



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

Processo n° 16024.000133/2009-94
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3301-002.655 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de março de 2015
Matéria Cofins e PIS/PASEP não Cumulativas
Recorrente PRAIAMAR INDÚSTRIA COMÉRCIO E DISTRIBUIÇÃO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 31/12/2004, 30/11/2005, 31/12/2005

DECADÊNCIA DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO.

Havendo pagamento antecipado, o prazo decadencial é contado de cinco anos a partir da ocorrência do fato gerador, ressalvado a prática de dolo, fraude ou simulação.

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Não há que se cogitar de nulidade quando o auto de infração preenche os requisitos legais, o processo administrativo proporciona plenas condições à interessada de contestar o lançamento e inexistente qualquer indício de violação às determinações contidas no art. 142 do CTN ou nos artigos 10 e 59 do Decreto 70.235, de 1972.

DECISÃO RECORRIDA. NULIDADE.

A simples discordância quanto ao resultado da decisão não gera sua nulidade.

PIS. COFINS. CRÉDITOS. NÃO-CUMULATIVIDADE.

É ônus do contribuinte comprovar de forma inequívoca a existência de créditos de PIS e Cofins apurados na sistemática da não cumulatividade.

Recurso Voluntário Negado

Crédito Tributário Mantido

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencidos os conselheiros Sidney Eduardo Stahl e Mônica Elisa de Lima, que defendiam a nulidade do lançamento por cerceamento de defesa.

Processo nº 16024.000133/2009-94
Acórdão n.º **3301-002.655**

S3-C3T1
Fl. 1.404

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente.

Andrada Márcio Canuto Natal - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Sidney Eduardo Stahl, Luiz Augusto do Couto Chagas, Mônica Elisa de Lima, Fábiana Regina Freitas e Andrada Márcio Canuto Natal.

Relatório

Por economia processual adoto o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ, de Ribeirão Preto-SP, que assim dispôs sobre os Autos de Infração de Cofins e PIS/Pasep lavrados em 17/06/2009:

Contra a empresa qualificada em epígrafe foram lavrados autos de infração de fls. 452/466, em virtude da apuração de falta de recolhimento da Cofins e Contribuição para o PIS/Pasep dos períodos de 2004 e 2005, exigindo-se-lhe o crédito tributário no valor total de R\$5.580.443,7.

Conforme Relatório Fiscal de fls. 443/450, a fiscalização fez diversas intimações para a empresa prestar esclarecimentos a respeito dos bens para revenda e bens utilizados como insumos nos anos-calendários de 2004 e 2005.

A respeito do produto denominado PCNA — Preparado Composto Não Alcoólico, foram apresentadas notas fiscais de aquisição das empresas Stratus Indústria e Comércio Ltda. e Cervejaria São Paulo S/A. Ainda sobre esse produto, adquirido da empresa Stratus, a fiscalizada informou que ele fora encaminhado para industrialização na Cervejaria Petrópolis S/A e, posteriormente, exportado.

Também teriam sido apresentadas notas fiscais de aquisição desse produto da Distribuidora de Bebidas ABC Ind. e Com. Ltda.

Respondendo a intimação para "esclarecimento minucioso do processo produtivo, a empresa declarou:

Recepção do xarope composto em tanque de aço inox denominado dosador;

Mistura e dosagem dos produtos no tanque dosador;

Transferência para tanque de homogenização onde este processo (homogenização) dá-se por meio de recirculação;

Após a homogenização o produto acabado é transferido para o tanque de produto acabado;

Em seguida, o produto é envasado, lacrado e rotulado conforme determinação do cliente;

Todo o processo segue estrita norma técnica com acompanhamento do técnico responsável.

No que se refere ao item 1, o mesmo não poderá ser apresentado em virtude de segredo industrial.

No tocante à intimação para apresentação das notas fiscais de venda do PCNAA, a fiscalizada informou que grande parte de seus documentos, que se encontravam sob a guarda de uma terceira (Serapavel), haviam sido molhados e não puderam ser recuperados, por ocasião de forte tempestade ocorrida em meados de janeiro de 2009, na cidade de Boituva, apresentando contrato de prestação de

serviços com a "empresa de arquivamento" e Boletim de Ocorrência. Assim, não teria sido possível localizar as notas fiscais solicitadas.

Como resposta à solicitação de apresentação dos conhecimentos de transporte rodoviário e aquaviário de carga das operações de compra e venda, a empresa informou ter realizado tal transporte por conta própria, com seus veículos.

Segue relato, baseado no "Relatório de Informações nº D13F07L9 da Diretoria Executiva da Administração Tributária — DEAT da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo", sobre a empresa Stratus, descrevendo suas condições e informações sobre a pessoa física fornecedora de extrato de guaraná para a fabricação do PCNAA (o qual não reportou tais operações à Receita Federal).

Com base nessas apurações, a fiscalização indicou que "tais operações podem ter sido simuladas e, mais que isso, artificialmente elevadas, com a finalidade de gerar, irregularmente, grandes volumes de créditos na conta fiscal da Stratus (...) para dar suporte, em momento posterior, às maciças transferências de crédito em favor das empresas atraídas para o esquema."

Prosseguiu indicando indícios da referida simulação, tais como:

a) variação do preço unitário do litro do extrato de guaraná que, de maio de 2003 a março de 2004, foi de R\$13,10, mas em agosto de 2004 subiu para R\$33,10, muito acima do valor médio de R\$5,00 praticado no mercado, segundo fontes da SUFRAMA;

b) a empresa Stratus fez constar nas notas fiscais de sua emissão que a transportadora das mercadorias de Manaus(AM) a Boituva (SP) teria sido a PB Transportes, empresa que não declarou movimento em 2003, declarou-se inativa em 2004 (informações confirmadas pelo contador) e possuía apenas um empregado à época dos supostos transportes;

c) a fornecedora Stratus teria vendido 290.000 quilos de PCNAA para a Praiamar e, ao final de dois anos, não havia recebido R\$17,5 milhões, não tendo adotado providência alguma contra a inadimplência;

d) ao contrário do respondido pela fiscalizada, os pagamentos à Stratus não foram feitos à vista, por transferência bancária, pois constaram de sua contabilidade saldos credores na conta "Stratus", nos valores de R\$11,9 milhões em 2004 e R\$17,5 milhões em 2005.

e) não foram apresentadas comprovações do recebimento pelas exportações, sob alegação de destruição dos documentos, sendo que no período de 12/03/2004 a 13/12/2006 a fiscalizada teve, como sócia majoritária, empresa sediada no Uruguai, conhecido paraíso fiscal para onde teria sido remetida a quase totalidade do preparado vendido pela Praiamar.

f) apesar da alegada industrialização do produto, na realidade ela teria exportado o mesmo PCNAA, com a mesma classificação fiscal.

g) as operações com esse produto teriam gerado um prejuízo, em 2004, de R\$15 milhões, além da empresa não ter justificado o que foi feito com mais de 19 mil litros restantes do produto.

h) o PCNAA foi classificado em código da TIPI correspondente a "preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para a elaboração de bebida da posição 22.02, com capacidade de

diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado". Porém, o mencionado Relatório de Informações nº D13F07L9 informa que o preparado continha teor de umidade superior a 97%, conforme análises técnicas, sendo impossível classificá-lo no código adotado.

Concluiu a fiscalização que "as operações da PRAIAMAR com o PCNAA foram simuladas em prejuízo do fisco, tendo em vista que a vontade real, por trás do negócio aparentemente legal, mas inconsistente, era evadir-se do pagamento de tributos", configurando-se sua prática, ainda, em conluio para sonegação fiscal e concorrência desleal. Assim, foram lançados os créditos utilizados para a dedução das próprias contribuições, glosa de valores pela não apresentação de notas fiscais relacionadas ao termo de intimação nº 4 (de fl. 119) e inclusão indevida nos cálculos de créditos de aquisições de produtos com incidência monofásica (cerveja).

O enquadramento legal encontra-se a fls. 454, 456, 461 e 465.

Cientificada, a interessada apresentou a impugnação de fls. 490/517, acompanhada dos documentos de fls. 518/957.

Em sede de preliminar, suscitou a decadência da Contribuição para o PIS/Pasep dos períodos de janeiro a abril de 2004, por força do art. 150, § 4º do CTN.

Arguiu nulidade por cerceamento do direito de defesa, por total discrepância entre a infração destacada nos autos de infração e os fatos trazidos no Relatório Fiscal, transcrevendo doutrina e jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes.

Também na seara da nulidade por cerceamento do direito de defesa, argumentou que o Relatório Fiscal faz remissão a diversas folhas do processo, sem no entanto anexá-las juntamente com os autos de infração e os relatórios fiscais entregues na ocasião da intimação.

Discorreu sobre suas tentativas de obter cópia das folhas mencionadas, primeiramente com o fiscal atuante — que informou que os autos haviam sido encaminhados para a Agência da Receita Federal em Duque de Caxias, no Rio de Janeiro (novo domicílio fiscal da empresa), depois na referida Agência — na qual uma servidora informou que o processo não havia chegado e, portanto, não seria possível disponibilizá-lo; novo contato com o atuante e obtenção da informação de que o processo fora encaminhado no dia 13/07/2009, seguido de novo comparecimento à Agência, que informou que o processo estaria em trânsito, situação em que se encontrava à data da apresentação da impugnação, conforme pesquisa no sistema Comprot que anexa.

Assim, sua insurgência teve que ser apresentada sem acesso "a esses importantes documentos que serviram de base à autuação", configurando-se a nulidade por cerceamento do direito de defesa.

Classificou o Relatório Fiscal de confuso, configurando mais uma forma de cerceamento de defesa, taxando as conclusões do atuante de absurdas, equivocadas e maliciosas, vez que, conforme documentação que anexa, a referida mercadoria (PCNAA) efetivamente entrou em seu estabelecimento e, após os beneficiamentos necessários, foi em sua totalidade comercializada com clientes fora do território nacional, o que comprova sua utilidade econômica e seu alto valor de mercado.

Alegou ter comprovado pagamentos feitos à fornecedora, através de transferências bancárias, injustificadamente desconsiderados pelo atuante, bem

como que as exportações obedeceram as exigências legais da época, tendo os pagamentos sido feitos através de agentes públicos autorizados.

Mesmo que tais comprovações não tivessem sido feitas, o autuante "teria como ingressar nos sites próprios para verificar a efetividade de transações", tendo preferido "presumir de forma temerária, resvalando no tipo penal previsto no artigo 316, § 1º do Código Penal brasileiro (excesso de exação)".

Registrou que a mercadoria foi adquirida de empresa ativa (documentação de regularidade fiscal em anexo) e regularmente inscrita nos órgãos competentes, promoveu os beneficiamentos por meio de terceiros, remeteu para seu cliente no exterior e recebeu "as divisas contratadas".

Fez indagações sobre o entendimento do autuante quanto à classificação fiscal do produto, perguntando se ele seria "autoridade técnica para emitir avaliação sobre um Ministério que tem classificação legal e científica e teve ainda autorização de produção" pelo da Agricultura, se desprovido dessa qualificação o autuante teria se louvado em opinião alheia, se esta terceira pessoa teria qualificação técnica e legal para tanto, lembrando que o Decreto nº 2.314, de 1997, determina a competência a inspetores credenciados pelo Ministério da Agricultura para sua inspeção e fiscalização.

Afirmou que o autuante "louvou-se em apreciação subjetiva de agente fiscal do Estado de São Paulo", "não viu nada, não constatou nada, apenas copiou conclusões alheias, emitidas por quem não tinha competência para essa apreciação". Prosseguiu repisando alegações nesse sentido.

Questionou a avaliação da DEAT da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo sobre o estabelecimento fornecedor do produto, classificando-a de "meras opiniões e relatórios", contrariando ato legal do Ministério da Agricultura que concedeu o Registro do estabelecimento.

Sobre o produto PCNAA, refutou a avaliação do agente paulista, que daria suporte ao auto de infração, em contraposição a seu registro no Ministério da Agricultura (documento anexo), no qual consta todas suas características, o que caracterizaria usurpação de da competência exclusiva do Ministério da Agricultura, por aquele agente.

Atacou o uso de prova emprestada, o Relatório de Informações do DEAT, o qual ainda por cima faz referência a produtos de outra empresa (Indústria de Bebidas Paris Ltda), não nos adquiridos e vendido pela impugnante.

Tratou dos requisitos da prova emprestada (a- ter sido colhida em outro processo entre as mesmas partes; b- que na sua produção tenham sido observadas as formalidades estabelecidas em lei; c- e que o fato probando seja idêntico), citando doutrina e jurisprudência, para concluir pela falta de comprovação do "fato base da autuação".

Discorreu sobre o preço do PCNAA, apresentado nota técnica da Suframa em que consta o faturamento "impressionante" de empresas com tal produto, mencionando valores praticados por essas empresas, que guardariam relação de similaridade com os praticados em suas compras. Reclamou da diferença de tratamento a ela dispensado, indagando se "multinacional tem presunção de veracidade".

Argumentou que seus procedimentos contábeis e fiscais encontram-se devidamente comprovados através dos documentos juntados à impugnação, os quais só teriam sido "recuperados recentemente, tendo em vista a forte tempestade ocorrida em Boituva, conforme resposta à intimação n. 11". Relacionou-os à fl. 509.

Apresentou planilha em que estariam demonstrados "todos os procedimentos tomados, bem como detalhes da documentação fiscal e comercial requerida em estrita e total obediência as regras fiscais e de comércio exterior" (sic).

Alegou que possuía rico acervo documental, mas que o mesmo fora "parcialmente consumido pelo evento da natureza", conforme parecer técnico de transcrição subscrito por perito criminal, estando tal acervo em fase de recuperação. Boa parte desses documentos estaria juntada a defesa fiscal perante o Estado de São Paulo, no Tribunal de Impostos e Taxas, ao qual ficou de solicitar extração de cópias, pelo quê protestou pela sua juntada ulterior.

Defendeu seu direito à compensação do crédito decorrente de suas operações mercantis, que teriam sido devidamente escrituradas no seu Livro Fiscal de Entrada.

Discorreu sobre a não-cumulatividade das contribuições, repisando alegações sobre "juízo de valor" efetuado pelo autuante.

Taxou de absurda a conclusão da fiscalização de ter havido simulação, uma vez que suas operações estariam exaustivamente comprovadas, discorrendo sobre o conceito de simulação no Código Civil, concluindo que em nenhum momento ela ficou demonstrada.

Requeru, ao final, a declaração de nulidade do lançamento ou sua improcedência.

A despeito das alegações constantes da impugnação, a DRJ manteve a integralidade das glosas dos créditos decorrentes do PIS/Pasep e Cofins não cumulativas, julgando improcedente a impugnação, conforme sintetiza a ementa do acórdão a seguir reproduzida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Data do fato gerador: 31/12/2004, 30/11/2005, 31/12/2005

CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. COMPROVAÇÃO.

A utilização de créditos na apuração das contribuições não-cumulativas pressupõe a comprovação da autenticidade das operações que os geraram.

SÚMULA VINCULANTE N'8 DO STF.

Em razão da Súmula Vinculante nº 8, do STF, o prazo para o lançamento das contribuições sociais deve ser contado segundo os critérios estabelecidos no Código Tributário Nacional.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2005

*CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS.
COMPROVAÇÃO.*

A utilização de créditos na apuração das contribuições não-cumulativas pressupõe a comprovação da autenticidade das operações que os geraram.

SÚMULA VINCULANTE N'8 DO STF.

Em razão da Súmula Vinculante nº 8, do STF, o prazo para o lançamento das contribuições sociais deve ser contado segundo os critérios estabelecidos no Código Tributário Nacional.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido.

Cientificada do resultado do julgamento em 28/09/2010, conforme Aviso de Recebimento (AR) juntado às fls. 1051 (fls. 1079 do processo digital), foi interposto o recurso voluntário de fls. 1052 e seguintes, em 27/10/2010, em síntese, reiterando as alegações constantes da impugnação, merecendo destacar os seguintes pontos:

1) Alega, preliminarmente a nulidade da decisão recorrida por não ter aplicado o prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, uma vez tratar-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, devendo sua contagem iniciar-se a partir da ocorrência do fato gerador, estando decadente os fatos geradores relativos ao período de apuração 01/2004 a 04/2004;

2) Suscita nulidade do lançamento por cerceamento de defesa, vez que apesar dos autos decorrerem de prova emprestada do Fisco Estadual de São Paulo, não foi franqueado o Relatório da DEAT elaborado pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo à Recorrente, bem como em razão do Relatório Fiscal não contemplar a real situação dos fatos ocorridos no presente processo, dificultando o exercício da plena defesa;

3) Alega a nulidade do julgamento por violação à regra legal de inversão do ônus da prova — Art. 37 da Lei nº 9.784/99, especialmente porque o eminente Julgador partiu da equivocada suposição de que o contribuinte não teria apresentado documentação fiscal regular, o que de nenhuma maneira corresponde à realidade dos fatos, especialmente porque acolheu, sem fazer nenhuma avaliação crítica, a íntegra da motivação contida no relatório fiscal de fls. 443/450, que passou a fazer parte integrante do lançamento. Solicita também a nulidade do acórdão recorrido porque: “transferiu ao contribuinte, de forma arbitrária e ilegal, o ônus da realização da prova”.

Em relação ao mérito, aduz que, os autos de infração e a decisão recorrida estão baseados na questão da classificação do PCNAA — Composto Não-Alcoólico da Amazônia, produto que, no equivocado entendimento do Relatório da DEAT da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, não poderia ser classificado com o código TIPI 2106.90.10 "Ex 01", cuja análise se fez em produto de empresa completamente estranha à pessoa da Recorrente e ao objeto da presente autuação, alegando que conforme restou consignado no

Relatório da DEAT que os produtos analisados pelos laboratórios contratados (FUNCAMP e Food Intelligence) não são da recorrente, ou seja, o produto analisado por aludidos laboratórios referem-se a amostras extraídas de outra empresa, sem nenhuma vinculação com a Recorrente.

Em relação ao estabelecimento produtor ou fornecedor O Auditor Fiscal acostou em seu relatório, como sustentáculo, o conteúdo do Relatório de Informações D13F07L9 da DEAT, da Secretaria de Fazenda Paulista, no qual se afirma que o imóvel da Stratus (empresa que vendeu os produtos) seria "inadequado" à produção do produto em referência, por apresentar "instalações bastante modestas. Os equipamentos existentes no local são tanques obsoletos, muito diferentes dos equipamentos de aço inoxidável encontrados nos estabelecimentos de fabricantes mais modernos", e que tal circunstância não diz respeito à Recorrente e, por si só, não autoriza a ilação feita da ocorrência de fraude.

Com a permissão do Auditor Fiscal e do ilustre julgador, afigura-se em verdadeiro paradoxo, o mesmo ter deixado de se louvar no registro emitido pelo Ministério da Agricultura, órgão também federal, única autoridade competente para inspeção e registro, e ter-se louvado em mera "opinião", desprovida de competência e rigor técnico de agente da Fazenda do Estado de São Paulo (aliás, cuja decisão já foi anulada).

Sobre o produto (PCNAA), a autuação e a decisão recorrida se louvaram no relatório do agente paulista, o relatório que suporta o Auto de Infração e que foi acolhido pelo julgado recorrido, para concluir seu juízo de simulação, afirma que o produto em referência objeto da exportação é uma solução demasiadamente aquosa, cuja diluição supostamente não seria condizente com a tipificação 2106.90.10, ex 01, a pretexto de que "o PCNAA manipulado pelas empresas citadas no Relatório de Informações n D13F07L9 continha teor de umidade superior a 97%, conforme análises técnicas." Tal conclusão, além de não ser razoável não se fundamenta em prova técnica e essencial nas circunstâncias.

Contesta a utilização da prova emprestada, sobretudo porque o fisco do Estado de São Paulo afirma que as espúrias análises foram realizadas não nos produtos adquiridos e vendidos pela Praiamar, mas em produtos de outra empresa (Indústria de Bebidas Paris Ltda) que não tem qualquer vínculo com a Recorrente, o que configura inobservância ao princípio do contraditório e da ampla defesa.

Sobre o preço da matéria prima utilizada (PCNAA), anexa nota técnica nº 179/2007 da Superintendência da Zona Franca de Manaus (fls. 555/560 - doc. 07), que trata da "Situação operacional das empresas do segmento de Concentrado na Zona Franca de Manaus, destacando o Quadro IV, do mencionado documento, que os "Dados gerais de produção X faturamento, inclusive de cadeia produtiva", onde se vê que a Arosuco (Vinculada a AMBEV) faturou em 2006 a cifra de R\$ 482.025.831,00 com PCNAA e a Recofarma (vinculada a Coca-Cola) obteve a impressionante cifra de R\$ 2.439.382.281,00 de faturamento, no mesmo período, com o mesmo produto.

A Recofarma praticou preços na ordem de R\$ 83,45 o quilo, enquanto os preços da Arosuco somam R\$ 146,07 por quilo, para o mesmo tipo de produto aqui relacionado.

E mais, o relatório aponta que "a média de faturamento por unidade do segmento é da ordem de 75,34/Kgl".

Nas notas fiscais de compra do PCNAA dos autos, o preço por quilo foi de R\$ 98,50, dentro de todos os parâmetros de razoabilidade possíveis.

Afirma ainda que o transporte do produto do fabricante (em Manaus) até a sede da empresa (em Boituva-SP), foi realizado pela empresa PB Transporte Ltda, com CNPJ ativo na Receita Federal do Brasil desde 29/04/2002 (é o que consta do site da própria Receita Federal do Brasil) (doc. 08), e que o transporte da sede da Recorrente até o porto, o mesmo foi feito por sua conta própria e risco, através de empresa terceirizada, como consta lançado nas notas fiscais já constante dos autos, fls. 232/250.

Sobre a industrialização e exportação do produto, apesar do acórdão pretender esquivar-se do Relatório da DEAT na sustentação do auto de infração, todavia, seu processo produtivo está adequadamente caracterizado como industrialização nos exatos termos do artigo 4º do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, o qual prescreve como industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoar para consumo.

Dos pagamentos a sua fornecedora Stratus Embora o senhor auditor fiscal questione o pagamento feito à fornecedora Stratus, admiravelmente essa prova estava em mãos da própria Receita Federal, ao que tudo indica antes mesmo da lavratura do auto de infração.

Nesses documentos se encontra a notificação da Stratus cobrando referido valor em aberto da Recorrente (R\$ 19.293.370,63) e, ao mesmo tempo, o "Balanço da CPMF" que é mais específico ainda, demonstrando a movimentação da CPMF da Recorrente, em pagamento do valor da cobrança efetuada pela fornecedora (R\$ 19.293.410,51), o que seria suficiente para a comprovação do pagamento.

Sobre os câmbios fechados (recebíveis da exportação) já analisados pela Receita Federal, diz que seguindo na esteira do famigerado Relatório da DEAT (que o julgado procura negar seja o fundamento único da autuação), o julgador nega que a Recorrente tenha comprovado o recebimento dos valores correspondentes às exportações realizadas, querendo com isso dizer que tais exportações seriam fictícias, diz que o processo autuado sob nº 10168.002945/2008-72, cópia anexa (doc. 12), que trata dos mesmos fechamentos de câmbio objeto da presente autuação foi analisada pelo próprio Fisco que chegou a conclusão totalmente adversa à do auditor fiscal e do ilustre julgador, confirmando a regularidade da comprovação dos recebimentos.

Além de ter sido colhida de maneira indevida, a prova emprestada, no caso em apreço, é a única prova existente em desfavor da empresa autuada, de maneira que a autuação que lhe foi imposta deve ser considerada insubsistente, porquanto sem lastro probatório idôneo, ou seja, no caso concreto inexistente base empírica idônea para que qualquer autuação seja imposta, de sorte que, o lançamento merece ser anulado, uma vez que impassíveis de engendrar uma condenação hígida sob a perspectiva jurídico-constitucional.

Diga-se, por oportuno, que no âmbito do Estado essa anulação já ocorreu pelo julgado anexo do Tribunal de Impostos e Taxas.

Faz referência Auto de Infração nº 10074.000506/2010-99 lavrado pelo Fisco Federal, consubstanciado nas mesmas provas utilizadas pelo Auditor Fiscal, com as mesmas partes, envolvendo o PCNAA — Preparado Composto Não Alcoólico da Amazônia, foi que a autuação está lastreada na conclusão de que as notas fiscais apresentadas à fiscalização, por

ocasião da apresentação das mercadorias para despacho de exportação, estão eivadas de falsidade ideológica, falsidade decorrente da conclusão apresentada pela fiscalização de que as mercadorias efetivamente exportadas eram outras que não a descrita nos documentos instrutivo (o recurso de ofício foi negado através do Acórdão 3102-01.325, em 10/11/2011, rel. conselheiro Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho). (doc. 13):

"ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 13/09/2004, 16/09/2004, 24/11/2004, 07/12/2004, 25/07/2005

DECADÊNCIA. PENALIDADES. O direito de impor penalidade extingue-se em 5 (cinco) anos, a contar da data da infração.

EXPORTAÇÃO. FALSIDADE IDEOLÓGICA. CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO. PROVAS. Inexistindo elementos objetivo que autorizem concluir que as mercadorias efetivamente exportadas foram divergentes das mercadorias descritas nas notas fiscais e respectivas declarações de exportação, o lançamento não deve prosperar por falta de suporte probatório. É ônus da autoridade autuante instruir o lançamento com todos os elementos de prova de fatos constituintes do direito da Fazenda.

Impugnação Procedente.

Crédito Tributário Exonerado."

Em relação aos Autos de Infração nº 3.090.864-4 e 3.099.998-4 lavrados pelo Fisco do Estado de São Paulo, consubstanciados nas mesmas provas utilizadas pelo Auditor Fiscal, afirma que os mesmos foram cancelados pelo Tribunal de Impostos e Taxas (docs. 14 e 15).

Reclama a observância aos limites para desconsideração de atos e negócios jurídicos praticados pelo particular, vez que tem se tornado prática comum a lavratura de Autos de Infração onde os auditores fiscais, a seu livre arbítrio, desconsideraram atos e negócios jurídicos realizados pelo contribuinte, presumindo a ocorrência de fraude ou simulação, o que é, evidentemente, vedado pelo nosso ordenamento jurídico, conforme se passa a demonstrar.

Com efeito, a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, introduziu um Parágrafo Único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional, todavia, o Poder Público tem procurado criar instrumentos jurídicos para combater a chamada elisão fiscal (prática de atos lícitos, com a finalidade de obter vantagem tributária), mas até o presente momento não existe a regulamentação de tal norma.

Requerendo por fim seja julgado improcedente os autos de infração.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

O recurso é tempestivo e revestido das demais formalidades legais pertinentes, devendo o mesmo ser conhecido.

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA

O contribuinte defende o transcurso do prazo decadencial em relação ao período de apuração de 01 a 04/2004, uma vez transcorridos mais de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, uma vez que a ciência do presente lançamento deu-se em 24/06/2009.

A este respeito assim dispõe o Código Tributário Nacional:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.(grifei)

De acordo com este dispositivo do CTN, se houver antecipação do pagamento, e não ocorrendo as situações de dolo, fraude ou simulação, o prazo para a fazenda pública efetuar o lançamento decai em cinco anos contados do fato gerador. Não havendo antecipação do pagamento a regra aplicável para contagem do prazo decadencial é a do art. 173, inc. I do CTN:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...)

No caso, está demonstrado que não houve qualquer antecipação de pagamento, conforme demonstra o extrato de fl. 1037 (fl. 1059 do processo digitalizado). Neste mesmo sentido decidiu o Acórdão recorrido, sendo que o contribuinte não apresentou nenhuma prova em contrário. Portanto, para os períodos de apuração ocorridos no ano-calendário de 2004, o início do prazo decadencial deu -se a partir de 1º/01/2005. Patente então que na data do lançamento, 24/06/2009, não havia transcorrido o prazo decadencial e poderia ter sido efetuado o lançamento.

Por estas razões nego provimento à preliminar de decadência suscitada.

NULIDADE – CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

Neste ponto, suscita em síntese a nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa, vez que apesar dos autos decorrerem de prova emprestada do Fisco Estadual de São Paulo, não foi franqueado o Relatório da DEAT elaborado pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo à Recorrente, bem como em razão do Relatório Fiscal não contemplar a real situação dos fatos ocorridos no presente processo, dificultando o exercício da plena defesa.

Esclareço que não vislumbrei no auto de infração constante do presente processo, qualquer mácula que pudesse torná-lo nulo.

Prescreve o art. 59 do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pela Lei nº 8.748/93:

Art. 59 São nulos:

I- os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

Todos os atos praticados no presente processo foram executados por pessoa competente e sem preterição do direito de defesa.

Cumpre verificar que foram observados os requisitos fundamentais à validade do ato administrativo. Art. 10, inc. III e IV do Decreto 70.235/72:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

(...).

III- a descrição do fato;

IV- a disposição legal infringida e a penalidade aplicável.

Concordo com a decisão recorrida que assim se pronunciou quanto à alegada falta de conhecimento do Relatório da DEAT elaborado pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo:

(...)

“O único documento que poderia não ser de seu conhecimento, e que talvez impusesse o fornecimento de cópias, seria o relatório de informações da DEAT da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. No entanto, pelos termos da impugnação é possível concluir-se que a interessada tinha conhecimento de seu inteiro teor pois, além de referir-se a empresa não citada no Relatório Fiscal do autuante (mas tratada no relatório da DEAT), discutiu pormenores desse documento.”

O contribuinte afirma que o relatório fiscal não contempla a real situação dos fatos ocorridos, dificultando também o seu direito de defesa. Pois bem da leitura do relatório fiscal e dos correspondentes autos de infração, não vislumbrei nenhum ponto pelo qual pudesse ter dificultado a defesa do contribuinte. Ao contrário, verifiquei que constam adequadamente descritos os fatos apurados pela autoridade, a fundamentação legal, a matéria tributável, os valores apurados e os fatos motivadores da autuação, permitindo ao contribuinte conhecer todos os elementos componentes da ação fiscal e, assim, propiciando-lhe todos os meios para livre e plenamente manifestar suas razões de defesa.

Portanto afasto a preliminar de nulidade do auto de infração.

NULIDADE DO ACÓRDÃO DA DRJ

O recorrente alega a nulidade do julgamento por violação à regra legal de inversão do ônus da prova, especialmente porque o eminente Julgador partiu da equivocada suposição de que o contribuinte não teria apresentado documentação fiscal regular, o que de nenhuma maneira corresponde à realidade dos fatos, especialmente porque acolheu, sem fazer nenhuma avaliação crítica, a íntegra da motivação contida no relatório fiscal que passou a fazer parte integrante do lançamento. Solicita também a nulidade do acórdão recorrido porque: “transferiu ao contribuinte, de forma arbitrária e ilegal, o ônus da realização da prova”.

O objetivo do julgamento no processo administrativo é aferir a legalidade dos atos administrativos praticados, para que estes coadunem-se o mais próximo possível com a legislação tributária.

O art. 31 do Decreto nº 70.235/72 que regula o processo administrativo fiscal, assim dispõe sobre o conteúdo da decisão de 1ª instância:

Art. 31. A decisão conterà relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Por sua vez, o art. 59, inc. II do mesmo decreto aborda as situações quanto à nulidade dos atos administrativos:

Art. 59 São nulos:

(...);

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

No presente caso o que ocorreu foi a discordância do contribuinte em relação ao que foi decidido na decisão de 1ª instância administrativa, sendo que as razões de sua discordância foram colocadas em seu recurso voluntário e serão objeto de análise neste julgamento.

Vê-se que a decisão *a quo* foi proferida por autoridade competente, está devidamente fundamentada e aborda todas as razões de defesa suscitadas pelo contribuinte em sua manifestação de inconformidade. Não houve preterimento do direito de defesa, tanto é que o contribuinte em seu recurso voluntário denota perfeita compreensão do que foi decidido.

Desta forma, afasto a preliminar de nulidade da decisão recorrida, suscitada pelo contribuinte em seu recurso voluntário.

MÉRITO

Em sua defesa o contribuinte apresenta uma série de questões que seriam prejudiciais ao lançamento tributário objetivando naturalmente que seja declarada a sua improcedência. Entendo que o lançamento foi corretamente elaborado e antes de adentrar às questões apresentadas pelo contribuinte pretendo fazer uma síntese da apuração efetuada pela fiscalização.

Trata-se no caso de apuração do PIS e Cofins no regime da não-cumulatividade inserida pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Os lançamentos abrangem fatos geradores de 2004 e 2005. A acusação efetuada pela fiscalização, em síntese, é que o contribuinte não logrou comprovar créditos das contribuições relativas a aquisição de insumos na industrialização e na aquisição de bens para revenda.

Os insumos glosados são PCNAA – Preparado Composto Não Alcoólico da Amazônia adquiridos da fornecedora Stratus Indústria e Comércio Ltda, sediada na cidade de Manaus-AM e remetidos para industrialização por conta e ordem de terceiros para a Cervejaria Petrópolis S/A.

A descrição dos fatos e dos procedimentos adotados para comprovação dos créditos estão relatados no relatório fiscal de fls. 443/450 (Fls 446/453 do processo digitalizado).

Em suas razões de defesa o contribuinte alega em síntese que a acusação está fundamentada somente no Relatório da DEAT da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. Que este relatório, por se tratar de prova emprestada não poderia ter validade e que as amostras recolhidas para os testes de laboratório do PCNAA neste relatório não são válidas pois não pertenciam à empresa fiscalizada. Argumenta que se tirar o citado relatório do processo não sobra nada a ser autuado.

Não concordo com estas alegações. Da leitura da descrição dos fatos e dos elementos acostados ao presente processo, constata-se que a fiscalização citou sim o relatório produzido pela DEAT da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, porém ele foi o ponto de partida para a verificação da existência ou não dos créditos apropriados no Dacom, utilizados na apuração do PIS e da Cofins no sistema da não-cumulatividade. A partir dos indícios apontados no relatório da DEAT, a fiscalização efetuou uma série de intimações ao contribuinte oportunizando-lhe a comprovação dos citados créditos.

Portanto, para o presente lançamento, pouco importa o resultado dos autos de infração lavrados pelo Fisco do Estado de São Paulo e que teriam citado relatório como fundamento. O contribuinte junta em sua defesa o resultado de julgamento do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, o qual deu por insubsistente o lançamento. Porém no processo estadual, pela ementa do julgamento abaixo transcrito, verifica-se que o fundamento do lançamento lá foi diferente do daqui.

ICMS. CRÉDITO INDEVIDO. PELA ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS REFERENTES À SUPOSTAS AQUISIÇÕES DE SOLUÇÃO AQUOSA TIDA PELA FISCALIZAÇÃO COMO INSERVÍVEL PARA A FINALIDADE A QUE SE DESTINAVA.

Diante da incerteza referente à prática da infração descrita no AIIM inicial, por parte da presente empresa autuada, uma vez que as amostras dos produtos foram colhidas em local diverso do seu estabelecimento. Recurso conhecido e provido.

Em resumo, no presente processo os créditos foram indeferidos por ausência de sua comprovação e não pela acusação de aquisição de solução aquosa. O relatório do DEAT/SP definitivamente não foi o fundamento essencial do lançamento, mas sim o elemento que motivou o início da fiscalização da Receita Federal, com o fim de verificar a correta apuração dos créditos da não-cumulatividade do PIS e da Cofins.

Da mesma forma que o julgamento favorável que o contribuinte teve no processo administrativo fiscal nº 10074.000506/2010-99 não lhe socorre no presente caso. Nele a acusação foi insubsistente por falta de provas. Veja a ementa do julgado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 13/09/2004, 16/09/2004, 24/11/2004, 07/12/2004, 25/07/2005

DECADÊNCIA. PENALIDADES.

O direito de impor penalidade extingue-se em 5 (cinco) anos. a contar da data da infração.

EXPORTAÇÃO. FALSIDADE IDEOLÓGICA. CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO. PROVAS.

Inexistindo elementos objetivos que autorizem concluir que as mercadorias efetivamente exportadas foram divergentes das mercadorias descritas nas notas fiscais e respectivas declarações de exportação, o lançamento não deve prosperar por falta de suporte probatório. É ônus da autoridade autuante instruir o lançamento com todos os elementos de prova de fatos constituintes do direito da Fazenda.

Impugnação Procedente.

A falta de provas daquele processo não pode ser transposta automaticamente para o presente processo. Aquele processo não tem vínculo de validade com o lançamento aqui tratado.

A auditoria que resultou no auto de infração aqui discutido está baseada unicamente na apuração dos créditos na apuração do PIS e Cofins. As planilhas demonstrativas, fls. 439/442 (fls. 442/445 do processo digitalizado) reproduzem os ajustes efetuados no saldo das contribuições. Constata-se que houve ajustes somente na parte dos créditos da apuração. Não houve ajustes na parte de débitos. O contribuinte havia apurado saldo credor na maioria dos meses de apuração e com a glosa de créditos passou a ter saldo devedor em alguns meses, sendo estes o objeto do atual lançamento.

O contribuinte argumenta que está sendo prejudicado porque houve inversão do ônus da prova, o que seria incabível sob as regras que regem o lançamento tributário. Porém, no caso, a discussão que se coloca é sobre a comprovação dos créditos apropriados de PIS e Cofins, cujo ônus da prova é sim do contribuinte. A ele cabe demonstrar de forma inequívoca o seu direito creditório, por força do que dispõe o art. 333 do CPC e art. 170 do CTN, abaixo transcritos.

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

(...)

*Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, **autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.***

(...)

Se o contribuinte apura sistematicamente saldo credor das contribuições, cabe a ele demonstrar de forma inequívoca a certeza e liquidez deste crédito apropriado em sua escrita fiscal. No caso o contribuinte centra a maior parte de sua defesa em descaracterizar o relatório da DEAT da Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo. Durante toda a ação fiscal, não teve o mesmo impulso, quando a questão era apresentar documentos capazes de demonstrar a certeza e liquidez do crédito apurado.

A fiscalização intimou o contribuinte a apresentar o conhecimento de transporte rodoviário e aquaviário de carga das operações de compra e venda. Em resposta o contribuinte informou que o frete foi realizado por conta própria em seus veículos. Naturalmente que com esta resposta estaria dispensada de apresentar o conhecimento de transporte de cargas. Porém foi constatado pela fiscalização que nas notas fiscais de compras constava que o transporte teria sido efetuado pela empresa PB Transportes, a qual declarou-se inativa para a Receita Federal no ano de 2004. Portanto se estava inativa, não teria como ter prestado estes serviços ao contribuinte. Já em sua impugnação e recurso voluntário muda a versão inicial para informar que o frete foi mesmo realizado pela PB Transportes, que isto consta da nota fiscal de compra e como teria sido na modalidade CIF, não haveria porque complementar qualquer informação a este respeito. Não concordo, já que a própria empresa afirmou por escrito duas situações totalmente antagônicas, caberia a ela trazer documentos sim para comprovar que o transporte das cargas foi efetuado pela PB Transportes, apresentando o correspondente conhecimento de transporte de carga.

Por outro lado, foi intimado a comprovar os pagamentos efetuados na aquisição dos produtos. Em sua resposta informou que o pagamento foi efetuado a vista, em transferências bancárias, sem emissão de recibo, apenas emissão da nota fiscal. Simples assim, sem apresentar os comprovantes de transferência bancária relativos a cada nota fiscal de aquisição. Para contraditar esta informação a fiscalização demonstrou que a fiscalizada tinha um passivo em favor da sua fornecedora no montante de R\$ 11,9 milhões em 2004 que foi aumentado em 2005 para 17,5 milhões. Se por alguma razão o sujeito passivo se furtou de fazer estas demonstrações durante a ação fiscal, poderia tê-lo feito em sua defesa, tanto na impugnação quanto no recurso voluntário.

Pois bem, no recurso voluntário ele inicia dizendo que estes comprovantes faziam parte do acervo de documentos que foi consumido pelo evento da natureza, conforme bem noticiado nos autos. Em seguida afirma que estes pagamentos eram de conhecimento da própria Receita Federal, quando da fiscalização relativa ao MPF nº 0710300-2009-00492-0, o qual continha balanço da CPMF demonstrando pagamento do valor da cobrança efetuada pela fornecedora no montante de R\$ 19.293.410,51. Para comprovar esta afirmação ele apresenta o que chama de DOC. 10, onde consta um documento de uso interno da Receita Federal denominado Dossiê Integrado, fl. 1283 (fl. 1313 do processo digitalizado), onde há um espelho de movimentações financeiras realizadas pelo contribuinte a partir das informações coletadas nas declarações prestadas pelos bancos a título e com base na CPMF. Lá consta que no mês de setembro de 2007 houve um movimento de R\$ 19.293.410,51, que é um valor aproximado da dívida cobrada pela sua fornecedora por meio de uma notificação extrajudicial. Impressionante, mas o contribuinte pretende demonstrar um pagamento de R\$ 19.293.410,51 por meio de um extrato de valores pagos a título de CPMF. Para a fiscalização o contribuinte afirmou que os pagamentos foram efetuados a vista, por meio de transferências bancárias, agora o pagamento foi efetuado de uma vez só aproximadamente três anos após a realização das operações.

O contribuinte contesta sistematicamente vários elementos constantes do relatório elaborado pela DEAT da Secretaria de Fiscalização do Estado de São Paulo. Contesta, entre outras coisas, competências para elaboração de conclusões constantes do laudo, como a classificação fiscal do produto, sua composição química, o processo de industrialização aplicado ao PCNAA e os preços de mercado aplicados à matéria prima. Não entrarei nestes méritos, pois não são essenciais para a análise do recurso voluntário. Como disse, o laudo e suas conclusões foram o ponto de partida, mas o fundamento da autuação foi a falta de comprovação dos créditos pleiteados.

Quanto à comprovação do recebimento das exportações, o contribuinte junta os documentos de fls. 565/867 (569/873 do processo digitalizado). Realmente os documentos demonstram que recebeu valores a título de exportação. Porém, quando intimado a apresentar as correspondentes notas fiscais de venda e comprovantes de recebimentos das vendas, respondeu que “em decorrência de uma forte tempestade ocorrida em meados de janeiro/2009 na cidade de Boituva (...) tais documentos não puderam ser recuperados”. Quando da impugnação apresenta estes documentos com vários contratos de câmbio, quase todos firmados a partir de 2006, somente um firmado em 8/4/2005. Outra curiosidade é o contrato de compra e venda para exportação efetuada entre a importadora e a contribuinte, fls. 867/873 (fls. 873/879 do processo digitalizado). Nele consta na cláusula sexta que “o preço ajustado na cláusula quinta, acima, deverá ser pago à vista pela GALLXEN à PRAIAMAR, num único pagamento”. Nas Invoices apresentadas também constam que a forma de pagamento será a vista. Apesar da cláusula de violação contratual, cláusula décima, ser bastante rigorosa, os pagamentos ora demonstrados foram efetuados com bastante atraso e sem que houvesse qualquer compensação

por mora. Observe a planilha de fl. 565 (fl. 569 do processo digitalizado) que todos os pagamentos foram efetuados com muito atraso. Assim as exportações realizadas em 09/2004 foram recebidas em 04/2005, as exportações realizadas entre 09/2004 e 11/2004 foram recebidas em 05/2006, e assim por diante. Apesar da estranheza acima demonstrada, não creio que a comprovação de recebimento das exportações, afasta a necessidade de demonstrar de forma inequívoca o direito ao crédito nas operações de aquisições do produto. Este também não foi o fundamento básico do lançamento.

Por fim, o contribuinte faz uma abordagem sobre a prática da simulação e a desconsideração de atos jurídicos por parte da fiscalização. Neste contexto, entendo correta a decisão recorrida, pois apesar de a fiscalização ter descrito que as operações foram simuladas em prejuízo ao fisco, ela não levou adiante esta acusação. Provavelmente, por não tê-la comprovado de forma cabalística. Caso tivesse levado adiante, teria que ter aplicado a multa de ofício duplicada, nos termos do inc. II do art. 44 da Lei nº 9.430/96. Portanto não há que se fazer considerações não levadas em conta na concretização do lançamento.

Diante do exposto, concluo que não houve a comprovação dos créditos pleiteados a título da apuração não-cumulativa do PIS e Cofins e, por consequência, nego provimento ao recurso voluntário.

Andrada Márcio Canuto Natal