



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10480.724581/2016-42
ACÓRDÃO	3001-002.871 – 3ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GIUCAFÉ EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

PESSOA JURÍDICA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. GLOSA DE CRÉDITOS. MULTA QUALIFICADA DO ART. 18, DA LEI nº 10.833/2003.

Comprovada a interposição fraudulenta de pessoas jurídicas apenas com o fito de (dis)simular aquisições de café feito de produtores rurais pessoas físicas, necessária é a glosa de créditos integrais regulados pela não-cumulatividade dessas contribuições, cabendo a imposição de multa isolada qualificada de que trata o art. 18, da Lei nº 10.833/2003.

CONCOMITÂNCIA DE MULTA DE OFÍCIO SOBRE SALDOS DEVEDORES E DA MULTA POR COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA POR FALSIDADE DA DECLARAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. ALEGAÇÃO DE DUPLICIDADE.

Não há configuração de duplicidade da exigência de multas, quando a de ofício é aplicada sobre os saldos devedores decorrentes da glosa de créditos fraudulentos de contribuição social e a qualificada, concomitantemente, em decorrência da não-homologação de compensação dada a comprovação de falsidade nas declarações e atos do sujeito passivo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do acórdão da DRJ e no mérito em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Sala de Sessões, em 10 de setembro de 2024.

Assinado Digitalmente

Daniel Moreno Castillo – Relator

Assinado Digitalmente

Francisca Elizabeth Barreto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcio José Pinto Ribeiro (substituto[a] integral), Daniel Moreno Castillo, Bernardo Costa Prates Santos, Larissa Cassia Favaro Boldrin, Wilson Antônio de Souza Correa, Francisca Elizabeth Barreto (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Marcio Jose Pinto Ribeiro.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário por meio do qual contribuinte pretende discutir a parcela da multa isolada de que trata o art. 18, da Lei nº 10.833/2003 e glosas, decorrente da não-homologação da compensação tratada no processo administrativo. Apresentada a impugnação, a mesma foi refutada pelo acórdão da DRJ.

Em síntese, a DRJ constata e reafirma a ocorrência de fraude mediante o uso de pessoas jurídicas interpostas com base no conjunto probatório dos autos para glosar a tomada indevida, ilegal e inflada de créditos de PIS/COFINS que seriam devidos apenas no percentual presumido de 35%.

Narra que a fraude constatada permitiu a sonegação das contribuições sociais, na medida em que ao invés de tomar créditos presumidos e limitados a 35% da carga tributária prevista para tais contribuições sociais nas aquisições de produtos rurais adquiridos diretamente de pessoas físicas produtoras rurais, apropriou-se da integralidade dos 9,25% de carga fiscal como créditos nas entradas fraudadas, utilizando-se de pessoa jurídica interposta.

Por sua vez, repisa a contribuinte os seus argumentos em sede de impugnação, ao ponto em que adere aos mesmos em sede de recurso voluntário:

- a) Nulidade do acórdão por supressão de instância;
- b) Ilícitude das provas emprestadas de procedimento criminal, além da verificação de inconclusão em relação às provas;

- c) Afronta à sistemática da não cumulatividade das contribuições sociais, na medida em que o creditamento referente a insumos e custos teria sido vedado;
- d) Impossibilidade de imputação de responsabilidade à recorrente, ante à ausência de fiscalização em todas as empresas supostamente envolvidas e boa-fé da recorrente;
- e) Requer a garantia do direito a ressarcimento de IRPJ e CSLL, decorrentes das glosas por reflexo;
- f) Impossibilidade de aplicação da multa qualificada de 150% cumulada com a multa regulamentar de 75% decorrente do inadimplemento;
- g) Conversão em diligência e realização de perícia.

Em relação à multa em voga, na forma que se constata do Auto de Infração, a recomposição dos créditos a descontar do PIS/COFINS não cumulativos resultou em saldo a pagar, e não reconhecimento de parte dos créditos requeridos pela contribuinte.

A fiscalização limitou o valor do pedido de ressarcimento ao valor do saldo do crédito a descontar referente à parcela do mercado externo (passível de ressarcimento). Esse não reconhecimento do valor do pedido de ressarcimento implicou na glosa de compensação na proporção em que tenha que excedido o valor reconhecido, nas hipóteses de pedido de ressarcimento vinculado a compensação.

Para esses casos de não homologação de compensação declarada, decorrente de débitos indevidamente compensados, foi que ocorreu o lançamento da multa isolada sobre o valor total dos débitos indevidamente compensados, conforme previsto no art. 18 da Lei nº 10.833/2003.

Em outra frente, tendo ocorrido a negativa de homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo e, havendo caracterização da prática das infrações previstas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964, o lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 limitar-se-á à imposição de multa isolada sobre o valor total do débito indevidamente compensado.

Outrossim, foi reportado que a contribuinte teria solicitado a compensação com outros tributos/contribuições apenas em relação aos créditos do COFINS exportação. Em relação aos créditos do PIS exportação, a contribuinte teria formalizado apenas pedidos de ressarcimento.

Em relação aos créditos do COFINS exportação, os PER/DCOMP apresentados pela contribuinte, nos quais constaram os pedidos de ressarcimento e/ou compensação de débitos, foram os mesmos analisados e constam dos seus respectivos processos administrativos.

Foi realizado, então, um encontro de contas dos créditos reconhecidos com os débitos (pedido de compensação - DCOMP) pelo Serviço de Controle e Arrecadação Tributária (SECAT), restando como apurado o montante dos débitos da COFINS indevidamente compensados

e não homologados (glosa crédito normal e aplica crédito presumido). Sobre esses a fiscalização aplicou a multa isolada que dispõe o art. 18 da lei nº 10.833/2003.

Referida multa qualificada foi aplicada por conta da fraude constatada nos autos, originada da utilização de pessoas jurídicas interpostas com a finalidade exclusiva de emitir notas fiscais frias, sem conteúdo ou substância material lícito. Referida fraude consistiria na aquisição de produto agrícola, originado de produtor rural, fraudulentamente realizada por meio de pessoas jurídicas interpostas, ao que refutou a contribuinte.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Daniel Moreno Castillo**, Relator

De plano cumpre o destaque de que o C. CARF não dispõe de competência para analisar a questão posta sob o ponto de vista criminal, limitando-se a verificação dos documentos e fatos constantes nos autos a buscar a verdade material tributária que no mesmo encontra-se posta, exclusivamente do ponto de vista civil e tributário.

1. Tempestividade.

O presente recurso é tempestivo, sendo a matéria do mesmo de competência para essa Turma apreciá-lo nos termos do art. 65 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF.

2. Conhecimento. Da nulidade do acórdão. Supressão de instância. Inocorrência.

Aduz a contribuinte ser o acórdão da DRJ nulo, ante à sua ausência de enfrentamento dos argumentos expandidos pela mesma em sede de impugnação ao auto de infração correlato.

Visando atribuir força ao seu argumento, a contribuinte aventa que as empresas que procederam com as vendas para a mesma estavam, todas, aptas perante a Receita Federal do Brasil, não sendo ela responsável ou competente pela fiscalização de tais empresas no que toca à regularidade fiscal.

Argumenta, ainda, que as declarações prestadas por terceiros nos autos, no bojo de investigação fiscal, não fariam prova do fato declarado, pretendendo atrair o artigo 368 do CPC/73, e que tal questão não fora enfrentada pela DRJ, o que também ensejaria a nulidade do ato administrativo decisório.

Em que pese a supressão de instâncias ser um fato de extrema relevância que, pode inclusive levar à constatação de cerceamento de defesa, não há tal ocorrência nos presentes autos, contrariamente ao quanto propalado pelo contribuinte.

Verificando os autos, mormente o acórdão recorrido, verifica-se que não assiste razão ao contribuinte recorrente, uma vez que, a despeito do referido ato administrativo não ter apontado de forma expressa e específica o referido artigo de lei indicado pelo contribuinte, o mesmo colheu outros elementos de prova que, quando cotejadas em conjunto com os documentos particulares em questão, corroboram a *suposta* ocorrência da fraude e ilícito tributários apontados.

Assim, os fatos declarados, aos quais se refere a recorrente, foram, todos, devidamente comprovados por meio de diversas provas, como a oitiva de pessoas envolvidas na suposta fraude fiscal, documentos contábeis, movimentações financeiras e provas emprestadas de procedimento criminal.

Logo, ainda que a DRJ não tenha apontado o referido artigo ventilado pela contribuinte de forma expressa, as provas dos autos refutam o argumento de defesa esgrimido pelo contribuinte nas suas razões recursais, uma vez que as conclusões a que se chegou a fiscalização não se baseiam, exclusivamente, nas declarações em questão.

Por tanto, não conheço da preliminar de nulidade do acórdão da DRJ em decorrência da suposta supressão de instância suscitada pelo recorrente.

3. Das provas ilícitas, inconclusivas e genéricas.

A contribuinte argui que as provas colhidas nos autos do presente PAF foram originadas de procedimento criminal (inquérito e ação penal) que tramitam em segredo de justiça e, portanto, não poderiam ter sido carreadas aos autos do PAF como meio de prova, justamente por se tratar de prova supostamente ilícita dada a quebra de sigilo.

Argumenta, adicionalmente, a impossibilidade de utilização de prova testemunhal sem que, contudo, tenha sido oportunizado o contraditório à contribuinte no processo de origem das provas (processo crime). Alega, ademais, a existência de provas que, no entendimento da mesma, são inconclusivas ou genéricas.

Diante desses argumentos, argui a nulidade do acórdão guerreado.

Em que pese o esforço do contribuinte na tentativa de tornar as provas cotejadas ao PAF em questão imprestáveis dada a sua suposta ilicitude decorrente do compartilhamento de informações sigilosas oriundas de processo e procedimento criminais, não assiste razão à contribuinte.

De fato, haveria de se chegar à conclusão da contribuinte, caso não tivesse sido à mesma oportunizado o contraditório aqui, nesse processo administrativo fiscal, para se defender amplamente acerca dos fatos atestados. Ocorre que, como visto dos autos, sem muitos esforços para tanto, foi oportunizado à contribuinte a sua ampla defesa e contraditório no presente PAF,

tanto que a contribuinte apresentou sua defesa (impugnação e recurso voluntário), arguindo toda matéria de defesa passível de aplicação sobre tais fatos emprestados.

De início cumpre o esclarecimento de que os procedimentos fiscalizatório e criminal foram instados em conjunto pela Receita Federal, Ministério da Fazenda e Ministério Público Federal, a teor daquilo que consta dos autos. Colhe-se dos autos, também e extremamente relevante, que, de fato e direito, o juiz da causa penal correlata aos fatos narrados no presente PAF deferiu de forma expressa o encaminhamento e compartilhamento dos documentos e provas dos autos criminais ao PAF (prova emprestada lícita).

Logo, não haveria de se falar em ilegalidade das provas emprestadas, mormente em decorrência do fato de ter sido oportunizada a defesa e o contraditório administrativo fiscal, como acima exposto e autorizado o traslado das mesmas para esse PAF.

Nessa mesma esteira, *matatis mutandis*, o mesmo raciocínio é referendado pelo E. STJ pela súmula 591 ao enfrentar a questão da prova emprestada e os seus requisitos de validade.

Súmula 591: É permitida a “prova emprestada” no processo administrativo disciplinar, desde que devidamente autorizada pelo juízo competente e respeitados o contraditório e a ampla defesa.

A prova emprestada e informação dos autos do inquérito e processo criminal foram devidamente autorizadas pelo juízo competente, conforme se apreende dos autos. Logo, compete ao julgador, nos termos do artigo 372 do CPC/15, atribuir às provas emprestadas a valoração que entender adequada ao caso concreto, assim como ocorria na vigência da Lei Adjetiva anterior, ainda que ausente previsão expressa.

Assim, não se vislumbra a ilicitude da prova emprestada ao caso concreto, uma vez que o próprio juízo criminal autorizou o seu traslado ao PAF, bem como em razão de ter sido, como visto, oportunizado ao contribuinte a ampla defesa e o contraditório no PAF. Não há, nesse sentido, nenhuma quebra de sigilo, devido processo e contraditório, ou ilicitude na prova em voga.

Da mesma forma, não se aparenta adequada a assunção feita pela contribuinte, segundo a qual, no caso concreto, teriam ocorrido decisões com base em provas inconclusivas e lançamento nulo por tal motivo. No caso em testilha, os fatos e atos estão bem cotejados e devidamente subsumidos ao direito posto e aplicável. Assim, todos os requisitos legais contidos no artigo 142 do CTN e normas que distribuem o ônus probatório foram cumpridos pelo Fisco na sua atuação.

Ainda, contrariamente ao quanto propalado pelo contribuinte, não há possibilidade de atração do artigo 112 do CTN ao caso concreto, uma vez que não há dúvidas acerca do enquadramento legal das punições aplicadas e tampouco em relação à suposta autoria. A punição pela prova da fraude fiscal é a multa qualificada do artigo 18 da Lei 10.833/03, sendo a punição expressa e clara, assim como a conduta ilícita comprovada.

O contribuinte em questão foi devidamente identificado pelo Fisco e pelos muitos declarantes do processo, certo de que a autoria da fraude está comprovada e é firme, tendo, inclusive, o juízo criminal, ainda que *obter dictum*, deixado expresso e claro, ao trancar a ação penal correlata, que os crimes da Lei 8.137/90 (crimes tributários) estariam sobejamente comprovados.

Aqui, para afastar possíveis indagações e dúvidas sobre as consequências desse trancamento da ação penal, cumpre esclarecer que a mesma foi trancada devido à equivocada capitulação do crime cometido, uma vez que denúncia teria apontado crimes distintos daqueles contidos na Lei 8.137/90, que de fato e direto estariam configurados.

O contribuinte ainda argui a ocorrência de imputação genérica, uma vez que, supostamente, não teria ocorrido a prova da má-fé de *todas* as empresas envolvidas. Referido argumento padece de veracidade, *data venia*, uma vez que, para o caso concreto, a má-fé está sobejamente constatada pelas diligências e investigações realizadas.

Tais atos processuais comprovam efetivamente a ocorrência de múltiplas fraudes envolvendo o mercado específico para fins de geração de créditos fictícios e ilegalmente inflados de PIS/COFINS.

A extensão, aqui, cumpre o destaque, limita-se ao campo tributário e o seu reflexo à limitação do crédito presumido e da aplicação de multas, cabendo exclusivamente à autoridade Criminal competente perquirir e provar a ocorrência de efetivo crime, bem como a extensão de cada partícipe, se os indícios assim apontem pela necessidade.

A má-fé da contribuinte está plenamente comprovada nos autos, por meio de depoimentos de diversas empresas interpostas e pessoas físicas envolvidas no esquema de criação de créditos tributários mediante fraude. Todos os depoimentos e documentos carreados aos autos comprovam de forma clara, específica e individualizada cada uma das condutas da contribuinte que, no seu *modus operandi*, age na ilicitude em prejuízo ao Erário e interesse público.

Alega a contribuinte, ainda, que a autoridade fiscal aplicou indevidamente o artigo 116 do CTN (norma antielisão) ao caso concreto, haja vista que houve a despersonalização da pessoa jurídica, além da consideração de inaptidão de empresas, antes que essa inaptidão fosse declarada pela Receita Federal em procedimento próprio e competente.

No que toca à aplicação da norma antielisão contida no artigo 116 do CTN, a mesma, além de lícita e constitucional, segundo o E. STF o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 2446, não foi aplicada em decorrência de inaptidão das empresas envolvidas na fraude tributária devidamente configurada.

Não foram eventuais inaptidões das empresas envolvidas, aquilo que deu base para a desconsideração/reclassificação dos negócios e atos jurídicos em questão. O que fundamenta a aplicação da referida norma legal ao caso concreto é a simulação de negócios jurídicos tendentes,

apenas, a criar ilicitamente créditos tributários de PIS/COFINS, corroborado pela prova indiciária dos autos fiscais e declaração expressa de uma série de pessoas envolvidas.

A interposição fraudulenta clara e comprovada de pessoas jurídicas com o fim exclusivo de emitir notas fiscais frias de compra direta de produtos agrícolas a produtores rurais pessoa física, visava afastar da recorrente as regras do artigo 8º da Lei 10.925/04 que determinam a restrição de tomada de créditos a título de contribuições sociais para deferir o direito ao creditamento de 35% da carga tributária incidente nas operações de compras de produtos agrícolas de pessoas físicas. Com isso, acobertou-se a possibilidade de tomada ilícita de créditos tributário de PIS/COFINS a 9,25% nas entradas de pessoa jurídica para a contribuinte autuada.

Esclarecendo a metodologia colocada à cabo pela contribuinte recorrente e mercado em questão, ao invés de comprar os produtos rurais diretamente de pessoa física produtora rural, o que limitaria a tomada de créditos a 35% da carga normal das contribuições sociais.

A contribuinte, pelo que o conjunto probatório informa, se valia de pessoas jurídicas interpostas que adquiriam esses produtos de produtores rurais pessoa física, sem nenhum recolhimento tributário próprio nas vendas, para, apenas, emitir notas de saídas simuladas pela pessoa jurídica adquirente para a contribuinte autuada. Essa, por sua vez, conseguia, mediante esse artifício manifestamente ilegal, gerar créditos integrais (9,25%), ainda que ilícitos, de PIS/COFINS.

Diante da realidade jurídica e fática dos autos, é absolutamente descabida a alegação de nulidade suscitada pela contribuinte, já que a desconsideração dos negócios ocorreu por conta da simulação das compras e vendas por meio de pessoas jurídicas interpostas, e não, necessariamente, da condição de inapta das emitentes das notas fiscais fraudulentas que acompanharam as compras da contribuinte.

E mais. Muitas das pessoas com as quais a contribuinte realizava esses negócios, logo parte na relação negocial entabulada com a contribuinte, declararam, quando não nominalmente a contribuinte, reiteradamente que todo o mercado sabia e nutria esse comércio de créditos de contribuições sociais, lesando o Erário.

4. Da não cumulatividade das contribuições sociais.

A recorrente traça longas considerações acerca da não cumulatividade aplicável às contribuições sociais do PIS/COFINS. Reverbera ter o direito à tomada de créditos nas suas entradas (custos/despesas/insumos), elencadas de forma geral no artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, inclusive no que tange àquelas desoneradas da incidência das referidas contribuições, nos termos do artigo 17 da Lei 11.033/04.

Referidas considerações, no geral, aplicam-se a todas as situações normais de mercado, efetivando-se, com isso, o comando constitucional da não cumulatividade orientado a essas contribuições. Ocorre que o sistema de creditamento existe e é devido, apenas em relação a

operações lícitas, nas quais o carregamento dos créditos ocorra de forma material e formalmente adequadas, legal e sem a interposição fraudulenta de pessoas jurídicas com fito de “criar” créditos indevidos, como é o caso concreto.

Em cenários como o que se revela no caso concreto, eivado de fraude e simulação de negócios jurídicos, a proteção da não cumulatividade não pode ser utilizada de forma a torcer o próprio princípio e finalidade da não cumulatividade, para incentivar a redução ilícita da carga tributária.

Ainda, no caso concreto, verifica-se que a fiscalização, ante a amplitude das simulações que visavam apenas a criação de créditos tributários ilícitos, considerou as aquisições realizadas pela contribuinte recorrente de acordo com a verdade material dos fatos.

Dessa forma, atribui à contribuinte apenas a possibilidade de tomar créditos na medida exata do artigo 8º, §3º inciso III da Lei 10.925/04 (35%), uma vez que as aquisições teriam ocorrido diretamente de pessoa física, não fosse o ardil da interposição fraudulenta.

Logo, ainda que a recorrente tenha se valido de todas as formas previstas e indispensáveis à consecução dos seus negócios, tais negócios jurídicos se revestiam apenas de forma lícita, carecendo de essência verídica, por se tratar de simulações de compras e vendas.

Ainda que formalmente adequados e, ainda que formalmente pagamentos tenham sido realizados de conta a conta, diretamente da recorrente para as pessoas jurídicas das quais “comprou” os produtos rurais, ou melhor, as notas fiscais, tais atos estão, todos, eivados de simulação em relação às suas respectivas materialidades.

Com isso tais atos são formalmente válidos, porém materialmente ilícitos, motivo pelo qual afasto as alegações da contribuinte para manter as glosas na sua totalidade, como esquadrihado pelo acórdão da DRJ.

5. Impossibilidade de imputação de responsabilidade à recorrente.

Nesse tópico do recurso voluntário o contribuinte tenta extirpar da Receita Federal do Brasil a possibilidade de imputar responsabilidades à mesma, haja vista que, segundo a recorrente, o auditor fiscal careceria de competência para glosar créditos cujos pagamentos tenham sido devidamente comprovados.

Reitera o entendimento segundo o qual, se as empresas emitentes não recolheram os tributos por elas devidos, competia à RFB proceder com a fiscalização das mesas e, eventualmente, a autuação dessas, e não da recorrente que teria agido de boa-fé.

De fato, em uma situação normal de mercado, essa seria a metodologia a ser seguida pela Receita Federal. Ocorre que, mais uma vez, a contribuinte parece confundir as situações postas nos autos de forma clara, expressa e sobejamente comprovada, na medida em que o caso em voga não é um caso normal de mercado, revestido de boa-fé, mas um caso explícito de fraude tributária.

Tratando-se de fraude tributária, não pode a contribuinte pretender exigir que a RFB não a fiscalize, independentemente de fiscalizar, ou não, todas as demais empresas envolvidas que, no todo, foram fiscalizadas, perquiridas e investigadas.

6. Reflexos sobre IRPJ e CSLL.

o contribuinte recorrente aduz, nesse tópico do seu recurso, que deseja restituir os valores recolhidos a título de IRPJ e CSLL, dada a consequência das glosas. Segundo o contribuinte, como o mesmo teria apurado tais tributos com base em valores cheios de suas operações de saída, levando-se em consideração os creditamentos que foram glosados pela fiscalização, a base desses tributos deveria ser ajustada (reduzida por reflexo).

Não assiste razão à contribuinte, pois ainda que tais reflexos possam, em tese, ocorrer, o pedido de restituição de IRPJ/CSLL é autônomo e não pode ser tratado nos presentes autos, dada previsão legal expressa e específica.

7. Impossibilidade de aplicação da multa qualificada de 150% cumulada com a multa regulamentar de 75% decorrente do inadimplemento.

Foi aplicada a multa qualificada de 150% prevista no artigo 18, § 2º da Lei 10.833/03, a saber, motivo pelo qual a recorrente se insurge contra a mesma. Aduz, ainda, a impossibilidade de aplicação concomitante da multa qualificada e isolada.

Vejamos o teor da norma em questão:

Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada em razão de não-homologação da compensação quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) [...]

§ 2º A multa isolada a que se refere o caput deste artigo será aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Segundo o entendimento do contribuinte, como vem esposado nas suas razões recursais, o cabimento dessa multa qualificada necessita, também, de qualificação específica da conduta do contribuinte, com a caracterização de fraude, nos termos da aplicação combinada dos artigos 71 e 72 da Lei 4.502/64. Aduz o mesmo que essa qualificação de conduta não está comprovada de forma adequada no presente PAF.

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

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

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

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

O contribuinte ainda reverbera, na tentativa de revestir a sua conduta de legalidade, apontar para uma suposta ausência de certeza acerca dos fatos narrados e devidamente verificados pela autoridade competente. Ocorre que, no caso concreto, as provas são mais do que suficientes para corroborar o entendimento esposado pela RFB e pela DRJ no seu acórdão guerreado, ainda que de forma indiciária.

Reitera-se que nesse processo apenas questões e condutas fiscais e tributárias estão sendo julgadas, sem cotejo específico de questão ou matéria criminal.

Uma vez constatada a conduta tributária fraudulenta, tendente, exclusivamente, a criar créditos tributários ilícitos de forma consciente e com o auxílio, inclusive, de pessoas jurídicas interpostas, a subsunção dos fatos e atos ilícitos às normas contidas nos artigos 71 e 72 da Lei 4.502/64 é inevitável e inafastável.

Em relação à alegação de aplicação de multas em duplicidade (75% e 150%), faz-se necessário um esclarecimento. É que o §2º do art. 18, da Lei nº 10.833/2003, não reconhece identidade entre tais multas. Referida norma legal define, apenas, que o percentual da multa do art. 18, da Lei nº 10.833/2003 é o mesmo daquele insculpido no dispositivo do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 (75%), devido pelo inadimplemento simples, devendo ser dobrada em decorrência da constatação de fraude.

Logo, a situação ali tratada é totalmente distinta daquela aqui aborda, pois tratam da impossibilidade da simultânea cobrança das multas dos incisos I e III, do art. 44, da Lei nº 9.430/96. Aqui trata-se de multa qualificada decorrente da glosa de creditamentos mediante fraude, e não da aplicação da multa de 50% decorrente da mera não homologação, multa essa que não adentraremos no seu mérito, uma vez que não constitui matéria dos autos (legalidade, ou não, da multa isolada de 50%).

Contrariamente ao quanto pretendido pela recorrente, não se trata de caso a envolver mero inadimplemento de tributos, mas sim, como já amplamente asseverado, de caso de fraude fiscal e tributária explícita e acintosa para criar crédito fictícios mediante pessoas jurídicas interpostas, cuja existência limita-se, exclusivamente, para emitir notas fiscais sem substância material/negocial (negócios simulados e fraudulentos).

Nessa linha de raciocínio, mas afeita ao direito posto e provas dos autos, a alegação da recorrente carece de suporte jurídico, de forma que a sua pretensão de ver a multa qualificada de 150% afastada não merece prosperar.

8. Conversão em diligência e realização de perícia.

Por fim, a recorrente pugna pela conversão do julgamento em diligência visando a realização de perícia contábil e tributária nos seus registros tributários, fiscais e contábeis. Segundo o contribuinte recorrente, a despeito da fiscalização ter verificado toda a documentação apresentada (Razão; Registros de Entradas e Saídas; Notas fiscais de compra e venda, etc.), em decorrência do grande volume de documentos o processo necessitaria de uma melhor e mais detida avaliação dos fatos econômicos registrados pela contribuinte.

Tal pleito, no entanto, não deve prosperar na medida em que a fraude foi devida e amplamente constatada, ainda que tenha, de fato, ocorrido o registro de todas as operações e pagamentos realizados pela recorrente. Como anteriormente tratado nesse voto, a fiscalização identificou os registros devidos e, quanto à sua forma, não houve o que se falar.

Ocorre que o problema da questão não está na forma dos registros, mas no conteúdo de tais atos, todos simulados e fraudulentos, o que retira de tais registros fiscais e contábeis a sua prestabilidade enquanto prova material dos fatos efetivamente ocorridos.

Assim, a eventual conversão em diligência torna-se inócua, uma vez que não há dúvidas quanto a *forma* e registros, mas sim, quanto à veracidade e fidedignidade da *matéria* contida nesses documentos, como refletidas nos mesmos. Tratando-se de atos fraudulentos e simulados, tendentes apenas à materialização da esquiva de pagamento de tributo, a verificação da sua *forma* torna-se desnecessária, e não implica em quebra do devido processo legal, nem da ampla defesa.

Tudo que a perícia e diligência estariam aptas a provar no caso concreto seria o registro já aferido (forma), de atos eivados de nulidade (matéria), sem que isso seja capaz de alterar a verdade material tributária do caso concreto. Por isso, indefiro o pedido de diligência e perícia formulado pela contribuinte.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Daniel Moreno Castillo