sessão de 16 de agosto de 2018
Matéria MULTA DANO AO ERÁRIO
Recorrente PRAIAMAR INDÚSTRIA COMÉRCIO & DISTRIBUIÇÃO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

INFRAÇÃO FISCAL. DANO AO ERÁRIO - PENA DE PERDIMENTO CONVERTIDA EM MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO.

Prozada a falsidade dos documento que embasaram a exportação, que é causa de dano ao Erário, e não localizada as mercadorias declaradas como exportadas, a pena de perdimento da mercadoria deve ser punida com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria na exportação.

Recurso Especial do Contribuinte negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama e Érika Costa Camargos Autran, que lhe deram provimento.

(Assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente

(Assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência do Contribuinte (fls. 3337/3358), admitido pelo despacho de fls. 3399/3400, que se insurge contra o Acórdão 3401-002.348 (fls. 3263/3269), de 20/08/2013, que deu provimento ao recurso de ofício (o qual cancelou o lançamento no todo), e cuja ementa foi vazada com a seguinte dicção:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 11/01/2006 a 31/12/2008

INFRAÇÃO FISCAL. COMPROVAÇÃO PELO FISCO. OCORRÊNCIA.

A caracterização da infração depende da subsunção dos fatos à norma legal, o que se verifica nos casos em que a prova produzida e coligida ao processo respectivo demonstra a ocorrência da violação às normas dispostas na legislação tributária.

Recurso de ofício provido

O Contribuinte articula em seu recurso como Acórdão paradigma o de nº 3101-001.269, de 23/10/2012, ementado nos seguintes termos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO-FISCAL

Data do fato gerador: 07/03/2008

EXPORTAÇÃO FICTÍCIA. MULTA SUBSTITUTIVA DE PERDIMENTO. INEXISTÊNCIA DE MERCADORIA. Ocorre exportação fictícia se apenas existiram registros fraudados, que não corresponderam a verdadeiras operações de exportação, entretanto, a aplicação da multa substitutiva de perdimento pressupõe a existência de mercadoria passível de ser aplicada a pena de perdimento. Diante da impossibilidade fática e jurídica de aplicar a pena de perdimento da mercadoria, não há que se falar em conversão ou substituição do perdimento por multa.

O contribuinte, em suma, alega que em se tratando de exportação fictícia, inclusive com remessa de valor ao exterior para "pagamento da mercadoria" com contrato de câmbio simulado, fatos incontestes, não comprovada a existência da mercadoria, não há que se falar em multa substitutiva ao perdimento de mercadorias a que alude o art. 23 do Decreto-lei (DL) 1.455/76, pois só caberia aquela, em seu entender, quando "*a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida*", consoante os termos do § 3º do referido art. 23 daquela norma. Ou seja, a condição para a aplicação da multa seria a "*efetiva existência da mercadoria respectiva*". Aduz a recorrente que "*a autoridade lançadora deveria ao menos ter demonstrado que as mercadorias existiam e que o seu destino foi desvirtuado, sem o quê revela-se impossível a aplicação da penalidade em vergaste*". Acresce que "*caberia ao Fisco comprovar que as mercadorias supostamente exportadas efetivamente existiam e que tiveram*

outro destino qualquer". Essa foi a tese, em síntese, encampada pelo paradigma, que assim concluiu:

Ao meu sentir, realmente não há como aplicar a multa substitutiva de perdimento no caso vertente, uma vez que, de fato, não existiu mercadoria passível de ser aplicada a pena de perdimento. Apenas existiram registros fraudados, que não corresponderam a verdadeiras operações de exportação. Diante da impossibilidade fática e jurídica de aplicar a pena de perdimento da mercadoria, não há que se falar em conversão ou substituição do perdimento por multa.

A Fazenda Nacional contra-arrazoou (fls. 3402/3406), postulando o improvimento do recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire - Relator

Conheço do recurso do contribuinte nos termos em que processado.

O relatório fiscal (fls. 11/24) nos informa que o Ministério Público requereu ao juízo da Seção Judiciária de Cáceres/MT que fosse determinado à RFB que a recorrente fosse fiscalizada no sentido de aferir se as mercadorias supostamente objeto de exportação efetivamente foram produzidas, adquiridas e comercializadas.

Em paralelo, a Coordenação Geral de Relações Internacionais (RFB/CORIN), em 2009, por meio do Ofício/CORIN/DASAD nº 93, com base no Convênio Multilateral sobre Cooperação e Assistência Mútua entre as direções nacionais de Aduanas da América Latina, Espanha e Portugal, solicitou à Aduana Nacional da Bolívia informar se as empresas RASA SRL e MAPRICE SRL teriam realizado importações provenientes de empresas brasileiras no período de janeiro 2006 a dezembro de 2008. Em resposta de 30/04/2009, a aduana boliviana comunicou que tais empresas não realizaram nenhuma importação nesse período.

Em procedimento fiscalizatório na recorrente, esta, dentre outras questões sobre as quais foi intimada, afirmou que em 2006 ocorreram exportações para as empresa RASA e MAPRICE, e que em 2007 somente exportou para a RASA. Quanto ao recebimento dos valores das exportações afirmou que o recebimento das exportações de 2006 e 2007 ocorreu uma única vez, em 23/09/2008, por meio da conta Banco Jacob Safra pela PRAIMAR matriz.

Analisando a documentação apresentada, entendeu o Fisco:

Fora de questão a veracidade das informações oriundas da Aduana Nacional da Bolívia, PRAIAMAR IND/COM/DISTR/LTDA. restringiu-se a reiterar que exportou para RASA IMP/EXP/SRL, em 2006, e para IMPORT e EXPORT MAPRICE SRL, em 2007: o que já nos dizem as DDEs. Ou seja, as alegações da empresa não mudaram a interpretação dos dados da Aduana Nacional da Bolívia, nem sequer trouxeram novos elementos de análise ou lançaram as informações sob nova perspectiva. A conclusão segue sendo a mesma: houve apenas registros formais de exportações brasileiras.

Quanto aos contratos de câmbio, observa-se que a mesma instituição financeira deu origem às transferências de RASA e MAPRICE para o Banco Jacob Safra, na Suíça: Lloyd's TSB Bank, em Londres, ocorrendo ambas as transferências nas mesmas condições: em valores consolidados remetidos na mesma data, por meio da mesma instituição intermediária, o banco UBS (originário da Suíça), por meio de sua agência em Nova Iorque – o que não necessariamente seria de se esperar de clientes diversos quitando contratos de até dois anos atrás (2006 e 2007).

Em decorrência desses fatos, concluiu a fiscalização que não houve comprovação da exportação, entrada no país supostamente importador, e que, portanto, trata-se de uma simulação com *"registros meramente escriturais ociosos de conteúdo e documentação sem lastro"* e que, em consequência, as faturas revestem-se de falsidade ideológica, tendo sido *"emitidas para instruir registros de exportações a fim de se fazer crer que se tratavam de operações de comércio exterior"*.

Com arrimo nessa premissa, documentação falsa, entendeu que a hipótese se subsume a dano ao Erário nos termos do art. 23, IV, do DL 1.455/76 c/c art. 105, VI, do DL 37/66 (*"estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, se qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembarque tiver sido falsificado ou adulterado"*), o qual é punível com a pena de perdimento da mercadoria (§ 1º do art. 23 do DL 1.455/76), e, não tendo sido encontrada a mercadoria, aplicou a chamada multa substitutiva da pena de perdimento, nos termos do disposto no § 3º do art. 23 do referido DL 1.455/76.

Portanto, claro está, e de forma incontestável, que estamos diante de uma deslavada fraude ao controle do comércio exterior brasileiro. Devidamente documentado, conforme ofício da aduana da Bolívia (fl. 29), que as mercadorias declaradas pela recorrente como exportadas àquele país nunca adentraram seu território no período em questão.

Primeiro, é sintomático da fraude, não existindo coincidência possível que o ampare, o fato de a liquidação, isto é, o pagamento das supostas operações comerciais (fls. 124/126), realizar-se na mesma data, por intermédio das mesmas instituições financeiras (Lloyds TSB Bank PLC – Ag. Londres e UBS AG. – Ag. Nova York) e em operações sequenciadas, ou seja, exatamente uma após a outra (vide informação dos campos *"Input Session/Sequence Number"* e *"Sender Reference"*), porquanto se tratam de pessoas jurídicas distintas e localizadas em cidades diferentes, razão porque seria impossível esta convergência de fatores.

Segundo, as faturas comerciais apresentadas indicam no campo de observações, como forma de pagamento, ordem de pagamento antecipado, via Banco do Brasil – Ag. Nova York, sendo que o próprio autuado afirmou, por ocasião da fiscalização, que o recebimento das mercadorias *"exportadas"* ocorreu mediante pagamento único, realizado em

setembro/2008, 2 anos após as supostas exportações, mostrando-se falsa a indicação constante daqueles documentos.

Como não bastasse, nesses mesmos documentos consta que o autuado se encarregaria do transporte dessas mercadorias (anota a fiscalização que a atividade principal da empresa é o transporte rodoviário de cargas) até o território boliviano. Contudo, não há em nenhum deles a indicação e identificação do veículo transportador e de seus condutores, tampouco algum conhecimento de transporte que possa demonstrar como estes produtos foram movimentados para aquela localidade.

Com a devida vênia, chega a ser risível o argumento da recorrente que o Fisco teria o ônus de provar que as mercadorias existiram e que tiveram outro destino. Ora, a fiscalização fez sua parte do ponto de vista processual, pois provou que a suposta exportação se deu com documentação falsa. Ou seja, provou que não houve exportação. Caberia a recorrente, contrapor essa assertiva com provas. Como bem anota a Procuradoria em suas contrarrazões, "No campo do direito tributário, é do próprio administrado o dever de registrar e guardar os documentos e demais efeitos que testemunham a ocorrência dos eventos que se pretende provar. A guarda não constitui obrigação do Erário e não integra a natureza das relações fisco-contribuinte. Nem mesmo se pode falar em pacto formal do fato constitutivo do direito".

Alem disso, claro está que houve ingressos de divisas com base em fatos tributários providamente fraudados.

Por fim, analiso a outra questão levantada pela autuada, que entende que só caberia a aplicação da pena de perdimento se provada a efetiva existência da mercadoria.

O fundamento legal para a autuação foi o seguinte (fl. 20):

Conforme Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 105, e Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, *caput* e § 1º, este com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59, todos configurados no Decreto n.º 6.759/09, art. 689:

“Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário:

.....

VI - estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, se qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembarque tiver sido falsificado ou adulterado;

.....

§ 1º A pena de que trata este artigo converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida (Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, § 3º, com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59).

.....

Reportou-se a fiscalização aos termos do Regulamento Aduaneiro (RA), que consolida a legislação aduaneira esparsa, tendo como fundamento para a aplicação da multa

vergastada o dano ao Erário. Mas analiso a fonte, a matriz legal das normas transcritas pelo RA em relação à infração imputada a recorrente.

Dispõe o art. 23 do Decreto-Lei 1.455/76:

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

...

IV - enquadradas nas hipóteses previstas nas alíneas "a" e "b" do parágrafo único do artigo 104 e nos incisos I a XIX do artigo 105, do Decreto-lei número 37, de 18 de novembro de 1966.

Desde já afirmo que as hipóteses de dano ao Erário são de natureza objetiva, visando proteger o controle aduaneiro com fulcro no Poder de Polícia Aduaneiro, de matiz constitucional. De sua feita, o art. 105 do Decreto-Lei 37/66, ao qual faz remissão ao inciso IV, do art. 23 do DL 1.455/76, acima transcrito, dispõe:

Art.105 - Aplica-se a pena de perda da mercadoria:

...

VI - estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, se qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembarco tiver sido falsificado ou adulterado;

Portanto, nesse passo já podemos concluir que se qualquer documento necessário à exportação tiver sido falsificado ou adulterado há a presunção legal (art. 23, IV do DL 1.455/76) de hipótese de dano ao Erário. E note-se que o termo falsificado está sendo usado pelo legislador em seu sentido lato, o que abrange tanto falsidade material quanto ideológica.

Pois bem, continua o DL 1.455/76, no § 1º de seu art. 23:

§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

Assim, subsumindo-se o fato à hipótese de dano ao Erário, determina o legislador que a penalidade será a pena de perdimento. Contudo, caso a mercadoria que deva ser objeto da pena de perdimento não seja encontrada, buscaremos a solução no § 3º do mesmo art. 23 do DL 1.455/76.

§ 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.

Ou seja, não localizada a mercadoria objeto da exportação, como em caso, e provada a falsidade ideológica da fatura comercial, pois o próprio governo do país de destino atestou que as mercadorias não foram compradas pelas empresas declaradas nos DDE, a pena

de perdimento é convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria. Essa foi a motivação do lançamento (fls. 19/20).

Deveras, dúvida não resta que a documentação apresentada para a suposta operação de exportação foi falseada e tal fato, repito, é incontestável. O aresto recorrido bem enfrenta essa questão ao articular que em momento algum a fiscalização afirmou a inexistência das mercadorias, mas sim das exportações registradas, qualificando-as de fictícias, pois provado que não foram para o destino declarado. E bem registra o relator daquele:

*Com efeito, a inexistência de mercadorias não é corolário ou antecedente lógico da caracterização de exportação fictícia, uma vez que as mercadorias, não só podem existir, **como podem ser distribuídas clandestinamente no mercado doméstico**, sem o recolhimento dos tributos devidos, como, aliás, está recheada de exemplos neste sentido a rotina aduaneira.*

Em consequência, sem reparos ao lançamento em análise.

DISPOSITIVO

Ante o exposto, nego provimento ao recurso especial interposto pelo contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire

Processo nº 10074.001495/2010-64
Acórdão n.º **9303-007.343**

CSRF-T3
Fl. 9
