



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

Processo n° 10783.721299/2013-56
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3201-002.200 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de maio de 2016
Matéria CRÉDITO PIS COFINS
Recorrente MILANEZI CAFE EXPORTACAO E IMPORTACAO EIRELI
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2009

SIMULAÇÃO. INTERPOSIÇÃO. VENDA DE CAFÉ. CREDITAMENTO

Comprovada a aquisição de café, de fato, de pessoas físicas, quando os documentos apontavam para uma intermediação por pessoa jurídica, incabível o creditamento integral das contribuições, cabendo apenas o crédito presumido pela aquisição de pessoas físicas.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2009

SIMULAÇÃO.

A simulação se caracteriza pela divergência entre o ato aparente - realização formal - e o ato que se quer materializar - oculto. Assim, na simulação, os atos exteriorizados são sempre desejados pelas partes, mas apenas formalmente, pois materialmente o ato praticado é outro. Portanto, para fins de caracterizar, ou não, simulação, é irrelevante terem as partes manifestado publicamente vontade de formalizar determinados atos por natureza lícitos, pois tal fato em nada influi sobre o cerne da definição de simulação, que é a divergência entre exteriorização e vontade. Para que não se configure simulação, é necessário mais que isso, é necessário que as partes queiram praticar esses atos não apenas formalmente, mas também materialmente.

RELAÇÃO JURÍDICA APARENTE. DESCARACTERIZAÇÃO.

Restando configurado que a relação jurídica formal apresentada não se coaduna com a relação fática verificada, os efeitos tributários devem ser determinados conforme os atos efetivamente ocorreram.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2009

VERDADE MATERIAL. MEIOS DE PROVAS.

Por se tratar de a simulação de divergência entre realidade e subjetividade, é difícil, quando não impossível, comprová-la diretamente, pelo que se admite que seja provada por todos os meios admitidos em Direito, inclusive indícios e presunções.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de decadência e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Cássio Schappo e Tatiana Josefovicz Belisário, relatora, que acatavam a preliminar e davam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto.

CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA - Presidente.

Tatiana Josefovicz Belisário - Relatora.

Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza (Presidente), Winderley Moraes Pereira, Tatiana Josefovicz Belisário, Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto, Jose Luiz Feistauer de Oliveira e Cássio .

Ausentes, justificadamente, as Conselheiras Mércia Helena Trajano D'Amorim e Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo.

Relatório

Os interessados acima identificados recorrem a este Conselho em face do Acórdão nº 12-66.918, de 17 de julho de 2014, proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (RJ) (fls. 1.239/1.255)

O feito foi assim relatado pela DRJ:

Trata o presente processo de Autos de Infração com exigência tributária da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins no valor R\$ 16.434.491,64, incluindo principal, multa e juros de mora, e da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS/Pasep no valor de R\$ 3.568.014,62, incluindo o principal, multa e juros de mora, totalizando o crédito tributário no valor de R\$ 20.002.506,26, conforme demonstrativo de fl. 2, lavrados em decorrência de insuficiência de recolhimento das contribuições.

O presente processo foi formalizado em decorrência da lavratura dos autos de infração de Cofins e de PIS, fls. 804/839 e 840/876 respectivamente, em virtude da apuração de falta/insuficiência de recolhimento nos períodos de apuração 12/2007 a 12/2009. Exige-se, para o PIS, principal de R\$

502.690,89, que acrescido de multa de ofício e juros de mora perfaz R\$ 1.461.222,50 e, no caso da Cofins, contribuição de R\$ 2.272.670,26, totalizando, com multa de ofício e juros moratórios, R\$ 6.686.719,51.

O auto de infração decorre das constatações relatadas no “Termo de Encerramento da Ação Fiscal” de folhas 724 a 802 no qual a autoridade fiscal informa que a fiscalização teve como escopo a verificação de pretensos créditos deduzidos dos valores devidos da contribuição não cumulativa para o PIS/COFINS, bem como utilizados nos pedidos de ressarcimento/compensação por meio de PER/DCOMP, abrangendo o período do 1º trimestre/2006 ao 4º trimestre/2009;

Consta do Termo que o farto conjunto probatório colhido no curso das investigações que antecederam a presente ação fiscal comprovou que toda a cadeia de comercialização do café passou a esquematizar-se em função do novo regime de tributação do PIS/COFINS, qual seja: da não cumulatividade; de tal sorte que as aquisições de café de produtores rurais/maquinistas passaram a ser guiadas fraudulentamente com notas fiscais de empresas laranjas visando o creditamento integral das alíquotas do PIS/COFINS.

Esse esquema de utilização de empresas laranjas como intermediárias fictícias na compra de café de produtores para obtenção e apropriação dos créditos do PIS/COFINS foi descortinado nas investigações da DRF/Vitória/ES (“Operação Tempo de Colheita”), iniciadas em 10/2007, e que resultaram posteriormente na Operação “Broca”, deflagrada em 01/06/2010, fruto da parceria entre o Ministério Público Federal, Polícia Federal e Receita Federal.

A auditoria fiscal constatou que a MILANEZI CAFÉ lançou mão de pseudo-atacadistas para dissimular compras de café de pessoas físicas (produtores rurais/maquinistas), e assim apropriar-se fraudulentamente dos créditos PIS/COFINS. Afirma que os fatos apurados no decorrer da ação fiscal em face da MILANEZI CAFÉ evidenciaram, em tese, crime contra a ordem tributária tipificado no art 1º, inciso I, II e IV da Lei nº 8.137, de 27/12/1990, pela supressão dolosa de tributos devidos;

No Capítulo 3 do Termo, denominado “Descortinando o modus operandi”, a fiscalização traz descrição detalhada do esquema de fraudes na comercialização de café, desvendado no âmbito das operações “Broca” e “Tempo de Colheita”, com transcrição de depoimentos e farta documentação, da qual constam registros de operações efetuadas pela MILANEZI.

Sem exceção, as declarações dos produtores, das mais diversas localidades do Espírito Santo, têm o mesmo teor: as notas fiscais do produtor rural, preenchidas pelos compradores/corretores/maquinistas ou a mando deles, têm como destinatárias supostas “empresas” TOTALMENTE DESCONHECIDAS DOS DEPOENTES e que não são as reais adquirentes do café negociado.

Os corretores de café foram unânimes em asseverar que os reais compradores do café (atacadistas, exportadores e indústrias) detêm o pleno conhecimento da existência do mercado de venda de notas fiscais realizado por intermédio de diversas pseudo-atacadistas de café.

Conclui a fiscalização que as pretensas aquisições de pessoas jurídicas por parte da MILANEZI CAFÉ em nome das comprovadas empresas de fachada, consolidadas na tabela às folhas 781 e 782, foram usadas para dissimular as verdadeiras operações realizadas, quais sejam: aquisições de café em grãos diretamente de pessoas físicas, produtores rurais/maquinistas.

Tais constatações levaram a fiscalização a efetuar a glosa nos créditos indevidamente apropriados pela interessada, calculados sobre os valores das notas fiscais de aquisição de café em grãos; quando o correto seria a apropriação de créditos presumidos.

Constatou a fiscalização que a interessada apurou créditos decorrentes de aquisições de café efetuadas junto ao Ministério da Agricultura e Abastecimento. Afirma a fiscalização que vendas de mercadorias por parte do Ministério da Agricultura e Abastecimento não são tributadas, portanto não fazem jus ao crédito. Se não há contribuição quando da venda, não há o crédito na compra. Tampouco há previsão de crédito presumido para esta situação.

Destarte, foram afastados da apuração dos créditos as aquisições advindas do Ministério da Agricultura e Abastecimento nos valores relacionados na tabela de folhas 783 e 784.

Em virtude das glosas acima a fiscalização efetuou a recomposição das bases de cálculo do PIS e da Cofins não cumulativos, conforme demonstrativos de folhas 512 a 543, a partir dos quais a fiscalização (i) não reconheceu qualquer crédito a ressarcir e (ii) lançou de ofício as contribuições nos períodos de apuração em que se calculou saldo a pagar.

Especificamente em relação ao 3º trimestre de 2009 – PIS, o Pedido de Ressarcimento nº 05921.51655.280411.1.5.08 foi processado automaticamente pelo Sistema SIEF –PERDCOMP (SCC), estando na situação RESTITUIÇÃO CONCLUÍDA em 22/07/2013, conforme extratos juntados aos autos. Assim, considerando que a interessada não faz jus ao pedido de ressarcimento em razão da total ausência de encargos, custos e despesas vinculados à receita de exportação, a fiscalização constituiu crédito tributário de R\$ 9.255,36 como valor recebido a título de DEVOLUÇÃO DE RESSARCIMENTO INDEVIDO – processo administrativo digital nº 10783.721300/2013-42, apenso ao presente.

Informa ainda o Termo que os pedidos de ressarcimento indeferidos apresentados após 14/06/2010 impuseram o lançamento da multa estabelecida pela Lei nº 12.249, de

11/06/2010, com a inclusão dos §§ 15 e 16 no artigo 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

Como restou comprovado o NÃO RECONHECIMENTO INTEGRAL do valor dos créditos pleiteados nos pedidos de ressarcimento relativos ao PIS e COFINS nos trimestres relacionados nas folhas 796 e 797 foram aplicados sobre tais valores a multa de 100%, totalizando R\$2.386.905,32 (dois milhões, trezentos e oitenta e seis mil, novecentos e cinco reais e trinta e dois centavos), em razão dos créditos apropriados estarem lastreados em documentos fiscais de empresas laranjas. O Auto de Infração referente às multas consta do processo 10783.721301/2013-97.

Prosseguindo, afirma que em virtude dos fatos narrados e considerando a atitude dolosa da fiscalizada de reduzir o montante devido das contribuições sociais, foi aplicada multa de ofício de 150% sobre os valores das contribuições PIS/COFINS lançados em decorrência da falta/insuficiência de recolhimento do PIS e Cofins em consequência do aproveitamento de créditos integrais fictícios originados de notas fiscais de empresas de fachada.

Cientificada em 22/10/2013 a interessada, inconformada, apresentou em 21/11/2013 a impugnação de folhas 883 a 944 na qual alega, em resumo:

- Que os documentos que comprovam a regularidade das operações de aquisição de pessoas jurídicas, bem como aqueles relativos às operações com fim específico de exportação, foram juntados exclusivamente no presente Processo Administrativo Fiscal, mas também fundamentam o PAF nº 10783.721301/2013-97, fato que robustece a necessidade do julgamento conjunto de ambos os processos.
- Assim, requer, oportunamente, sejam os dois processos administrativos apensados na forma do art. 18, parágrafo 3º da Lei nº. 10.833/03, para que seja dada uma mesma e única solução, aproveitando-se, reciprocamente, as razões aduzidas, sob pena de se causar desnecessária desordem na tramitação dos feitos e divergência nas decisões administrativas.
- Da análise do auto de infração lavrado, verifica-se que dentre os supostos fatos geradores apurados pela fiscalização, encontram-se valores sobre os quais já se operou a decadência da pretensão do fisco relativamente aos meses de Janeiro de 2006 a Setembro de 2008, ou, caso seja aplicado o regramento do artigo 173, I, CTN, o qual se aceita apenas a título de argumentação, relativamente aos meses de Janeiro de 2007 a Setembro de 2008.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 20/06/2016 por CHARLES MAYER DE ALBERTO NASCIMENTO E SILVA PINTO, Assinado digitalmente em 21/06/2016 por TATIANA JOSEFOVICZ BELISARIO

Impresso em 05/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

constatar flagrante equívoco por parte da fiscalização na "Recomposição das Bases de Cálculo do Crédito a Descontar".

- *Isto porque, os valores lançados divergem do real valor a ser considerado dos débitos mensais devidos de PIS e Confins. A título de ilustração aponta os meses de setembro a dezembro de 2008. Demonstra que, tomando os valores da linha J das planilhas de apuração e aplicando sobre eles a alíquota do PIS (1,65%) e da Cofins (7,6%) obtém-se valores inferiores aos calculado pela fiscalização;*
- *Nesse sentido, torna impossível identificar o efetivo valor dos débitos do período, pois em desacordo com os dados lançados nas DACON's, divergindo da situação fática e jurídica que possibilite à IMPUGNANTE saber com a segurança necessária, inclusive para que os saldos devidos a cada período reflitam de forma correta os valores dos créditos e débitos, já que não há em quaisquer dos demonstrativos apresentados pela fiscalização, nenhum valor que espelhe a realidade.*
- *De acordo com o descrito às fls. 791 dos autos, os créditos de PIS e da COFINS pleiteados pela IMPUGNANTE foram glosados integralmente pela fiscalização, tendo sido inclusive este o fundamento para a constituição dos créditos tributários e aplicação da penalidade tributária no Auto de Infração ora impugnado.*
- *De plano, merece ser destacado que a fiscalização em nenhum momento se dignou a citar quais foram os Despachos Decisórios que teriam resultado nas aventadas glosas, muito menos se estas glosas já foram objeto de confirmação por parte da autoridade titular da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Vitória/ES.*
- *Aponta vícios de incompetência e de forma no Auto de Infração impugnado.*
- *Quanto ao vício de incompetência, afirma que o presente Auto de Infração deturpa a organização interna da Administração Pública, na medida em que o mesmo precede os instrumentos pelos quais são glosados os créditos de PIS e da COFINS. Isso porque, a decisão sobre Pedidos de Ressarcimento, na forma do artigo 302 do Regimento Interno da Receita Federal do Brasil, é de competência do Delegado da Delegacia da Receita Federal.*
- *Já no que concerne ao vício de forma, necessário enfatizar que os Despachos Decisórios, por se tratarem de instrumento formal para deferimento ou não de Pedidos de Ressarcimento, constituem conditio sine qua*

non para que se possa falar na aplicação de eventuais penalidades tributárias decorrentes das glosas dos créditos de PIS e da COFINS.

- *Na eventualidade de serem superadas as preliminares aventadas, passa a defender a higidez dos créditos de PIS da COFINS não cumulativos e o descabimento das glosas efetuadas pela fiscalização.*
- *Além de não haver provas seguras, há uma flagrante violação à garantia do contraditório e ampla defesa.*
- *A impugnante não teve conhecimento das informações lançadas no indigitado Termo de Encerramento de Ação Fiscal, que culminou nos Autos de Infração, uma vez que em momento algum foi convocada a participar de qualquer procedimento administrativo alusivo às pessoas físicas e jurídicas ali citadas.*
- *Vê-se que, nos depoimentos citados nos autos, em momento algum a Autoridade Administrativa outorgou à empresa impugnante o direito de participar da coleta dos depoimentos prestados pelos supostos profissionais do mercado de café, como legítimo exercício do direito ao contraditório e a ampla defesa. A ofensa ao princípio da ampla produção probatória inquina a decisão administrativa de nulidade, a teor do artigo 59, inc. II, do Decreto 70.235/72.*
- *Ademais, deve ser considerado, ainda, o que dispõe o parágrafo único do art. 82 da Lei nº 9.430/962, segundo o qual as empresas que comprovarem a efetivação do pagamento do preço e o recebimento das mercadorias não poderão ter seus créditos glosados.*
- *A boa-fé da empresa impugnante é ainda demonstrada pelo fato de que esta teve o zelo de fazer consultas ao banco de dados da Secretaria da Receita Federal do Brasil, com o objetivo de comprovar a regularidade jurídica das empresas fornecedoras, as quais, em parte, continuam com a situação cadastral ativa até a presente data, conforme se verifica da documentação inclusa. Verifica-se pelos documentos que acompanham esta defesa, que os Atos que declaram as empresas como "inapta", "baixada" ou "nula" ocorreram posteriormente às compras realizadas pela impugnante.*
- *Ainda que as empresas fornecedoras estivessem inativas no momento da realização das operações de fornecimento de mercadorias no período, o que não é verdade, a impugnante não poderia jamais ser prejudicada por fatos de terceiros que não causou.*

para aquisição das mercadorias e recebeu o produto em um dos seus estabelecimentos, conforme demonstra a documentação anexada aos autos (Doc. 04 a 40).

- *Não é possível concluir que a impugnante tinha conhecimento das práticas ilícitas adotadas pelas empresas fornecedoras, razão pela qual, por óbvio, os valores de PIS e COFINS não cumulativos foram apropriados de forma legítima. Diversamente do que sustenta a fiscalização, a impugnante não sabia de qualquer artifício utilizado na comercialização de café, nem mesmo foi omissa em relação à existência de empresas supostamente fictícias. Jamais houve qualquer conduta dolosa, sequer culposa da impugnante tendente a fraudar o fisco, tampouco a utilização de créditos sabidamente fictícios, gerados por empresas de fachada.*
- *A autoridade fiscal não traz nenhuma prova do efetivo envolvimento da empresa impugnante com as pessoas jurídicas que alcinhou de "pseudo-atacadistas" e "empresas de fachada", mas apenas reutiliza generalizações sobre o funcionamento do mercado cafeeiro, colhidas ao longo das investigações das Operações "Tempo de Colheita" e "Broca".*
- *Requer seja declarado nulo o lançamento fiscal realizado no valor de R\$ 9.255,36 (nove mil reais, duzentos e cinquenta e cinco reais e trinta e seis centavos) relativo a valor ressarcido indevidamente, uma vez que o crédito em questão decorre das mesmas operações abordadas anteriormente, com arrimo na fundamentação já delineada.*
- *O óbice imposto pela fiscalização ao aproveitamento de créditos de PIS e da COFINS decorrentes de operações com fim específico de exportação não encontra amparo na legislação de regência.*
- *Diferentemente do que pretende a fiscalização, geram direito a créditos integrais na forma do artigo 3º das Leis nºs. 10.637/02 e 10.833/03 os custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes de exportação diretas e de vendas a comercial exportadora com fim específico de exportação.*
- *Em relação à apropriação de créditos decorrentes de aquisições de café do Ministério da Agricultura e Abastecimento (CONAB), alega que a sistemática de creditamento instituída pelas Leis nºs. 10.637/02 e 10.833/03, desvincula o crédito da efetiva contribuição na etapa anterior da cadeia e admite, de pleno direito, a manutenção do aproveitamento dos créditos integrais.*

impugnante tem o direito ao aproveitamento do crédito fiscal integral nas aquisições de café do Ministério da Agricultura e Abastecimento (CONAB), sendo irrelevante o fato de não ter havido contribuição na etapa anterior da cadeia.

- *As alegações da fiscalização de que a impugnante adotou condutas fraudulentas, consoante já demonstrado nos tópicos precedentes, não passam de meras presunções que não estão efetivamente comprovadas nos autos do Processo Administrativo Fiscal, fato que afasta a possibilidade de aplicação de sanções de natureza tributário-penal.*
- *O conteúdo tipicamente penal da sanção prevista no §1º do art. 44 da Lei nº. 9.430/1996, exige, inclusive, a ocorrência de dolo específico para que reste configurada a infração, pois tem aplicação restrita aos casos de evidente intuito de fraude, sonegação ou conluio.*
- *A verificação - a posteriori - de que algumas das atacadistas fornecedoras de café da interessada teriam se tornado inaptas e/ou irregulares não tem o condão de alterar a natureza das coisas. Não transforma em falsas as informações verdadeiras inseridas nas nos PER's e nas DACON's apresentados pela IMPUGNANTE, que refletiam créditos oriundos de operações legítimas e efetivas de aquisição de café celebradas pela mesma.*
- *Não há, pois, qualquer fundamento para se aplicar a penalidade prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº. 9.430/1996 ao caso concreto, razão pela qual a multa qualificada de 150% lançada no Auto de Infração deve ser integralmente cancelada.*

A decisão da DRJ foi assim ementada:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Período de apuração: 01/01/2007 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-se 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, rejeitando-se peremptoriamente qualquer eufemismo de planejamento tributário.

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.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Em seu Recurso Voluntário (fls. 1.273/1.390), a Recorrente reitera os argumentos de sua Impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário

Como se verifica pelo relato dos fatos, trata-se de questão já bastante debatida por esta Turma: Autos de Infração por meio dos quais se exige valores a título de PIS e COFINS decorrentes da glosa de créditos apropriados na aquisição de café com notas fiscais tidas por fraudulentas, por encobrirem os reais vendedores, pessoas físicas.

As autuações decorrem das operações "Broca" e "Tempo de Colheita", feitas de forma conjunta pelo Ministério Público Federal, Polícia Federal e Receita Federal, que descortinaram operações fraudulentas que consistiam na criação de pessoas jurídicas fictícias (maquinistas) com o único objetivo de intermediar a venda de café de produtores pessoas físicas e grandes compradores / exportadores de café, de modo a gerar a emissão de nota fiscal de venda de pessoa jurídica.

O objetivo da prática adotada, de acordo com os levantamentos apurados, seria permitir que os compradores de café pudessem se creditar integralmente do PIS e COFINS apurados sob o regime da não cumulatividade, uma vez que a legislação de regência limita o creditamento na aquisição de pessoas físicas.

A partir dessas constatações, passou-se a realizar a revisão na apuração do PIS e da COFINS de todas aquelas empresas identificadas como adquirentes do café comercializado pelos ditos "maquinistas".

Não obstante a notoriedade das operações "Broca" e "Tempo de Colheita" e a seriedade com a qual foram conduzidos os trabalhos pelos responsáveis por tais operações, certo é que cada uma das autuações fiscais levadas a efeito deve ser examinada de modo individualizado, à luz dos fatos, provas e argumentos existentes nos autos.

Feita essa breve introdução, passo à análise de cada um dos pontos suscitados no Recurso Voluntário.

Preliminar de nulidade - "AUSÊNCIA DOS DESPACHOS DECISÓRIOS QUE SUPOSTAMENTE AMPARARIAM A GLOSA EFETUADA PELA AUTORIDADE LANÇADORA"

Como se verifica dos Autos de Infração, o presente lançamento compreende a cobrança dos valores principais apurados como devidos a título de PIS e COFINS, acrescidos de juros de mora e multa de ofício agravada. O valor principal apurado decorre do desconto indevido de créditos na apuração do PIS e da COFINS não cumulativos, que culminaram com a apuração de tributo a recolher.

Nesse tópico, sustenta a Recorrente que os presentes Autos de Infração seriam nulos uma vez que a ausência da apresentação dos Despachos Decisórios que amparariam as glosas efetuadas pela Fiscalização impossibilitaria a verificação dos fundamentos e critérios jurídicos que culminaram no indeferimento do seu direito.

Tenho que a alegação do contribuinte não merece prosperar. O Termo de Encerramento de Ação Fiscal, integrante do Auto de Infração, detalha com clareza os itens objeto de glosa, assim como os fundamentos utilizados. Além disso, o Termo enumera todos os Pedidos de Ressarcimento que restaram indeferidos em decorrência da Ação Fiscal.

O procedimento fiscal, além de permitir a completa defesa do contribuinte, foi lavrado em conformidade com os procedimentos administrativos estabelecidos.

Preliminar de decadência - "DECADÊNCIA PARCIAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONSTITUÍDO - ARTIGO 150, §4º, CTN"

O Contribuinte postula pelo reconhecimento da decadência mediante aplicação do artigo 150, §4º do CTN, ou seja, que o termo inicial para a contagem do prazo decadencial tenha início a partir do fato gerador da obrigação tributária.

Subsidiariamente, argumenta que, ainda que seja aplicável o art. 173 do CTN, teria ocorrido a decadência de parte do período autuado:

Ora, da análise do auto de infração lavrado, verifica-se que dentre os supostos fatos geradores apurados pela fiscalização, encontram-se valores sobre os quais já se operou a decadência da pretensão do fisco **relativamente aos meses de Janeiro de 2006 a Setembro de 2008**, ou, caso seja aplicado o regramento do artigo 173, I, CTN, o qual se aceita apenas a título de argumentação, **relativamente aos meses de Janeiro de 2007 a Setembro de 2008**.

A Fiscalização, por sua vez, aplicou a contagem prevista no art. 173 do CTN, **por entender ter ocorrido fraude no não recolhimento do tributo e afirmou não ter ocorrido a decadência de qualquer período.**

Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).

(...)

(REsp 973.733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009)

Logo, uma vez se definindo que o prazo decadencial deva obedecer ao disposto no art. 173, I do CTN, é forçoso concluir pela decadência dos valores lançados relativamente ao mês de dezembro de 2007, respeitando ao disposto no art. 62 do RICARF.

O segundo aspecto diz respeito à possibilidade de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, §4º do CTN, caso se conclua pela inexistência de fraude no caso presente.

Sem adentrar à verificação de ocorrência ou não de fraude, aspecto que será analisado no mérito, tem-se que, no caso dos autos, não houve recolhimento de tributos, pois, conforme consta do próprio relatório, a Recorrente informou ter apurado créditos em montante superior aos débitos. Contudo, não se contesta que tal apuração foi devidamente informada ao Fisco no tempo e modo previstos na legislação.

Na hipótese, entendo ser aplicável a regra prevista no art. 150, §4º do CTN (5 anos a contar do fato gerador).

Esclareça-se que tal entendimento está em perfeita concordância com a decisão proferida pela STJ em sede de Recurso Repetitivo (REsp 973.733).

Explica-se.

Decidiu o Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA.

ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro

Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

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

(REsp 973.733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009)

Conforme se verifica pelo julgado do STJ acima transcrito, a regra do art. 173, I do CTN é aplicável, basicamente, em três hipóteses: (i) constatação de dolo, fraude ou

simulação do contribuinte e (ii) nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, (iii) a despeito da previsão legal, o pagamento incoorre. Estas duas últimas situações estão condicionadas à inexistência de declaração prévia do débito pelo contribuinte.

É o que se extrai da Súmula/STJ nº 555:

Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

(Súmula 555, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/12/2015, DJe 15/12/2015)

É evidente que, na hipótese de o contribuinte ter informado sua apuração ao Fisco e nesta tenha constado a inexistência de saldo de tributo a recolher não equivale, em absoluto, à situação de ausência de declaração por parte do Contribuinte.

O art. 150, §4º, que dispõe ser tal prazo contado a partir da ocorrência do fato gerador, pressupõe a prévia ciência do Fisco acerca do nascimento da obrigação tributária. Isso ocorre naquelas situações em que o tributo é lançado de ofício ou quando o contribuinte efetua a competente declaração do tributo apurado acompanhada do respectivo pagamento (ainda que a menor). Ou seja, em ambas as hipóteses o Fisco teve a ciência da ocorrência do fato gerador, houve, verdadeiramente, o lançamento do tributo devido, seja de ofício, ou por meio do chamado "auto-lançamento".

Nessas situações, por óbvio, o prazo decadencial de que dispõe o Fisco não precisa ser alargado, já que, repise-se, ele já tem ciência da ocorrência do fato gerador no momento da sua ocorrência. É exatamente o que ocorre quando o contribuinte apresenta a competente declaração do tributo, dando exata e inequívoca ciência ao Fisco acerca da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, *in casu*, sem saldo de tributo a recolher.

Logo, uma vez que venha a ser se admitida, por essa Turma, a incoorrência de fraude, deverá, por conseguinte, ser reconhecida a aplicação do prazo decadencial em conformidade com o art. 150, §4º do CTN.

Preliminar de nulidade - "DEVIDO PROCESSO LEGAL. CONTRADITÓRIO. AMPLA DEFESA. VIOLAÇÃO AO ART. 5º, LIV E LV DA CRFB; ART. 2º, X; ART. 3º LII E ART. 38 DA LEI Nº. 9784/99"

O Recorrente sustenta a nulidade do Auto de Infração por ofensa ao devido processo legal essencialmente pelo fato de não ter sido intimado durante a realização dos atos preparatórios ao lançamento.

Todavia, nota-se que os atos dos quais a Recorrente afirma não ter sido intimada são aqueles relacionados aos trabalhos de investigação conjunta (MPF, PF e RFB) de toda a operação de investigação desenvolvida, tais como depoimentos de maquinistas e produtores.

Ocorre que, por óbvio, seria impossível, durante o curso desse trabalho de investigação, que todos aqueles que porventura pudessem ser atingidos pelos resultados fossem intimados desde o seu início. Até porque, apenas ao final desses trabalhos de investigação é que tais nomes serão conhecidos.

Lado outro, no que tange especificamente aos lançamentos fiscais realizados em face da Recorrente, esta foi devidamente cientificada, tanto do início da verificação fiscal, quando do seu encerramento, que culminou com a lavratura do Auto de Infração e a concessão do prazo de 30 (trinta) dias para defesa, nos exatos termos legais.

E, como exposto, o Termo de Encerramento da Ação Fiscal é completo, claro e detalhado, tendo possibilitado ao contribuinte a correta compreensão do feito e o amplo exercício da ampla defesa e do contraditório.

Rejeito, pois, a preliminar de nulidade do lançamento.

Preliminar de nulidade - "ILEGÍTIMA INOVAÇÃO AOS FUNDAMENTOS DA GLOSA DE CRÉDITOS - INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 116, P. ÚNICO DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL - DESCONSIDERAÇÃO DOS NEGÓCIOS JURÍDICOS"

A Recorrente alega que a DRJ teria inovado ao desconsiderar a prática de negócios jurídicos (compras realizadas de pessoas jurídicas) com fundamento no parágrafo único do art. 116 do CTN, que, segundo defende, teria sua aplicação condicionada à edição de norma complementar:

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 necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

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)

Inicialmente, não vislumbro a citada inovação. A desconsideração do negócio jurídico pela constatação de dissimulação / fraude consta na motivação do Auto de Infração de forma clara e detalhada. Não houve inovação ou adoção de critério jurídico diverso na decisão da DRJ em face daquilo que fora constatado pela Fiscalização.

Constato, contudo, que inovação houve nos argumentos de defesa apresentados pela Recorrente, uma vez que, em sede de Impugnação, não foi trazida qualquer

argumentação no sentido de ser inaplicável o disposto no parágrafo único do art. 116 do CTN, pelo que, ocorreu a preclusão de tal matéria.

Não obstante, destaco que possuo entendimento em sentido diverso daquele defendido pela Recorrente. O dispositivo legal em comento é amplamente acatado pela jurisprudência judicial e administrativa. Ademais, o procedimento administrativo fiscal é amplamente regulamentado pela legislação pátria e, como já exposto, não se vislumbrou qualquer violação a tais normativos, tais como ao Decreto-Lei nº 70.235/72 ou às Leis nº 9.430 e 9784.

O que não se permitiria é que Fiscalização não tivesse seguido o rito procedimental legalmente estabelecido, ou tivesse levado a efeito a desconsideração do negócio jurídico com fundamento em medidas arbitrárias ou mesmo que tivesse ocorrido qualquer discricionariedade na eleição dos fatos imponíveis ou dos sujeitos passivos, o que sequer se suscita na hipótese presente.

Desse modo, afastado também a preliminar de inovação de critério jurídico.

MÉRITO

Com relação ao mérito, a Recorrente divide sua defesa em diversos tópicos, que, entendo, serão integralmente abordadas na manifestação que se segue.

Quando do julgamento de matéria bastante similar a presente (Processo nº 15586.720716/201211, Acórdão nº 32013.201.002.083), me manifestei em sede de Declaração de voto nos seguintes termos:

O cerne da questão diz respeito à verificar se os meios de prova acerca da fraude podem ser imputados à Recorrente.

Alega a RFB que as empresas vendedoras de café teriam sido constituídas de forma fraudulenta, com amplo conjunto probatório.

No caso concreto, a consequência da fraude verificada está sendo imputada a terceiro, à compradora do café para fins de exportação.

Entendo que, para que a Recorrente possa ser penalizada em razão das supostas fraudes identificadas, seria necessária a comprovação de que esta participou das operações tidas por fraudulenta.

Com base em jurisprudência já pacificada no âmbito do STJ, não vejo como imputar a terceiros quaisquer consequências advindas de operações fraudulentas das quais não participou.

Até porque, é princípio básico constitucional que a pena jamais poderá ultrapassar a pessoa do condenado.

Compreendo a necessidade de se estabelecer procedimentos padronizados/unificados para aprimoramento do processo

fiscalizatório. É o que a professora Misabel Derzi de "princípio da praticidade". Todavia, em respeito aos princípios da legalidade, é certo que a praticidade jamais poderá se converter em presunção.

Também ressalto que, conforme assaz debatido nessa turma julgadora, é certo que o ônus da prova no processo fiscal deve ser atribuído ao contribuinte na hipótese de ressarcimento, e, à fazenda, nas autuações fiscais.

Contudo, não há como negar que não se discute, nos autos, a existência do crédito, o que atrairia o ônus probatório para o contribuinte. A aquisição ocorreu e, nos termos da legislação de regência, esta aquisição gera, efetivamente, direito à crédito para o adquirente.

No caso, a questão da prova se resume à suposta ocorrência de fraude e mais, de que a Recorrente tenha efetivamente participado dessa fraude ou dela tivesse ciência.

Imputar à Recorrente o ônus de comprovar que não participou da fraude é imputar a produção de prova negativa, o que é absolutamente rechaçado pelo sistema jurídico pátrio.

Ultrapassada a questão relativa à ocorrência ou não de fraude, já que, como ressaltai, esta prova se faz despicienda na hipótese dos autos, é preciso analisar, exclusivamente, eventuais elementos de prova quanto à participação da Recorrente na suposta fraude.

Alega a Fiscalização, essencialmente, que as empresas vendedoras não apresentaram DIPJ no período objeto da autuação, e que se encontravam com o CNPJ baixado.

Ora, quanto às DIPJs, entendo não ser possível a utilização desse meio de prova em face da Recorrente, uma vez que esta não tem qualquer forma de acesso à tais documentos, protegidos pelo sigilo fiscal.

Quanto ao fato dos CNPJs terem sido baixados em 31/12/2005, de igual modo não há como legitimar tal argumento, uma vez que, no caso dos autos, os créditos glosados são relativos ao 1º trimestre de 2005.

Me socorrendo às lições de Sacha Calmon, nos termos do art. 142 do CTN, a atividade de lançamento é privativa da administração tributária. Nesse sentido, é a esta que compete, exclusivamente, fiscalizar. Não se pode imputar aos contribuintes o dever de fiscalizar um ao outro.

E, ao meu ver, é esta, exatamente, a situação verificada nos autos.

A Recorrente está sendo responsabilizada pelo fato de não ter fiscalizado a regularidade de seus fornecedores. o que, a meu ver, não pode ser cancelado, sob pena de subversão à própria segurança jurídica.

A despeito da fraude, a adquirente suportou o ônus do crédito na aquisição das mercadorias, não sendo legítima a exclusão destes de sua escrita fiscal.

Diante do exposto, face à clara e incontroversa ausência de provas quanto à participação da Recorrente em qualquer ato fraudulento na constituição das pessoas jurídicas tidas por fictícias, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário para exonerar o crédito fiscal lançado.

A meu ver, a situação dos presentes autos é bastante similar à examinada naquela oportunidade. Muito embora, como já dito, a operação conjunta MPF, PF e RFB tenha se baseado na coleta de provas robustas acerca da criação de pessoas jurídicas fraudulentas, entendo que a não há prova de conluio da Recorrente.

O Relatório Fiscal limita-se a demonstrar que os Maquinistas seriam pessoas jurídicas fictícias, e que a Recorrente adquiriu café dessas pessoas jurídicas. Contudo, não há qualquer prova no sentido de que a Recorrente teria participado da criação de tais pessoas jurídicas fictícias, ou mesmo que teria imposto a eventuais fornecedores pessoas físicas a utilização de tal intermediação.

Ou seja, tenho que a questão não se subsume ao fato de que a Recorrente adquiriu mercadorias das pessoas jurídicas tidas por fictícias. Isso é inconteste nos autos e reconhecido pela contribuinte. O que se extrai é que, no caso específico dos autos, não há provas de que a Recorrente tenha participação nos eventos fraudulentos identificados, a meu ver, condição *sine qua non* para que se possa atribuir a responsabilidade tributária.

Portanto, no mérito, concluo que, diante do conjunto probatório existente nos autos, não vejo como suportar o lançamento fiscal ora combatido.

"3.2. DO DESCABIMENTO DA MULTA DE 150% COM SUPEDÂNEO NO ARTIGO 44, I, §1º LEI Nº. 9430/96 - HIGIDEZ DOS CRÉDITOS DE PIS E DA COFINS - AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE FRAUDE"

Diante do que manifestei acima, por não verificar a existência de provas de qualquer conduta dolosa por parte da Recorrente, ou de que esta tenha agido em conluio com as pessoas jurídicas tidas por inexistentes, não vejo como aplicar o agravamento da multa de ofício, nos termos previstos no art. 44, inciso I, §1º da Lei nº 9.430/96.

Por todo o exposto, voto por dar provimento total ao Recurso Voluntário do contribuinte para (i) reconhecer a decadência dos fatos geradores ocorridos anteriormente à 22/10/2008, nos termos do art. 150, §4º do CTN e, no mérito (ii) exonerar o lançamento tributário face à inexistência de provas da participação dolosa ou conluio do Contribuinte na formação das pessoas jurídicas fictícias.

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto

Em que pese a clareza do voto proferido pela ilustre relatora, a turma, por maioria, divergiu do seu entendimento acerca da preliminar de decadência e quanto ao mérito da lide, pelas razões abaixo expostas, mantendo-se.

Da Decadência

A decisão recorrida não reconheceu a decadência dos valores cobrados no auto de infração, decidindo pela aplicação da norma prevista no artigo 173 do CTN devido a entender que a conduta da recorrente foi fraudulenta.

A contribuinte sustenta, a seu turno, que as contribuições sociais ora cobradas são tributos sujeitos ao lançamento por homologação, devendo observar o prazo decadencial previsto no art. 150, parágrafo 4º, do Código Tributário Nacional.

A questão posta, em que pese a pertinência doutrinária, não comporta mais debates, posto já estar contemplada na Súmula CARF nº 72, de observação obrigatória por este Colegiado, e que assim dispõe:

Súmula CARF nº 72: Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.

Desta feita, constatado, como explicitado no próximo tópico, a ocorrência de fraude, aplica-se a regra para a contagem do prazo decadencial prevista no art. 173, I, do CTN.

Esclarece-se, ainda, em relação aos valores lançados relativamente ao mês de dezembro de 2007, que apenas a partir da data do vencimento da obrigação tributária é que o contribuinte pode ser considerado em mora, momento em que se inicia a contagem do prazo previsto no artigo 173, I, do CTN.

Tendo em vista que a data de vencimento deste tributo ocorre apenas em janeiro de 2008, não se operou o a decadência do crédito tributário.

Do Mérito

Das aquisições de café junto a empresas inexistentes de fato

A contribuinte teve negado seu direito creditório referente à Cofins e ao PIS, apurados pelo regime da não cumulatividade, devido da glosa de créditos apropriados.

Os créditos glosados referem-se, basicamente, a aquisições de café – insumo do processo produtivo da recorrente – que a Fiscalização entendeu terem sido realizadas junto a empresas atacadistas de fachada, constituídas com o objetivo de apropriação indevida de créditos do PIS e da Cofins no regime da não cumulatividade.

A Fiscalização afirma que estas empresas formalizavam a compra de café de pessoas físicas, com posterior venda para empresas da região, comerciais exportadoras ou industria cafeeira, operação esta simulada, efetuada com o objetivo de mascarar o negócio realmente realizado, qual seja à aquisição direta do café junto à proprietários rurais pessoas físicas – que não concede direito ao crédito pleiteado.

A recorrente, por sua vez, sustenta a licitude dos seus negócios junto a estas empresas, alegando que não teria obrigação de fiscalizar a idoneidade das empresas as quais contrata a aquisição de seus insumos.

Alega ainda não ter sido provado a responsabilidade da recorrente pela criação destas empresas laranjas, realçando a licitude de seus atos.

Pois bem, para a solução da lide mostra-se necessário antes o esclarecimento de alguns conceitos aplicados neste julgamento.

A primeira distinção a ser feita refere-se aos termos elisão e evasão fiscal. De forma sucinta, podemos conceituar elisão fiscal como sendo a economia lícita de tributos. Já por evasão fiscal entende-se a diminuição da carga tributária alcançada pela prática de sonegação, fraude ou simulação, vedadas pelo nosso ordenamento jurídico.

A autoridade fiscal afirma que a Recorrente teria adquirido serviços empresas de fachada, inexistentes de fato, prática vulgarmente conhecida como constituição de empresa por meio de sócio “laranja”, conceituada juridicamente como simulação.

De Plácido e Silva conceitua simulação como *“o artifício ou o fingimento na prática ou na execução de um ato, ou contrato, com a intenção de enganar ou de mostrar o irreal como verdadeiro, ou lhe dando aparência que não possui (...) No sentido jurídico, sem fugir ao sentido normal, é o ato jurídico aparentado enganosamente ou com fingimento, para esconder a real intenção ou para subversão da verdade. Na simulação, pois, visam sempre os simuladores a fins ocultos para engano e prejuízo de terceiros”* (Silva, De Plácido e. Vocabulário Jurídico. Ed. Forense, 1990).

Luciano Amaro complementa que *“a simulação seria reconhecida pela falta de correspondência entre o negócio que as partes realmente estão praticando e aquele que elas formalizam.”* (Amaro, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 13ª Ed. Ed Saraiva, 2007, p. 231)

Simulação corresponde, portanto, a realização de atos ou negócios jurídicos através de forma prescrita ou não defesa em lei, mas de modo que a vontade formalmente declarada no instrumento oculte deliberadamente a vontade real dos sujeitos da relação jurídica. O ato existe apenas aparentemente; é um ato fictício, uma declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado.

A autoridade fiscal, ao verificar que o sujeito passivo utilizou-se de simulação para esquivar-se do pagamento de tributo, tem o dever de aplicar a legislação tributária de acordo como os fatos efetivamente ocorreram, em detrimento daquela verdade jurídica aparente.

Esta afirmação encontra-se em consonância com o atual estágio de evolução do pensamento jurídico. Resta ultrapassada a fase da idolatria à Lei, e isto não apenas em relação aos ramos clássicos do Direito; o Direito Tributário também acompanhou esta passagem da jurisprudência dos conceitos para a jurisprudência dos valores.

Segundo a hermenêutica contemporânea, ao fatos jurídicos tributários não devem ser interpretados apenas sob a ótica das formas jurídicas permitidas, mas sim também sob a perspectiva de sua utilização concreta, à luz dos valores básicos de igualdade, da solidariedade e da justiça. Pondera-se a liberdade com a isonomia e a capacidade contributiva.

Marco Aurélio Greco, com lucidez, ressalta que esta transformação acompanha a mudança ocorrida em nossa realidade política, social e fática:

Por outro lado, a liberdade absoluta do contribuinte levou a uma infinidade de estruturas negociais e reestruturações societárias que, com propriedade, foram consideradas meramente “de papel”. A prevalência da forma levou, da perspectiva da legalidade, à veiculação de praticamente quaisquer conteúdos desde que através de lei em sentido formal; e da perspectiva da liberdade de auto-organização ao surgimento de “montagens jurídicas” sem qualquer substância econômica, empresarial ou extra-tributária.

Enquanto o modelo formal de abordagem do fenômeno tributário era levado à sua quintessência e privilegiava a forma – e não apenas esta, pois chegava até mesmo à idolatria da linguagem em que esta se apresentava – a realidade política, social e fática mudava profundamente.

A Constituição de 1988 assumiu o perfil de uma Constituição da Sociedade Civil, diversamente da Carta de 1967 que possuía o feitiço de uma Constituição do Estado-aparato (GRECO, 2005). Esta mudança se espraia por todo seu texto a começar pelo artigo 1º que afirma categoricamente ser o Brasil um Estado Democrático de Direito e não apenas um Estado de Direito e seu art. 3º, I coloca a construção de uma sociedade livre, justa e solidária como objetivo fundamental da República. Isto implica colocar a variável social ao lado e no mesmo plano da individual e abre espaço para se reconhecer a solidariedade social como fundamento último da tributação (GRECO, 2005).

[...]

Por outro lado, a sociedade passou a ver nos direitos fundamentais e na eficácia jurídica das normas que os prevêm um canal relevante de reconhecimento e atendimento das demandas sociais.

Por fim, criou-se a consciência de que a criatividade deve ser prestigiada, mas é importante reagir contra a mera esperteza de quem quer levar vantagem como se o indivíduo vivesse isolado, tendo o mundo submetido à sua disposição ou predação. (Greco, Marco Aurélio, artigo “Crise do Formalismo do Direito Tributário”, publicado na Revista da PGFN nº 01)

Caracterizado que a forma jurídica adotada não reflete o fato concreto, o Fisco encontra-se autorizado “a determinar os efeitos tributários decorrentes do negócio realmente realizado, no lugar daqueles que seriam produzidos pelo negócio retratado na forma simulada pelas partes” (Amaro, Luciano, *ob. cit.*, p. 233/234).

Assim, quando verificado que o contribuinte, com o único objetivo de não recolher tributos, adota formas jurídicas anormais, insólitas ou inadequadas, as mesmas podem ser desconsideradas, exigindo-se os tributos que seriam devidos não fosse a forma jurídica anormal adotada.

Uma questão a ser dirimida é a de se saber se houve, no procedimento fiscal, comprovação material da infração e, para tanto, algumas considerações acerca de direito probatório, ou mais especificamente sobre como se chega à comprovação material de um dado fato, são necessárias.

Na busca pela verdade material – princípio este informador do processo administrativo fiscal –, a comprovação material de uma dada situação fática pode ser feita, em regra, por uma de duas vias: ou por uma prova única, direta, concludente por si só, ou por um conjunto de elementos/indícios que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a certeza daquela matéria de fato. Não há, em sede de processo administrativo, uma hierarquização pré-estabelecida dos meios de prova, sendo perfeitamente regular o estabelecimento da convicção a partir do cotejamento de elementos de variada ordem, desde que estejam estes, por óbvio, devidamente juntados ao processo. É a consagração da chamada prova indiciária, de largo uso no direito.

A comprovação fática do ilícito raramente é passível de ser produzida por uma prova única, isolada; aliás, só seria possível, praticamente, a partir de uma confissão expressa do infrator, coisa que dificilmente se terá, por mais evidentes que sejam os fatos.

O uso de indícios não pode ser confundido com a utilização de presunções legais. Diferem a presunção e o indício pela circunstância de que àquele o direito atribui, isoladamente, o vigor de um verdadeiro conformador de uma outra situação de fato que a lei presume, por uma aferição probabilística que ocorra no mais das vezes. Já o indício não tem esta estatura legal, uma vez que a ele, isoladamente, pouca eficácia probatória é dada, ganhando ele relevo apenas quando, olhado conjuntamente com outros indícios, transfere a convicção de que apenas um resultado fático seria verossímil.

Faz-se necessário ainda lembrar que no direito administrativo tributário é permitido, em princípio, todo meio de prova, uma vez que não há limitação expressa, ressaltando que predominam a prova documental, a pericial e a indiciária. Pois é exatamente a associação da primeira com a última que se permite concluir a respeito da correção e validade do lançamento.

Desta forma, as provas indiretas – indícios e presunções simples – podem ser instrumentos coadjuvantes do convencimento da autoridade julgadora quando da apreciação do conjunto probatório do processo administrativo tributário. As presunções legais ou absolutas independem de prova, assim como a ficção jurídica. As presunções relativas admitem prova em contrário. As presunções simples devem reunir requisitos de absoluta lógica, coerência e certeza para lastrear a conclusão da prova da ocorrência do fato gerador de tributo.

Alberto Xavier, em “Do lançamento. Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário”, Ed. Forense, 2ª ed., 1998, pág. 133, ao tratar das presunções e da verdade material, assim se pronuncia:

A questão está em saber se os métodos probatórios indiciários, aí aonde são autorizados a intervir, são, em si mesmo, compatíveis com o princípio da verdade material.

Nos casos em que não existe ou é deficiente a prova direta pré-constituída, a Administração Fiscal deve também investigar livremente a verdade material. É certo que ela não dispõe agora de uma base probatória fornecida diretamente pelo contribuinte ou por terceiros; e por isso deverá ativamente recorrer a todos os elementos necessários à sua convicção.

Tais elementos serão, via de regra, constituídos por provas indiretas, isto é, por fatos indiciantes, dos quais se procura extrair, com o auxílio de regras da experiência comum, da ciência ou da técnica, uma ilação quanto aos fatos indiciados. A conclusão ou a prova não se obtém diretamente, mas indiretamente, através de um juízo de relação normal entre o indício e o tema da prova. Objeto de prova em qualquer caso são os fatos abrangidos na base de cálculo (principal ou substituta) prevista na lei: só que a verdade material se obtém de modo direto e nos quadros de um modo indireto, fazendo intervir ilações, presunções e juízos de probabilidade ou de normalidade. Tais juízos devem ser, contudo, suficientemente sólidos para criar no órgão de aplicação do direito a convicção da verdade.

Por fim, em se tratando especificamente da verificação da presença de simulação, os atos praticados pelos contribuintes precisam ser analisados em conjunto, não sendo suficiente a constatação da validade formal do ato visto de forma isolada dos demais. Analisa-se o filme e não apenas a foto.

Feitas estas considerações, pode-se voltar ao caso concreto que aqui se tem, analisando-se os fatos trazidos pelas partes.

Como já explicitado, a decisão administrativa tem origem na constatação de que as aquisições de café pela recorrente foram contabilizadas em nome de diversas empresas de fachada, utilizadas para dissimular a real aquisição da mercadoria proveniente de pessoas físicas (produtores rurais/maquinistas), e assim se apropriar de crédito em montante superior ao autorizado pela lei.

O Fisco afirma que a recorrente, desde janeiro de 2005, apropria-se indevidamente de créditos integrais fictos, baseados em notas fiscais em nome de empresas de fachada (“laranjas”).

Diante desta constatação, todos os saldos dos créditos decorrentes de operações do mercado interno e externo foram recalculados, com a glosa daqueles embasados em notas fiscais de “pseudo-atacadistas de café”, porém tendo sido reconhecido o direito creditório presumido sobre tais operações.

Pois bem, o relatório fiscal objeto do auto de infração lavrado contra a Recorrente expõe de forma clara as provas obtidas pela Fiscalização

A recorrente não contesta a inexistência de fato destas empresas, ou mesmo qualquer das irregularidades constatadas pelo Fisco em relação a estas. Afirma, contudo,

inexistir nos autos prova de que a mesma agiu em conluio com as referidas "empresas de fachada" com o objetivo de lesar o Fisco Federal.

Aduz que as aquisições de cafés foram, de fato, efetuadas e pagas às empresas em questão, e que as empresas encontravam-se, segundo pesquisa junto ao SINTEGRA estadual, na condição de empresas regulares e ativas.

Pois bem, em relação às operações praticadas no ambiente de negócios ao qual estava incluída a recorrente, encontra-se fartamente comprovado que as empresas do ramo adquiriam café de pessoas físicas, todavia formalizavam tais operações como sendo aquisições junto a pessoas jurídicas, com o nítido objetivo de apropriação irregular de créditos integrais do PIS e da Cofins.

A operação era assim formalizada pois as aquisições feitas junto a pessoas jurídicas permitem a apropriação de créditos integrais no regime da não cumulatividade do PIS e da Cofins, ao passo que as efetuadas diretamente com pessoas físicas da direito apenas ao crédito presumido previsto no artigo 8º da Lei nº 10.925/2004.

Ao formalizar a compra de café como sendo adquirido junto a pessoas jurídicas, as empresas alcançariam o direito de crédito em sua forma integral, superior ao crédito presumido que teria direito pela aquisição de pessoas físicas.

A situação exposta está bastante clara nos autos, não sendo nem mesmo objeto de recurso por parte da recorrente.

Ressalto, neste ponto, que os processos administrativos tributários que formalizaram as decisões do Fisco neste sentido tem sido confirmados por unanimidade nesta casa, como demonstram as ementas dos acórdãos abaixo citados:

*SIMULAÇÃO. INTERPOSIÇÃO. VENDA DE CAFÉ.
CREDITAMENTO*

Comprovada a aquisição de café, de fato, de pessoas físicas, quando os documentos apontavam para uma intermediação por pessoa jurídica, incabível o creditamento integral das contribuições, cabendo apenas o crédito presumido pela aquisição de pessoas físicas.

(Acórdão no 3403-002.893, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, sessão de 27/03/2014)

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL COFINS*

Período de apuração: 01/09/2007 a 31/05/2008, 01/07/2008 a 31/08/2008, 01/10/2008 a 31/12/2009

*PIS E COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. AQUISIÇÃO
DE INSUMOS DE PESSOA FÍSICA. INTERPOSIÇÃO
FRAUDULENTA DE PESSOA JURÍDICA. SIMULAÇÃO.
GLOSA DE CRÉDITO.*

COFINS apropriado na operação, em conformidade com o art. 3º, §3º, I da Lei nº 10.833/03.

INTERPOSIÇÃO DE TERCEIRO. SIMULAÇÃO. FRAUDE E CONLUÍO. MULTA QUALIFICADA.

A interposição simulada de terceiro alheio ao negócio jurídico, com o escopo de reduzir o montante do tributo configura fraude e conluio (Lei nº 4.502/64, arts. 72 e 73), justificando aplicação de multa qualificada (Lei nº 9.430/96, art. 44, §1º).

(Acórdão no 3403-002.635, Rel. Cons. Marcos Trancheski Ortiz, unânime, sessão de 27/11/2013)

Observo ainda que este esquema era de plena utilização na região, não sendo factível acreditar que a recorrente não tivesse conhecimento do mercado em que atuava. Pelo contrário, os documentos anexados aos autos - depoimentos, documentos, arquivos magnéticos e controles internos da empresa - revelam que esta não só sabia que as aquisições eram realizadas de produtor pessoa física, como também exigia que as negociações ocorressem em nome de empresa de fachada, orientando-as operacionalmente nesse sentido.

Assim, o fato de as empresas estarem em situação cadastral regular e ativa no SINTEGRA estadual não parece ser motivo para que a recorrente não tivesse conhecimento de que os documentos que formalizaram os negócios traziam dados de empresas inexistentes de fato.

Estas empresas não possuíam locais para a armazenagem do café que negociavam, e se localizavam em diminutos escritórios, algo totalmente incoerente com o volume de negócios que praticavam.

As empresas não possuíam patrimônio, não demonstravam capacidade operacional, não possuíam funcionários contratados, nem apresentavam qualquer estrutura logística.

Ressalte-se ainda que nenhuma destas empresas recolhia os tributos que seriam devidos caso tivesse efetivamente praticado as operações em comento.

Inconcebível, portanto, falar-se em boa-fé por parte da recorrente.

Em sendo estes os fatos em julgamento, conclui-se que a recorrente se utilizou deste esquema fraudulento, adquirindo café de empresas inexistentes de fato e apropriando-se irregularmente de créditos do PIS e da Cofins. Ao praticar tais condutas, a recorrente se sujeitou as medidas tomadas pelo Fisco, entre elas a glosa dos créditos irregulares, e a aplicação da multa de ofício qualificada, de 150%.

Diante de todo o exposto, nega-se provimento ao recurso voluntário.

Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto - Redator designado

Processo nº 10783.721299/2013-56
Acórdão n.º **3201-002.200**

S3-C2T1
Fl. 1.429

CÓPIA