



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10783.720520/2013-59</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3102-003.634 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	17 de abril de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	KAFFEE EXPORTADORA E IMPORTADORA LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/05/2008 a 31/05/2008, 01/11/2008 a 31/01/2009  
NULIDADE. DESCABIMENTO. CUMPRIMENTO DOS PRECEITOS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL PELAS AUTORIDADES PREPARADORAS E JULGADORAS.

Não há que se falar em nulidade no Processo Administrativo Fiscal quando há o cumprimento dos preceitos definidos no artigo 59, do Decreto nº 70.235/1972.

ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. DESCABIMENTO. FATO GERADOR DAS PENALIDADES. TITULAR DE DIREITO CREDITÍCIO.

As questões relacionadas a compensação de créditos do contribuinte, frente à Fazenda Nacional, não devem se confundir com a geração destes créditos, sendo o contribuinte sujeito passivo em relação aos débitos para os quais se pleiteiam as referidas compensações. É descabida a alegação de que o sujeito passivo nas compensações sejam as pessoas que precederam o contribuinte na cadeia de fornecimento para o regime de tributos não cumulativos.

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Período de apuração: 01/05/2008 a 31/05/2008, 01/11/2008 a 31/01/2009  
FRAUDE. DISSIMULAÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO DO NEGÓCIO JURÍDICO.

Comprovada a existência de simulação/dissimulação por meio de interposta pessoa, com o fim exclusivo de afastar o pagamento da contribuição devida, é de se glosar os créditos recorrentes dos expedientes ilícitos, desconsiderando os negócios fraudulentos.

DOCUMENTOS FISCAIS CONSIDERADOS INIDÔNEOS POSTERIORMENTE. EFEITO DOS ATOS DECLARATÓRIOS DE INAPTIDÃO. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA BOA-FÉ DO ADQUIRENTE.

Os efeitos da inaptidão de pessoas jurídicas e a consequente consideração de inidoneidade dos documentos fiscais por ela emitidos retroagem a data dos fatos que lhe deram causa. A inaptidão por inexistência de fato e simulação alcançam a data de constituição da empresa, nos termos da IN RFB nº 1.863/2018, artigo 48, §3º, inciso IV. A aplicação do parágrafo único, do artigo 82, da Lei nº 9.430/1996, não exclui a interpretação do negócio jurídico nos termos do artigo 113, do Código Civil, e nem o artigo 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional. A alegação de boa-fé está diretamente relacionada aos meios de interpretação do negócio jurídico e dos benefícios auferidos pelas operações comerciais.

USO DE INTERPOSTA PESSOA. INEXISTÊNCIA DE FINALIDADE Negócios efetuados com pessoas jurídicas, artificialmente criadas e intencionalmente interpostas na cadeia produtiva, sem qualquer finalidade comercial, visando reduzir a carga tributária, além de simular negócios inexistentes para dissimular negócios de fato existentes, constituem dano ao Erário e fraude contra a Fazenda Pública.

MULTA DE OFÍCIO. FRAUDE. QUALIFICAÇÃO.

A multa de ofício qualificada deve ser aplicada quando ocorre prática reiterada, consistente de ato destinado a iludir a Administração Fiscal quanto aos efeitos do fato gerador da obrigação tributária, mormente em situação fraudulenta, planejada e executada mediante ajuste doloso.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar e, no mérito, na parte conhecida, em dar-lhe parcial provimento, nos termos do voto do Relator. A conselheira Sabrina Coutinho Barbosa acompanhou o relator pelas conclusões e apresentou declaração de voto.

*Assinado Digitalmente*

**Jorge Luís Cabral – Relator**

*Assinado Digitalmente*

**Pedro Sousa Bispo** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Fabio Kirzner Ejchel, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Jorge Luis Cabral, Sabrina Coutinho Barbosa, Wilson Antonio de Souza Correa, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 12-63.118, proferido pela 17ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro 1/RJ, que por unanimidade julgou improcedente a impugnação referente ao auto de infração formalizado no presente processo.

Este processo encontrava-se apensado ao processo de nº 10783.903471/2012-15, tendo ambos sido julgados juntos e resultado nos termos do Acórdão DRJ, acima referido. O processo nº 15586.720423/2013-14, que supostamente controlaria o auto de infração de COFINS, nos períodos de apuração de 01/2007 a 12/2009, apresenta Informação Fiscal, à e.fl. 18, de que aquela autuação está sendo controlada pelo presente processo.

A Recorrente apresentou diversas PERD/COMP referentes a créditos de PIS e COFINS, relativos a transações de aquisição de grãos de café, ocorridas do 1º trimestre do ano de 2007 ao 4º trimestre do ano de 2009. A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Vitória/ES analisou os pedidos e reclassificou os créditos pretendidos, integrais e decorrentes de aquisições de pessoas jurídicas, como créditos presumidos decorrentes de aquisições de pessoas físicas.

A análise resultou em quadros demonstrativos dos créditos aceitos para compensação, extraídos do Parecer SEFIS/DRF/VIT nº 13/2013, folhas 1012 e 1013, do processo nº 10783.903471/2012-15, e reproduzidos abaixo. Este parecer refere-se à análise dos créditos pretendidos relativos ao PIS/COFINS, controlados no presente processo e nos processos apensos.

### ANO 2008 - PIS NÃO-CUMULATIVO - CRÉDITOS RECONHECIDOS

Processo Fiscal	N.º Pedido Ressarcimento	Período	Crédito Solicitado PER	Crédito Reconhecido ( Exportação )
10783.903471/2012-15	31140.81780.121109.1.1.08-1079	1º Trim/2008	90.105,26	45.316,44
10783.903472/2012-51	00329.46419.121109.1.1.08-5671	2º Trim/2008	20.595,02	6.035,22
10783.903473/2012-04	33711.45922.121109.1.1.08-3848	3º Trim/2008	132.251,01	75.995,63
10783.903474/2012-41	30379.26534.121109.1.1.08-1617	4º Trim/2008	31.296,23	0,00
TOTAL	PIS NÃO CUMULATIVO	2008	274.247,52	127.347,29

**ANO 2008 - COFINS NÃO-CUMULATIVO - CRÉDITOS RECONHECIDOS**

Processo Fiscal	N.º Pedido Ressarcimento	Período	Crédito Solicitado PER	Crédito Reconhecido (Exportação)
10783.903463/2012-61	36772.53591.121109.1.1.09-9298	1º Trim/2008	414.094,82	208.730,26
10783.903464/2012-13	02491.66344.121109.1.1.09-7019	2º Trim/2008	94.861,91	27.798,55
10783.903465/2012-50	27240.49858.121109.1.1.09-0305	3º Trim/2008	609.156,15	350.040,50
10783.903466/2012-02	42116.51937.121109.1.1.09-0541	4º Trim/2008	144.152,33	0,00
<b>TOTAL</b>	<b>COFINS NÃO CUMULATIVA</b>	<b>2008</b>	<b>1.262.265,22</b>	<b>586.569,31</b>

**ANO 2009 - PIS NÃO-CUMULATIVO - CRÉDITOS RECONHECIDOS**

Processo Fiscal	N.º Pedido Ressarcimento	Período	Crédito Solicitado PER	Crédito Reconhecido (Exportação)
10783.903475/2012-95	07631.16491.121109.1.1.08-0224	1º Trim/2009	15.191,35	8.692,70
10783.903476/2012-30	08166.48947.121109.1.1.08-5816	2º Trim/2009	57.162,12	42.344,85
10783.903477/2012-84	23293.16786.121109.1.1.08-1432	3º Trim/2009	44.080,19	35.368,90
10783.903478/2012-29	34550.38056.030810.1.1.08-4080	4º Trim/2009	30.574,05	30.354,82
<b>TOTAL</b>	<b>PIS NÃO CUMULATIVO</b>	<b>2009</b>	<b>147.007,71</b>	<b>116.761,28</b>

**ANO 2009 - COFINS NÃO-CUMULATIVO - CRÉDITOS RECONHECIDOS**

Processo Fiscal	N.º Pedido Ressarcimento	Período	Crédito Solicitado PER	Crédito Reconhecido (Exportação)
10783.903467/2012-49	08132.77366.121109.1.1.09-9372	1º Trim/2009	69.972,27	40.039,13
10783.903468/2012-93	16677.26730.121109.1.1.09-4260	2º Trim/2009	263.292,17	195.042,98
10783.903469/2012-38	11636.40073.121109.1.1.09-4500	3º Trim/2009	203.036,02	162.911,25
10783.903479/2012-73	26699.76406.030810.1.1.09-5213	4º Trim/2009	140.825,98	139.816,17
<b>TOTAL</b>	<b>COFINS NÃO CUMULATIVA</b>	<b>2009</b>	<b>677.126,44</b>	<b>537.809,53</b>

A motivação da Autoridade Tributária para realizar a reclassificação dos créditos pretendidos pela Recorrente foram as conclusões das operações de fiscalização “BROCA” e “TEMPO DE COLHEITA”, onde se demonstrou fartamente que empresas sem substância econômica foram interpostas no mercado de café em grãos com o único objetivo de promover a simulação de aquisições de café, como insumo ou para revenda, como tendo sido realizadas de atacadistas pessoas jurídicas, quando na verdade toda a operação fora feita diretamente a partir de produtores rurais pessoas físicas.

Como resultado destas operações, diversas empresas fornecedoras da Recorrente foram declaradas inaptas e tiveram seus documentos fiscais emitidos considerados como inidôneos, em razão da simulação de operação como empresas atacadistas de grãos de café, com o único propósito de viabilizar a apuração de créditos integrais de PIS/COFINS em decorrência da aquisição de fornecedores pessoas jurídicas.

A vantagem tributária obtida fora a apropriação de créditos integrais de PIS/COFINS, em contraposição ao reconhecimento de créditos presumidos, correspondentes a 35% do valor do crédito integral, nos termos do inciso III, § 3º, do artigo 8º, da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004.

O Parecer SEFIS/DRF/VIT nº 13/2013 apresenta muitos depoimentos de produtores rurais e de sócios das empresas atacadistas fornecedoras da Recorrente, no período em questão,

que confirmam a afirmação da fiscalização de que a atuação destas empresas atacadistas configuraram-se como meramente emitir notas fiscais de vendas, guiando o café adquirido diretamente do produtor rural para as empresas exportadoras de café, sem interferirem nem nas negociações para a compra, nem na verificação na qualidade dos produtos e nem no que diz respeito a assumirem riscos na manutenção de estoques para a venda posterior.

Também nestes depoimentos encontramos uma descrição detalhada do mercado de café no Espírito Santo, onde diversos pequenos produtores rurais, pessoas físicas, são parte fundamental da cadeia de fornecimento de grãos para exportação. As operações descritas demonstram que os produtores rurais negociam sua produção com corretores e com outra classe de ator neste cenário que é a figura do “maquinista”, assim descrito no parecer da fiscalização, folhas 836:

*“No sentido de identificarmos a pessoa do maquinista esclarecemos que: maquinista é a pessoa de confiança dos produtores de uma determinada região produtora de café, que além de produtor, possui estrutura para armazenagem, secagem, pilagem e transporte, ficando responsável pelo café armazenado ou encostado. Uns com estrutura maior (que nesse caso podemos considerar como comerciantes do interior de café) dependendo da região produtora e outros mais modestos com uma estrutura mais modesta (maquinista). São pessoas que comercializam produção própria ou de terceiros diretamente com as empresas compradoras ou por intermédio de corretores. Do valor recebido do comprador, repassa ao produtor o preço combinado no momento da venda. O ganho do maquinista, segundo corretores entrevistados pela fiscalização é, em média, R\$ 4,00 (quatro reais). Aqui está o centro do esquema, o maquinista/comerciante do interior que negocia o café dos produtores rurais, que detém determinada infra-estrutura citada acima, bem poderiam emitir suas próprias Notas-Fiscais em nome de suas pessoas jurídicas e provavelmente para não se envolverem com o recolhimento de PIS e COFINS e outros tributos federais, exceto estaduais, preferiram agir através de laranjas (pseudoatacadistas).”*

As Operações BROCA e TEMPO DE COLHEITA demonstraram que as empresas atacadistas interpostas não se constituíam legítima atividade comercial decorrente da intenção empreendedora destes atores do mercado de café (corretores/maquinistas), mas sim uma forma simulada em que o único benefício econômico seria a apropriação de créditos de PIS/COFINS que não seriam devidos da forma como a atividade econômica/comercial efetivamente ocorria, e que continuou ocorrendo após a interposição das pseudo empresas atacadistas, cuja a única função era emitir notas fiscais de pessoas jurídicas e guiarem o café até o verdadeiro adquirente, no caso, as empresas exportadoras.

A Autoridade Tributária afirma que as instalações destas empresas interpostas eram incompatíveis com a atividade exercida e que não havia quadro de funcionários que pudessem conduzir as operações de uma empresa atacadista de café, juntando fotos e outros elementos obtidos nas operações já citadas, além dos depoimentos dos próprios envolvidos. Assim, os créditos reconhecidos não foram suficientes para compensar os débitos apresentados nas PER/DCOMP em questão, o que resultou em auto de infração com multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), em razão de pedidos de compensação não homologados em decorrência de falsidade, e multa qualificada de 100% (cem por cento), em razão da não homologação de pedido de ressarcimento não homologado decorrente de falsidade.

No entanto, a própria Autoridade Tributária atesta que as transações efetivamente ocorreram e foram pagas, mas não entre pessoas jurídicas, e sim entre a Recorrente e Produtores Rurais, pessoas físicas, mesmo tendo havido a intermediação dos atacadistas. Desta forma, reconheceu-se que houve sim a aquisição de bens para revenda/insumos, e que esta aquisição gera direito a créditos para a apuração do PIS/COFINS, no entanto, apenas o crédito presumido decorrente da aquisição de bens de pessoas físicas (produtores rurais).

Inconformada com o Parecer supra mencionado, e com a autuação, a Recorrente apresentou Impugnação, onde argumenta que o café é uma *commodity*, e que as margens para o exportador são muito pequenas, sem que possa determinar os preços de comercialização. Argui que o papel do exportador é reunir a quantidade de café para exportação, atentando para a sua qualidade, e adequando a compra no mercado nacional aos preços internacionais.

Argumenta que para reunir a quantidade necessária de sacas, vale-se de corretores, remunerados por comissões e que intermediam as aquisições de pessoas físicas, produtores rurais, e de pessoas jurídicas atacadistas.

Argumenta ainda que as pessoas jurídicas que lhe forneciam o café em grãos, estavam em situação regular com o fisco, à época dos fatos, e que procedera conforme a legislação em vigor, inclusive no que diz respeito aos devidos registros contábeis, não tendo qualquer participação direta ou indireta nos fatos levantados pela Autoridade Tributária. Argui que o nome da empresa Recorrente não fora citado em nenhum dos depoimentos e, portanto, teria havido erro na identificação do sujeito passivo.

Também afirma que houve erro na identificação do sujeito passivo, e que a presunção “*Hominis*” não pode ser aplicada à matéria de créditos tributários, não havendo provas no Parecer SEFIS/DRF/VIT nº 13/2013, sobre a efetiva participação da Recorrente no esquema de apropriação imprópria de créditos de PIS/COFINS.

Argui nulidade do auto de infração e do Parecer da Autoridade Tributária, por abuso de poder da autoridade.

A Autoridade Julgadora de Primeira Instância assim decidiu a respeito da Manifestação de Inconformidade:

**“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

*Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009*

**FRAUDE. DISSIMULAÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO. NEGÓCIO ILÍCITO.**

*Comprovada a existência de simulação/dissimulação por meio de interposta pessoa, com o fim exclusivo de afastar o pagamento da contribuição devida, é de se glosar os créditos decorrentes dos expedientes ilícitos, desconsiderando os negócios fraudulentos.*

**USO DE INTERPOSTA PESSOA. INEXISTÊNCIA DE FINALIDADE COMERCIAL. DANO AO ERÁRIO. CARACTERIZADO.**

*Negócios efetuados com pessoas jurídicas, artificialmente criadas e intencionalmente interpostas na cadeia produtiva, sem qualquer finalidade comercial, visando reduzir a carga tributária, além de simular negócios inexistentes para dissimular negócios de fato existentes, constituem dano ao Erário e fraude contra a Fazenda Pública.*

**MULTA ISOLADA SOBRE O VALOR DE DÉBITOS INDEVIDAMENTE COMPENSADOS.**

*Aplica-se a multa isolada de 150% sobre o valor do débito indevidamente compensado quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.*

**MULTA DE OFÍCIO. FRAUDE. QUALIFICAÇÃO.**

*A multa de ofício qualificada deve ser aplicada quando ocorre prática reiterada, consistente de ato destinado a iludir a Administração Fiscal quanto aos efeitos do fato gerador da obrigação tributária, mormente em situação fraudulenta, planejada e executada mediante ajuste doloso.*

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

*Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009*

**NULIDADE.**

*Não padece de nulidade o despacho decisório ou o auto de infração, lavrado por autoridade competente, contra o qual o contribuinte pode exercer o contraditório e a ampla defesa, onde constam requisitos exigidos nas normas pertinentes ao processo administrativo fiscal.*

**MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.**

*Operam-se os efeitos preclusivos previstos nas normas do processo administrativo fiscal em relação à matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.*

**DILIGÊNCIA. PERÍCIA. DESNECESSÁRIA. INDEFERIMENTO**

*Indefere-se o pedido de diligência (ou perícia) quando a sua realização revele-se prescindível ou desnecessária para a formação da convicção da autoridade julgadora.*

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ELEMENTOS DE PROVA.**

*A prova deve ser apresentada na manifestação de inconformidade, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, por força do artigo 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido”*

A Recorrente tomou ciência da Decisão de Primeira Instância em 18 de agosto de 2014, e apresentou Recurso Voluntário em 17 de setembro de 2014.

A Recorrente argui preliminarmente que o processo seria nulo por conter dados contraditórios e imprecisos que dificultariam a sua defesa. O motivo para esta alegação seria de que, no Acórdão de Primeira Instância, haveria assuntos diversos com fundamentos de defesa diferentes, o que teria confundido a defesa da Recorrente.

Também alega cerceamento de direito de defesa por ter tido seu pedido de diligência ou perícia negado.

Afirma que nada fora provado contra a Recorrente que possa configurar simulação ou fraude, e que as empresas atacadas estavam regulares no tempo das transações, inclusive em razão das operações de fiscalização citadas terem ocorrido em momento posterior às transações comerciais que teriam dado origem aos créditos pretendidos. Também afirma que a própria Autoridade Tributária reconhece que as operações efetivamente ocorreram e que foram efetivamente pagas.

Alega que não há nos autos as declarações de inidoneidade dos seus fornecedores, e que não teve a oportunidade de acompanhar a formação dos elementos de prova, como foram os depoimentos, e que não foi alvo das referidas operações.

Além disto, assevera que as operações estão de acordo com o artigo 82, parágrafo único, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e que a decisão de primeira instância não poderia afastar a aplicação deste dispositivo legal, tendo em vista que a única exigência legal para

o aproveitamento dos créditos seria o recebimento dos bens, direitos ou serviços e seu efetivo pagamento.

Argui ainda erro na identificação do sujeito passivo e que presumem-se válidas as operações mercantis suportadas por documentos fiscais idôneos, e que a pesquisa ao Sistema SINTEGRA não trazia qualquer irregularidade de suas empresas fornecedoras.

Reproduz diversas decisões judiciais em que reconhecem que a consideração de inidoneidade de documentação fiscal somente podem produzir efeitos após o ato declaratório da Autoridade Tributária, nos casos em que a operação tenha ocorrido efetivamente.

Apresenta a Súmula 509, do Superior Tribunal de Justiça (STJ).

Alega erro material da fiscalização e inaplicabilidade de multa isolada.

Basicamente, em relação à inaplicabilidade da multa isolada, argumenta que o texto do § 2º, artigo 18, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, tem a redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, o qual determina a aplicação em dobro do percentual da multa isolada prevista no inciso I, do caput, do artigo 44, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e que ter-se-ia descumprido o princípio da anterioridade pois, segundo a Recorrente, a Lei nº 11.488/2007, somente entraria em vigor a partir de 1º de janeiro de 2008.

Assim, na época das operações que deram origem ao crédito, o único instrumento normativo que exigia a cobrança da multa isolada em dobro, seria a Instrução Normativa RFB nº 600, de 28 de dezembro de 2005, e ainda que não se trataria de lançamento de ofício, mas sim de revisão, e neste caso, a aplicação dos termos do caput, do artigo 18, não poderia ser aceito.

Argui ainda que a base da multa de 150% seria a mesma da Lei nº 9.430/1996, artigo 74, §15, e que ambas seriam inaplicáveis em conjunto, sendo a única medida punitiva possível a multa de mora pelo atraso no pagamento de tributos.

Argumenta que enquadra-se nas disposições da decisão exarada a respeito do REsp nº 1.148.444/MG. Ainda afirma que, por se tratarem de créditos de terceiros, o correto seria a aplicação do § 4º, do artigo 18, da Lei nº 10.833/2003, e não do § 2º, deste mesmo artigo, classificando a compensação como não declarada.

Argumenta que a multa de 150% teria efeito confiscatório e atenta contra a razoabilidade e proporcionalidade.

Alega cerceamento do direito de defesa em face do indeferimento do pedido de perícia na Primeira Instância, e que no próprio parecer que deu origem ao processo, a fiscalização demonstraria a existência efetiva das empresas fornecedoras da Recorrente.

Argui que a Representa Fiscal para Fins Penais é indevida e apresenta o seguinte pedido:

**“DO PEDIDO**

*Ante o exposto, acreditando que todas as questões foram amplamente debatidas, requer que a E. Turma deste H. CARF dê provimento ao recurso para reformar o acórdão recorrido, desconstituindo*

*as autuações (glosa do PIS e da Cofins) inclusive aquelas combatidas por manifestação de inconformidade, sobretudo o descabimento da aplicação de multa de ofício e da multa isolada, no caso, reconhecendo-se o mais amplo direito da recorrente ao aproveitamento dos créditos tributários em questão.*

*Alternativamente, que seja sobrestado o presente recurso relativamente às multas isoladas, por haver aceitação no E. STJ de recurso repetitivo e no E STF de repercussão geral.*

*Requer, ainda, na remota hipótese de não acolhimento deste recurso, que seja excluída do acórdão recorrido a decisão de lavratura de Representação Fiscal para Fins Penais, por ser absolutamente descabida.*

*São os termos em que pede e espera deferimento.”*

Este é o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Jorge Luís Cabral**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, no entanto, tomo conhecimento dele apenas parcialmente.

As alegações de que multas ou tributos teriam efeito confiscatório revestem-se de uma tentativa de se discutir a ilegalidade ou constitucionalidade das normas de direito tributário, tema que está fora das competências do CARF, conforme a súmula CARF nº 2.

**“Súmula CARF nº 2**

**Aprovada pelo Pleno em 2006**

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

*Acórdãos Precedentes:*

*Acórdão nº 101-94876, de 25/02/2005 Acórdão nº 103-21568, de 18/03/2004 Acórdão nº 105-14586, de 11/08/2004 Acórdão nº 108-06035, de 14/03/2000 Acórdão nº 102-46146, de 15/10/2003 Acórdão nº 203-09298, de 05/11/2003 Acórdão nº 201-77691, de 16/06/2004 Acórdão nº 202-15674, de 06/07/2004 Acórdão nº 201-78180, de 27/01/2005 Acórdão nº 204-00115, de 17/05/2005”*

De forma que não tomo conhecimento das alegações de ilegalidade ou inconstitucionalidade das normas tributárias.

### **Nulidade do Processo Administrativo**

As hipóteses de nulidade no Processo Administrativo Fiscal são tratadas no artigo 59, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, conforme reproduzimos abaixo:

*“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.*

*§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.*

*§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.*

*§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)”*

Os atos praticados no presente processo o foram por Autoridade Competente, e contém a descrição clara dos fatos que ensejaram a posição da Autoridade Tributária, assim como a fundamentação legal compatível com os fatos relatados. Por outro lado, a Recorrente demonstrou ter conhecimento claro das imputações que lhe foram atribuídas e utilizou todas as instâncias administrativas a que tem direito, nos prazos regulamentares, afastando assim a hipótese de cerceamento do direito de defesa.

#### Nulidade por Indeferimento de Perícia/Diligência

O pedido de diligência ou perícia, é regulado pelo caput do artigo 18, e art. 28, do Decreto nº 70.235/1972, o qual transcrevo abaixo:

*“Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.”*

*(...)*

*Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

A Autoridade Julgadora de Primeira Instância fundamentou adequadamente o seu indeferimento ao pedido de perícia ou diligência, conforme podemos comprovar pela transcrição de trecho de interesse, a seguir, do Acórdão Recorrido:

*Quanto ao pedido para realização de perícia com a finalidade de acrescentar novas provas a fim de demonstrar os valores efetivamente pagos e mercadorias efetivamente recebidas deve ser indeferida de plano, dado a inutilidade de tal comprovação.*

*Conforme fundamentado na análise de mérito, é irrelevante ao caso a resposta aos quesitos formulados pela interessada, tais como se é possível identificar as notas fiscais de compra de café e os respectivos pagamentos, se na data de aquisição os fornecedores estavam regulares perante a Receita Federal, pois restou comprovado que a empresa, de fato, adquiriu café de produtor rural (pessoa física) e não de pessoa jurídica, no que pese a utilização de notas fiscais construídas para mascarar a realidade, fazendo nelas constar “empresas” fictícias, criadas unicamente com a finalidade de vender notas fiscais.*

*As provas acostadas aos autos reputam-se suficientes à convicção do julgador, logo, mais diligência aqui, se deferida, apenas procrastinaria a solução do contencioso, fato incompatível com o ideal de celeridade processual e segurança jurídica. Neste sentido, dispõe o artigo 18 do Decreto nº 70.235, de 1972.*

*(...)*

A perícia ou diligência constitui elemento de convicção para o julgador, na forma como está no Decreto que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal, e decorre de ato discricionário da Autoridade Julgadora na avaliação de necessidade à formação de sua convicção sobre o julgamento. Não cabe, portanto, alegar cerceamento de direito de defesa decorrente de indeferimento de pedido de diligência.

Em relação à nulidade processual, considero sem razão à Recorrente.

#### Mérito

## Utilização de Documentos Fiscais Posteriormente Considerados Inidôneos e a Aplicação do Princípio da Boa Fé

Em outubro de 2007, iniciou-se uma operação de fiscalização denominada “BROCA” para apurar a interposição de pessoas jurídicas na aquisição de grãos de café, a partir de produtores rurais, com o intuito de revendê-los a empresas exportadoras. Outra operação de fiscalização iniciou-se em junho de 2010, com o mesmo propósito, e denominada “TEMPO DE COLHEITA”.

A fraude que se pretendia apurar era a interposição de pessoas sem substância econômica, apenas para aproveitar créditos integrais de PIS/COFINS, deslocando a venda direta entre produtores rurais pessoas físicas e empresas exportadoras, e tendo como benefício econômico a apropriação de créditos integrais em contraposição aos créditos presumidos decorrentes da aquisição diretamente de pessoas físicas.

De fato, a Autoridade Tributária consigna neste processo que diversos fornecedores da Recorrente foram considerados inaptos em decorrência das referidas operações de fiscalização e, com base nesta constatação, negou os créditos pretendidos pela Recorrente, recalculando-os para os valores que seriam devidos em razão do crédito presumido.

No entanto, vemos que algumas destas operações são posteriores aos períodos de apuração referentes aos créditos em questão, visto que a operação “BROCA” iniciou-se em outubro de 2007 e a “TEMPO DE COLHEITA” em junho de 2010, sendo os créditos pretendidos decorrentes de transações realizadas no primeiro trimestre do ano de 2008 ao quarto trimestre de 2009.

Assim, a alegação da Recorrente de que as empresas fornecedoras tinham situação ativa, e que o registro do SINTEGRA confirmava esta informação, é perfeitamente plausível à época da aquisição do café, que teria gerado os créditos pretendidos, dado que a Autoridade Tributária somente poderia ter imposto a inaptidão das empresas fornecedoras da Recorrente após a conclusão das já citadas operações de fiscalização, nas quais a Autoridade Tributária baseia-se e empresta provas da interposição de pessoas para motivar suas decisões no presente processo, e apensos.

Vemos na legislação, porém, que a inaptidão da empresa não invalida necessariamente a documentação fiscal por ela emitida. O artigo 82, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, estabelece o alcance dos efeitos da inaptidão e da consideração de inidoneidade de documentos fiscais, onde chamo atenção especial ao determinado no parágrafo único, como podemos ler a seguir:

*“Art. 82. Além das demais hipóteses de inidoneidade de documentos previstas na legislação, não produzirá efeitos tributários em favor de terceiros interessados o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no CNPJ tenha sido considerada ou declarada inapta. (Redação dada pela Lei nº 14.195, de 2021)*

*Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica aos casos em que o adquirente de bens, direitos e mercadorias ou o tomador de serviços comprovarem a efetivação do pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou utilização dos serviços.”*

Também encontramos na Instrução Normativa RFB nº 1.863, de 27 de dezembro de 2018, os efeitos e o alcance da declaração de inaptidão:

*“Art. 48. É considerado inidôneo, não produzindo efeitos tributários em favor de terceiro interessado, o documento emitido por entidade cuja inscrição no CNPJ tenha sido declarada inapta ou baixada.*

*§ 1º Os valores constantes do documento de que trata o caput não podem ser:*

*(...)*

*III - utilizados como crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) não cumulativos;*

*IV - utilizados para justificar qualquer outra dedução, abatimento, redução, compensação ou exclusão relativa aos tributos administrados pela RFB.*

*§ 2º Considera-se terceiro interessado, para fins do disposto neste artigo, a pessoa física ou a entidade beneficiária do documento.*

*§ 3º O disposto neste artigo aplica-se em relação aos documentos emitidos:*

*(...)*

*IV - desde a data da ocorrência dos fatos que deram causa à baixa de ofício.*

*§ 4º A inidoneidade de documentos em virtude de inscrição declarada inapta ou baixada não exclui as demais formas de inidoneidade de documentos previstas na legislação, nem legitima os emitidos anteriormente às datas referidas no § 3º.*

*§ 5º O disposto no § 1º não se aplica aos casos em que o terceiro interessado, adquirente de bens, direitos e mercadorias, ou o tomador de serviços, comprovar o pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos ou mercadorias ou a utilização dos serviços.”*

Neste caso, os efeitos da inaptidão tornam inidôneos os documentos desde a data de ocorrência dos fatos que deram causa à baixa de ofício, o que seria a inexistência de fato, alcançando assim desde a constituição da empresa emissora das notas fiscais, conforme ficou demonstrado pelas operações BROCA e TEMPO DE COLHEITA.

Por outro lado, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já enfrentou o tema, em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS), tendo emitido a Súmula 509, que transcrevo a seguir:

*“Súmula 509 – É lícito ao comerciante de boa fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda.”*

O REsp 1.148.444/MG, julgado no STJ, em 14 de abril de 2010, segundo a sistemática de Recursos Repetitivos, nos termos do artigo 543C, do Código do Processo Civil, Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, na relatoria do Ministro Luiz Fux, trouxe decisão idêntica à súmula já reproduzida acima.

*“1. O comerciante de boa fé que adquire mercadoria, cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) posteriormente seja declarada inidônea, pode engendrar o aproveitamento do crédito do ICMS pelo princípio da não-cumulatividade, uma vez demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada, porquanto o ato declaratório da inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação (...)*

*6. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.”*

Decisões de julgados pelo rito do artigo 543-C, do CPC/1973 (artigos 1.036, e seguintes do CPC/2015), que trata dos recursos repetitivos, vinculam obrigatoriamente os atos da administração pública, nos termos do inciso VI, alínea a, do artigo 19, e § 1º e caput do artigo 19-

A, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, conforme transcrevemos abaixo, considerou ilegais as IN SRF nº 247/2002 e 404/2004.

*“Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional dispensada de contestar, de oferecer contrarrazões e de interpor recursos, e fica autorizada a desistir de recursos já interpostos, desde que inexistir outro fundamento relevante, na hipótese em que a ação ou a decisão judicial ou administrativa versar sobre: (Redação dada pela Lei nº 13.874, de 2019)*

*(...)*

*VI - tema decidido pelo Supremo Tribunal Federal, em matéria constitucional, ou pelo **Superior Tribunal de Justiça**, pelo Tribunal Superior do Trabalho, pelo Tribunal Superior Eleitoral ou pela Turma Nacional de Uniformização de Jurisprudência, no âmbito de suas competências, quando: (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)*

***a) for definido em sede de repercussão geral ou recurso repetitivo; ou** (Incluída pela Lei nº 13.874, de 2019)*

*(...)*

*VII - tema que seja objeto de súmula da administração tributária federal de que trata o art. 18-A desta Lei. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)*

*(...)*

*Art. 19-A. **Os Auditores-Fiscais da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil não constituirão os créditos tributários relativos aos temas de que trata o art. 19 desta Lei, observado: (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)***

*(...)*

***§ 1º Os Auditores-Fiscais da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia adotarão, em suas decisões, o entendimento a que estiverem vinculados, inclusive para fins de revisão de ofício do lançamento e de repetição de indébito administrativa. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)***

*§ 2º O disposto neste artigo aplica-se, no que couber, aos responsáveis pela retenção de tributos e, ao emitirem laudos periciais para atestar a existência de condições que gerem isenção de tributos, aos serviços médicos oficiais. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)*

A Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, O Regulamento Interno do CARF – RICARF, também vincula a observação das decisões em sede de Recursos Repetitivos, dos Tribunais Superiores, conforme destacamos pela reprodução do § 2º, do artigo 62, do RICARF.

*“Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

*(...)*

*§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)”*

Assim, ainda que a decisão acima mencionada refira-se a créditos do ICMS, está muito claro de que o seu alcance aproveita a qualquer sistemática de apuração de valor de tributo devido pela sistemática da não cumulatividade, em razão de tratar de princípio norteador do Direito, relacionado à presunção de boa-fé nas relações comerciais, quando amparadas por documento fiscal idôneo, e a consideração da declaração posterior de inidoneidade e o alcance de seus efeitos.

Extraio trecho da decisão da DRJ, em seu acórdão à folha 135:

*“O depoimento denuncia a fraude, confirma seu modus operandi, e, ainda, demonstra a participação efetiva dos compradores, entre os quais está a contribuinte, ora inconformada. Não se trata de depoimento qualquer, mas dos próprios fornecedores da contribuinte.*

*Algumas empresas Exportadoras/Indústrias comprovadamente, pelo que foi registrado até agora, efetivamente participaram da montagem e do uso do esquema fraudulento. Há prova documental neste sentido, e os depoimentos também convergem perfeitamente para este ponto.”*

Nota-se que, da análise do argumento de que não haveria provas da participação da Recorrente na montagem do esquema, podemos acrescentar que a própria decisão de primeira instância admite que contra algumas exportadores haveria prova documental e depoimentos que demonstrariam a participação na montagem e uso do esquema fraudulento, o que implicaria dizer que estas empresas teriam planejado e agido em conluio com outros atores apontados como responsáveis pela montagem de atacadistas de fachada para se beneficiarem com créditos indevidos de PIS/COFINS, mas ao que parece não haveria estas provas contra a Recorrente.

No entanto, o mercado de café em grãos para exportação é um mercado muito específico, onde a relação com pequenos produtores rurais, e a escolha da qualidade e disponibilização das quantidades necessárias a cumprir os objetivos de vendas destas empresas exportadoras, ocupa papel fundamental da atividade econômica, na medida que a questão da qualidade dos grãos está intimamente ligada à produção dos mesmos.

Outro aspecto que chama a atenção no Parecer da fiscalização, em razão dos depoimentos sobre o funcionamento deste mercado, é que trata-se de um mercado relativamente pequeno, envolvendo os próprios produtores rurais, corretores, maquinistas e atacadistas, e que o conhecimento pessoal dos partícipes e dos seus representantes acaba ocupando posição de destaque, tanto na garantia do fornecimento, como no atingimento dos níveis de qualidade pretendidos.

Desta forma, temos dois aspectos muito importantes na análise da presunção de boa-fé da Recorrente, na medida da ausência de provas materiais de sua participação no esquema de fraude, que seriam: se a Recorrente sabia, ou deveria saber, que as empresas que estavam lhe fornecendo café em grãos de fato existiam, ou se eram apenas uma fachada para gerar créditos tributários indevidos e; se a Recorrente obteve benefícios que fossem parte dos objetivos do esquema de fraude.

O Princípio da Boa-Fé está consignado no próprio Código Civil, Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, dentro dos termos de interpretação do negócio jurídico, conforme podemos verificar a seguir:

*“Art. 113. Os negócios jurídicos devem ser interpretados conforme a boa-fé e os usos do lugar de sua celebração.*

*§ 1º A interpretação do negócio jurídico deve lhe atribuir o sentido que: (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)*

*I - for confirmado pelo comportamento das partes posterior à celebração do negócio; (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)*

*II - corresponder aos usos, costumes e práticas do mercado relativas ao tipo de negócio; (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)*

*III - corresponder à boa-fé; (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)*

*IV - for mais benéfico à parte que não redigiu o dispositivo, se identificável; e (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)*

*V - corresponder a qual seria a razoável negociação das partes sobre a questão discutida, inferida das demais disposições do negócio e da racionalidade econômica das partes, consideradas as informações disponíveis no momento de sua celebração. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)*

*§ 2º As partes poderão livremente pactuar regras de interpretação, de preenchimento de lacunas e de integração dos negócios jurídicos diversas daquelas previstas em lei. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)”*

Chamo atenção para o fato de que não se trata de um mercado em que há uma série de fornecedores com os quais a adquirente não possua qualquer proximidade ou conhecimento, ou que não possua usos e costumes muito típicos que fossem desconhecidos da Recorrente. Desta forma, não há como interpretar a aquisição de grãos de café, nos termos do artigo 113, acima, sem levarmos em conta o comportamento posterior das partes à celebração do negócio; se o negócio corresponde ou não aos usos, costumes e práticas do mercado relativos ao tipo de negócio; ou o que está muito bem expresso no inciso IV, do artigo 113, do Código Civil, de se o negócio corresponde ao que seria razoável àquele tipo de negociação.

Assim, fica prejudicada a afirmação de total desconhecimento das práticas de seus fornecedores pela Recorrente, na medida em que adquiriam o seu principal e único produto, sujeito a elevados requisitos de qualidade para a competição no mercado internacional, de pessoas jurídicas que se apresentavam como fornecedores atacadistas e que nunca possuíram infraestrutura de depósitos, ou mesmo funcionários, e que passariam a intermediar compras dos seus fornecedores originais sujeitos a considerações importantes sobre a qualidade dos grãos de café.

Ademais, os créditos pretendidos começaram a ser pleiteados após a deflagração das operações de fiscalização, que tiveram ampla cobertura da imprensa e de entidades de classe, como a SINCAL – Associação Nacional dos Sindicatos Rurais das Regiões Produtoras de Café e Leite, de Guapé/MG, conforme extraímos do Parecer da Autoridade Tributária, folhas 838 e 839, no processo nº 15586.720423/2013-14.

*“Nos chamou a atenção o fato de que após à deflagração da "OPERAÇÃO BROCA" no ES, a SINCAL - Associação Nacional dos Sindicatos Rurais das Regiões Produtoras de Café e Leite, de Guapé/MG - em matéria publicada no sítio <http://sincatorg.briportalindex.php>, em 04/06/2010, sob o título: "OPERAÇÃO BROCA — A SINCAL já vinha avisando", trouxe a seguinte manifestação:*

*"Companheiros, é do conhecimento de todos que a SINCAL já vinha alertando os cafeicultores que tomassem cuidado com a obscuridade na venda de seu café, pois, isto está trazendo grandes prejuízos a nação e à sociedade caracterizando UM autentico dumping com a venda de nossos cafés baseada em uma Bolsa que não negocia o nosso café (N.York) com diferenciais abaixo da cotação de uma mercadoria que não é a nossa.*

*Se isto não bastasse ainda utilizam do PIS e COFINS (9,25)% para venderem mais barato ainda (uni subsidio) camuflado. E para completar usando empresas fantasmas e laranjas.*

*Com relação ao Funrural é bom exigirem os comprovantes de recolhimento para amanhã não serem perturbados, inclusive os últimos 10 anos."*

*Logo depois, em 11/06/2010, no mesmo sítio, a SINCAL publicou nova manifestação intitulada: "SINCAL — CAFEICULTURA VIRA CASO DE POLÍCIA":*

*Senhores cafeicultores de todo Brasil, como a SINCAL vem advertindo sobre o conluio e a falta de Planejamento Estratégico, a "Operação Broca" desencadeada pela Policia Federal no Espírito Santo e Minas Gerais, dá tuna pequena mostra da májia que tomou conta do agronegócio café.*

*A Polícia Federal, com a Operação Broca do Café, deve saber que não é só privilégio do Espírito Santo e Zona da Mata Mineira mas também do Sul de Minas, Triângulo Mineiro e provavelmente dos Estados de São Paulo e do Paraná.”*

Todas as PER/DCOMP objeto da análise que resultou nos autos de infração deste processo, foram criadas após o início das operações de fiscalização supracitadas, tendo se iniciado a sua criação a partir de 2009 e estendendo-se até 2011.

Por fim, não há como negar que a Recorrente pretendeu beneficiar-se dos créditos indevidos de aquisições de pessoas jurídicas, e que apesar de não haver provas de ter participado do planejamento da operação fraudulenta, teria obtido os benefícios pretendidos pelos envolvidos no esquema de simulação para si própria, tendo em vista ser este o único resultado favorável de se introduzir em sua cadeia de suprimentos o custo adicional da contratação de empresas atacadistas inexistentes de fato.

Desta forma, da análise do negócio jurídico “aquisição de grãos de café” fica claro que o mesmo, na forma em que é alegado pela Recorrente, destoa dos usos, costumes e das práticas de mercado relativas ao tipo de negócio, não corresponde ao que seria razoável nas negociações deste tipo de operação, consideradas as demais disposições negociais e a racionalidade econômica das partes, conforme fartamente demonstrado no Parecer SEFIS/DRF/VIT nº 13/2013.

Assim, entendo que não há como se considerar a situação da Recorrente como adquirente de boa-fé, o que afasta a aplicação da Súmula STJ nº 509, e o resultado do julgado no STJ, referente ao REsp 1.148.444/MG. Com relação ao previsto no parágrafo único, do artigo 82, da Lei nº 9.430/1996, entendo que apesar da inaptidão da pessoa jurídica não produzir efeitos em relação a transações efetivamente ocorridas entre adquirente e seu fornecedor, o fato é que não há como ocorrer transações com uma pessoa jurídica cujo único objetivo comercial seja a operação de uma fraude contra o fisco e cujos documentos fiscais produzidos apenas substanciavam a simulação de transações comerciais que eram efetivamente realizadas entre o adquirente e outra pessoa diferente do fornecedor da nota fiscal, conforme já comentado nos parágrafos anteriores.

O CTN, em seu artigo 116, parágrafo único, dá a base legal para a desconsideração dos efeitos tributários dos negócios jurídicos.

*“Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:*

*I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais nesse.*

*II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.*

*Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)”*

Entendo que os atos e negócios jurídicos relacionados às operações que davam suporte aos créditos tributários pretendidos pela Recorrente foram praticados de forma a dissimular elementos constitutivos da obrigação tributária relacionada ao PIS/COFINS.

**Sujeição Passiva, Multa de Ofício, e sua qualificação.**

Muito da argumentação do Recurso Voluntário sobre as multas aplicadas referem-se ao processo nº 15586.720423/2013-14, que tratou conjuntamente, tanto autos de infração, como processos de PER/DCOMP, que estavam apensos.

A interposição de terceiros na operação mercantil, simulando mais um elo na cadeia negocial, com o simples objetivo de constituir créditos maiores dos que seriam devidos na relação comercial que efetivamente ocorreu entre comprador e produtor rural pessoa física, tem por objeto a redução do montante do imposto devido, conforme descrito no artigo 72, da Lei nº 4.502/1964, estando correta a sua classificação como fraude, e hipoteticamente a falsidade da declaração.

Assim, resta claro que as diferenças apuradas em relação a débitos apurados em razão de glosas de créditos do regime de apuração não cumulativo, quando se comprove fraude ou simulação, devem ser constituídas mediante lançamento de ofício da Autoridade Tributária, com a aplicação de multa de 75% (setenta e cinco por cento), computada em dobro, o que resulta na aplicação da multa isolada de 150% (cento e cinquenta por cento).

A redação dos dispositivos legais, que estabelecem este procedimento, foi dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, a qual entrou em vigor na data de sua publicação, e todas as PER/DCOMP foram criadas entre 2009 e 2011, referentes às compensações que são objeto do presente processo e os demais apensos ao processo nº 15586.720423/2013-14, em momento posterior às alterações normativas introduzidas por esta Lei.

A limitação constitucional ao Poder de Tributar, referente ao Princípio da Anualidade, está prevista no artigo 150, combinado com o artigo 145, ambos da Constituição Federal de 1988, como podemos ler na reprodução abaixo:

*“Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:*

*I - impostos;*

*II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;*

*III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.*

*(...)*

*Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

*I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;*

*II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;*

*III - cobrar tributos:*

*a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;*

*b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;*

*(...)”*

Vemos que a limitação de se cobrar tributos no mesmo exercício financeiro da Lei de sua instituição ou de aumento está circunscrita aos “tributos”, que são definidos no artigo 145 como sendo os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. As multas são penalidades e apesar do descumprimento de obrigações acessórias converterem as mesmas em principais pelo valor das penalidades aplicáveis, isto não tem o condão de transformar multa em tributo.

A confusão que a Recorrente faz decorre do fato de que a obrigação principal decorre de valor devido em razão do crédito tributário devido, ou seja, obrigação de pagar. Já as obrigações acessórias decorrem de obrigações de fazer ou de abster-se, e convertem-se em obrigações de pagar pelo seu descumprimento, mas decorrente de penalidades, de natureza jurídica diversa dos tributos. (Artigo 113, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – CTN)

Por outro lado, o “fato gerador” da penalidade é a ocorrência da hipótese jurídica de descumprimento da legislação tributária, que só pode ser reconhecida a partir da apresentação dos pedidos de compensação, tendo em vista que a hipótese de aplicação da multa refere-se às contribuições do PIS/COFINS decorrentes de saldos devedores a recolher, apurados pela recomposição da apuração no regime não cumulativo, nos períodos de apuração de 05/2008 e de 11/2008 a 01/2009, em razão das glosas de créditos do regime não cumulativo para o PIS/COFINS, na forma como descrito no Termo de Verificação Fiscal, às e.fls. 26 a 29.

No entanto, o STF julgando o Tema 863, em repercussão geral, limitou a qualificação da multa de ofício ao percentual de 100%.

*Tema 863 - Limites da multa fiscal qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio, tendo em vista a vedação constitucional ao efeito confiscatório.*

*Há Repercussão?*

*Sim Relator(a):*

*MIN. DIAS TOFFOLI Leading Case:*

*RE 736090 Descrição:*

*Recurso extraordinário em que se discute, à luz do art. 150, IV, da Constituição Federal, a razoabilidade da aplicação da multa fiscal qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio, no percentual de 150% sobre a totalidade ou diferença do imposto ou contribuição não paga, não recolhida, não declarada ou declarada de forma inexata (atual § 1º c/c o inciso I do caput do art. 44 da Lei 9.430/1996), tendo em vista a vedação constitucional ao efeito confiscatório.*

*Tese:*

*Até que seja editada lei complementar federal sobre a matéria, a multa tributária qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio limita-se a 100% (cem por cento) do débito tributário, podendo ser de até 150% (cento e cinquenta por cento) do débito tributário caso se verifique a reincidência definida no art. 44, § 1º-A, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23, observando-se, ainda, o disposto no § 1º-C do citado artigo.*

Desta forma, curvo-me à decisão do STF para reduzir o percentual da qualificação da multa de ofício para 100%.

Como os períodos de apuração são posteriores à entrada em vigor da Lei nº 11.488/2007, a fundamentação legal da multa de ofício está correta. Assim também como não há como atribuir a outra pessoa a responsabilidade tributária, ou a sujeição passiva pelos débitos próprios da Recorrente não compensados, ou mesmo decorrente de glosas de créditos no regime

não cumulativo que resultaram em contribuições a recolher, conforme enquadrado pela Autoridade Tributária.

Desta forma, entendo que não houve erro na identificação do sujeito passivo nos atos deste processo.

Em relação a ser um lançamento de ofício e a argumentação da Recorrente de tratar-se de mero ato de revisão das ações antecipadas do contribuinte, na metodologia do lançamento por homologação, esclareço que o lançamento é um ato privativo da autoridade administrativa, sendo uma ação de Estado, através de seus agentes competentes para a constituição do crédito tributário, no exercício do seu poder soberano de tributar seus residentes e as operações comerciais, econômicas, financeiras e negociais que se desenvolvam em seu território, e em algumas situações fora dele. Assim está claro nos termos do artigo 142, do CTN:

*“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”(grifo nosso)*

Desta forma, afasto como imprópria a denominação de auto lançamento, que usualmente se aplica ao lançamento por homologação, na medida em que não cabe atribuir o ato, sendo este privativo da autoridade administrativa, aos particulares na sua relação jurídica/tributária com o Estado. O que de fato ocorre nesta modalidade é a antecipação de todos os atos necessários à constituição do crédito pelo contribuinte, quais sejam: aquelas elencadas no *caput* do artigo 142, acima.

No Lançamento por Homologação as ações antecipadas do contribuinte somente convertem-se no lançamento pela homologação expressa, quando a Autoridade Tributária convalida os atos praticados pelo contribuinte, ou tácita, por decurso do prazo legal, não se devendo confundir com a condição resolutória de pagamento para extinção do crédito tributário, que apenas deixa de existir na situação em que a Autoridade Tributária não homologa os procedimentos antecipados pelo contribuinte, e procede ao lançamento de ofício no valor correto da obrigação principal. Ou então, a condição aperfeiçoa-se pela homologação e encerra a relação jurídica.

Não se pode atribuir à Autoridade Tributária a revisão de ato que não lhe é próprio e que neste caso trata-se de obrigação do contribuinte. Como podemos notar, os atos antecipados pelo contribuinte foram apenas parcialmente homologados, no limite do crédito presumido, sendo a diferença constituída em crédito tributário pelo lançamento de ofício.

### Conclusão

Tendo em vista tudo, acima exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo as alegações de inconstitucionalidade da norma tributária, e no mérito, dar parcial provimento para reduzir a multa de ofício para o percentual de 100%, nos termos do Tema nº 863/STF.

*Assinado Digitalmente*

**Jorge Luís Cabral**

## DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Sabrina Coutinho Barbosa

Sem delongas, minha declaração de voto tem o condão de, tão somente, registrar o motivo pelo qual acompanho o i. relator pelas conclusões.

Vastamente constatado nos autos, o auto de infração está relacionado com o Processo nº 10783.903471/2012-15. Nos referidos autos, houve julgamento da exigência fiscal tendo se tornado definitiva com a adesão ao parcelamento do crédito pela recorrente.

Transcrevo decisão proferida no PAF nº 10783.903471/2012-15:

**AUTOS DE INFRAÇÃO - INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE PIS E COFINS  
PROCESSOS 10783.720520/2013-59 E 15586.720423/2013-14**

Em decorrência dos ajustes efetuados na base de cálculo dos créditos a descontar no regime não-cumulativo do PIS e da Cofins, a autoridade fiscal apurou saldo de contribuição a pagar nos períodos de maio de 2008 e novembro de 2008 a janeiro de 2009. Com a finalidade de formalizar o crédito tributário apurado e não declarado, foram então lavrados os Autos de Infração, formalizados nos processos nºs 10783.720520/2013-59 (PIS) e 15586.720423/2013-14 (COFINS), que se encontram apensados a este.

Nas impugnações tempestivamente apresentadas, a contribuinte repete as mesmas alegações e fundamentos expostos na manifestação de inconformidade contra o Despacho Decisório no processo de compensação.

Mantidas as glosas de créditos, conforme fundamentado nos itens anteriores neste voto, conclui-se, por conseguinte, pela manutenção integral dos Autos de Infração.

Passemos agora ao exame da multa qualificada de 150% sobre a diferença de tributo devida, prevista no art. 44, 81º, da Lei nº 9.430/96. Dispõe a norma que

a multa exasperada é devida nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

I - ou de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

Por seu turno, os arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/1964, assim rezam:

Art. 71. retardar, Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou total fazendária:

I — ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade 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. total 72. ou Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, 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, ou 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 artigos 71 e 72.

Como se observa, dentre as hipóteses de fraude capituladas no art. 44, da Lei n.º 9.430, de 1996, emerge, em comum, a figura jurídica do dolo. Contudo, na forma antes demonstrada, a conduta específica e concreta do contribuinte, em relação às suas obrigações fiscais, teve a intenção de reduzir o montante de tributos devidos, mediante expedientes cuidadosamente articulados, destinados a subtrair dos cofres públicos parte substancial da obrigação principal de sua responsabilidade, forjando a existência de créditos referentes ao regime da não-cumulatividade. Utilizou para tanto notas fiscais ideologicamente falsas, que não espelhavam a verdade dos negócios jurídicos de que tomou parte.

Diante dos fundamentos expostos neste voto, podemos afirmar que os procedimentos descobertos no trabalho de Fiscalização, evidenciaram consciente intuito de não pagar, ou pagar menos tributos, manifestado em prática reiterada, enquadrável perfeitamente na hipótese prevista na Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, art. 72 e 73, impondo à autoridade fiscal a aplicação da pena pecuniária de 150% sobre as contribuições não recolhidas em consequência da fraude perpetrada.

Conclui-se que a situação fática apresentada subsume-se perfeitamente à multa exasperada de 150%, tipificada no art. 44, 81º, da Lei nº 9.430/96.

É o meu voto.

*Assinado Digitalmente*

**Sabrina Coutinho Barbosa**