



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10108.720829/2014-91  
**Recurso n°** De Ofício  
**Acórdão n°** 3301-002.941 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de abril de 2016  
**Matéria** Regimes Aduaneiros  
**Recorrente** Fazenda Nacional  
**Interessado** Ferial Malí da Silva

**ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS**

Período de apuração: 01/06/2011 a 31/12/2013

EXPORTAÇÃO. FRAUDE NÃO DEMONSTRADA. PENA DE PERDIMENTO INCABÍVEL.

A medida extrema de perdimento dos bens a favor da União, nos termos do art. 23, IV, §1º e §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, somente se mostra cabível quando demonstrada cabalmente as fraudes por artifícios dolosos e documentação emitida com falsidade ideológica imputadas à contribuinte.

ÔNUS DA PROVA. CONSTITUIÇÃO DO FATO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO.

É ônus da fiscalização munir o lançamento com todos os elementos de prova dos fatos constituintes do direito da Fazenda. Na ausência de provas, o lançamento tributário é nulo, por vício material.

Recurso de ofício negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e do voto que integram o presente julgado.

Andrada Márcio Canuto Natal - Presidente.

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal (Presidente), Francisco José Barroso Rios, Luiz Augusto do Couto Chagas, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Valcir Gassen, Paulo Roberto Duarte Moreira e Semíramis de Oliveira Duro.

## Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da DRJ/FNS:

Trata o presente processo de auto de infração por meio do qual foi formalizada a constituição do crédito tributário no valor de R\$ 6.563.851,05, em razão, segundo a descrição dos fatos, da impossibilidade de apreensão das mercadorias, aplicando-se o disposto no § 3º do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, com a redação dada pelo artigo 41 da Lei nº 12.350/10.

Depreende-se do “Relatório de Ação Fiscal” (fls. 82 a 141) do auto de infração que a autuada realizou, no curso do período fiscalizado, vendas de mercadorias (tais como carcaças, carnes de galo, galinha e frangos, gordura de porcos, enchidos de carne, miudezas e preparações, conservas de carne, etc), emitindo as respectivas notas fiscais para compradores estrangeiros (pessoas físicas e empresas situadas na Bolívia).

Contudo, não houve, para tais mercadorias, o registro das correspondentes declarações de exportação por parte da autuada. As mercadorias foram destinadas ao exterior com base na Instrução Normativa SRF nº 118/92.

A fiscalização aduz que a autuada faz uso de artifício doloso e se apoia em documentação emitida com falsidade ideológica, realizando operações de exportação de forma irregular.

As mercadorias comercializadas estão sujeitas a controles específicos de outros órgãos da administração pública (Ministério da Agricultura), portanto em desacordo com o previsto na Instrução Normativa SRF nº 118/92. Ademais, segundo a fiscalização, o sentido da norma é abarcar casos eventuais, esporádicos, de operações comerciais de pequena monta entre populações fronteiriças, e não dar suporte a uma prática comercial, uma conduta reiterada que, no limite, se utilizada em larga escala, tornaria o procedimento de despacho algo secundário, ou mesmo desnecessário, no controle do comércio exterior.

A fiscalização indica que a conduta da autuada é abusiva e ilegal, não contemplada pela norma de exportação simplificada. Seu entendimento é de que há intenção de escapar da fiscalização mediante fraude ideológica intencional. A empresa tem como foco de sua operação a venda para clientes localizados no exterior, não são exportações eventuais ou esporádicas. As vendas, com vistas a gozar dos benefícios previstos na Instrução Normativa SRF nº 118/92 foram fracionadas (valores inferiores a US\$ 2.000,00) buscando escapar da fiscalização realizada no posto de fronteira e descaracterizar a destinação comercial.

Ao analisar os dados das vendas realizadas a fiscalização aponta a negociação com empresas cuja denominação deixa clara a natureza comercial, o expressivo quantitativo de mercadorias (aproximadamente 1,5 mil toneladas) comercializadas com cerca de apenas 30 empresas. Restando claro o expediente de fracionamento de vendas para descaracterizar a exportação convencional. Apresenta a análise sob diferentes aspectos.

Quanto aos adquirentes das mercadorias, a fiscalização aponta que a identificação dos mesmos nas notas fiscais é insuficiente, tanto quanto ao seu nome

quanto ao endereço no exterior. Situação que em seu entendimento indica outra prova da falsidade ideológica.

Ao operar de maneira ideologicamente falsa, com o uso de documentos que não representavam a verdadeira transação comercial, a atuada pretendeu deixar suas mercadorias e operações fora do alcance da Aduana e do controle sanitário, contornando a legislação.

Há indicação da existência de procedimento fiscal anterior relacionada à mesma conduta objeto da presente autuação, onde restou comprovada ainda a interposição fraudulenta (processo administrativo fiscal nº 10108.721108/2011-56).

Conclui a fiscalização que o caso é de dano ao Erário, com o uso de documentos ideologicamente falsos na operação comercial, sendo então aplicada multa equivalente ao preço constante da respectiva nota fiscal (Decreto nº 6.759/09, artigo 689, inciso VI, § 3º e §3º-A).

Aos autos está apensado o processo administrativo relacionado à Representação Fiscal para Fins Penais.

Cientificada, a interessada apresentou a impugnação de folhas 163 a 184, anexando os documentos de folhas 185 a 203. Em síntese apresenta os seguintes argumentos:

Que, destaca a suspeição da Senhora Thaysa Schiefler da Costa, Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil, responsável pela condução da fiscalização e constituição do crédito tributário (apresentada formalmente Representação Disciplinar por Abuso de Autoridade junto a Corregedoria Geral da Receita Federal do Brasil);

Que, não há qualquer proibição da empresa atuada em realizar vendas de seus produtos, não existem motivos fáticos para aplicação da pena de perdimento e conversão em multa;

Que, o registro no Siscomex não tem qualquer obrigatoriedade à Impugnante, sempre atendeu aos limites e condições estabelecidas pela Instrução Normativa SRF nº 118/92;

Que, inexistiu falsidade ideológica. O relatório aponta conceitos, mas sem indicar sequer um ponto no qual se baseia a suposta falsidade ideológica, prejudicando sobremaneira a defesa da Impugnante neste ponto;

Que, as mercadorias vendidas tem realmente o controle de outros órgãos, mas não de forma específica no que diz respeito à exportação. Todo controle da mercadoria é feito pela ANVISA antes mesmo da aquisição pela Impugnante das mercadorias de seus fornecedores;

Que, a fiscalização considerou o total de vendas no período de 30 meses;

Apresenta cálculos que demonstram o equívoco na interpretação da fiscalização;

Que, a interpretação do disposto na legislação pela fiscalização é equivocada, o texto normativo não faz qualquer menção a operações comerciais esporádicas e não veda a prática comercial;

Que, as mercadorias comercializadas são perecíveis e de prazo de validade exíguo, o que torna a acusação de fracionamento das vendas para obter vantagem fiscal um absurdo. As aquisições decorrem da vontade e da capacidade dos próprios adquirentes das mercadorias;

Que, há erro na metodologia na aplicação da pena de perdimento e conversão em multa (o auto de infração indica o cálculo com base no valor aduaneiro). Há necessidade de subsunção do fato à norma;

Que, é absurdo considerar que, ao longo de 30 meses, nenhuma venda esteve acobertada de legalidade perante as autoridades aduaneiras junto ao ponto de saída das mercadorias do território nacional;

Que, há confusão generalizada entre “valor aduaneiro” e “valor da nota fiscal” para conversão da pena de perdimento em multa, relatório e demonstrativos apresentam divergência;

Que, a multa aplicada tem caráter confiscatório;

Estes autos vieram ao CARF para apreciação do recurso de ofício interposto pela DRJ/FNS, nos termos 34 do Decreto nº 70.235/1972 e art. 1º da Portaria MF nº 03/2008.

**É o relatório.**

## **Voto**

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro

O recurso de ofício é tempestivo e reúne os pressupostos legais de interposição, dele, portanto, tomo conhecimento.

### **Fatos e Prescrições Legais**

Trata-se de auto de infração que totaliza o valor de R\$ 6.563.851,05, e tem como principal controvérsia as apontadas fraudes relativas à exportação de mercadorias, no período compreendido entre 01/06/2011 e 31/12/2013.

Na descrição dos fatos, a fiscalização indica que:

1- A contribuinte pratica operação comercial de exportação fracionada mediante uso de documentos ideologicamente falsos, causando Dano ao Erário sujeito a pena de perdimento das mercadorias transacionadas no período sob fiscalização, conforme art. 23, inciso IV e §1º do Decreto-Lei nº 1.455/76.

2- Em função da impossibilidade da apresentação das mercadorias, face à sua efetiva saída do território nacional, caracterizada na própria infração cometida, aplica-se a conversão da pena de perdimento em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, conforme art. 23, §3º do Decreto-Lei nº 1.455/76.

3- A fiscalizada não atendeu aos requisitos fundamentais exigidos pela legislação, estando *descaracterizada a possibilidade de realizar suas operações com fundamento na IN 118/1992*, sendo imprescindível seu registro ativo no Siscomex, situação

diversa da existente para o contribuinte FERIAAL até a data de início do procedimento fiscal. E, para atuar no comércio exterior sem se submeter aos trâmites regulares da exportação convencional, disciplinada pela IN SRF 28/1994, a empresa faz uso de artifícios dolosos e se apoia em documentação emitida com falsidade ideológica, realizando operações de exportação de forma irregular e sujeita às penas da lei. Um pequeno extrato do Relatório Fiscal elaborado àquela época aponta a recorrência da conduta fraudulenta:

*O fracionamento de cargas para exportação, com notas fiscais de até US\$ 2.000,00, é um artifício utilizado para que a empresa possa escapar do controle de qualquer órgão ou entidade responsável pela fiscalização, controle este que certamente ocorreria em exportações regulares realizadas em recinto alfandegado.*

Para poder operar segundo a exportação simplificada, a fiscalização apontou a necessária observância das seguintes condições:

- a) mercadorias nacionais;
- b) adquiridas no mercado interno;
- c) limite de valor equivalente a US\$ 2.000,00 por operação, qualquer que seja a destinação;**
- d) não revelem destinação comercial, se em valor superior a US\$ 2.000,00;**
- e) mercadoria não sujeita a controles específicos de outros órgãos da administração pública;**
- f) mercadoria não sujeita a regime de cota ou contingenciamento;

A Recorrida teria aplicado a falsidade ideológica, para "manipular dolosamente" os itens "c", "d" e "e" supracitados.

Assim discorre a fiscalização sobre a **falsidade ideológica na exportação simplificada**:

Analisando individualmente uma ou outra nota fiscal emitida pela FERIAAL, observa-se que elas aparentemente se enquadrariam nas regras dispostas na IN 118/1992, o que, em uma análise apressada, poderia autorizar a dispensa de registro no Siscomex e justificaria as operações realizadas mesmo sem a habilitação da empresa.

Entretanto, provaremos claramente neste Relatório Fiscal que, na verdade, o fiscalizado não atendeu aos requisitos fundamentais exigidos pela legislação, estando *descaracterizada a possibilidade de realizar suas operações com fundamento na IN 118/1992*, sendo imprescindível seu registro ativo no Siscomex, situação diversa da existente para o contribuinte FERIAAL até a data de início deste procedimento.

E, para atuar no comércio exterior sem se submeter aos trâmites regulares da exportação convencional, disciplinada pela IN SRF 28/1994, a empresa faz uso de artifícios dolosos e se apoia em documentação emitida com falsidade ideológica, realizando operações de exportação de forma irregular e sujeita às penas da lei.

(...)

Portanto, os produtos comercializados pela empresa estão sujeitos a controles específicos de outros órgãos da administração pública.

Retomando a análise dos requisitos, a falsidade ideológica está mais fortemente caracterizada na análise em conjunto os itens “c)” e “d)”, onde se observa claramente que *o sentido da norma é abarcar casos eventuais, esporádicos, de operações comerciais de pequena monta entre populações fronteiriças*, e não dar suporte a uma prática comercial, uma conduta reiterada que, no limite, se utilizada em larga escala, tornaria o procedimento de despacho algo secundário, ou mesmo desnecessário, no controle do comércio exterior. A Instrução Normativa em questão deve ser submetida às mesmas normas de interpretação e integração às quais se submete a legislação tributária. E basta interpretá-la pelo método lógico sistemático para concluir que estamos diante de uma *conduta abusiva e ilegal*, não contemplada pela norma de exportação simplificada.

Isto porque, *o objetivo final da empresa é exportar*, conforme demonstraremos a seguir. Mas não exportar da maneira convencional, regular, de acordo com os procedimento a que todas as demais empresas nacionais se submetem. *Exportar de maneira irregular*, beneficiando-se de uma prerrogativa proposta pela legislação para operações de outra natureza (casos eventuais de operações de pequena monta) para escapar da fiscalização *mediante fraude ideológica intencional*.

A empresa emitiu notas fiscais no período objeto da fiscalização no montante de R\$ 6.758.903,98, sendo que, desse valor, R\$ 6.700.163,11 foram relativos a faturamento, ou seja, venda propriamente dita. O restante refere-se a notas de devolução de mercadoria para o fornecedor e outras saídas.

Ocorre que, do total de vendas, 98% correspondem às operações realizadas com clientes estrangeiros, identificados como bolivianos, e apenas 2% são destinadas ao mercado interno. Isto corresponde a R\$ 6.567.051,05.

(...)

Pelos números, é mais do que evidente que a empresa tem como foco da sua operação a venda para clientes localizados no exterior, ou seja, a EXPORTAÇÃO. As vendas para clientes estrangeiros correspondem a 98% do valor total comercializado pela empresa, portanto *não são exportações eventuais, esporádicas, abarcadas pela intenção da IN 118/1992. A atuação no comércio exterior é o objetivo final da FERAL*.

Em que pese cada uma das operações de venda, individualmente, estar dentro do limite de US\$ 2.000,00, fica evidente que a fiscalizada utilizou-se do expediente de fracionamento de vendas para descaracterizar a exportação convencional.

O mesmo pode ser concluído ao se analisar as quantidades transacionadas. Selecionando apenas os clientes que transacionaram mais de US\$ 2.000,00 no período objeto da fiscalização, temos que mesmo aquele que menos comprou (Aurora Sanches), adquiriu mais de 1.500 quilos de mercadoria, novamente indicando a finalidade comercial das transações. E tais operações correspondem a mais de 97% das vendas de exportação da empresa.

Outra prova da falsidade ideológica aplicada à documentação é o “pouco cuidado” tomado pela empresa na identificação dos seus clientes, descritos de

maneira inconcebível para sua correta identificação, sem RNE, CPF ou qualquer outro documento de identificação.

(Grifei)

A conclusão da fiscalização foi: "*Assim sendo, está claro que as notas fiscais de venda para os supostos compradores bolivianos não apresentam uma identificação que possa demonstrar o real adquirente da mercadoria, o que vem a confirmar o fracionamento da carga para exportação irregular*".

A decorrente aplicação da penalidade de perdimento está ancorada no Art. 23, IV, § 1º e § 3º, *verbis*:

*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;*

(...)

*§ 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 nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010).*

Para a fiscalização o intuito doloso foi comprovado e por isso, "*ao operar de maneira ideologicamente falsa, com o uso de documentos que não representavam a verdadeira transação comercial, o contribuinte FERAL pretendeu deixar suas mercadorias e operações fora do alcance da Aduana e do controle sanitário, contornando a legislação e causando danos ao Erário.*"

A autuação está substancialmente fundamentada em procedimento regido pela Instrução Normativa SRF nº 118/92, que dispõe sobre a saída, do território nacional, de **bens adquiridos no mercado interno**, nos seguintes termos:

*Art. 1º As unidades da Secretaria da Receita Federal deverão permitir a saída do território nacional, mediante a apresentação da Nota-Fiscal respectiva, de mercadorias nacionais adquiridas no mercado interno:*

*I - que se comportem no limite de valor equivalente a US\$ 2.000,00 (dois mil dólares dos Estados Unidos) e, se em valor superior, não revelem destinação comercial;*

*II - que não estejam sujeitas a controles específicos de outros órgãos da Administração Pública;*

*III - cuja exportação não se subordine ao regime de cota ou contingenciamento.*

*1º Fica excluída, da restrição indicada no inciso II, a saída do País de açúcar, de qualquer tipo, quando destinado a países limítrofes, desde que se comporte no limite de valor equivalente a até US\$ 250.00 (duzentos e cinquenta dólares dos Estados Unidos) semanais.*

*§ 2º O volume do produto que deixar o País nas condições autorizadas no parágrafo anterior deverá ser informado, pelas repartições aduaneiras que jurisdicionam os locais de saída do País, à Coordenação-Geral do Sistema de Controle Aduaneiro, na conformidade do Quadro em anexo.*

*Art. 2º A saída de mercadoria para o exterior, na forma do artigo anterior, não gera, para o vendedor, direito à isenção de tributos, nem a incentivos fiscais, a qualquer título.*

*Art. 3º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação.*

*Art. 4º Ficam revogadas as Instruções Normativas SRF nºs 45, de 17 de maio de 1983, 87, de 21 de julho de 1986, 5, de 12 de janeiro de 1988 e 52, de 19 de maio de 1989*

*(Grifos acrescentados)*

Sobre a Instrução Normativa SRF nº 118/92, bem esclareceu a decisão da DRJ:

A norma acima indicada tem por destinatário (além da Fazenda - Unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil) dois destinatários

distintos: o adquirente de bens e o vendedor destes mesmos bens que irão sair do território nacional.

Pois bem, o que se infere do disposto no artigo 1º é que as mercadorias nacionais, adquiridas no mercado interno, poderão sair do território nacional mediante a apresentação da respectiva nota fiscal à Unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Embora não tenha sido apresentado de forma explícita, é evidente que as mercadorias que estão saindo do País devem estar acompanhadas do respectivo documento fiscal e, sob a posse do seu proprietário, **o adquirente das mesmas**.

Referida norma visa amparar o estrangeiro que ao realizar compras no comércio do País desejar levar para a sua origem (estrangeiro) as mercadorias regularmente aqui adquiridas. Note-se que a norma não condicionou, como regra, a formalização de registro de exportação e declaração de exportação, visto o caráter absolutamente atípico da operação em tela (as exigências relacionadas ao registro de exportação e declaração de exportação tornariam extremamente dificultosa e inviável a saída da mercadoria adquirida pelo estrangeiro).

Assim a condição primeira para usufruto do procedimento simplificado em questão é que o adquirente, isto é, o destinatário constante do documento fiscal apresente mercadorias e notas fiscais junto à Unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Neste sentido, a fiscalização aponta em seu relatório à folhas 90 que, de fato, as mercadorias objeto de autuação foram adquiridas pelos clientes no mercado interno: *Quanto aos dois primeiros requisitos, não identificamos problemas, visto que a análise das notas fiscais de entrada de mercadorias dão conta tratarem-se de mercadorias nacionais e não existirem indícios de que a negociação seja feita no exterior; portanto são vendidas (ou adquiridas pelos clientes) no mercado interno. [...]*

Contudo, como se depreende dos incisos contidos no artigo 1º, algumas condições precisam ser atendidas para que o procedimento previsto na norma possa ser levado adiante, quais sejam:

- Valor equivalente a US\$ 2.000,00, para mercadorias que revelem ou não destino comercial;
- Valor superior a US\$ 2.000,00 somente para mercadorias que não revelem destino comercial;
- Não seja necessário o controle específico de outros órgãos;
- Não exista cota ou contingenciamento relacionado à exportação da mercadoria;

Quanto aos limites estabelecidos em moeda estrangeira, a fiscalização indica em seu relatório que os documentos fiscais foram emitidos especificamente para se manter no limite desta exigência (fl. 93):

*[...]Para burlar esses dois “entraves”, o contribuinte FERAL fraciona suas vendas e emite notas fiscais com valores inferiores ao limite, buscando escapar da fiscalização realizada no posto de fronteira e descaracterizar a destinação comercial.[...]*

Ressalte-se que é fato incontroverso nos autos a existência dos documentos fiscais e respectivas operações de venda, isto é, a ocorrência dos fatos jurídicos comerciais não está em discussão, mas sim o direito aplicável a tais fatos.

É flagrante nos autos que a fundamentação legal da infração imputada se baseia na **falsidade ideológica** dos documentos que amparariam as declarações aduaneiras das operações comerciais realizadas pela autuada, tema que será tratado a seguir.

### **Conceito de simulação e fraude para fins de autuação fiscal**

O artigo 167, § 1º do Código Civil dispõe que haverá simulação nos negócios jurídicos quando: I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira e III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

Observa-se a simulação quando houver divergência entre a vontade real e a vontade declarada com a finalidade de produzir efeito diverso e ludibriar terceiros.

A simulação é causa de nulidade do negócio jurídico, não sendo suscetível de confirmação, tampouco de convalidação pelo decurso de tempo, nos termos do artigo 169 do Código Civil.

Na seara da tributação, para que haja simulação que legitime a descon sideração do negócio jurídico, é necessário: (i) conluio entre as partes; (ii) divergência entre a real vontade das partes e o negócio por elas declarado; e (iii) intenção de lograr o Fisco. Nesse sentido:

*Os atos tendentes a ocultar ocorrência de fato jurídico tributário configuram operações simuladas, pois não obstante a intenção consista na prática do fato que acarretará o nascimento da obrigação de pagar tributo, este, ao ser concretizado, é mascarado para que aparente algo diverso do que realmente é.” (CARVALHO, Paulo de Barros. Derivação e Positivacão no Direito Tributário. Vol. 1. São Paulo: Editora Noeses, 2013, p. 80).*

Veja-se que a jurisprudência do CARF atrela a simulação à devida comprovação dos fatos a que se remete:

*SIMULAÇÃO - SUBSTÂNCIA DOS ATOS - Não se verifica a simulação quando os atos praticados são lícitos e sua exteriorização revela coerência com os institutos de direito privado adotados, assumindo o contribuinte as conseqüências e ônus das formas jurídicas por ele escolhidas, ainda que motivado pelo objetivo de economia de imposto. SIMULAÇÃO - NEXO DE CAUSALIDADE - A caracterização da simulação*

*demanda demonstração de nexo de causalidade entre o intuito simulatório e a subtração de imposto dele decorrente. SIMULAÇÃO - EFEITOS DA DESCONSIDERAÇÃO - O lançamento, na hipótese de simulação relativa, deve considerar a realidade subjacente em todos os seus aspectos, com adequada consideração do sujeito passivo que praticou os atos que a conformam. Preliminares rejeitadas. Recurso provido. Acórdão nº 104-21.729, julg. 26/07/2006.*

*SIMULAÇÃO - A simulação se caracteriza pela divergência entre a exteriorização e a vontade, isto é, são praticados determinados atos formalmente, enquanto subjetivamente, os que se praticam são outros. Assim, na simulação, os atos exteriorizados são sempre desejados pelas partes, mas apenas no aspecto formal, pois, na realidade, o ato praticado é outro. SIMULAÇÃO E DECADÊNCIA - Configurada a presença de simulação, o prazo para constituir o crédito tributário é de 5 (cinco) anos, contados do exercício (ano) seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado nos termos do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional. SIMULAÇÃO E MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - Comprovada a simulação, correta a exigência da multa de ofício qualificada sobre os tributos devidos, no percentual de 150%. Acórdão nº 102-48.620, julg. 14/06/2007.*

*SIMULAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO. O fato dos atos societários terem sido formalmente praticados, com registro nos órgãos competentes, escrituração contábil, etc. não retira a possibilidade da operação em causa se enquadrar como simulação, isso porque faz parte da natureza da simulação o envolvimento de atos jurídicos lícitos. Afinal, simulação é a desconformidade, consciente e pactuada entre as partes que realizam determinado negócio jurídico, entre o negócio efetivamente praticado e os atos formais (lícitos) de declaração de vontade. Não é razoável esperar que alguém tente dissimular um negócio jurídico dando-lhe a aparência de um outro ilícito. Acórdão nº 103-23.441, julg. 17/04/2008.*

Já a fraude tributária é expressa na Lei nº 4.502/64, nos artigos, arts. 71, 72 e 73, que disciplinam as figuras da sonegação, fraude e conluio, *verbis*:

*Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

*I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;*

*II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.*

*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, a evitar ou diferir o seu pagamento.*

*Art. 73. **Conluio** é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.*

Estará o contribuinte no campo da **ilicitude** se o negócio jurídico for simulado ou se houver a ocorrência do disposto nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, ou seja, **se as condutas esconderem, modificarem ou excluïrem o fato jurídico-tributário.**

Portanto, fraude tributária é a violação intencional da norma jurídica tributária (ex. falsificação de nota fiscal). É imprescindível a existência do dolo, que é a intenção de empregar expediente ardiloso para “mascarar” a ocorrência do fato jurídico-tributário.

Não basta a simples suspeita de fraude ou simulação para que o negócio jurídico realizado pelo contribuinte possa ser desconsiderado pela autoridade administrativa, é necessária a prova do intuito doloso aplicado com a finalidade de modificar as características essenciais do fato jurídico-tributário.

Eis que, no que tange às infrações tributárias, o dolo e a culpa não podem ser presumidos, devem sim ser provados:

*Sendo assim, ao compor em linguagem o fato ilícito, além de referir os traços concretos que perfazem o resultado, a autoridade fiscal deve indicar o nexos entre a conduta do infrator e o efeito que provocou, ressaltando o elemento volitivo (dolo ou culpa, conforme o caso), justamente porque integram o vultu típico da infração. (CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário Linguagem e Método. 6.ed. São Paulo: Editora Noeses, 2015, p. 857).*

Por conseguinte, o lançamento tributário com a desconsideração do negócio jurídico realizado e a exigência do tributo incidente sobre a **real** operação, deve trazer a motivação através da prova dos fatos nele constituídos. Ou seja, o lançamento deve estar fundamentado na linguagem das provas.

Como é a prova que constitui o fato jurídico tributário no tempo e no espaço e identifica seus sujeitos, sem ela não se pode afirmar que um evento ocorreu, ou seja, que houve subsunção do fato à previsão da norma jurídica. Assim, não se verificando o perfeito quadramento do fato à norma, inexistirá obrigação tributária.

É o que se depreende da lição de Fabiana Del Padre Tomé:

*A fundamentação das normas individuais e concretas na linguagem das provas decorre da necessária observância aos princípios da estrita legalidade e da tipicidade*

*tributária, limites objetivos que buscam implementar o sobreprincípio da segurança jurídica, garantindo que os indivíduos estarão sujeitos à tributação somente se for praticado o fato conotativamente descrito na hipótese normativa tributária. (A Prova no Direito Tributário. 3.ed. São Paulo: Editora Noeses, 2011, p. 270).*

Conseqüentemente, a finalidade da prova é a constituição do fato jurídico, sem a figura das provas não se pode fazer a aplicação do direito, pois a prova constrói o fato que se dará por acontecido e que desencadeará os efeitos jurídicos prescritos.

Assim, acertadamente a DRJ reconheceu que não há provas de ilicitude das condutas da Recorrida:

Considerando o enquadramento utilizado, a pena de perdimento de mercadoria nacional, na exportação, é aplicada quando for apresentado qualquer documento necessário ao embarque da mercadoria (hipótese não indicada na autuação) ou ao desembarço tiver sido falsificado (hipótese mais próxima do relato fiscal, vez que embora não exista um desembarço em sentido estrito, as mercadorias deveriam ser submetidas à Unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil para ter a saída do território nacional permitida).

Como visto anteriormente, o titular do direito de realizar o pedido perante a Unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil para ter a autorização de saída da mercadoria do território nacional é o adquirente das mercadorias. Assim, a eventual pena de perdimento das mercadorias por ele despachadas (ainda que em rito simplificado) e considerada em situação irregular (apresentação de documentação ideologicamente falsa) deveria ter em seu pólo passivo o próprio adquirente e não o vendedor (pessoa, em tese, alheia ao trâmite desenvolvido junto à autoridade aduaneira).

De outra sorte, a inclusão do vendedor no pólo passivo da presente autuação depende da existência da existência de elementos de prova que demonstrem objetivamente a sua responsabilidade pela prática de infração relacionada à operação de comércio exterior (e não de venda no mercado interno).

Não obstante a questão relacionada à sujeição passiva, a fiscalização não logrou demonstrar objetivamente qual a informação da nota fiscal (documento necessário à autorização para saída da mercadoria) que foi considerada ideologicamente falsificada ou adulterada. A tese de fracionamento das vendas, como já visto anteriormente, restou afastada, e a aventada ausência de identificação detalhada dos adquirentes nos documentos fiscais não se confunde com falsificação ou adulteração da informação (não há comprovação de que os destinatários das mercadorias sejam pessoas diversas daquelas consignadas nas notas fiscais).

**A digressão a respeito dos conceitos de simulação, fraude e dolo e da inafastabilidade do suporte probatório é necessária para a conclusão de que nestes autos não há provas da falsidade ideológica, tampouco do dolo deliberado para qualificação do atendimento às prescrições da Instrução Normativa SRF nº 118/92 (exportação simplificada).**

### **Interposição fraudulenta e pena de perdimento**

A interposição fraudulenta nas operações de comércio exterior possui fundamento no artigo 23, do Decreto Lei nº 1.455/1976 e artigo 689, VI, § 3º e §3º-A do Regulamento Aduaneiro vigente (Decreto nº 6.759/09), sendo definida como a participação de terceiro agente em operação de comércio exterior ou o objetivo de ocultar o real vendedor, comprador ou o sujeito responsável pela operação, praticada mediante fraude ou simulação.

Ainda de acordo com os dispositivos em questão, para que se presuma a ocorrência da interposição fraudulenta, é necessário que haja indícios de que a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos empregados na operação de comércio exterior não sejam passíveis de comprovação.

A penalidade prevista é a pena de perdimento, que será aplicada após o encerramento do procedimento especial instaurado nos termos da IN SRF nº 228/2002 que trata do combate à interposição fraudulenta.

A pena de perdimento também encontra guarida no art. 105 do Decreto-Lei nº 37, de 1966:

*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;*

A penalidade de perdimento converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida (§ 1º e do art. 689, do Regulamento Aduaneiro). Essa multa será exigida mediante lançamento de ofício que será processado e julgado nos termos da legislação que rege a determinação e exigência dos demais créditos tributários da União (§ 2º art. 73 da Lei 10.833/2003).

Ressalte-se que consta na e-fl. 83 (relatório de ação fiscal), a informação de que os meses anteriores a junho de 2011 foram objeto de fiscalização, conforme MPF nº 01.4.52.00-2011-00021-2, datado de 10 de junho de 2011, que gerou outro processo, o nº 10108.721108/2011-56 (Fiscalização Aduaneira). Sobre este precedente processo, a fiscalização assim se reporta (e-fl. 99):

*Convém ainda destacar que a empresa faz uso do artifício de fracionamento irregular há mais tempo, em conduta reiterada, ao menos desde janeiro de 2009, conforme apurado no processo nº 10108.721108/2011-56, originado do MPF-F nº 01.4.52.00-2011-00021-2, cientificado em 14 de junho de 2011, onde já se constata o modus operandi fraudulento. Naquela ocasião foi comprovada ainda a interposição fraudulenta, baseada, dentre outros indícios, no mesmo procedimento de fracionamento das vendas com fins de burlar a exportação convencional que a fiscalizada continua executando.*

Conforme relatado, a decisão de 1ª instância também fez menção a esse processo: “Há indicação da existência de procedimento fiscal anterior relacionada à mesma conduta objeto da presente autuação, onde restou comprovada ainda a interposição fraudulenta (processo administrativo fiscal nº 10108.721108/2011-56)”.

É necessário esclarecer que ainda que nesse outro processo haja comprovação da interposição fraudulenta, nestes autos, não há. Ainda que a decisão da DRJ não tenha mencionado a interposição fraudulenta, esta foi mencionada no relatório fiscal, à e-fl.99, contudo não se vislumbra nestes autos qualquer prova de sua ocorrência.

Mais uma vez, a autoridade lançadora não trouxe elementos de prova para caracterização de interposição fraudulenta, ou sequer, de fato que ensejaria a aplicação da pena de perdimento de mercadoria sob qualquer outro motivo.

Sobre a necessidade de prova efetiva e inequívoca do dano para aplicação da pena de perdimento, o CARF já se manifestou:

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Período de apuração: 27/11/2002 a 19/10/2007*

*PENA DE PERDIMENTO. COMPROVAÇÃO. FRAUDE, SIMULAÇÃO OU INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA.*

*Não comprovado objetivamente o dano ao Erário mediante fraude, simulação ou interposição fraudulenta de terceiros na importação de mercadorias ou, pela forma presumida, a indisponibilidade financeira do importador, não deve permanecer a pena de perdimento convertida em multa.*

*Recurso de Ofício Negado.*

*Acórdão 3101-001.078, julg. 24/04/2012.*

E ainda, o seguinte precedente judicial:

*PERDIMENTO DE MERCADORIAS. INDÍCIOS NÃO COMPROVADOS DE FRAUDE NA EXPORTAÇÃO. PRESUNÇÃO DE BOA-FÉ.*

*1. O art. 618 do Regulamento Aduaneiro (Decreto 4.543/02) não se aplica às situações que revelem indícios de exportação clandestina ou simulação com a interposição fraudulenta de terceiros não comprovados, mas tão somente àquelas situações em que a suspeita de infração reprimida com a pena de perdimento venha corroborada com provas inequívocas.*

*2. A pena de perdimento não pode estender-se à conduta daqueles que não ostentem elementos que atestem sua malícia, pela utilização de meios insidiosos, visto que tão-somente provas inequívocas e inobjetáveis são aptas a elidirem a presunção de boa-fé. 3. Apelação improvida. TRF-4 - APELAÇÃO CÍVEL AC 1372 RS 2003.71.06.001372-7, julg. 19/06/2007.*

### Síntese Processual

A autuação refere-se a graves condutas fraudulentas imputadas à Recorrida, todavia não consta suporte documental mínimo para avaliação da configuração de tais condutas ilícitas supostamente praticadas pela Recorrida.

Explica-se:

Neste processo, o auto de infração está acompanhado apenas de: 1) Relação de notas emitidas pela Recorrida, elencadas nominalmente no anexo I do Relatório Fiscal (e-fls. 105-141), a citação das notas em si nada prova, inclusive, observa-se que algumas notas foram trazidas aos autos pela própria Recorrida em sua impugnação (e-fls. 198-203) e 2) resposta de ofício do Ministério da Agricultura, o qual confirma que as operações de comércio exterior de produtos de origem animal submetem-se à regulação do Ministério. Isto por si só não comprova que a Recorrida socorreu-se de falsidade ideológica através da exportação fracionada para se eximir da fiscalização do Ministério da Agricultura.

Não havendo elementos nos autos capazes de confirmar o quadro fraudulento apontado pela fiscalização, está correta a decisão da DRJ e as alegações da Recorrida de que inexistiu falsidade ideológica e demais fraudes. Reitera-se mais uma vez e de forma derradeira: a questão controvertida neste presente processo é justamente a fraude atribuída à Recorrida, matéria totalmente vinculada à produção de prova pela autoridade administrativa (ônus da fiscalização).

Considerando o império da estrita legalidade, tipicidade tributária, motivação do lançamento tributário, devido processo legal e ampla defesa, diante da gravidade da fraude aduaneira imputada à Recorrente, o lançamento tributário desprovido de provas deve ser declarado nulo, por vício material, conforme as justificativas postas acima.

## **Conclusão**

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício, mantendo a decisão recorrida, para cancelar a multa de perdimento aplicada, diante da total ausência dos pressupostos legais para sua aplicação. Os demais argumentos ofertados pela Recorrida perdem seus objetos em face da questão principal controvertida de mérito lhe ser favorável.

Sala de Sessões, em 28 de abril de 2016

Semíramis de Oliveira Duro – Relatora