



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720141/2014-31
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9303-014.997 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 9 de abril de 2024
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado FLEXTRONICS INTERNATIONAL TECNOLOGIA LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2011 a 30/11/2011

DIVERGÊNCIA DE INTERPRETAÇÃO JURÍDICA. DIVERGÊNCIA DE INTERPRETAÇÃO FÁTICA. DIFERENÇAS.

Dá-se a divergência de interpretação jurídica quando há divergência entre a zona de alcance normativa; se o Acórdão '1' dispõe que o conceito jurídico 'a' é x e o Acórdão '2' dispõe que o mesmo conceito jurídico 'a' é x+1 (rememorando que conceito jurídico é o resultado do exercício hermenêutico e não, necessariamente, um artigo de lei). Agora bem, se os Acórdãos 1 e 2 compartilham o conceito jurídico 'a' e divergem acerca dos fatos que se enquadram neste conceito, não há divergência de interpretação jurídica, mas, divergência de interpretação fática, divergência acerca do enquadramento dos fatos no mesmo conceito jurídico.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisario, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Alexandre Freitas Costa, Semíramis de Oliveira Duro, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

1.1. Trata-se de recurso especial interposto pela **Fazenda Nacional, Recorrente**, contra o Acórdão 3402-009.895 assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2011 a 30/11/2011

SIMULAÇÃO. CONCEITO. INEXISTÊNCIA.

A simulação é um dos defeitos dos negócios jurídicos. Consiste numa declaração enganosa da vontade. As partes, para prejudicar terceiros ou fraudar a lei, ou não realizam negócio jurídico algum, havendo apenas um mero fingimento (simulação absoluta), ou realizam um negócio diverso do pretendido, que, portanto, permanece oculto.

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 deve ser cancelado.

1.2. A **Recorrente** aponta divergência jurisprudencial nos temas: qualificação da multa de ofício por simulação e qualificação jurídica dos fatos descritos no caso em análise como simulação ou planejamento tributário abusivo. Para demonstrar a divergência jurisprudencial a **Recorrente** aponta os seguintes paradigmas:

Acórdão 3302-004.618:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Exercício: 2010

TRIBUTÁRIO. SIMULAÇÃO. NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO.

Considera-se simulação quando a vontade declarada no negócio jurídico não se coaduna com a realidade do negócio firmado.

SIMULAÇÃO. FRAUDE. CONLUIO. MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.

Estando comprovado nos autos a prática de atos simulados, com o objetivo de eximir-se do pagamento dos tributos devidos, mediante fraude, em decorrência do ajuste doloso entre as partes, torna-se cabível a aplicação da multa qualificada.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Exercício: 2010

TRIBUTÁRIO. SIMULAÇÃO. NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO.

Considera-se simulação quando a vontade declarada no negócio jurídico não se coaduna com a realidade do negócio firmado.

SIMULAÇÃO. FRAUDE. CONLUIO. MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.

Estando comprovado nos autos a prática de atos simulados, com o objetivo de eximir-se do pagamento dos tributos devidos, mediante fraude, em decorrência do ajuste doloso entre as partes, torna-se cabível a aplicação da multa qualificada.

Recurso Voluntário Negado Crédito Tributário Mantido

Acórdão 3301-004.132:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/03/2010 a 30/11/2010

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. VALIDADE.

A validade do planejamento tributário é aferida após verificação de adequação da conduta no campo da licitude ou da ilicitude. Assim, a opção negocial do contribuinte no desempenho de suas atividades, quando não integrar qualquer hipótese de ilicitude, ou seja, implicando a ausência de subsunção do fato à norma tributária ou acarretando o enquadramento à norma tributária que prescreva exigências menos onerosas, é perfeitamente lícita e não susceptível de desconsideração pela autoridade administrativa para fins de tributação. 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 n.º 4.502/64, ou seja, se as condutas esconderem, modificarem ou excluam o fato jurídico-tributário.

SIMULAÇÃO. CONCEITO.

Considera-se simulação quando a vontade declarada no negócio jurídico não se coaduna com a realidade do negócio firmado, hipótese em que o Fisco deve alcançar o negócio jurídico que se dissimulou, para proceder à devida tributação.

FRAUDE. CONLUÍO. MULTA QUALIFICADA.

Havendo a comprovação de atos simulados, com o único propósito de esquivar-se das obrigações tributárias, obtidos por meio de uma fraude perpetrada em conluio entre as partes envolvidas, deve ser aplicada multa qualificada determinada pelo § 1º do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996.

Recurso voluntário negado.

1.3. No mérito, a **Recorrente** alega, em síntese que a exportação foi simulada com supressão dos tributos incidentes na exportação eis que o intuito original da **Recorrida** era a venda dos aparelhos no mercado nacional, porquanto:

1.3.1. Os aparelhos da **Recorrida** prontos para as operadoras de telefonia móvel nacionais;

1.3.2. A embalagem do aparelho descrevia produção nacional, exportador uruguaio e importador nacional, pessoa jurídica diversa da **Recorrida**;

1.3.3. A mercadoria não foi nacionalizada ou sofreu qualquer processo produtivo ou fabril no Uruguai;

1.3.4. É próxima a data de embarque e de retorno dos aparelhos, com o mesmo número de série, ao Brasil;

1.3.5. Os argumentos ventilados no laudo de E&Y foram devidamente enfrentados pelo Acórdão da DRJ, sem prejuízo de este laudo não ser considerado documento novo;

1.3.6. Independentemente do recolhimento de tributos em outras etapas da cadeia, não foram recolhidos os tributos que estão sendo autuados;

1.3.7. *“Ademais, os cálculos promovidos pela recorrente na tentativa de demonstrar eventual ausência de prejuízo são inócuos diante da simulação promovida pela recorrente na utilização indevida e patente do Recof na exportação. Ainda que se constatasse recolhimento a maior pela requerente, isso não possui o condão de eximi-la da responsabilidade advinda do desvirtuamento do regime aduaneiro especial”.*

1.4. Em contrarrazões a **Recorrida** destaca:

1.4.1. O único foco do especial é a multa qualificada (matéria que restou prejudicada no julgamento do recorrido), portanto, este deve ser declarado inepto por não ter indicado a legislação interpretada de forma divergente;

1.4.2. Os paradigmas tratam do tema simulação com base no artigo 167 do Código Civil e o recorrido analisa a aplicação da Lei 4.502/64;

1.4.3. Não foram atacados os fundamentos do Acórdão recorrido (a saber, ausência de simulação e de proveito econômico com o planejamento);

1.4.4. A **Recorrida** é proibida contratualmente e pela Lei Criminal de vender os aparelhos celulares que produziu no Brasil, por sinal, sequer é empresa comercial, mas, meramente fabricante de aparelhos eletrônicos;

1.4.5. A operação não gerou economia de tributos para a **Recorrida** porém aumento da carga tributária;

1.4.6. As empresas envolvidas na operação (Flextronics, RIM-Panelart, SIMM-Brightstar e Mercocamp) não possuem qualquer relação societária comum, somente contratual;

1.4.6.1. *“Há (a) entre a Recorrida e a Blackberry/RIM, relação comercial de industrialização por encomenda de celulares Blackberry, na forma abaixo descrita; e (b) entre Blackberry/RIM e a SIMM, relação comercial de venda e compra e distribuição de celulares Blackberry no Brasil”;*

1.4.7. *“A Recorrida simplesmente foi responsável pela entrega, via **obrigatória** exportação, de um aparelho eletrônico por ela industrializado, nos termos da industrialização encomenda. Assim, o retorno dos aparelhos ao Brasil, sua venda a outro país da América Latina, sua eventual doação ou mesmo destruição não dizem respeito à Recorrida, mas sim a real proprietária das mercadorias, ou seja, à Blackberry/RIM”;*

1.4.8. *“Na remota hipótese de conhecimento e provimento do Especial fazendário, devem os autos retornar ao Colegiado de origem para análise dos temas sucessivos (decadência, multa agravada, efeitos da não-cumulatividade, etc.), sob pena de caracterização de supressão de instância”.*

Voto

Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Relator.

2.1. O recurso é tempestivo, fundamentado em paradigmas de Turma Ordinária não alterados e que não decretou a nulidade do Acórdão de piso com fundamento na Lei 9.784/99.

2.1.1. Ao contrário do que alega a **Recorrida**, a **Recorrente** apresenta razões para alteração de ambos os fundamentos do julgado:

As operações de exportação foram atos simulados, razão pela qual foram desconsiderados os seus efeitos tributários, exigindo-se os tributos relativos à comercialização dos telefones celulares no mercado interno. Caracterizada a sonegação, foi aplicada multa qualificada (150%).

Sabe-se que é direito legítimo do contribuinte, garantido constitucionalmente, organizar e reorganizar seus negócios para buscar a economia de tributos, decorrente do princípio da autonomia da vontade e da liberdade de contratar.

Cabe sempre notar, entretanto, **a obrigatoriedade da existência de negócios efetivos, reais e em consonância com a função social para a qual foram criados**. Portanto, não se discute a existência do direito de auto-organização negocial, mas sim qual o limite deste direito, qual a fronteira de seu exercício, enfim, até que ponto pode o contribuinte chegar validamente amparado pela autonomia de vontade.² Coaduna a jurisprudência com o entendimento exposto, *in verbis*: (...)

Resposta: nenhum direito é ilimitado, ou seja, todo direito subjetivo encontra limites, no mínimo e em última análise no momento em que o seu exercício passa a configurar violação de direito. Marco Aurélio Greco também esclarece que a liberdade de iniciativa não é absoluta, e encontra limitações na própria Constituição Federal (Planejamento Tributário, 2ª edição, Dialética, São Paulo, 2008): (...)

Por fim, em relação à juntada de laudo técnico elaborado pela empresa Ernest & Young para demonstrar a tributação incidente na operação autuada pelo Fisco, destaca-se que grande parte dos argumentos trazidos no laudo foram analisados e devidamente refutados no voto proferido pela DRJ.

A Fazenda Nacional, em petição datada de 18/07/2018 teceu considerações acerca do referido laudo, sendo importante reforçar que os documentos acostados *não* se referem a fato novo e superveniente, mas a informações disponíveis antes mesmo da autuação, já que a sistemática de tributação interna e os tributos aduaneiros já era, obviamente, por ela conhecido à data da impugnação. Curioso que apenas aos 19 dias de junho de 2018, a parte venha a complementar recurso voluntário oferecido em 12/06/2017 e às vésperas do julgamento na Turma Ordinária, referente a período de apuração de 2011.

Ademais, os cálculos promovidos pela recorrente na tentativa de demonstrar eventual ausência de prejuízo são inócuos diante da simulação promovida pela recorrente na utilização indevida e patente do Recof na exportação. Ainda que se constatasse recolhimento a maior pela requerente, isso não possui o condão de eximi-la da responsabilidade advinda do desvirtuamento do regime aduaneiro especial.

2.1.2. No ensejo, resta absolutamente claro da leitura do arrazoado a legislação tributária em debate (artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/64), legislação esta que não precisa ser textualmente citada pela peça de irresignação, como revela o item 2.1.2 do Manual de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial de Divergência desta Corte:

2.1.2 Demonstração da legislação tributária que está sendo interpretada de forma divergente

O RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, assim estabeleceu, em seu art. 67, § 1º, do Anexo II: "§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar de forma objetiva qual a legislação que está sendo interpretada de forma divergente."

Em 15 de fevereiro de 2016, foi publicada a Portaria MF nº 39, de 12 de fevereiro de 2016, com a seguinte redação: "§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente."

Assim, suprimida a expressão "de forma objetiva", **fica claro que a legislação que está sendo interpretada de forma divergente não tem de estar necessariamente expressa no apelo**, desde que nele se demonstre, sem sombra de dúvida, qual o arcabouço jurídico que está sendo tratado, evitando-se a indicação de decisões divergentes em face de arcabouços normativos estranhos à lide objeto do recurso. Destarte, se no Recurso Especial, a despeito de não estar demonstrada de forma expressa a legislação objeto da divergência jurisprudencial, essa informação é facilmente deduzida da própria demonstração dos pontos de divergência indicados nos paradigmas, considera-se atendido o comando regimental acima.

2.2. Sem prejuízo de os Acórdãos paradigmas e recorrido tratarem da simulação nos termos da Lei 4.502/64 e do Código Civil (novamente, ao contrário do que defende a **Recorrida**) não há divergência de interpretação jurídica. Dá-se a divergência de interpretação jurídica quando há divergência entre a zona de alcance normativa; se o Acórdão '1' dispõe que o conceito jurídico 'a' é x e o Acórdão '2' dispõe que o mesmo conceito jurídico 'a' é x+1 (rememorando que conceito jurídico é o resultado do exercício hermenêutico e não, necessariamente, um artigo de lei). Agora bem, se os Acórdãos 1 e 2 compartilham o conceito jurídico 'a' e divergem acerca dos fatos que se enquadram neste conceito, não há divergência de interpretação jurídica, mas, divergência de interpretação fática, divergência acerca do enquadramento dos fatos no mesmo conceito jurídico.

2.2.1. *In casu*, recorridos e paradigmas não divergem acerca dos conceitos de simulação, fraude, dolo, planejamento tributário ou propósito negocial, a divergência se encontra na interpretação dos fatos; todos concordam acerca dos conceitos jurídicos, divergem acerca do enquadramento dos fatos neste conceito:

Acórdão 3301-004.132

Então, a validade do planejamento é aferida após verificação de adequação da conduta no campo da licitude ou da ilicitude. Assim, a opção negocial do contribuinte no desempenho de suas atividades, quando não integrar qualquer hipótese de ilicitude, ou seja, implicando a ausência de subsunção do fato à norma tributária ou acarretando o enquadramento à norma tributária que prescreva exigências menos onerosas, é perfeitamente lícita e não susceptível de desconsideração pela autoridade administrativa para fins de tributação.

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 excluírem o fato jurídico tributário.

Logo, se a conduta estiver no campo da licitude estaremos diante da elisão fiscal e se no campo da ilicitude, da evasão 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.

Na seara da tributação, para que haja simulação que legitime a desconsideração 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.

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. Desse modo, na simulação, os atos exteriorizados são sempre desejados pelas partes, mas apenas no aspecto formal, pois, na realidade, o ato praticado é outro.

Acórdão 3302-004.618

Para obter o melhor resultado em uma economia instável com altos índices de tributação como a brasileira, um dos mais significativos instrumentos de que as empresas dispõem, para que possam equacionar seus custos tributários, desde que respeitada as legislações pertinentes a cada tributo, é o planejamento tributário.

Nas palavras do saudoso professor Nilton Latorraca:

"Costuma-se, então denominar de Planejamento Tributário a atividade empresarial que, desenvolvendo-se de forma estritamente preventiva, projeta os atos e fatos administrativos com o objetivo de informar quais os ônus tributários em cada uma das opções legais disponíveis. O objeto do planejamento tributário é, em última análise, a economia tributária. Cotejando as várias opções legais, o administrador obviamente procura orientar os seus passos de forma a evitar; sempre possível, o procedimento mais oneroso do ponto de vista fiscal.

Assim, não se enquadra no conceito de planejamento tributário qualquer procedimento ilícito, equivalente a uma evasão fiscal, posto que além de causar dano ao Erário, seus efeitos afetam diretamente a concorrência entre as empresas e resultam em benefício de alguns em relação àqueles que cumprem suas obrigatórias.

Sobre este tema, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem-se posicionado da seguinte forma:

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO O planejamento tributário consiste na prática de condutas lícitas, permitidas pelo direito, adotadas pelo contribuinte, e que tem como efeito a redução ou não pagamento do tributo que, caso não tivesse havido o planejamento, seria devido. Nesse sentido, o planejamento tributário é, antes de tudo e nada mais além do que um planejamento. Trata-se de um pensar com antecedência, um se organizar, um planejar, tendo em mente que, para se alcançar determinado resultado negocial, existe uma alternativa ou um outro negócio jurídico lícito que, se realizado, levará à redução ou não pagamento de tributo. Neste sentido, quando se está diante de um planejamento tributário, pressupõe-se a existência de um negócio normal (não planejado) que enseja uma determinada carga de tributação, e um negócio jurídico alternativo (planejado), que tem por efeito a redução ou não pagamento de

tributos pelo contribuinte. Constatada a ilicitude do negócio jurídico planejado, ou a falta de realidade e verdade na sua execução, é necessário recompor qual teria sido o fato jurídico tributário, de forma a se atribuir esses efeitos, do negócio jurídico próprio, ao fato tributário.

PROPÓSITO NEGOCIAL A existência de propósito negocial não é, por si só, suficiente para validar o negócio praticado como elisão fiscal, mormente quando divergentes a realidade extraída a partir dos elementos factuais do negócio e a forma utilizada para registrá-lo.

Em linhas gerais, nem toda prática de atos que impliquem em redução da carga tributária para o contribuinte pode ser considerada como procedimento ilícito.

No caso, como a acusação da autoridade fiscal é de que a Recorrente tenha simulado o negócio jurídico realizado, está matéria (simulação) merece destaque na medida em que seus efeitos são relevantes para o planejamento tributário.

O conceito de simulação está previsto no Código Civil, em seu artigo 167, §1º, que assim dispõe:

"Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma. §1º 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; III os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

Sobre o tema, este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais têm adotado o seguinte posicionamento:

"SIMULAÇÃO/DISSIMULAÇÃO – Configura-se como simulação, o comportamento do contribuinte em que se detecta uma inadequação ou inequivalência entre a forma jurídica sob a qual o negócio se apresenta e a substância ou natureza do fato gerador efetivamente realizado, ou seja, dá-se pela discrepância entre a vontade querida pelo agente e o ato por ele praticado para exteriorização dessa vontade, ao passo que a dissimulação contém em seu bojo um disfarce, no qual se encontra escondida uma operação em que o fato revelado não guarda correspondência com a efetiva realidade, ou melhor, dissimular é encobrir o que é". (acórdão 10194.771) (...)

Observa-se dos enunciados normativos em destaque que a fraude tem em seu núcleo caracterizador o dolo e este pressupõe o ato volitivo, consciente de causar prejuízo a outrem.

Visando uma melhor exegese das hipóteses legais acima transcritas, assinala Alberto Xavier:

A figura da fraude exige três requisitos:

O primeiro é um requisito subjetivo consistente no fim da conduta comissiva ou omissiva: reduzir o montante do imposto devido, evitar ou diferir o seu pagamento.

O segundo é também um requisito subjetivo: a intencionalidade fraudulenta consistente no caráter doloso da ação ou omissão. A redução, evitação ou diferimento do tributo só configura fraude se for dolosa, isto é, se houver uma intenção de provocar um evento ou resultado contrário ao Direito. "O agente prevê e quer o resultado ilícito; este representasse no espírito do sujeito que o elege como fim, e para ele dirige a sua vontade através de uma conduta ativa ou passiva.(grifei)

O terceiro é um requisito objetivo respeitante aos meios de realização do prejuízo ao Fisco: impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, ou excluir ou modificar as suas características essenciais.

(...)

Destaca ainda Alberto Xavier:

A fraude a que se refere o citado preceito só pode, pois, ser a simulação que, como vimos, se designa tradicionalmente na doutrina como simulação fraudulenta ou maliciosa, quando tem por escopo como é o caso causar prejuízo a outrem. O conluio a que se refere o art. 73 outra coisa não é que o pacto simulatório que ocorre nos negócios jurídicos bilaterais "fraudulentos".(grifei).

Ainda no que diz respeito à fraude fiscal, pontifica Bernardo Ribeiro de Moraes, em Compêndio de Direito Tributário, 2a. edição, Ed. Forense, Rio de Janeiro, págs. 613 e 615:

“Para a existência da fraude jurídica, basta haver a realização de um ou diversos atos que originam um resultado contrário a determinada norma jurídica, atos esses amparados por determinada lei ditada com finalidade diversa. Na fraude fiscal encontramos: a) a aparência legal; b) conveniências particulares dos sujeitos; c) utilização de norma jurídica mas com finalidades distintas das que possui; d) violação do ordenamento jurídico”

E continua:

“Fraude fiscal é toda ação ou omissão que tem por fim violar indiretamente a norma tributária.”

“Tal manobra pode ser realizada através de artifícios materiais, jurídicos ou contábeis. Toda fraude é ilegal.”

Acórdão Recorrido:

Entendo que as evidências acima demonstradas, afastam a acusação do ilustre Auditor Fiscal, de que as operações autuadas foram realizadas mediante fraude e simulação, não correspondendo a real negócio jurídico.

Destaco que a fraude é conceituada através do artigo 72 da Lei nº 4.502/641. Trata-se de ação contrária àquilo que é verdade, cometida dolosamente (delito intencional) no intuito de enganar (burlar o controle aduaneiro) e obter vantagens indevidas em prejuízo de terceiro (Dano ao Erário).

Por sua vez, a simulação é prevista pelo ordenamento jurídico através do artigo 167, Parágrafo 1º, Inciso I do Código Civil.

A fraude é o uso de meio enganoso ou ardiloso com o intuito de contornar a lei ou um contrato, seja ele preexistente ou futuro.

E somente há fraude quando ocorre o resultado danoso efetivo sobre terceiro, o que deve obrigatoriamente ser demonstrado por quem acusa, no caso, a Fiscalização.

Já com a simulação, deve ocorrer, subjetivamente, a intenção de dissimular, mascarar, esconder a realidade ou o objetivo de um negócio jurídico.

Vale ainda destacar que em ambas as situações deve haver o intuito doloso do agente. Por sua vez, o dolo não se presume e deve ser efetivamente comprovado por quem acusa, sob pena de tornar inócua a prerrogativa constitucional de presunção de inocência.

Pelo Princípio da Tipicidade, ao vincular a obrigação natural do fato com a previsão genérica de uma norma abstrata, devem os agentes da Administração Pública indicar, de forma pormenorizada, os elementos do tipo normativo que se coadunam com fato que se pretenda lançar, bem como as particularidades jurídicas que tornam ilícita determinada conduta.

2.2.3. Ademais, os paradigmas são uníssonos ao afirmarem que o planejamento tributário abusivo, que leva à desconsideração do negócio jurídico dito simulado, é o que se constata dano ao Erário (entendimento aqui como recolhimento à menor de pecúnia a título de tributos aos cofres públicos), e o recorrido, não obstante constate o mesmo, chega à conclusão de que não houve recolhimento de tributos à menor:

Recorrido:

Destaco que a fraude é conceituada através do artigo 72 da Lei nº 4.502/641. Trata-se de ação contrária àquilo que é verdade, cometida dolosamente (delito intencional) no intuito de enganar (burlar o controle aduaneiro) e obter vantagens indevidas em prejuízo de terceiro (Dano ao Erário). (...)

Outrossim, tendo em vista a acusação da Fiscalização, de que a grande diferença entre os preços de exportação e os de importação gerou um *déficit* entre a entrada e a saída de divisas no país de origem, a Contribuinte trouxe aos autos o “Memorando Sobre Operação no Brasil – Relatório de Especialista”, emitido pela Ernest & Young Brasil Auditores Independentes, no qual consta a conclusão de que a operação na forma ocorrida no presente caso (exportação/importação) não incidiu em dano ao Erário, uma vez que a carga tributária total incidente é maior, em comparação com o modelo indicado pelo Fisco (venda interna direta), conforme resultado da análise sobre o ano-calendário 2010, abaixo colacionado:

(observação, para fins didáticos a ordem dos parágrafos foi invertida)

Acórdão 3302-004.618

Assim, não se enquadra no conceito de planejamento tributário qualquer procedimento ilícito, equivalente a uma evasão fiscal, posto que além de causar dano ao Erário, seus efeitos afetam diretamente a concorrência entre as empresas e resultam em benefício de alguns em relação àqueles que cumprem suas obrigações. (...)

Observa-se dos enunciados normativos em destaque que a fraude tem em seu núcleo caracterizador o dolo e este pressupõe o ato volitivo, consciente de causar prejuízo a outrem.

Visando uma melhor exegese das hipóteses legais acima transcritas, assinala Alberto Xavier:

A figura da fraude exige três requisitos:

O primeiro é um requisito subjetivo consistente no fim da conduta comissiva ou omissiva: reduzir o montante do imposto devido, evitar ou diferir o seu pagamento.

Acórdão 3301-004.132

Então, a validade do planejamento é aferida após verificação de adequação da conduta no campo da licitude ou da ilicitude. Assim, a opção negocial do contribuinte no desempenho de suas atividades, quando não integrar qualquer hipótese de ilicitude, ou seja, implicando a ausência de subsunção do fato à norma tributária ou acarretando o enquadramento à norma tributária que prescreva exigências menos onerosas, é

perfeitamente lícita e não susceptível de desconsideração pela autoridade administrativa para fins de tributação. (...)

Na seara da tributação, para que haja simulação que legitime a desconsideração 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.

3. Pelo exposto, não conheço do especial interposto.

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto