



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

Processo n° 19515.005662/2008-60
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-000.992 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 02 de outubro de 2012
Matéria Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica
Recorrente PASTIFÍCIO SANTA AMÁLIA SA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2003, 2004, 2005

LUCRO REAL. ERRO NA BASE DE CÁLCULO. LANÇAMENTO NULO.

O AFRFB, ao optar e apurar o IRPJ e CSLL da contribuinte pela sistemática do lucro real, deve observar todas as regras previstas para este regime (formação da base de cálculo). O Imposto de Renda deve tributar o conceito previsto no art. 43 do CTN, não podendo deixar de considerar despesas na sua apuração. Erro na formação da base de cálculo pelo AFRFB causa vício insanável ao processo e o macula, tornando todo o lançamento nulo

DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

O preenchimento dos requisitos legais pelo auto de infração e a oportunidade de ampla defesa pela interessada através de impugnação e recurso voluntário torna incabível a alegação de nulidade.

DA EXISTÊNCIA DE FRAUDE. GLOSA DE DESPESAS

A não comprovação da efetiva realização das operações de industrialização, transporte e exportação, bem como a constatação de notas fiscais falsas, caracterizam a desnecessidade das despesas deduzidas, cabendo a glosa das mesmas pela autoridade fiscal.

DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS. ASSESSORIA JURÍDICA TRIBUTÁRIA. PLANEJAMENTO DE “PERFORMANCE DE EXPORTAÇÃO”

Correta a glosa das despesas com assessoria jurídica tributária, constatada a utilização de planejamento tributário destinado a fraudar o fisco, por meio do acobertamento, através da produção de documentos falsos, de operações inexistentes, destinadas a gerar crédito presumido de IPI. As despesas, assim contratadas, afiguraram-se desnecessárias, não usuais e não normais à atividade da empresa.

GLOSA DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS. OPERAÇÕES INEXISTENTES.

Constatada a inexistência das operações que deram origem aos créditos de PIS e COFINS é cabível a glosa dos mesmos.

DA APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA.

A aplicação da multa qualificada prevista no art. 44, §2º da lei 9430/96 depende da demonstração da existência de sonegação, fraude ou conluio (art. 71, 72 e 73 da lei 4502/64), sendo no caso evidenciada a fraude através da existência de notas fiscais duplicadas e falsas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Marcio Frizzo e Paulo Cortez que davam provimento parcial ao recurso. Designado o Conselheiro Eduardo de Andrade para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO – Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

MARCIO RODRIGO FRIZZO - Relator.

(assinado digitalmente)

EDUARDO DE ANDRADE - Redator designado.

EDITADO EM: 21/03/2013

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Tadeu Matosinho Machado (presidente da turma), Paulo Roberto Cortez, Andrada Marcio Canuto Natal, Diniz Raposo e Silva, Eduardo de Andrade, Marcio Rodrigo Frizzo.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por PASTIFÍCIO SANTA AMÁLIA, em face do acórdão nº 1621.016 (fls. 4044/4088) da DRJ/SP1, proferido em processo administrativo que trata de lançamentos de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, Programa de Integração Social – PIS, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, dos anos calendário 2003, 2004 e 2005, e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, dos anos calendário 2004 e 2005, nos valores adiante demonstrados, efetuados por meio dos Autos de Infração constantes nos autos (fls. 1263/1309).

Os Autos de Infração foram lavrados em face da constatação de:

- i) existência de despesas operacionais e encargos não necessários;
- ii) inexistência das operações que originaram os créditos de PIS e COFINS;
- iii) aplicação de multa isolada em razão da falta de recolhimento do IRPJ sobre a base de cálculo estimada;
- iv) aplicação de multa de ofício em razão do valores glosados;

Para fins de esclarecimentos segue a tabela feita pela DRJ (fls. 4289) relativa aos créditos lançados:

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em (R\$)**Anos-calendário de 2003, 2004 e 2005.**

TRIBUTO/EXIGIDO/MANTIDO	R\$
IRPJ	9.687.971,67
Multa/Ofício	14.531.957,50
Multa/Isolada	7.231.222,58
CSLL	3.487.669,80
Multa/Ofício	5.231.504,69
PIS	2.184.604,22
Multa/Ofício	3.276.906,26
COFINS	3.868.173,37
Multa/Ofício	5.802.260,03

Segundo o relatório fiscal, a recorrente envolveu-se em operações denominadas “Performance de Exportação” com o objetivo de gerar créditos de ICMS, PIS, COFINS e presumido de IPI.

Segundo o AFRFB a operação consistiria na compra de soja em grãos que seria remetida diretamente pelo fornecedor para empresas industrializadoras, com vistas à extração de óleo bruto degomado e de farelo de soja. Após o processamento, os derivados de soja seriam encaminhados diretamente para a empresa comercial exportadora, para o fim específico de exportação. Dessa forma, a soja em nenhum momento transitaria pelo estabelecimento da fiscalizada (fls. 1144).

Tais operações foram consideradas como fraudulentas pelo auditor fiscal, pois segundo este “as transações efetuadas foram, na verdade, **fraudes praticadas com a finalidade de reduzir o pagamento de tributos federais, através da criação de créditos irregulares de PIS e COFINS, de créditos também irregulares presumidos de IPI, e da geração de custos e despesas inexistentes** (fls. 1145)”:

O principal fundamento para que o auditor considerasse as operações mencionadas como fraudulentas foi:

- existência de duplicidade das notas fiscais de exportação (as cópias das notas fiscais apresentadas pela recorrente eram falsas) (fls. 1145/1146);

O AFRFB ainda apontou aspectos nos contratos que supostamente **apontariam fraude, quais sejam** (fls. 1148/1157):

- a inexistência de pagamentos ou recebimentos referentes às compras dos grãos e às vendas dos subprodutos, o que exigiria um grande volume de recursos;
- o encontro das duplicatas referentes às compras dos grãos e às vendas dos subprodutos sem nenhum desembolso.

O auto de infração apontou de forma detalhada, inclusive com exemplos, as falsidades das notas fiscais duplicadas em comparação com as verdadeiras, derivadas de outras operações estranhas às da recorrente (fls. 1157/1160).

Demonstrou que as operações realizadas pela recorrente resultaram em prejuízo nos três anos em que foram realizadas, de forma que tais operações foram realizadas para gerar um prejuízo inexistente, bem como créditos fictícios de IPI, PIS e COFINS (fls.1161).

Asseverou que no ano de 2005 as operações restaram inacabadas justamente pela constatação por parte do AFRFB da suposta Fraude (fl. 1164). Dessa forma um total de 95.300 toneladas de soja fora comprada nos meses de fevereiro e maio de 2005. Não há registro de exportação de tal mercadoria e ao final de 2005 a empresa declarou que não havia soja em estoque.

Resumidamente, o auditor fiscal:

- glosou os custos e despesas gerados com toda a operação (fls. 1164 e 1166);
- e
- aplicou multa isolada em relação às estimativas do IRPJ dos anos-calendário de 2003, 2004 e 2005 (diferenças entre as estimativas declaradas em DCTF e as apuradas - inclusive com os custos e despesas glosadas).

Foi ainda constituída “Representação Fiscal para Fins Penais”, processo de n. 19515.00727/200877.

A recorrente apresentou impugnação alegando preliminarmente (fls. 1317/1417):

- impossibilidade de o estado desconsiderar o negócio jurídico realizado pela autuada em virtude da previsão legal de todo o procedimento;
- legalidade dos contratos realizados com todas as empresas participantes da operação à luz do código civil brasileiro;
- da nulidade do auto de infração – art. 59, II do Decreto 70.235 – preterição do direito de defesa.

No mérito alegou:

- nulidade da norma individual e concreta e face do erro de fato e insuficiência de provas;
- boa-fé a que sempre se manteve a autuada, em relação aos documentos apresentados e comprovantes de pagamentos da industrialização e prestação de serviços;

- nulidade da norma individual e concreta em face do erro de direito praticado pelo agente competente quando do processo de subsunção do fato à norma; existência de declaração do fisco mineiro que as operações anteriores a exportação existiram;

- nulidade do auto de infração em virtude do erro na identificação do sujeito passivo em virtude da responsabilização pelo pagamento do tributo em caso de inexistência da exportação;

- necessidade de revisão da multa e dos juros;

- boa-fé da autuada em confiar na autorização da utilização do crédito pela administração fazendária mineira;

- necessidade de interpretação mais favorável ao acusado sobre a lei tributária que define infrações – art. 112 do CTN;

A Quarta Turma de Julgamento da DRJSPO1 manteve integralmente o lançamento, proferindo o Acórdão nº 1612.016 (fls. 4044/4088), com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário: 2003, 2004, 2005

NULIDADE. NÃO CORRÊNCIA. Somente serão considerados nulos os atos em que estejam presentes quaisquer das circunstâncias previstas pelos incisos I e II do art. 59, do Decreto nº 70.235/1972.

CERCEAMENTO DE DEFESA. Não há que se falar em cerceamento de defesa quando é facultado ao contribuinte pleno acesso à documentação que instruiu o procedimento de fiscalização, inclusive com a possibilidade de extração de cópias.

OPERAÇÕES SIMULADAS. GLOSAS DE DESPESAS. Por se tratar de simulação de compra, industrialização e exportação de produtos derivados de soja, as despesas com industrialização devem ser glosadas.

Despesa incorrida com prestador de serviço de assessoria tributária, sobre operações fictícias com soja, não se caracteriza como necessária à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, condição para ser aceita como dedutível.

MULTA AGRAVADA. A infração à legislação tributária praticada com evidente intuito de fraude impõe a aplicação de multa de ofício qualificada.

PIS - COFINS. Os créditos gerados em decorrência de operações fictícias não podem ser considerados na apuração dos valores a recolher destas contribuições.

CSLL. O decidido quanto ao lançamento do IRPJ deve nortear a decisão do lançamento decorrente, tendo em vista que se origina dos mesmos elementos de prova.

Lançamento Procedente

A recorrente foi cientificada da decisão de primeira instância, tendo interposto recurso voluntário (fls. 4095/4061).

O recorrente alega em sua petição recursal:

- Nulidade do auto de infração em razão do agente incompetente em razão da jurisdição;

- erro de fato e insuficiência de provas que não foram examinadas pela DRJ/SPO1;

- apresentação da documentação de que dispunha a recorrente bem como dos pagamentos realizados;

- da boa-fé que sempre manteve a autuada; da nulidade da norma individual e concreta em face do erro de direito praticado pelo agente competente quando do processo de subsunção do fato à norma;

- da declaração do fisco mineiro que as operações anteriores a exportação existiram;

- nulidade do auto de infração em virtude do erro na identificação do sujeito passivo em virtude da responsabilização pelo pagamento do tributo em caso de inexistência da exportação;

- prova emprestada devidamente declarada pela DRJ/SPO;

- necessidade de revisão da multa e dos juros;

- da boa fé da autuada em confiar na autorização da utilização do crédito pela administração fazendária mineira;

- necessidade de interpretação mais favorável ao acusado sobre a lei tributária que define infrações – art. 112 do CTN;

- impossibilidade de aplicação do critério quantitativo da norma jurídica – art. 44, II da Lei 9.430/96 – base de cálculo em virtude da inexistência do critério material, ou seja, a inexistência da ocorrência de eventual fraude praticada pela autuada;

- revisão, anulação e ou redução/ graduação da multa imposta pelo Estado.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Marcio Rodrigo Frizzo

Presentes as condições de admissibilidade, conheço do presente recurso voluntário.

1. DAS ALEGAÇÕES PRELIMINARES

1.1 Da inexistência das nulidades alegadas

A recorrente dentre as inúmeras alegações feitas em sede de recurso voluntário, requer o reconhecimento das seguintes nulidades:

- Nulidade do auto de infração em razão do agente incompetente em razão da jurisdição

- Nulidade da norma individual e concreta em face do erro de direito praticado pelo agente competente quando do processo de subsunção do fato à norma;

- Nulidade do auto de infração em virtude do erro na identificação do sujeito passivo em virtude da responsabilização pelo pagamento do tributo em caso de inexistência da exportação.

No entanto, nenhuma das nulidades acima alegadas merece acolhida pela inexistência de prejuízo à recorrente. Tanto o Princípio do Contraditório quanto da Ampla Defesa foram efetivamente respeitados, vez que à recorrente foi possibilitado a apresentação de impugnação e interposição do recurso cabível.

Inclusive após a apresentação da defesa foram aceitos dois termos de aditamento de forma que a possibilidade de apresentação de documentos e alegações foi plena e suficiente. Neste ponto não há que se falar em cerceamento de defesa.

Em relação à alegada incompetência das autoridades fiscais, uma vez que a recorrente possui domicílio em Minas Gerais e não em São Paulo onde foi realizada a fiscalização, não há qualquer vício.

As autoridades de jurisdição diversa são competentes para a lavratura de auto de infração, conforme prevê o art. 9º, caput e §§ 2º e 3º, do Decreto no 70.235/72, com redação dada pelo art. 1º da lei no 8.748/93, in verbis.

Art. 9º A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

§ 1º— (omissis)

§ 2º Os procedimentos de que tratam este artigo e o art. 7º serão válidos, mesmo que formalizados por servidor competente de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo.

§ 3º A formalização da exigência, nos termos do parágrafo anterior, previne a jurisdição e prorroga a competência da autoridade que dela primeiro conhecer.

Ora, evidente que a exigência do crédito tributário será válida, mesmo que seja formalizada por servidor competente de outra jurisdição, como ocorrido no presente caso.

Ainda é importante salientar que, na análise detalhada dos autos percebe-se que ao tempo do início da fiscalização o domicílio da recorrente era a cidade de São Paulo – capital, conforme a própria recorrente atesta em suas razões recursais (fls. 4099). A alteração de domicílio se deu em 03/11/2005, de São Paulo para Machado, cuja a jurisdição e competência para a fiscalização pela Secretaria da Receita Federal é Varginha – MG.

Neste sentido é o entendimento deste egrégio Conselho consubstanciado no acórdão abaixo:

PROCEDIMENTO FISCAL. LANÇAMENTO. COMPETÊNCIA. A autoridade fiscal tem competência fixada em lei para formalizar o lançamento por meio de auto de infração. O procedimento fiscal é válido mesmo que formalizado por servidor competente de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo. Estando presente os requisitos dos artigos 90 e 10 do Decreto nº 70.235/1972, não há o que se falar em nulidade do lançamento. (1º CC – 6ª C. – Rel. Sueli Efigênia Mendes de Brito – Acórdão nº 10615.332, j. 22/02/2006)

Em relação à alegada nulidade da norma individual e concreta em face do erro de direito praticado pelo agente competente quando do processo de enquadramento do fato à norma, também considero-a improcedente.

As alegações da recorrente neste ponto foram (fls. 4115):

“No processo de construção da norma individual e concreta, o Ilustre Agente competente, deveria, analisar os eventos ocorridos no plano real dos fatos e subsumi-los à norma geral e abstrata prevista de forma hipotética condicional do sistema. No caso em tela, nada disso foi feito.”

A autoridade classificou a irregularidade apurada como sendo “despesas não necessárias”, uma vez que constatou não haver ocorrido qualquer das operações que supostamente teriam criado as despesas deduzidas.

A fundamentação que foi utilizada pelo auditor fiscal foi o art. 299 do RIR/99 que dispõe:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplicase também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Dessa forma, inclusive demonstrou todos os gastos relacionados com as operações da “Performance de Exportação” conforme expresso no termo de constatação (fls. 1164/1166), e resumidos na tabela abaixo:

Ano	Valor a tributar
2003	R\$ 14.412.596,03
2004	R\$ 1.630.166,10
2005	R\$ 635.473,60
TOTAL	R\$ 16.678.235,73

Por fim, em relação à alegação de nulidade do auto de infração em virtude de erro na identificação do sujeito passivo em virtude da responsabilização pelo pagamento do tributo em caso de inexistência da exportação, entendo pela improcedência do pedido uma vez que tanto as operações relativas à exportação quanto as operações que a antecederam não ocorreram de fato.

E mais, quanto ao PIS e a COFINS não foram cobrados os débitos das saídas de produtos (em vez de exportação como venda no mercado interno), foram sim glosados os créditos sobre “despesas” que o auditor entendeu inexistente. Assim, se faz inaplicável a tese que a “comercial exportadora” seria o real “contribuinte” e em consequência a devedora do tributo (PIS e COFINS), por não haver a exportação. Pois este não foi o fato gerador do tributo em questão.

Dessa forma não há como a recorrente responsabilizar somente a exportadora, vez que a autuação refere-se a glosa de créditos e não a tributação de vendas, que efetivamente não foram exportadas.

Portanto, como bem concluiu a DRJ/SPO, a cada uma das empresas participantes nas operações fraudulentas caberá uma sanção que será imputada. No caso da ora recorrente, entendo pela manutenção da autuação a ela imputada em relação às operações fraudulentas, exceto para as despesas com a assessoria tributária vez que essa efetivamente ocorreu, conforme tratarei em tópico adiante.

1.2 Das demais preliminares

A recorrente alegou ainda:

- DRJ/SPO1;
- a) Erro de fato e insuficiência de provas que não foram examinadas pela
 - b) Apresentação da documentação de que dispunha a recorrente bem como dos pagamentos realizados;
 - c) Da boa-fé que sempre manteve a autuada.

Em relação aos dois primeiros pontos, relacionados com a análise da documentação apresentada, entendo que as notas fiscais apresentadas pela defesa foram consideradas fictícias pela fiscalização, ao passo que os documentos obtidos junto aos órgãos públicos são os “reais”, seguindo o entendimento da DRJ (fls. 4278).

Cabe acrescentar que o auditor fiscal tem competência para determinar quais documentos são hábeis e idôneos, sendo desnecessária a produção de provas periciais.

Dispõe o art. 394 do RIPI/10 que substituiu o referido art. 322, dispositivo o qual foi alegado pela própria recorrente como necessário para declaração de inidoneidade. Assim dispõe:

Art. 394. É considerado inidôneo, para os efeitos fiscais, fazendo prova apenas em favor do Fisco, sem prejuízo do disposto no art. 427, o documento que:

I - não seja o legalmente previsto para a operação;

II - omita indicações exigidas ou contenha declarações inexatas;

III - esteja preenchido de forma ilegível ou apresente emendas ou rasuras que lhe prejudiquem a clareza; ou

IV - não observe outros requisitos previstos neste Regulamento.

Dessa forma, com base no inciso II do dispositivo acima transcrito, **o auditor fiscal entendeu pela inidoneidade das notas fiscais, entendimento o qual ratifico.**

Portanto, o auditor fiscal se utilizou das informações colhidas dos documentos apresentados para realizar a autuação, segundo a qual asseverou que de fato “a soja não transitou pelo estabelecimento da empresa autuada nem foi processada, pois não existiu”, conforme confirmou a decisão da DRJ/SPO (fls. 4279).

Há de se constatar que o auditor fiscal analisou a documentação apresentada pela recorrente (fls. 1148/1157), as notas fiscais, os registros e os demais documentos de exportação (fls.1157/1160), bem como as demais notas fiscais e os comprovantes de pagamento (fls. 1160/1161).

As irregularidades apontadas pelo auditor fiscal em relação a toda operação denominada “Performance de Exportação”, foram destacados pelo auditor fiscal no auto de infração. Neste sentido tem-se a decisão da DRJ/SPO (fls. 4280):

45. Algumas das irregularidades apuradas nos registros de exportação, assim como nos “papéis” apresentados pela defesa, foram destacadas pela fiscalização no Termo de Verificação. Note-se que para se provar uma irregularidade fiscal em determinado documento não há que se apontar todos os erros nele existentes: trabalhos realizados com base em amostragem são aceitos, caso contrário inviabilizaria o trabalho de fiscalização.

A conclusão a que chego é que não prosperam as alegações de erro de fato, insuficiência de provas pela omissão na análise de documentos pelo auditor fiscal, bem como da alegação da boa-fé do recorrente, por todo o exposto acima.

2. DO MÉRITO

2.1 Da “Performance de exportação” ou “Operação SOJA”

A recorrente foi autuada pela ocorrência da fraude nas operações relacionadas à “Performance de Exportação”, que segundo o auto de infração não ocorreu, tratando-se de operação simulada (fls. 1144/1145):

No entanto, para que possa ser feita tal conclusão há de se apresentar a referida “Performance de Exportação”, também denominada de “Operação Soja” pela doutrina.

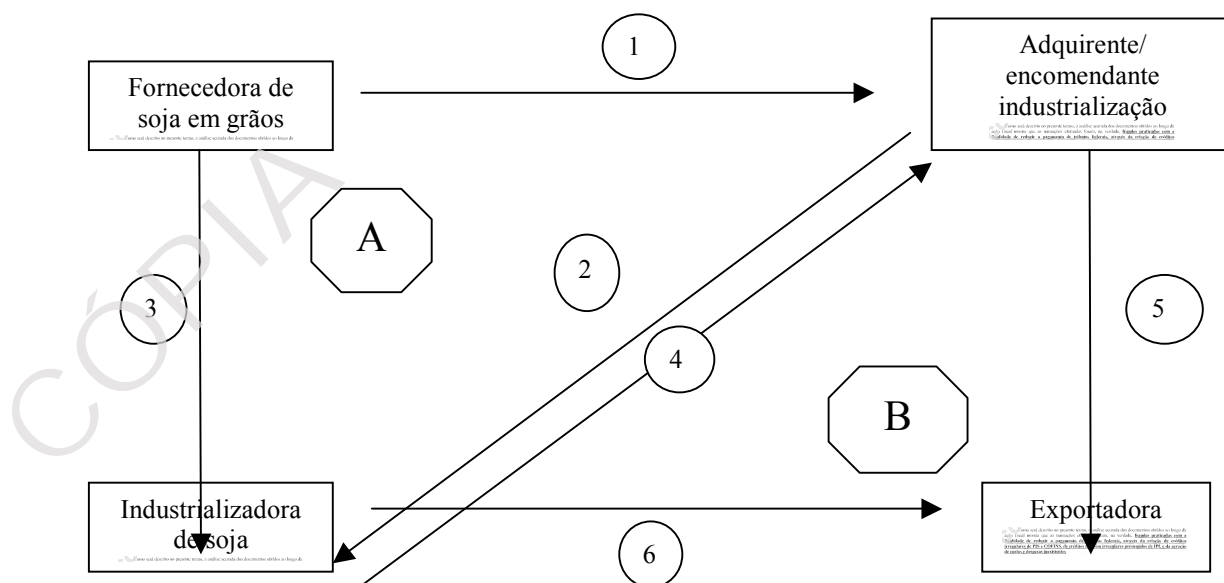
Somente a partir da caracterização de tal operação, que antecipo, trata-se de verdadeiro planejamento tributário legal e dentro dos ditames jurídicos, poder-se-á entender o porquê, neste caso específico julgado, houve a caracterização da fraude e conseqüentemente a anulação de toda a operação considerada como simulação.

Inicialmente cabe uma breve introdução da chamada “Operação Soja” ou, como dita pelo ilustre auditor “Performance de Exportação”

A sistemática da operação ora analisada é bastante simples: existem duas operações triangulares subseqüentes:

Aquisição e industrialização por encomenda de soja em grãos;

Venda de produto industrializado de soja com fim específico de exportação.



Na primeira fase da operação nota-se que a adquirente/encomendante da industrialização (no caso, a recorrente) compra a soja em grãos dos fornecedores (1) e envia simbolicamente a mercadoria para a industrializadora (2). No entanto, a soja em grãos é enviada diretamente pelo fornecedor para a industrialização (3).

No segundo momento, há a devolução simbólica dos produtos industrializados da soja à adquirente/encomendante da industrialização (4), que os vende simbolicamente a exportadora (5). Ao mesmo tempo, os produtos resultantes da industrialização são remetidos fisicamente da industrializadora, por conta e ordem do adquirente/encomendante da industrialização, à exportadora (6).

O pagamento realizado pela adquirente/encomendante da industrialização ao fornecedor (1) e à industrializadora (4) é feito por meio do endosso de duplicata emitida contra a exportadora em razão das vendas realizadas a ela (5).

Percebe-se que não há qualquer violação de dispositivo do direito civil, vez que a relação jurídica é formalmente válida. Não há qualquer óbice na circulação de títulos de crédito mediante o endosso, pois possuem liquidez, certeza e exigibilidade, sendo, portanto, fungível similarmente ao dinheiro em espécie. O tratamento jurídico dado é semelhante ao da cessão de crédito, nos termos dos arts. 347, I, 348 e 286 do Código Civil, uma vez que se trata de sub-rogação convencional.

Da mesma forma, não há óbice na legislação tributária em relação à operação, pois ambas as triangulações são permitidas pelo Decreto nº 45.490/00 – Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo (RICMS/SP).

Neste momento cabe fazer uma observação importante: no caso ora julgado, o principal motivo para que a fraude fosse identificada foi a existência de notas fiscais em duplicidade, ou seja, as cópias das notas fiscais apresentadas pela recorrente não remetiam às verdadeiras notas fiscais obtidas nas Alfândegas e Portos. Dessa forma, o auditor constatou a falsificação das cópias das notas fiscais apresentadas (fls. 1145/1146).

Portanto, a conclusão a que chego é que **a “Performance de Exportação” ou “Operação Soja”, não apresenta qualquer ilegalidade, quando realizada dentro dos ditames legais e sistemática acima apresentada**, o que, no entanto não ocorreu no presente caso.

A soja, de fato, não foi exportada, uma vez que as notas fiscais apresentadas eram falsas e sua numeração remetia a outras notas fiscais com valores e partes distintas das constantes nas cópias apresentadas pela recorrente. Pelas constatações do auditor fiscal, se quer houve a movimentação da soja **(“a operação toda não ocorreu!”)** ou industrialização, conforme tópico 1.8 do Termo de Verificação e Constatação Fiscal, o qual é parte integrante do Auto de Infração. Vejamos (fls. 1164):

Conforme já alertado anteriormente, as últimas operações não foram concluídas, pois nessa época o esquema já havia sido descoberto pelo Estado. Os registros contábeis ficaram “incompletos” (por falta de documentação), confirmando a constatação de que se tratava de fraude, que não foi devidamente concluída. As cópias dos contratos apresentados pelo contribuinte para comprovar as operações no ano-calendário de 2005 (anexo I – fls. 3046 a 3129) indicam que houve compra de soja em grãos e a respectiva industrialização até maio/2005.

O corre que não há nenhuma comprovação de que tal mercadoria teria sido exportada. A análise dos Livros Registro de Inventário da matriz (anexo II – fls. 1931 a 1999) e da única filial 2002 a 2005) que possuía estoques (declaração da empresa no anexo II – fls. 1930) mostra que no final de 2005 não havia soja em estoque (mesmo porque já provamos que ela nunca existiu). Só que, segundo o PLASTIFÍCIO SANTA AMÁLIA foram comprados, entre fevereiro/2005 e maio de 2005, nada menos que 95.300 toneladas de soja em grãos, no total de R\$ 66.555.470,00, para as quais não há pagamentos. [...]

Esta é mais uma prova de que toda a operação não ocorreu, servindo apenas para gerar custos e despesas de modo a reduzir o pagamento de IRPJ e CSLL, bem como créditos indevidos de PIS, COFINS e IPI.

Não há dúvidas de que a ilegitimidade do crédito decorre do fato da inexistência da operação, fato este que ocasionou a autuação. Independe, no caso a existência ou não do dolo. A autuação se fundamenta na constatação da inexistência de qualquer das operações que geraram as supostas despesas, de forma que pelo Princípio da Verdade Material entendo que houve efetivamente uma simulação nas operações fiscalizadas.

Portanto, julgo improcedente o pedido da recorrente, em relação à existência de boa-fé da recorrente nas operações de aquisição, industrialização e exportação, consideradas fraudulentas, uma vez que esta apresentou notas fiscais falsas de exportação e não comprovou que efetivamente houve a industrialização da soja.

2.2 Da glosa das despesas relacionadas com a operação (industrialização)

O AFRFB asseverou em relação à glosa das despesas que além de “decorrerem de fraudes, não são intrinsecamente relacionadas com a produção ou comercialização de bens e serviços da fiscalizada. Tampouco são necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora” (fls. 1168).

Mais adiante, está disposto no Termo de Verificação e Constatação Fiscal, o qual é parte integrante do Auto de infração, que foram glosados os custos e despesas gerados nas operações irregulares (fls. 1168).

A autuação da recorrente pela existência de passivo fictício, oriundo de despesas relacionadas com a realização da “Performance de exportação”, se deu, conforme demonstrado no tópico acima e trechos do auto de infração, **pela inexistência de fato das operações alegadas pela recorrente.**

Em outras palavras, toda a operação de exportação, desde a compra da soja *in natura*, passando pelo transporte, industrialização e exportação não ocorreram, de forma que os gastos deduzidos da base de cálculo não podem ser considerados como dedutíveis.

Dessa forma, o dispositivo utilizado como fundamento para glosa, qual seja, o art. 249, I e 299 do RIR/99 é totalmente aplicável ao caso concreto, conforme abaixo:

Art. 249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 2º):

I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

*Art. 299. **São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.***

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

A recorrente não logrou êxito em provar a existência de fato e de direito da operação, sua efetividade, assim, **nego provimento ao recurso voluntário e mantenho a glosa dos seguintes valores:**

Assim, foram "gerados" os seguintes custos no ano-calendário de 2003:

Mês	Industrialização (R\$)	-	Descontos Obtidos (R\$)	=	Valor a Tributar (R\$)
Janeiro	573.097,00	-	37.578,94	=	535.518,06
Fevereiro	915.106,60	-	71.115,99	=	843.990,61
Março	1.373.320,00	-	107.836,07	=	1.265.483,93
Abril	1.373.351,20	-	60.035,56	=	1.313.315,64
Mai	1.373.351,20	-	120.071,12	=	1.253.280,08
Junho	1.326.500,88	-	112.483,20	=	1.214.017,68
Julho	1.496.288,28	-	153.868,71	=	1.342.419,57
Agosto	1.411.393,80	-	143.256,90	=	1.268.136,90
Setembro	1.472.760,00	-	149.485,50	=	1.323.274,50
Outubro	1.491.240,00	-	151.362,00	=	1.339.878,00
Novembro	1.396.584,16	-	0,00	=	1.396.584,16
Dezembro	1.316.696,90	-	0,00	=	1.316.696,90

Já no ano-calendário de 2004 foram "gerados" os seguintes custos:

Mês	Industrialização (R\$)	-	Descontos Obtidos (R\$)	=	Valor a Tributar (R\$)
Janeiro	544.019,24	-	0,00	=	544.019,24
Fevereiro	605.223,07	-	0,00	=	605.223,07
Março	801.991,60	-	0,00	=	801.991,60
Abril	891.082,14	-	0,00	=	891.082,14
Mai	1.031.219,52	-	0,00	=	1.031.219,52
Junho	1.196.541,60	-	0,00	=	1.196.541,60
Julho	1.314.066,00	-	31.629,00	=	1.282.437,00
Agosto	1.622.968,74	-	0,00	=	1.622.968,74
Setembro	1.572.355,20	-	1.790,98	=	1.570.564,22
Outubro	1.518.483,00	-	43.222,20	=	1.475.260,80
Novembro	1.534.408,52	-	41.747,85	=	1.492.660,67
Dezembro	1.878.458,40	-	0,00	=	1.878.458,40

E no ano-calendário de 2005 os custos "gerados" foram os seguintes:

Mês	Industrialização (R\$)	-	Descontos Obtidos (R\$)	=	Valor a Tributar (R\$)
Janeiro	635.473,60	-	0,00	=	635.473,60

2.3 Da impossibilidade da glosa das despesas relacionadas à assessoria jurídica

O auditor fiscal glosou as despesas da recorrente relacionadas com a contratação dos serviços de assessoria jurídica da empresa LÓGICA ADMINISTRAÇÃO DE SERVIÇO LTDA. com fundamento no art. 299 do RIR/99, em razão de ter entendido serem elas indedutíveis (fls. 1164/1166).

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

A indedutibilidade se originou do entendimento de que as operações comerciais não ocorreram de fato, de forma que haveria, portanto, de serem desnecessárias à atividade da empresa, e assim as despesas jurídicas com esta operação também seria uma despesa desnecessária.

Segundo o AFRFB, “as exportações não ocorreram. Logo, tanto a receita de exportação quanto a parcela do custo referente à matéria-prima (soja em grãos) também não existiu, restando os gastos referentes às supostas industrializações, e aos serviços de performance de exportação como não necessários.” (fls. 1164 e 1168), porém dentro deles incluiu o gasto com assessoria jurídica.

Tal entendimento ocasionou o reconhecimento dos valores glosados como base de cálculo para o lançamento de IRPJ e CSLL (e tributos reflexos), nos seguintes valores.

No entanto, entendo que há de ser feita uma distinção em relação a tais valores, vez que, **em relação à glosa de despesas com fundamento no contrato de assessoria jurídica celebrado entre a recorrente e a empresa LÓGICA ADMINISTRAÇÃO DE SERVIÇO LTDA, o auditor não poderia ter realizado a autuação** pelos fundamentos que passo a discorrer.

A assessoria tributária, ou planejamento fiscal, é atividade comum nos dias atuais, através do qual as empresas buscam economia tributária sempre por meios lícitos e sem a utilização de subterfúgios ilegais, simulações ou fraudes.

A economia tributária é o objetivo primordial de um planejamento tributário que se desenvolve através da contratação de uma empresa de assessoria jurídica. Tal economia tributária é essencial para que a empresa possa se manter viva e concorrente no mercado atual.

Se retomarmos o raciocínio realizado pelo Auditor Fiscal, ele baseou sua glosa na impossibilidade de dedução das despesas pelo recorrente em função da sua desnecessidade. A conclusão do auditor fiscal, consubstanciada no auto de infração, foi que uma vez que a “performance de exportação” não ocorreu e desta forma não seriam necessárias.

No entanto, tais despesas são de fato necessárias à manutenção e funcionamento do negócio da recorrente. Ora, o desenvolvimento de suas atividades se baseou nas orientações dadas pela empresa de assessoria jurídica, independente de ser o **resultado de tais operações indedutível.**

É imprescindível destacar que a determinação de quais despesas são necessárias para cada atividade produtiva não cabe ao legislador ordinário. Com leciona Hugo de Brito Machado, “a necessidade de gastos que são por natureza, inerentes à atividade empresarial, só o empresário pode definir.”¹ Logo, o conceito de despesas dedutíveis não pode ser restringido sem se analisar a atividade desempenhada por cada contribuinte.

O que se deve analisar neste momento é se houve efetivamente o serviço de assessoria jurídica prestado pela empresa e se foram pagos, ou seja, se as despesas as quais a recorrente alega ter tido a título da referida assessoria realmente existiram.

Neste sentido este Egrégio Conselho já se manifestou asseverando a dedutibilidade de despesas com assessoria jurídica quando efetivamente comprovadas, nos seguintes termos:

DESPESAS COM CONSULTORIA E ASSESSORIA JURIDICAS — RAZOABILIDADE E SIMETRIA — AFASTAMENTO DA EXIGÊNCIA FISCAL - Para que se confirme a dedutibilidade da despesa é indispensável que reste demonstrada a vinculação do gasto com a atividade exercida e a correspondente vinculação aos objetos da pessoa jurídica, como aconteceu nos valores aceitos, relativos a despesas com consultoria e assessoria jurídicas.

[...]

No tocante à glosa das despesas, os documentos apresentados não atenderam a todos os requisitos exigidos em lei à sua efetividade.

Contudo, neste Colegiado vem sendo firmado que as notas fiscais referentes a honorários advocatícios, quando atendem aos princípios de razoabilidade e guardam simetria com os eventos detectados, pelo princípio do formalismo moderado, devem ser aceitas, porque, na prática as notas apenas dispõe de forma genérica e muitos pareceres são verbais. (Ac. 108-09.037 – Rel. Karen Jureidini Dias – j. 18/10/2006)

IRPJ — BASE DE CÁLCULO — DEDUTIBILIDADE — DESPESAS COMPROVADAS COM CONSULTORIA E ASSESSORIA — NECESSIDADE - As despesas efetivamente pagas e que guardem relação com a manutenção dos objetivos sociais da pessoa jurídica, podem ser deduzidas na apuração do lucro líquido. As despesas com assessoria visando produzir informações que subsidiem as decisões institucionais, quando comprovadamente realizadas são dedutíveis da base de cálculo do IRPJ. [...]

A glosa dos gastos relacionados com a prestação de serviços de assessoria e planejamento empresarial foi justificada no lançamento por serem aqueles desnecessários à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora.

Da análise da legislação supra citada vê-se que para que uma despesa possa ser deduzida na apuração do lucro líquido, deve revestir-se de certos requisitos, a saber: 1) ter sido comprovadamente realizada; 2) serem usuais/normais e necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora (requisitos subjetivos).

O primeiro requisito, a efetividade da realização da despesa, é um elemento objetivo, visto que deve ser comprovada por meio de documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores. Quanto aos outros requisitos para a dedutibilidade são impregnados de subjetividade, isto é, a possibilidade de sua dedução dependerá da análise caso a caso, com a verificação da influência de tal despesa na atividade e manutenção da fonte produtora. Uma despesa pode ser dedutível para determinada pessoa jurídica e não sê-lo para outra. (Ac. 101-95.033 – Rel. Caio Marcos Cândido – j. 16/06/2005).

Importante frisar que não há controvérsia nos presentes autos acerca da efetividade dos dispêndios glosados. A discussão perfaz a necessidade ou não das despesas à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora.

Reafirmando a efetividade dos dispêndios e a influência que poderá existir entre as despesas pagas a título de consultoria e assessoria à pessoa jurídica LÓGICA ADMINISTRAÇÃO DE SERVIÇO LTDA, as informações resultantes daquela consultoria/assessoria e a influência destas no resultado da recorrente, não há como desconsiderar a necessidade daquelas despesas na consecução dos resultados futuros da recorrente.

A empresa contratada apresentou documentos hábeis para a comprovação do efetivo pagamento, como notas fiscais dos serviços de assessoria tributária e os respectivos extratos bancários que comprovam os recebimentos, reconhecidos pelo auditor fiscal (fls. 1148).

Tal entendimento é confirmado pelos contratos juntados ao processo em relação aos quais se manifestou a própria DRJ, onde ficam detalhados os objetos e serviços a serem prestados pela empresa contratada, não deixando dúvidas quanto necessária prestação de consultoria para o alcance dos resultados da recorrente.

Os contratos juntados ao processo mostram o detalhamento dos serviços a serem prestados pela contratada pelos quais ocorreram os pagamentos dos valores glosados pelo auditor fiscal.

Vejamos alguns trechos colacionados pelo próprio auditor fiscal no Termo de Verificação e Constatação Fiscal, parte integrante do auto de infração (fls. 1154/1157):

CLÁUSULA TERCEIRA – OBRIGAÇÕES DOS CONTRATOSOS CONTRATADOS OBRIGAM-SE A:

A – Indicar as operações de performances para aquisição pela CONTRATANTE, de tal forma que a CONTRATANTE tenha direito ao crédito presumido do IPI de exportação, cujo valor total será indicado a cada operação, mediante contratos firmados para implementação dos negócios.

B – Acompanhar todo o processo de desenvolvimento logístico de exportação, até que seja emitido o registro de exportação, documento necessário à entrada do pleito de crédito presumido de IPI de exportação perante a Secretaria da Receita Federal.

C – Fazer todo o acompanhamento de apuração do pedido de reconhecimento de crédito presumido de IPI de exportação junto à Secretaria da Receita Federal.

D – Assessorar ao departamento fiscal da CONTRATANTE de todos os procedimentos de compensações de créditos fiscais estaduais e federais com débitos da própria empresa, e ainda, elaborar, apresentar e acompanhar todas as defesas que se façam necessárias no caso de glosa, autuação ou não reconhecimento dos créditos e da compensação, objeto deste contrato, fornecendo cópia à CONTRATANTE do andamento de cada processo, mantendo-a atualizada mensalmente

E – Dar total orientação à CONTRATANTE nos aspectos administrativos, fiscais e judiciais, obrigando-se, ainda, o CONTRATADO, a tomar as providências cabíveis e necessárias para defesa administrativa e judicial decorrentes das transações ora contratadas.

F – Ficar o CONTRATADO, obrigado a supervisionar para que a mercadoria a ser exportada pela CONTRATANTE, aconteça num prazo máximo de 120 dias desta data, providenciar uma cópia do memorando de exportação para o contratante. Acompanhar para que conste no corpo da nota fiscal de exportação, que posteriormente será emitida pela empresa CANORP AGROPECUÁRIA NORTE PINHEIRO LTDA, CNPJ/MF. 77.479.442/0001-97, o número e data da nota fiscal emitida pela CONTRATANTE de remessa para exportação. Providenciar uma cópia para a CONTRATANTE do conhecimento de embarque com o nome do navio que irá fazer a exportação, e mais, cópia do comprovante de exportação (REGISTRO) e ainda DECLARAÇÃO DE EXPORTAÇÃO, todos esses documentos deverão estar vinculados à exportação dos produtos pela CONTRATANTE.

E neste sentido novamente temos decisões do CARF, vejamos:

GLOSA DE DESPESAS. Exclui-se do lançamento o valor das despesas em que foram apresentados documentos comprobatórios.

*GLOSA DE DESPESAS – SERVIÇOS DE ASSESSORIA E CONSULTORIA - DEDUTIBILIDADE. **Para ser dedutível a despesa com serviços de assessoria e consultoria é fundamental que os documentos expressem com detalhes os serviços efetivamente contratados.** [...]*

***Os documentos apresentados para a comprovação da dedutibilidade devem permitir ao fisco avaliar a necessidade, normalidade e usualidade de uma despesa/custo.** [...]*

Trabalhos de assessoria e de consultoria não se perfazem apenas com uma menção lacônica assentada em notas fiscais dando conta de que um serviço genérico fora prestado, pois, é fundamental que os documentos expressem com detalhes os serviços efetivamente contratado [...] (Ac. 107-09.138 – Rel. Albertina Silva Santos de Lima – j. 12/09/2007)

Portanto, entendo pelo provimento do recurso voluntário interposto pela recorrente neste ponto, de forma que as despesas deduzidas relacionadas com o pagamento da assessoria jurídica contratada não podem ser glosadas, uma vez que se encontram devidamente comprovadas, tanto sua ocorrência efetiva como sua necessidade para a manutenção e funcionamento das atividades desenvolvidas pela recorrente.

2.4 Da glosa dos créditos de PIS e COFINS

O AFRFB glosou os valores creditados a título de PIS e COFINS em decorrência da constatação de que as operações que os originaram não ocorreram de fato.

Segundo o AFRFB (fls. 1234 e 1258) em decorrência da inoccorrência das exportações dos derivados da soja, foram excluídos os “insumos utilizados na venda no mercado externo”, sendo apurados valores devidos de PIS e COFINS mês a mês.

São eles:

- PIS: jan/2003 a março/2005 no valor de R\$ 2.184.604,22.
- COFINS: fev/2004 a março de /2005 no valor de R\$ 3.868.173,37.

A razão da desconsideração de toda a operação foi demonstrada anteriormente e, portanto, as considerações referentes à simulação detectada pelo AFRFB também é o fundamento para a glosa dos respectivos créditos de PIS e COFINS.

Portanto, julgo improcedente o Recurso Voluntário quando a glosa dos créditos de PIS e COFINS creditados pela recorrente em razão da inoccorrência das operações que as originaram.

2.5 Da Multa qualificada

O AFRFB aplicou a multa qualificada prevista no art. 44, §1º da lei 9430/96 (à época o art. 44, II da lei 9430/96) conforme disposto no termo de constatação, o qual é parte integrante do auto de infração. Segundo o AFRFB, “no período de janeiro/2003 a março de 2005, a autuada praticou operações irregulares com evidente intuito de fraude, conforme disposto nos artigos 71 e 72 da Lei n. 4502/64, acima reproduzidos. Consequentemente as infrações apuradas serão penalizadas com a multa qualificada de 150%” (1170/1172).

Conforme o enquadramento legal do próprio auto de infração:

Enquadramento Legal

MULTAS PASSÍVEIS DE REDUÇÃO
de valores Geradores entre 01/01/1997 e 21/01/2007.
Art. 44, § 1º, inciso III, da lei nº 9.430/96.

A multa em questão, de 150%, está prevista na Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, em seu art. 44, § 1º (à época o art. 44, II da lei 9430/96):

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - (...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

A qualificação da multa, disposta no §1º acima e aplicado ao caso em tela, é utilizada quando comprovada as condutas de sonegação, fraude ou conluio, definidas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502, de 30 de novembro de 1964, assim dispostos:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de recorrente, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

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

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

A recorrente alega que não houve fraude praticada por esta, uma vez que o próprio AFRFB havia entendido que a responsabilidade seria dos assessores jurídicos da recorrente que alteraram as informações e da exportadora que falsificou as notas fiscais apresentadas pela recorrente.

No entanto, tais alegações não merecem prosperar.

Constata-se da análise dos fatos que, efetivamente a recorrente praticou operações irregulares com evidente intuito de fraude, sendo cabível, portanto, a aplicação de pena de 150%.

Os fundamentos usados pela DRJ/SP merecem ser transcritos, o que faço abaixo (fls. 4286/4287):

80. Quanto a estas alegações, cabe destacar que a caracterização da fraude se deveu a um conjunto probatório, como, por exemplo, notas fiscais falsas, conhecimento de carga, contratos e outros. Além disso, as operações devem ser analisadas em um contexto mais amplo, no qual a Impugnante tinha ou deveria ter consciência dos atos praticados por seus contratados, não podendo alegar desconhecer a operação simplesmente pelo fato de a mercadoria não transitar por seu estabelecimento ou em decorrência de cláusulas contratuais que lhe retiravam a responsabilidade sobre a qualidade dos créditos tributários gerados nas operações. Muito menos querer responsabilizar a Receita Federal, por supostamente induzir a Impugnante a participar de toda a trama, por ter emitido o Comprovante de Exportação. Comprovantes estes, adulterados pelos operadores das operações fictícias.

Conforme, deixou claro o auditor fiscal, corroborado pela DRJ/SP1, a fraude se consubstanciou em diversos procedimentos tais quais: notas fiscais falsas, conhecimento de carga, contratos e outros.

E mais, a recorrente não pode se esquivar da responsabilidade de suas operações alegando desconhecimento dos procedimentos adotados pelas empresas por ela contratada, e muito menos responsabilizar a receita federal como o fez.

Portanto, restou comprovado o evidente intuito de fraude necessário para a qualificação da multa, conforme entendimento pacificado da jurisprudência administrativa, sendo cabível a sua majoração.

Julgo improcedente o recurso voluntário para manter a multa qualificada.

3. CONCLUSÕES

Ante ao exposto, dou provimento parcial ao Recurso Voluntário, apenas para excluir a da base cálculo do IRPJ e da CSLL o montante das despesas com assessoria jurídica nos termos do relatório e voto.

(assinado digitalmente)

Marcio Rodrigo Frizzo – Relator.

Voto Vencedor

Conselheiro Eduardo de Andrade, Redator Designado.

Neste julgado, manifestou o ilustre Conselheiro Relator Márcio Rodrigo Frizzo seu posicionamento no sentido de se permitir a exclusão a da base cálculo do IRPJ e da CSLL do montante das despesas com assessoria jurídica.

Não obstante estar tal posição escorada em valiosos fundamentos, o colegiado divergiu, por maioria, seguindo o entendimento de que a adição de tal rubrica na base de cálculo do IRPJ e da CSLL é devida. É neste mesmo diapasão que, designado para redigir o voto vencedor, manifesto meu entendimento no sentido da legalidade da referida cobrança com base nos argumentos abaixo expendidos.

Com efeito, logrou sucesso a autoridade fiscal em demonstrar que a referida operação “Performance de Exportação” levada a cabo pela recorrente foi caracterizada por fraude, com vistas à economia ilícita de tributo.

Assim, demonstrou referida autoridade que as operações lastreadas em documentos fictícios – efetivamente não ocorreram. Assim, se materialmente não ocorreram as operações, por evidente a despesa supedaneada neles é desnecessária. Ou seja, a soja não existia, não foi, portanto, exportada, e toda a operação foi simulada (fls. 1144/1145).

Assim, as notas fiscais apresentadas às Alfândegas e Portos eram distintas daquelas utilizadas para escrituração do contribuinte, verificando-se no caso a falsificação das cópias das notas fiscais apresentadas (fls. 1145/1146).

Afirmou o auditor-fiscal no item 1.8 do Termo de Verificação e Constatação Fiscal, o qual é parte integrante do Auto de Infração. Vejamos (fls. 1164):

...As cópias dos contratos apresentados pelo contribuinte para comprovar as operações no ano-calendário de 2005 (anexo I – fls. 3046 a 3129) indicam que houve compra de soja em grãos e a respectiva industrialização até maio/2005.

O corre que não há nenhuma comprovação de que tal mercadoria teria sido exportada. A análise dos Livros Registro de Inventário da matriz (anexo II – fls. 1931 a 1999) e da única filial 2002 a 2005) que possuía estoques (declaração da empresa no anexo II – fls. 1930) mostra que no final de 2005 não havia soja em estoque (mesmo porque já provamos que ela nunca existiu). Só que, segundo o PLASTIFÍCIO SANTA AMÁLIA foram comprados, entre fevereiro/2005 e maio de 2005, nada menos que 95.300 toneladas de soja em grãos, no total de R\$ 66.555.470,00, para as quais não há pagamentos. [...]

Esta é mais uma prova de que toda a operação não ocorreu, servindo apenas para gerar custos e despesas de modo a reduzir o pagamento de IRPJ e CSLL, bem como créditos indevidos de PIS, COFINS e IPI.

A fiscalização foi além. O AFRFB asseverou em relação à glosa das despesas que além de “decorrerem de fraudes, não são intrinsecamente relacionadas com a produção ou comercialização de bens e serviços da fiscalizada. Tampouco são necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora” (fls. 1168). Mas, além disso, como as operações não ocorreram, toda a operação de exportação, desde a compra da soja in natura, passando pelo transporte, industrialização e exportação são irreais, de forma que os gastos deduzidos da base de cálculo não podem ser considerados como dedutíveis

Deste modo, o auditor fiscal glosou as despesas da recorrente relacionadas com a contratação dos serviços de assessoria jurídica da empresa LÓGICA ADMINISTRAÇÃO DE SERVIÇO LTDA. com fundamento no art. 299 do RIR/99, em razão de ter entendido serem elas indedutíveis (fls. 1164/1166), pois vinculados à fraude.

De fato, não pode ser autorizada a dedução da base de cálculo do IRPJ e CSLL de valores gastos com o planejamento tributário que resultaram em fraude na constituição do fato gerador de tais tributos.

As despesas devem ser necessárias à atividade da empresa, e ainda, normais ou usuais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (§2º, art. 299, RIR/99).

Todavia, lançou-se a recorrente, aventureiramente, nesta “Operação de Performance”, exatamente para poder gozar ilicitamente de redução em sua carga fiscal. E tal ação foi executada com base no planejamento tributário elaborado e conduzido pela assessoria jurídica LÓGICA ADMINISTRAÇÃO DE SERVIÇO LTDA, que obviamente não assistiu a recorrente na condução de seus objetivos sociais, mas, antes, conduziu-a a tal aventura.

Segundo apurou o auditor-fiscal, a contratada se obrigou por contrato a (fls.1154/1157):

- indicar as operações de performance para aquisição pela contratante (que se mostraram inexistentes de fato);
- acompanhar todo o processo logístico de exportação (exportações que não existiram, e portanto, não houve logística envolvida, mas tão somente tráfego de documentos);
- fazer o acompanhamento de todo o processo de pedido de reconhecimento do crédito presumido de IPI (trâmite meramente documental para dar finalização ao processo de fabricação de documentos)
- assessorar o departamento fiscal da contratante de todos os procedimentos de compensações de créditos fiscais estaduais e federais;
- dar total orientação à contratante nos aspectos administrativo, fiscais e judiciais, obrigando-se, ainda, o contratado, a tomar as providências cabíveis e necessárias para defesa administrativa e judicial decorrentes das transações ora contratadas (ou seja, dá-se orientação; todavia, se algo desse errado, o contratado deve tomar as providências cabíveis e necessárias para defesa administrativa e judicial).

Veja-se, que sequer poderia a recorrente contar com a prestação de serviços jurídicos da contratada no caso de algo dar errado. A análise dos pontos contratados demonstra que a assessoria limitou-se à condução do planejamento (e, portanto, da fraude). Não há como separar o jurídico do material, pois neste planejamento eles foram siameses. O material não existe, e o jurídico supre sua inexistência.

Há nesta assessoria jurídica total descompasso com aquela que efetivamente é necessária às empresas (advocacia trabalhista, comercial, tributária, civil, etc) e que se destina a resolver os problemas jurídicos gerados pelos negócios. Neste caso, ela própria gerou um problema jurídico (que, evidentemente, não era sua intenção original), porque visou a um ganho não comercial (como haveria de ser, se decorrente da exploração do negócio), mas produzido pela falsidade documental criada (embora, a princípio, a tese demonstrasse ser a fraude perfeita, fechadas todas as frestas abertas à sua descoberta por terceiros, por meio de documentos fiscais aparentemente consistentes).

Deste modo, as despesas com a assessoria não revelam relação íntima com o desenvolvimento do objeto social da empresa, não são necessárias, nem normais nem usuais. Afigura-se, pois, correta sua glosa, nos termos efetuados pela fiscalização.

Assim, considerando tudo o quanto foi exposto, voto para negar provimento ao recurso nesta matéria, mantendo-se a glosa das despesas com assessoria jurídica.

Sala das Sessões, 02 de outubro de 2012.

(assinado digitalmente)

Eduardo de Andrade – Redator Designado