



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

Processo n° 19515.722111/2012-41
Recurso n° De Ofício
Acórdão n° 3302-003.138 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de março de 2016
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - PIS/COFINS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado EUCATEX S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

SIMULAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

Simular é o ato de fingir, mascarar, esconder a realidade, camuflar o objetivo de um negócio jurídico valendo-se de outro, eis que o objetivo intentado seria alcançado por negócio diverso, daí o motivo de o artigo 167 do Código Civil dispor que o negócio jurídico simulado será nulo.

Não é simulação o desmembramento das atividades por empresas do mesmo grupo econômico, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária.

Recurso de Ofício Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício. O Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède votou pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

Ricardo Paulo Rosa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator.

EDITADO EM: 28/03/2016

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ricardo Paulo Rosa (presidente da turma), Paulo Guilherme Déroulède, José Fernandes do Nascimento, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Domingos de Sá Filho, Lenisa Rodrigues Prado, Sarah Maria Linhares de Araújo e Walker Araujo.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto e transcrevo o relatório do acórdão de piso nº 16-60.621:

1. *EUCATEX S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO*, empresa acima identificada, foi submetida a procedimento de auditoria fiscal. Ao término dos trabalhos a fiscalização constatou algumas irregularidades referentes ao ano-calendário de 2008, narradas no Termo de Verificação Fiscal -PIS (fls. 320/328) e no Termo de Verificação Fiscal -COFINS (fls. 329/337). Transcrevo trechos do Termo de Verificação Fiscal -PIS, que aborda as mesmas irregularidades descritas no Termo de Verificação Fiscal -COFINS:

As mudas clonais são plantadas nos viveiros, entretanto, as florestas resultado das mudas plantadas estão localizadas nas fazendas da *EUCATEX S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO*. Aliás, tais fazendas são filiais da *EUCATEX S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO*, como veremos abaixo na análise do Item 2 do Termo de Intimação nº05/2012. Além disto, na resposta de lavra da própria *EUCATEX S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO* (CNPJ:56.643.018/0001-66) referente ao **Item 03 do Termo de Intimação 05/2012**, contém **demonstrativos** onde as fazendas elencadas tem o mesmo CNPJ de 08 dígitos (CNPJ:56.643.018/), e ainda, **são expressamente denominadas** pela própria *EUCATEX S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO* como **fornecedoras de madeira** (folhas 02 a 07 do documento citado). Ressalte-se a planta da descrição do processo produtivo da empresa apresentado, quando da resposta ao item 02 do Termo de Intimação nº04/2012(documento em anexo).Onde (ica provado que as florestas de eucalipto (icam nas fazendas da *EUCATEX S/A INDÚSTRIA E COMERCIO*. Logo, se a floresta (or de **propriedade de terceiros** o direito de **contrato de exploração por prazo determinado** poderia ser amortizado anualmente no aspecto (iscal e contábil,mas se a **floresta for própria** o que parece ser o caso, haveria exaustão anual no aspecto contábil e (iscal dos insumos utilizados na formação das (lorestas(como custo ou encargo), resultante da sua exploração.E, ainda, a *EUCATEX S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO* alegue que a floresta não seja de sua propriedade caberia a mesma aplicar a quota de exaustão no **contrato de exploração por prazo indeterminado** (....)

Logo, há necessidade da fiscalização **glosar os valores das operações consideradas como aquisições de madeira por parte da *EUCATEX S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO*** e incluídas indevidamente na linha 02, da Ficha 06 A das DACON(s), visto que a *EUCATEX S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO* não adquiriu de fato a madeira (**insumo para produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda no caso concreto**). E, ainda, tais glosas baseiam-se nos valores das notas fscais de entrada por afronta ao art.3º, § 3º, inciso I c/c o art.3º, inciso II, ambos dispositivos da Lei nº10.637/2002.E caso a *EUCATEX S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO* quisesse gozar de algum desconto de crédito, **relativo a formação de florestas**, deveria proceder na forma do art.3º, §1º, inciso III da Lei nº10.637/2002 c/c o inciso VII do art.3º do mesmo Diploma Legal, ou seja, no caso de amortização Incorrido no mês, já que a exaustão não está amparada para **reconhecimento de desconto de crédito de PIS no Regime Não-Cumulativo da Lei**

nº10.637/2002. E na visão da fiscalização, **não existe no aspecto material** (núcleo da hipótese de Incidência do fato gerador) a operação de aquisição de madeira por parte da EUCATEX S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO junto a AGRO-FLORESTAL. Configurando-se em tese o delito previsto no art. 72 da Lei nº 4502/1964 c/c o art. 1º, inciso II da Lei nº 8.137/1990. O que gera em consequência a aplicação da multa administrativa qualificada de 150% com fulcro no art.44 da Lei nº 9430/1996(com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007).

B)-Quanto ao Item 2 o contribuinte informa os CNPJ(s) das fazendas que são filiais da EUCATEX S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO, e consideradas por ela própria como **fornecedoras de madeira;**

(....)

Ora o contribuinte informa, ainda, no item 03 a relação de notas fiscais do fornecimento de madeira, ocorridas em 2008. Vale destacar, os demonstrativos apresentados pelo contribuinte. Tais demonstrativos, por si só, comprovam serem as **fazendas fornecedoras de madeira** filiais da EUCATEX S.A INDÚSTRIA E COMÉRCIO(CNPJ:56.643.018/0001-66). Basta comparar o CNPJ(s) das fazendas elencadas pelo contribuinte com o CNPJ da Matriz;

(....)

A Fiscalização vislumbrou, ainda, a necessidade de glosar também parte dos créditos existentes na **linha 07, da Ficha 06 A, das DACON(s) do ano-calendário 2008, relativos a despesas de armazenagem e fretes de operação de venda.** Em razão da exegese do art.3º, inciso IX da Lei nº isto é, o dispositivo citado determina expressamente que o reconhecimento do crédito de armazenagem e frete se vincula aos casos do incisos I e II do art.3º do mesmo da Lei nº 10.637/2002. E tais insumos somente poderão ser descontados como crédito quando a pessoa jurídica adquira bens e serviços considerados como insumos de outra pessoa jurídica(art.3º,§3º, inciso I da Lei nº10.637/2002). O que não é o caso, conforme largamente exposto acima. Assim sendo, é forçoso reconhecer que parte desta despesa de armazenagem e frete disposta nas DACON(s) foi usada indevidamente para armazenagem e frete de produtos com **matéria-prima** (no caso concreto madeira), que não foi incluída nos benefícios da Lei nº10.637/2002. Inclusive, o art. 111, inciso I da Lei nº5172/1966(Código Tributário Nacional) determina que interpreta-se **literalmente a legislação** que disponha sobre **exclusão do crédito tributário.** Assim sendo, a fiscalização apurou a glosa de parte da despesa de armazenagem e frete usando a **proporção** existente entre os valores dispostos nas linhas 02(**Bens Utilizados como Insumos**) e 07(**Despesas de Armazenagem e Frete na Operação de Venda**) da Ficha 06A , das DACON(s), partindo-se da glosa de linha 02 para chegar se ao valor da glosa da linha 07(**diretamente proporcional**), conforme Demonstrativo de glosa de despesa de armazenagem e frete(em anexo). Ficando configurado em tese o delito previsto no art. 72 da Lei nº 4502/1964 c/c o art.1º, inciso II da Lei nº8.137/1990. O que gera em consequência a aplicação da multa administrativa qualificada de 150% com fulcro no art.44 da Lei nº 9430/1996(com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007).

(....)

Vale destacar, que na visão da fiscalização ocorre uma **unicidade da atividade empresarial** das duas empresas citadas acima(EUCATEX S.A e EUCATEX AGRO-FLORESTAL LTDA), quando constata-se na **cláusula 3º do Contrato Social da EUCATEX AGRO-FLORESTAL LTDA um específico objeto social: "o cultivo de mudas e florestas próprias ou adquiridas de terceiros, que se**

*destinem ao corte para comercialização".Explicando melhor chega-se a um abuso de forma ou até mesmo abuso de direito.Ora vejamos se a EUCATEX S.A controla 99% do capital da EUCATEX AGRO-FLORESTAL LTDA. e a EUCATEX S.A cede suas fazendas para sua controlada cultivar e **supostamente vender** para ela mesma o insumo madeira que tem um alto valor agregado.Diante do exposto, chega-se a seguinte conclusão: não existe atividade complementar entre as duas empresas em questão, mas disfarçada unicidade de propósito negocial.*

(...)

*Logo, na visão da fiscalização: não há efetivamente operação de compra e venda de madeira entre **EUCATEXS.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO** e a **AGRO-FLORESTAL** (CNPJ:07.580.377/0001-06), nome empresarial:EUCATEXIMOBILIÁRIA LTDA, pois no máximo existiria um contrato de **exploração de florestas** por prazo(determinado ou indeterminado), e não o negócio jurídico de compra e venda de madeira entre as duas pessoas jurídicas citadas **do mesmo grupo econômico**, conforme afirmado pelo próprio sujeito passivo.*

(...)

E além disto, por tudo que está descrito acima, há fortes indícios de que as florestas de eucaliptos são de propriedade da EUCATEX S.A.INDÚSTRIA E COMÉRCIO, o que significaria a existência de exaustão na exploração de recursos florestais.Ora, não é a própria EUCATEX S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO que afirma serem as suas fazendas(filiais da mesma)fornecedoras da madeira, o que é fato conforme constata-se no CNPJ das fazendas.Inclusive, há glosa parcial das despesas de crédito de armazenagem e fretes na operação de venda de mercadoria, quando parte das mesmas são utilizadas em insumos, no caso madeira, não adquirida de terceiros.Assim sendo, em tese, há dolo específico para caracterização do delito fiscal previsto no art.72 da Lei nº4502/1964, conforme exposto acima.

2. Em face das irregularidades apuradas foram lavrados os seguintes autos de infração:

a- Auto de Infração da Contribuição para o PIS/PASEP (fls. 338/339): Valor do crédito tributário de R\$ 82.378.318,47, que inclui o tributo, a multa e os juros de mora calculados até 11/2012, fundamento legal citado nas fls. 340/344 ;

b- Auto de Infração da Contribuição para o o Financiamento da Seguridade Social- COFINS (fls. 363/364): Valor do crédito tributário de R\$ 87.200.267,11, que inclui o tributo, a multa e os juros de mora calculados até 11/2012, fundamento legal citado nas fls. 364/368;

Foram lavrados Termos de Sujeição Passiva Solidária de fls. 305/318 em face de FLÁVIO MALUF, OTÁVIO MALUF, JOSÉ ANTÔNIO GOULART DE CARVALHO, CLÁUDIO FERREIRA DE OLIVEIRA e EDISON MASAYUKI TAMURA.

A empresa autuada e os sujeitos passivos solidários: FLÁVIO MALUF, OTÁVIO MALUF e JOSÉ ANTÔNIO GOULART DE CARVALHO foram cientificados dos autos de infração em 17/11/2012 (fls. 388, 307, 310 e 319), ao passo que os Srs EDISON MASAYUKI TAMURA e CLÁUDIO FERREIRA DE OLIVEIRA foram cientificados dos autos em 16/11/2012 e 19/11/2012, respectivamente (fls. 313 e 316). Os contribuintes apresentaram uma mesma peça impugnatória, de fls. 393/424, em 19/12/2012, da qual destaco:

a- a responsabilidade somente pode ser redirecionado nas hipóteses em que os diretores e gerentes agirem com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, o que NÃO se comprovou ter ocorrido;

b- o Sr. AFRF simplesmente lavrou o Termo de Sujeição Passiva sem contudo indicar de maneira clara e inequívoca qual o fundamento legal para inclusão dos diretores e gerentes no pólo passivo da obrigação tributária. Ademais, como cediço e já pacificado, o mero inadimplemento de obrigações tributárias não caracteriza infração legal;

c- as decisões do E. STJ são claras no sentido de que o redirecionamento deve ser precedido de efetiva comprovação, pela Fazenda Pública, de que os diretores e gerentes efetivamente tenham agido de forma irregular, ilegal;

d- para fins de constituição do crédito tributário, o Sr. AFRF simplesmente considerou o valor contábil das compras como o valor supostamente devido pela impugnante, quando o correto seria retirar tais valores da base de cálculo dos créditos de PIS/COFINS, proporcionalmente às respectivos alíquotas;

e- no tocante à glosa das despesas com frete e armazenagem, o SR. AFRF utilizou os valores efetivos referentes à aquisição de madeira da Agro-Florestal Ltda. para realizar um cálculo proporcional, ou seja, sem qualquer documento comprobatório de que tais números representam de fato o quantum gasto nessas operações;

f- não se pode deixar de mencionar que o Sr. AFRF adotou para a mesma operação critérios distintos, uma vez que partes das notas fiscais foram consideradas válidas e outras não, as quais deveriam, da mesma forma, ter servido de base para o AI, ora guerreado (doc. 03);

g- No Código Civil, a simulação nos atos jurídicos ocorre quando aparentemente conferirem ou transmitirem direitos a pessoas diversas das a quem realmente conferem; quando contiveram declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira, ou quando os instrumentos particulares forem antedatados ou posdatados. A partir dessa definição é possível depreender que o caso em exame não pode ser atacado pelo Fisco sob o prisma da simulação, pois, as partes existem, praticam efetivamente negócio jurídico de compra e venda de madeiras, não há impedimento legal para tanto e seguem todas as formalidades exigidas;

h- o conjunto de atos lícitos praticados pelo contribuinte, que tenham como objetivo diminuir sua carga tributária, ou seja, elisão fiscal, são legítimos, de modo que não são por excelência atos simulados ou fraudulentos;

i- No caso em questão, as empresas têm sede própria, contabilidade e pessoal administrativo e operacional individualizados, conforme atesta o Relatório Anual de Informações Sociais -RAIS (doc. 04) e recolhimento de INSS da Agro-Florestal (doc. 05), de modo que ambas apuram e recolhem seus impostos. Não há mútuos entre as empresas, o que demonstra a independência financeira e operacional da Impugnante, bem como da sua fornecedora, sendo irrelevante o fato de serem do mesmo grupo econômico;

j- para caracterização do planejamento tributário, a presença da vantagem econômica é motivo imprescindível. No entanto, no caso em questão, em nenhum momento o Sr. AFRF demonstrou que a operação resulta numa elisão fiscal;

k- é indubitável que não se trata de planejamento tributário, tal pouco há atos simulados, uma vez que todas as operações são efetivamente reconhecidas no plano real, contábil e fiscal, uma vez que tais operações são computadas nas apurações dos respectivos tributos incidentes, razão pela qual não se trata de mesma empresa e tais aquisições devem ser consideradas como insumos, e como tal base de crédito PIS/COFINS;

*l- requer seja recebida a presente **Impugnação para anular in totum o lançamento impugnado**, haja vista seu inequívoco erro de constituição, determinando seu cancelamento imediato;*

m- Caso assim não entenda esse D. Órgão Julgador, seja, no mérito julgada procedente a impugnação para cancelar o auto de infração, afastando-se a absurda imposição de simulação feita pelo Sr. Agente Fiscal, e validando a operação praticada pela Impugnante, inclusive com o aproveitamento dos créditos de PIS/COFINS decorrentes da aquisição de madeira de pessoa jurídica independente.

O julgamento foi convertido em diligência, por meio do Despacho de fls. 589/590, com o intuito de se obter uma melhor instrução processual.

Ao término dos trabalhos de diligência, a fiscalização elaborou o Relatório Fiscal de fls. 598/603, no qual opina pelo cancelamento da glosa de créditos relativos a despesas com frete e armazenagem e concorda que equivocou-se ao considerar como crédito de PIS e de COFINS aquilo que na realidade era de base de cálculo dos créditos.

A respeito deste relatório, o contribuinte manifestou-se nas fls. 608/613, nas quais reitera os fundamentos da impugnação.

É o relatório."

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento julgou procedente a impugnação apresentada pela fiscalizada nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2008

AQUISIÇÃO DE PRODUTOS. DESCARACTERIZAÇÃO DA OPERAÇÃO. É necessária a produção de provas robustas, para se descaracterizar a operação de compra e venda.

CRÉDITO. DESPESAS COM FRETE E ARMAZENAGEM. Os gastos com fretes e armazenagem glosados pela fiscalização devem ser discriminados, caso contrário ocorrerá cerceamento ao direito de defesa do contribuinte.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Ano-calendário: 2008

AQUISIÇÃO DE PRODUTOS. DESCARACTERIZAÇÃO DA OPERAÇÃO. É necessária a produção de provas robustas, para se descaracterizar a operação de compra e venda.

CRÉDITO. DESPESAS COM FRETE E ARMAZENAGEM. Os gastos com fretes e armazenagem glosados pela fiscalização devem ser discriminados, caso contrário ocorrerá cerceamento ao direito de defesa do contribuinte.

Impugnação Procedente Crédito Tributário Exonerado

Considerando que a decisão piso tenha exonerado o crédito tributário em valor superior ao limite de alçada, previsto na Portaria MF nº 3, de 03 de janeiro de 2008, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento recorre de ofício a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Walker Araujo - Relator

Conforme se extrai dos autos, a Interessada é empresa de direito privado e tem como objeto social a fabricação de madeira laminada e de chapas de madeira compensada, prensada e aglomerada, devidamente inscrita no CNPJ (MF) sob o nº 56.643.018/0001-66.

Em 14 de junho de 2005, a Interessada juntamente com o Sr.º José Antônio Goulart de Carvalho constituíram a empresa denominada Eucatex Agro-Florestal Ltda., inscrita no CNPJ (MF) sob o nº 07.580.377/0001-06, para realização das seguintes atividades:

"A sociedade tem por objeto: a) o cultivo de mudas e florestas próprias ou adquiridas de terceiros, que se destinem ao corte para comercialização, consumo, além de prestar consultoria ambiental; b) a produção agrícola e de fibras vegetais; c) a participação em outras empresas na qualidade de quotista ou acionista; d) a importação e exportação em geral; e) a representação por conta própria ou de terceiros e atividades ligadas ao presente objeto; f) prestação de serviços relacionados com o presente objeto."

O capital social da sociedade Eucatex Agro-Florestal Ltda foi dividido da seguinte forma:

Nome	Quotas	Valor
Eucatex S/A Indústria e Comércio	9.900	9.900,00
José Antônio Goulart de Carvalho	100	100,00

Já em 22 de novembro de 2007, por meio de ordem judicial proferida nos autos da Recuperação Judicial nº 7220-1/05, em trâmite perante a 3ª Vara Cível da Comarca de Salto em São Paulo, a Interessada transferiu, a título de integralização de capital, à empresa Eucatex Agro-Florestal Ltda. os seguintes imóveis de sua propriedade (vide documentos de fls.555-583):

1. Rua Ribeirão Preto, 811 - Casa 01, Município de Salto, Estado de São Paulo, CEP. 13.322-010;

2. Estrada Municipal Botucatu-Itatinga, s/nº, Km 14, Município de Botucatu", Estado de São Paulo, CEP. 18603-970, Fazenda São Francisco de Assis;

3. Estrada Municipal Rubião Júnior, s/nº, Km 13, Município Botucatu, Estado de São Paulo, CEP. 18603-000, Fazenda João Paulo II;

4. *Bairro Três Cruzes, s/nº, Município de Elias Fausto, Estado de São Paulo, CEP. 13350-000, Fazenda São Pedro;*
5. *Bairro Cruz das Almas, s/nº, Município de Itu, Estado de São Paulo, CEP. 13301-331, Fazenda Santa Luzia,*
6. *Bairro do Jacu, s/nº, Município de Itu, Estado de São Paulo, CEP. 13301-331, Fazenda Nossa Senhora da Conceição;*
7. *Fazenda Santo Agostinho, s/nº - Município de Salto de Pirapora, Estado a j São Paulo, CEP. 18160-013;*
8. *Bairro Pirambóia, s/nº, Município de Anhembi, Estado de São Paulo, Ci P. 18620-000, Fazenda São Judas Tadeu III;*
9. *Estrada Itatinga Angatuba, Km 18 - Bairro dos Veados, s/nº, Municir, J de Itatinga, Estado de São Paulo, CEP. 18690-000, Fazenda São Jo-a do Bromado;*
10. *Estrada Conduz a Estrada Oiti, Km 16, s/nº, Município de Botucatu, estado de São Paulo, CEP. 18603-750, Fazenda Santa Fé;*
11. *Rodovia Municipal Itatinga Angatuba, Km 17, s/nº, Município de :atinga, Estado de São Paulo, CEP. 18690-000, Fazenda Santa Irene;*
12. *Rodovia SP-191, Km 15,5, Município de São Manuel, Estado de Si o Paulo, CEP. 18650-000 - Fazenda São Manuel;*
13. *Estrada Itatinga-Angatuba, s/nº, Município de Itatinga, Estado de S- o Paulo, CEP. 18690-000, Fazenda Boa Esperança II;*
14. *Estrada Itatinga, Km 16, s/nº - Município de Itatinga, Estado de SlolPaulo, CEP. 18690-000, Fazenda Avaré;*
15. *Estrada Municipal Itatinga Botucatu, s/nº - Município de Botucatu, EUado de São Paulo, CEP. 18603-750, Fazenda Morrinhos;*
16. *Estrada Municipal s/nº - Km 4, s/nº, Município de Avaré, Estado : e São Paulo, CEP. 18701-175, Fazenda Rio Pardo;*
17. *Estrada Municipal São Miguel Arcanjo Capão Bonito, s/nº, Município de Capão Bonito, s/nº - Estado de São Paulo, CEP. 18300-050, Frenda Vitória;*
18. *Estrada Municipal Capão Bonito/São Miguel Arcanjo, s/.nº Município de Capão Bonito, Estado de São Paulo, CEP. 18300,050, Fa tenda Paranapanema;*
19. *Estrada Municipal São Miguel Arcanjo/Capão Bonito, s/n?» Município de Capão Bonito, Estado de São Paulo, CEP. 18300-050, Fazenda São/Tomé;*
20. *Bairro Ferreira das Almas, s/nº, Município de Capão Bonito,,Estadò de São Paulo, CEP. 18300-050, Fazenda Planalto;*
21. *Bairro São Roque Novo, s/nº,, Município de Bofete, Estado de São Paulo, CEP. 18.590-000, Fazenda Santa Terezinha I;*
22. *Estrada Municipal de Buri, s/nº, Município de Buri, Estado de São Paulo, CEP. 18.290-000, Sítio São Benedito;*
23. *Estrada Municipal Itatinga-Avaré, km 18, Município de Itatinga, Estado de São Paulo, CEP. 18.690-000, Fazenda Liberdade;*

24. Junto à Represa Jurumirim/Encravada na Fazenda Veados, Município de Itatinga, Estado de São Paulo, CEP. 18.690-000, Fazenda Santa Adelaide;

25. Rodovia SP 147 à 8 Km da Rodovia SP-300, s/nº, Município de Anhembi, Estado de São Paulo, CEP. 18700-000, Fazenda Coronel Delfino;

26. Estação Barra Grande Km 7 Entrada à Direita, s/nº, CEP. 18700-000, Município de Avaré, Estado de São Paulo, Fazenda 2T,

27. Estrada Municipal Presidente Alves a Gália, s/nº, Município de Presidente Alves, Estado de São Paulo, Fazenda Boa Esperança;

28. Km 15 da Estrada antiga Paranapanema, s/nº, Município de Avaré, Estado de São Paulo, CEP. 18700-000, Fazenda Santa Filomena;

29. Estrada Municipal Itatinga à Pardinho, Km 5, s/nº, Município de Itatinga, Estado de São Paulo, CEP. 18690-000, Fazenda Figueira;

30. Estrada Botucatu à Piapara, Km 11, s/nº, Município de Anhembi, Estado de São Paulo, CEP. 18620-000, Fazenda Alvorada;

31. Estrada Municipal Presidente Alves Garça, Km 20 - Município de Presidente Alves, Estado de São Paulo, CEP. 16670-000, Fazenda Nova Esperança;

32. Estrada Botucatu/Piapara, Km 26 - Município de Anhembi - Estado de São Paulo, CEP. 18620-000, Fazenda Barra Mansa;

33. Estrada da Barra Km 35 - Município de Itatinga - Estado de São Paulo, CEP. 18690-000, Fazenda ACN; e,

34. Rodovia Marechal Rondon, Km 29, Distrito Vitoriana, Bairro Cezar Neto, Município de Botucatu, Estado de São Paulo, CEP. 18603-970 Fazenda Estiva.

A motivação da decisão judicial foi proferida nos seguintes termos:

"(...)

Realizada perícia contábil (fls. 2984/3061), concluiu o perito que, caso a integralização de bens tivesse se efetivado, não teria restado prejuízo patrimonial à empresa recuperanda, em especial porque detém mais de 99% das ações da empresa EUCATEX AGRO-FLORESTAL LTDA. A integralização consistiria em manobra empresarial objetivando redução da contribuição previdenciária relativa ao empregador. Segundo entendimento do INSS, a contribuição deveria ser calculada sobre o faturamento total da empresa e não mais sobre o valor da folha de pagamento (fls.2990 e 3009).

Conforme destacou o representante do Ministério Público (fls.3.064):

Ao efetivar a transferência das propriedades rurais, a empresa recuperanda procurou gerir seu patrimônio na órbita do que se entende por ativo permanente. Ou seja, não teve por objetivo alienar ou onerar bens do seu ativo permanente, mas movimentá-los dentre das sub-contas que os especificam.

A manobra societária, em resumo, procurou migrar os bens da sub-conta imobilizados (inerentes às atividades da empresa) para a de investimentos (não inerentes às atividades da empresa). Tal agir, contudo, não acabou por desfalcocar o

ativo permanente da recuperanda, que, de uma forma ou de outra, continua contando com as propriedades rurais que seriam transferidas.

Portanto, verifica-se que o ato jurídico praticado pela autora não acarretou danos aos credores ou consistia em ato fraudulento, razão pela qual não se pode considerar a hipótese da convalidação da recuperação judicial em falência.

Embora financeiramente a integralização do capital possa ser entendida como transferência entre contas, juridicamente constitui verdadeira alienação de bens, a exigir a necessária autorização judicial (Lei nº 11.101/05, artigo 66).

Conquanto o objetivo do negócio jurídico fosse simples, sua materialização envolvia a transferência de inúmeras propriedades rurais para a subsidiária. Uma vez concretizada, os bens poderiam eventualmente responder por dívidas da EUCATEX AGRO-FLORESTAL LTDA. e também serem alienados sem as restrições de uma empresa em recuperação judicial.

Portanto, escorreito o procedimento adotado pela Oficial do Registro de Imóveis. Inúmeras são as irregularidades apontadas, mas não todas de interesse do juízo da recuperação. Diversas são afeitas ao ato registrário e deverão ser oportunamente enfrentadas ou sanadas pela recuperanda.

Como a escritura de compra e venda foi lavrada sem observância dos artigos 66 e 69, da Lei nº 11.101/2005, deverá a recuperanda realizar nova escritura ou ratificar a anterior, observando as normas legais mencionadas.(...) (destacado)

Dado isso, nos termos da cláusula 2ª, da 4ª Alteração Contratual datado de 22 de novembro de 2007 (fls.257-284), a empresa Eucatex Agro-Florestal Ltda. constituiu uma filial para cada imóvel recebido a título de integralização.

Face às alterações societárias procedidas, verifica-se que a Interessada deixou de ser proprietária dos referidos imóveis, centralizando o plantio e cultivo de eucaliptos na empresa Eucatex Agro-Florestal Ltda.

Concernente as operações realizados no exercício de 2008, alvo da fiscalização, a Interessada adquiriu da empresa Eucatex Agro-Florestal Ltda., por meio de operação de compra e venda, insumos (árvores em pé) para ser utilizado em seu produtivo, tendo apurado e utilizado créditos de PIS e de COFINS.

Ao que consta dos autos, a operação era realizada da seguinte forma:

A) A interessada por meio de suas filiais (Eucatex S/A Indústria e Comércio - CNPJ 56.643.018/0001-66) adquiria da empresa Eucatex Agro-Florestal, CNPJ 07.580.377/0001-06, madeiras (árvores em pé) para ser utilizada em seu processo produtivo;

B) Por conta do Regime Especial concedido pelo Governo do Estado de São Paulo, abaixo (fls.552-554), quando a operação estava relacionada a aquisição de árvores em pé, a Interessada e suas filiais ao assumir o encargo de retirar o material eram obrigadas a emitir notas fiscais de compra. Nesse momento a Interessada procedia o registro contábil das operações e apurava o crédito de PIS/COFINS.

Art. 1º - Nas aquisições de matérias-primas constituídas por madeira, raiz de mandioca e goma-resina de pinus elliotis, feitas a fornecedores deste Estado, quando a requerente assumir o encargo de retirar ou transportar as mercadorias, serão estas acompanhadas no seu trânsito por nota fiscal de entrada de subsérie especial emitida pelo estabelecimento destinatário.

Art. 3º. - A interessada exigirá de cada estabelecimento de produto a emissão de uma nota fiscal de produtor, no último dia do mês, à vista dos totais registrados nas "Fichas de Controle", referida no artigo anterior, englobando os fornecedores havidos nesse mês.

2. Fica o presente regime especial averbado para os estabelecimentos filiais da interessada arrolados a seguir:

2.1 Estrada de Buri, s/nº (....) CGC: 38.991.592/0010-14;

2.2. Estrada Municipal do Ibiti, s/nº (....) CGC: 38.991.592/0013-67

2.3. Estrada Municipal Botucatu a Itatinga, s/nº CGC: 56.643.018/0097-08

(g.n.)

C) Após a retirada da madeira pela filial da Interessada, o produto era transferida à Matriz para industrialização;

D) A empresa Eucatex Agro-Florestal estava desincumbida de emitir nota fiscal de venda, pr conta do regime especial e da Consulta nº 526/2001, de 19 de setembro de 2001.

Nessa situação fática, a autoridade fiscal entendeu que houve simulação no negócio realizado entre a interessada e sua subsidiária (Agro-Florestal Ltda.), posto que segundo ela a aquisição de madeira da empresa EUCATEX AGRO-FLORESTAL LTDA de fato não teria ocorrido, haja vista que a madeira seria oriunda de fazendas pertencentes a própria Interessada, havendo pura e simplesmente mera transferência de bem, não existindo, assim, direito à tomada de crédito.

Em suma, pretende a fiscalização demonstrar que a criação da empresa Eucatex Agro-Florestal Ltda. foi simulada, objetivando uma diminuição no recolhimento de PIS/COFINS.

Como a acusação da autoridade fiscal é de que a Interessada tenha simulado o negócio jurídico realizado, o enfretamento da existência ou não de simulação é medida que se impõe.

O planejamento tributário, na medida em que tem sua legalidade provada pelo uso de formas alternativas ou indiretas, representando o negócio jurídico praticado, tem o seu limite de licitude na equivalência entre o fato praticado e o seu efeito jurídico. Ultrapassado este limiar, aparece o artifício dissimulador necessário para disfarçar ou camuflar o verdadeiro e real ato promovido e os seus efeitos jurídicos.

No direito tributário, é perfeitamente admissível ao contribuinte utilizar-se de meios lícitos para economizar/reduzir tributos. Assim, o planejamento tributário, que pode ser legítimo, é ponto de conturbada verificação, considerando que se deve aferir até que ponto é possível ao contribuinte (sujeito passivo da relação), empreender métodos e negócios jurídicos que impliquem a não ocorrência do fato gerador de determinado tributo.

Assim, é na prática de atos simulados que o limite da licitude é transposto, cabendo à Administração Pública investigar e provar sua ocorrência. Sobre atos simulados, trazemos à baila os ensinamentos do professor Silvio Rodrigues¹:

"A simulação é, na definição de Beviláqua, uma declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado. Negócio simulado, portanto, é aquele que oferece uma aparência diversa do efetivo querer das partes. Estas fingem um negócio que na realidade não desejam.

Encontram-se aí os elementos básicos caracterizadores da simulação, pois nela é elementar a existência de uma aparência contrária à realidade. Tal disparidade é produto da deliberação dos contraentes. De fato, a simulação caracteriza-se quando duas ou mais pessoas, no intuito de enganar terceiros, recorrem a um ato aparente, quer para esconder um outro negócio que se pretende dissimular (simulação relativa), quer para fingir uma realidade jurídica que nada encobre (simulação absoluta). Trata-se, portanto, de uma burla, intencionalmente construída em conluio pelas partes que almeja disfarçar a realidade enganando terceiros." (destaques incluídos).

Segundo Silvio de Salvo Venosa² caracteriza a simulação, fundamentalmente, a divergência consciente entre a vontade e a declaração realizada, confira-se:

"Há, na verdade, oposição entre o pretendido e o declarado. As partes desejam mera aparência do negócio e criam ilusão de existência. Os contraentes pretendem criar aparência de um ato, para assim surgir aos olhos de terceiros.

A disparidade entre o querido e o manifestado é produto da deliberação dos contraentes.

Na simulação, há conluio. Existe uma conduta, um processo simulatório; acerto, concerto entre os contraentes para proporcionar aparência exterior do negócio".

Interessante, também, verificar o magistério de Paulo Ayres Barreto³:

"A simulação em sentido lato é definida como a declaração de vontade irreal, emitida conscientemente, que visa a aparentar um negócio jurídico inexistente, ou que, se existe, é diferente daquele que se realizou, com o propósito de iludir terceiros. E requisito indispensável, portanto, que haja uma divergência entre a vontade interna e a declarada, como bem lembra César García Novoa.

No âmbito fiscal, o prejuízo ocasionado pelo ato simulado é o não recolhimento ou a diminuição do valor que efetivamente deveria ser recolhido a título de tributo. Sobre esse assunto, o Direito Tributário, por força do art. 109 do Código Tributário Nacional, segue o conceito dado pelo Direito Privado, o qual distingue duas espécies de simulação: a absoluta e a relativa.

A simulação será absoluta quando não houver relação negocial efetiva entre as partes, isto é, elas praticam um ato de forma ostensiva, mas este, verdadeiramente não ocorre. Por conseguinte, não esperam nenhum efeito do ato simulado. É, por exemplo, o caso de venda simulada para executar uma fraude contra credores.

¹ Rodrigues, Silvio - Direito Civil - Parte Geral. vol. 1 - São Paulo - Saraiva, 2000 0 30ª Edição. - pag. 222-228

² VENOSA, SILVIO SALVO. Direito Civil, Parte Geral, Editora Atlas Jurídico, 6a edição, pag. 523.

³ BARRETO, Paulo Ayres. Ato Simulado e Sonegação Fiscal. São Paulo: Editora Noeses, 2014. Pág. 7.

Por outro lado, caracteriza-se a espécie relativa (dissimulação) quando há dois negócios jurídicos sobrepostos: o simulado aparece para terceiros, mas sua função na verdade é ocultar outro negócio, dissimulado, aqueles que as partes realmente desejam."

Os requisitos para configurar simulação estão previstos no Código Civil, em seu artigo 167, §1º, que assim dispõe:

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

§1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

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

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

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

Sobre o tema, este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais têm adotado o seguinte posicionamento:

"SIMULAÇÃO/DISSIMULAÇÃO – Configura-se como simulação, o comportamento do contribuinte em que se detecta uma inadequação ou inequivalência entre a forma jurídica sob a qual o negócio se apresenta e a substância ou natureza do fato gerador efetivamente realizado, ou seja, dá-se pela discrepância entre a vontade querida pelo agente e o ato por ele praticado para exteriorização dessa vontade, ao passo que a dissimulação contém em seu bojo um disfarce, no qual se encontra escondida uma operação em que o fato revelado não guarda correspondência com a efetiva realidade, ou melhor, dissimular é encobrir o que é". (acórdão 10194.771)

Depreende-se dos citados ensinamentos que simular é o ato de fingir, mascarar, esconder a realidade, camuflar o objetivo de um negócio jurídico valendo-se de outro, eis que o objetivo intentado seria alcançado por negócio diverso, daí o motivo de o artigo 167 do Código Civil dispor que o negócio jurídico simulado será nulo, porém, subsistirá o que se dissimulou, se for válido na substância e na forma.

Por isso, incumbe ao Fisco desconstituir a presunção de legitimidade de que gozam os atos e negócios jurídicos atacados, provando que não passam de mera aparência ou ocultam uma outra relação jurídica de natureza diversa, escamoteando a ocorrência do fato gerador, há de se valer da prova indireta, de indícios, que não de ser graves, precisos, concordantes entre si, resultantes de uma forte probabilidade e indutores de ligação direta do fato desconhecido com o fato conhecido.

Contudo, não vejo nos autos nenhum indício de ato simulado, posto que as irregularidades apontadas pela autoridade fiscal, que poderiam configurar a famigerada "simulação", não restaram comprovadas.

Com efeito, não há nos autos provas de que a Interessada, no exercício de 2008, era proprietária dos imóveis que são extraídas as madeiras utilizadas como insumos em seu processo produtivo. Por outro lado, os documentos societários carreados no processo, os quais foram devidamente registrados na JUCESP, indicam, até prova em contrário, que as

propriedades da Interessada foram transferidas no exercício de 2007, a título de integralização de capital, à empresa Eucatex Agro-Florestal Ltda., dando conta que os imóveis não mais pertenciam a Interessada.

Neste ponto, destaca-se que a integralização de capital realizada pela Interessada, avalizado por ordem judicial e devidamente registrado nos órgãos competentes (JUCESP), demonstra que houve transferência de propriedade dos bens da Interessada à empresa Eucatex Agro-Florestal Ltda., comprovando que, de fato, ela não era proprietária dos imóveis onde são extraídos os insumos.

A Solução de Consulta nº 224, de 14 de agosto de 2014, embora não trate de questão idêntica a discutida neste processo, esclarece que a integralização de capital equivale a alienação propriamente dita, senão vejamos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. TRANSFERÊNCIA. INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL. PESSOA FÍSICA. GANHO DE CAPITAL. INCIDÊNCIA.

Na operação de incorporação de ações, a transferência destas para o capital social da companhia incorporada caracteriza alienação cujo valor, se superior ao indicado na declaração de bens da pessoa física que as transfere, é tributável pela diferença a maior, como ganho de capital, na forma da legislação. Dispositivos Legais: Lei nº 6.404, de 1976, art. 252; Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º; Lei nº 9.249, de 1995, art. 23; e Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001, arts. 2º, 3º, 16, 27 e 30.

Portanto, não vejo irregularidades na operação de compra e venda realizada entre a Interessada e a empresa Eucatex Agro-Florestal Ltda., tratando-se de mera operação mercantil devidamente aceita em nosso ordenamento jurídico.

Neste ponto, destaco parte do voto proferido pelo julgador de piso:

O simples exame destes processos de produção não permite concluir que as fazendas fornecedoras de madeira estariam localizadas nas propriedades do impugnante. As descrições somente indicam as etapas de produção que se inicia no viveiro de mudas, em seguida estas mudas são plantadas nas fazendas, e após o corte das árvores estas são estocadas e levadas à fábrica.

O simples fato de a "floresta de eucaliptos" estar na seqüência entre o "viveiro de mudas" e a fábrica, não indica necessariamente que as fazendas produtoras de madeira sejam de propriedade do impugnante.

Os textos contidos nestes documentos também não trazem subsídios capazes de determinar que as fazendas seriam de propriedade do contribuinte. Consta somente a seguinte informação, incapaz de determinar quem seria o proprietário das fazendas: "o viveiro produz 23 milhões de mudas clonais por ano para as 73 fazendas, que abastecem a unidades fabris".

Além disso, existem outros fatos comprovados pela Interessada que afastam qualquer indício de simulação nas operações sob análise, a saber: **(i)** as empresas possuem sede própria; e **(ii)** contabilidade e funcionários individualizados.

Conclusão diversa chegaria se a fiscalização demonstrasse de forma contundente que os locais de onde são extraídos os insumos eram de propriedade da Interessada; que a empresa Eucatex Agro-Florestal Ltda. não mantinha registros e inscrições fiscais próprias; que não possuía empregados; e que não celebrava seus próprios negócios.

Não bastasse isso, é imperioso destacar que a simples criação de uma empresa com o objetivo de reduzir a carga tributária, por si só, não caracteriza infração fiscal, tampouco é suficiente para desconsiderar os atos e negócios realizados com amparo legal.

Nesse sentido:

COFINS -DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS - CISÃO PARCIAL -DESMEMBRAMENTO DE ATIVIDADE-SIMULAÇÃO-INOCORRÊNCIA -ART.116, § ÚNICO DO CTN. Embora não se ignore que a autoridade administrativa pode desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, a Lei Complementar somente autoriza a desconsideração, desde que observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária (art. 116, § único do CTN). Assim o contrato só se transmuda em forma dissimulada quando ocorrer violação da própria lei e da regulamentação que o rege, donde decorre que a descaracterização do contrato só pode ocorrer quando fique devidamente evidenciada uma das situações previstas em lei, sendo que fora desse alcance legislativo, impossível ao Fisco tratar um determinado contrato privado como outro de natureza diversa, para fins tributários. Não há simulação na cisão parcial através da qual se efetua o desmembramento de atividades em várias empresas, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária. (Acórdão nº 3402001.908 da 4ª Câm., sessão de 26/09/12)

Como se vê, o fato de uma empresa desmembrar suas atividades para reduzir a carga tributária, não pode e não deve ser vista pelas autoridades competentes como ato ilícito. Isto porque, para obter o melhor resultado em uma economia instável com altos índices de tributação como a brasileira, um dos mais significativos instrumentos de que as empresas dispõem, para que possam equacionar seus custos tributários, desde que respeitada as legislações pertinentes a cada tributo, é o planejamento tributário.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício, mantendo-se integralmente a decisão de primeira instância.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator