



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10508.720135/2015-22
ACÓRDÃO	1001-003.722 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	6 de fevereiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GANCAU GANDU COMERCIAL DE CACAU LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2010, 2011

MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. NULIDADE NÃO EVIDENCIADA.

Afastado está o cerceamento do direito de defesa que caracteriza a nulidade dos atos administrativos quando observadas as garantias do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes.

MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Cabe aplicação da multa de ofício proporcional qualificada nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. A modificação inserida no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, ao reduzir o percentual da multa de ofício proporcional qualificada aplicada de 150% para 100% atrai a retroatividade benigna prevista na alínea “c” do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional, uma vez que lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração.

DECISÃO DEFINITIVA

É definitiva a decisão de primeira instância quando esgotado o prazo para interposição do recurso voluntário de forma regular pelo sujeito passivo ou por seu representante legal.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, para não conhecer os argumentos relativamente à sujeição passiva solidária, bem como na parte conhecida, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em dar-lhe provimento em parte para reduzir o percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% dada a retroatividade benigna.

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva –Relatora e Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Anchieta de Sousa, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Gustavo de Oliveira Machado, Ana Cláudia Borges de Oliveira e Carmen Ferreira Saraiva.

RELATÓRIO**Auto de Infração**

Contra a Recorrente acima identificada foi lavrado o Auto de Infração a título de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) com a exigência do crédito tributário no valor de R\$1.682.456,82 incluindo tributo, juros de mora e multa de ofício proporcional e qualificada apurado pelo regime de lucro real referente aos quatro trimestres dos anos-calendário de 2010 e 2011, e-fls. 311-335:

0001 CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS

COMPROVAÇÃO INIDÔNEA DE DESPESAS

Contabilização de Custo de mercadorias vendidas (CMV) com base em notas fiscais de entrada consideradas inidôneas, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/03/2010	87.300,00	150,00
30/06/2010	179.900,00	150,00
30/09/2010	95.000,00	150,00
31/12/2010	117.500,00	150,00

31/03/2011	57.203,67	150,00
30/06/2011	475.000,00	150,00
30/09/2011	1.546.624,00	150,00
31/12/2011	2.800,00	150,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2010 e 31/12/2011:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 217, 247, 248, 249, inciso I, 251, 256, 277, 278 e 299 do RIR/99

0002 RESULTADOS ESCRITURADOS E NÃO DECLARADOS

RESULTADOS OPERACIONAIS NÃO DECLARADOS

Valor correspondente ao Lucro Operacional escriturado mas não declarado, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2011	9.423,12	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/10/2011 e 31/12/2011:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247, 249, inciso II e 841, inciso III, do RIR/99

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

Em decorrência de serem os mesmos elementos de provas indispensáveis à comprovação dos fatos ilícitos tributários foi constituído o seguinte crédito tributário pelo lançamento de ofício formalizado neste processo:

- Auto de Infração a título de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) com a exigência do crédito tributário no valor de R\$649.542,39 incluindo tributo, juros de mora e multa de ofício proporcional e qualificada apurado pelo regime de lucro real referente aos quatro trimestres dos anos-calendário de 2010 e 2011, e-fls. 291-310:

0001 CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS

CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS NÃO COMPROVADOS

Contabilização de Custo de mercadorias vendidas (CMV) com base em notas fiscais de entrada consideradas inidôneas, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/03/2010	87.300,00	150,00
30/06/2010	179.900,00	150,00

30/09/2010	95.000,00	150,00
31/12/2010	117.500,00	150,00
31/03/2011	57.203,67	150,00
30/06/2011	475.000,00	150,00
30/09/2011	1.546.624,00	150,00
31/12/2011	2.800,00	150,00

Enquadramento Legal Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2010 e 31/12/2011:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90 Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95 Art. 2º da Lei nº 9.249/95.

Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96 Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

0002 RESULTADOS

RESULTADOS NÃO DECLARADOS

O contribuinte escriturou, mas não declarou valor correspondente ao lucro, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2011	9.423,12	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/10/2011 e 31/12/2011:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90 Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95 Art. 2º da Lei nº 9.249/95 Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96 Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

Representação Fiscal para Fins Penais – Processo Apenso nº 10508.720144/2015-

13

Está registrado na Representação Fiscal para Fins Penais:

[...] tendo encerrado os trabalhos de fiscalização, autorizados pelo Mandado de Procedimento Fiscal n.º 0510500 2014 00035, levado a efeito na empresa GANCAU GANDU COMERCIAL DE CACAU LTDA, CNPJ:00.407.975/0001-39, estabelecida na rua Monsenhor Lombardi, nº 11, Centro, Gandu/BA, CEP 45450-000, do qual resultou em auto de infração do IRPJ e CSLL, conforme Processo Administrativo Fiscal nº 10508.720.135/2015-22, no qual ficou demonstrada a

prática dos fatos que, em tese, configuram crime contra a ordem tributária, definido pelo artigo 1º e artigo 2º, inciso I, da Lei 8.137/90, formaliza a presente REPRESENTAÇÃO, acompanhada dos respectivos elementos de prova, em cumprimento ao disposto no art. 1º do Decreto nº 2.730, de 10 de agosto de 1998 e da Portaria RFB nº 2.439, de 21 de dezembro de 2010.

Impugnação e Decisão de Primeira Instância

Cientificada, a Recorrente apresentou a impugnação. Está registrado no Acórdão da 4ª Turma da DRJ/RPO/SP nº 14-61.642, de 28.07.2016, e-fls. 566-581:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

GLOSA DE CUSTOS. RECEBIMENTO DAS MERCADORIAS OBJETO DE NOTAS FISCAIS DE ENTRADA INIDÔNEAS.

A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados se comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. Se a escrituração das compras não é corroborada por documentação hábil e idônea, de modo a ficar evidenciado o recebimento das mercadorias pela adquirente, correta a glosa dos respectivos custos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

GLOSA DE CUSTOS. RECEBIMENTO DAS MERCADORIAS OBJETO DE NOTAS FISCAIS DE ENTRADA INIDÔNEAS.

A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados se comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. Se a escrituração das compras não é corroborada por documentação hábil e idônea, de modo a ficar evidenciado o recebimento das mercadorias pela adquirente, correta a glosa dos respectivos custos.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

MULTA QUALIFICADA. FRAUDE.

Mantém-se a multa por infração qualificada quando reste inequivocamente comprovada a fraude.

DILIGÊNCIA/PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

O pedido de diligência/perícia deve ser motivado e acompanhado das razões e quesitos necessários para o exame da matéria, sob pena de seu indeferimento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Recurso Voluntário

Notificada em 12.07.2016, e-fl. 586, a Recorrente apresentou o recurso voluntário, e-fls. 598-656, em 12.08.2016, e-fls. 660-661, esclarecendo a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge.

Relativamente aos fundamentos de fato e de direito aduz que:

A presente acusação fiscal deriva da falta de recolhimento de contribuições sociais incidentes sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção de produtores rurais pessoas físicas na condição de responsável tributário por sub-rogação de obrigações fiscais tendo como base legal o art. 25 da Lei nº 8.212/1991 de Custeio da Seguridade Social, bem como o art. 6º da Lei nº 9.528/97.

Além da motivação supracitada, a acusação fiscal provém da ausência de recolhimento das contribuições sociais PIS e COFINS, nas operações comerciais que envolve o produto Cacau em Amêndoas, NCM 18.01.00.00, cuja sua destinação fim é de se tornar insumo da agroindústria. É vedado pela auditoria o benefício tributário da suspensão dos PIS e COFINS, concedido nº art. 8º e inciso I, art. 9º da lei 10.925/2004.

Acrescenta-se ainda ao auto de infração, a cobrança dos tributos IRPJ e CSLL, ao glosar o custo de mercadorias vendidas, por conseguinte desconsideração de notas fiscais de entradas válidas e autorizados para uso pelo Estado da Federação.

Apresentado a competente defesa, o contribuinte impugnou em 1ª instância administrativa, os membros da 4ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, deliberaram julgar a impugnação improcedente e manter o crédito tributário exigido no respectivo Auto de Infração [...].

A decisão em exame em que pese os critérios ali adotados, com o devido respeito, não pode prosperar.

Limitaram-se os julgadores a traçar uma análise perfunctória sobre a defesa apresentada pela Autuada, onde esta apontou que a fundamentação legal adotada na autuação se encontra eivada de vício, em face da manifesta inconstitucionalidade da contribuição social prevista no art. 25 da Lei 8.212/91.

Com efeito, na decisão recorrida limitaram-se os eminentes julgadores ao equivocado raciocínio que diante da presunção de constitucionalidade da legislação previdenciária que lastreou o lançamento, o Órgão a que se encontram submetidos não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

E, em abono desta ilação discorrem que a Administração Pública deve seguir o Princípio da Legalidade previsto no art. 37 da CF/88, como também nº sentido de

que, a atividade do lançamento é vinculativa, conforme o art. 142 do Código Tributário Nacional.

Em dizeres mais curtos, o julgamento pareceu se restringir a exata compreensão de que o Órgão Julgador, mantinha o lançamento não por convicção de sua validade, mas por se encontrar de mãos atadas para deliberar sobre sua inequívoca inexigibilidade.

Cumprido colocar em relevo, que em face dos princípios do próprio art. 37 do novel constitucional, o servidor público competente, antes de proceder a inscrição do débito, ou antes de propor a Ação de Execução Fiscal (Lei 6.830/80, art. 2º Parag. 3º), deve efetuar o controle administrativo da legalidade do ato, examinando e considerando a verdade dos fatos e de direito, mesmo que favoreça o sujeito passivo. [...]

Deste modo, a interpretação do art. 37 da CF/88 e o art. 142 do Código Tributário Nacional deve ser feita de forma harmônica após o advento da Lei 11.941/2009, que ao dar nova redação ao Decreto nº 70.235/72, tornou plenamente possível o exercício do controle de constitucionalidade pelo tribunal administrativo, desde que a matéria ali exposta já tenha sofrido o crivo positivo de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal. [...]

Como se vê não é absoluta nem intransponível a afirmação contida na decisão em debate no sentido de que tendo o contribuinte alegado a inexigibilidade da cobrança do tributo com respaldo na sua inconstitucionalidade, a estância administrativa deve-se se mostrar incapacitada para provê sua análise. [...]

No ordenamento jurídico em vigor a Administração Pública está autorizada a rever as decisões que lhe forem desfavoráveis na esfera administrativa, quando existirem premissas que lhe autorize assim agir nº interesse do bem público. [...]

No presente caso a situação se desenha com plena aplicação do quanto se encontra articulado acima.

A exação em tela conforme esposado na defesa é inexigível por decisão aflorada pelo Supremo Tribunal Federal em sua composição plena através do acórdão proferido no Recurso Extraordinário nº 363.852, por unanimidade dos seus pares considerou o tributo inconstitucional desobrigando os recorrentes da retenção e do recolhimento por sub-rogação sobre a receita bruta provenientes da comercialização dos seus produtos.

Mesmo após a clareza deste julgamento, a Fazenda Pública insiste na legitimidade da cobrança da contribuição em tela sob o respaldo de que a Lei nº 10.256/2001, porque editada após a Emenda Constitucional nº 20/98, teria dado cunho legal a esta exação.

Este último suspiro da Fazenda Nacional em torno da exigibilidade não comoveu o Supremo Tribunal Federal que na análise do RE nº 834.125/RS, tendo em vista que ao julgar anteriormente o último recurso da União (Embargos Declaratórios no RE

363.852) entendeu em Repercussão Geral da Questão Constitucional sobre o FUNRURAL, que os incisos I e II do art. 25 da Lei 8.212/91, continuaram contrários a Constituição Federal MESMO APÓS O ADVENTO DA LEI 10.256/2001. [...]

Nesta ordem, esta instância "ad quem" como julgadora de processo administrativo fiscal pode com espeque na Lei nº 11.241/2009, que alterou o Decreto 70.235/72, declarar a inexigibilidade da exação cobrada nesse processo.

A inteligência destes pilares legislativos elege esta instância revisora com competência plena para se pronunciar sobre inconstitucionalidade da cobrança da contribuição social capitulada no art. 25, I e II da Lei 8.212/91, porque assim se encontra autorizada pela excepcionalidade ditada pelo parágrafo 6º do art. 26-A do Decreto 70.235/72. [...]

Outra exegese não pode se extrair desta ilação. Porquanto sendo a instância administrativa especializada na seara tributária seus membros pela formação intelectual sobre a matéria detêm inequivocamente melhores conhecimentos para o debate sobre a cobrança de tributos.

Não será de todo ocioso acrescentar que no presente caso se encontra edificados os pressupostos autorizadores para esta instância "ad quem" se manifestar sobre a inconstitucionalidade da cobrança instaurada no Auto de Infração nº 51.028.675-5, ditados pela legislação supra. [...]

E obviamente esse raciocínio despenca na medida em que o Tribunal dos Tribunais já exerceu em torno da cobrança do Funrural, o JUIZO POSITIVO DA SUA INCONSTITUCIONALIDADE.

Não é só.

O novo Código de Processo Civil de aplicação subsidiária no Processo Administrativo Fiscal, autoriza o julgador a declarar liminarmente a improcedência da demanda cujo objetivo colida com enunciado de sumula do Supremo Tribunal Federal OU ACORDÃO PROFERIDO POR ESTA CORTE MAXIMA DE JUSTIÇA APRECIANDO MATÉRIA REPETITIVA. [...]

Quanto ao particular, vale destacar os julgamentos repetitivos em torno do tema:

Precedentes no STJ:

REsp. nº 1.070.441, Relator Ministro Sérgio Kukina.

REsp. nº 1.075.283, Relator Ministro Castro Meira

REsp. nº 1.514.84, Relator Ministro Humberto Martins

Precedentes no STF:

RE Nº 363.852, Relator Ministro Marco Aurélio de Melo

RE Nº 596.177, Relator Ministro Ricardo Lewandowski

RE Nº 363.852, Relator Ministro Gilmar Mendes

Deste modo, observando-se que sobre o tema concernente a exação que trata os presentes autos, o Superior Tribunal de Justiça e o Supremo Tribunal Federal já decidiram de forma reiterada em JULGAMENTOS REPETITIVOS, PELA INCONSTITUCIONALIDADE DA EXAÇÃO, esta instância "ad quem" está autorizada por lei a declarar sua inexigibilidade.

Vale pôr em relevo nesta esteira de raciocínio que eventual ingresso de Execução Fiscal por parte da Fazenda Pública de dívida lastreada nestas condições, estará fadada ao insucesso, acarretando pesados ônus processuais para o Erário, pela força vis atrativa das decisões judiciais decretando a inconstitucionalidade desta contribuição.

Ipsa facto, o Tribunal Administrativo em cujo rol se enquadra este Egrégio Conselho Fazendário, pela própria concepção dos atributos de sua finalidade, deve no desempenho de suas altas funções exercer positivamente este controle, no que estará contribuindo para evitar desperdício de energia jurisdicional e desnecessário ônus para o erário irradiado pela sucumbência processual. [...]

Em assim sendo, esta instância administrativa dentro da finalidade para a qual foi concebida está indubitavelmente investida dos poderes para neste caso em espécie consoante os ditames da Lei 9.784/99, visando, em especial, a proteção dos direitos dos administrados e ao melhor cumprimento dos fins da Administração Pública, declarar sim a inexigibilidade do tributo em questão.

Diante de todo o exposto a recorrente requer:

A devolução e conhecimento de toda matéria ao derredor do presente processo para esta instância "ad quem", ficando desde já reiterados todos os argumentos esposados na peça de defesa. [...].

O Auditor responsável por lavrar o Auto de Infração alegar entender que, com base na Lei 10.925/2004 e na IN SRF nº 660, para as vendas às empresas Adílio Pedral, Adilson Claudio, Atual Cacau e Amazonbahia não há suspensão das Contribuições PIS e COFINS.

A priori, deve-se observar que a aplicação da tributação entendida pelo Auditor, baseia-se apenas no art. 4º da IN SRF 660/06. [...].

Em análise ao supra descrito evidencia-se a compreensão literal da matéria legal que veda a suspensão quando a aquisição for destinada à revenda.

Peremptoriamente, o contribuinte enfatiza a elevada reestrutividade da interpretação da matéria legal ascendente à Instrução Normativa 660/2006, e ressalta a inobservância do contexto histórico da cadeia produtiva dos produtos derivados do cacau em amêndoas, NCM 18.01.00.00.

Destarte, acredita-se ser imprescindível obter-se a pré-compreensão da cadeia produtiva do fruto cacau em amêndoas desenvolvida ao longo de séculos, para compreender os sentidos das sucessivas operações e hipótese de incidência tributária:

I. Evolução Histórica e da Cadeia Produtiva do Produto Cacau em Amêndoas, NCM 18.01.00.00 [...]

Concerne a necessidade de otimização do fornecimento, a agroindústria, dependera de uma maior base de produtores rurais que em confiança realizassem a suas vendas. Em virtude dessa carência, emerge a figura dos pequenos comerciantes de Cacau.

Os pequenos e médios empresários que praticam a atividade comercial do produto agrícola Cacau em Amêndoas, NCM 18.01.00.00, substituem as onerosas filiais de compras das agroindústrias, que em face à sazonalidade da safra, absorviam os custos fixos operacionais por mais de seis meses por não haver produção, além da perda de mais de 60% do volume produzido nos anos áureos.

Destarte, os comerciantes de Cacau se enquadram como o agente responsável pelo fornecimento da matéria prima à agroindústria (ato de comércio), com o intuito lucrativo, ou seja, doravante ao surgimento dos comerciantes de cacau, a agroindústria possui assegurado específicos pontos de fornecimento de sua matéria-prima, em qualquer região produtora do estado, e direciona seus esforços para a atividade agroindustrial.

O empresário GANCAU GANDU COMERCIAL DE CACAU LTDA, inscrito no cadastro CNPJ/MF de nº 00.407.975/0001-39, tem como atividade empresarial a realização de compras do produto cacau em amêndoas, NCM 18.01.00.00 de pequenos produtores rurais e vende-los para determinada agroindústria a quem tiver contrato expresso ativo de vendas dos seus produtos.

O contrato prévio ou a garantia de compras pela agroindústria é fator essencial no ciclo do comercio do cacau em amêndoas, uma vez firmado o contrato e fixado o preço o empresário comerciante tem por obrigação contratual realizar a entregas desses produtos, independente das variações de preços da commodities — influência direta no poder de compra dos frutos dos produtores — e dos níveis de produção da safra. [...]

A concentração do comércio de produtos agrícolas na região serviu para atender melhor a logística de fornecimento para a agroindústria, porém, o problema de receber o cacau de produtores da maior área territorial possível apenas modificou do agente agroindustrial para o agente comercial. [...]

A relação de representação de produtos agrícolas se tornou parte do ciclo do cacau, resolve o problema dos comerciantes de atingir áreas produtoras remotas, traz a maior segurança para cumprir as quantidades de produtos pactuadas com a agroindústria em virtude do contrato citado anteriormente.

Tal tradição secular, de fácil comprovação local, atinge até mesmo a sucessão hereditárias, devido ao grau de confiança entre as partes.

Não obstante, existe a frágil legalidade quando um representante ou produtor, por morte ou falência, deixa de cumprir suas obrigações acordado em confiança mútua. [...]

O surgimento dos comércios de cacau na região cacauera da Bahia, a priori resolveu alguns problemas sérios que a agroindústria possuía anteriormente. A cultura secular do cacau instituiu o uso constante de contratos tácitos, as empresas comerciais coerentemente atendem à legislação fiscal e assim, grosso modo, cumpre com toda a formalidade (transferências bancárias de recursos financeiros, contrato de comercialização de produtos agrícolas e emissão de notas fiscais), na relação envolvendo a empresa comerciante e a agroindústria.

Diferentemente da fase final (relação comerciante e agroindústria) na etapa primária de compra de produtos, os comerciantes, em geral, lidam muitas vezes com pequenos produtores/repassadores, que devido a difícil realidade social do país, não tiveram a oportunidade de se alfabetizar, e tem seu sustento centralizado naquilo que recebeu de herança familiar, que é o cultivo do produto agrícola. [...]

O processo de comunicação com o representante comercial é realizado normalmente através de e-mails e contatos telefônicos. Facilidade advinda da privatização das telecomunicações e sua estratosférica expansão. Nesse processo, ajustam-se as condições de preços, os dados do fornecedor do produto, contra quem será emitida a nota fiscal eletrônica, e geralmente os valores monetários para os pagamentos que serão realizados à vista, durante o período de uma semana, ou contas de produtores rurais.

Além disso, é necessária a compreensão de que a movimentação financeira não acompanha a movimentação física de maneira tempestiva, de fato, o representado poderá adiantar recursos financeiros sempre que julgar necessário, seja para pagamentos em espécie a ser realizado diretamente pelo representante ao produtor, ou para financiamento da safra aos produtores mais importantes.

A situação adversa também é verdadeira, diferentes produtores com vínculo estabelecidos, acreditam na solidez do empresário ou do agente intermediário (fenômeno da personificação do empresário), para entregarem seu produto à ordem, ou seja, o produtor entrega o cacau ao comprador que emite a nota fiscal de entrada e o repasse financeiro dessa operação fica a fixar e será quitado a qualquer tempo por manifestação de vontade do vendedor.

Um terceiro fator que depreende a concepção de equivalência da movimentação física e financeira de determinado ano-calendário, é a ciclicidade da lavoura cacauera, o fruto do cacau depende de inúmeros fatores climáticos para a sua produção e colheita, destarte, o período da safra poderá comumente transpassar para o próximo exercício, e ser modificada periodicamente.

Para não afetar a sua continuidade, o empresário utiliza do mecanismo financeiro denominado "hedge", que se trata de medidas protecionistas contra as oscilações

inesperadas nos preços, assim "hedgea" a sua posição com fornecedor com a agroindústrias nos mesmos moldes de entrega física do produto e não recebimento financeiro imediato ou em aplicações de liquidez imediata em instituições financeiras renomadas.

A fase final do processo de compra do cacau em amêndoas se dá pela recepção do produto nas respectivas unidades da Agroindústrias localizada na região do Estado da Bahia.

Eminentemente primário, o produto Cacau em Amêndoas, em seu estado "in natura", NCM 18.01.00.00, na agroindústria passará por etapas de processamento, e posteriormente, seus subprodutos serão incorporados a mercadorias acabadas (cosméticos, produtos alimentícios para humanos e animais, doces, biogás etc.) para venda no mercado interno, ou exportação dos seus subprodutos (manteiga, licor, torta) e/ou do produto em estado "in natura". [...]

II. Incidência tributária do PIS e COFINS na Cadeia Produtiva da mercadoria Cacau em Amêndoas, NCM 18.01.00.00;

Introdutoriamente, o empresário GANCAU GANDU COMERCIAL DE CACAU LTDA, inscrito no cadastro CNPJ/MF de nº 00.407.975/0001-39, é adepto ao sistema jurídico brasileiro que institui os tributos e sua hipóteses de incidência, em especial à Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, lei maior que rege o ordenamento do estado.

De forma geral, a Constituição Federal de 1988 realiza importantes determinações e atribui às leis infraconstitucionais a função de regular de forma auxiliar à carta magna a estrutura do sistema tributário nacional.

Deste modo, a interpretação da IN 660/2006, obedecerá ao sistema hierárquico de normas, ou seja, inicialmente pela Constituição Federal do Brasil de 1988, em sequência da lei 10.925/2003 e demais legislações acessórias.

Em resumo ao ciclo exposto no item I, o cacau é um produto agrícola cuja sua única utilidade é servir de matéria prima para produtos acabados de diversos ramos comerciais, de tal modo, embora durante o ciclo se torne propriedade de várias pessoas jurídicas comerciais, não existe outro destino final que não seja a agroindústria.

Destarte, não existe consumidor final do produto cacau em amêndoas (in natura), NCM 18.01.00.00, somente dos seus produtos derivados (grifo).

A agroindústria é agente essencial no ciclo, esse determina o destino do produto adquirido e já beneficiado, desta maneira, concluímos duas possíveis destinação; venda no mercado externo ou venda no mercado interno;

Quanto a tributação objeto da argumentação, à luz do caput art. 149 da Constituição Federal de 1988, caberá à União a competência de delimitar a instituição das contribuições sociais PIS e COFINS [...].

Em consonância ao estabelecido pela CF/88, no inciso I do parágrafo 2º, as contribuições sociais não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação, assim, em obediência à carta magna, todo normativo infraconstitucional deverá obedecer a hipótese de não incidência das contribuições sociais (PIS e COFINS), sobre as receitas decorrentes de exportação.

No ciclo do cacau, conforme dito anteriormente, o agente responsável por realizar a exportação do produto cacau em amêndoas, NCM 18.01.00.00 é a agroindústria, portanto categoricamente, não é tributado PIS e COFINS nas receitas decorrentes da exportação.

Nos moldes do artigo 149 da CF/88, as leis 10.637/03 e 10.833/03, instituem para as pessoas jurídicas optantes pelo regime de tributação do Lucro Real, as hipóteses de incidência não-cumulativa do PIS e COFINS. [...]

Em continuidade a análise das leis 10.637/2003 e 10.833/2003, destaca-se o inciso III do artigo 5º da lei 10.637/2003 e inciso III do artigo 6º da lei 10.833/2003 [...]

Entrementes as leis 10.637/2003 e 10.833/2003, definem a não-incidência da Contribuições Sociais PIS e COFINS nas receitas de vendas decorrentes a empresa comercial exportadora com os fins específico de exportação.

Conforme descrito no ciclo, todas as operações do produto agrícola, independentemente das quantidades de pessoas jurídicas intermediários culminarão na entrada do produto na agroindústria. Na região do sul da Bahia, onde situa-se o estabelecimento comercial da empresa GANCAU GANDU COMERCIAL DE CACAU LTDA, inscrito no cadastro CNPJ/MF de nº 00.407.975/0001-39 [...].

Cabe alertar, por óbvias motivações, o obstáculo criado pela determinada lei. A empresa GANCAU GANDU COMERCIAL DE CACAU LTDA, inscrito nº cadastro CNPJ/MF de nº 00.407.975/0001-39, não tem ciência da quantidade de produto que realizou venda para a agroindústria e que foi remetida para o exterior ou utilizada internamente, muito condicionado a natureza pessoal do ato administrativos realizado por outra entidade.

De tal modo, o inciso III do artigo 5º da lei 10.637/2003 e inciso III do artigo 6º da lei 10.833/2003, cria dependência por uma comunicação informal entre as entidades participantes da relação jurídica que possa diferenciar o cacau destinado à exportação e o direcionado no mercado interno.

No desenvolvimento da legislação é possível evidenciar a harmonia do sistema legal e obediência às fases do ciclo comercial do cacau em amêndoas, NCM 18.01.00.00. O artigo 149 da Constituição Federal de 1998, define a não incidência nas exportações realizadas pela agroindústria, em sequência, o inciso III do artigo 5º da lei 10.637/2003 e inciso III do artigo 6º da lei 10.833/2003, estende o benefício à operação precedente a agroindústria, desde que a aquisição seja com fim específico à exportação.

Contudo, o entendimento da mencionada legislação, não estende o benefício fiscal de não-incidência das contribuições para todas as operações destinadas à agroindústria.

Como resolução do problema, a lei 10.925/2004, institui o benefício fiscal da suspensão do PIS e COFINS em operações de vendas do produto cacau em amêndoas, NCM 18.01.00.00 [...].

A confrontação do detalhamento das atividades desempenhadas pela empresa cerealista GANCAU GANDU COMERCIAL DE CACAU LTDA, inscrito no cadastro CNPJ/MF de nº 00.407.975/0001-39, no ciclo do comércio do produto Cacau em Amêndoas, NCM 18.01.00.00, com a lei 10.925/2004, qualificam as operações de venda da empresa ao benefício da suspensão por atendimento dos seguintes requisitos:

- Vender exclusivamente o produto Cacau em Amêndoas, classificado no código NCM 18.01 (art. 8º e inciso I, art. 9º da lei 10.925/2004);

-Vender exclusivamente à pessoa jurídica tributada com base nº lucro real. Não há referência a natureza da atividade empresarial (industrial, serviços ou comercial) da empresa compradora, (inciso I, § 1º, art. 9º da lei 10.925/2004);

Doravante, mediante a interpretação da Constituição Federal de 1988, da Lei 10.637/2003, Lei 10.833/2003 e Lei 10.925/2004, obtêm-se as seguintes compreensões, no que tange a tributação do PIS e COFINS, no ciclo comercial do Cacau em Amêndoas, NCM 18.01.00.00:

- Não Incidência de PIS e COFINS nas operações destinadas ao exterior (art. 149, CF/88);

- Não incidência de PIS no faturamento decorrente das vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação (inciso III, art. 5º, da lei 10.637/03);

- Não incidência de COFINS no faturamento decorrente das vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação (inciso III, art. 6º, da lei 10.883/03);

- Suspensão do PIS/COFINS nas vendas do produto cacau em amêndoas (in natura), NCM 18.01.00.00 as pessoas jurídicas tributadas no lucro real (inciso I, § 1º, artigo 9º da lei 10.925/2004);

Em continuidade as disposições da lei 10.925/2004, o § 2º do artigo 9º, determina a Receita Federal do Brasil a função de condicionar a suspensão estabelecida no artigo 9º, da referida lei.

Com fulcro no § 2º do artigo 9º, a Secretaria da Receita Federal — SRF, divulga a Instrução Normativa de nº 660/2006 que estabelece novas condições à suspensão das operações que envolve produtos agropecuários em especial o Cacau em amêndoas, NCM 18.01.00.00.

Embasada na lei 10.925/2004, a IN 660/2006, em muitos aspectos se coaduna com a referida norma, e cumpre fielmente a sua função de detalhamento das hipóteses de concessão do benefício de suspensão do PIS e COFINS.

A IN 660/2006, em seu artigo 4º, elenca as possibilidades de aplicação da suspensão: [...].

Em compreensão literal da Instrução Normativa, determina-se ser vedada a suspensão do PIS e COFINS quando a aquisição for destinada à revenda.

O eminente auditor Marcelo Sancho ao lavrar o auto de infração, desenvolveu coerentemente à sua função de obedecer aos dispositivos legais, inclusive as Instruções Normativas, sob pena de negligência funcional.

Exposto e compreendido as motivações que levaram à cobrança do PIS e COFINS nas operações de vendas às pessoas jurídicas tributadas no lucro real, do produto NCM 18.01.00.00, o contribuinte considera ilegal a cobrança tributária, pelos motivos que se seguem:

- Erro material da Instrução Normativa 660/2006 e uso indevido do termo gramático "Revenda" Preliminarmente, é necessário fazer uma análise histórica e contextual da legislação até a data de divulgação da IN 660/2006.

O Brasil destaca-se por ser um país eminentemente exportador de produtos agrícolas e derivados, tais produtos, são responsáveis por manter, durante longos anos, o superávit da balança comercial brasileira.

Comercialmente importante à economia brasileira, desenvolver políticas que proporcione a redução do custo de produção agrícola e conseqüentemente o aumento da atratividade do produto agrícola brasileiro no mercado externo, sempre foi objetivo direto de todos os governos políticos.

Através da Emenda Constitucional de nº 33, o artigo 149 da Constituição, concede o benefício (desde 2003), de não incidência do PIS e COFINS nas vendas diretas ao exterior independentemente do produto.

Em acordo ao objetivo de manter a competitividade do produto agrícola no mercado externo as leis que instituem o PIS e COFINS (Lei 10.637/03 e 10.833/03), efetivam o benefício da não-incidência não somente a quem faz a exportação, mas a quem vende ao sujeito exportador.

Percebe-se a evolução contínua da legislação brasileira entorno do seu objetivo, é nítida a aplicabilidade do benefício fiscal na cadeia comercial dos produtos agrícolas.

No ano seguinte, em 2004, a lei 10.925/2004, determina o benefício da suspensão do PIS e COFINS as pessoas jurídicas que realizam a venda do cacau em amêndoas, NCM 18.01, e ressalva que essas vendas devem ser realizadas as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real.

Assim, em análise a figura 01.3 (ciclo), podemos evidenciar a concessão de benefícios tributários até o momento da exportação, excluído apenas as operações no mercado interno. [...]

FASE I — Venda do Produtor Rural — A operação de Venda do produtor rural ao empresário comerciante, nos termos da lei 10.637/2003 e 10.833/2003, não incide PIS e COFINS. São fatos geradores das contribuições sociais (PIS/COFINS) o faturamento das pessoas jurídicas.

FASE II — Comercio Atacadista — Operações que geralmente envolve mais de uma pessoa jurídica, um parceiro comercial, responsável pelo contato direto com o produto rural e em segundo instante um comercio atacadista, que possui volume de operações maior que o parceiro comercial, e detém contratos com a agroindústria.

Em acordo com a lei 10.925/2004, se todos os envolvidos na fase II são optantes pelo regime de apuração do lucro contábil, cerealista, e manter o estado in natura do produto cacau em amêndoas, NCM 18.01, as operações possuem o benefício fiscal da suspensão do PIS/COFINS.

FASE III — Agroindústria — As agroindústrias, em geral, são empresas multinacionais, de tal modo, operam tanto no mercado interno com também no externo. Em consecução aos seus objetivos empresariais, decidem habitualmente a destinação final (interna ou externa), do volume de produtos adquiridos no mercado interno.

Em situações que a agroindústria realiza a exportação de produtos (Fase 111.1), seja o cacau em seu estado in natura, ou semielaborado, essas vendas não sofrem a incidência do PIS e COFINS, conforme preceitua o artigo 149 da CF/88.

Ressalva-se que a legislação brasileira até o presente momento, para as operações de venda realizadas pela agroindústria brasileira no mercado interno não concede nenhum tipo de benefício fiscal, logo quando não destinada ao exterior as operações de vendas são tributadas integralmente.

Observa-se que a até a data em que foi divulgada a IN 660/2006, não ocorre confusões tributárias, nem onerosidade a nenhum agente pertencente a cadeia comercial do produto.

A legislação acompanha fielmente a ordem natural do comercio, garante explicitamente os benefícios de não incidência nas operações destinadas ao exterior, e quando o agente responsável por realizar a decisão de vender no mercado interno, pagará integralmente o valor cheio dos tributos não cumulativos.

Enfatiza-se, não ocorre crédito, nem mesmo na modalidade presumido para agroindústria, por adquirir mercadoria de pessoa jurídica.

Outro fato importante é a preservação do estado in natura do produto cacau em amêndoas, NCM 18.01, esse substancialmente, sofrerá modificação somente na etapa industrial, procedimento não realizado pelo atuado.

Em análise comparativa, se elevar o preço de fabricação do produto a ser exportado, em consequência do aumento da carga tributária (não é o único fator influenciador no preço) fosse um objetivo da matéria legal, qual seria a utilidade do artigo 149 desonerar somente o fim, já que ocorre tributação indireta do PIS e COFINS na cadeia comercial do cacau em amêndoas, NCM 18.01.00 a ser exportado? [...]

- Alterações e interpretações inequívocas propostas pela Instrução Normativa 660/2006 [...]

Na descrição do texto legal percebe-se um desvio de função da instrução normativa. A Instrução Normativa (IN) é um regulamento expedido no âmbito de Secretaria de Ministério, é hierarquicamente inferior à Carta Magna, às Leis Ordinárias, aos Decretos Presidenciais, às Portarias Interministeriais e às Portarias Ministeriais.

Observa-se que a IN trata-se de um ato puramente administrativo, uma norma complementar administrativa, tão somente, ela desempenha função normativa complementar.

Ratifica-se que, 'amais, uma Instrução Normativa pode inovar um ordenamento jurídico ao vedar o conteúdo de leis ou decreto (ato administrativo que deve guardar consonância com as leis).

Em tela, a possível ausência de conhecimento do ciclo produtivo e comercial dos produtos, conforme já explicitado, possivelmente culminou na elaboração do § 3º do artigo 4º da IN 600/2006.

O secretário da RFB, utiliza-se de subterfúgio para tentar tributar uma fase na cadeia comercial do Cacau em Amêndoas, NCM 18.01, ao utilizar o termo revenda, aplicado gramaticalmente de maneira incorreta. [...]

Logo, tributar a fase 11.1 por se tratar de revenda e desonerar a fase 11.2 do ciclo, é no mínimo negligenciar que a fase seguinte também é uma revenda.

A auditoria poderá refutar os argumentos, ao compreender que a fase 11.2 não é tributada em virtude dos preceitos do inciso III do artigo 5º da lei 10.637/2003 e inciso 111 do artigo 6º da lei 10.833/2003 [...].

A contradição permanece, o inciso 111 do artigo 5º da lei 10.637/2003 e inciso 111 do artigo 6º da lei 10.833/2003, literalmente utiliza o termo gramatical VENDA, considerado pela ilustre auditoria como termo diferente à REVENDA.

De tal modo, o contribuinte GANCAU GANDU COMERCIAL DE CACAU LTDA, inscrito no cadastro CNPJ/MF de nº 00.407.975/0001-39, não consegue compreender as razões quais levam a diferenciação tributária das suas vendas

às pessoas jurídicas intermediárias, das vendas realizadas diretamente a pessoa jurídica agroindustrial, já que a destinação de ambas as operações serão a mesma.

Contudo, ratifica-se independentemente da quantidade de pessoas jurídicas intermediárias na relação jurídica, o cacau oriundo do produtor rural será sempre destinado a agroindústria.

- Inobservância da não-cumulatividade dos tributos PIS e COFINS.

Quando tributado no Lucro Real, os tributos PIS e COFINS possuem como característica primordial a não-cumulatividade. Trata-se do possível aproveitamento de crédito, oriundo das compras dos produtos destinados à revenda.

Conforme já mencionado, das 3 fases do ciclo comercial do produto, a IN 660/2006, concede o errôneo poder de tributação na fase intermediária do comércio do cacau em amêndoas, NCM 18.01.

Ao considerar a origem dos produtos (em sua maioria pessoas naturais), não existe aproveitamento de crédito nessas etapas, de antemão, atrelando esse fato ao equívoco entendimento da auditoria suportado na IN 660/2006, o contribuinte que revender o cacau para outra pessoa jurídica, não terá opção senão pagar o tributo de forma cumulativamente (FASE 11.1 para 11.2), nas alíquotas dos tributos na sua categoria não-cumulativa (PIS 1,65% e COFINS 7,6%). Lembra-se, quando cumulativo as alíquotas para PIS e COFINS, são 0,65% e 3,0% respectivamente.

Em sequência, desobedecendo o regime não-cumulativo o crédito oriundo na FASE II, não será transportado para FASE 11.1, pela já tratada não incidência das contribuições decorrentes as vendas destinadas ao exterior.

Conforme o exposto, nas situações em que o destino final será o comércio exterior, ocorrerá uma tributação CUMULATIVA em uma das fases do ciclo comercial do produto que culminará em um aumento no preço final da mercadoria a ser exportada.

Em continuidade ao entendimento, alerta-se, nas hipóteses em que o destino final pós-industrialização dos produtos for o mercado interno, será concedida a agroindústria o poder de aproveitar o crédito das etapas anteriores, mas a cobrança ainda será cumulativa ao agente comercial.

A insuficiência da IN 660/2006 se torna mais evidente na interpretação do seu art. 5º e 7º, quando ocorre a possibilidade de a agroindústria realizar o aproveitamento crédito presumido, mas ao agente comercial nada é retratado, fator que evidencia o objetivo de tributar esse agente.

- Ilegalidade da cobrança do PIS e COFINS na cadeia comercial do Cacau em amêndoas, NCM 18.01.00.00, fundamentada na IN 660/2006.

A compreensão da legislação superior a IN 660/2006, explicitamente evidencia o objetivo de desonerar a cadeia produtiva do cacau em amêndoas, e não aborda

benefício tributário somente no momento da venda do produto realizada pela agroindústria no mercado interno.

Para tanto, a análise minuciosa da Instrução Normativa 660/2006 evidencia um tratamento desigual aos entes participantes da cadeia produtiva do cacau em amêndoas, principalmente ao agente intermediário, leia-se comerciante, que enxerga a injusta vedação do benefício da suspensão do tributo.

É nítido o foco da garantia de benefícios tributários à agroindústria pela IN 660/2006, inclusive autoriza a utilização de créditos presumidos decorrente das compras oriundas de pessoas físicas ou de pessoas jurídicas.

De tal modo, o atuado GANCAU GANDU COMERCIAL DE CACAU LTDA, inscrito no cadastro CNPJ/MF de nº 00.407.975/0001-39, revela-se estarrecido pelo tratamento desigual abordado pela Instrução Normativa 660/2006.

A prática da revenda da mercadoria realizada pela empresa GANCAU GANDU COMERCIAL DE CACAU LTDA, inscrito no cadastro CNPJ/MF de nº 00.407.975/0001-39, não se trata de modificação substancial do produto, muito menos ocorre modificação do fluxo contínuo da mercadoria do produtor à agroindústria, pelo contrário, é uma prática essencial para a continuidade das atividades agroindustriais.

Conforme preceitua o ordenamento jurídico, o ato administrativo (Instrução Normativa), deverá obedecer aos princípios da legalidade impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência estabelecidos no artigo 37, da CF/88. [...]

A observância dos citados princípios é imprescindível para a manutenção dos limites da Administração pública direta ou indireta. A doutrina jurídica coaduna com os preceitos constitucionais, José Afonso da Silva³, em sua obra Curso de Direito Constitucional Positivo enfatiza a necessidade da administração pública adequar suas decisões à observância da razoabilidade, logicidade e congruência sob pena de resultar uma decisão discricionária.

A empresa GANCAU GANDU COMERCIAL DE CACAU LTDA, inscrito no cadastro CNPJ/MF de nº 00.407.975/0001-39, coaduna com o entendimento jurídico, e demonstra a ilegalidade da discricionária Instrução Normativa de nº 660/2006:

- Ausência de logicidade ao vedar um benefício tributário concedido por lei hierarquicamente superior;
- Ausência de razoabilidade, por tributar de forma cumulativa, apenas um agente de uma complexa relação jurídica que desenvolve atividade meio, e conceder benefício tributários aos agentes finais da mesma cadeia comercial.
- Ausência de Prejuízo ao Erário Público

Durante o procedimento de fiscalização a auditoria apenas glosa, as vendas da empresa GANCAU GANDU COMERCIAL DE CACAU LTDA, inscrito no cadastro CNPJ/MF de nº 00.407.975/0001-39, realizada às pessoas jurídicas intermediárias à agroindústria, todas optantes pelo Lucro Real.

Com base na compreensão acima citada, as notas fiscais decorrentes das operações realizadas com as empresas Adílio Pedral, Adilson Claudio, Atual Cacau e Amazonbahia, obedecem fielmente aos preceitos da lei 10.925/2004, que garantem a suspensão do tributo PIS/COFINS.

De tal maneira, o contribuinte não proporcionou nas fases superiores o aproveitamento direto do crédito decorrente das suas operações de vendas.

Cabe reiterar, que no momento da venda do produto no mercado interno pela agroindústria, por essa, os tributos devem ser pagos em "alíquota cheia"(sem o aproveitamento de crédito), resultando assim no recolhimento total dos tributos decorrente da operação comercial.

Destarte, o recolhimento total do tributo realizado pela agroindústria, além da ausência de utilização de créditos tributários na cadeia primária, evidencia a ausência de prejuízo ao erário público, assegura o pleno recolhimento dos tributos nas operações internas.

Reflita-se, a IN 660/2006 não condiciona o benefício, e conseqüentemente acaba restringindo-o, de fato não houve prejuízo ao erário público pela mesma metodologia de ciclo produtivo que o estado da Bahia concede o diferimento de ICMS, o qual ele fiscaliza e autoriza a Nota Fiscal. [...]

Por conseguinte, em virtude das argumentações acima descritas, em especial pela ilegalidade da IN 660/2006, pede-se o deferimento à suspensão dos tributos PIS e COFINS, assim como nulidade das cobranças realizadas nos Auto de Infração PIS, COFINS, — 2010 e 2011, MPF número 0510500.2014/00035 [...].

1. NECESSIDADE DE OBEDIÊNCIA À HIERARQUIA DAS LEIS

In limine, antes de discorrer acerca dos vícios e equívocos que cercam o Auto de Infração em questão executado pelo Auditor Fiscal Marcelo Sancho Mattos, MPF nº 0510500.2014/00035 (anexos 01 a 176), mesmo reconhecendo a incontestada competência da delegacia de julgamento da RFB em Itabuna, o contribuinte entende como necessário a apresentação do sistema legal pátrio para o mérito de sua impugnação.

Uma vez que, no discorrer dos próximos méritos ficará evidente que o arbitramento do lucro do contribuinte, ora autuado, bem como uma série de procedimentos do Auditor Fiscal responsável ferem o ordenamento jurídico brasileiro. [...]

Situando-se no topo do ordenamento jurídico, temos a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, promulgada em 05 de outubro de 1988.

Trata-se da Lei fundamental e suprema do país, servindo de parâmetro de validade a todas as demais espécies normativas, porque nelas se amparam. [...]

Tendo em vista as discussões dos próximos méritos, pede-se que essa egrégia delegacia em consideração no seu julgamento o princípio fundamental que assegura a democracia brasileira: a hierarquia das Leis.

É com fulcro nesse princípio que o contribuinte discorrerá o mérito seguinte. Uma vez que, o mesmo foi vítima de abuso e desvio de poder na execução do presente Auto de Infração, ora impugnado, MPF nº 0510500.2014/00035 (anexos 01 a 176). Esse tipo de atitude ilegal é explicitamente repreendido pelo Código Tributário Nacional.

2. NULIDADE PELO DESVIO DE PODER NA EXECUÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO

Tendo em vista o ordenamento jurídico brasileiro, contextualizado nº tópico anterior, inicia-se as arguições transcrevendo trechos dos XXXIV e LXIX do artigo 5º da Lei maior que rege e está no topo de todo o ordenamento jurídico brasileiro, a Constituição Federal (salienta-se que todo o conteúdo desse artigo é cláusula pétrea) [...].

Outros dispositivos legais acompanham o entendimento da Constituição Federal, e assim deve ser feito. O Código Tributário Nacional, *verbi gratia*, em seu artigo 78, esclarece o conceito de poder de polícia e reprova o abuso ou desvio de poder [...].

Ainda antes de apontar a irregularidade na execução do presente Auto de Infração, ora impugnado, MPF nº 0510500.2014/00035 (anexos 01 a 176), é importante fazer algumas considerações importantes a respeito dessa violação da norma jurídica que pode ser conceituada como um descompasso com o direito: o abuso de poder.

Esse ato ilegal pode ser manifestado de duas formas diferentes: excesso de poder e desvio de poder.

Identifica-se o excesso de poder nos casos em que a autoridade competente pública atua fora dos limites de suas atribuições. Nessas situações, há violação da regra de competência, ou porque a autoridade pública exerceu atribuições cometidas a outro agente, ou se apropriou de competência que a Administração ou ele próprio não dispunha.

Deve-se destacar que qualquer atividade exercida por meio dessa ilegalidade expõe-se a invalidade administrativa ou judicial.

Contudo, a irregularidade cometida na execução do presente Auto de Infração, ora impugnado, MPF nº 0510500.2014/00035 (anexos 01 a 176), trata-se de Desvio de poder. [...]

Esse desvio de poder sujeita qualquer ato administrativo, como, *verbi gratia*, um Auto de Infração, a invalidação administrativa ou judicial. Assim como ocorreu no presente Auto de Infração, ora impugnado, MPF nº 0510500.2014/00035 (anexos 01 a 176).

Uma vez que já foi dado ciência do conceito de desvio de poder, bem como as suas consequências e o seu amparo legal, destacam-se a seguir alguns procedimentos praticados pelo Auditor Marcelo Sancho Mattos que violam as normas jurídicas brasileiras e lesam o contribuinte, ora autuado:

a) Arbitramento do Lucro de forma abusiva e não prevista em Lei

A forma de arbitramento realizado pelo Auditor Fiscal Marcelo Sancho Mattos na execução do presente Auto de Infração, ora impugnado, foi absurda, completamente ilegal. A legislação vigente impõe, além dos casos em que deve ser aplicado o arbitramento, os critérios que devem ser utilizados na sua aplicação.

O já mencionado Auditor Fiscal, como se não bastasse o fato de lesar o contribuinte na aplicação indevida do arbitramento, ainda se contrapôs aos critérios estabelecidos por Lei. [...]

Em diversos Autos de Infrações executados de forma inadequada e com resquícios de desvio de poder, como é o caso do presente, ora impugnado, o CARF está julgando os recursos a favor de que o arbitramento de lucro deva ser usado somente quando for demonstrada a total imprestabilidade da escrituração do contribuinte. [...]

Antes dos comentários e considerações com base nos trechos do Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais citados anteriormente, pede-se que o mesmo seja analisado de forma minuciosa, de modo a auxiliar no julgamento da impugnação do Auto de Infração em questão, MPF nº 0510500.2014/00035 (anexos 01 a 176). [...]

Entretanto, o CARF deve proceder ao julgamento ex lege. Sendo assim, em obediência à legislação vigente, bem como ao ordenamento jurídico brasileiro, tais vícios não foram suficientes para que fosse aplicado o arbitramento, uma vez que, inexistiram motivos legais e lógicos para que a escrituração do contribuinte fosse tachada, em sua inteireza, de imprestável.

Não há o que se falar em arbitramento do lucro quando as irregularidades apontadas pelo Fisco podem ser qualificadas e quantificadas.

Ratifica-se que o arbitramento do lucro é uma medida extrema que apenas justifica-se nos casos em que a escrituração do contribuinte é, cabalmente, impraticável. [...]

Entretanto, almejando o esclarecimento, passa-se a analisar de forma pontual o que dispõe a legislação vigente a respeito do arbitramento do lucro do contribuinte, pessoa jurídica.

A Instrução Normativa (IN) da Secretaria da Receita Federal (SRF) nº011, de 21 de fevereiro de 1996, texto alterado pela IN SRF nº 014, de 15 de março de 1996, estabelece critérios para o arbitramento do lucro para a cobrança do Imposto de Renda Pessoa Jurídica. A seguir transcreve-se e comenta-se pontualmente

O critério do inciso I não se aplica ao contribuinte. Uma vez que, o Livro Diário existe tanto na forma digital, quanto em papel, esse último já disponibilizado para análise da auditoria. [...]

No decorrer da notificação, foram apresentados os balancetes mensais, o Balanço Patrimonial e a Demonstração de Resultado do Exercício (DRE) que refletem fidedignamente o Livro Diário de 2010 e 2011, fato evidenciando nº anexo 17, transcrito parcialmente do relatório [...].

Explana-se no relatório do auditor a análise do ECD (Livro Diário Digital) no decorrer do anexo 17, nenhuma crítica a respeito de não regularização, inclusive após o processo de reintimação do autuante foi apresentado todos os recibos de entrega e Requerimentos de autenticação do livro diário.

Percebe-se que o artigo 43 da IN SRF nº 011 estabelece os casos em que o Imposto de Renda Pessoa Jurídica pode ser cobrado com base nos critérios do arbitramento do lucro. [...]

Tratou-se de um entendimento pessoal, assim com a sua ideia descabida de desconsiderar o custo de mercadoria vendida elaborado com base em documentos fiscais emitidos e autorizados, de forma rigorosamente prevista nos ditames legais.

Percebe-se que sua influência consiste em uma razoabilidade inexistente em qualquer dispositivo legal. Esse tipo de atitude caracteriza-se como desvio de poder, uma vez que, todas as Notas Fiscais do contribuinte ora autuado, são válidas.

Com o objetivo de fundamentar as razões apresentadas na peça de defesa, interpreta a legislação pertinente, indica princípios constitucionais que supostamente foram violados e faz referências a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

No que concerne ao pedido conclui que:

Abaixo, serão explanados e rebatidos os "motivos" que levaram o Auditor Fiscal arbitrar, de forma abusiva, o lucro do contribuinte, a saber:

01 — "Custo das mercadorias vendidas (CMV) muito próxima do faturamento (99,88% para o ano de 2010, e 99,71% para o ano de 2011), gerando uma pequena margem de lucro aumentando a necessidade de verificação junto aos fornecedores dos valores lançados nas notas fiscais de entrada."

Nesta alegação, o Auditor continua demonstrando total desconhecimento do ramo de intermediação de cacau em amêndoas ao surpreender-se com a margem de lucro do negócio.

Isso não seria um problema para o contribuinte, caso esse desconhecimento não culminasse em um arbitramento do lucro de forma indevida e uma execução de um Auto de Infração de forma abusiva e não pautada na legislação vigente.

Esse ramo de atividade, comerciante intermediário, é extremamente singular e deve ser entendido de forma plena para que se possa julgar qualquer tipo de infração.

Desde o início do processo de compras do produto (ir) natura, cacau em amêndoas, até a concretização de sua venda à indústria beneficiadora e exportadora de produtos derivados do cacau semielaborado, este é submetido a uma série de procedimentos que influenciam na sua qualidade.

O cacau é fornecido por vários produtores de diversas glebas de terras ou seja, existe uma heterogeneidade nas características de produção, como: idade da planta, nível de adubação do solo, quantidade de água disponível para o cacau, sombreamento com plantações consorciadas (frutíferas, dendê, seringueiras e árvores nativas da mata atlântica), plantações com derivação genética mais resistente a pragas (vassoura de bruxa, perdidão parda, dentre outras mais raras), caules com enxertia aproveitando suas raízes, entre outras.

O cacau produz entre seus três e cem anos de vida, embora com maior força entre os seis e sessenta anos.

Na Bahia, a região produtora, aproximadamente, se estende de Valença a Belmonte pelo litoral e Jequié, Guaratinga e Itamaraju pelo interior. Existe produção também no Espírito Santo, Pará e Amazonas, economicamente viáveis.

Após ser colhida a cabaça do cacau, esta é cortada ainda na mata e suas amêndoas são transportadas nos caçoas, em lombo de burros (muars), até a sede da fazenda onde, na barcaça, é processada a primeira fermentação para extração da polpa que envolve a amêndoa. Algumas propriedades já as beneficiam para subprodução de polpas, geleias e licores.

Vale ressaltar o fato de que a amêndoa do cacau já foi submetida ao processo de fermentação, isto é, a empresa intermediária já recebe o produto sem a polpa (produto pronto), cacau em bagas ou cacau em amêndoas. Esse produto tem características decorrentes da região e da planta, além de questões climáticas que as afetam, como já descrito anteriormente na sua forma de produção por glebas de terras.

Após fazer este primeiro tratamento (despolpar amêndoa), observa-se a quantidade obtida e inicia-se o processo de negociação de preço com o intermediário, onde são estipulados seus cuidados e a qualidade que irá apresentar sua produção, e na boa fé, é respeitado um acordo, estabelecendo-se um vínculo de fidelidade entre o produtor e o comerciante da região produtora, embora a concorrência seja acirrada até mesmo com as compras da indústria que irá semi elaborar.

O preço é regido pelo mercado internacional de commodities, entretanto, o estreitamento da margem de lucro é decorrente da concorrência para aquisição e comercialização do produto para a indústria.

Ou seja, apesar dos astronômicos faturamentos mensais, esse ramo de atividade não oferece grande lucratividade, os ganhos são realizados por escala, e de forma individual por cada empresa, o que faz desprezar a descabível comparação

efetuada pelo auditor com as empresas do mesmo ramo comercial optante pelo lucro presumido ou real.

O desconhecimento desse último fato citado foi um dos motivos para o indevido arbitramento do lucro do contribuinte, ora autuado.

Na pesagem, são utilizadas balanças abatendo-se a sacaria. Caso a quantidade seja pequena, chamadas sacolas, não é abatido a embalagem. Em ambos os casos, o preço é negociado pelo nível de sujeira e umidade do produto na hora da entrega, independente de acordo verbal prévio ou contrato formal.

O processo de medição da umidade e avaliação quanto à existência de pragas também é de grande importância. Para quantificar a umidade existente nas amêndoas é usado um equipamento medidor de umidade, que aponta quão úmido encontram-se determinadas amêndoas. Em relação à existência de pragas, as amêndoas passam por uma avaliação de especialistas (práticos) que observam e pode detectar fungos, violeta (praga que influencia negativamente no aroma), fumaça, entre outros males.

Após a avaliação na compra, é observado diferenças nas características das amêndoas. A empresa intermediária cumpre a função de fazer a "mescla", ou seja, misturar as amêndoas objetivando maior uniformidade possível. O critério usado ao fim desse processo de homogeneização objetiva obter a amêndoa com sujidade menor que 1% em relação à quantidade total e umidade entre 4 e 9%, também referente a quantidade total.

Após essa fase, com o produto já beneficiado, a armazenagem do cacau é feita de modo a não descaracterizar as informações já recolhidas, assim como não influenciar na uniformidade do produto.

Após a avaliação referente à sujidade e umidade, principalmente, é feito a limpeza e homogeneização das características das amêndoas, selecionando todo o cacau com peneira própria. Posteriormente, é feita nova medição para aferir a umidade e sujidade. Conclui-se a operação ao ensacar o produto já padronizado.

É importante frisar que, ainda no processo de beneficiamento, antes do armazenamento, o comerciante precisa ensacar o produto. Uma vez beneficiado, devidamente ensacado e armazenado, a empresa deve administrar as despesas de manipulação, enlonamento e frete para a entrega do cacau até a indústria, assim como escriturado no Livro Diário e nos demonstrativos apresentados.

Todas essas explicações foram prestadas ao Auditor, que por sua vez, não levou em consideração. Pelo contrário, agiu com desvio de poder, baseado em sua vontade pessoal, tanto para arbitrar o lucro do contribuinte, quanto para executar o Auto de Infração com uma série de irregularidades.

b) Imposição pessoal em detrimento à legislação vigente no que tange a consideração do real faturamento do contribuinte. Esse equívoco do Auditor merece um destaque especial por evidenciar, de forma explícita, o seu critério

pessoal para executar o presente Auto de Infração, ora impugnado, MPF nº 0510500.2014/00035 (anexos 01 a 176).

Esdruxulo a arguição da inexistência das vendas perpassa por equívocos incontestes; desqualificar a escrituração porque o custo de mercadoria não é compatível com a memória emanada dos arquivos da Delegacia da Receita Federal de Itabuna (o COARF reiteradamente tem decidido que a multa devida é de 75% ao invés de 150%, conforme evidenciado no anexo 63).

Voltando a texto anterior, anexo 19, no relatório de encerramento de fiscalização a esdrúxula afirmação do auditor exige e faz de direito que o contribuinte tenha acesso a esses dados fabulosos preceituados no primeiro parágrafo do anexo 19. Outro ponto primordial é que a visitas efetuadas aos fornecedores, em nenhum momento foi informado ao contribuinte, desde já, solicita-se cópia dos documentos para apresentação de defesa.

Dentre os absurdos elencados pelo ilustre auditor, encontra-se a utilização da descabida expressão "humilde residência", endereço identificado pelo. cadastro da pessoa física, e faz transparecer pela restrição da informação e pelo espanto do auditor de tratar de área urbana, não evidenciando (anexos 21) se este CPF é proprietário de gleba de terra, ou meeiro, ou posseiro, ou arrendatário [...].

Os levantamentos relatados pelo autuante, no confronto entre o preço pago ao produtor rural por kg e o valor de venda a indústria evidencia a pouca margem demonstrada na ECD Contábil.

A desconsideração de todas essas informações demonstra uma desenfreada vontade de autuar, que acarretou a execução de um Auto de Infração pautada na vontade pessoal de Auditor.

Essa atitude caracteriza claramente desvio de poder, que por sua vez, trata-se de um vício que deve culminar na nulidade deste Auto de Infração, ora impugnado, MPF nº 0510500.2014/00035 (anexos 01 a 176).

c) CMV registrado SPED Contábil, apurada por critério real e preço praticado e comparado pela CEPLAC.

A variação diária do preço exige uma excelente capacidade de negociação do contribuinte para obtenção lucros, o que deixa claro que não são todas operações que serão revertidas em lucros, isso pode ser exemplificado quando ao fechar um contrato com a Indústria no valor de R\$ 100,00 por arroba (@), a empresa poderá pagar para seus fornecedores valores iguais ou superiores, devido à volatilidade dos preços do dólar e das commodities.

Recebido o dinheiro da indústria, inicia-se a obrigação do comprimento do contrato, em quantidade e valor. O contrato geralmente é de 3 meses, renováveis para atender ao produtor na entressafra, até mesmo em forma de adiantamento de recursos em virtude da sazonalidade da safra do cacau.

Para efeito de maior lucidez e constatação da equivocada análise e do equivalente abuso de poder do ilustre auditor ao desconsiderar a escrituração em virtude de não comprovadas inconsistências do custo de mercadoria vendida, o contribuinte utilizou de mecanismos disponíveis a qualquer cidadão Brasileiro com acesso à internet para a elaboração da seguinte análise.

A priori, a simplória análise linear considera apenas os fatores preços e quantidades — existem outros fatores decorrente da especificada operação outrora já esclarecidos e especificados — para demonstrar o quão fidedigno se demonstra o custo com mercadoria vendida escriturado pelo contribuinte.

O atuado conhecedor e praticante do ramo comercial de Cacau em Amêndoas, com o objetivo de pulverizar todos os questionamentos, realiza um levantamento dos dados que influenciam no processo de formação de preço praticado pelo mercado no ano de 2010 e 2011, a fim de estabelecer um estudo sobre uma margem média de lucro no período citado nos autos. [...]

O comparativo despreza ainda a presença de despesas por manipulação e transporte do produto, e alerta que a margem de lucro é extremamente individualizada por empresa, independente da sua opção de tributação, em virtude da sua política de negociação e de mercado.

Reitera-se o pedido de diligência e perícia técnica que comprovarão a análise temporal, anteriormente descrita.

2. NULIDADE PELOS EQUIVOCOS PONTUAIS, INACEITÁVEIS, DO AUTUANTE NO DECORRER DAS SUAS CONSIDERAÇÕES.

Entende-se que os méritos anteriores são autossuficientes para que seja anulado o presente Auto de Infração, ora impugnado, MPF nº 0510500.2014/00035 (anexos 01 a 176).

Contudo, caso a egrégia delegacia de julgamento considere oportuna a realização de perícias ou diligências sobre as últimas arguições, pede-se a nulidade do Auto de Infração pela série de equívocos cometidos pelo Auditor Fiscal responsável na execução do Auto de Infração, ora impugnado, MPF nº 0510500.2014/00035 (anexos 01 a 176).

Tais equívocos, inadmissíveis, foram cometidos tanto no processo fiscalizatório, quanto na emissão do Auto de Infração. A seguir, serão transcritos, pontualmente, alguns trechos do Relatório Fiscal de Auto de Infração lavrado pelo Auditor, de modo a evidenciar os equívocos e tornar a situação real inteligível.

1 — Desconhecimento de contabilidade, bem como dos regimes de tributações (anexo 19): "Por último, em análise feita pela Delegacia no setor cacauzeiro como um todo, mostrou que, enquanto a maioria das empresas que optaram pelo LUCRO REAL, apresentaram valores das entradas muito próximos ao das saídas de mercadorias, acima de 95%, nas optantes pelo LUCRO PRESUMIDO, as entradas correspondem a 90% das saídas, gerando suspeitas de superfaturamento das

notas fiscais de entrada, objetivando a redução do lucro líquido apurado." Nessa infeliz consideração, o auditor despreza do seu julgamento qualquer tipo de direito ao contraditório e se mostra sem um critério contábil plausível.

São comparados regimes tributários distintos sem fazer o devido ajuste de escopo. Caso ele tivesse considerado os tributos devidos pela opção tributária, dentre outros aspectos que uma investigação de dimensões bem menores determinada, evidenciaria o seguinte:

- No PRESUMIDO, o contribuinte tem de pagar Imposto de Renda (2,8%) e Contribuição Social Sobre o Lucro (1,08%) sem apurar contabilmente nada;
- O PIS e COFINS para os produtos com NCM 1801, goza da suspensão;
- Caso gozasse do diferimento do ICMS sobre o cacau previamente autorizado e fiscalizado mensalmente pelo Estado da Bahia, teria o pagamento do ICMS;

Tais fatores constata a margem de contribuição sob a receita em relação ao lucro bruto alegado pelo auditor.

A seguir, destacam-se outros fatores práticos que deveriam ter sido levados em conta pela auditoria: Tem veículos de transporte próprios ou arrendados? Vendem direto para agroindústria? Toda a Sua movimentação financeira é registrada em sua contabilidade?

A análise de prejulgamento do auditor invalida este Auto, eivado de incongruências por falta de embasamentos consistentes.

2 — Ilegal qualificação da multa (Anexo 37): "... o contribuinte superfaturou os valores das compras, utilizando o artifício de emitir notas de entrada em valores superiores aos pagos, com o objetivo de anular o lucro real que seria apurado, deixando assim de recolher os tributos devidos. Tendo restado caracterizado o evidente intuito de fraude, conforme definido nos arts. 68, 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, a multa aplicável a esta infração e a prevista no art. 44, §1º, da Lei 9.430/96."

Em nenhum momento houve omissão ou fraude por parte do contribuinte autuado. Inclusive em todo o relatório do Auditor não há prova para sustentar esdrúxula alegação.

3 — Inobservância do Princípio Constitucional da ampla defesa e contraditório em sua totalidade;

Durante o período de fiscalização o eminente auditor realizou diversas visitas a alguns produtores, que sob presença do ilustre negaram terem realizados operações de vendas ao contribuinte.

O contribuinte ressalva a ausência de disponibilidade de recursos para a proporção de sua ampla defesa. Em favorecimento ao contraditório o fisco não forneceu cópias das entrevistas aos fornecedores/produtores, muito menos subsídios que comprovassem a veracidade dos argumentos a ele exposto.

Ao considerar o faturamento do contribuinte GANCAU GANDU COMERCIAL DE CACAU LTDA, inscrito no cadastro CNPJ/MF de nº 00.407.975/0001-39 como verídico, evidencia-se a existência física e factual da compra dos produtos rurais, de tal modo, o contribuinte desconhece a existência de operação de entrega de um produto vendido, sem a sua respectiva compra.

Caso seja essa a alegação do Auditor, o que existe é abuso de poder visto a desconsideração de notas fiscais de entradas que evidenciam a existência física de uma mercadoria vendida e entregue ao cliente, amparadas por notas, incontestadas pela mesma auditoria, com base apenas em declarações não devidamente comprovadas.

Em virtude do supracitado, a empresa GANCAU GANDU COMERCIAL DE CACAU LTDA, inscrito no cadastro CNPJ/MF de nº 00.407.975/0001-39, requer todas as perícias ou diligências de direito que couber, e elenca os quesitos que julgar ser necessários:

1. A alegada idoneidade das Notas Fiscais - NF, pede-se confirmação da recepção do cacau oriunda dos produtores rurais.
2. O que o fisco justifica para glosar as Notas Fiscais — NF de entrada dos produtores rurais, e as considera como documento hábil e passível de cobrança da contribuição previdenciária, no mesmo auto de infração?

Por fim, conclui-se apenas que o Auditor:

- Não provou a omissão de receita, nem pela movimentação fiscal, nem pela movimentação bancária;
- Não provou a majoração do CMV, nem pela movimentação fiscal, nem pela movimentação bancária, muito menos enquanto foi majorado, como propõe uma boa e diligente investigação;
- Não provou que as despesas não fossem factíveis com as operações de empresa auditada;
- Não considerou outras fontes fidedignas de informações técnicas e consistentes com o comércio e o mercado específico de cacau;

Em conformidade às razões anteriormente descritas, requer-se que determinado pelo egrégio conselho o cancelamento pela totalidade do presente processo Administrativo, extinguindo-se as obrigações tributárias constantes dos lançamentos em epígrafe, bem como de quaisquer acessórios seja: multa, mora ou outros.

É o Relatório.

VOTO

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Relatora.

Matéria de Ordem Pública. Nulidade do Auto de Infração e da Decisão de Primeira Instância

A Recorrente alega que os atos administrativos são nulos arguindo que foram violados princípios constitucionais.

Compete analisar a objeção de nulidade por ser matéria de ordem pública que pode ser conhecida a requerimento da parte ou de ofício, a qualquer tempo e em qualquer instância de julgamento.

O Auto de Infração foi lavrado por servidor competente que verificando a ocorrência da causa legal emitiu o ato revestido das formalidades legais com a regular intimação para que a Recorrente pudesse cumpri-lo ou impugná-lo no prazo legal (art. 23 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972). A decisão de primeira instância está motivada de forma explícita, clara e congruente, da qual a Recorrente foi validamente cientificada. Assim, estes atos contêm todos os requisitos legais, que lhes conferem existência, validade e eficácia.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa que caracteriza a nulidade dos atos administrativos.

Cabe a aplicação do enunciado estabelecido nos termos do art. 123 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

Súmula nº 162

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

O enfrentamento das questões na peça de defesa denota perfeita compreensão da descrição dos fatos e dos enquadramentos legais que ensejaram os procedimentos de ofício, que foram regularmente analisados pela autoridade de primeira instância (inciso LIV e inciso LV do art. 5º da Constituição da República Federativa do Brasil, art. 6º da Lei nº 10.593, de 06 de dezembro de 2001, art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 59, art. 60 e art. 61 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

As autoridades fiscais agiram em cumprimento com o dever de ofício com zelo e dedicação as atribuições do cargo, observando as normas legais e regulamentares e justificando o processo de execução do serviço, bem como obedecendo aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência (art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º

da Lei nº 9.784, de 21 de janeiro de 1999 e art. 37 da Constituição da República Federativa do Brasil).

Ainda sobre a matéria, o Supremo Tribunal Federal (STF) proferiu decisão em Repercussão Geral na Questão de Ordem no Agravo de Instrumento nº 791292/PE com trânsito em julgado em 28.02.2010, que deve ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, de acordo com o art. 99 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023 e art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999:

O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas, nem que sejam corretos os fundamentos da decisão.

Via de regra, “todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador” (art. 489 do Código de Processo Civil). Ocorre que o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. Assim, a decisão administrativa não precisa enfrentar todos os argumentos trazidos na peça recursal sobre a mesma matéria, principalmente quando os fundamentos expressamente adotados são suficientes para afastar a pretensão da Recorrente e arrimar juridicamente o posicionamento adotado de ofício. Ademais, “na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção”, conforme preceitua o art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

Consta no Acórdão da 4ª Turma da DRJ/RPO/SP nº 14-61.642, de 28.07.2016, e-fls. 566-581, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

Quanto as alegações de desobediência às leis, de ilegalidade, da nulidade dos Autos de Infração por abuso de autoridade e abuso de poder, por conta do arbitramento do lucro não previsto em lei, da imposição pessoal quanto ao faturamento do contribuinte, novamente não vislumbramos hipótese alguma que leve a essas conclusões pessoais do contribuinte. Como já demonstrado no início do relatório (detalhamento das infrações), não ocorreu o arbitramento do lucro do contribuinte, a tributação dos fatos apurados pela autoridade fiscal se deu pelo regime de apuração do Lucro Real, não foi desconsiderada a contabilidade do contribuinte, nem sequer alterado o faturamento do mesmo, portanto, todos esses argumentos trazidos pelo contribuinte e que se relacionam a esses fatos (maior parte do que consta nas fls. 354 a 377, 380 a 382) se demonstram equivocados e impertinentes ao lançamento efetuado pela autoridade fiscal, motivo pelo qual não se conhece dos mesmos.

Entretanto, como o contribuinte citou a nulidade dos Autos de Infração do IRPJ e da CSLL por abuso de poder e de autoridade, por ter a autoridade fiscal efetuado

o "arbitramento do lucro", o que não ocorreu, e também de forma genérica nas considerações finais, transcreveremos sobre as hipóteses de nulidade previstas no Decreto nº 70.235, de 1972, que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal (PAF), que demonstram a sua não ocorrência:

Art.59. São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

[...]

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio. (ressaltei)

Portanto, conforme tratado anteriormente, onde não se conheceu da impugnação, por serem seus pedidos equivocados e impertinentes ao caso em concreto, e em face dos princípios que norteiam o Processo Administrativo Fiscal, somente duas são as espécies de irregularidades, elencadas nos incisos do artigo 59 retrotranscrito, que possuem o condão de contaminar de nulidade "ab initio" as peças que o compõem: ato lavrado por pessoa incompetente e preterição do direito de defesa, o que não ocorreu no presente caso.

Assim sendo, o Acórdão da 4ª Turma da DRJ/RPO/SP nº 14-61.642, de 28.07.2016, e-fls. 566-581, está perfeitamente motivado de forma explícita, clara e congruente e em harmonia com a legislação tributária.

Afastado está o cerceamento do direito de defesa que caracteriza a nulidade dos atos administrativos quando observadas as garantias do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes. Logo não cabe razão a Recorrente.

Matéria de Ordem Pública. Multa de Ofício Proporcional Qualificada. Retroatividade Benigna

Compete analisar a objeção de retroatividade benigna da multa de ofício proporcional qualificada por ser matéria de ordem pública que pode ser conhecida a requerimento da parte ou de ofício, a qualquer tempo e em qualquer instância de julgamento.

O Código Tributário Nacional prescreve:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: [...]

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: [...]

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com redação dada pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, determina:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; [...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: [...]

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

A Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, determina:

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

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

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

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

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

Em relação à infração de contabilização de Custo de Mercadorias Vendidas (CMV) com base em notas fiscais de entrada consideradas inidôneas, foram objeto de lançamento de ofício os tributos IRPJ e CSLL acrescidos de juros de mora e de multa de ofício proporcional qualificada apurados pelo regime de lucro real referentes aos quatro trimestres dos anos-calandário de 2010 e 2011.

Cabe aplicação da multa de ofício proporcional qualificada nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. A modificação inserida no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, ao reduzir o percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% atrai a retroatividade benigna prevista na alínea “c” do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional, uma vez que lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado,

quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração.

Por conseguinte, cabe reduzir o percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% dada a retroatividade benigna.

Tempestividade do Recurso Voluntário

Em preliminar tem cabimento o exame da tempestividade do recurso voluntário interposto, matéria esta não expressamente suscitada pela Recorrente.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes são asseguradas aos litigantes em processo administrativo. Por esta razão há previsão de que a pessoa jurídica seja intimada para apresentar sua defesa, inclusive, por via postal no domicílio fiscal constante nos registros internos da RFB, procedimento este que deve estar comprovado nos autos. Quando resultar improfícuo este meio, a intimação poderá ser feita por edital publicado na dependência, franqueada ao público, do órgão encarregado da intimação, caso em que se considera efetivada 15 (quinze) dias após a publicação do edital, se este for o meio utilizado (inciso LV do art. 5º da Constituição Federal art. 23 do Decreto 70.235 de 06 de março de 1972).

No caso da lavratura de Auto de Infração, a autoridade administrativa deve cientificar o sujeito passivo para apresentação da impugnação no prazo de 30 (trinta) dias contados da sua notificação. No mesmo prazo de 30 (trinta) dias, contra a decisão de primeira instância, cabe recurso voluntário para reexame da matéria litigiosa. O recurso voluntário, mesmo perempto, será encaminhado ao órgão de segunda instância, que julgará a perempção (art. 14, art. 15, art. 33 e art. 35 do Decreto 70.235 de 06 de março de 1972). É definitiva a decisão de primeira instância quando esgotado o prazo para interposição do recurso voluntário de forma regular pelo sujeito passivo ou por seu representante legal.

Estes prazos legais são contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento e só se iniciam ou vencem no dia de expediente normal no órgão em que corra o processo ou deva ser praticado o ato. Outra característica é que também são peremptórios, já que não podem ser reduzidos ou prorrogados pela vontade das partes. Considera-se definitivo o ato decisório de primeira instância, no caso de esgotado o prazo legal sem que a peça de defesa em instância recursal tenha sido interposta (art. 5º e art. 42 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, art. 2º e art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e art. 80 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).

O Decreto nº 70.235, de 70.235, de 06 de março de 1972, prevê:

Art. 5º Os prazos serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento.

Parágrafo único. Os prazos só se iniciam ou vencem no dia de expediente normal no órgão em que corra o processo ou deva ser praticado o ato. [...]

Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão. [...]

Art. 35. O recurso, mesmo perempto, será encaminhado ao órgão de segunda instância, que julgará a perempção. [...]

Art. 42. São definitivas as decisões:

I - de primeira instância esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto;

O Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, prevê:

Art. 68. O órgão preparador dará ciência da decisão ao sujeito passivo, intimando-o, quando for o caso, a cumpri-la no prazo de trinta dias, contados da data da ciência, facultada a apresentação de recurso voluntário no mesmo prazo (Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 31 e 33).

Art. 73. O recurso voluntário total ou parcial, que tem efeito suspensivo, poderá ser interposto contra decisão de primeira instância contrária ao sujeito passivo, no prazo de trinta dias, contados da data da ciência da decisão (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 33).

Art. 74. O recurso voluntário total ou parcial, mesmo perempto, deverá ser encaminhado ao órgão de segunda instância, que julgará a perempção (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 35). [...]

Art. 80. São definitivas as decisões (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 42):

I - de primeira instância, esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto; [...]

É definitiva a decisão de primeira instância quando esgotado o prazo para interposição do recurso voluntário de forma regular pelo sujeito passivo ou por seu representante legal.

Está registrado no Acórdão da 4ª Turma da DRJ/POR/SP nº 14-61.642, de 28.07.2016, e-fls. 566-581:

Acórdão

Acordam os membros da 4ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Intime-se o contribuinte para pagamento, (ou outra forma de extinção prevista em lei) do crédito tributário mantido, no prazo de trinta (30) dias da ciência deste acórdão, ressalvando-lhe o direito à interposição, em igual prazo, de recurso voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme facultado pelo art. 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 (e alterações posteriores).

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Itabuna/BA/Agência da Receita Federal do Brasil em Ipiaú/BA emitiu a Intimação nº 058/2016, e-fl. 584, no seguinte sentido:

Intima-se V. Sª a tomar ciência do Acórdão de Impugnação Nº 14-61.642 – 4ª Turma da DRJ/RPO, de 28 de junho de 2016, em anexo.

No presente caso a Recorrente foi notificada da decisão de primeira instância em 12.07.2016 nos termos do Aviso de Recebimento referente à Intimação nº 058/2016, e-fl. 586. A Recorrente apresentou o recurso voluntário, e-fls. 598-656, em 12.08.2016, e-fls. 660-661. O recurso voluntário foi apresentado após findo o prazo legal ocorrido em 11.08.2016.

Resta evidenciada a apresentação intempestiva do recurso voluntário e assim a decisão de primeira instância se tornou definitiva pelo fato de a Recorrente interpor o recurso voluntário após ter esgotado o prazo legal.

Princípio da Legalidade

Tem-se que nos estritos termos legais este procedimento está de acordo com o princípio da legalidade ao qual o agente público está vinculado em razão da obrigatoriedade da aplicação da lei de ofício. Trata-se de poder-dever funcional irrenunciável vinculado à norma jurídica, cuja atuação está direcionada ao cumprimento das determinações constantes no ordenamento jurídico. Como corolário encontra-se o princípio da indisponibilidade que decorre da supremacia do interesse público no que tange aos direitos fundamentais (art. 37 da Constituição Federal, art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023).

Dispositivo

Em assim sucedendo voto em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, para não conhecer os argumentos relativamente à sujeição passiva solidária, bem como na parte conhecida, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em dar-lhe provimento em parte para reduzir o percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% dada a retroatividade benigna.

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva