



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

Processo nº 10980.729864/2012-16
Recurso nº 10.980.729864201216 De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3403-003.150 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de agosto de 2014
Matéria PIS. COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrentes CONDOR SUPER CENTER LTDA.
FAZENDA NACIONAL

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.

DA CON. 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. CONCLUSÃO. AGRAVAMENTO.

Documento assinado digitalmente conforme a Lei nº 11.343/2006 e a Resolução nº 10.071/2010 do Conselho Superior do CARF.

Autenticado digitalmente em 08/09/2014 por ALEXANDRE KERN, Assinado digitalmente em 15/09/2014 por A

NTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 08/09/2014 por LUIZ ROGERIO SAWAYA BATISTA, Assinado

digitalmente em 08/09/2014 por ALEXANDRE KERN

Impresso em 17/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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, lançado-se de ofício os débitos emergentes desse procedimento fiscal.

Recurso de Ofício Negado

Recurso Voluntário Negado

Crédito Tributário Mantido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Ivan Allegretti, Luiz Rogério Sawaya Batista e Domingos de Sá Filho. O Conselheiro Luiz Rogério Sawaya Batista apresentou declaração de voto. Esteve presente ao julgamento o Dr. José Carlos Passuello, OAB/PR nº 20.764.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Atulim – Presidente

(assinado digitalmente)

Alexandre Kern - Relator

Participaram do julgamento os conselheiros Antonio Carlos Atulim, Alexandre Kern, Domingos de Sá Filho, Rosaldo Trevisan, Luiz Rogério Sawaya Batista e Ivan Allegretti.

Relatório

CONDOR SUPER CENTER LTDA. teve lavrados contra si os autos de infração de fls. 3, 4, 9 e 10 para determinação e exigência de crédito tributário de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins e Contribuição para o PIS/Pasep, no montante de R\$ 25.514.348,84, em decorrência de glosas nos créditos da não cumulatividade, nos anos de 2007 e 2008, as quais ocasionaram ausências de recolhimento das contribuições.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal de fls. 15 a 23, o autuado e Louis Dreyfus Commodities Brasil S.A. - LDC teriam simulado operações de exportação com o objetivo de realizar a transferência de créditos das contribuições desta para aquela, razão pela qual se glosaram todos os créditos relativos às Notas Fiscais de Entrada emitidas contra Louis Dreyfus e outras sociedades a ela relacionadas, do período de 01/2007 a 12/2008, conforme os Anexos I e II do Termo de Verificação nº 1. A Fiscalização julgou presente circunstância qualificativa da infração simulação, motivo pelo qual a penalidade aplicada foi exasperada para 150%. A simulação de venda no mercado interno foi uma ação dolosa tendente a reduzir o montante dos tributos devidos por Condor, por meio da transferência ilegal de créditos de PIS e Cofins. A intenção dos agentes estaria plasmada em contratos celebrados entre eles.

Em impugnação de fls. 459 a 502, o autuado alega que não foram considerados os efeitos decorrentes da ação fiscal objeto do processo nº 10980.725964/2011-92, os pagamentos realizados, os Demonstrativos de Contribuições Sociais – Dacon entregues antes do início da ação fiscal, nem aqueles outros que foram entregues, em atendimento à solicitação da Fiscalização, para correção de débitos. Argui decadência em relação aos fatos geradores de janeiro a novembro de 2007, tendo em vista que ou houve o recolhimento em dinheiro dos débitos apurados ou houve a homologação expressa, pela autoridade tributária, das compensações informadas.

Reclama de erros cometidos pela Fiscalização no procedimento fiscal anterior, objeto do processo 10980.725964/2011-92.

Quanto às operações praticadas em conjunto com LDC, insiste na sua lisura e atendem ao escopo do contrato. Lembra que as operações foram chanceladas pela Fiscalização estadual do Paraná. Pede o desagravamento da penalidade aplicada.

Por meio do Despacho 01, 03/06/2013, fls. 951 a 953, o Presidente-substituto da 3ª Turma da DRJ/CTA converteu o julgamento da impugnação em diligência para:

- 1) Quanto às Notas Fiscais de Devolução (listadas no Anexo X), verificar se as mesmas foram ou não consideradas na apuração das bases de cálculo das contribuições. Em caso negativo, proceder ao ajuste dos débitos das contribuições e apontar os efeitos dos mesmos nos lançamentos tributários contestados.
- 2) Quanto ao “Instrumento Particular de Compra e Venda de Mercadorias e Outras Avencas”, assinado com a empresa Louis Dreyfus Commodities Brasil S.A., em 28/12/2006, e que foi utilizado como base para a

identificação da simulação das operações de exportação, que seja juntada cópia integral (Contrato e todos os Anexos) aos autos.

Em atendimento à solicitação acima, a Seção de Fiscalização da DRF/CTA emitiu o despacho de fls. 1401, por meio do qual relata que, em relação às Notas Fiscais de Devolução, em virtude de existirem diferenças entre os valores totais demonstrados na contabilidade e os constantes do demonstrativo apresentado na impugnação, elaborou duas planilhas, a saber: i) Planilha A, com a apuração baseada nos arquivos digitais de escrituração contábil e documentos fiscais; ii) Planilha B, com a apuração baseada na relação de Notas Fiscais de Devolução constante da impugnação.

Intimado do resultado da diligência, o contribuinte repetiu os termos da impugnação já apresentada, reclamou da ocorrência de um terceiro auto de infração e juntou planilhas de apuração elaboradas por assessoria contábil-fiscal (Anexos XXIX, XXX e XXXI). Acrescenta que de fato ocorreu o erro apontado na diligência, relativo à listagem que foi juntada na impugnação, e que, portanto, deve ser adotada a planilha “A”.

Em relação ao Instrumento de Compra e Venda de Mercadorias e Outras Avenças, a interessada sustenta que a juntada do mesmo nesse momento representa um novo lançamento e caracteriza a nulidade do lançamento, em cerceamento ao direito de defesa. Sustenta que a fiscalização reteve em seu poder o referido documento e que foi obrigada a juntar na impugnação cópia de contrato firmado em período anterior, o qual julgava apresentar o mesmo teor. Argumenta que o citado instrumento é peça fundamental da exigência e que o mesmo deveria ter sido juntado ao processo por ocasião do lançamento. Por fim, a interessada relaciona 34 (trinta e quatro) documentos que estão sendo apresentados em conjunto com a “Manifestação s/relatório de diligência”, apontando em quadro informativo o número do anexo e a descrição do documento anexado.

A 3ª Turma da DRJ/CTA julgou a impugnação parcialmente procedente, apenas para cancelar os valores mensais dos períodos de apuração de novembro de 2007, março e maio a julho de 2008, nos valores totais de R\$ 251.440,83 e R\$ 1.158.151,72, 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, em decorrência da constatação de que algumas notas fiscais de devolução não haviam sido consideradas na apuração das bases de cálculo das contribuições sociais, comprovadas pela diligência realizada (Planilha “A”).

O Acórdão nº 06-44.363, de 27 de novembro de 2013, fls. 2.272 a 2.303, teve ementa vazada nos seguintes termos:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

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.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

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

Autenticado digitalmente em 08/09/2014 por ALEXANDRE KERN, Assinado digitalmente em 15/09/2014 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 08/09/2014 por LUIZ ROGERIO SAWAYA BATISTA, Assinado digitalmente em 08/09/2014 por ALEXANDRE KERN

Impresso em 17/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA E EXPRESSA.

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. REVISÃO DE LANÇAMENTO. 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 de revisar o lançamento.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. SIMULAÇÃO DE EXPORTAÇÃO. GLOSA.

Restando comprovada a simulação das operações de exportação, o crédito não cumulativo da contribuição, relativo às entradas dos produtos exportados, deve ser glosado.

NÃO CUMULATIVIDADE. GLOSA DE CRÉDITOS. INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO. LANÇAMENTO.

Na sistemática da não cumulatividade a ausência de recolhimentos está, normalmente, relacionada com a apuração de créditos em montante superior ao valor da contribuição devida, sendo que a glosa de créditos pode ocasionar lançamento das contribuições por insuficiência de recolhimento, na medida em que os créditos que acobertavam os débitos apurados deixam de existir em virtude das glosas.

COMPROVAÇÃO DE ERRO. VERDADE MATERIAL.

CANCELAMENTO DE DÉBITO Mediante a comprovação de erro material na apuração dos débitos que constam do litígio administrativo, deve-se aplicar o princípio da verdade material e

cancelarse os valores dos débitos correspondentes, bem como os consectários legais.

DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE.

Indeferese 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: 01/11/2007 a 31/01/2008, 01/03/2008 a 31/03/2008 e 01/05/2008 a 31/08/2008

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. SIMULAÇÃO DE EXPORTAÇÃO. GLOSA.

Restando comprovada a simulação das operações de exportação, o crédito não cumulativo da contribuição, relativo às entradas dos produtos exportados, deve ser glosado.

NÃO CUMULATIVIDADE. GLOSA DE CRÉDITOS. INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO. LANÇAMENTO.

Na sistemática da não cumulatividade a ausência de recolhimentos está, normalmente, relacionada com a apuração de créditos em montante superior ao valor da contribuição devida, sendo que a glosa de créditos pode ocasionar lançamento das contribuições por insuficiência de recolhimento, na medida em que os créditos que acobertavam os débitos apurados deixam de existir em virtude das glosas.

COMPROVAÇÃO DE ERRO. VERDADE MATERIAL. CANCELAMENTO DE DÉBITO

Mediante a comprovação de erro material na apuração dos débitos que constam do litígio administrativo, deve-se aplicar o princípio da verdade material e cancelarse os valores a ele relativo, bem como os correspondentes consectários legais.

DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE.

Indeferese 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

O Presidente da 3ª Turma da DRJ/CTA recorreu de ofício da decisão, em cumprimento ao que dispõe o art. 34, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com redação dada pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, tendo em vista que crédito tributário exonerado excede o limite de R\$ 1.000.000,00, definido na Portaria MF nº 03, de 03 de janeiro de 2008.

Cuida-se também de recurso voluntário contra a decisão da 3ª Turma da DRJ/CTA. O arrazoadado de fls. 2.311 a 2.431 inicia, resumindo os fatos relacionados com a lide e os três procedimentos fiscais a que foi submetida a sociedade ora recorrente. Em seguida, retoma a arguição de nulidade do procedimento fiscal e da decisão recorrida. Acusa a Fiscalização de ter-se negado a recompor a sua escrita fiscal, negando-lhe o direito a créditos legítimos, apurados a partir da reclassificação de alguns produtos procedida durante a primeira ação fiscal. Nesse contexto, reclama da falta de apreciação por parte da autoridade julgadora de primeira instância das planilhas produzidas por assessoria contábil-fiscal, referindo-se ao Anexo XXXI. Insiste no poder probante desses relatórios. Nesse ponto, inquina a decisão recorrida de nulidade, na medida em que se omitiu ela em examinar os valores constantes do relatório da auditoria.

Reclama ainda do cercamento de defesa representado pela negativa, tanto por parte do agente fiscal quanto da autoridade julgadora, em apreciar os Dacons retificadores apresentados. Lembrou da impossibilidade prática de fazer prova da veracidade dos dados neles constates, haja vista o grande volume de documentos. Questiona por que a decisão recorrida não aproveitou a diligência que encomendou para a verificação dos valores constantes dos Dacons. Entende que essa omissão infirma todo o trabalho fiscal.

Ainda, argui cerceamento de defesa pelo indeferimento do seu pedido de diligência, inadequadamente motivado. Afirma que vários de seus questionamentos permaneceram sem resposta. Neste ponto, reitera o pedido já feito. Formula quesitos. Indica e qualifica perito. Indica os documentos que devem apoiar a providência.

Na continuação, critica a metodologia empregada na autuação. Diz que “o método adotado para a apuração dos créditos aparenta estar teoricamente correto, porém equívocos na sua composição o tornam imprestável para os fins a que se propõe”. Sustenta que não foram considerados nos presentes lançamentos tributários os efeitos decorrentes da fiscalização procedida através do processo nº 10980.725964/201192 e nem tampouco: os pagamentos realizados anteriormente à primeira fiscalização e os relativos aos autos de infração dela decorrentes. Defende que a conclusão do procedimento anterior homologou os débitos tributários a ela relativos e que deve-se considerar que no presente caso operouse o instituto da decadência. Alega, também, que o procedimento fiscal é inadequado uma vez que desconsiderou os Dacons entregues antes do início da ação fiscal, bem como aqueles outros que foram entregues, em atendimento à solicitação da fiscalização, para correção de débitos.

Em seguida, passa a defender a realização de um amplo saneamento do processo com vistas a eliminar as inconsistências detectadas antes de realizar a apreciação do mérito. Defende, novamente, a preliminar de decadência em face da existência de pagamentos anteriores a primeira fiscalização e dos pagamentos relativos aos autos de infração do processo administrativo nº 10980.725964/200192.

Argumenta que se operou a decadência em relação aos fatos geradores de janeiro a novembro de 2007, tendo em vista que ou houve o recolhimento em dinheiro dos débitos apurados ou houve a homologação expressa, pela autoridade tributária, das compensações informadas. Reclama que no procedimento anterior a fiscalização deixou de recompor os saldos dos Dacon e de considerar nestes os erros cometidos tanto quanto aos débitos como quanto aos créditos. Diz que tal atitude caracteriza enriquecimento ilícito e causa a nulidade do procedimento. Argumenta que solicitou à fiscalização a correta apuração dos saldos, mas que esta, em confronto ao que prevê o artigo 10, § 3º, da IN RFB nº 1.015/2010, determinou que a contribuinte é quem deveria realizar a retificação dos Dacon com vistas a corrigir os erros encontrados na apuração dos créditos e os excessos de débitos declarados. Aduz que “Sendo essa a única saída apontada para a empresa, promoveu a elaboração e entrega de DACONs retificadoras ajustando os valores dos débitos a menor que a fiscalização se recusou a efetuar.” Relata que informou a autoridade (na segunda fiscalização) da existência dos Dacon retificadores mas que esta somente mencionou à relativa ao mês de janeiro de 2007, de recibo nº 908757316. Sustenta que efetuou o pagamento dos créditos tributários do “processo nº 10980.725.964/201192 com redução da multa em 50% na certeza de que poderia compensar esse desembolso pela via da retificação e recompor seu saldo credor, isso cumulado com a ideia de que não lhe seria adequado estabelecer litígio com o fisco, sabedora dos elevados custos e aborrecimentos próprios da manutenção de demandas tributárias que, além de dispendiosas são de deslinde demorado.”

Como exemplo de erro de apuração que a fiscalização apreciou apenas parcialmente, menciona a questão relativa às notas fiscais de devolução. Sustenta que “é cabível a afirmativa de que o crédito tributário, pela sistemática falha e imperfeita como foi apurado não apresenta as condições mínima de liquidez e certeza, o que recomenda a propositura de PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO, qual seja a parcialidade que o marca, tanto pela inadequada metodologia empregada quanto pela parcialidade em examinar apenso os aspectos que representam interesses arrecadatários em detrimento da justiça fiscal com aplicação equilibrada da lei mediante o trabalho de recomposição integral da conta corrente dos tributos considerados, tanto em relação aos débitos quanto em relação aos créditos aflorados na escrita fiscal e na documentação que a empresa colocou à disposição da fiscalização.”

No capítulo “VIII DACONS RETIFICADORES X ESCOPO DA FISCALIZAÇÃO”, a recorrente volta a insistir na necessidade de que os DACONS retificadores que apresentou sejam considerados. Explica que foi submetida a três fiscalizações autônomas, tanto que realizadas em datas distintas e por auditores fiscais diferentes, todas abrangendo os mesmos períodos de apuração. Na 1ª fiscalização, conduzida no processo nº 10980-725.964/2011-92, a fiscalização considerou a totalidade dos débitos envolvendo o exame de produtos, efetuando objetivamente a glosa de créditos que considerou indevidos e a tributação de operações que entendeu estarem equivocadamente consideradas como isentas. Ainda tratou como monofásicas algumas operações que a autuada tinha como não cumulativas,

Porém, omitiu-se a fiscalização em considerar os valores correspondentes a operações em que a empresa, por equívocos causados pelo seu sistema de apuração eletrônico de bases e valores fiscais, havia procedido a créditos em valor inferior ao de direito ou ao considerado. Em resumo, houve situações em que a empresa restou por apropriar débitos em montante exagerado, o que produziu o mesmo efeito do que se tivesse apropriado créditos em montante insuficiente. Ou seja, entre as distorções constatadas, tanto houve situações em que a empresa considerou créditos exagerados quanto débitos a maior, como também situações em que a empresa considerou débitos insuficientes.

A fiscalização tanto glosou os créditos exagerados como lançou os débitos insuficiente, porém não considerou nem computou em seu levantamento os créditos insuficientes existentes na escrituração fiscal da recorrente nem os débitos registrados em excesso, distorções essas corrigidas pelos DACONs retificadores. Sendo competência plena e vinculada da autoridade fiscalizadora a fiscalização propriamente dita, com estrita obediência à lei e às práticas contábeis e fiscais, e como forma única de obediência à sistemática que instrui o Pis e a Cofins, qual seja o seu princípio máximo de não cumulatividade, deveria ter considerado também os valores correspondentes aos créditos insuficientes existentes na escrituração fiscal da recorrente, mesmo que sob a forma de estorno de débitos efetuados em excesso. Se assim tivesse procedido teria apurado com exatidão os saldos fiscais dos dois tributos e definido, via de consequência, o adequado valor a cobrar ou a manter como saldo credor. Isso demonstra que efetivamente qualquer valor que pudesse favorecer ao contribuinte não foi considerado pela fiscalização. Explica que o interesse em que os valores fossem corretos levou a empresa a contratar auditoria externa para referendar os seus levantamentos, cujo sumário está contido no Relatório de auditoria juntado à manifestação s/diligência - Anexo XXXI.

Entende que os motivos acima descritos justificam a apensação a este do processo nº 10980-725.964/2011-92.

Mais uma vez, mostra sua irresignação contra o fato de não terem sido aceitos os Dacons retificadores. Entende tratar-se de mera artimanha para evitar que se aproprie dos créditos a que faz jus. Também por isso, no seu entender, impõe-se a decretação da nulidade do lançamento, pois mesmo estando integrados ao sistema, os DACONs retificadores estão pendentes de acolhimento pela autoridade administrativa porque as autoridades fiscalizadora e a julgadora se recusaram a apreciar as provas que a recorrente possui e as disponibilizou ao fisco, mas esse se recusa a verificá-los, em primeira instância quando foi formalizada a primeira fiscalização (processo nº 10980.725.964/2011-92), igualmente na 2ª fiscalização (processo nº 10980.729864/2012-16 - o presente processo), sem contar que isso se repetiu na 3ª fiscalização (processo nº 10980.723782/2013-49 - em fase de impugnação).

A propósito dos dois últimos lançamentos, entende ser Inexcusável que a segunda e a terceira fiscalizações produziram revisões de ofício com relação ao lançamento original. Tal procedimento exigiria pelo menos uma das condições definidas no artigo 149 do CTN. Todavia em momento algum a autoridade administrativa comprovou, demonstrou ou informou a ocorrência de qualquer das situações caracterizadas nos seus IX incisos, portanto não houve qualquer motivação autorizada em lei para tal revisão de ofício, e a "vontade discricionária" da autoridade administrativa não é condição suficiente para promover a revisão de ofício.

A fiscalização conferiu e avaliou as operações com soja ou derivados, entendendo serem operações regulares e sem restrições fiscais, formalizando um crédito tributário pronto e acabado, tanto que o seu encerramento se comprova pelo TERMO DE VERIFICAÇÃO E ENCERRAMENTO FINAL DA AÇÃO FISCAL (fls. 9.480 do Processo nº 10980-725.964/2011-92) no qual se observa o termo "FINAL". Completou o procedimento homologatório com a devolução dos livros e documentos, não tendo naquele momento feito qualquer ressalva além das infrações que integraram os autos de infração gerados na 1ª fiscalização (Processo nº 10980-725.964/2011-92), o que caracteriza ter homologado todos os procedimentos da recorrente, pelos valores dos tributos recolhidos e lançados. Estavam completados, portanto, todos os elementos da homologação, homologação essa que passou a

produzir todos os efeitos de definitividade amparados pelo CTN. Mais uma vez, pede a decretação da nulidade do lançamento, que seria carente de motivação.

Na continuação, descreve a cronologia dos fatos. Diz que o alinhamento de fatos cronológicos, juntado à argumentação expendida nos itens anteriores forma o conteúdo do seu recurso, relativamente ao assunto a que se propõe discutir. A cada item da cronologia deve corresponder os argumentos antes expendidos na formação das razões de decidir.

Na continuação, manifesta-se sobre o acolhimento parcial das devoluções de compras, acusando a autoridade julgadora recorrida de furtar-se da aplicação do direito ao deixar de considerar os valores de R\$ 440.957,33 (R\$ 384.178,52 + R\$ 56.778,33), relativamente às devoluções comprovadas pela empresa e não reconhecidas pela autoridade julgadora recorrida. Observe-se que tal autoridade faz alusão " os valores constantes da Planilha "A", dando a entender que acolheu totalmente a planilha "A". Todavia, isso não aconteceu, deixando fora do cálculo as devoluções relativas a períodos de apuração não atingidos pelo lançamento de que se trata. Diz que esse procedimento é contraditório e injustificável e reforça o rol de ilegalidades perpetradas pela fiscalização em sua recusa ostensiva e reiterada em apreciar valores diferentes daqueles constantes dos DACONS, bem como o valor total das diferenças entre os DACONS retificadores e os retificados, sempre sob alegação que isso "é problema da empresa" e não cabe à fiscalização considera-los, como se à fiscalização não representasse apurar os reais saldos fiscais transportados de um período para o seguinte e não estivesse alcançada pela imposição legal de respeito e obediência ao princípio que instrui o PIS e a Cofins de não cumulatividade. Esse procedimento é sem dúvida cerceamento ao direito de defesa que por si próprio deve provocar a declaração de nulidade do lançamento.

A seguir, no tópico denominado "V – COMPRA DE PRODUTOS PARA EXPORTAÇÃO – DERIVADOS DE SOJA:", delinea e explica os motivos que a levaram a contratar com a empresa Louis Dreyfus Commodities Brasil S/A para realizar as operações de exportação. Diz que aliouse a empresa LDC para aprender a logística e desenvolver experiência nesse mercado e que, apesar de obter pouca vantagem financeira com as operações, a motivação para contratar com a referida empresa consta do próprio contrato. Sustenta que o acordo de simulação foi presumido com base em dois tópicos isolados e de menor importância do contrato. Argumenta que a fiscalização examinou toda a documentação relativa à movimentação física e à transmissão jurídica das mercadorias e não apontou nenhuma irregularidade formal, comercial ou de logística, podendo concluir que as operações examinadas estão perfeitas e atendem ao escopo do contrato. Registra "a ressalva de que a LDC emitia à autuada 'instruções' e não 'ordens', até porque qualquer descumprimento ou procedimento em desacordo era de total responsabilidade da autuada." Contesta a afirmação da fiscalização de que a "LDC emite uma nota fiscal de venda tributável para o Condor, enviando a mercadoria diretamente a um armazém portuário em Paranaguá-PR" dizendo que a mercadoria somente era enviada de Ponta Grossa para Paranaguá após a transmissão de propriedade. Diz que o transporte da mercadoria era feito sob sua responsabilidade e que o depósito da mesma, em Paranaguá, era realizado em seu nome e sob sua responsabilidade, ou à ordem do Cliente com a qual empresa tinha o compromisso de venda. Defende que o transporte direto da mercadoria é necessário por uma opção logística, posto que o transporte dela era, na maioria das vezes, feito por via ferroviária e que seus depósitos na cidade de Curitiba não são servidos por ramais ferroviários, além do que a armazenagem intermediária na citada capital implicaria em aumento de custos. Sustenta que o fluxo financeiro comprova as operações, uma vez que recebia diretamente dos seus clientes o valor relativo às vendas efetuadas e que pagava à LDC o preço contratado pelas compras efetuadas. Diz que a efetividade do contrato e dos negócios pode ser confirmada pela exigência da LDC de que todas as operações fossem garantidas através de carta de fiança. Defende a condição de já haver preço pré-agendado das

mercadorias dizendo que se fosse aceito o entendimento da fiscalização todos os contratos de franquias deveriam ser declarados nulos, posto que nesses o preço é prédefinido e existem tabelas de custo para insumos e produtos. Sustenta que assunção total da responsabilidade em relação à qualidade dos produtos pela LDC é prática comum de mercado e que jamais poderia se responsabilizar pelos produtos fabricados pela citada empresa. Diz que a proteção estabelecida pela cláusula 14 do contrato visa assegurar a tranquilidade e segurança para ambas as partes, que a questão tributária é uma das maiores preocupações dos empresários brasileiros e que não se proteger contra as possíveis alterações tributárias “é uma temeridade e um risco que não pode ser corrido sem salvaguardas”. Afirma que fiscalização, “fugindo do escopo principal do contrato, omitiu-se em avaliar as reais condições negociais e os riscos assumidos pelas partes que referendam a lisura e realidade dos negócios.” Diz, por fim, que as operações foram realizadas sob o amparo de dois contratos, ambos do conhecimento da fiscalização. Relata que está apresentado cópia dos dois, ressaltando que não encontrou cópia do primeiro no processo. Afirma que o primeiro é aquele que contém as cláusulas e condições transcritas no Termo de Verificação nº 1 e que o segundo, firmado em 28/12/2006, apresenta-se diferente: com a condição aberta de prática de preços de mercado.

Porém, a autoridade julgadora recorrida, mesmo diante da descrição substancial da motivação negocial trazida pela recorrente desde a fase de impugnação tentou demonstrar que ao negócio era subjacente uma elaborada combinação de fatores que caracterizariam uma situação de vantagem fiscal em prejuízo aos cofres públicos. Novamente, digressiona sobre o ambiente econômico em que se inseriu o contrato celebrado com a LDC, procurando explicar as cláusulas entabuladas e demonstrar o seu respaldo jurídico e motivação negocial a dar validade ao contrato.

Rechaça a insinuação fiscal de houve verdadeira simulação visando a simples transferência de créditos fiscais. Lembra que a LDC não foi incluída no polo passivo da autuação, nem foi intimada a prestar esclarecimentos. Se de simulação se tratasse, todos deveriam ser chamados a responder por ela.

Acusa a criação de um mecanismo de recolhimento em dobro dos tributos envolvidos na operação, já que a vendedora efetuou o recolhimento dos tributos incidentes sobre a venda para a recorrente, que por sua vez recolhe novamente os mesmos tributos (a diferença é apenas o tributo incidente sobre o valor agregado) em decorrência da glosa dos créditos tomados pela recorrente.

Sobre a alegação de que a LDC é a controladora, possuindo total domínio sobre o negócio, entende que a concepção geral das exportações realmente foi estruturada pela LDC, sendo, portanto de sua responsabilidade a viabilização e cumprimento dos contratos de exportação, cabendo à recorrente apenas desempenhar a sua parcela contratual cumprindo as definições constantes do preâmbulo, com obediências das cláusulas acordadas, mas, é ela (recorrente) quem controla seus direitos e responde por suas obrigações.

Reitera não existe acordo espúrio subjacente ao contrato nem foi realizada qualquer forma de simulação, tanto que os contratos foram totalmente cumpridos em todo o seu rito comercial e jurídico e os resultados obtidos foram atribuídos aos seus beneficiários também na forma contratual.

No tópico seguinte “VI – A FISCALIZAÇÃO ESTADUAL DO PARANÁ JÁ EXAMINOU AS OPERAÇÕES.” afirma que as operações questionadas no presente processo já passaram pelo crivo do fisco estadual. Sustenta, conforme o anexo XXXVIII

juntado ao processo, que em procedimento de fiscalização formal, denominado Defesa Prévia, a SEFA Paraná deu o parecer (elaborado pela 1ª Delegacia Regional da Receita– Inspeção Regional de Fiscalização – G2, em Curitiba) de que as operações se apresentam perfeitamente regulares.

Prossegue no tópico “VII – SOBRE A MULTA APLICADA:”. Defende, primeiramente, que a multa de ofício aplicada sobre a infração de Insuficiência de Recolhimento deve ser a de 75%, e não de 150%. Diz que a jurisprudência, tanto judicial como administrativa, é predominante nesse sentido, devendo haver, portanto, uma dissociação das infrações submetidas à multa de ofício normal (75%) das submetidas à multa duplicada (150%). Com relação a outra infração, “Compra de Produtos para Exportação– Derivados de Soja”, sustenta que a simulação e o conluio devem ser provados, não bastando a suspeita ou a presunção. Reclama que não houve omissão de tributo, ou que, muito pelo contrário, a existência do aventado conluio impôs à LDC a incidência das contribuições sobre as vendas efetuadas para a interessada. Diz que a empresa LDC, em vista de seu porte e condição mercadológica, jamais se envolveria em pequenos conluios ou simulações. Sustenta que as vantagens estratégicas da empresa foram atingidas posto “que o negócio com a LD propiciou uma sinergia empresarial com alavancagem de negócios e resultados que refoge a simples e pequenas vantagens financeiras e fiscais do negócio, compensadas largamente pelos efeitos colaterais obtidos.” Aduz que a imputação da fiscalização não tem qualquer razoabilidade e que nulidade do contrato tornaria a LDC credora da fazenda pública, uma vez que as vendas para a contribuinte sofreram incidência das contribuições. Reclama que a empresa Louis Dreyfus deveria, logicamente, integrar, também, o pólo passivo e ser responsabilizada pelo proveito que obteve com o conluio e a simulação. Questiona a forma estranha de exigir tributo em dobro, sem admitir as compensações e transferências decorrentes, e que implica em verdadeira vedação ao princípio da não cumulatividade já que impede a recomposição recomponha seus resultados tributários decorrentes dos efeitos da ação fiscal.

Retoma a descrição das vantagens advindas do contrato celebrado coma LDC, apara insistir em que não houve qualquer simulação, já que estamos diante de um contrato comercial e mercadologicamente válido e diante de operações realizadas dentro dos estritos trâmites comerciais e fiscais e sem qualquer falha formal levantada pela fiscalização que pudesse induzir ao comportamento da fiscalização de propor a nulidade do contrato Sendo líticas as operações inquinadas, não só é descabida a aplicação da penalidade desproporcional e agravada, como também é inadequada a tentativa indevida de cobrança do Pis e da Cofins sob a forma de glosa de seu crédito. Por fim, sustenta que as operações em discussão são lícitas, que são descabidas as glosas de seus créditos e a aplicação da penalidade, e que a falta de comprovação dos tipos penais (conluio e simulação) impõem o cancelamento da multa duplicada. Cita e transcreve jurisprudência que entende amparar sua tese de defesa.

À guisa de conclusão e requerimentos, repisa que a interdependência inevitável desse processo com o processo nº 10980-725.964/2011-92 recomenda sua juntada e uso para subsidiar o julgamento do presente recurso. Além de destinar-se a suportar afirmações feitas no recurso, a juntada desse processo serve também para demonstrar que o conteúdo integral do mesmo é relevante. Afirma ter expedido razões de fato e de direito acerca de fatos e de conceitos e formalizou basicamente quatro preliminares, uma de nulidade do lançamento, uma de nulidade da decisão recorrida, uma de homologação e outra de decadência. Pretende vê-las todas apreciadas, porém, entende que é aplicável o disposto no artigo 59, § 3º, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, em caso de haver a conclusão de que o exame de mérito pode cancelar integralmente a exigência, ou seja, que se atribua preferência ao mérito. Alternativa e sucessivamente, pede que a diligência solicitada se realize em todos os seus efeitos visando ao saneamento completo das insuficiências procedimentais e para que se supram as falhas de acolhimento ao presente processo dos efeitos, conclusões e sugestões

emanadas do processo nº 10980-725.964/2011-92, o que representará economia processual e também celeridade processual. Pede que do relatório da diligência seja intimada e deferido o prazo de 30 (trinta) dias para sobre ele se manifestar.

Pede cancelamento das exigências. Reitera ainda o acolhimento das provas e anexos juntados à impugnação, à manifestação sobre o relatório da diligência anterior e ao presente recurso voluntário. Reproduz as relações das provas formalizadas nos três eventos.

O processo administrativo correspondente foi materializado na forma eletrônica, razão pela qual todas as referências a folhas dos autos pautar-se-ão na numeração digitalmente estabelecida.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Alexandre Kern, Relator

Recurso de ofício

ADMISSIBILIDADE

A decisão recorrida julgou o lançamento de ofício parcialmente procedente, para excluir os valores de R\$ 251.440,83 e R\$ 1.158.151,72, 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.

Exonerado o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa em valor superior ao fixado pela Portaria MF nº 03, de 2008, conheço do recurso de ofício impetrado pelo presidente da 3ª Turma da DRJ/CTA.

MÉRITO

Conforme relatado, a decisão recorrida foi precedida de diligência para verificação, quanto às notas fiscais de devolução listadas no Anexo X, se as mesmas foram ou não consideradas na apuração das bases de cálculo das contribuições. A DRF/CTA emitiu então o despacho de fls. 1.401, por meio do qual relata, que em relação às Notas Fiscais de Devolução, As mesmas não foram consideradas na apuração das bases de cálculo dos autos de infração. Ainda, em virtude de existirem diferenças entre os valores totais demonstrados na contabilidade da empresa e os constantes do demonstrativo apresentado na impugnação, elaborou duas planilhas: Planilha A, com a apuração baseada nos arquivos digitais de escrituração contábil e documentos fiscais. e Planilha B, com a apuração baseada na relação de Notas Fiscais de Devolução apresentada na impugnação. Transcrevo-as para maior clareza (fls. 1.402):

MÊS	PLANILHA A			PLANILHA B		
	Escriturado	PIS (1,65%)	COFINS (7,6%)	Impugnação	PIS (1,65%)	COFINS (7,6%)
02/2007	130.292,17	2.149,82	9.902,20	130.292,17	2.149,82	9.902,20
03/2007	552.734,56	9.120,12	42.007,83	552.734,56	9.120,12	42.007,83

MÊS	PLANILHA A			PLANILHA B		
	Escriturado	PIS (1,65%)	COFINS (7,6%)	Impugnação	PIS (1,65%)	COFINS (7,6%)
05/2007	260.168,63	4.292,78	19.772,82	260.168,63	4.292,78	19.772,82
06/2007	471.684,00	7.782,79	35.847,98	471.684,00	7.782,79	35.847,98
08/2007	583.072,00	9.620,69	44.313,47	583.072,00	9.620,69	44.313,47
09/2007	715.234,86	11.801,38	54.357,85	715.234,86	11.801,38	54.357,85
10/2007	1.440.095,13	23.761,57	109.447,23	1.440.095,13	23.761,57	109.447,23
11/2007	6.658.115,00	109.858,90	506.016,74	5.859.101,25	96.675,17	445.291,70
03/2008	4.245.694,22	70.053,95	322.672,76	3.736.210,91	61.647,48	283.952,03
05/2008	13.133,94	216,71	998,18	13.133,94	216,71	998,18
06/2008	2.001.044,91	33.017,24	152.079,41	2.001.044,91	33.017,24	152.079,41
07/2008	2.320.850,38	38.294,03	176.384,63	2.207.746,95	36.427,82	167.788,77
09/2008	554.563,03	9.150,29	42.146,79	554.563,03	9.150,29	42.146,79
11/2008	59.261,85	977,82	4.503,90	59.261,85	977,82	4.503,90
Total	20.005.944,88	330.098,09	1.520.451,79	18.584.344,19	306.641,68	1.412.410,16

A propósito das conclusões da diligência, o autuado assentiu que houve erro de transcrição das notas fiscais na impugnação, propondo que se adote a planilha "A", posto que estavam corretas as informações constantes dos arquivos digitais entregues à Fiscalização.

Mesmo diante da opinião contrário da autoridade diligenciante, a inclita 3ª Turma da DRJ/CTA, em nome do princípio da verdade material, acolheu a Planilha A, e reduziu as bases de cálculo do lançamento.

Fê-lo bem.

A função primordial do contencioso administrativo fiscal é a de controle de legalidade. É inadmissível que se mantenha a exigência de parcelas sabidamente indevidas, mesmo diante de contribuinte relapso, que deixa de consignar nos Dacons as devoluções de vendas e até mesmo em suas alegações de defesa (os valores das NFs apresentadas na impugnação eram-lhe francamente desfavoráveis relativamente aos constantes da escrituração eletrônica).

Negue-se provimento ao recurso de ofício.

Recurso voluntário

ADMISSIBILIDADE

Presentes os pressupostos recursais, a petição de fls. 2.311 a 2.431 merece ser conhecida como recurso voluntário contra o Acórdão DRJ-CTA-3ª Turma nº 096-44.363, de 27 de novembro de 2013.

Pedido de juntada dos processos nº 10980.725964/2011-92 e 10980.723782/2013-49

A anexação das peças do processo nº 10980.725964/2011-92, atinente ao primeiro procedimento fiscal, ao presente processo, é providência desnecessária.

Analisando os autos, constatei que já estão autuadas todas as provas necessárias para o enfrentamento das controvérsias. A Fiscalização, de um lado, não descuidou de seu dever de lastrear as infrações que imputou ao autuado. Este por sua vez, tratou de carrear ao processo todas as peças do processo nº 10980.725964/2011-92 a que se referiu, ou na impugnação, ou no recurso voluntário (Anexos das fls. 503 a 944, que instruíram a impugnação, e fls. 2.998 a 3.932, ao recurso voluntário). A providência, nesse contexto, seria absolutamente redundante.

Indefiro.

Pedido de julgamento conjunto dos processos 10980.729864/2012-16 e 10980.723782/2013-49

No que diz respeito ao julgamento simultâneo dos processos relativos à 2ª (presente) e à 3ª fiscalização, é de se esclarecer que não existe previsão ou determinação legal para que o mesmo seja realizado, ficando a cargo da autoridade julgadora, respeitada a legislação que rege a matéria, o momento mais oportuno para a realização do julgamento de cada um dos processos.

Esclareço ao recorrente que esta instância tem regras próprias de distribuição e sorteio de processos, constantes do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009 – RI/CARF, com as alterações introduzidas pela Portaria MF nº 586, de 21 de dezembro de 2010–DOU de 22.12.2010, e que não se subordinam às conveniências das partes.

Pedido de diligência

A recorrente renova o pedido de diligência ou de perícia com objetivo de ver elucidadas 8 (oito) questões propostas:

1. Os recolhimentos de Pis e Cofins indicados na impugnação são reais e os recursos efetivamente ingressaram nos cofres públicos?
2. Os valores constantes dos DAConS retificadores coincidem com os valores inseridos pela autuada nos anexos VIII e IX?
3. Os DAConS retificadores foram efetivamente transmitidos e recebidos pelo sistema de controle eletrônico da SRFB?
4. As cópias de formulários DACon retificadores representam efetivamente aos formulários transmitidos?
5. Os dados e valores alterados relativos ao débito de Pis e Cofins pela autuada nos Dacons retificadores podem ser considerados fiéis e idôneos em correspondência com a documentação e escrita fiscal da autuada?
6. Os valores finais constantes do Relatório da Auditoria (Anexo XXXI à manifestação s/diligência prot. 31.07.2013) são adequados e refletem os valores fiscais declarados (DAConS) pela empresa, incluindo-se os valores constantes dos DAConS retificadores?
7. Os documentos disponibilizados, ainda à disposição na sede administrativa da recorrente de quem os irá examinar, mencionados acima, são refletidos adequadamente nos valores constantes dos DAConS retificadores?
8. Podem ser aduzidas quaisquer considerações que a autoridade diligenciante entender adequada ao deslinde das questões formuladas quanto à idoneidade dos dados das planilhas de Pis e Cofins transcritas às fls. 20 e 21 da manifestação s/diligência.

Quanto aos documentos das folhas 2.227 a 2.246 (Anexos XXIX, XXX e XXXI), referentes a levantamento encomendado a empresa de auditoria externa, observo que os mesmos foram juntados aos autos, em 04/08/2013, foram do momento processual adequado, que findou em a apresentação da impugnação tempestiva, operando-se a preclusão.

Ainda que não bastasse a preclusão, trata-se de levantamento unilateral e sem qualquer valor probante, já que não se faz acompanhado da escrituração, devidamente conciliada.

Como enfatizado na decisão recorrida, na hipótese de haver qualquer erro na apuração procedida pela Fiscalização, ou mesmo na escrituração do contribuinte, a exemplo do que aconteceu com as Notas Fiscais de Devolução, é dever processual do contribuinte, enquanto impugnante ou recorrente, comprovar o erro por meio de documentos fiscais e contábeis que concedam o suporte necessário aos fatos alegados. A apresentação de planilhas, se contribui para a demonstração dos fatos alegados, não tem o condão de isoladamente comprová-los.

Fez bem a decisão recorrida em não conhecer dos Anexos XXIX, XXX e XXXI.

PRELIMINARES

A decisão recorrida mantém-se com base ns seus próprios jurídicos fundamentos.

O art. 59 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 – PAF só cogita de nulidade de auto de infração quando lavrado por agente incompetente, ou na ocorrência de cerceamento do direito de defesa.

De agente incompetente não se trata. A agente fiscal é AFRFB, legalmente imbuído do poder-dever de constituir crédito tributário mediante seu lançamento de ofício.

Quaisquer outras irregularidades, incorreções e omissões não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa. Caso não influam na solução do litígio, também prescindirão de saneamento.

Não menos importante, os autos de infração revestem-se de todos os requisitos formais de validade erigidos no art. 10 do PAF. Os fatos que ensejaram os lançamentos tributários foram detalhadamente descritos nas peças fiscais, instruídas com demonstrativos que apontaram as bases de cálculo e os valores das respectivas contribuições devidas em cada período de apuração. Foram, também, demonstradas as devidas correspondências entre os fatos constatados e as hipóteses de incidência tributária, as penalidades aplicáveis pelo descumprimento da obrigação principal, e a fundamentação legal (dispositivos legais infringidos): nº 2.200-2 de 24/08/2001

A inserção de cópia do “Instrumento de Compra e Venda de Mercadorias e Outras Avenças, firmado em 28/12/2006” (com a empresa Louis Dreyfus Commodities Brasil S.A.) no procedimento de diligência em nada interfere na validade dos autos de infração contestados, posto que, como se viu, foram cumpridas todas as formalidades legais para a realização dos lançamentos tributários, e que referido documento foi gerado (em parceria com a outra citada empresa) pela própria contribuinte. Trata-se de documento da própria recorrente de sorte que a sua falta não lhe representou qualquer prejuízo.

Improcede portanto a alegação de que a juntada de cópia do Instrumento de Compra e Venda de Mercadorias e Outras Avenças, firmado em 28/12/2006, aos autos representa um “novo lançamento” e ocasiona a nulidade dos lançamentos contestados, por ter se configurado cerceamento ao direito de defesa.

Primeiro, porque a interessada não pode negar desconhecimento do conteúdo de documento que ela mesma (em conjunto com a empresa LDC) tenha produzido. Segundo, porque a nulidade por preterição do direito de defesa, como se infere do art. 59, inciso II (acima), somente pode ser declarada quando o cerceamento está relacionado aos despachos e às decisões, ou seja, somente pode ocorrer em uma fase posterior à lavratura do auto de infração. Terceiro, porque, como visto acima, a autoridade tributária relata de forma clara e objetiva, nos autos de infração, todos os componentes relativos aos lançamentos: os períodos de apuração, as bases de cálculos utilizadas, as alíquotas, as contribuições lançadas, a multa e encargos legais aplicados, e os dispositivos legais infringidos, constando descrição detalhada (nas peças fiscais) da motivação dos lançamentos. Quarto, porque as peças impugnatória e recursal contrariam a tese da reclamante de cerceamento do direito de defesa, pois nas mesmas identifica-se uma defesa realizada com grande desenvoltura e que ataca todos os aspectos do lançamento, revelando que o contribuinte tomou o conhecimento do exato teor das acusações que lhe foram imputadas. Por último, verifica-se, também, que não houve qualquer limitação à possibilidade de defesa da autuada, já que ela teve livre acesso a todas as informações constantes dos autos e que não houve qualquer restrição ao seu direito de contestar a exigência lançada ou qualquer empecilho relativo à produção de provas.

Rejeito a preliminar.

De nulidade da decisão recorrida

A recorrente inquina a decisão recorrida de nulidade por ter-lhe cerceado o direito de defesa, na medida em que não executou a diligência nos termos em que lhe foram propostos.

Segundo a dicção do art. 18 do PAF, a autoridade julgadora de primeira instância determinará a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Veja a recorrente: a realização de diligências é de discricionariedade da autoridade julgadora (e não da parte). E a 3ª Turma da DRJ/CTA, unânime e fundamentadamente, decidiu ser dispensável a providência.

O que fazer? Conforme-se. Ou recorra ao Poder Judiciário.

De decadência

Também quanto à decadência arguida, apoio-me integralmente no voto condutor da decisão recorrida, que adoto como razão de decidir.

No lançamento por homologação, nos termos do caput e § 4º do art. 150 do CTN, o prazo decadencial de cinco anos começa a ser contado, para cada período de apuração, a partir da ocorrência do respectivo fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, caso em que a regra de contagem passa a ser aquela do inc. I do art. 173 do CTN.

No caso em análise, a Fiscalização narra a ocorrência de ação dolosa tendente a reduzir o montante dos tributos devidos, por meio da transferência artilosa de créditos de PIS e Cofins.

Como se verá na continuação deste voto, acolho a acusação fiscal.

Assim, aplicando-se a regra de contagem do prazo decadencial que estipula o *dies a quo* o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento já poderia ter sido realizado, em 27/12/2012, data da lavratura dos autos de infração, o direito de constituição de crédito tributário referente ao fato gerado mais antigo (30 de novembro de 2007) estava hígido.

Prejudicial de Homologação Tácita e Expressa

Tal como na impugnação, o recorrente aventa a ocorrência de homologação tácita dos débitos lançados no presente processo (dos períodos de 11/2007 a 12/2008), ou mesmo de sua homologação expressa por ocasião do encerramento da primeira auditoria fiscal.

Para que ocorra a homologação tácita e/ou a homologação expressa no lançamento por homologação, conforme se verifica pela leitura do art. 150 do CTN, é necessário, além de inexistência de dolo, fraude ou simulação, que haja a antecipação de pagamento do tributo. No caso dos autos, entretanto, para os períodos de apuração citados (11/2007 a 12/2008), não houve qualquer recolhimento antecipado das contribuições sociais, nem mesmo antes do primeiro procedimento fiscal. Assim, mesmo que não fosse considerada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação que motivaram os lançamentos tributários, o fato é que, para o período fiscalizado (11/2007 a 12/2008), não se aplicariam as regras do lançamento por homologação à minguagem de pagamentos homologáveis.

Prejudicial de preclusão do direito do Fisco de reabrir o procedimento fiscal

A recorrente apegase à locução “FINAL” constante do Termo de Verificação e Encerramento Final da Ação Fiscal, emitido em 18/11/2011, nos autos do processo nº 10980.725964/2011-92, para alegar a preclusão do direito do Fisco de retomar o procedimento fiscal já encerrado.

Quanto à possibilidade de se efetuar mais de uma fiscalização sobre o mesmo débito tributário, é de se observar, primeiramente, a previsão contida no art. 906, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de Março de 1999 – RIR/99.

O Mandato de Procedimento Fiscal nº 0910100.2012014714, expedido de autoridade competente, expressamente autorizou a realização do segundo exame para as contribuições sociais não cumulativas (PIS e Cofins) dos períodos de apuração de 11/2007 a 12/2008.

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

Autenticado digitalmente em 08/09/2014 por ALEXANDRE KERN, Assinado digitalmente em 15/09/2014 por A

NTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 08/09/2014 por LUIZ ROGERIO SAWAYA BATISTA, Assinado

digitalmente em 08/09/2014 por ALEXANDRE KERN

Impresso em 17/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Ademais, o art. 149 do CTN, inc. VII, prevê a possibilidade de revisão do lançamento de ofício quando se comprova que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação, exatamente o caso de que se trata, como se verá adiante.

Exceção de pagamento

A recorrente, inespecificamente, brada que o lançamento não levou em consideração o pagamento efetuado para quitação dos autos de infração objeto do processo nº 10980.725964/2011-92 (primeira fiscalização).

Improcedentemente.

Atente-se para o fato de que o alvo da presente autuação é o período de 11/2007 a 12/2008. Quanto ao período de 01/2007 a 10/2007, a auditoria cingiu-se à verificação dos créditos da não cumulatividade, tendo em vista a informação de créditos de períodos anteriores à outubro de 2007, nos Dacon retificadores, e o dever de comprovação desses créditos, por parte da contribuinte. Aproveitando-se das apurações realizadas no primeiro procedimento, a Fiscalização elaborou o Anexo III, do Termo de Verificação nº 1 (presente procedimento), o qual, na coluna “K” (“Crédito Tributário Constituído e Extinto pelo Pagamento”), demonstra somente os pagamentos que têm influência na apuração dos créditos tributários lançados (dos períodos de 11/2007 a 12/2008). Em outras palavras, referido anexo não demonstra os pagamentos realizados anteriormente à primeira fiscalização (janeiro e fevereiro de 2007), posto que no período de 01/2007 a 10/2007 houve somente a revisão dos créditos da não cumulatividade, demonstrando, por outro lado, os pagamentos relativos aos autos de infração decorrentes da primeira fiscalização, realizados em janeiro e março de 2008, pelo fato de que somente estes últimos influenciaram nos lançamentos contestados.

Repise-se: o referido Termo de Verificação nº 1 utilizou-se de todas as apurações realizadas na primeira fiscalização e considerou todos os pagamentos realizados antes dela, relativos às antecipações de pagamento das contribuições dos meses de janeiro e fevereiro de 2007, nos valores de R\$ 63.628,01 e R\$ 80.901,98, para o PIS, e de R\$ 293.074,49 e R\$ 372.369,43, para a Cofins, respectivamente. Atestam tal constatação o “Anexo 1 – Papeis de Trabalho – Apuração PIS – Base de Cálculo Fiscalização” e “Anexo 2 – Papeis de Trabalho – Apuração Cofins – Base de Cálculo Fiscalização”, ambos pertencentes ao “Termo de Verificação e Encerramento Final da Ação Fiscal” (cópias juntadas ao presente processo).

Poder vinculante dos Dacon retificadores

A recorrente pranteia a não consideração dos Dacon retificadores. O lamúrio já constou da impugnação.

Nos termos do art. 11, § 2º, da Instrução Normativa SRF nº 590, de 22 de janeiro de 2005, editada sob expressa delegação da Medida Provisória nº 1.788, de 29 de dezembro de 1998, convertida na Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, o contribuinte perde definitivamente a espontaneidade para a retificação do Demonstrativo de Apuração das Contribuições para o PIS/Cofins - DACON – e não a readquirirá jamais - depois de intimado do início do procedimento fiscal e/ou quando tenha ocorrido algum exame fiscal. Isto se justifica porque a autoridade fiscal, como demonstrou saber a recorrente, quando da análise fiscal tem o poder/dever de verificar a confiabilidade do demonstrativo e auditar tanto os débitos quanto os créditos informados no mesmo.

Como não poderia deixar de ser, a autoridade tributária considerou, em face da legislação acima mencionada, para efeitos de análise fiscal (tanto na primeira quanto na segunda fiscalização) todos os Dacon (originais e retificadores) entregues até a data de início da primeira fiscalização, ou seja, todos aqueles entregues até 14/02/2011. No demonstrativo abaixo, marcadas em amarelo, estão os Dacon considerados na ação fiscal, que iniciou-se em 15/08/2012, cfe. A.R. de fls. 139:

CNPJ	ND	DACON	DATA INICIAL	DATA FINAL	TIPO	DATA DA ENTREGA	SITUAÇÃO
76.189.406/0001-26	0000100200702546851	Mensal	01/11/2007	30/11/2007	Original	04/01/2008	Normal*
76.189.406/0001-26	0000100200702589982	Mensal	01/12/2007	31/12/2007	Original	06/02/2008	Normal*
76.189.406/0001-26	0000100200703878035	Mensal	01/11/2007	30/11/2007	Retificador	28/08/2012	Normal
76.189.406/0001-26	0000100200703878524	Mensal	01/12/2007	31/12/2007	Retificador	18/10/2012	Normal
76.189.406/0001-26	0000100200800005404	Mensal	01/01/2008	31/01/2008	Original	03/04/2008	Normal*
76.189.406/0001-26	0000100200800005411	Mensal	01/02/2008	29/02/2008	Original	03/04/2008	Normal*
76.189.406/0001-26	0000100200800040055	Mensal	01/03/2008	31/03/2008	Original	08/05/2008	Normal*
76.189.406/0001-26	0000100200800062758	Mensal	01/04/2008	30/04/2008	Original	04/06/2008	Normal*
76.189.406/0001-26	0000100200800094235	Mensal	01/05/2008	31/05/2008	Original	07/07/2008	Normal*
76.189.406/0001-26	0000100200800203204	Mensal	01/06/2008	30/06/2008	Original	05/08/2008	Normal*
76.189.406/0001-26	0000100200800646898	Mensal	01/07/2008	31/07/2008	Original	05/09/2008	Normal*
76.189.406/0001-26	0000100200803199042	Mensal	01/08/2008	31/08/2008	Original	01/10/2008	Normal*
76.189.406/0001-26	0000100200807059080	Mensal	01/09/2008	30/09/2008	Original	03/11/2008	Normal*
76.189.406/0001-26	0000100200807113296	Mensal	01/10/2008	31/10/2008	Original	05/12/2008	Normal*
76.189.406/0001-26	0000100200807127868	Mensal	01/01/2008	31/01/2008	Retificador	16/12/2008	Normal*
76.189.406/0001-26	0000100200807127884	Mensal	01/02/2008	29/02/2008	Retificador	16/12/2008	Normal*
76.189.406/0001-26	0000100200807127985	Mensal	01/03/2008	31/03/2008	Retificador	16/12/2008	Normal*
76.189.406/0001-26	0000100200807128006	Mensal	01/04/2008	30/04/2008	Retificador	16/12/2008	Normal*
76.189.406/0001-26	0000100200807128013	Mensal	01/05/2008	31/05/2008	Retificador	16/12/2008	Normal*
76.189.406/0001-26	0000100200807128087	Mensal	01/06/2008	30/06/2008	Retificador	16/12/2008	Normal*
76.189.406/0001-26	0000100200807128114	Mensal	01/07/2008	31/07/2008	Retificador	16/12/2008	Normal*
76.189.406/0001-26	0000100200807128115	Mensal	01/08/2008	31/08/2008	Retificador	16/12/2008	Normal*
76.189.406/0001-26	0000100200807128215	Mensal	01/09/2008	30/09/2008	Retificador	16/12/2008	Normal*
76.189.406/0001-26	0000100200900369072	Mensal	01/10/2008	31/10/2008	Retificador	02/06/2009	Normal*
76.189.406/0001-26	0000100200900370975	Mensal	01/11/2008	30/11/2008	Original	02/06/2009	Normal*
76.189.406/0001-26	0000100200900394179	Mensal	01/12/2008	31/12/2008	Original	03/06/2009	Normal*
76.189.406/0001-26	0000100201007210939	Mensal	01/09/2008	30/09/2008	Retificador	21/01/2011	Normal*
76.189.406/0001-26	0000100201007210954	Mensal	01/12/2008	31/12/2008	Retificador	21/01/2011	Normal*
76.189.406/0001-26	0000100201007210955	Mensal	01/10/2008	31/10/2008	Retificador	21/01/2011	Normal*
76.189.406/0001-26	0000100201007210956	Mensal	01/11/2008	30/11/2008	Retificador	21/01/2011	Normal*
76.189.406/0001-26	0000100201008066708	Mensal	01/12/2008	31/12/2008	Retificador	16/12/2011	Normal*
76.189.406/0001-26	0000100201008128899	Mensal	01/01/2008	31/01/2008	Retificador	04/01/2013	Normal
76.189.406/0001-26	0000100201008128900	Mensal	01/02/2008	29/02/2008	Retificador	04/01/2013	Normal
76.189.406/0001-26	0000100201008128901	Mensal	01/03/2008	31/03/2008	Retificador	04/01/2013	Normal
76.189.406/0001-26	0000100201008128905	Mensal	01/04/2008	30/04/2008	Retificador	04/01/2013	Normal
76.189.406/0001-26	0000100201008128906	Mensal	01/05/2008	31/05/2008	Retificador	04/01/2013	Normal
76.189.406/0001-26	0000100201008128907	Mensal	01/06/2008	30/06/2008	Retificador	04/01/2013	Normal
76.189.406/0001-26	0000100201008128908	Mensal	01/07/2008	31/07/2008	Retificador	04/01/2013	Normal
76.189.406/0001-26	0000100201008128911	Mensal	01/08/2008	31/08/2008	Retificador	04/01/2013	Normal
76.189.406/0001-26	0000100201008128949	Mensal	01/09/2008	30/09/2008	Retificador	05/01/2013	Normal*
76.189.406/0001-26	0000100201008128950	Mensal	01/10/2008	31/10/2008	Retificador	05/01/2013	Normal*
76.189.406/0001-26	0000100201008128951	Mensal	01/11/2008	30/11/2008	Retificador	05/01/2013	Normal*
76.189.406/0001-26	0000100201008128952	Mensal	01/12/2008	31/12/2008	Retificador	05/01/2013	Normal*
76.189.406/0001-26	0000100201008131425	Mensal	01/12/2008	31/12/2008	Retificador	26/01/2013	Normal
76.189.406/0001-26	0000100201008131426	Mensal	01/11/2008	30/11/2008	Retificador	26/01/2013	Normal
76.189.406/0001-26	0000100201008131427	Mensal	01/10/2008	31/10/2008	Retificador	26/01/2013	Normal
76.189.406/0001-26	0000100201008131428	Mensal	01/09/2008	30/09/2008	Retificador	26/01/2013	Normal

Consulta Dacon 2.3 Legislação Orientações ao Usuário Consulta Operacional

Eventuais erros de fato que remanescessem mesmo depois dos procedimentos de auditoria poderiam ser retificados pelo contribuinte no curso contencioso administrativo fiscal, que ora se desenrola.

A única alteração proposta pela recorrente foi a relativa às Notas Fiscais de Devolução, que foi devidamente acolhida pela autoridade julgadora de primeira instância.

O contribuinte realmente readquiriu a espontaneidade entre o primeiro e o segundo procedimento fiscal. Entretanto, os Dacon retificadores foram apresentados somente

após o início da 2ª fiscalização, que ora se controverte. Ademais, reduziu débitos em desacordo com a conclusão da 1ª fiscalização, o que também impede que o Dacon produza efeitos, cfe. § 2º do art. 11 da IN-SRF nº 590, de 2005, então vigente:

Art.11.Os pedidos de alteração nas informações prestadas no Dacon serão formalizados por meio de Dacon retificador, mediante a apresentação de novo demonstrativo elaborado com observância das mesmas normas estabelecidas para o demonstrativo retificado.

§1ºO Dacon retificador terá a mesma natureza do demonstrativo originariamente apresentado, substituindo-o integralmente, e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou efetivar qualquer alteração nos créditos informados em demonstrativos anteriores.

§2ºNão será aceita a retificação que tenha por objeto alterar os débitos relativos à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins:

I- que já tenham sido enviados à Procuradoria da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União, nos casos em que o pleito importe alteração desses débitos;

II- em relação aos quais já tenham sido apuradas diferenças em procedimento de ofício, relativas às informações, indevidas ou não comprovadas, prestadas no Dacon original e que tenham sido enviados à Procuradoria da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União; ou

III- em relação aos quais o sujeito passivo tenha sido intimado do início de procedimento fiscal.

§3ºA retificação de valores informados no Dacon, que resulte em alteração do montante do débito já inscrito em Dívida Ativa da União, somente poderá ser efetuada, pela Secretaria da Receita Federal, nos casos em que houver prova inequívoca da ocorrência de erro de fato no preenchimento do demonstrativo.

§4ºA pessoa jurídica que entregar o Dacon retificador, alterando valores que tenham sido informados em DCTF, deverá apresentar, também, DCTF retificadora.

§5ºA retificação de Dacon não será admitida com o objetivo de alterar a periodicidade, mensal ou semestral, de demonstrativo anteriormente apresentado.

A Instrução Normativa RFB nº 940, de 19 de maio de 2009, que sucedeu à IN-SRF nº 594, de 2005, manteve a disposição. Já a Instrução Normativa RFB nº 1.015, de 5 de março de 2010, atualmente em vigor, merece destaques:

Art. 10. A alteração das informações prestadas em Dacon, nas hipóteses em que admitida, será efetuada mediante apresentação de demonstrativo retificador, elaborado com observância das mesmas normas estabelecidas para o demonstrativo retificado.

§ 1º O Dacon retificador terá a mesma natureza do demonstrativo originariamente apresentado, substituindo-o integralmente, e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou efetivar alteração nos créditos e retenções na fonte informados.

§ 2º A retificação **não** produzirá efeitos quando tiver por objeto:

I - reduzir débitos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins:

- a) cujos saldos a pagar já tenham sido enviados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) para inscrição em Dívida Ativa da União (DAU), nos casos em que importe alteração desses saldos;
- b) cujos valores apurados em procedimentos de auditoria interna, relativos às informações indevidas ou não comprovadas prestadas no demonstrativo original, já tenham sido enviados à PGFN para inscrição em DAU; ou
- c) **que tenham sido objeto de exame em procedimento de fiscalização;**

II - alterar débitos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação aos quais a pessoa jurídica tenha sido intimada de início de procedimento fiscal.

§ 3º A retificação de valores informados no Dacon que resulte em redução do montante do débito já enviado à PGFN para inscrição em DAU ou do débito que tenha sido objeto de exame em procedimento de fiscalização, somente poderá ser efetuada pela RFB nos casos em que houver prova inequívoca da ocorrência de erro de fato no preenchimento do demonstrativo.

§ 4º Na hipótese do inciso II do § 2º, havendo recolhimento anterior ao início do procedimento fiscal, em valor superior ao demonstrado, a pessoa jurídica poderá apresentar demonstrativo retificador, em atendimento a intimação fiscal e nos termos desta, para sanar erro de fato, sem prejuízo das penalidades previstas no Capítulo II.

§ 5º A pessoa jurídica que entregar Dacon retificador, alterando valores que tenham sido informados na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), deverá apresentar, também, DCTF retificadora.

Incide no caso a Súmula CARF nº 33, aprovada em 08/12/2009:

Súmula CARF nº 33:

A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício.

MÉRITO

Antes de adentrar-se definitivamente no mérito das operações de compra de soja para posterior exportação, objeto da autuação, deve-se espancar, definitivamente, a insinuação recursal de que a Fiscalização do Estado do Paraná já teria cancelado tais

operações. As operações analisadas pelo Fisco Estadual referem-se a período diverso (10/2009 a 08/2012). Ainda que assim não fosse, e tivesse a 1ª Delegacia Regional da Receita – Inspeção Regional de Fiscalização paranaense analisado exatamente os mesmos períodos, sua decisão jamais vincularia o Fisco federal.

A recorrente insiste na correção das operações de exportação e a legalidade dos créditos relativos às compras de derivados de soja a Louis Dreyfus Commodities S/A. Sustenta que se aliou à referida sociedade para aprender a logística e desenvolver experiência no mercado de exportação e que, apesar de obter pouca vantagem financeira com as operações, a motivação para contratar com a referida empresa consta do próprio contrato. Argumenta que a Fiscalização presumiu o acordo de simulação com base em dois tópicos isolados e de menor importância do contrato, e que toda a documentação, relativa à movimentação física e à transmissão jurídica das mercadorias, foi examinada, não sendo apontada nenhuma irregularidade formal, comercial ou de logística. Argumenta que as operações examinadas estão perfeitas, atendendo ao escopo do contrato, e que o transporte direto da mercadoria é necessário por uma opção logística, já que a armazenagem intermediária na cidade de Curitiba implicaria um aumento de custos. Sustenta que o fluxo financeiro comprova as operações, uma vez que recebe diretamente dos seus clientes o valor relativo às vendas efetuadas e que paga à LDC o preço contratado pelas compras efetuadas. Diz que a efetividade do contrato e dos negócios pode ser confirmada pela exigência da LDC de que todas as operações fossem garantidas através de carta de fiança. Defende a condição de já haver preço pré-avencado das mercadorias e que assunção total da responsabilidade em relação à qualidade dos produtos pela LDC é prática comum de mercado, sendo que jamais poderia se responsabilizar pelos produtos fabricados por outra empresa. Diz que a proteção estabelecida pela cláusula 14 do contrato visa a assegurar a tranquilidade e segurança para ambas as partes, buscando a proteção contra possíveis alterações tributárias. Afirma que Fiscalização apegou-se em “esparsas expressões contratuais periféricas”, mas que “o contrato está cercado por regras bilaterais e divisão precípua de riscos e responsabilidades que comprovam a lisura do negócio e a efetividade das operações.” Sustenta, por fim, que as operações foram realizadas sob o amparo de dois contratos, ambos do conhecimento da Fiscalização. Relata que está apresentado cópia dos dois, ressaltando que não encontrou cópia do primeiro no processo. Afirma que o primeiro é aquele que contém as cláusulas e condições transcritas no Termo de Verificação nº 1 e que o segundo, firmado em 28/12/2006, apresenta-se diferente: com a condição aberta de prática de preços de mercado.

Na “Manifestação s/relatório de diligência”, apresentada em 01/07/2013, a contribuinte reafirma a validade das operações de exportação, bem como dos créditos de PIS e Cofins relativos às aquisições de soja. Aduz, quanto à afirmação da Fiscalização de que a alteração contratual foi realizada com o intuito de receber os créditos de PIS e Cofins de outros contribuintes, que a mesma é fantasiosa e não tem qualquer comprovação. Afirma, ainda, que a alteração do contrato social, contemplando a atividade de importação e exportação de gêneros alimentícios, ocorreu em 1990, ou seja, 17 (dezessete) anos antes dos fatos ditos simulados. Para ilustrar suas alegações, o autuado fez juntar aos autos os seguintes contratos:

- a) Instrumento Particular de Compra e Venda de Mercadorias e Outras Avenças (fls. 909 a 924), assinado em 02 de janeiro de 2006, por meio do qual Comércio e Indústrias Brasileiras Coinbra S/A (razão social anterior de Louis Dreyfus Commodities Brasil S/A) se compromete a vender para Condor produtos (óleo de

soja degomado, óleo de soja refinado e farelo de soja) que representem o valor de R\$ 60.000.000,00, de acordo com o Contrato de Fornecimento de Mercadorias (Anexo 2) celebrado simultaneamente. Além desse anexo, constam ainda Anexo 1 Relação dos Clientes. Capa de rosto do Anexo 2 (Contrato de Fornecimento de Mercadorias acima citado); Anexo 3 – Minuta Padrão da Confirmação de Negócio a.1.4); Anexo 4 – Minuta Padrão das Instruções.

- b) Contrato de Fornecimento de Mercadorias (fls. 937 a 944), assinado em 28 de dezembro de 2006, por meio do qual Louis Dreyfus Commodities Brasil S/A se compromete a vender para o Condor produtos (óleo de soja degomado, óleo de soja refinado e farelo de soja) que representem o valor total de R\$ 120.000.000,00.

A Fiscalização já havia instruído os autos de infração com:

- a) Instrumento Particular de Compra e Venda de Mercadorias e Outras Avenças (fls. 956 a 968), assinado em 10 de janeiro de 2008, por meio do qual Louis Dreyfus Commodities Brasil S/A se compromete a vender para o Condor produtos (óleo de soja degomado, óleo de soja refinado e farelo de soja) que representem o valor total de R\$ 120.000.000,00, de acordo com o Contrato de Fornecimento de Mercadorias (Anexo 1) celebrado simultaneamente. Além, desse, constam também como anexo Capa de rosto do Anexo 1; Anexo 2 – Minuta Padrão da Confirmação de Negócio; Anexo 3 – Minuta Padrão de Instruções.
- b) Instrumento Particular de Compra e Venda de mercadorias e Outras Avenças (fls. 969 a 981), assinado em 28 de dezembro de 2006, por meio do qual Louis Dreyfus Commodities Brasil S/A se compromete a vender para o Condor produtos (óleo de soja degomado, óleo de soja refinado e farelo de soja) que representem o valor total de R\$ 120.000.000,00, de acordo com o Contrato de Fornecimento de Mercadorias (Anexo 1) celebrado simultaneamente. Constam, também, como anexos Capa de rosto do Anexo I; Anexo 2 – Minuta Padrão da Confirmação de Negócio; e Anexo 3 – Minuta Padrão das Instruções.
- c) Anexo 3 ao Instrumento Particular de Compra e Venda de Mercadorias e Outras Avenças, às fls. 982, assinado em 20 de dezembro de 2010 entre Louis Dreyfus Commodities Brasil S/A e Condor Supercenter Ltda, o qual consta denominado como “Planilha Demonstrativa da Formação do Preço Definitivo e das Despesas Incorridas pela Condor, bem como das Diferenças entre o Preço Definitivo e o Preço Provisório”

Liminarmente, rechaça-se a afirmação recursal de que as operações foram realizadas sob o amparo de dois contratos (Instrumento Particular de Compra e Venda de Mercadorias e Outras Avenças assinado em 02/01/2006 e Contrato de Fornecimento de Mercadorias firmado em 28/12/2006, juntados pela própria contribuinte às fls. 909 a 924 e 937 a 944, respectivamente) e de que o segundo contrato não apresentaria as mesmas condições que impressionaram a Fiscalização, visto que conteria cláusula com a condição aberta de prática de preços de mercado. Não há vinculação entre esses contratos.

No caso, os dois contratos não são vinculados: o segundo possui um outro Contrato de Fornecimento de Mercadorias o qual foi assinado na mesma data, ou seja, em 28/12/2006; ii) o primeiro foi assinado em 02/01/2006 e é parte integrante de um outro Instrumento Particular de Compra e Venda de Mercadorias e Outras Avenças, estando a esse vinculado e subordinado; o primeiro trata da venda para o Condor de produtos (óleo de soja degomado, óleo de soja refinado e farelo de soja) que representem o valor total de sessenta milhões de reais e o segundo que representem o valor de cento e vinte milhões de reais.

Frise-se neste momento que o documento sobre o qual se debruçou a Fiscalização, conforme apontam o Termo de Verificação Fiscal nº 1 (fls. 15 a 23) e o relatório de diligência fiscal (fls. 1.401 a 1.403), foi o Instrumento Particular de Compra e Venda de Mercadorias e Outras Avenças (fls. 969 a 981), assinado em 28 de dezembro de 2006, e que o Contrato de Fornecimento de Mercadorias (Anexo 2) a ele relativo, (conforme indicam os elementos dos dois instrumentos) é o que foi assinado simultaneamente em 28/12/2006, juntado aos autos pelo contribuinte às fls. 937 a 944.

Desde já, declaro que me alinho às conclusões da Fiscalização e da decisão recorrida: os contratos em questão, não obstante a sua regularidade formal, simulam vendas para o mercado interno com o único objetivo de transferir créditos das contribuições sociais não cumulativas de LDC para Condor.

O negócio ostensivo é o seguinte: Louis Dreyfus Commodities (LDC), sociedade multinacional do agronegócio, com mais de 160 anos de experiência no mercado global de commodities, com liderança nos mercados de açúcar, arroz, algodão, laranja, milho e trigo, presente em mais de 55 países dos cinco continentes, com mais de 35.000 empregados, com vendas líquidas consolidadas de aproximadamente US\$ 60 bilhões e lucro líquido de aproximadamente US\$ 735 milhões no ano de 2011, não obstante a sua vasta experiência no mundo todo, *“pendia de resolver problemas operacionais e de logística”* entre Ponta Grossa e o Porto de Paranaguá. Decidiu então admitir que Condor, neófito no seguimento de comércio exterior, ingressasse no mercado, recebendo apoio e em contrapartida teria a abertura de importantes “portas” para o futuro, e tendo ainda uma operação sem prejuízos, apesar da pequena rentabilidade. *“Nessa atividade a logística é facilitada porquanto a empresa autuada possui filiais nas cidades de Ponta Grossa (início da movimentação da carga e da operação) e em Paranaguá (final da movimentação e local de armazenamento antes da entrega definitiva ao Cliente), ambas dotadas de estrutura e pessoal suficiente para manipulação, administração e realização efetiva da operação”* (recurso voluntário, fls. 2.407)

Nesse panorama, a pergunta que se impõe é: por que LDC necessitaria a interposição de um intermediário, já que a exportação de *commodities* agrícolas é justamente a sua maior *expertise*? E por que esse intermediário seria Condor, que, ao contrário, não possuía experiência alguma no ramo? A imagem que se me vem é a de uma baleia pedir a ajuda de um

A motivação oculta é simples: possuidora de vultosos créditos tributários, gerados na compra tributada de produtos no mercado interno, ao revender estes mesmos produtos para o mercado externo, a LDC acaba acumulando-os, haja vista não haver tributação nas operações de exportação. Com a interposição do intermediário nas operações de exportação (Condor), LDC descarrega os créditos acumulados para esse intermediário, na medida em que torna as suas próprias saídas tributadas, e transfere para a etapa seguinte (Condor) a imunidade de tributação que ocorre nas operações de exportação.

Para dar efetividade a esse desiderato, estabeleceu-se uma modelagem jurídica que se orientou sobre os seguintes eixos:

- a preservação das operações de exportação da empresa Louis Dreyfus e a garantia de que os clientes dessa não seriam prejudicados com a intromissão de um intermediário;

LDC não abre mão do controle das operações de exportação. É ela quem determina todos os parâmetros das vendas (exportações): para quem o intermediário deve revender (quais os Clientes); os valores das transações (valor dos produtos vendidos para o intermediário – Preço provisório e definitivo – valor dos produtos revendidos – exportação); a quantidade de produtos; e a forma como os produtos devem ser revendidos.

Todas essas diretrizes são clausuladas. Confira-se:

1.3. Uma vez completada a entrega da quantidade de PRODUTOS objeto da CONFIRMAÇÃO, a COMPRADORA deverá revender os PRODUTOS aos CLIENTES, conforme instruções que receber da VENDEDORA (as “INSTRUÇÕES”). O modelo das INSTRUÇÕES integra o presente instrumento como seu Anexo 3.

1.3.1. As INSTRUÇÕES, que também integrarão o presente Contrato para todos os efeitos, conterão todas as condições essenciais atinentes ao NEGÓCIO, incluindo preço, tudo nos termos da cláusula 4 adiante.

1.3.2. No corpo das INSTRUÇÕES a VENDEDORA apresentará, ainda, o demonstrativo de cálculo do preço definitivo em contraprestação da venda dos PRODUTOS à COMPRADORA e os demais parâmetros previsto na fórmula de que trata a cláusula 4. (Grifos nos Originais)

(...)

3. A revenda dos PRODUTOS aos CLIENTES será formalizada através de nota fiscal de venda com fim específico de exportação, a ser emitida pela COMPRADORA em estrita conformidade com as INSTRUÇÕES da VENDEDORA, nos termos do item 3.2 adiante.

(...)

3.2. Das INSTRUÇÕES constarão, dentre outras informações:

- (i) denominação social, número da inscrição no CNPJ e número da inscrição estadual do CLIENTE em favor de quem os produtos deverão ser faturados;*

- (ii) *discriminação e quantidade dos PRODUTOS;*
(iii) *preço de revenda dos PRODUTOS aos CLIENTES;* (iv) *diferenças entre o PREÇO PROVISÓRIO e o PREÇO DEFINITIVO pertinente aos mesmos PRODUTOS, observados o item 4.1 e seus subitens.*

3.3 A COMPRADORA deverá encaminhar à VENDEDORA, via facsímile, para conferência, cópia da nota fiscal de venda com fim específico de exportação dos PRODUTOS ao CLIENTE, observado o disposto adiante.

3.3.1 Na hipótese da nota fiscal emitida pela COMPRADORA apresentar divergência em relação ao contido em determinada INSTRUÇÃO, a VENDEDORA comunicará a COMPRADORA, por escrito, sobre a divergência, para que esta promova, imediatamente, as correções necessárias.

A confirmar o total controle da operação por parte da LDC, o item “2” do contrato estipula até o local para o qual serão remetidos os produtos da primeira parte da operação (venda realizada para o Condor), e no qual os mesmos deverão ser entregues aos Clientes (pré-determinados) no momento da revenda (exportação).

“2. Os PRODUTOS objeto de cada CONFIRMAÇÃO serão entregues, pela VENDEDORA, no local em que a COMPRADORA deverá entregá-los aos CLIENTES, conforme INSTRUÇÕES que receber da VENDEDORA.”

Não se trata portanto de uma operação normal de compra e venda entre LD e Condor, como quer fazer crer a recorrente, mas sim de uma venda com finalidade de exportação desde o início do ciclo. A LDC controla a quantidade, o preço e o destino das mercadorias, sem nenhuma possibilidade de interferência do Condor. O controle das operações por LDC é tão grande que, de acordo com item 3.4, esta pode retomar os produtos vendidos para o Condor se este não realizar as revendas (exportações) de acordo com as suas determinações.

“3.4 A recusa da COMPRADORA na emissão da nota fiscal de revenda dos PRODUTOS aos CLIENTES, ou a recusa em promover as correções de que trata o item 3.3.1 acima, tudo nos termos das INSTRUÇÕES da VENDEDORA, gerará as seguintes consequências:

- a) resolução automática da operação de venda dos PRODUTOS objeto da(as) CONFIRMAÇÃO(ÕES) em vigor, com o automático retorno, ao patrimônio da VENDEDORA, dos PRODUTOS já entregues ao abrigo da(s) mesma(s) CONFIRMAÇÃO(ÕES). A resolução prevista nesta alínea não abrange os PRODUTOS já regulamente vendidos aos CLIENTES, mediante a emissão de nota fiscal de venda com fim específico de exportação em conformidade com as INSTRUÇÕES;*
- b) direito da VENDEDORA de vender os PRODUTOS objeto da(s) CONFIRMAÇÃO(ÕES) de que trata a alínea “a” deste item diretamente ao CLIENTE referido*

nas INSTRUÇÕES correspondentes, ainda que já tenha sido entregues à COMPRADORA, de modo a evitar a inadimplência da obrigação de entrega dos PRODUTOS ao CLIENTE;

- c) obrigação da COMPRADORA de emitir a(s) nota(s) fiscal(ais) de devolução à VENDEDORA dos PRODUTOS que já tenham sido entregues à COMPRADORA.”*

Note-se que esta última cláusula, estabelecida para garantir a realização das exportações, de forma curiosa, cria um tipo inédito de venda no mundo jurídico, “venda com condição esolutiva”, já que somente produz efeitos jurídicos se as condições futuras e incertas (revendas/exportações nos exatos termos determinados pela LD) se realizarem.

- o estabelecimento de uma regra para a transferência dos créditos tributários da empresa LDC para o intermediário;

O segundo eixo da modelagem jurídica visa ao estabelecimento da regra para a transferência dos créditos tributários de LDC para o Condor) e está previsto na cláusula “4” do contrato:

4. O preço definitivo, certo e ajustado em contraprestação da venda dos PRODUTOS à COMPRADORA, será o resultado da aplicação da seguinte fórmula (o “PREÇO DEFINITIVO”):

$$Pd = \{Pr + (T \times 0,82)\} - \{(F + E) + (D)\}$$

Onde:

Pd = PREÇO DEFINITIVO equivalente ao valor total, expresso em moeda nacional, a ser pago pela COMPRADORA à VENDEDORA em contraprestação da venda dos PRODUTOS.

Pr = preço total, expresso em moeda nacional, devido pelos CLIENTES à COMPRADORA, em contraprestação da revenda dos PRODUTOS.

T = valor total, expresso em moeda nacional, do PIS, da Cofins e do ICMS incidentes sobre a venda dos PRODUTOS, nos termos das notas fiscais de venda emitidas pela VENDEDORA à COMPRADORA.

F = valor total do transporte dos PRODUTOS desde o estabelecimento da COMPRADORA até o estabelecimento depositário indicado pela VENDEDORA, quando for o caso.

E = valor total dos demais custos incorridos pela COMPRADORA para embarque dos PRODUTOS aos CLIENTES, quando for o caso.

D = eventual diferença, positiva ou negativa, entre o PREÇO DEFINITIVO e o preço dos PRODUTOS constante das notas fiscais de venda emitidas pela VENDEDORA à COMPRADORA e pertinentes ao(s) lote(s) entregue(s) ao abrigo do presente em operação(ões) anterior(es).

4.1 Tendo em conta que o valor exato do “Pr, variável para cálculo do PREÇO DEFINITIVO, conforme previsto na

cláusula 4, não será conhecido quando da emissão das correspondentes notas fiscais de venda dos PRODUTOS à COMPRADORA, é certo que haverá diferença entre o preço dos PRODUTOS indicado nas referidas notas fiscais (o “PREÇO PROVISÓRIO”) e o PREÇO DEFINITIVO dos mesmos PRODUTOS. Tal diferença, nos termos da fórmula prevista na cláusula 4, será ajustada contabilmente, mediante acréscimo ou dedução, conforme o caso, do preço de venda dos PRODUTOS objeto das CONFIRMAÇÕES subseqüentes.

4.1.1. Quando da última operação de venda ao abrigo deste Contrato, seja em virtude de sua rescisão por qualquer motivo, seja por ocasião do término de sua vigência, a referida diferença será ajustada através da emissão de nota fiscal complementar de preço pela VENDEDORA o mediante concessão de desconto financeiro sobre o preço dos PRODUTOS, conforme o caso.

4.1.2 O PREÇO PROVISÓRIO será estabelecido, pela vendedora, com base em outras operações de venda de PRODUTOS da mesma natureza, gênero e qualidade a outros clientes.

4.2. As Partes reconhecem, em caráter irrevogável e irretratável, que o PREÇO DEFINITIVO prevalecerá, sempre sobre o PREÇO PROVISÓRIO, para todos os fins e efeitos de direito.”

Depositado o valor da venda para o exterior pela empresa comercial exportadora, Condor pode deduzir gastos com transporte e embarque do valor repassado para LDC. Devem no entanto, adicionar 82% do valor de PIS, Cofins e ICMS incidentes sobre a venda dos produtos, conforme notas fiscais de vendas emitidas pela LDC.

Pela aplicação da aplicação da fórmula constante da cláusula 4, LDC torna líquidos 82% do valor dos créditos, até então meramente escriturais; Condor, a seu turno, garante ganho de 18 % sobre créditos tributários devidos em cada operação, já que está contratualmente obrigada a pagar a LDC 82 % dos tributos devidos na respectiva venda (vinculada a operação) que esta realiza para Condor. Essa é real vantagem percebida pelo Condor na negociação. Para participar da simulação comandada pela LD, o Condor seria beneficiado com 18% dos créditos de PIS, Cofins e ICMS, ilegalmente adquiridos com sua interposição simulada nas operações.

A decisão recorrida exemplifica a aplicação da fórmula da cláusula 4 com base na “Planilha Demonstrativa da Formação do Preço Definitivo e das Despesas Incorridas pela Condor, bem como das Diferenças entre o Preço Definitivo e o Preço Provisório” (Anexo 3 ao Instrumento Particular de Compra e Venda de Mercadorias, anexado aos autos às fls. 982):

Valor da Exportação	5.775.000,00	
(-) Despesa de Armazenagem	(150.000,00)	
(+) Crédito PIS/Cofins sobre armazenagem	13.875,00	
Valor preço de venda mercado interno sem tributos	5.638.875,00	(A)
Tributos incidentes	1,00	

(-) PIS/Cofins Alíquota de 9,25 $(1,65 + 7,6) \times 0,82$		0,07585	
Índice para formação de preços		0,92415	(B)
Valor de Venda, no mercado interno, com os tributos		6.101.688,04	(C=A/B)
Valor praticado nas remessas físicas		6.050.000,00	
Diferença a favor da LDC Brasil		51.688,04	
Apuração dos Créditos Fiscais			
Pis/Cofins		564.406,14	(C x 9,25)
Apuração do Resultado do Condor			
Preço de venda para o Exportador		5.775.000,00	
Valor das Compras	(6.101.688,04)		
Crédito PIS/Cofins	564.406,14		(D)
Despesa de Armazenagem	(150.000,00)		
Crédito PIS/Cofins despesas de armazenagem	13.875,00		
Custo Final para o Condor		(5.673.406,89)	
Margem do Condor		101.593,11	(E)
Percentual (Margem do Condor)		18,00%	(E/D)

Não é demasiado voltar a salientar que é LDC quem controla todas as variáveis do cálculo recém ilustrado. “Valor da Exportação”, “Valor de Venda, no mercado interno, com os tributos” e “Valor praticado nas remessas físicas” do quadro acima (preço total Pr, preço definitivo – Pd e preço provisório, respectivamente, na fórmula da cláusula “4”) são definidos por ela (vendedora), de acordo com a cláusula 4.

- o estabelecimento de salvaguardas contra os riscos do negócio, para ambas as partes.

Quanto ao último eixo da engenharia contratual, que visava à proteção dos contratantes contra os riscos dos negócios, ficou glaro que LDC estabeleceu garantias contra possíveis consequências da introdução de um *player* inexperiente na exportação de commodities, negócio sólido que desenvolvia há décadas. Em contrapartida, a Condor são garantidos o recebimento do valor das exportações e a total imunidade relativamente a qualidade dos produtos exportados, conforme se verifica os itens “6” e “7” do contrato:

“6. A LDC BRASIL garante, na qualidade de fiadora, principal pagadora e devedora solidária, o cumprimento de todas as obrigações dos CLIENTES para o CONDOR, incluindo a liquidação do pagamento do valor da revenda dos PRODUTOS junto ao CONDOR, na forma e prazo que forem comunicados nas INSTRUÇÕES. Essa garantia e sua conseqüente responsabilidade não terão validade e não serão exigíveis: caso o CONDOR esteja inadimplente, ou em mora, com qualquer obrigação contraída ao abrigo deste Contrato; enquanto não for possível a entrega dos PRODUTOS aos CLIENTES por ato ou fato imputável ao CONDOR.”

6.1. A LDC BRASIL renuncia expressamente, neste ato, aos benefícios previsto nos artigos 827, 829,835 e 838 do Código Civil Brasileiro, e concorda que a presente fiança vigorará até o cumprimento integral, pelos CLIENTES, de todas as obrigações principais e acessórias previstas neste Contrato.

6.2 Em caso de inadimplemento dos CLIENTES quanto ao pagamento do valor devido ao CONDOR, a LDC BRASIL transmitirá novas INSTRUÇÕES em substituição daquelas pertinentes ao CLIENTE inadimplente.

7. A LDC BRASIL obriga-se a manter o CONDOR imune a qualquer responsabilidade ou ônus ligados aos PRODUTOS e a qualquer reclamação dos CLIENTES quanto à qualidade dos PRODUTOS, salvo quando motivadas pelo descumprimento, pelo CONDOR, de qualquer cláusula do presente Contrato e/ou qualquer condição das Instruções.

7.1 Na hipótese de o CONDOR ser demandado por qualquer reclamação relativa à qualidade dos PRODUTOS vendidos para os CLIENTES, a LDC BRASIL obrigase a requerer ao valor que o CONDOR eventualmente tenha despendido para a defesa de seus interesses, e ainda assumir a responsabilidade por toda e qualquer despesa ou ônus decorrente, inclusive custas judiciais, honorários advocatícios, condenações etc.”

Por fim, o item “14” do contrato institui uma ‘salvaguarda tributária’, que revela a preocupação dos contratantes com a possível interpretação da legislação tributária em face do planejamento tributário adotado:

“14. Na hipótese de ocorrência de alteração na legislação tributária, ou na sua interpretação pelas autoridades fiscais, que impacte no equilíbrio econômico-financeiro do presente instrumento, qualquer das Partes poderá resilir este Contrato, sem ônus, ressalvado o disposto na alínea “f” do item 14.1.”

De salientar que a rescisão do contrato em decorrência da aplicação do artigo acima enseja, também, nos mesmos moldes do item 3.4, a retomada, por parte da controladora, das exportações que não tenham ainda sido concretizadas.

A Fiscalização adotou a interpretação mais pura e simples do contrato: trata-se de cessão onerosa de créditos de PIS, Cofins e ICMS da LDC para Condor, com deságio de 18%, e obrigação deste ser figurante em operações de exportação daquela.

E essa interpretação não se baseou nesta ou naquela cláusula isolada, ou em “esparsas expressões contratuais periféricas”, como alega a recorrente, mas na estrutura contratual como um todo. Revestido de todas as formalidade legais, simulando um corriqueiro acordo comercial de fornecimento de mercadorias para posterior exportação, a contratação tem o objetivo oculto de construir engenharia tributária, consistente na transferência de créditos tributários da empresa possuidora dos mesmos (LDC) para um intermediário (Condor), sem que houvesse qualquer interferência nas exportações da primeira.

Aliás, são essas duas garantias, a de blindagem das exportações e a de um ganho na realização das operações de exportação isento de riscos, representado por um percentual sobre os créditos tributários decorrentes das operações de venda (da empresa Louis Dreyfus para o Condor) com garantia de recebimento e sem risco comercial, que desnudam o real objetivo do contrato.

Fica muito claro e evidente que as exportações não poderiam de forma alguma ser afetadas – LDC não admitiria que essa aventura colocasse em risco a reputação comercial que forjou durante toda a sua história empresarial, e, nesse sentido, colocou-se contratualmente na posição de controladora hegemônica das operações. Todas as variáveis comerciais das operações estavam sob seu domínio. Era LDC que determinava os clientes para

Ainda, como garantia da blindagem das exportações, foi estabelecida a absurda possibilidade de retomada das mercadorias, caso as exportações não fossem realizadas de acordo com as determinações da empresa controladora.

Com efeito, em face da constatação do acordo de simulação, as argumentações da recorrente de que teria realizado as operações de forma lícita para aprender a logística e desenvolver experiência no mercado de exportação, obtendo pouca vantagem financeira, caem por terra. A existência de documentos (Notas Fiscais de Saída relativa à transmissão jurídica das mercadorias de LDC para Condor e Notas Fiscais de Saída relativas às operações de Vendas com Fim Específico de Exportação), com a transmissão jurídica das mercadorias objeto do contrato, e movimentações financeiras (relativas ao recebimento das revendas/exportações aos clientes e relativas ao pagamento das compras efetuadas por LDC) 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 – CC - Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.

As garantias concedidas ao Condor, de pagamento das revendas (exportações) efetuadas, através do estabelecimento de Carta Fiança, e de isenção quanto à qualidade das mercadorias revendidas, aliado ao ganho percentual sobre os créditos tributários envolvidos nas operações de venda (da LDC para o Condor), complementam a armação, na medida que estabelecem para o intermediário o valor (percentual) para a participação do conluio e que o isentam de qualquer risco financeiro e comercial.

O agravamento da penalidade aplicada

DocId:32906290
Autenticado digitalmente em 08/09/2014 por ALEXANDRE KERN, Assinado digitalmente em 15/09/2014 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 08/09/2014 por LUIZ ROGERIO SAWAYA BATISTA, Assinado digitalmente em 08/09/2014 por ALEXANDRE KERN
Impresso em 17/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

ser provados, não bastando a suspeita ou a presunção. Reclama que não houve omissão de tributo, mas sim, pelo contrário, que a existência do aventado “conluio” impôs à LDC a incidência das contribuições sobre as vendas efetuadas para Condor. Discursa sobre a idoneidade da LDC e sobre as vantagens estratégicas obtidas com a realização do negócio com aquela sociedade. Aduz que irregularidade imputada pela Fiscalização não tem qualquer razoabilidade e que nulidade do contrato tornaria a LDC credora da fazenda pública, uma vez que as vendas para a contribuinte sofreram incidência das contribuições. Reclama que LDC não integra o polo passivo, pugnando por sua responsabilização solidária pelo proveito que obteve com o conluio e a simulação. Por fim, sustenta que as operações em discussão são lícitas, que são descabidas as glosas de seus créditos e a aplicação da penalidade, e que a falta de comprovação dos tipos penais (conluio e simulação) impõem o cancelamento da multa duplicada.

Repete-se aqui o que já quedou assentado na decisão recorrida: houve os autos de infração consignaram uma única infração tributária relativa às glosas de créditos ilegalmente aproveitados pelo sujeito passivo, as quais ocasionaram as insuficiências de recolhimento das contribuições nos períodos de apuração lançados. Consta da “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” dos autos de infração que a glosa de créditos ilegalmente aproveitados pelo sujeito passivo resultou em insuficiência de recolhimento da contribuição em algumas competências. Não há falar em duas infrações

E a penalidade aplicável deve ser agravada em face da presença da circunstância qualificativa conluio, ajuste doloso pactuado entre LDC e Condor, tendente a reduzir o pagamento de tributos devidos por Condor por meio da apropriação ilegal de créditos de PIS e Cofins, prevista no art. 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Conclusões

Com essas considerações, voto por negar provimento aos recursos de ofício e voluntário.

Sala de sessões, em 19 de agosto de 2014


Alexandre Kern

Declaração de Voto

Conselheiro Luiz Rogério Sawaya Batista

A Fiscalização se baseou no Instrumento Particular de Compra e Venda de Mercadorias e Outras Avenças datado de 28 de dezembro de 2006, para concluir que tal

contrato seria simulado, vez que a verdadeira intenção das partes seria transferir créditos da Louis Dreyfus Commodities Brasil S.A ("LDC") para a Recorrente.

A Fiscalização, nessa sua jornada interpretativa, olvidou por completo todo o contexto negocial, e baseou o seu entendimento em cláusula constante no Contrato, na qual a LDC teria poder sobre a mercadoria vendida, para concluir, num átimo, que a operação seria simulada.

Trata-se de um grande saldo interpretativo!

A Fiscalização, em meu entendimento, não levou em conta a complexidade do tipo de negócio, nem o prazo do contrato, as garantias contratuais, o fornecimento de mercadorias, tendo simplesmente enquadrado o contrato, de maneira equivocada, como simulado, para aplicar indevidamente multa de 150%.

Observe-se que nos considerandos do Contrato consta expressamente que a LDC comercializa farelo de soja, óleo de soja e óleo de soja degomado de fabricação própria ou de terceiros e possui um fluxo de venda a determinados clientes, sendo que o faturamento e a entrega deverão se concretizar em momento futuro.

Isso significa dizer que se a LDC vender ela terá que fazer a entrega e se sujeitará ao prazo de pagamento do comprador, sendo que nas operações de exportação esse prazo é bem superior a 30 dias.

Nesse sentido, a LDC contratou com a Recorrente operação de compra e venda, na qual a Recorrente adquire os produtos e paga um determinado preço, intermediando a operação entre a LDC e os clientes desta, de tal forma que a LDC receba antecipadamente pelos produtos vendidos.

Trata-se de operação de R\$ 120.000.000,00, não voltada para o passado - ou seja, o seu objetivo não era transferir créditos acumulados - em que efetivamente houve a compra por parte da Recorrente e a venda, pela LDC, na forma fixada pelas partes.

E na forma fixada pelas partes a Recorrente assume a obrigação de pagar pelos produtos e de exportá-los aos clientes indicados pela LDC, de tal maneira que se não vender aos clientes a LDC poderá reassumir a titularidade dos bens, resolvendo-se a compra e venda (Cláusula 3.4).

As partes chegam inclusive a estabelecer uma cláusula de fixação do preço, cláusula esta que foi muito mal interpretada pela Fiscalização, que chegou a afirmar que a remuneração da Recorrente no Contrato seria de 18%, quando o percentual de 18% (1-0,82) se refere, na realidade, à alíquota do ICMS que integra o custo do produto, estando, pois, incluída nas bases de cálculo do PIS e da COFINS (numa compra e venda regular, considerando que o comprador tem direito ao crédito o seu custo não irá computar o ICMS, PIS e COFINS, tributos a que tem direito ao crédito).

Observe-se pela referida fórmula que o prazo definitivo dos produtos fixados entre a LDC e a Recorrente incluir o valor dos tributos que estão inseridos no preço das mercadorias menos os custos incorridos pela Recorrente, e. g., custo de transporte, de embarque e etc.

Ressalte-se ainda que no preço definitivo constam dois valores - PARCELA A e B -, em que a PARCELA B deve ser paga em até 15 dias da entrega dos produtos pela

LDC à Recorrente, e a PARCELA A na mesma data em que a Recorrente receber de seus clientes.

Ou seja, mediante tal estruturação permitiu-se à LDC o recebimento de parte do preço no prazo de 15 dias da entrega de bens a serem exportados, o que constitui a sua maior vantagem financeira no negócio.

Importante ressaltar que esse Contrato se refere à mercadorias a serem exportadas, e que as partes também firmaram Contrato de Fornecimento de mercadorias, em dezembro/2006 regulando as suas relações para o ano de 2007 e 2008 (assim como o Contrato de Compra e Venda) sem que houvesse preocupação para quem a Recorrente iria vender, mas sim expressamente prevendo obrigação de fornecimento, por parte da Recorrente.

Assim, trata-se de diversos negócios celebrados entre a LDC e a Recorrente que realmente foram realizados, inclusive contavam com garantia instrumentalizada por meio de fiança bancária, e que não foram efetuados com o intuito de transferir créditos.

Aliás, se esse mesmo fosse o motivo, a Fiscalização deveria ter se preocupado em diligenciar perante a LDC para verificar qual o montante de créditos da citada pessoa jurídica, mas não o fez em nenhum momento.

Unilateralmente, a Fiscalização concluiu pela simulação, sem fundamentá-la de forma apropriada, desconsiderando que se tratava de negócio de longo prazo, voltado para o futuro, em que as partes efetivamente compraram e venderam produtos, sendo que a Recorrente, além de revendê-los no mercado interno, também os exportou na forma contratualmente prevista.

E a Recorrente, como decorrência das operações por ela praticadas, tem direito ao crédito do ICMS, do PIS e da COFINS, e é ela quem irá acumular créditos com as suas operações de exportação posto que essas são isentas dos referidos tributos, autorizando-se a manutenção dos respectivos créditos.

Pois bem. O artigo 167 do Código Civil prescreve a nulidade do negócio jurídico enquadrado como simulado, mas não o conceitua, relacionando hipóteses em que se verifica a simulação dos negócios jurídicos, conforme segue:

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;

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

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

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

Trata-se, na realidade, de um vício social que a ordem jurídica procura, de todas as maneiras evitar, qualificando o negócio jurídico simulado como nulo, sendo impossível de ser confirmado e nem de convalescer com o tempo (art. 169 do Código Civil).

Não se pode perder de vista, inicialmente, que a simulação tem por objeto o negócio jurídico, objeto de profundas discussões quanto ao seu verdadeiro significado, conceituado por Maria Helena Diniz¹ como “o poder de auto-regulação dos interesses que contém a enunciação de um preceito, independentemente do querer interno.”

Em verdade, Maria Helena Diniz² propõe que o negócio jurídico seja concebido como uma “norma concreta estabelecida pelas partes”, o que requer não apenas a presença de mais de um sujeito de direito no âmbito de uma relação jurídica, como também outros requisitos de direito a serem preenchidos.

Antônio Junqueira de Azevedo³ conceitua o negócio jurídico como “todo fato jurídico consistente em declaração de vontade, a que o ordenamento jurídico atribui os efeitos designados como queridos, respeitados os pressupostos de existência, validade e eficácia impostos pela norma jurídica que sobre ele incide”.

Sem o intuito de ingressar na discussão sobre o conceito do negócio jurídico, tão bem abordada pelos estudiosos de Direito Civil ao longo da própria evolução do Direito, pode-se afirmar que o negócio jurídico constitui-se, pois, de uma ou mais declarações de vontade que cria, modifica ou extingue relações jurídicas.

Transportando tais noções para o presente processo, pode-se concluir que a simulação exige a presença de duas ou mais pessoas que estejam em total acordo com a prática de atos que, nos termos do §1º, do artigo 167 do Código Civil, aparentam conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; ou que contenham declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; ou que concordem em antedatar ou pós-datar documentos.

Ou seja, na simulação as partes manifestam falsamente suas vontades, externando declaração (negócio jurídico) diverso daquele realmente pretendido. Nesse aspecto, nos parecem precisos os ensinamentos de Carlos Roberto Gonçalves⁴, para quem:

“Simulação é uma declaração falsa, enganosa, da vontade, visando aparentar negócio diverso do efetivamente desejado. Ou, na prática de Còvis, “é uma declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado”.

Simular significa fingir, enganar. Negócio simulado, assim, é o que tem aparência contrária à realidade. A simulação é produto de um conluio entre os contratantes, visando obter efeito diverso daquele que o negócio aparenta conferir. Não é vício do consentimento, pois não atinge a vontade em sua formação. É uma desconformidade consciente da declaração, realizada de comum acordo com a pessoa a quem se destina, com o objetivo de enganar terceiros ou fraudar a lei.”

¹ DINIZ, Maria Helena. Curso de Direito Civil Brasileiro. Editora Saraiva: São Paulo, 2004, p. 395

² Op. cit., p. 394.

³ AZEVEDO, Antonio Junqueira. Negócio Jurídico: existência, validade e eficácia. Editora Saraiva: São Paulo, 2002, p. 16.

⁴ GONÇALVES, Carlos Roberto. Direito Civil Brasileiro. Editora Saraiva: 2007, p. 440.

A simulação envolve, portanto, um conluio entre as partes contratantes, que, em conjunto, concordam em produzir manifestações de vontade que convergem em apenas uma declaração, e. g., um contrato, com conteúdo diverso daquele realmente desejado, com o objetivo de frustrar, no sentido amplo, direitos de terceiros.

A título exemplificativo, na seara tributária, a simulação pode ocorrer quando duas partes, comprador e vendedor, cientes da mudança da legislação que majorou em certa data determinado tributo, pactuam declarar vontade diversa daquela real, antecipando falsamente a ocorrência de um negócio jurídico para data anterior, sujeita a tratamento mais benéfico.

Nesse caso, transparece o pacto realizado entre comprador e vendedor que, mesmo tendo realizado o negócio jurídico “compra e venda” em data posterior, alteram falsamente as suas declarações de vontade e produzem documento contendo declaração falsa, como se o negócio houvesse ocorrido anteriormente, em data mais conveniente, exclusivamente para frustrar direitos do fisco (sujeito ativo).

Por fim, não posso deixar de citar os ensinamentos de Maria Helena Diniz⁵, que resume muito bem o quanto observado sobre os elementos da simulação:

“...

é uma falsa declaração bilateral de vontade;

a vontade exteriorizada diverge da interna ou real, não correspondendo à intenção das partes;

é sempre concertada com a outra parte, sendo, portanto, intencional o desacordo entre a vontade interna e a declarada;

é feita no sentido de iludir terceiro.”

Ora, no presente caso, as partes não apenas declaram expressamente os termos dos negócios jurídicos por ela pretendidos - não há, pois, declaração falsa de vontade -, como praticam estritamente as condições contratuais que elas criaram, se sujeitando fielmente ao contrato, tanto que inclusive prestam garantias.

Assim, inicialmente, não vejo como o negócio jurídico praticado entre a LDC e a Recorrente possa ser considerado simulação, pois elas não simulam nada, mas sim praticam operações de compra e venda, sendo que a Recorrente efetivamente exporta os produtos adquiridos da LDC nas condições constantes no Contrato.

E as partes não agem em conluio, não falseiam a verdade, por expressam sua vontade em Instrumento de Compra e Venda e de Fornecimento e o praticam nos seus termos, sendo este o negócio jurídico que desejavam contratar.

Difícil crer que a Recorrente ingressaria num negócio em que tem a obrigação de adquirir R\$ 120.000.000,00 em mercadorias, realizar parte do pagamento em 15 dias da entrega, apenas e tão-somente para obter com tal negócio a transferência dos créditos de PIS e COFINS, créditos estes que já seriam transferidos em uma operação normal de

compra e venda, ainda mais se se considerar que a Recorrente irá exportar os referidos produtos e, portanto, poderá ela acumular créditos de PIS e COFINS.

Por outro lado, na simulação exige-se a presença de um pacto simulatório realizado para prejudicar direitos de terceiros. Quais seriam os direitos de terceiros no presente caso?

Ora, o terceiro seria naturalmente o Fisco, mas qual seria o seu direito supostamente violado por LDC e a Recorrente. Não há! Mesmo se se considerar como verdadeiro o raciocínio da Fiscalização não haveria violação ao direito do Fisco, posto que a LDC teria total direito à restituição ou compensação de seus créditos que, em nenhum momento do auto, foram declarados ou quantificados (aliás, a Fiscalização sequer chegou a encaminhar uma intimação sequer para a LDC).

Assim, não vejo conluio entre a Recorrente e a LDC (contribuinte) e um terceiro — pacto simulatório —, para prejudicar legítimos direitos do Fisco, transferindo créditos de titularidade da LDC, que poderiam ser restituídos ou compensados a qualquer tempo.

A transferência dos créditos é uma consequência natural das operações praticadas, decorrendo da legislação, e comum a esse tipo de negócio jurídico entre contribuintes do PIS e da COFINS.

Em segundo lugar, não há declaração falsa de vontade, diversamente da desejada, eis que nem a LDC e sequer a Recorrente externam falsamente suas vontades, visto que ingressam em negócio jurídico que efetivamente pretendiam ingressar e o praticam fielmente. Não há distância entre a vontade expressa, a desejada e a realizada!

Nesse ponto, não posso deixar de indagar qual seria o verdadeiro benefício da Recorrente, pois quem não poderia transferir créditos, na visão da Fiscalização, seria a LDC, que, em nenhum momento, sofreu a fiscalização.

Por essa razão, não tenho como concordar com o enquadramento dado pela Fiscalização à operação praticada pela LDC e a Recorrente, nem com o seu raciocínio - deveras equivocado, inclusive matematicamente - que a Recorrente auferiria ganho de 18% dos créditos (!!!???), desconsiderando o pré pagamento por parte da Recorrente e a obrigação de exportação expressamente constantes no Contrato como um contexto do negócio.

Nesse aspecto, se verdadeiro fosse o raciocínio da Fiscalização, o correto enquadramento dessa operação não seria simulação, mas sim fraude à lei imperativa, pois a alegação é de que a legislação não permite a transferência de créditos tributários, legislação esta que foi fraudado implicitamente em sua visão.

Ante o exposto, voto o sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário para afastar o enquadramento de simulação da operação equivocadamente realizado pela Fiscalização que, diga-se de passagem, não deixou claro os critérios por ela adotados para tanto no Auto de Infração.

É como voto.

Sala de sessões, em 19 de agosto de 2014

Luiz Rogério Sawaya Batista

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

Autenticado digitalmente em 08/09/2014 por ALEXANDRE KERN, Assinado digitalmente em 15/09/2014 por A

NTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 08/09/2014 por LUIZ ROGERIO SAWAYA BATISTA, Assinado

digitalmente em 08/09/2014 por ALEXANDRE KERN

Impresso em 17/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA