



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

Processo nº 10980.723782/2013-49
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-005.298 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de junho de 2018
Matéria PIS/COFINS
Recorrente CONDOR SUPER CENTER LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/08/2008 a 30/09/2008, 01/12/2008 a 31/12/2008

RESULTADO DE DILIGÊNCIA. ADOÇÃO. CANCELAMENTO. DO AUTO DE INFRAÇÃO.

Tendo sido comprovado em diligência promovida no decorrer do processo administrativo que o crédito cobrado por meio do auto de infração para o período de apuração em questão é zero, deve ser cancelado a lançamento tributário.

SIMULAÇÃO. AJUSTE DOLOSO. INTERPOSTA PESSOA. CAUSA DO NEGÓCIO JURÍDICO. COMPROVAÇÃO.

A simulação resta configurada quando uma empresa se interpõe na operação comercial dissimulando a real operação comercial entre os fornecedores de café e a empresa exportadora. A natureza da operação declarada é uma (compra e venda entre os fornecedores e a empresa interposta) e na realidade é outra (compra e venda entre os fornecedores e a empresa exportadora). Na operação simulada, foram conferidos direitos à pessoa interposta diversa daquela à qual realmente foram conferidos (empresa exportadora). Lançamento cancelado por outro motivo.

Recurso Voluntário provido

Crédito tributário cancelado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Quanto ao primeiro argumento apresentado pela Recorrente, acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário por entender pela configuração da simulação. Vencidos a Relatora e os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Rodolfo Tsuboi (Suplente Convocado). Designado o

Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes neste ponto. Já com relação ao segundo argumento da Recorrente, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário para cancelamento do Auto de Infração nos termos da diligência fiscal (e-fls. 11.433 e seguintes).

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente

(assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora

(assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro, Pedro Sousa Bispo, Thais De Laurentiis Galkowicz, Rodrigo Mineiro Fernandes, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Rodolfo Tsuboi (Suplente Convocado) e Waldir Navarro Bezerra.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento ("DRJ") de Curitiba (Acórdão 0645.108, de fls 362 - 380), que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada pela Contribuinte contra auto de infração lavrado para a cobrança de valores a título de Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), acrescidos de multa de ofício no patamar de 150% e juros de mora, relativamente aos fatos geradores ocorridos em 01/08/2008 a 30/09/2008 e 01/12/2008 a 31/12/2008.

Por bem consolidar os fatos ocorridos neste processos até a decisão da DRJ, com riqueza de detalhes, colaciono o relatório do acórdão recorrido *in verbis*:

Trata o presente processo dos autos de infração, lavrados em 24/06/2013, relativos ao PIS/Pasep e à Cofins, conforme discriminação constante das tabelas abaixo:

(...)

Referidos créditos tributários, conforme os apontamentos constantes dos autos de infração (quadro "Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(is)") e do Termo de Verificação nº 2, tiveram por base o procedimento fiscal MPF nº 0910100.2012014714 e foram constituídos em virtude de glosas nos créditos da não cumulatividade relacionados à aquisição de café em grãos cru (não torrado), nos meses de agosto a dezembro de 2008, as quais ocasionaram ausências de recolhimento das contribuições (nos períodos objetos dos lançamentos). Consta do referido auto de infração, também, os valores relativos às glosas dos créditos da não cumulatividade referente aos períodos de apuração objetos da fiscalização.

Relata a autoridade fiscal, em resumo, que as glosas de crédito ocorreram em relação a operações de exportação em que ficou comprovada fraude e simulação. No caso, teria havido a interposição do Condor entre a empresa Finacafé Comércio de Alimentos Ltda (CNPJ 07.146.352/000107) e seus fornecedores, simulando operações de compra no mercado interno com o objetivo de realizar a transferência de créditos das contribuições (PIS e Cofins).

Foram glosados, em virtude dessas simulações, os créditos relacionados com as operações simuladas, entre o período de 08/2008 a 12/2008, conforme os apontamento dos Anexos I a IV.

Ainda, de acordo com a fiscalização, foi aplicada a multa de ofício de 150% (duplicada), prevista no §1º, art. 44, da Lei 9.430, de 1996, sobre o valor dos tributos lançados, tendo em vista que:

A intenção do agente restou caracterizada pela emissão de documentos fiscais em desacordo com a realidade existente, bem como pelo aproveitamento de créditos indevidos. As mercadorias saíam dos estabelecimentos de origem com nítido caráter de exportação, sem trânsito por estabelecimento do sujeito passivo, emitindo-se intencionalmente documentos fiscais de compra no mercado interno para redução do pagamento de tributos.”

A contribuinte foi cientificada do lançamento em 01/07/2013 e apresentou, em 31/07/2013, impugnação cujo teor é resumido a seguir.

Inicialmente, após identificar-se, a contribuinte inicia sua defesa com o tópico “DA MULTIPLICIDADE DE FISCALIZAÇÕES – ATÉ TRÊS EXAMES (REEXAMES) NO MESMO PERÍODO – ILEGALIDADES E NULIDADE:”. Nele a interessada insurge-se, primeiramente, contra a multiplicidade de fiscalizações realizadas sobre os mesmos documentos e períodos. Relata que foram realizadas três fiscalizações: a primeira (MPF 09101002010020032) que examinou o período de janeiro de 2007 a dezembro de 2008, e da qual resultaram autos de infração de PIS e Cofins exigidos no processo 10980.725964/201192; a segunda que examinou novamente o período de janeiro de 2007 a dezembro de 2008, e da qual resultaram mais dois autos de infração de PIS e Cofins, exigidos no processo 10980.729864/2012-16; e a terceira, por meio da qual se exige o pagamento de PIS e Cofins em relação ao ano de 2008. Sustenta que a realização de procedimentos fiscais de forma fracionada fere o princípio da unicidade do lançamento e compromete a validade jurídica dos mesmos. Sustenta que “Essa unicidade é marcada pelo princípio constitucional da segurança jurídica que deságua na decadência, entre outros princípio que serão adiante invocados.”

Diz, também, que “Cada fiscalização produz autos de infração e é sucedida por outra que, igualmente formula autos de infração, aparentando se tratar de um comportamento de obtenção de argumentos para em seguida voltar a fiscalizar tentando evitar

os procedimentos calcados em motivação contra a qual a empresa já se defendeu na anterior e evitando repetir os mesmos argumentos, ou desviando-se deles para lançar novamente de forma que possivelmente a empresa não mais se defenderá. Ou seja, ‘pescando’ entendimentos da empresa para, na fiscalização seguinte, evitar adotar argumento de lançar a situação que já foi defendida, assim buscando ‘cercar’ os argumentos da empresa, em verdadeiro ‘seriado’ de fiscalizações”. Argumenta que a primeira fiscalização examinou toda a documentação da empresa, inclusive a relativa às operações de exportação relacionadas com a comercialização de soja e seus derivados e de café em grão, e que o encerramento da mesma homologou de forma expressa todos fatos geradores dos períodos analisados, nos termos do art. 150 do CTN.

Dando seguimento ao tópico acima, a interessada reclama, também, da recusa, por parte da autoridade administrativa, em realizar o exame dos Dacon retificadores. Sustenta que sua espontaneidade, para proceder a retificação dos demonstrativos, conforme interpretação conjunta da IN SRF nº 590, de 22/12/2005 (art. 11, § 2º) e do art. 7º do Decreto nº 70.235/72, foi readquirida no período de 15/10/2012 a 25/10/2012. Nesse sentido diz que “toda e qualquer retificação procedida decorridos mais de 60 dias da ciência da intimação, pode e por dever de ofício, deve ser examinada pelo fisco, independentemente de suas dificuldades burocráticas internas da Repartição, de suas limitações de tempo ou do interesse arrecadatório em lavrar elevados autos de infração.” (Grifos nos originais). Ressalta que os valores constantes dos Dacon retificadores estão baseados em trabalho de uma empresa de Auditoria Externa, explicando, de forma minuciosa, através da reprodução de excertos constantes da manifestação sobre o relatório de diligência da 2ª fiscalização, as planilhas elaboradas (anexo II) e os valores de crédito (de PIS e Cofins) que entende ter direito. Sustenta que a própria fiscalização relata a existência de erros nos Dacon, indicando que existe a necessidade de rever os valores neles declarados. Afirma que as argumentações do fiscal são despropositadas e que os textos “de autoria da autoridade lançadora instalam a iliquidez e incerteza nos lançamentos produzidos nas três fiscalizações.” Contesta a tabela elaborada pelo fiscal por meio da qual ele tenta provar a desproporcionalidade entre a redução dos débitos e as glosa de créditos, sustentando que não existe correlação percentual entre os erros que necessitam de correção e as operações da empresa. Argumenta que existe uma omissão intencional da fiscalização em examinar os documentos retificadores e um desprezo total pelos direitos da contribuinte. Reitera o pedido para que o processo nº 10980.729864/2012-16 seja julgado simultaneamente com o presente processo e que os Dacon retificadores sejam examinados em procedimento de diligência, dada a enorme quantidade de documentos que compõem a escrituração fiscal da empresa, e para o fim de encontrar a verdade material. Sustenta que se é lícito a fiscalização examinar créditos de períodos anteriores deve a fiscalização também examinar os Dacon retificadores para que haja ética e igualdade de tratamento. Por último, relativamente aos Per/Dcomp apresentados, pleiteia que os mesmos sejam

apreciados, de forma conjunta com o presente processo e o de nº 10980.729864/2012-16, na diligência anteriormente solicitada.

A seguir, no tópico denominado “II – AS OPERAÇÕES TRIBUTADAS SÃO LEGÍTIMAS E A EXAÇÃO É INCABÍVEL”, a contribuinte defende a regularidade das operações realizadas com a empresa Finacafé. Pede, primeiramente, que sejam considerados no presente processo as razões expendidas nas peças de defesa inseridas no processo nº 10980.729864/2012-16 e reitera os pedidos: para que os dois processos sejam juntados; e para que os Dacon retificadores sejam examinados. Quanto às operações realizadas com a empresa Finacafé, argumenta que as mesmas foram realizadas dentro da normalidade comercial, com documentação (fiscal e legal) adequada e com respaldo em movimentação financeira comprovada. Diz que desde 1990 a empresa já contemplava em seu Contrato Social (conforme a Cláusula Terceira da 26ª Alteração Contratual) a atividade de exportação. Explica e delineia o mercado de café, relatando que o ingresso da empresa no mercado de exportação de café foi cercado de cuidados e realizado de forma gradual, com a busca de parceiros comerciais tradicionais que já tivessem o conhecimento e o profissionalismo necessário para auxiliá-lo nessa nova atividade. Contesta as coincidências de valores constantes do Anexo I (do Termo de Verificação Fiscal nº 2) e diz que a fiscalização se baseou em uma pequena amostra. Acrescenta que em diversas datas o valor de seu desembolso para o pagamento dos fornecedores foi maior que os valores das remessas da empresa Finacafé e que em 23 casos (datas) houve quebra de coincidência de valores, existindo uma diferença total no período (conforme o citado anexo aponta) de R\$ 782.509,78. Diz que o fluxo financeiro não serve para demonstrar de forma cabal as irregularidades apontadas e que “A aproximação entre valores recebidos pela autuada da Finacafé e os pagamentos que ela efetua aos seus fornecedores (vários) é evidente e normal em um mercado que pratica suas operações basicamente à vista e num cronograma financeiro apertado, próprio de operações com baixa margem de rentabilidade e num mercado de extrema rapidez de negociação.” Quanto à questão da armazenagem do café comercializado sustenta que é plenamente adequado, em face de questões lógicas e financeiras, manter o produto depositado em armazéns especializados.

Na sequência, seguindo no tópico anterior, a interessada contesta o suposto controle exercido pela empresa Finacafé relativamente à quantidade, preço e destino do café por ela comercializado. Diz que participou ativamente na comercialização do produto (café) e que não pode controlar o destino que seus clientes impõem às mercadorias por ela vendidas. Sustenta que todas as operações de comercialização do café foram normais e legais e que a primeira fiscalização examinou toda a documentação a ela relativas e não identificou qualquer irregularidade. Argumenta que a lógica estabelecida pelo fiscal de que as compras foram todas efetuadas com o destino já acertado (de exportação) não é racional, uma vez que as compras foram todas tributadas (pelas contribuições – PIS e

Cofins) e que se elas fossem destinadas a exportação, logicamente, o preço pago deveria ser reduzido pelo custo fiscal dessas mesmas contribuições. Sustenta que foi ela quem assumiu o risco do negócio (comercialização do café) com a assunção de todas as despesas decorrentes (despesas logísticas e administrativas) e com a possibilidade de apuração de resultado negativo (prejuízo). Diz que houve vendas do produto, conforme a própria autoridade fiscal detectou, a mais de um cliente e que as vendas à Finacafé não correspondem a totalidade das operações. Sustenta que a venda do produto com defeito no mercado interno comprova que o risco do negócio foi por ela suportado, uma vez que não existe a possibilidade técnica de se identificar, no ato da compra, os produtos defeituosos. Diz que as glosas não possuem qualquer liquidez e certeza e foram realizadas em momento errado. Pede, por fim, a realização de diligência para apurar erro relativo às Notas Fiscais de Devolução, uma vez que houve devoluções em um montante de R\$ 277.995,86, conforme comprova o Anexo VII, e que o fiscal não respeitou o regime de competência e somou tal valor as aquisições de mercadorias.

No penúltimo tópico, denominado “III – MULTA QUALIFICADA – APLICAÇÃO INDEVIDA:” a interessada insurge-se contra a multa de ofício aplicada. Diz, primeiramente, que em face da legalidade e regularidade das operações, provadas no exame do mérito, não existe tributo devido e, em consequência, muito menos a multa cobrada. Argumenta que os procedimentos realizados pela interessada, em nenhum momento, corresponderam a alguma ação ou omissão tendente a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador. Sustenta que a simulação e o conluio devem ser provados, não bastando a suspeita ou a presunção. Diz que os negócios realizados com a Finacafé foram pontuais não havendo contratos formais entre as partes. Alega que não houve omissão de tributo, ou que, muito pelo contrário, a autuada foi onerada pela incidência das contribuições nas operações inquinadas. Reclama que a empresa Finacafé sequer foi fiscalizada e que a mesma deveria, logicamente, integrar, também, o pólo passivo e ser responsabilizada pelo proveito que obteve com o conluio e a simulação. Por fim, sustenta que são descabidas as glosas de seus créditos e que a falta de comprovação dos tipos penais (conluio e simulação) impõem o cancelamento da multa qualificada.

Por último, no tópico de “IV – Conclusão e Requerimento:”, a contribuinte repisa, novamente, a interdependência do processo de nº 10980.729864/2012-16 com o presente processo, bem como a necessidade do julgamento conjunto. Diz que apresentou duas questões preliminares, uma de nulidade e outra de homologação anterior, que pretende vê-las apreciadas. Pede, caso não seja acolhida a preliminar de nulidade, que seja realizada a diligência solicitada e que seja intimada para se manifestar, no prazo de 30 (trinta) dias, sobre o relatório dessa diligência. Solicita, também, que a impugnação seja recepcionada e que sejam acolhidas as suas razões, de modo a se cancelar as exigências. Por fim, requer o acolhimento das provas e anexos, conforme relação que colaciona na impugnação, e pugna pelo direito de aditar razões e provas.

Em 21/01/2014, a interessada, alegando a existência de fato novo, apresentou o documento denominado “ADITAMENTO À IMPUGNAÇÃO”.

Em referida peça, a contribuinte argumenta, em síntese, que a decisão prolatada pela 3ª Turma da DRJ/CTA, através do Acórdão nº 0644.363, de 27/11/2013, no tocante à comprovação de devoluções de compra de produtos que não tinham sido consideradas pela fiscalização, deve ser considerada na análise de mérito dos autos de infração tratados no presente processo, haja vista a sistemática de créditos e débitos das contribuições em análise. Pede que a decisão de 1º grau considere no julgamento da impugnação os créditos relativos ao referido reconhecimento de crédito (Notas Fiscais de Devolução comprovadamente não consideradas na fiscalização anterior – 2º fiscalização), dos períodos de apuração de 09 e 11/2008.

Sobreveio então o Acórdão 06-45.108, da 3ª Turma da DRJ/CTA, dando parcial provimento à impugnação da Contribuinte,¹ cuja ementa foi lavrada nos seguintes termos:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/08/2008 a 30/09/2008 e 01/12/2008 a 31/12/2008

NULIDADE. PRESSUPOSTOS.

Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA E EXPRESSA. CONDIÇÃO.

Para que possa ocorrer a homologação tácita ou expressa no lançamento por homologação é imprescindível que o sujeito passivo antecipe o pagamento do tributo.

REEXAME. POSSIBILIDADE.

O reexame de período já fiscalizado é possível desde que seja autorizado expressamente pela autoridade competente e enquanto não tiver ocorrido a extinção do direito da fazenda pública.

DACON. RETIFICAÇÃO. LIMITAÇÕES

A retificação do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais – Dacon não produz efeitos quando tiver por objeto: reduzir os débitos das contribuições (PIS e Cofins) que tenham sido objeto de exame em procedimento de fiscalização; alterar débitos das contribuições em relação

¹ Haja vista a comprovação que diversas Notas de Devolução não haviam sido consideradas quando da lavratura dos autos de infração, o que se constatou por meio de diligência no Processo Administrativo n. 10980.729864/2012-16, Acórdão n. 09-44.363, a DRJ entendeu por bem cancelar a cobrança dos valores mensais dos meses de setembro e dezembro de 2008, conforme as colunas “Vlr Cancelado do Lançamento” do Quadro “1” constante do voto, nos valores totais de R\$ 10.128,11 e R\$ 46.650,66, relativos aos créditos tributários lançados de PIS e Cofins, respectivamente, bem como as correspondentes parcelas relativas à multa de ofício de 150% e aos acréscimos legais.

aos quais a pessoa jurídica tenha sido intimada de início de procedimento fiscal.

ERRO DE FATO. REVISÃO DO LANÇAMENTO.

O lançamento tributário deve ser revisto de ofício quando constatada a ocorrência de erro material na apuração fiscal realizada pela autoridade a quo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/08/2008 a 30/09/2008 e 01/12/2008 a 31/12/2008

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. SIMULAÇÃO DE COMPRA NO MERCADO INTERNO. GLOSA.

Restando comprovada a simulação das operações de compra de mercadorias no mercado interno o crédito não cumulativo da contribuição relativo às mesmas deve ser glosado.

DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE.

Indefere-se o pedido de diligência cuja realização revela ser prescindível para o deslinde da questão.

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUÍO.

Comprovada a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio deve-se aplicar a multa qualificada, prevista no § 1º, art. 44 da Lei 9.430, de 1996.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/08/2008 a 30/09/2008 e 01/12/2008 a 31/12/2008

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. SIMULAÇÃO DE COMPRA NO MERCADO INTERNO. GLOSA.

Restando comprovada a simulação das operações de compras de mercadorias no mercado interno o crédito não cumulativo da contribuição relativo às mesmas deve ser glosado.

DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE.

Indefere-se o pedido de diligência cuja realização revela ser prescindível para o deslinde da questão.

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUÍO.

Comprovada a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio deve-se aplicar a multa qualificada, prevista no § 1º, art. 44 da Lei 9.430, de 1996.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Irresignada, a Contribuinte recorreu a este Conselho, por meio de peça recursal de fls 386 - 440, repisando os argumentos trazidos em sua impugnação ao lançamento tributário. Ademais, pugna pela nulidade da decisão de primeiro grau, por ter se omitido na análise da documentação apresentada na impugnação, especificamente sobre as DACONs retificadoras.

O processo veio ao julgamento deste Colegiado em sua antiga composição, em 25 de janeiro de 2017. Nesta oportunidade, a maioria do Colegiado entendeu por bem

converter o julgamento em diligência, dando origem à Resolução n. 3402000.858, para a qual foi designado como redator o então Presidente Antonio Carlos Atulim.

Segundo as considerações do Conselheiro, à luz da ordem expedida pela Administração Tributária, e tendo em vista que o procedimento de fiscalização envolve o cálculo do montante do tributo devido, era um dever da autoridade administrativa fazer a recomposição completa dos créditos e dos débitos na conta-corrente do PIS e COFINS, levando em conta os erros alegados pelo contribuinte em sua apuração original, pois apenas o saldo devedor do tributo apurado ao final do período de apuração está sujeito ao lançamento de ofício. Assim, após ter tido vista deste processo e de analisá-lo em conjunto com os outros dois processos decorrentes da mesma fiscalização (10980.725964/201192 e 10980.729864/201216), considerou que a questão de fato alegada pelo contribuinte não poderia ser tratada como um pedido de retificação de declaração de período já fiscalizado, mas sim como uma alegação de erro material cometido na apuração do *quantum debeatur* durante o procedimento de fiscalização, o qual mereceria reparo por meio de solicitação de diligência.

Assim, suas requisições à autoridade fiscal de origem foram as seguintes:

a) *Junte aos autos o MPF nº 09.101.002012014714 e/ou qualquer outro documento que demonstre o cumprimento do requisito estabelecido no art. 906 do RIR/99, para a reabertura da fiscalização originalmente determinada pelo MPF 09.101.002010020032;*

b) *Caso não seja possível comprovar no processo o cumprimento da formalidade exigida pelo art. 906 do RIR/99, a autoridade administrativa deverá fazer constar nos autos tal informação e a diligência deverá ser encerrada, retornando o processo ao CARF para prosseguimento;*

c) *Caso reste demonstrado o cumprimento do requisito estabelecido no art. 906 do RIR/99, a autoridade administrativa deverá intimar o contribuinte a demonstrar os débitos efetuados a maior, bem como os créditos não aproveitados, e deverá recompor os saldos da conta-corrente de PIS e COFINS dos anos-calendário de 2007 a 2008, expurgando os débitos efetuados a maior e considerando os créditos não aproveitados pelo contribuinte na sua apuração original, a fim estabelecer o quantum debeatur ou o saldo credor ao cabo de cada período de apuração;*

d) *Alternativamente ao solicitado no item "c", a autoridade administrativa poderá aferir a legitimidade dos valores apurados pela Auditoria Independente, que foi contratada pelo contribuinte, em relação aos períodos de apuração dos anos-calendário de 2007 e 2008, cujos relatórios foram acostados às fls. 1289 e seguintes do processo, e informar se concorda ou não com a apuração levada a cabo pelo contribuinte. A eventual concordância com os números apresentados não acarretará a retificação dos DACON, mas apenas a retificação dos valores lançados neste auto de infração;*

e) *A autoridade administrativa deverá lavrar termo circunstanciado e conclusivo das averiguações efetuadas e, se*

for o caso, apresentar o recálculo do auto de infração albergado neste processo, notificando o contribuinte para que se manifeste acerca do que for constatado no prazo de 30 dias, a teor do art. 35, parágrafo único, do Decreto nº 7.574/2011.

Esclareço que é necessária a recomposição dos saldos de todos os períodos de apuração dos anos calendário de 2007 e 2008, pois embora no entendimento pessoal deste redator a legislação não contenha previsão expressa de transferência do saldo credor para períodos subsequentes, essa transferência tem sido aceita pela Administração Tributária por meio das fichas 14 e 24 do DACON.

O Termo Circunstanciado em resposta à diligência requerida foi juntado aos autos em fls. 11432 a 11452. Devidamente intimada sobre seu conteúdo, a Contribuinte apresentou manifestação de fls 11.458 a 11.492, bem como a complementação de fls 11.510 a 11532, alegando que a diligência fora incompleta, além de apresentar diferentes resultados sobre a apuração das contribuições sociais em questão.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz, Relatora.

A Recorrente tomou ciência do Acórdão da DRJ em 06/03/2014, conforme informação de fls 383, apresentando Recurso Voluntário em 07/04/2014. Assim, o recurso voluntário é tempestivo, com base no que dispõe o artigo 33 do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972, bem como atende as demais condições de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Passo então à análise dos argumentos apresentados pela Recorrente, na mesma ordem em que elencados em sua peça dirigida ao CARF.

1. Julgamento conjunto com o processo administrativo nº 10980.729864/2012-16

Inicialmente, são relevantes os esclarecimentos traçados pelo acórdão recorrido a respeito da origem do presente processo administrativo, razão pela qual reproduzo-os para o conhecimento deste Colegiado:

É de se esclarecer que ocorreram somente duas fiscalizações e não três como afirma a interessada. A primeira foi realizada com base no MPF nº 09101002010020032 e examinou o período de janeiro de 2007 a dezembro de 2008, resultando no primeiro lançamento tributário (autos de infração de PIS e Cofins) exigidos no processo nº 10980.725964/2011-92. A segunda, por sua vez, realizada com base no MPF nº 0910100.2012014714, examinou o período de 11/2007 a 12/2008, resultando dois outros lançamentos tributários distintos: no primeiro foram constituídos dois autos de infração (PIS e Cofins) tratados no

processo administrativo nº 10980.729864/2012-16; e no segundo, outros dois autos de infração (PIS e Cofins) consubstanciados no presente processo.

Diante desse histórico, bem como de aspectos comuns da discussão presentemente travada com aquela constante do Processo n. 10980.729864/2012-16, a Recorrente clama pelo julgamento conjunto de ambos os casos. Tal pleito não foi acolhido pela DRJ, de modo que o julgamento do Processo n. 10980.729864/2012-16 seguiu seu rito em separado, culminando na sua apreciação por este Conselho em 17/09/2014, sob relatoria do Conselheiro Alexandre Kern, cuja conclusão foi pelo não provimento do recurso voluntário. Inclusive, foram opostos embargos de declaração contra a decisão ali exarada, ao quais foram conhecidos e colhidos pelo Conselheiro Antonio Carlos Atulim tão somente para suprir erro de digitação do acórdão embargado. Destaco as ementas dos julgamentos em questão:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/11/2007 a 31/01/2008, 01/03/2008 a 31/03/2008, 01/05/2008 a 31/08/2008

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CIRCUNSTÂNCIA QUALIFICATIVA DA INFRAÇÃO. PRAZO. TERMO INICIAL.

Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, quando for comprovada a ocorrência de simulação, extingue-se após 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento já poderia ter sido efetuado.

LANÇAMENTO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA E EXPRESSA.

Imprescindível para o lançamento por homologação que o sujeito passivo antecipe o pagamento do tributo, sem o que não haverá o que homologar.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. REVISÃO. POSSIBILIDADE.

É possível o reexame de período anteriormente fiscalizado, enquanto não tiver ocorrido a extinção do direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento, desde que seja expressamente autorizado pela autoridade competente e quando se comprove que o sujeito passivo agiu com simulação.

DACON. RETIFICAÇÃO. LIMITAÇÃO.

A retificação do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais Dacon não produz efeitos quando tiver por objeto: reduzir os débitos das contribuições sociais que tenham sido objeto de exame em procedimento de fiscalização anterior.

A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício. (Súmula CARF nº 33)

PENALIDADE. CIRCUNSTÂNCIA QUALIFICATIVA DA INFRAÇÃO. CONLUÍO. AGRAVAMENTO.

O ajuste doloso pactuado entre duas pessoas jurídicas, tendente a reduzir o pagamento de tributos devidos por meio da apropriação ilegal de créditos de contribuições sociais não cumulativas, é circunstância qualificativa da

infração tributária, ensejando o agravamento da penalidade aplicada no lançamento de ofício.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/11/2007 a 31/01/2008, 01/03/2008 a 31/03/2008, 01/05/2008 a 31/08/2008

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. SIMULAÇÃO DE EXPORTAÇÃO. GLOSA. INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO. LANÇAMENTO.

Restando comprovada a simulação das operações de exportação, o crédito não cumulativo da contribuição social, relativo às entradas dos produtos posteriormente exportados, deve ser glosado, lançado-se de ofício os débitos emergentes desse procedimento fiscal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/11/2007 a 31/01/2008, 01/03/2008 a 31/03/2008, 01/05/2008 a 31/08/2008

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. SIMULAÇÃO DE EXPORTAÇÃO. GLOSA. INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO. LANÇAMENTO.

Restando comprovada a simulação das operações de exportação, o crédito não cumulativo da contribuição social, relativo às entradas dos produtos posteriormente exportados, deve ser glosado, lançando-se de ofício os débitos emergentes desse procedimento fiscal. (Acórdão: 3403-003.150 Processo: 10980.729864/2012-16, Data de Publicação: 17/09/2014 , Contribuinte: CONDOR SUPER CENTER LTDA, Relator: ALEXANDRE KERN)

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2007, 2008

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. LAPSO MANIFESTO. ERRO DE DIGITAÇÃO.

Restando claro pelo contexto do voto que houve erro de digitação, acolhem-se os embargos de declaração apenas para o fim de sanar o lapso manifesto do relator. Embargos acolhidos em parte. (Acórdão: 3403-003.587, Processo: 10980.729864/2012-16, Data de Publicação: 05/03/2015, Contribuinte: CONDOR SUPER CENTER LTDA, Relator: ANTONIO CARLOS ATULIM)

Assim, perdeu-se o objeto do pleito pelo julgamento conjunto dos processos.

2. Mérito: legalidade das operações de exportação e direito ao crédito na compra de café em grão cru

Antes de adentrar nas especificidades do caso concreto, cumpre realçar que o auto de infração lavrado pela autoridade fiscal baseou-se no seguinte entendimento: houve *simulação* de operações de intermediação de compra e venda para exportação entre a Recorrente e a Finacafé, com o único objetivo de transferir créditos relativos a Contribuição ao PIS e a COFINS da segunda para a primeira. Explico.

A autoridade fiscal, observando que, de um lado, a legislação federal não autoriza a transferência de créditos entre contribuintes (artigo 74 da Lei n. 9.430/96), mas de outro permite à pessoa jurídica descontar créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS em relação aos bens adquiridos para revenda, entendeu que as operações ocorridas entre a Recorrente e a Finacafé, muito embora documentalmente tenham sido tratadas como aquisições de mercadorias para revenda, “a situação de fato mostra outra realidade” (fls 24 do Relatório Fiscal).

Isto porque a Finacafé é empresa exportadora (*trading*) e, por isso, acumuladora de créditos tributários (presumidos, no caso), já que suas operações de exportação não se sujeitam à tributação da Contribuição ao PIS e da COFINS (artigo 149, §2º, inciso I da Constituição). Tendo isso em vista, entendeu a Fiscalização que a Finacafé estabeleceu como intermediário a Condor, ora Recorrente, para realizar a compra de seus produtos e, com isso, transferir os créditos tributários que acumularia para tal intermediário. Nas palavras do acórdão recorrido “a transferência das compras, bem como a tributação incidente sobre as mesmas, para o intermediário (Condor) torna as suas entradas não tributadas, uma vez que, nesse caso, a revenda realizada pelo intermediário para a *trading*, ‘com fim específico de exportação’, é isenta das contribuições.”

A conclusão de que haveria simulação *in casu* decorre do fato de que a Recorrente não tem controle nem participação na quantidade, preço, armazenagem e destino das mercadorias, pois tudo seria desde o início controlado pela Finacafé, que forneceria inclusive quase a totalidade dos recursos para a compra da mercadoria dos fornecedores em datas próximas às da emissão das notas fiscais de compra.

Dito isto, cumpre desde já ressaltar que o presente caso não se confunde com àqueloutros que vem sendo analisados por este Colegiado, decorrentes das Operações da Polícia Federal (Tempo de Colheita e Broca) em que os processos administrativos são amplamente instruídos com provas que demonstram enorme organização no setor cafeeiro para a criação de empresas de fachada (inidôneas) na cadeia econômica de exportação do produto, com finalidade de obter vantagem em termos de creditamento da Contribuição ao PIS e da COFINS (e.g. Processo nº 15578.000251/2008-92, Acórdão nº 3402-002.972).

Com efeito, no presente caso temos que a Recorrente constitui antiga empresa do setor de supermercados, cuja matriz é sediada na cidade de Curitiba, que desde 1990 possui como objeto social, dentre outras atividades, a importação e exportação de gêneros alimentícios, conforme se depreende da vigésima sexta alteração de seu contrato social, devidamente registrada no dia 18/12/1990 na Junta Comercial do Estado do Paraná (fls 306 e 307).

Pois bem. Muito embora não exista contrato formal entre a Recorrente e a Finacafé a respeito das transações objeto da fiscalização, o próprio auto de infração explica que os fornecedores emitiam notas de venda de mercadoria destinada ao mercado interno (CFOP 5102), enviando o café para um armazém terceirizado. Dias depois, a Condor emitia para a Finacafé nota fiscal com fim específico de exportação.

Tais operações, como dito e comprovado nos autos, estão totalmente corroboradas pelos devidos documentos fiscais (notas fiscais, livros, etc), como assume a própria Autoridade Lançadora e ratifica a DRJ.²

Trago e sublinho tal informação à medida que a entendo determinante para concluir que, *in casu*, não é próprio falar-se em simulação, como fez a autoridade fiscal.

Vejamos.

A definição de “simulação” como causa de nulidade do negócio jurídico encontra-se no artigo 167, do Código Civil, enquanto que o §1º do mesmo dispositivo elenca os elementos objetivos para a qualificação do ato simulado, *in verbis*:

Artigo 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

Na simulação, que, repito, constitui um dos motivos de invalidade dos negócios jurídicos, há a *conluio de ambas as partes* visando desviar de obrigações legais e *enganar terceiros* ao criar uma aparência de negócio que não se coaduna com a vontade real dos sujeitos. Em termos práticos, na simulação as partes formalizam ato não praticado (simulação absoluta) ou ato diferente daquele efetivamente praticado (simulação relativa). Tais situações não se confundem com a figura *da fraude à lei*, a qual decorre da prática de ato doloso para afastar vedação estipulada pela lei.

Ao ponderar sobre a questão, Tercio Sampaio Ferraz Junior³ explica que:

Uma incursão rápida sobre a distinção entre a simulação e a fraude. O Código Civil vai falar na fraude a lei imperativa, o art. 166, inciso IV. A distinção é importante aqui, até para a gente entender bem a simulação e separar bem do negócio jurídico indireto, separar possivelmente bem, obviamente não é fácil fazer isso no caso concreto. Na simulação eu tenho claramente dois atos. O que se faz e não se quer, eu quero o outro. E o que se quer e não se faz. Eu tenho dois atos na simulação. Claro, faz parte da estrutura da simulação.

Na fraude eu tenho um ato só. Eu quero exatamente aquilo que eu faço. É aquele contrato e não outro, não existe dissimulado, não existe o outro. As partes querem exatamente isso. E onde é que entra a fraude? A fraude entra na obediência literal, a lei, mas contornando o seu espírito. Isso a doutrina tradicionalmente

² Aos olhos de pessoas leigas as transações realizadas podem até transparecer como normais, pois, como defende a interessada, os documentos fiscais demonstram transações comerciais normais.” (fls 374)

³ FERRAZ JR, Tércio Sampaio. Palestra na Mesa de Debates do IBDT em 21/03/2013. Disponível em http://ibdt.org.br/material/arquivos/Atas/Integra_21032013.pdf, com acesso em 07/06/2016.

*vai reconhecer. E daí fraude a lei imperativa, isto é, eu cumpro a lei, mas contorno o seu espírito.*²

No âmbito tributário a Lei nº 4.502/64 coloca que:

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

Munidos de tais considerações, realmente a conclusão a que se chega é pela impropriedade de se falar em simulação nos negócios jurídicos travados entre a Recorrente e a Finacafé. Afinal, os negócios praticados foram contratos de compra e venda e era justamente a formalização desse tipo contratual, com todos os efeitos que dele emergem (inclusive, presume-se, o direito ao crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS), que almejavam as partes contratantes. Não houve falseamento com a verdade, com a intenção, com a forma ou com efeitos dos atos praticados. Não se pretendeu aparentar negócio jurídico diverso daquele efetivamente desejado. Pelo contrário. Todos os elementos da transação foram feitos as claras em termos documentais, que espelham justamente o que as partes buscaram contratar: a compra e venda de grão de café cru para posterior exportação. Ademais, o *conluio* entre as partes com o propósito de ludibriar o fisco nem de longe restou demonstrado nos presentes autos, à medida que a Finacafé simplesmente não fez parte da fiscalização, tendo simplesmente, em resposta à intimação, declarado que não havia contrato escrito entre as partes, e que as negociações entre ambas era eventual.

Ocorre que uma das consequências das compras e vendas é o direito ao aproveitamento de crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS que, no setor de exportação do café traz especificidades consabidas e destacadas alhures. Tal fato levou, ao meu ver, ao precipitado e equivocado enquadramento pela Fiscalização das negociações entre a Recorrente e a Finacafé como negócios jurídicos simulados, sendo que o que poderia haver, quando muito, é a situação de *fraude à lei* (artigo 166, inciso VI do Código Civil), uma vez que a prática de ato teria ocorrido tão somente no intuito afastar vedação estipulada pela lei, qual seja, a impossibilidade de transferência de créditos para terceiros.

Foi justamente nesse sentido que também concluiu o Conselheiro Luiz Rogério Sawaya Batista em sua declaração de voto no julgamento do Processo n. 10980.729864/2012-16. Nesse caso, a mesma Recorrente também era acusada de apropriar-se indevidamente de crédito das Contribuições Sociais, exatamente pelos fundamentos de simulação para transferência ilícita de crédito de terceiros, como no presente processo, com a diferença de que lá os produtos eram soja em grão, havia contrato escrito estipulando os detalhes das transações e a exportadora ao final do ciclo era a Louis Dreyfus Commodities.

Não são necessárias maiores digressões a respeito do fato de que a fraude – assim como a simulação, diga-se de passagem - deve ser impreterivelmente provada, pois a conduta fraudulenta depende da existência da intenção clara do agente (dolo) de praticar o ato delituoso, não comportando a modalidade culposa (negligência, imprudência, imperícia).

Pois bem. Com relação ao conjunto probatório apresentado pela Fiscalização, existem elementos que, no entendimento desta Relatora, fazem refutar as conclusões acerca da existência da simulação ou da fraude à lei.

De fato, a própria DRJ destacou que: “é bem verdade que houve uma diferença total de R\$ 782.509,78, entre os valores totais das compras no período e os valores repassados pela Finacafé à Condor, mas diferentemente do que alega a contribuinte, na **maioria** das datas constantes do citado Anexo I, houve coincidência de valores, tanto que o valor total do repasse representa, como se viu, 93 % (noventa e três por cento) das compras realizadas através da conta corrente mencionada. Os outros 7 % representam os 23 (vinte e três) casos citados pela interessada, para os quais houve quebra de coincidência de valores. Na outra ponta da operação, e fechando o ciclo da simulação, constata-se que a esmagadora maioria das vendas de café com destino à exportação foram realizadas para a Finacafé. Houve, como foi constatado pela fiscalização, algumas vendas com destino à exportação para outros clientes e de produtos com defeito no mercado interno. Estas vendas, no entanto, não descaracterizam a simulação realizada, nem muito menos comprovam que o “risco do negócio” foi assumido pelo Condor. (...) Pode-se dizer, na verdade, que, como nem todas as compras efetuadas pelo Condor foram suportadas pela “trading”, o único risco assumido pelo Condor foi o de ter que vender a pequena parcela de café comprada com recursos próprios.” (fls 375, sendo o destaque do original).

Vê-se que a própria decisão recorrida assume que *i)* existe diferença entre os valores e datas das transações entre a Recorrente e seus fornecedores *versus* a Recorrente e a Finacafé; *ii)* existiram vendas, ainda que diminutas, para outras empresas que não para a Finacafé, bem como que tais vendas ocorreram no mercado interno e no contexto de se tratarem de produtos com defeito; ou seja, com preços mais baixos em razão de intempéries experimentadas pela Recorrente.

Destes pontos já me parece bastante temerário simplesmente assumir como verdadeira a grave imputação de simulação/fraude que fora atribuída à Recorrente.

Ainda sobre o conjunto probatório levantado pela Fiscalização, entendo que não é de se causar espanto o fato de a Recorrente utilizar de armazéns especializados para o estoque do café. Ora, se é assim que logisticamente funciona a atividade da Recorrente, não cabe ao Fisco contestar tal fato de forma aleatória. Outrossim, sabe-se bem que para empresas que atuam como intermediadoras de negócios tal forma de operação absolutamente usual. Por fim, o fato de as vendas para a Finacafé terem sido feitas “com o fim específico de exportação”, em nada pode pesar, por si só, contra Recorrente, que está simplesmente praticando atividade constante no seu objeto social ao assim fazê-lo.

Tudo isto, aliado ao fato de que não há dúvidas de que a Recorrente é empresa ativa, com capacidade financeira, há décadas exercendo seus objetivos sociais, dentre os quais consta, também há décadas, a exportação de produtos alimentícios, não vejo como imputar o vício de fraude ou simulação à sua conduta.

Não se deve olvidar que o artigo 113 do Código Civil estabelece que “os negócios jurídicos devem ser interpretados conforme a boa-fé”. Nesse sentido, a autoridade administrativa, mesmo praticando ato administrativo plenamente vinculado, deve sempre levar em conta a boa-fé na conduta dos contribuintes. Afinal, muitas vezes a conduta do contribuinte, tidas como incorretas ou vedadas pelo ordenamento, são decorrentes justamente da complexidade e imprecisão das leis, e não do intuito doloso do contribuinte de se amiscuir de suas obrigações ou tomar indevidas vantagens. Nas palavras do Professor Heleno Taveira Torres:

“A conformidade ou a desconformidade de uma conduta em face da legislação tributária, no Estado Democrático de Direito, em atenção aos princípios da segurança jurídica e da

confiabilidade, deve ser examinada à luz do princípio hermenêutico da boa-fé do contribuinte.”⁴

Com isso, a Administração tributária preserva seus próprios atos, além de conferir aos administrados a tão almejada confiança no Estado Democrático de Direito.

É cediço que a má-fé não se presume, se prova. Assim que, no meu sentir, não restou devidamente provada a malícia, o dolo das partes no intuito de fraudar a legislação tributária,⁵ como deveria ser feito pela autoridade fiscal, devendo prevalecer hígidos os negócios jurídicos acordados entre as partes, com seus regulares efeitos cíveis e tributários.

Por tais razões, já encaminho meu voto no sentido de dar provimento recurso voluntário, deixando de analisar as demais questões apresentadas pela Recorrente, com fulcro no artigo 59, §3º do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, cujo texto dispõe: “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.”

Entretanto, na hipótese de restar vencida a respeito a ausência de simulação no caso ora sob análise, cumpre esclarecer que o resultado da diligência requerida pelo Conselheiro Antonio Carlos Atulim resolve o presente litígio também em favor da Contribuinte.

Com efeito, visando apurar valores (tanto de créditos como de débitos da Contribuição ao PIS e da COFINS) que haviam sido indevidamente desconsiderados no momento da lavratura do auto de infração, o resultado apresentado pela Fiscalização zera o presente auto de infração. Vejamos.

Cumprе lembrar as considerações do Conselheiro Antonio Carlos Atulim, a respeito da questão:

" Portanto, a questão vai muito além da existência ou da inexistência do direito de o contribuinte retificar os DACON, em relação a fatos geradores cuja espontaneidade foi afastada pela existência de procedimento fiscal em andamento ou já encerrado.

*Não se discute que no período em que houve fiscalização deve prevalecer a apuração que foi feita de ofício, sendo **inadmissível** qualquer pretensão do contribuinte retificar as declarações apresentadas, em relação a período objeto de fiscalização encerrada, como parece ser a pretensão da defesa no presente caso.*

*O problema é que os números apresentados pelo contribuinte nos DACON retificadores resultaram da correção de erros existentes na apuração original, **os quais foram alegados durante a primeira ação fiscal, mas ignorados pelo executor do***

⁴ TORRES, Heleno Taveira. Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica, São Paulo: 2011, p. 296.

⁵ Saliento que deveria ter sido provado o real beneficiamento que a Recorrente ou a Finacafê teriam com a operação, representativo do dano ao Erário, o que não foi feito, constante do auto simples menção à sistemática do crédito presumido do setor.

procedimento, sob o argumento de que caberia ao contribuinte solicitar a restituição em procedimento específico.

Com a devida vênia à autoridade administrativa, não é caso de o contribuinte solicitar restituição, em virtude dos erros cometidos. E também não é o caso de o contribuinte comprovar o erro alegado perante as instâncias administrativas de julgamento, como foi afirmado no acórdão da DRJ.

E isto é assim, por uma razão muito simples: o MPF original era de **FISCALIZAÇÃO**.

Com efeito, o exame do MPF nº 09.101.002010020032 existente na fl. 81 do processo nº 10980.725964/201192 (primeira fiscalização), apresenta o seguinte teor

(...)

O excerto acima colacionado revela que a ordem emitida pela Administração Tributária era de **FISCALIZAÇÃO** do IRPJ, IOF, PIS e COFINS dos anos-calendário de 2007 e 2008.

Assim, ao contrário do que asseverou a fiscalização em seu termo de verificação no procedimento original, a ação fiscal envolvia a **FISCALIZAÇÃO** completa do PIS e da COFINS dos anos de 2007 e 2008 e não apenas a verificação da regularidade dos créditos aproveitados.

O art. 142 do CTN estabelece o seguinte, in verbis:

'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 o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.'

(,,)

À luz da ordem expedida pela Administração Tributária e tendo em vista que o procedimento de fiscalização envolve o **cálculo do montante do tributo devido**, considero que era um **dever** da autoridade administrativa fazer a recomposição completa dos créditos e dos débitos na conta-corrente do PIS e COFINS, levando em conta os erros alegados pelo contribuinte em sua apuração original, pois apenas o saldo devedor do tributo apurado ao final do período de apuração está sujeito ao lançamento de ofício.

Portanto, após ter tido vista deste processo e de analisá-lo em conjunto com os outros dois processos decorrentes da mesma fiscalização (10980.725964/201192 e 10980.729864/201216), considero que a questão de fato alegada pelo contribuinte não pode ser tratada como um pedido de retificação de declaração de período já fiscalizado, mas sim como uma alegação de erro material cometido na apuração do **quantum debeat** durante o procedimento de fiscalização, o qual merece reparo por meio de solicitação de diligência.

Com esses fundamentos, voto no sentido de converter o julgamento em diligência à repartição de origem, a fim de que a autoridade administrativa:

a) Junte aos autos o MPF nº 09.101.002012014714 e/ou qualquer outro documento que demonstre o cumprimento do requisito estabelecido no art. 906 do RIR/99, para a reabertura da fiscalização originalmente determinada pelo MPF 09.101.002010020032;

b) Caso não seja possível comprovar no processo o cumprimento da formalidade exigida pelo art. 906 do RIR/99, a autoridade administrativa deverá fazer constar nos autos tal informação e a diligência deverá ser encerrada, retornando o processo ao CARF para prosseguimento;

c) Caso reste demonstrado o cumprimento do requisito estabelecido no art. 906 do RIR/99, a autoridade administrativa deverá intimar o contribuinte a demonstrar os débitos efetuados a maior, bem como os créditos não aproveitados, e deverá recompor os saldos da conta-corrente de PIS e COFINS dos anos-calendário de 2007 a 2008, expurgando os débitos efetuados a maior e considerando os créditos não aproveitados pelo contribuinte na sua apuração original, a fim estabelecer o quantum debeatur ou o saldo credor ao cabo de cada período de apuração;

d) Alternativamente ao solicitado no item "c", a autoridade administrativa poderá aferir a legitimidade dos valores apurados pela Auditoria Independente, que foi contratada pelo contribuinte, em relação aos períodos de apuração dos anos-calendário de 2007 e 2008, cujos relatórios foram acostados às fls. 1289 e seguintes do processo, e informar se concorda ou não com a apuração levada a cabo pelo contribuinte. A eventual concordância com os números apresentados não acarretará a retificação dos DACON, mas apenas a retificação dos valores lançados neste auto de infração;

e) A autoridade administrativa deverá lavrar termo circunstanciado e conclusivo das averiguações efetuadas e, se for o caso, apresentar o recálculo do auto de infração albergado neste processo, notificando o contribuinte para que se manifeste acerca do que for constatado no prazo de 30 dias, a teor do art. 35, parágrafo único, do Decreto nº 7.574/2011.

Esclareço que é necessária a recomposição dos saldos de todos os períodos de apuração dos anos calendário de 2007 e 2008, pois embora no entendimento pessoal deste redator a legislação não contenha previsão expressa de transferência do saldo credor para períodos subsequentes, essa transferência tem sido aceita pela Administração Tributária por meio das fichas 14 e 24 do DACON.

Pois bem. Diante dessas solicitações, o Termo Circunstanciado respondendo ao item "c" da diligência, ou seja, retirando da base de cálculo os débitos a maior e colocando

os créditos que não haviam sido utilizados pela Recorrente em sua apuração original, esclarece que (fls 11.433 e seguintes):

Em resposta apresentada ao termo de início, a empresa apresentou apuração realizada pela empresa de auditoria. Porém, conforme solicitado pelo órgão julgador no item "c" que esta diligência realizasse o expurgo dos débitos efetuados a maior e considerar os créditos não aproveitados pelo contribuinte na sua apuração original, realizamos os ajustes que dos débitos e crédito não aproveitados na apuração do saldo devedor na primeira fiscalização, processo administrativo nº 10980.725964/2011-92. Vale informar que as tabelas a seguir estão de acordo com as Notas de Entrada e Saída apresentadas na primeira fiscalização.

(...)

Tabela 31: Base de Cálculo da Diferença a Lançar em 2007

P.A	(DEBITOS-CREDITOS)		ACUMULOS DE CRÉDITOS		DCTF Contribuinte		DIFERENÇA A LANÇAR REVISADA	
	1,65 %	7,60%	1,65 %	7,60%	1,65 %	7,60%	1,65 %	7,60%
	PIS	COFINS	PIS	COFINS	PIS	COFINS	PIS+75%Multa	COFINS+75%Multa
jan-07	69.896,31	321.946,62	0,00	0,00	63.628,01	293.074,49	10.969,52	50.526,23
fev-07	89.067,84	410.251,87	0,00	0,00	80.901,98	372.639,43	14.290,26	65.821,78
mar-07	-78.095,39	-359.712,11	-78.095,39	-359.712,11	0,00	0,00	0,00	0,00
abr-07	-11.043,14	-50.865,36	-89.138,53	-410.577,47	0,00	0,00	0,00	0,00
mai-07	-67.440,30	-310.634,12	-156.578,83	-721.211,59	0,00	0,00	0,00	0,00
jun-07	-64.001,29	-294.793,81	-220.580,12	-1.016.005,40	0,00	0,00	0,00	0,00
jul-07	162.595,06	748.922,69	-57.985,06	-267.082,71	0,00	0,00	0,00	0,00
ago-07	-24.176,55	-111.358,64	-82.161,61	-378.441,35	0,00	0,00	0,00	0,00
set-07	-102.711,84	-473.096,98	-184.873,45	-851.538,33	0,00	0,00	0,00	0,00
out-07	-301,88	-1.390,48	-185.175,33	-852.928,81	0,00	0,00	0,00	0,00
nov-07	-144.532,94	-665.727,47	-329.708,27	-1.518.656,28	0,00	0,00	0,00	0,00
dez-07	34.674,16	159.711,29	-295.034,11	-1.358.944,99	0,00	0,00	0,00	0,00

Tabela 32: Acúmulos de Créditos considerando o pagamento do Auto Lançamento

P.A	AUTO DE INFRAÇÃO PAGO PROC.10980725964201192		AJUSTE DÉBITO/CRÉDITO		ACUMULO DE CRÉDITO AJUSTADO PROC.10980725964201192	
	PIS+75%Multa	COFINS+75%Multa	PIS	COFINS	PIS	COFINS
jan-07	21.138,22	97.363,86	-10.168,70	-46.837,62	-10.168,70	-46.837,62
fev-07	22.261,86	102.539,47	-7.971,60	-36.717,69	-18.140,29	-83.555,31
mar-07	0,00	0,00	-78.095,39	-359.712,11	-96.235,69	-443.267,42
abr-07	0,00	0,00	-11.043,14	-50.865,36	-107.278,82	-494.132,78
mai-07	0,00	0,00	-67.440,30	-310.634,12	-174.719,13	-804.766,90
jun-07	0,00	0,00	-64.001,29	-294.793,81	-238.720,41	-1.099.560,71
jul-07	0,00	0,00	162.595,06	748.922,69	-76.125,36	-350.638,02
ago-07	0,00	0,00	-24.176,55	-111.358,64	-100.301,90	-461.996,66
set-07	0,00	0,00	-102.711,84	-473.096,98	-203.013,75	-935.093,64
out-07	0,00	0,00	-301,88	-1.390,48	-203.315,63	-936.484,12
nov-07	0,00	0,00	-144.532,94	-665.727,47	-347.848,57	-1.602.211,59
dez-07	0,00	0,00	34.674,16	159.711,29	-313.174,40	-1.442.500,30

Como podemos observar na tabela 32, sendo considerada as compras e as vendas ajustadas, chegou-se a um valor a menor a lançar. Então, sendo considerada esta diferença e com o valor pago no auto de infração original, chegamos a um saldo de créditos a serem aproveitados pelo contribuinte.

(...)

Tabela 35: Créditos Ajustados em 2008 com sobras de crédito de 2007

	(DEBITOS-CREDITOS)		ACUMULOS DE CRÉDITOS	
	1,65 %	7,60%	1,65 %	7,60%
P.A	PIS	COFINS	PIS	COFINS
dez-07			-312.882,53	-1.441.155,93
jan-08	194.109,34	894.079,40	-118.773,19	-547.076,53
fev-08	-35.570,71	-163.840,84	-154.343,90	-710.917,37
mar-08	144.374,71	664.998,68	-9.969,18	-45.918,69
abr-08	-423.683,76	-1.951.513,07	-433.652,94	-1.997.431,77
mai-08	75.911,21	349.651,65	-357.741,73	-1.647.780,12
jun-08	-39.745,43	-183.069,85	-397.487,16	-1.830.849,97
jul-08	-39.718,86	-182.947,47	-437.206,02	-2.013.797,44
ago-08	144.361,45	664.937,60	-292.844,56	-1.348.859,83
set-08	-326.491,63	-1.503.840,22	-619.336,19	-2.852.700,05
out-08	-441.734,17	-2.034.654,36	-1.061.070,36	-4.887.354,41
nov-08	-114.020,74	-525.186,44	-1.175.091,10	-5.412.540,85
dez-08	112.742,38	519.298,25	-1.062.348,71	-4.893.242,60

Tabela 36: Diferença Revisada a Lançar em 2008

P.A	DÉBITO/CRÉDITO REVISADO		DCTF Contribuinte		DIFERENÇA A LANÇAR REVISADA	
	PIS	COFINS	PIS	COFINS	PIS+75%Multa	COFINS+75%Multa
dez-07	-312.882,53	-1.441.155,93				
jan-08	194.109,34	894.079,40	0,00	0,00	0,00	0,00
fev-08	-35.570,71	-163.840,84	0,00	0,00	0,00	0,00
mar-08	144.374,71	664.998,68	0,00	0,00	0,00	0,00
abr-08	-423.683,76	-1.951.513,07	0,00	0,00	0,00	0,00
mai-08	75.911,21	349.651,65	0,00	0,00	0,00	0,00
jun-08	-39.745,43	-183.069,85	0,00	0,00	0,00	0,00
jul-08	-39.718,86	-182.947,47	0,00	0,00	0,00	0,00
ago-08	144.361,45	664.937,60	0,00	0,00	0,00	0,00
set-08	-326.491,63	-1.503.840,22	0,00	0,00	0,00	0,00
out-08	-441.734,17	-2.034.654,36	0,00	0,00	0,00	0,00
nov-08	-114.020,74	-525.186,44	0,00	0,00	0,00	0,00
dez-08	112.742,38	519.298,25	0,00	0,00	0,00	0,00

Restou confirmado, então, que o crédito cobrado por meio do presente processo para o período de apuração em questão (01/08/2008 a 30/09/2008, 01/12/2008 a 31/12/2008) é zero. A resposta a diligência da autoridade fiscal foi categórica nesse sentido, ao responder o quesito "c" da diligência requerida por este Conselho, sendo que tais conclusões foram alcançadas com base nas informações e documentos apresentados pela própria Recorrente.

Registro que a indignação da Recorrente nas manifestações acerca do teor da diligência não merecem nem mesmo ser avaliadas, uma vez que o resultado já lhe foi favorável, pelo cancelamento integral do auto de infração. É esse o objeto do presente processo e, conseqüentemente, do recurso voluntário e do julgamento por este Conselho.

Por tudo quanto exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário, cancelando integralmente a autuação.

(assinado digitalmente)

Thais de Laurentiis Galkowicz

Voto Vencedor

Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes, Redator Designado.

Ainda que o presente litígio tenha sido resolvido pelo resultado da diligência, com o cancelamento do auto de infração, expressamos nossa divergência da i.Relatora quanto a ocorrência de simulação no caso ora sob análise.

A operação em questão foi assim descrita pela Autoridade Fiscal no Termo de Verificação n.2 (fls.22 e 23):

5. COMPRAS DE PRODUTOS PARA EXPORTAÇÃO – CAFÉ

5.1. Modo Operacional

Adentrando na questão de compra de café em grãos não torrado com a finalidade específica de exportação, faz-se necessário detalhar como as operações ocorreram. Saindo de suas operações normais, o Condor criou uma filial (0035) para a compra e venda de café com fim específico de exportação. Essa unidade passou a comprar café em grande quantidade para revenda praticamente a um único cliente, que representou 99,17% das vendas: Finacafé Comércio de Alimentos Ltda, CNPJ 07.146.352/0001-07. Algumas operações até foram realizadas pelas filiais 0033 e 0037, mas a parte mais expressiva ficou a cargo da unidade 0035.

Como ficará facilmente demonstrado, o Condor nem sequer precisava desembolsar com o pagamento aos fornecedores na maioria das compras, uma vez que a Finacafé depositava em sua conta-corrente o valor devido, no mesmo dia em que o Condor precisava pagá-lo. Isso está registrado na conta contábil “1110222 – BRADESCO (5410-0)”. Pegando como exemplo apenas as três primeiras datas de movimento de compras, nota-se que a Finacafé realizou depósitos para o Condor no mesmo valor ~~dos~~ pagamentos realizados aos fornecedores.

Data	Débitos	Créditos	Histórico
11/08/2008	120.000,00		Liquidacao / Cobranca Cfe Dcto Liquidacao / Cobranca Cfe Dcto 3.111 FINACAFE
11/08/2008		120.000,00	DOC.REF.TRANSF.P/ DOC.REF.TRANSF.P/ 801.463 PA/CTA/SANCOSTA COM DE CAFE LT
13/08/2008	339.465,00		Liquidacao / Cobranca Cfe Dcto Liquidacao / Cobranca Cfe Dcto 13.111 FINACAFE CTS 02030405 E 07
13/08/2008		107.350,00	DOC.REF.TRANSF.P/ DOC.REF.TRANSF.P/ 888.626 PA/CTA/VGA COMERCIO E EXPORTAC
13/08/2008		56.250,00	DOC.REF.TRANSF.P/ DOC.REF.TRANSF.P/ 888.070 PA/CTA/VGA COMERCIO E EXPORTAC
13/08/2008		56.500,00	DOC.REF.TRANSF.P/ DOC.REF.TRANSF.P/ 887.868 PA/CTA/CAIXETA E SCALCO COMERC
13/08/2008		70.560,00	DOC.REF.TRANSF.P/ DOC.REF.TRANSF.P/ 888.303 PA/CTA/SERSANTOS COM IMPORT E
13/08/2008		48.805,00	DOC.REF.TRANSF.P/ DOC.REF.TRANSF.P/ 887.687 PA/CTA/COOPERATIVA AGROPECUARI
14/08/2008	253.000,00		Liquidacao / Cobranca Cfe Dcto Liquidacao / Cobranca Cfe Dcto 23.111 FINACAFE COM ALIMENTOS
14/08/2008		253.000,00	DOC.REF.TRANSF.P/ DOC.REF.TRANSF.P/ 921.789 DEST.CAIXETA E SCALCO COM IM

No Anexo I deste Termo consta a relação de lançamentos contábeis da conta “1110222 – BRADESCO (5410-0)” relacionados às operações do café, bem como a consolidação diária de créditos e débitos, onde se percebe a ligação direta entre fornecedores e a Finacafé.

Os pagamentos da Finacafé não estão ligados diretamente às notas fiscais emitidas pelo Condor, mas sim às dos fornecedores. Os boletos de cobrança não eram emitidos em função das notas fiscais de vendas do Condor, mas sim em função das compras dele.

O controle foi realizado através de um batimento entre compras de fornecedores e depósitos da Finacafé.

A primeira venda do Condor para a Finacafé foi faturada em 23/08/2008 (NF 14 da filial 0035), enquanto que os pagamentos iniciaram-se em 11/08/2008. Sabemos que é possível e aceitável o pagamento antecipado em negociações mercantis, mas não é esse o caso presente.

Nenhuma mercadoria transitou por estabelecimentos do Condor. Desde o momento da compra, já estava definido o local responsável pela armazenagem até a liberação da exportação. Em resumo:

1. A Finacafé pagava ao Condor pela quantidade desejada de café;
2. O Condor repassava ao fornecedor o dinheiro da Finacafé;
3. O fornecedor emite uma nota fiscal de venda de mercadoria destinada ao mercado interno, CFOP 5102, enviando o café para um armazém terceirizado;
4. Dias depois, o Condor emitia para a Finacafé uma nota fiscal de remessa com fim específico de exportação (as vendas destinadas ao mercado interno serão tratadas adiante).

Os envolvidos negaram a existência de contrato referente às negociações, tendo a Finacafé declarado: *“Muito embora tivesse comercializado mercadorias com a respectiva empresa, não mantinha nem nunca manteve Contratos verbais ou escritos com a mesma, nem através de seu estabelecimento Matriz, tampouco através de suas filiais”*.

O anexo I do Termo de Verificação n.2 (fls. 31 a 36) demonstra o aspecto financeiro das operações de café realizadas, com a plena vinculação entre o pagamento dos fornecedores e a empresa FINACAFÉ, fato este que corrobora com a alegação fiscal de simulação.

Transcrevo excerto do voto condutor do acórdão recorrido, com a fundamentação utilizada pelo julgador de primeira instância administrativa, que adoto como minhas razões de decidir:

“Ao analisar-se as provas juntadas ao processo verificasse que as conclusões da fiscalização estão corretas.

Os registros contábeis da conta “1110222 – Bradesco (54100)”, aliado às vendas de café destinadas à exportação quase que exclusivas para a Finacafé demonstram, de forma cabal, a simulação de compras no mercado interno com o único objetivo de realizar a transferência de créditos do PIS e Cofins não cumulativos daquela empresa para o Condor.

É evidente, no entanto, que essa transferência de créditos não aparece registrada de forma explícita na contabilidade do Condor (e muito menos vai aparecer na contabilidade da outra empresa). Ela está subjacente, sendo necessário o conhecimento da legislação, bem como da forma como ocorrem a tributação e a apropriação dos créditos das contribuições, para se enxergar a simulação.

A matemática aplicada ao caso é simples. A empresa Finacafé (empresa exportadora – trading) acumuladora de créditos tributários, ao estabelecer um intermediário (Condor) para realizar a compra de seus produtos consegue transferir os créditos tributários que acumularia para o intermediário. A transferência das compras, bem como a tributação incidente sobre as mesmas, para o intermediário (Condor) torna as suas entradas não tributadas, uma vez que, nesse caso, a revenda realizada pelo intermediário para a trading, “com fim específico de exportação”, é isenta das contribuições.

Aos olhos de pessoas leigas as transações realizadas podem até transparecer como normais, pois, como defende a interessada, os documentos fiscais demonstram transações comerciais normais.

Ocorre, entretanto, que o fluxo financeiro, ao contrário do que defende a contribuinte, expõe, de forma acintosa, o planejamento tributário. No caso, os pagamentos realizados pela Finacafé ao Condor ao invés de estarem ligados diretamente às vendas efetuadas de produtos da segunda para a primeira, como normalmente acontece quando uma empresa, de livre vontade, adquire mercadorias com o objetivo de revende-las, estão ligados diretamente, em valores e datas, aos pagamentos dos fornecedores do Condor. Ou seja, o que os registros contábeis demonstram é que as compras do Condor foram realizadas por conta e ordem da empresa Finacafé.

Os registros da conta “1110222 – Bradesco (54100)” comprovam que as compras de café cru efetuadas pelo Condor, no período de 09 a 12/2008, tiveram em sua grande maioria, nas mesmas datas e valores, pagamentos correspondentes efetuadas pela Finacafé ao Condor.

[...]

O suporte financeiro estabelecido pela Finacafé para as compras realizadas pelo Condor, aliado ao fato que as mercadorias adquiridas foram remetidas diretamente para armazéns externos, por meio dos quais as operações seguintes, de vendas “com o fim específico de exportação”, foram efetuadas, demarcou o destino das mesmas e retirou deste operador (Condor) qualquer risco que poderia advir das operações.

Pode-se dizer, na verdade, que, como nem todas as compras efetuadas pelo Condor foram suportadas pela “trading”, o único risco assumido pelo Condor foi o de ter que vender a pequena parcela de café comprada com recursos próprios.

Consoante o exposto, verifica-se que a fiscalização não construiu uma tese baseada em somente alguns exemplos como afirma a interessada, pois os fatos relatados revelam a existência de um acordo implícito entre as partes para a realização das operações em análise, com vistas a simular uma situação que não ocorreu (entrada e saída de mercadorias no Condor) e objetivando a transferir de créditos tributários da “trading” para o intermediário, Condor.

A existência de documentações (Notas Fiscais de Entrada relativas às transmissões jurídicas das mercadorias da empresa fornecedoras para o Condor e Notas Fiscais de Saída relativas às operações de Vendas com Fim Específico de Exportação), com a transmissão jurídica das mercadorias em nada alteram os fatos dissimulados, posto que os fatos simulados, como bem pontuou a fiscalização, são nulos, nos termos do art. 167, do Código Civil Brasileiro (lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002).

“Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;”

É de se concluir, em face do exposto, que não houve uma simples presunção por parte da fiscalização, pois os fatos registrados na própria contabilidade da empresa, a qual faz prova a favor e contra a empresa, demonstram de forma muito clara a operação de simulação realizada.

Nesse sentido, totalmente correta as glosas efetuadas, relativas aos créditos não cumulativos que foram apropriados de forma indevida nas entradas, bem como a nova apuração (recomposição) dos saldos de débitos e créditos das contribuições, e os conseqüentes lançamentos por insuficiência de pagamento.”

A i. Relatora entendeu pela impropriedade de se falar em simulação nos negócios jurídicos travados entre a Recorrente e a Finacafê, visto que os negócios praticados teriam sido contratos de compra e venda e era justamente a formalização desse tipo contratual, com todos os efeitos que dele emergem (inclusive, presume-se, o direito ao crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS), que almejavam as partes contratantes. Segundo seu entendimento, não teria havido falseamento com a verdade, com a intenção, com a forma ou com efeitos dos atos praticados, e as partes não teriam pretendido aparentar negócio jurídico diverso daquele efetivamente desejado.

Entendo que a situação demonstrada pela Autoridade Fiscal se encaixa de forma clara no conceito de simulação, ligado à causa do negócio jurídico⁶. É cristalino o fato que o negócio aparente é divergente do negócio real. A causa típica do negócio (operação de compra e venda de café entre os fornecedores e a empresa exportadora) diverge da causa aparente, que transmitiu direitos na compra a terceira pessoa inexistente na relação comercial efetiva (CONDOR). Nesse caso, haveria um vício na causa, pois as partes usam determinada estrutura negocial (compra e venda entre os fornecedores e a exportadora) para atingir um resultado prático, que não corresponde à causa do negócio posto em prática. Haveria, no caso em questão, a utilização de uma interposta pessoa, que indevidamente participou da relação comercial, no lugar da empresa real adquirente. Logicamente para aquelas operações da CONDOR suportadas financeiramente pela FINACAFÊ.

⁶ Marciano Seabra de Godoi assim analisou a questão da simulação como *vício na causa* do negócio jurídico: “O conceito de simulação é, no âmbito do próprio direito civil brasileiro, bastante controverso. Ainda que nem sempre deixem isso explícito, diversos autores definem e aplicam o conceito de simulação com base numa visão *causalista*. A causa dos negócios jurídicos pode ser definida como o “fim econômico ou social reconhecido e garantido pelo direito, uma finalidade objetiva e determinante do negócio que o agente busca além da realização do ato em si mesmo”. A causa é portanto o propósito, a razão de ser, a finalidade prática que se persegue com a prática de determinado negócio jurídico. Orlando Gomes inclusive promove uma classificação dos negócios jurídicos com base nas *causas típicas* de cada um deles (a cada negócio “corresponde causa específica que o distingue dos outros tipos”): o seguro é por exemplo um negócio jurídico cuja causa é a “prevenção de riscos”, ao passo que o contrato de sociedade tem como causa uma associação de interesses, compondo a categoria dos “negócios associativos”. Fixado esse conceito de causa dos negócios jurídicos, como encarar a figura da simulação? Na simulação há um *vício na causa*, pois as partes usam determinada estrutura negocial (compra e venda) para atingir um resultado prático (doador um patrimônio) que não corresponde à causa típica do negócio posto em prática. Na formulação de Orlando Gomes sobre a simulação relativa, “ao lado do contrato simulado há um contrato dissimulado, *que disfarça sua verdadeira causa*” - destacamos. Os autores causalistas ressaltam que na simulação não há propriamente um vício do consentimento (como no erro ou no dolo), pois as partes consciente e deliberadamente emitem um ato de vontade. O que ocorre é que o ato simulado não corresponde aos propósitos efetivos dos agentes da simulação. Por isso diversos autores vêem na simulação uma “divergência consciente entre a intenção prática e a causa típica do negócio”. O espanhol Federico de Castro y Bravo sustenta que a natureza específica da simulação não é a de “uma declaração vazia de vontade”, mas a de uma “declaração em desacordo com o objetivo proposto [pelas partes], ou, o que é o mesmo, *uma declaração com causa falsa*” – destacamos. Tanto na concepção causalista ora estudada, quanto na concepção restritiva vista na seção anterior, o negócio simulado é visto como “não-verdadeiro”. Mas isso a partir de perspectivas diferentes. Com efeito, na perspectiva causalista haverá simulação mesmo que as partes não inventem nem escondam de ninguém um *fato específico* no bojo de cada um dos negócios praticados. (GODOI, 2007, p.284-285)

Tal entendimento não diverge do conceito civilista de simulação, previsto no §1º do art. 167 da Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil) já citado.

A simulação ocorre quando a empresa CONDOR se interpõe na operação comercial, sendo que a real operação comercial era entre os fornecedores de café e a empresa exportadora. A natureza da operação declarada é uma (compra e venda entre os fornecedores e a CONDOR) e na realidade é outra (compra e venda entre os fornecedores e a FINACAFÉ). Na operação simulada, foram conferidos direitos à pessoa (CONDOR) diversa daquela à qual realmente foram conferidos (FINACAFÉ).

Entretanto, conforme constatado pela i. Relatora, a questão da simulação da operação não é suficiente para a manutenção do lançamento efetuado, devido às irregularidades na apuração do montante devido, conforme apurado na diligência fiscal.

Diante do exposto, o colegiado acordou em dar provimento ao Recurso Voluntário para cancelamento do Auto de Infração nos termos da diligência fiscal (e-fls. 11.433 e seguintes).

(assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes