



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

Processo nº 11444.001123/2010-45
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3403-002.517 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de outubro de 2013
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO-IPI
Recorrente PIRELLI PNEUS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/02/2005 a 30/09/2008

**MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. DESQUALIFICAÇÃO DE
MULTA DE OFÍCIO. INEXISTÊNCIA.**

A desqualificação da multa de ofício, reduzindo-a de 150% a 75%, não constitui mudança de critério jurídico pelo julgador na fundamentação da autuação.

**SUJEIÇÃO PASSIVA. LANÇAMENTO. RESPONSABILIDADE
PESSOAL. ART. 135, III DO CTN. SOLIDARIEDADE.**

Na hipótese prevista no art. 135, III do CTN não incorre em erro na eleição do sujeito passivo o lançamento efetuado contra o contribuinte. A responsabilidade pessoal referida no art. 135 não implica o afastamento do contribuinte da relação tributária.

**SUJEIÇÃO PASSIVA. LANÇAMENTO. RESPONSABILIDADE
OBJETIVA. AFASTAMENTO JURISPRUDENCIAL.
IMPOSSIBILIDADE.**

A responsabilidade objetiva de que trata o art. 136 do CTN não pode ser afastada com fundamento em entendimento jurisprudencial/principiológico, sob pena de ofensa à Súmula 2 do CARF, a menos que tal entendimento se dê na forma do art. 62-A do Anexo I do RICARF.

**DOCUMENTOS OFICIAIS DA RFB. DESCONSIDERAÇÃO. ÔNUS
PROBATÓRIO DO FISCO.**

Diante da existência de declarações de exportação desembaraçadas e averbadas pela RFB (um terço delas com participação efetiva de agentes do fisco), é dever do fisco, para exigir tributos em função da não exportação, comprovar materialmente e detalhar quais as operações de exportação que na realidade não chegaram a se concretizar.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para cancelar o lançamento efetuado em relação às faturas de nº 116.695, nº 116.696, nº 116.711, nº 116.780, e nº 116.781. Vencido o Conselheiro Domingos de Sá Filho.

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

Rosaldo Trevisan - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Carlos Atulim (presidente da turma), Rosaldo Trevisan (relator), Alexandre Kern, Marcos Tranches Ortiz, Ivan Allegretti e Domingos de Sá Filho.

Relatório

Versa o presente sobre Auto de Infração (fls. 2 a 17¹), lavrado em 05/08/2010, para exigência de IPI no valor original de R\$ 1.283.144,13, e de juros de mora e multa de ofício (no percentual de 150%).

Narra-se na autuação que o estabelecimento da empresa deu saída a produtos tributados, com suspensão do imposto (em virtude de destinação a exportação), tendo os produtos sido desviados clandestinamente para o mercado interno, caracterizando exportação fictícia, majorando-se a multa em razão do evidente intuito de fraude. No Relatório Fiscal anexo à autuação (fls. 18 a 87), aponta-se que: (a) o procedimento fiscal foi iniciado em virtude de investigações da Polícia Federal em conjunto com Escritório de Pesquisa e Investigação da RFB - Operação “Vulcano”, remontando a denúncia de que a Transportadora TRANSNARDO LTDA estaria desviando pneus destinados a exportação para o mercado interno; (b) após a obtenção de autorizações judiciais para escutas telefônicas (nos autos nº 2006.61.25.001103-0), expandiu-se a investigação aos receptores de pneus desviados, tendo sido cumpridos, na deflagração da Operação (em 07/11/2008), mandados de busca em 59 pessoas (entre as quais a autuada); (c) a separação entre pneus a serem exportados ou desviados ao mercado interno era feita pelo Sr. ADALBERTO Tavares de Almeida, sócio das empresas MATER PNEUS S/A e NACIONAL CUBIERTAS SRL, destinatárias das exportações da Pirelli; (d) o Sr. ADALBERTO recebia os valores repassados pelos clientes, via doleiros (com dólar-cabo, cf. detalhado às fls. 19/20 e 31/32), e repassava à Pirelli por meio de suas empresas paraguaias, mediante fechamento de câmbio; (e) as carretas que saíam da Pirelli, conforme documentos apreendidos, não eram as mesmas que cruzavam a fronteira, na maioria dos casos, cf. planilha de fls. 23/24, havendo descarga no armazém da TRANSNARDO para possibilitar as manipulações e desvios; (f) confirmam as exportações fictícias os depoimentos da funcionária EDNA Maria Ferrari Rosa, da TRANSNARDO, além dos documentos apreendidos em sua residência, e que indicam as ordens de ADALBERTO quanto ao destino das cargas (v.g. documentos de fls. 25/28); (g) em vigilância realizada pela Polícia Federal na TRANSNARDO

¹ Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

entre março e abril de 2008, foram constatadas diversas retiradas de pneus por caminhões de empresas que adquiriam os produtos de ADALBERTO no mercado interno, como documentado às fls. 29/31; (h) cotejando as exportações efetuadas da Pirelli para a MATER registradas no Brasil com as importações da MATER tendo como exportadora a Pirelli registradas no Paraguai, percebe-se (fls. 32/33) que apenas cerca de 25% do exportado nos anos de 2006 a 2008 chegava ao Paraguai, sendo que a Pirelli tinha conhecimento disso, cf. e-mail apreendido na Pirelli de Santo André (fl. 34); (i) foram identificadas por meio de conversas no Skype e documentos esparsos detalhados às fls. 35 a 84, 191 faturas de exportação emitidas pela Pirelli (188 para a MATER e 3 para a NACIONAL CUBIERTAS) referentes a produtos desviados, totalizando US\$ 7.967.371,27; (j) a exportação fictícia dá ensejo à exigência de IPI na saída dos estabelecimentos (filiais 0043-Barueri e 0044-Santo André), das contribuições (para o PIS/PASEP e COFINS) sobre o faturamento da matriz, e dos tributos devidos na importação de matérias-primas por *drawback*, além de ocasionar a aplicação de multa de 100% (em substituição ao perdimento); e (k) o presente processo trata do Auto de Infração aplicado à filial Barueri (0043), contendo em anexo os documentos relacionados às fls. 85 a 87.

Cientificado da autuação em 16/08/2010 (fl. 4), a empresa apresenta impugnação em 15/09/2010 (fls. 2378 a 2437). Na peça impugnatória, narra-se que o Auto foi lavrado conjuntamente com outros (de perdimento à filial / Barueri - processo nº 11444.001124/2010-90; de exigência de tributos incidentes na importação à matriz / Santo André - processo nº 11444.001129/2010-12; de exigência de PIS e COFINS à matriz / Santo André - processo nº 11444.001126/2010-89; e de exigência de IPI à filial / Santo André - processo nº 11444.001113/2010-18), com base no mesmo procedimento fiscalizatório (e nas mesmas razões jurídicas), pelo que se pede sua juntada para julgamento. Aduz ainda a impugnante que: (a) a Polícia Federal, em seu inquérito, que analisou todas as escutas e mensagens, concluiu que a impugnante não concorreu para o crime; (b) a empresa não obteria qualquer vantagem com as exportações fictícias; (c) os registros do SISCOMEX comprovam que as exportações foram realizadas (desembaraçadas - cerca de um terço em canais laranja ou vermelho - e averbadas pela Receita Federal, havendo comprovante de exportação em todas as operações mencionadas pela fiscalização, registros esses que permanecem intactos no sistema informatizado), sendo insuficientes os indícios em contrário apresentados; (d) não se pode exigir tributo a partir de presunções *hominis*, tendo em vista a legalidade e a tipicidade cerrada que norteiam o direito tributário, como atestam a doutrina e a jurisprudência administrativa (e a fiscalização não faz prova cabal de que as mercadorias não cruzaram as fronteiras brasileiras); (e) não houve conduta fraudulenta por parte da empresa que motivasse a imposição da multa qualificada (há escuta telefônica - fl. 2415 - na qual as empresas que estariam desviando os pneus, após um roubo de carga, preocupam-se em informar que a mercadoria não era de exportação, e em como falariam isso à Pirelli); (f) se houve infração, devem ser punidos os efetivos responsáveis (os representantes do importador e do transportador, os receptadores das mercadorias e os agentes do fisco), pois a Pirelli contratou a transportadora para entregar a mercadoria no exterior, e se essa agiu em descumprimento do contrato, deve responder pessoalmente; (g) os elementos que atestariam na autuação que a impugnante tinha conhecimento do suposto esquema montado para desviar pneus são uma correspondência eletrônica entre funcionários da empresa relatando possível divergência entre a quantidade de mercadorias exportadas do Brasil e importadas no Paraguai (que motivou contato com o responsável pelo *software* URUNET, fonte da informação, que respondeu não serem oficiais os dados do Paraguai) e escutas telefônicas e mensagens de computador (Skype) entre pessoas vinculadas ao importador (sem referência à impugnante); (h) a própria Receita Federal reconhece que os dados fornecidos pelo Paraguai no sistema oficial do MERCOSUL, o

INDIRA, estão sujeitos a erros como falhas de alimentação; e (i) para parte dos tributos (fevereiro a julho de 2005) operou-se a decadência, considerando o disposto no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

O julgamento de primeira instância ocorre em 08/02/2011 (fls. 2557 a 2561, e fls. 2626 a 2634), acordando-se pela parcial procedência da autuação, afastando-se a qualificação da multa de ofício e a decadência no período de fevereiro a julho de 2005. Entendeu o julgador *a quo* que: (a) o imposto que não foi lançado na Nota Fiscal nem recolhido deve ser exigido de ofício pelo fisco, sendo irrelevantes os motivos que ensejaram a omissão (sendo a responsabilidade objetiva); e (b) a presunção simples corroborada por indícios convergentes é um meio de prova admitido em direito.

Às fls. 2566 a 2617, apresenta-se Recurso Voluntário, com protocolo datado de 08/04/2011. Na peça, alega-se que a ciência da decisão de primeira instância se deu em 15/03/2011 (anexando-se à fl. 2622, documento comprobatório do alegado), sustentando a recorrente, no mérito, que: (a) a decisão da DRJ é nula, porque aquele tribunal reconheceu que a recorrente não participou do suposto esquema para desvio de mercadorias, mas entendeu que, nos termos do art. 136 do CTN (não referido na autuação), a responsabilidade pelo pagamento de tributos seria objetiva, independentemente de participação ou culpa, tendo incorrido assim em alteração do critério jurídico (CTN - art. 146), por fugir ao alegado na autuação (que afirmava haver responsabilidade porque a empresa participou da exportação fictícia); (b) os registros do SISCOMEX (ainda existentes e não retificados, inclusive para os canais laranja e vermelho, o que poderia ser verificado em sede de diligência) comprovam que as exportações foram realizadas, e não foram refutados a contento pelos indícios levantados na autuação (nem levados em conta pelo julgador, que se limitou a reproduzir excertos do Relatório Fiscal, e não enfrentou matérias impugnadas como a desconsideração dos comprovantes de exportação, a força das presunções *hominis* e a relação de causalidade com a não remessa de mercadorias ao exterior, e a responsabilidade do transportador prevista na legislação tributária e aduaneira); (c) a presunção simples não pode ensejar a exigência de tributos, sob pena de ofensa à legalidade e à tipicidade cerrada (e não há norma que permita à fiscalização presumir, a partir de conversas Skype, planilhas ou interrogatórios, que mercadorias não cruzaram as fronteiras brasileiras); (d) não há provas de que as mercadorias tenham permanecido em território brasileiro (pelo contrário, há registros oficiais de que saíram), e ainda que houvesse ocorrido o desvio, não há provas de que as mercadorias tenham sido desviadas dentro do território brasileiro (e se as mercadorias saíram do território brasileiro, o que seria igualmente presumível, houve exportação, não cabendo falar-se em exigibilidade do IPI sobre a venda); (e) sequer há prova da quantidade de pneus desviada para o mercado interno, pois a análise individualizada das faturas levada a cabo no Relatório Fiscal é desprovida de coerente relação de causalidade; (f) os tribunais superiores estão firmando jurisprudência no sentido de que a responsabilidade tributária não pode recair sobre o contribuinte que agiu de boa-fé e não deu causa a qualquer fraude tributária, fazendo uma leitura sistemática do art. 136 do CTN; (g) a responsabilidade pessoal a que se refere o art. 135 do CTN, aplicável ao caso (representante da empresa que atuou com excesso de poderes ou infração à lei), é exclusiva, não cabendo exigir os tributos e penalidades da recorrente; e (h) a legislação aduaneira atribui ao transportador a responsabilidade pelo pagamento do imposto.

O Recurso Voluntário é então encaminhado ao CARF em 15/04/2011, pelo documento de fl. 2641 (que o assume como tempestivo), tendo sido a mim distribuído, por sorteio, em 07/03/2013 (fl. 2651).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, relator

O recurso voluntário apresentado preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele se toma conhecimento.

No presente processo, resta a discutir em sede de recurso voluntário a exigência de IPI nos períodos de agosto de 2005 a setembro de 2008, acrescido de multa de ofício de 75% e juros de mora.

São quatro os temas centrais a serem tratados, englobando todos os aspectos do recurso voluntário: a questão atinente a eventual existência de mudança de critério jurídico pelo julgador de primeira instância, o tratamento da responsabilidade (objetiva, pessoa e aduaneira), e a questão probatória (versando sobre documentos e presunções/indícios).

Da (in)existência de mudança de critério jurídico

Alega a recorrente que a decisão da DRJ é nula, porque aquele tribunal reconheceu que a recorrente não participou do suposto esquema para desvio de mercadorias, mas entendeu que, nos termos do art. 136 do CTN (não referido na autuação), a responsabilidade pelo pagamento de tributos seria objetiva, independentemente de participação ou culpa, tendo incorrido assim em alteração do critério jurídico (CTN - art. 146), por fugir ao alegado na autuação (que afirmava haver responsabilidade porque a empresa participou da exportação fictícia).

Para saber qual a conduta imputada na autuação, nada melhor que começar pelo título da imputação (fl. 5): “produto saído do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial com emissão de nota fiscal / descumprimento das condições da suspensão pelo remetente do produto”. Na sequência, afirma o autuante que “o estabelecimento deu saída a produtos tributados, com suspensão do imposto por destinarem-se a exportação, sendo que os produtos foram desviados clandestinamente para o mercado interno, caracterizando a exportação fictícia, conforme demonstrada no Relatório Fiscal às fls...”.

No enquadramento legal (fl. 7), figuram basicamente artigos referentes à ocorrência do fato gerador do IPI (e a cálculo, pagamento e lançamento de ofício), à suspensão da exigibilidade e à consequência pelo descumprimento dos requisitos para sua fruição. Assim, a imputação é a falta de pagamento do IPI suspenso, tendo em vista o descumprimento da condição para a suspensão (exportação). A exportação fictícia é o elemento utilizado para a qualificação da multa de ofício, como revela o seguinte excerto da autuação (fl. 5):

“Em razão do evidente intuito de fraude que a exportação fictícia revela, já que os produtos desviados são comercializados no mercado interno com os benefícios da exportação (isenção de IPI, ICMS, PIS, COFINS), implicando em (sic) conquista de mercado em detrimento do erário, a multa proporcional ao imposto é majorada de 75% para 150%.”(grifo nosso)

O julgador *a quo* entendeu que era improcedente tal qualificadora, pelo fato de não ter havido comprovação do evidente intuito de fraude, nos termos dos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964, concluindo que:

“No caso em julgamento, não há prova alguma no Relatório Fiscal do envolvimento da contribuinte no esquema constatado.

[...] Não há nos autos prova material de que a contribuinte tenha tentado dolosamente desviar mercadorias para o mercado interno com os benefícios da exportação”(grifo nosso)

Essa convicção foi suficiente para afastar a multa qualificada, mas não a autuação toda, que tinha por fundamento a exigência de IPI, exigência essa que não ocorre somente nos casos de dolo ou participação do contribuinte em esquemas de desvio, mas sempre que configurado o fato gerador da obrigação.

Assim, como o julgador de primeira instância entendeu que foi descumprida a condição de suspensão (pela não exportação dos produtos), manteve a autuação para exigir tão-somente os tributos acrescidos de juros de mora e de multa de ofício sem a qualificação originalmente imputada.

O que se vê no presente caso é substancialmente distinto da hipótese tratada no artigo 146 do CTN. O julgador não alterou a fundamentação ou o enquadramento: apenas afastou a qualificadora.

Quanto à alegação de que a autuação foi mantida com base em critério/enquadramento distinto (responsabilidade objetiva - art. 136 do CTN), sequer citado na autuação, é de se destacar que a responsabilidade objetiva não é, nem poderia ser o fundamento da autuação. Já se demonstrou aqui que o fundamento foi a exigência de IPI para produto saído do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial com emissão de nota fiscal / descumprimento das condições da suspensão pelo remetente. E tal remetente é exatamente a recorrente.

Se a autuação imputava uma multa qualificada (que demanda caracterização de dolo), o fazia com esforço em vincular a recorrente ao esquema de desvio de pneus, vinculação essa afastada pelo julgador de piso. E, afastada a qualificadora, parece desejar a recorrente que não pudesse o julgador aplicar ao caso nenhuma norma do CTN que não estivesse expressamente referida na autuação, o que beira o absurdo, e é contraditório com a própria argumentação da recorrente em outros tópicos, quando defende a aplicação de outros dispositivos da legislação tributária e aduaneira ao caso.

Assim, o julgamento de primeira instância não constitui alteração de critério jurídico, ou da fundamentação da autuação.

E tampouco é nulo o julgamento de piso por que não “contesta detidamente quaisquer das razões apresentadas pela Recorrente” (conforme se alega no Recurso Voluntário - fl. 2580). A decisão da DRJ analisa os argumentos da então impugnante, inclusive os apontados como não apreciados, mas não os aceita. E não se pode extrair da rejeição uma falta de análise, ou ainda uma falta de “análise detida”. Não se visualiza, assim, no julgamento da DRJ, cerceamento ensejador de nulidade, por ausência de apreciação de argumento externado pela defesa.

Da responsabilidade

O Código Tributário Nacional trata da responsabilidade tributária em seus artigos 128 a 137.

A regra é a da responsabilidade objetiva, expressa no art. 136:

“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”.

Veja-se que o próprio Código Tributário, em outros artigos, dispõe sobre as hipóteses em que a responsabilidade não será objetiva, e ainda permite à lei excepcionar o dispositivo. Assim, naquelas situações em que a lei dispuser de forma diversa, afastada será a responsabilidade objetiva.

Não pode este tribunal, contudo, afastar a responsabilidade objetiva do art. 136, como deseja a recorrente, por “interpretação que vem dando os Tribunais Superiores, com base nos demais princípios do ordenamento jurídico, ao dispositivo em tela”. Já resta sumulada no âmbito deste CARF a impossibilidade de afastamento de comando legal tributário vigente (Súmula nº 2).

Diferente seria se a interpretação dos tribunais superiores fosse revestida dos atributos conferidos pelos arts. 543-B e 543-C do Código de Processo Civil, o que vincularia o julgamento deste tribunal administrativo, por força do art. 62-A do Anexo I de seu Regimento Interno.

Alega ainda a recorrente que seria aplicável ao caso a responsabilidade pessoal de que trata o art. 135, III do CTN, que seria exclusiva:

“Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.”

Nesse tópico, há que se destacar, de início, que não se discorda da aplicabilidade do art. 135, III ao caso, mas se opõe veementemente à interpretação de que a responsabilidade aí tratada seja exclusiva, e afaste a figura do contribuinte.

O tema é controverso, e nem de longe as poucas referências bibliográficas citadas no Recurso Voluntário espelham um entendimento doutrinário dominante. Poderíamos inclusive endossá-la, de início, com obra expressiva, de Luciano AMARO, que afirma que o dispositivo (art. 135, III do CTN)

exclui do pólo passivo da obrigação a figura do contribuinte (que, em princípio, seria a pessoa em cujo nome e por cuja conta agiria o terceiro), ao dispor no sentido de que o executor do ato responda pessoalmente. A responsabilidade pessoal deve ter aí o

sentido (que já se adivinhava no art. 131) de que ela não é compartilhada com o devedor “original” ou “natural”.

Não se trata, portanto, de responsabilidade subsidiária do terceiro, nem de responsabilidade solidária. *Somente o terceiro responde “pessoalmente”.*

Para que incida o dispositivo, um requisito básico é necessário: deve haver a prática de ato para o qual o terceiro não detinha poderes, ou de ato que tenha infringido a lei, o contrato social ou o estatuto de uma sociedade. [...] O problema está em se definir os atos a que se refere o art. 135.² (grifo nosso)

Hugo de Brito MACHADO, no entanto, considera inaceitável tal entendimento, afirmando que

A lei diz que são pessoalmente responsáveis, mas não são os únicos. A exclusão da responsabilidade, a nosso ver, teria de ser expressa.

*Com efeito, **a responsabilidade do contribuinte decorre de sua condição de sujeito passivo direto da relação obrigacional tributária. Independe de disposição legal que expressamente a estabeleça.** Assim, em se tratando de responsabilidade inerente à própria condição de contribuinte, não é razoável admitir-se que desapareça sem que a lei o diga expressamente. Isto, aliás, é o que se depreende do disposto no art. 128 do Código Tributário Nacional, segundo o qual “a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação”. Pela mesma razão que se exige dispositivo legal expresso para a atribuição da responsabilidade a terceiro, também se há de exigir dispositivo legal expresso para excluir a responsabilidade do contribuinte.³ (grifo nosso)*

Nelson Gustavo Mesquita Ribeiro ALVES, em obra coordenada por Paulo Afonso Brum Vaz e Leandro Paulsen, redige artigo específico sobre o art. 135, III, do CTN, sustentando que

*[...] é de se ter em mente que a doutrina classificou a responsabilidade tributária como por substituição ou por transferência. Haverá **responsabilidade por substituição** quando é esquecido, desde logo, o contribuinte, e chamado a responder pela obrigação o responsável, e **responsabilidade por transferência** quando este somente é chamado a responder após a tentativa de satisfação da obrigação em face do contribuinte (subsidiária) ou quando são acionados de forma conjunta (solidariedade).*

[...] A este trabalho nos interessa uma modalidade de responsabilidade de terceiros, especialmente aquela delineada no art. 135, III, do CTN.

² AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 318-319.

³ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 21. ed. Malheiros: São Paulo, 2002, p. 142.

*Da análise inicial da **responsabilidade tributária em sentido amplo**, [...] tem-se que aquela prevista no art. 135, III, do CTN pode ser classificada como **responsabilidade por transferência**, pois há a exigência do tributo do contribuinte (a sociedade empresária), não sendo excluída a responsabilidade desta pelo cumprimento da obrigação. Aliás, conforme ensina Zenildo BODNAR, ainda que se proceda à responsabilização do sócio-gerente ou do administrador, esta não exclui a responsabilidade da pessoa jurídica, face ao princípio da separação patrimonial entre a pessoa jurídica e os seus sócios.⁴ (grifo nosso).*

Outro trabalho específico sobre o tema, recentemente merecedor do Prêmio CARF 2010 de monografias em Direito Tributário, de autoria de Fabrizio Candia dos SANTOS, apresenta visão complementar sobre o tema, dispondo que

*[...] ao tratar da responsabilidade de terceiros, o CTN estabeleceu duas regras distintas: uma, conservando a sua caracterização de terceiro para vinculá-lo subsidiariamente ao credor nos casos em que, por sua omissão ou ação, reste inadimplida obrigação tributária. Em outra ponta, **caso um ato ilícito do terceiro produza um fato gerador**, deixa o mesmo (sic) de ser terceiro para **vincular-se pessoal e solidariamente à obrigação**. A solidariedade decorre do comum interesse na situação que constitui o fato gerador, interesse esse revelado no momento em que excede os limites da lei.⁵ (grifo nosso)*

A análise destes dois últimos posicionamentos é ainda mais enriquecedora quando aliada aos ensinamentos de Paulo de Barros CARVALHO, que entende tratarem os artigos referentes à responsabilidade de terceiros (como o art. 135) não de uma relação tributária, mas de uma relação de cunho obrigacional, de índole sancionatória (sanção administrativa):

*Nosso entendimento é no sentido de que **as relações jurídicas integradas por sujeitos passivos alheios ao fato tributado apresentam a natureza de sanções administrativas**.*

*[...] Tudo fica mais evidente, porém, quando atinamos ao disposto na Seção II – “Responsabilidade de Terceiros”. **Sob o manto jurídico da solidariedade, esconde-se a providência sancionatória, de maneira nítida e insofismável**.*

[...] Cremos haver demonstrado a natureza do vínculo que se instala, sempre que pessoa externa ao acontecimento do fato jurídico tributário é transportada para o tópico de sujeito passivo. Teremos uma relação jurídica, de cunho obrigacional, mas de índole sancionatória.

⁴ ALVES, Nelson Gustavo Mesquita Ribeiro. Resstudo da responsabilidade tributária (Art. 135, III, do CTN) em face da Lei Complementar n. 123, de 14-12-2006. In PAULSEN, Leandro; VAZ, Paulo Afonso Brum (org.). Curso Modular de Direito Tributário. Florianópolis: Conceito, 2008, p. 213-214.

⁵ SANTOS, Fabrizio Candia dos. A responsabilidade tributária de todos os sócios na dissolução irregular de sociedades limitadas. In I Prêmio CARF de monografias em direito tributário 2010. Brasília: Valentim, 2011, p. 225-226.

Alguns autores invocam a extinção da obrigação tributária, quando o responsável paga a dívida, como um argumento contrário à tese que advogamos. O argumento, todavia, é inconsistente. Nada obsta a que o legislador declare extinta a obrigação tributária, no mesmo instante em que também se extingue a relação sancionatória. Dá-se por satisfeito, havendo conseguido seu objetivo final. ⁶ (grifo nosso)

A que obrigação tributária se refere o professor da PUC/SP, quando fala que o legislador pode declará-la extinta com o termo da relação sancionatória? Certamente o rigor terminológico do mestre não faria com que sustentasse que está extinta uma obrigação que jamais nasceu. E se ela nasceu, tem alguém no pólo passivo. E esse alguém é originariamente o contribuinte.

Perceba-se que aquilo que Paulo de Barros CARVALHO designa como sanção administrativa é albergado pela chamada responsabilidade tributária em sentido amplo, referida por Nelson Gustavo Mesquita Ribeiro ALVES. E note-se ainda que, independentemente de ser designada a pessoa a que se refere o art. 135, III como responsável tributário ou responsável por sanção administrativa, a figura do contribuinte é inafastável.

Arremate-se a discussão sobre o tema com a ponderação de Ricardo Lobo TORRES, que objetivamente assevera que

Outra coisa é a responsabilidade de que cuida o art. 135. Nela existe a solidariedade ab initio, e o responsável se coloca junto do contribuinte desde a ocorrência do fato gerador. [...]. A Fazenda credora pode dirigir a execução contra o contribuinte ou o responsável. ⁷ (grifo nosso)

Aliás, esse é o entendimento externado por este CARF em decisões recentes. A título ilustrativo, transcreva-se excerto de Acórdão unânime da 1ª Seção, proferido em 2011:

“RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOCIEDADE EMPRESÁRIA. SÓCIO-ADMINISTRADOR. SOLIDARIEDADE. I - Condutas do sócio-administrador, desde a não escrituração das operações contábeis, passando pelo não envio declarações obrigatórias de pessoa jurídica, consubstanciaram uma série de atos ordenados, um por um, visando ocultar as receitas auferidas que deveriam ter sido oferecidas à tributação. Tais ações e omissões, além de infringirem a legislação comercial e tributária vigente, caracterizaram o dolo, restando demonstrada subsunção ao inciso III, art. 135 do CTN. II - O termo “pessoalmente responsável”, do artigo 135 do CTN, trata de responsabilidade surgida direta e pessoalmente, o que não quer dizer, contudo, que a pessoa jurídica fique desobrigada, até porque, caso o fosse, deveria haver uma menção expressa de exclusão de responsabilidade. CSLL. PIS. COFINS. LANÇAMENTOS REFLEXOS. O decidido em relação à matéria principal estende-se aos lançamentos decorrentes, formalizados a partir de idêntica motivação. ⁸ (grifo nosso)

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 324-327.

⁷ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Tributário e Financeiro. 14. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 268.

⁸ CARF. Acórdão 1302-000.458. 3a Câmara. 1a Seção. Rel. Cons. Marcos Rodrigues de Mello, unânime, Sessão de 26 jan. 2011.

Também nesta turma, a matéria já foi assim decidida de forma unânime, recentemente:

“SUJEIÇÃO PASSIVA. LANÇAMENTO. RESPONSABILIDADE PESSOAL. ART. 135, III DO CTN. SOLIDARIEDADE.

Na hipótese prevista no art. 135, III do CTN não incorre em erro na eleição do sujeito passivo o lançamento efetuado contra o contribuinte. A responsabilidade pessoal referida no art. 135 não implica o afastamento do contribuinte da relação tributária.”⁹ (grifo nosso)

A construção jurídica mais sólida, assim, a nosso ver, aponta para a manutenção do contribuinte na relação tributária, nas hipóteses de que trata o art. 135, III. Incabível, destarte, a alegação de haveria erro na eleição do sujeito passivo, por ser exclusiva a responsabilidade do terceiro.

Aponta ainda a recorrente que sendo este terceiro um transportador, sua responsabilidade operaria na forma do art. 104 do Regulamento Aduaneiro, transcrevendo-o.

“Art. 104. É responsável pelo imposto:

*I - o transportador, quando transportar mercadoria procedente do exterior ou **sob controle aduaneiro**, inclusive em percurso interno;” (grifos no original)*

De início, é preciso contextualizar o dispositivo. O comando do art. 104 do Regulamento Aduaneiro de 2002 (Decreto nº 4.543/2002), hoje presente (sem qualquer alteração) no art. 105 do atual Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009), tem por base o art. 32, *caput* do Decreto-Lei nº 37/1966, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472/1988.

O Decreto-Lei nº 37/1966 trata essencialmente do imposto de importação (embora tenha diversos comandos que se aplicam também a outros tributos e a temas não tributários), como se percebe por sua própria ementa (“dispõe sobre o imposto de importação, reorganiza os serviços aduaneiros e dá outras providências”).

O citado art. 32 está inserido no Capítulo VI (Contribuintes e Responsáveis) do Título I (Imposto de Importação) da norma. Também no Regulamento citado, o art. 104 estava no Capítulo VI (Contribuintes e Responsáveis) do Título I (Imposto de Importação) do Livro II (Dos impostos de importação e de exportação), posição na qual permanece o atual art. 105.

A própria jurisprudência citada pela recorrente sobre a responsabilidade do transportador no transporte internacional de mercadorias se refere a avaria e extravio, na qual a responsabilidade decorre do art. 60, e não do art. 32 do Decreto-Lei nº 37/1966. Equivocada ainda a remissão ao art. 315 do Regulamento Aduaneiro, que trata do regime de entreposto aduaneiro, que não guarda qualquer relação com o caso concreto em análise.

É de se destacar, por fim, para excluir o tema da seara estritamente aduaneira, que as mercadorias eventualmente desviadas não estavam em trânsito aduaneiro de exportação.

Caso o despacho (e o desembaraço) das mercadorias houvesse sido feito no estabelecimento do exportador (ou em um porto seco na cidade do exportador), e as mercadorias seguissem para a unidade de fronteira (v.g. Guaíra), para saída do País, aí sim se poderia falar em trânsito aduaneiro (assumindo o transportador a responsabilidade tributária em relação às mercadorias).

No caso concreto, as mercadorias só foram despachadas (e desembaraçadas para exportação) na unidade de saída (Zona Primária de fronteira). Assim, o percurso da empresa até o recinto alfandegado não constitui um trânsito aduaneiro de exportação, pois a mercadoria ainda não havia passado por despacho algum.

Endossa o aqui exposto a norma que rege os despachos de exportação, no país (Instrução Normativa SRF nº 28/1994), em seus arts. 11 e 12:

“Art. 11 . O despacho de exportação poderá ser realizado:

I - em recinto alfandegado de Zona Primária;

II - em recinto alfandegado de Zona Secundária; e

III - em qualquer outro local não alfandegado de Zona Secundária, inclusive no estabelecimento do exportador.

Art. 12 . Quando o despacho de exportação for realizado nos locais indicados nos incisos II e III do artigo anterior, a mercadoria desembaraçada seguirá até a unidade da SRF que jurisdiciona o local de saída do País, ou o local onde ocorrerá transbordo ou baldeação, em regime de trânsito aduaneiro sob procedimento especial, na forma dos arts. 32 a 34, observado o disposto no art. 13.”

Tendo os despachos sido realizados em Zona Primária, no próprio local de saída dos bens, a mercadoria não estava, assim, em trânsito aduaneiro, sob a responsabilidade de um transportador internacional, mas ainda sob a responsabilidade do exportador, que contratou um mandatário seu (transportador nacional) para levá-la ao recinto de despacho.

Aliás, que despacha a mercadoria para exportação na unidade de fronteira (após o transporte nacional) não é um representante do transportador, mas um representante da empresa exportadora (Pirelli), que ainda detinha a responsabilidade sobre a mercadoria submetida a despacho.

Incabível, assim, a argumentação de que a responsabilidade seria exclusiva do transportador, ou ainda regida pela legislação aduaneira.

Do aspecto probatório

Não identificada mácula na autuação nos tópicos anteriores, passa-se à análise da questão probatória.

Há que se aclarar inicialmente que, na autuação, não se nega o fato de que a recorrente teve todas as suas exportações desembaraçadas e averbadas (inclusive cerca um terço delas com participação ativa do fisco, nos canais de conferência laranja e vermelho - para os quais se exige exame documental e verificação da mercadoria), e que foram emitidos os correspondentes comprovantes de exportação.

E a análise a seguir empreendida partirá do pressuposto (facilmente verificável documentalmente) que efetivamente as exportações foram objeto de desembaraço

(liberação, automática - no canal verde, ou por Auditor-Fiscal da RFB - nos canais vermelho e laranja) e averbação (confirmação, no sistema informatizado SISCOMEX, da transposição de fronteira). O comprovante de exportação (apesar do nome) é um documento dispensável, pois a averbação é que efetivamente comprova a operação (cf. arts. 50 e 51 da Instrução Normativa SRF nº 28/1994).

Há que se fazer apenas uma complementação, no sentido de que a averbação, na via terrestre (utilizada pela recorrente nas operações a que se refere este processo, sem trânsito aduaneiro), ocorre na data do próprio desembaraço, conforme arts. 39 e 46 da Instrução Normativa SRF nº 28/1994:

“Art. 39. Entende-se por data de embarque da mercadoria:

(...)

III - nas exportações por via terrestre, fluvial ou lacustre, a data da transposição de fronteira da mercadoria, que coincide com a data de seu desembaraço ou da conclusão do trânsito registrada no Sistema pela fiscalização aduaneira;

(...)

Art. 46. A averbação é o ato final do despacho de exportação e consiste na confirmação, pela fiscalização aduaneira, do embarque ou da transposição de fronteira da mercadoria.

(...)

§ 2º Nas exportações por via terrestre, fluvial ou lacustre, a averbação dar-se-á no momento da transposição de fronteira da mercadoria, na forma do inciso III do art. 39.”

Assim, é preciso destacar que não houve efetivamente um funcionário verificando se a mercadoria fisicamente cruzou a fronteira, como às vezes poderia imaginar o exegeta desavisado.

E no tratamento de averbação automática, é possível a apuração posterior de eventuais erros ou fraudes, conforme se depreende do art. 48 da mesma Instrução Normativa:

“Art. 48. Será automática a averbação do embarque ou da transposição de fronteira:

I - nos casos indicados no art. 45, após o desembaraço da mercadoria ou da conclusão do trânsito aduaneiro; e

II - nos demais casos, após a confirmação do embarque da mercadoria, pelo transportador, ou da sua transposição de fronteira, conforme definido no inciso III do art. 39, quando os dados sobre a carga embarcada informados, no Sistema, coincidirem com os da carga desembaraçada pela fiscalização aduaneira.

Parágrafo único. A averbação automática, na forma deste artigo, não prejudica a apuração da responsabilidade, por eventuais erros ou fraudes constatados após o desembaraço e o

embarque da mercadoria, e a aplicação, aos responsáveis, das sanções administrativas, fiscais, cambiais e penais cabíveis.

Ou seja, o desembaraço e a averbação no SISCOMEX não impedem a apuração posterior, no caso de erros ou fraudes (inclusive nos canais vermelho e amarelo).

Quando o artigo se refere à apuração e a aplicação, aos responsáveis, das sanções administrativas, fiscais, cambiais e penais, não está criando penalidade alguma, mas apenas dispondo que o desembaraço e a averbação não obstem a revisão do despacho (revisão essa que, diga-se, já era assegurada no art. 570 do Regulamento Aduaneiro de 2002, e mantida no art. 632 do atual Regulamento Aduaneiro).

No que se refere às sanções administrativas, o fato de eventualmente ter havido participação de funcionários da Receita Federal na fraude não é ignorado na autuação, conforme se depreende do seguinte excerto do Relatório Fiscal (fl. 19):

*“A separação (pneus que seriam efetivamente exportados dos pneus que seriam desviados para o mercado interno) era determinada por ADALBERTO TAVARES DE ALMEIDA, sócio das empresas importadoras paraguaias MATER PNEUS S/A e NACIONAL CUBIERTAS S.R.L., destinatárias das exportações da Pirelli. **Os pneus que seriam desviados para o mercado interno eram retirados na Transnardo pelos próprios adquirentes** que negociavam as compras com Adalberto, sendo que os adquirentes, às vezes, utilizavam notas fiscais frias para o transporte dos pneus.*

*Já a **arrumação da carga, quando efetuada, consistia em colocar os pneus que seriam exportados próximos à tampa de abertura do baú, objetivando-se dar aparência, numa eventual abertura da tampa pela fiscalização, de que o baú inteiro estaria carregado com pneus.** Assim, a fração da carga era submetida a despacho de exportação na fronteira, com a documentação indicando a carga total, e, **com a conivência ou não da fiscalização no desembaraço de exportação**) a ser **apurada em processos disciplinares**, eram declaradas como **totalmente exportadas.**” (grifo nosso)*

O que se está a analisar, no presente processo, contudo, é a matéria fiscal.

Esta análise inicial da questão probatória se presta exclusivamente à evidenciação de que a existência de documentos que comprovam o desembaraço e a transposição da fronteira (registrados no sistema automaticamente ou, em um terço dos casos, por agentes do fisco), não constitui uma contraposição de argumentos à autuação, mas elemento que nela já estava implícito. Repita-se, caso não houvesse tal registro de desembaraço ou averbação, sequer haveria necessidade de discutir se a mercadoria foi ou não desviada, e de que forma.

E isso parece não ter sido bem compreendido no recurso voluntário, conforme excerto de fls. 2580 e:

*“De fato, **a Recorrente apresentou cópia de documentos de exportação, faturas comerciais, comprovantes de pagamento, recibos de transporte de carga com o carimbo de transposição de fronteira, etc. Tais documentos demonstram que a Recorrente efetuou os procedimentos de exportações de***

maneira regular e de acordo com o exigido pela legislação, sendo que tudo o que consta nos autos revela que as mercadorias foram de fato vendidas e entregues a adquirentes situados no exterior.

Por meio de tais documentos, a Recorrente afastou quaisquer dúvidas quanto à ocorrência das exportações das mercadorias que estavam amparadas em declarações de exportações idôneas que comprovam a sua exportação e entrada no Paraguai.

(...)

De fato, os documentos de exportações emitidos pela Recorrente e juntados aos autos comprovam a efetiva realização das exportações de pneus ao Paraguai. Isto é, os documentos fiscais e comerciais (entre os quais, os comprovantes de registro no SISCOMEX) presentes nesse processo atestam que as mercadorias cruzaram a fronteira brasileira em direção ao território paraguaio.” (grifo nosso)

Quando o fisco apurou que eventualmente teria havido desvio de mercadoria ainda antes da exportação, o fez obviamente já sabendo que tais documentos de exportação existiam. As provas constantes do Relatório Fiscal são justamente destinadas a refutar não formalmente, mas materialmente tais documentos. Tais documentos (e registros em sistema) existiram, existem e continuarão existindo (mesmo que não revelem a realidade da transação). Um dos escopos do presente contencioso é exatamente identificar se tais documentos revelam ou não a realidade da operação realizada.

A recorrente, em sua argumentação, à fl. 2584, proporciona cristalina distinção entre os aspectos formais e materiais da operação:

“A Recorrente não quer, com essa exposição, descaracterizar o trabalho investigatório realizado, mas apenas reiterar que, para fins jurídicos, e de acordo com as disposições presentes na própria legislação aduaneira para fins de comprovação da efetiva exportação, as mercadorias foram efetivamente exportadas. Essa é a única conclusão que pode ser extraída dos documentos constantes dos autos!

Ademais, os registros que constam nos sistemas da Receita Federal (e que nunca foram descaracterizados ou retificados) atestam que foi dada saída às mercadorias, confirmando-se o compromisso de exportação.” (grifo nosso)

Do excerto, resta concluir que formalmente as mercadorias foram exportadas. Mas a autuação, como exaustivamente exposto, questiona a realidade dos fatos, e não o aspecto formal dos registros no sistema.

Contudo, o fato de o autuante questionar os próprios registros da RFB, negando materialmente seu conteúdo, lhe impõe um ônus, o de provar que tais registros não condizem com a realidade. E, provando, incumbiria à recorrente refutar a prova.

É isso que se passa a analisar a seguir.

O Relatório Fiscal anexo à autuação apresenta um tópico denominado “das provas do esquema” (fls. 20 a 32), no qual se encontram os itens 10 a 40, informando (em apertada síntese por nós elaborada), que:

- item 10: a funcionária Edna Maria Ferrari Rosa, funcionária da transportadora TRANSNARDO, em interrogatório, confirmou o esquema de exportação fictícia de pneus praticada pela TRANSNARDO, e que as cargas eram desviadas na própria transportadora, em São Paulo, citando nomes das pessoas responsáveis e que retiravam os pneus na TRANSNARDO;

- item 11: na residência de Edna, foram apreendidas centenas de documentos que demonstram o controle das operações, por fatura (os documentos originais encontram-se na Polícia Federal, que providenciou a digitalização, permitindo que figurem em anexo no presente processo);

- itens 12 a 16: em *fac-simile* da funcionária Edna, da TRANSNARDO, para o representante (Sr. Adalberto) do importador paraguaio (MATER Pneus), demonstrando o acerto de contas entre a TRANSNARDO e Adalberto no mês de janeiro de 2005 (como a Pirelli é quem pagava o frete das mercadorias, se as exportações fossem regulares, não haveria necessidade de remessa de valores entre a TRANSNARDO e representante do importador paraguaio; e como a TRANSNARDO era somente transportadora, devendo levar as cargas diretamente do estabelecimento da Pirelli para a fronteira, não haveria a necessidade de armazém intermediário na operação, nem descarga dos pneus adquiridos na TRANSNARDO);

- itens 17 e 18: as carretas que saíam da Pirelli com os pneus recorrentemente não eram as mesmas que chegavam à fronteira (conforme documentos de controle de carregamento de cargas elaborado pela Pirelli, e apreendidos pelo fisco): em amostra de 26 faturas, apenas 6 indicam a mesma carreta saindo da Pirelli e chegando à fronteira (verificando-se a planilha de fls. 23/24, percebe-se ainda que entre a saída da Pirelli, em São Paulo, e a chegada à fronteira paranaense/mato-grossense passavam-se freqüentemente 10 dias ou mais);

- itens 19 a 23: na residência de Edna (funcionária da TRANSNARDO) foram ainda apreendidas centenas de documentos que indicam as ordens de Adalberto (MATER Pneus/paraguaia) no tocante ao destino das cargas (juntados ao processo), citando-se como exemplo (a) uma ordem por *fac-simile* (fl. 25) tratando do destino de algumas faturas de Adalberto: o mercado interno, mais precisamente PV - Paulo Vizaco, comerciante de pneus em Pindamonhangaba/SP, e um dos maiores clientes de Adalberto, (b) uma ordem por e-mail para desvio das mercadorias constantes das faturas 109411 a 19414 para o mercado interno; (c) uma ordem por e-mail para desvio das mercadorias constantes das faturas 109817 a 109820 para o mercado interno (revelando que as cargas da fatura 109821 deveria ser exportada), e (d) planilha especificando quais os pneus a serem exportados e quais deveriam ser destinadas ao mercado interno, referente à fatura 114488;

- itens 26 e 27: foram identificadas nos computadores da TRANSNARDO, onde trabalhava Edna, diversas conversas no “Skype”, nas quais o Sr. Adalberto (e seu funcionário Márcio), no período de junho/2007 a fevereiro/2008, informavam o real destino das faturas de exportação da Pirelli (nas conversas, anexadas nos autos, são mencionadas 117 faturas de exportação da Pirelli, detalhando-se que em 59 as mercadorias foram exportadas e em 50 foram desviadas, não se comentando o destino das outras 8 - cabendo destacar que apenas 13 faturas de exportação da Pirelli para a MATER Pneus, no período, ficaram de fora das mensagens trocadas);

- item 28: a Polícia Federal efetuou vigilância velada na TRANSNARDO, de março a abril de 2008, constatando a retirada de pneus por caminhões de empresas

clientes de Adalberto, como a do grupo PV - Paulo Vizaco (elaborando relatórios anexos aos autos);

- itens 29 a 34: nos computadores do grupo PV, em Pindamonhangaba/SP, foram encontrados: (a) arquivos denominados “acertos” (v.g. o de fl. 29), nos quais aparece, detalhado por fatura, o controle das negociações entre PV e Adalberto, envolvendo os pneus exportados pela Pirelli, e os pagamentos feitos pelas aquisições, (b) arquivos denominados “comprovantes”, referentes a recibos de depósitos bancários digitalizados (cabendo destacar que o total dos depósitos coincide com o da planilha “acerto”), e (c) conversas “Skype” entre funcionários de PV e Adalberto (na conversa transcrita à fl. 31, há uma tratativa de remessa, indicando-se as taxas de câmbio, em valores que confirmam o conteúdo dos arquivos de “acertos”;

- itens 35 a 37: Adalberto buscava contas bancárias com doleiros de confiança, que operassem dólar-cabo (espécie de “compensação entre valores a receber e a pagar em dólar”, cujo mecanismo é explicado na autuação e em documento juntado aos autos, originário da Polícia Federal): como exemplo, cita-se que o Sr. Silas Sanches, que vendeu imóvel a sua prima no exterior, em vez de receber o valor em um único lançamento em sua conta (de R\$ 48.960,00), recebeu seis lançamentos totalizando tal valor, e na agência bancária verificou que um deles era referente a depósito de cheque de emissão de Charanga Pneus de Marília; e

- itens 38 a 40: a Charanga Pneus (PMA) era um dos clientes de Adalberto no desvio ao mercado interno de pneus exportados pela Pirelli, e nos computadores de tal empresa foram também encontradas conversas “Skype” de funcionários da Charanga Pneus com Adalberto, tratando de remessa de valores em dólar, via conta a ser obtida com operador de dólar-cabo indicado pelo Sr. Adalberto (“RAFA”).

No Recurso Voluntário, não é feita uma refutação individualizada aos elementos indicados como probatórios na autuação, alegando-se, de início (fl. 2589), que:

“[...] as presunções simples ou indícios não podem ser aplicadas em matéria tributária, não subsistindo lançamento que está pautado nessa premissa.

Ademais, no caso concreto, os indícios suscitados são insuficientes para apontar pela ocorrência das supostas infrações (desvio de mercadoria exportada para o mercado interno), conforme se verá adiante. (grifos no original)

E, adiante, após arrazoado no qual sustenta a impossibilidade de aplicação de presunções *hominis* (simples) no Direito Tributário, prossegue (fl. 2593) a recorrente:

“Dito isso, importa relembrar que não há norma no ordenamento jurídico afirmando que os elementos suscitados pela Fiscalização no caso concreto são provas do suposto fato gerador. Isto é, não há norma que permita que, a partir das conversas skype, planilhas ou interrogatórios, deve-se concluir que as mercadorias não cruzaram as fronteiras e foram vendidas no mercado interno e, portanto, estariam sujeitas ao pagamento do imposto.

Em outros termos, não há qualquer norma que autorize a Fiscalização presumir, a partir dos indícios suscitados, que as

mercadorias foram vendidas no mercado interno e que o fato gerador ocorreu.” (grifo nosso)

A recorrente expressa ainda argumentação alternativa, caso se entenda que realmente os elementos apresentados na autuação comprovem um desvio (fls. 2595/2596):

“Ou seja, as conversas telefônicas e as mensagens eletrônicas não provam que os pneus foram retirados dos caminhões da transportadora e revendidos no mercado interno são os mesmos pneus que saíram do estabelecimento da Recorrente com destino à exportação e não ilidem a prova da efetiva exportação conforme atestado no SISCOMEX.

E mais, ainda que tenha ocorrido desvio de mercadoria, como tenta fazer crer a Fiscalização, não há indícios conclusivos de que o suposto desvio ocorreu dentro do território brasileiro. Pelos exames dos dados carregados aos autos, as mercadorias podem ter sido exportadas e posteriormente reintroduzidas no País, o que significaria a confirmação de tudo o que vem dizendo aqui a Recorrente, qual seja, que as exportações foram efetivadas.”

Assim, à exceção de raríssimos casos em que a recorrente refuta pontualmente a autuação (e que serão aqui tratados), a argumentação do Recurso Voluntário é genérica, no sentido de que a documentação oficial não poderia ser afrontada por meros indícios, escutas, conversas Skype, presunções simples, etc.

Há que se recordar que as mercadorias saídas do estabelecimento da Pirelli ainda não estavam exportadas, mas submetidas a regime suspensivo de IPI, no qual deveriam seguir para recintos alfandegados (e não para depósitos de transportadoras). A transportadora contratada pela Pirelli para levar as mercadorias até o recinto alfandegado fronteiro de exportação (TRANSNARDO), comumente demorava mais de uma semana para seguir do estabelecimento da Pirelli até a fronteira com o Estado vizinho (Paraná ou Mato Grosso do Sul), e chegava ao destino, em regra, em carretas diferentes das que saíam do estabelecimento da Pirelli. E tal informação está nos autos, no Relatório Fiscal (itens 17 e 18 - fls. 23/24) e não só era de conhecimento da recorrente, como reflete controle de cargas a partir de documentos apreendidos na própria Pirelli. E isso não é objeto de refutação específica.

O fato gerador do IPI é a saída do estabelecimento produtor (Lei nº 4.502, art. 2º, II), o que efetivamente ocorreu (e não se está aqui tratando de presunção). No caso, como os bens destinavam-se a exportação, a saída se deu com suspensão do IPI, devendo as mercadorias serem transportadas pela empresa (Transnardo) contratada pela exportadora (Pirelli) até a fronteira, para exportação. Ocorre que a documentação carregada aos autos atesta que parte das mercadorias que consta nos documentos oficiais da RFB como exportada era vendida no mercado interno.

Os elementos que a fiscalização apresenta no Relatório Fiscal dão conta de que parte das mercadorias não chegava sequer à fronteira (em que pese ter sido desembaraçada, seja com conivência de agentes aduaneiros, seja ludibriando-se a Aduana), indicando inclusive para onde seguiam, por fatura e por cliente.

Não há presunção de ocorrência do fato gerador. Há, sim, refutação dos documentos oficiais de exportação, que não atestam a realidade das operações. E tal refutação é amparada em interrogatórios (com reconhecimento do desvio pela própria partícipe do esquema), conversas Skype (nas quais são combinados os desvios e as remessas, vinculadas a

faturas comerciais de exportação emitidas pela Pirelli), e documentos retidos na transportadora e no próprio estabelecimento da recorrente (cuja autenticidade e legal obtenção sequer são questionadas no Recurso Voluntário).

Requer esforço incomum entender que tudo isso é fantasioso, e que as mercadorias efetivamente foram exportadas, e todas as vendas internas vinculadas a faturas de exportação da Pirelli, remessas, comunicações e confissões dos envolvidos são mera especulação.

Mas requer um esforço ainda maior entender que esse desvio tenha sido feito após as exportações (tese alternativa da recorrente). Equivaleria a dizer que a Pirelli, em São Paulo, tenha enviado mercadorias à fronteira, para exportação, com uma transportadora que tinha forte contato com o importador paraguaio (o que está comprovado nos autos), e que trocava as mercadorias de carreta para levar à fronteira, tomando vários dias para o transporte (fatos também devidamente comprovados), e que tais mercadorias tenham sido efetivamente exportadas (como comprovam formalmente os documentos oficiais da RFB, posteriormente refutados pelo próprio fisco), mas que tenham retornado clandestinamente ao Brasil, e que tenham sido remetidas pela mesma transportadora a clientes do Estado de São Paulo.

Absolutamente desprovida de fundamento, assim, a afirmação da recorrente de que (fl. 2602),

“enquanto a autoridade fiscal pretende valer-se de elementos precários e frágeis para respaldar suas acusações, há documentos oficiais que apontam em sentido totalmente contrário, documentos estes cuja idoneidade jamais foi atacada pela autoridade fiscal”.

É exatamente o oposto. A autoridade apresenta elementos que refutam o contido nos documentos oficiais.

Não há que se falar, assim, que a exigência de tributos tem por base frágeis indícios. É ainda discutível que estejamos tratando de presunções simples (tese adotada pelo julgador *a quo*). A presunção (que admite prova em contrário) é a de validade material dos documentos oficiais da RFB, e que a nosso entender foi elidida a contento na autuação.

Resta, contudo, um último tópico a analisar: a materialidade da autuação. Não basta que se esteja convicto de que houve desvio (convicção esta que formamos a partir do já exposto neste tópico). É preciso que se forme convicção de que cada uma das imputações da autuação se refere a uma mercadoria (fatura ou parte de fatura) que não foi exportada.

Se a suspensão do IPI é vinculada à exportação, para que o tributo seja exigível é preciso concluir que não houve exportação em cada uma das operações lançadas.

Essa questão também está presente no Recurso Voluntário, no qual se afirma que os documentos apresentados (fl. 2597):

“nem sequer registram que os produtos retirados dos armazéns da transportadora eram fabricados pela Recorrente! E, ainda que o fossem, o que permitiria concluir tratar-se dos mesmos pneus que deixaram os estabelecimentos da Recorrente com

destino ao Paraguai e, mais ainda, que tais produtos jamais teriam cruzado a fronteira brasileira?”

A surrealidade da tese de que os produtos teriam sido desviados após a ida ao exterior já foi objeto de abordagem anterior neste voto, pelo que se segue tratando somente da questão referente ao detalhamento das operações que foram objeto de autuação (materialidade da autuação).

No Relatório Fiscal, em tópico intitulado “da apuração das cargas desviadas” (itens 41 a 50 - fls. 32 a 84), dedicam-se os itens iniciais (41 a 49) à explicação sobre a coleta de documentos e a cotejamentos efetuados em sistemas informatizados brasileiros e paraguaios. O confronto das exportações brasileiras registradas no SISCOMEX com as importações paraguaias (viabilizado pela interface oficial MERCOSUL, o sistema INDIRA) demonstrou (tabela às fl. 33) que no período de 2006 a 2008, somente cerca de 25% em valor do que foi registrado como exportado no SISCOMEX pela Pirelli à Mater Pneus foi por esta importado no Paraguai. Apesar de assustadoramente romper-se com o que chamamos de “terceira Lei de Newton aplicada ao comércio exterior”¹⁰, e de a Pirelli ter conhecimento da discrepância (no documento de fl. 34, apreendido na Pirelli, um funcionário escreve a outro informando que a “Mater pneus está internando muito pouco do faturado pela Pirelli e representa uma grande parcela do nosso faturamento”, e que a “Nacional Cubiertas, igualmente a Mater”), a autoridade fiscal opta por não utilizar como critério tais registros do INDIRA, assim justificando (fls. 34/35):

“Cotejando esse casamento com os reais destinos verificados nas conversas do Skype (parágrafos 26 e 27 supra), verificamos que de fato as (sic) 50 faturas tidas como desviadas nas conversas, nenhuma delas constam (sic) como importadas no INDIRA. Mas, dentre as faturas tidas como efetivamente exportadas (59 faturas), somente 23 delas constam como importadas no INDIRA, ou seja, pode ter ocorrido falha na alimentação do sistema INDIRA ou sonegação na importação paraguaia, relativamente às 36 faturas efetivamente exportadas conforme as conversas.

Diante de tal constatação, não podemos taxar de exportação fictícia (sic) todas as exportações constantes do SISCOMEX para as quais não houve o registro de importação no INDIRA.

Assim, identificamos as exportações fictícias através (sic) das conversas do Skype (parágrafo 26) e documentos esparsos, todos a seguir detalhados, envolvendo as 191 Faturas de Exportação (188 faturas para a Mater Pneus SRL e 3 faturas – 116116, 116436 e 166576 – para a Nacional Cubiertas SRL), totalizando US\$ 7.967.371,27 de desvios, abaixo especificadas:”

Voltemos, contudo, à frase inicial do tópico intitulado “da apuração das cargas desviadas” do Relatório Fiscal, que dispõe (fl. 32):

“No material apreendido na operação não foram encontrados documentos que indicasse (sic) o verdadeiro destino de todas as faturas de exportação da Pirelli para a Mater/Nacional Cubiertas no período fiscalizado, qual seja, nos anos de 2005 a

¹⁰ “A cada importação corresponde uma exportação de mesma intensidade, porém de sentido contrário” (TREVISAN, Rosaldo. Newton's third law and foreign trade: from computerization to development of service in Customs Law. XXVI World Congress of Philosophy of Law and Social Philosophy. Belo Horizonte: Forum, 2013, p. 390/391).

2008. *No período de junho/2007 a fevereiro/2008, graças às conversas no Skype acima resumida (sic) (parágrafos 26 e 27), foi possível conhecer a real destinação da grande maioria das faturas de exportação da Pirelli para a Mater/Nacional Cubiertas.” (grifo nosso)*

A recorrente interpreta equivocadamente tal frase inicial do tópico, em seu Recurso Voluntário (fl. 2597), como uma confissão de que “a própria autoridade fiscal reconhece que não encontrou provas de que os pneus e câmaras fabricados pela Recorrente não teriam sido exportados”.

No entanto, não é necessária análise muito detida para perceber o conteúdo da frase. A fiscalização foi efetuada para todas as operações do período, mas só em algumas (exatamente as correspondentes às 191 faturas que foram lançadas na autuação) reuniu-se elementos que indicariam os reais destinos das mercadorias pretensamente exportadas (e desviadas ao mercado interno). A leitura integral dos parágrafos seguintes de tal tópico impossibilita conclusão diversa.

E, reitere-se, nas operações referidas nas 191 faturas objeto de lançamento, a autoridade fiscal identifica individualizadamente a motivação (que, por óbvio, deve ser analisada à luz dos demais tópicos do Relatório Fiscal), no item 50 (fls. 35 a 84).

No Recurso Voluntário, novamente não se refuta individualizadamente a argumentação do fisco. A recorrente defende-se tomando somente 4 das 191 faturas, a título exemplificativo: a de nº 116.695 (afirmando que em relação ao alegado pelo fisco em relação a tal caso “fica totalmente evidente a ausência de causalidade entre os indícios apresentados e o suposto desvio dos pneus antes que cruzassem as fronteiras do Brasil com o Paraguai” - fl. 2603), a de nº 112.553 (afirmando que “a partir de uma planilha apócrifa encontrada no computador de um terceiro, pretende-se concluir que 494 pneus que a recorrente fabricou deixaram de ser exportados” - fl. 2605), e as de nº 116.569 (a recorrente digitou 116.669, fatura que sequer existe na autuação, pelo que estamos tomando como correto o número 116.569) e 116.583 (afirmando que “a partir de uma conversa no Skype em que se citam apenas números de faturas, sem fazer qualquer alusão ao suposto desvio de mercadorias para o mercado interno, a Fiscalização presume que as faturas 116.669 e 116.583 foram integralmente desviadas para o mercado interno” - fl. 2605).

A **fatura de nº 116.695** (cf. fls. 77/78) se refere à declaração de exportação (DDE) nº 2080394812/3, que engloba as Notas Fiscais 569694 e 569695-B, e deriva de vigilância efetuada pela Polícia Federal, na Transnardo, que constatou, em 25/03/2008, a entrada e a saída do cavalo mecânico de placas CPJ-1753, com a carreta de placas BUS-0833, de propriedade de PV. Os agentes seguiram o veículo até Pindamonhangaba/SP, sede das empresas PV. Cotejando com as três faturas emitidas pela Pirelli (e transportadas pela Transnardo) no período, e sabendo-se o destino das outras duas, chegou-se à conclusão de que a carga se referia à fatura 116695.

Em relação a tal fatura, há duas inconsistências na autuação. A primeira é a de que mesmo lendo todo o relatório da vigilância (fls. 1622 a 1628), não se consegue alcançar as conclusões a que chegou o fisco: a polícia viu a carga saindo (estranhou que estava com escolta) e acompanhou até a PV, mas não detectou exatamente qual era a mercadoria. A segunda, que o fisco identifica a carga por exclusão (se a Pirelli emitiu 3 faturas no período, transportadas pela Transnardo, e, entre as outras duas, uma teria sido desviada e outra consta

como importada na Aduana paraguaia, a carga que estava sendo transportada é a da fatura 116.695). Além de dar relevância ao registro da Aduana Paraguaia, em contradição com o que havia alegado no Relatório Fiscal, o fisco não apresenta nenhum elemento na autuação que leve a crer que a transportadora somente transportava cargas da Pirelli, ou somente cargas destinadas a exportação. Pode até ser que a carga que tenha saído para a PV seja irregular (e, por tudo o que foi exposto, há grande chance que o seja), mas daí a dizer que era exatamente a da fatura 116.695 há uma distância enorme. Improcedente, assim, a autuação no que se refere a tal fatura.

A **fatura de nº 112.553** (cf. fl. 35) se refere à declaração de exportação (DDE) nº 2050202505/0, que engloba as Notas Fiscais 164886, 164887-B e 91412-S, e deriva de planilha apreendida no computador de um dos grandes clientes de Adalberto, Paolo de Marília (PMA, da Charanga Pneus. Os pneus constantes da planilha coincidem com os da fatura de exportação da Pirelli (fls.). A fiscalização indica que o desvio é parcial, de 494 pneus, pois a fatura totaliza 972 pneus e a planilha 494 pneus, e que os preços das planilhas indicam o acréscimos de cerca de 50% do valor que Adalberto pagava para a Pirelli.

Neste caso, entende-se que o documento regularmente apreendido, constante em computador de um dos principais clientes do representante do exportador paraguaio (reproduzido à fl. 1816), e que contém referência expressa a uma fatura comercial específica (de venda da Pirelli para a Mater, com transporte pela Transnardo), não pode ser descartado sob a rubrica de apócrifo. Deve, sim, ser lido à luz do contexto em que inserido. Por certo, é de se esperar que as transações de desvio de mercadorias não sejam registradas em documentos assinados, ou registrados em cartório. Procedente, assim, o lançamento efetuado com base em tal fatura.

As **faturas de nº 116.569** e de **nº 116.583** (cf. fl. 75), referem-se às declarações de exportação (DDE) nº 2080162500/9 e nº 2080162287/5, que englobam as Notas Fiscais 559935, 559936-B, 255101-S, 560234-B e 255325-S, e derivam de conversa no Skype entre a funcionária Edna (da Transnardo, que explicou em interrogatório como funcionava o esquema de desvio) e o funcionário de Adalberto (Márcio). Edna pergunta a Adalberto, apontando 4 faturas da Pirelli para a Mater, quais seriam os “processos diretos”. O funcionário Márcio responde: 115683-Humberto GM; 116582-Salto; 116584-Salto. Edna pede então a confirmação se são duas HGM (575 e 583), obtendo um OK de Adalberto. Comunica então a Márcio o resultado: “nacional - 115562; mater - 116585, caronas - 116569 e 116583”. Não é preciso muito esforço, no contexto, e sabendo-se como agia o grupo, para compreender o que significa “caronas”. Novamente registre-se que seria utópico (ou ingênuo) imaginar que a comunicação entre os partícipes do desvio fosse do tipo “as cargas a serem desviadas para o mercado interno na segunda feira são as seguintes”. Também nesse tópico, procedente a autuação.

Assim, a não ser na operação referente à fatura de nº 116.695, na qual realmente não se identifica motivação para o lançamento, nos demais casos especificamente impugnados a autuação é procedente.

Entretanto, a ausência de motivação em tal fatura nos leva a, em nome da verdade material, analisar as outras 187 (não especificamente questionadas), para verificar se a mesma mácula as afetaria.

Empreendida a verificação, é de se destacar que também os lançamentos referentes às faturas de nº 116.696, nº 116.711, nº 116.780, e nº 116.781 (decorrentes de vigilância inconclusiva, e que resultaram em processo dedutivo por exclusão para identificação da carga alegadamente desviada) apresentam motivação insuficiente.

Processo nº 11444.001123/2010-45
Acórdão n.º **3403-002.517**

S3-C4T3
Fl. 6.023

E, diante da existência de documentos que formalmente atestam as exportações, é dever do fisco, para exigir tributos em função da não exportação, comprovar materialmente e detalhar quais as operações de exportação que na realidade não chegaram a se concretizar. E em relação às 5 faturas citadas (nº 116.695, nº 116.696, nº 116.711, nº 116.780, e nº 116.781), tal tarefa não foi exitosamente cumprida.

Pelo exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário apresentado, cancelando o lançamento efetuado em relação às faturas de nº 116.695, nº 116.696, nº 116.711, nº 116.780, e nº 116.781.

Rosaldo Trevisan