



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

Processo nº	10783.720615/2012-91
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	3402-006.708 – 4^a Câmara / 2^a Turma Ordinária
Sessão de	18 de junho de 2019
Matéria	PIS/COFINS
Recorrente	STOCKL CAFE-INDUSTRIAL E COMERCIAL LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Não há que se cogitar de nulidade do auto de infração lavrado por autoridade competente e com a observância dos requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo tributário.

ATOS ANTERIORES AO LANÇAMENTO. PRINCÍPIO INQUISITÓRIO. AUSÊNCIA DE NULIDADE.

O procedimento fiscal que culmina no ato de lançamento é governado pelo princípio inquisitório. O direito à ampla defesa e ao contraditório somente se instalam e são exercíveis no processo administrativo (governado pelo Decreto 70.235/72 e pela Lei n. 9.784/99), que se inicia com a pretensão resistida (contencioso).

SIMULAÇÃO. INTERPOSIÇÃO. VENDA DE CAFÉ. CREDITAMENTO. Comprovada a aquisição de café, de fato, de pessoas físicas, quando os documentos apontavam para uma intermediação por pessoa jurídica, incabível o creditamento integral das contribuições, sendo válida apenas a tomada do crédito presumido pela aquisição de pessoas físicas.

AQUISIÇÃO DE COOPERATIVA. CAFÉ EM GRÃO CRU. PRODUTO BENEFICIADO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO INTEGRAL. POSSIBILIDADE. É válida a apropriação de crédito integral da Contribuição ao PIS e da COFINS nas aquisições de café de cooperativas de produção agropecuária, sujeitas ao regime de tributação normal, uma vez comprovado que se trata de compra de "café em grão cru", produto este já submetido a beneficiamento (disposto no §6º do artigo 8º da Lei n. 10.965/2004). As notas fiscais são aptas a comprovar que a compra do produto "café em grão cru" é feita com a incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS, afastando a

suspensão das contribuições e a consequente necessidade de utilização do crédito presumido.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. COMPROVAÇÃO DAS CONDUTAS DE SONEGAÇÃO E FRAUDE FISCAIS. IMPOSSIBILIDADE.

É cabível a aplicação da multa de ofício qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), prevista no artigo 44, §1º, da Lei nº 9.430, de 1996, se provadas nos autos as condutas de sonegação ou fraude tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado,

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente

(assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Rodrigo Mineiro Fernandes, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Thais De Laurentiis Galkowicz, e Waldir Navarro Bezerra.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face da decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (“DRJ”) do Rio de Janeiro/RJ, que declarou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pela Contribuinte sobre pedido de ressarcimento de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

Para iniciar o relato do caso, por bem consolidar os fatos que ensejaram a atuação fiscal, colaciono os principais trechos do acórdão recorrido *in verbis*:

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento lastreado em pretensos créditos oriundos da incidência não-cumulativa da contribuição para a COFINS, tal como estatuído na Lei 10.833/03, e posteriores alterações, relativo ao 4º trimestre de 2008.

A DRF/Vitória exarou o despacho decisório de fl. 115, com base no Parecer Fiscal GAB903/ DRF/VIT/ES nº 2/2013 em fls. 109/114, decidindo reconhecer parcialmente o direito creditório pleiteado e, em decorrência, homologar parcialmente as compensações declaradas.

Do referido Parecer cabe transcrever o seguinte trecho:

“[...]STOCKL CAFÉ foi objeto de procedimento de auditoria amparado pelo Mandado de Procedimento Fiscal nº

2011.018224 que teve como escopo a verificação de pretensos créditos, oriundos da aquisição de café utilizado como insumos, deduzidos contabilmente pela empresa com os valores devidos das contribuições não cumulativas para a COFINS, bem como utilizados na compensação de tributos/contribuições mediante pedido de resarcimento/compensação por meio de processo administrativo ou PER/DCOMP.

A auditoria fiscal examinou a escrituração contábil com enfoque na conta representativa de fornecedores e restou comprovado à saciedade que a STOCKL CAFÉ apropriou-se de créditos integrais fictos decorrentes da compra de café.

STOCKL CAFÉ lançou mão de um ardid disseminado por todo o estado do Espírito Santo, que consiste na interposição fraudulenta de pseudo-atacadistas – empresas laranjas para dissimular vendas de café de pessoa física (produtor/maquinista) para empresas exportadoras e torrefadoras, gerando dessa forma, ilicitamente, créditos integrais da COFINS na sistemática da não-cumulatividade que de outra forma, segundo a legislação vigente, não seriam cabíveis.

(...)

Os créditos integrais, apropriados indevidamente nos livros contábeis da STOCKL CAFÉ, foram glosados e reconhecido o direito ao crédito presumido sobre tais operações, na forma da legislação aplicável. Após a recomposição dos saldos, as diferenças da COFINS devidas foram lançados de ofício, além da multa isolada a ser aplicada sobre as compensações indevidas, não-homologadas, vinculadas a pedidos de resarcimento de créditos da COFINS que não foram reconhecidos na sua integralidade.

Importante frisar que a fiscalização ora encerrada decorre das investigações originadas na operação fiscal TEMPO DE COLHEITA deflagrada pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Vitória/ES, em outubro de 2007, que resultou na comunicação dos fatos apurados ao Ministério Público Federal em agosto de 2009.

Em 01/06/2010, desflagrou-se a operação BROCA, fruto da parceria entre o Ministério Público Federal, Polícia Federal e Receita Federal, na qual foram cumpridos mandados de busca e apreensão e prisão.

As provas e documentos produzidos nos curso dos trabalhos fiscais que constam do processo administrativo nº 10783.720897/201316, bem como o Termo de Encerramento da Ação Fiscal, serão científicos simultaneamente à STOCKL CAFÉ, por se tratarem do mesmo objeto, qual seja: análise, glosa e recomposição dos créditos a descontar. (...)

Inconformada com o despacho decisório, a interessada apresentou manifestação de inconformidade alegando em síntese o seguinte:

1. Preliminares

1.1. Requer seja o presente feito apensado aos processos relacionados, para julgamento conjunto;

1.2. A Contribuinte alega que não teve direito de participar da coleta dos depoimentos prestados pelos supostos profissionais do mercado de café, como legítimo exercício do direito ao contraditório e a ampla defesa.

1.3. Aduz, ainda, que o Parecer Fiscal se omite quanto à fundamentação das glosas de créditos integrais da COFINS referentes às aquisições de café de Cooperativas.

1.4. Assevera que, com exceção de uma breve referência da suspensão da incidência da COFINS nas aquisições de Cooperativas, feita na ementa do Parecer Fiscal, nada mais há no ato administrativo que subsidie a conclusão pela glosa dos créditos integrais e deferimento de créditos presumidos.

1.5. Conclui afirmado que diante da ausência de motivação, requisito obrigatório do ato administrativo, nos termos do art. 92, inciso X da Constituição, deve ser decretada a nulidade do Parecer Fiscal citado;

2. Mérito

2.1. Fornecedores Irregulares/pseudo-atacadistas

A manifestação de inconformidade, quanto ao mérito, pode ser sintetizada nas seguintes alegações: *i*) a boa-fé da Contribuinte é demonstrada pelo fato de que teve o zelo de fazer consultas ao banco de dados da Secretaria da Receita Federal do Brasil, com o objetivo de comprovar a regularidade jurídica das empresas fornecedoras; *ii*) os atos que declararam as empresas como "inapta", "baixada" ou "nula" ocorreram posteriormente às compras realizadas.

A Contribuinte ainda alega que: *iii*) deve ser considerado o que dispõe o parágrafo único do artigo 82 da Lei nº 9.430/96; *iv*) há efetiva comprovação de que promoveu o pagamento do valor acordado para aquisição das mercadorias e recebeu o produto em um dos seus estabelecimentos; *v*) as aquisições de bens se deram por intermédio de fornecedora (pessoa jurídica) ativa no CNPJ Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas, bem como no SINTEGRA; *vi*) toda a documentação acerca das operações de aquisição de mercadorias das empresas fornecedoras foi lançada na contabilidade da empresa, e devidamente analisada pela fiscalização, o que comprova que a Contribuinte agiu de boa-fé, de forma que as operações ocorreram de modo efetivo, o que invalida as alegações lançadas pela fiscalização federal, e; *vii*) não se pode exigir da Contribuinte que adote providências de caráter extraordinário, pois estas fogem à natureza comercial de suas operações, principalmente, em virtude das especificidades do setor café em grãos.

2.2. Compras de Cooperativas

A Autoridade Fiscal também glosou os créditos integrais sobre aquisições das cooperativas, pois entendeu supridos os requisitos estabelecidos para a aplicação da suspensão nas compras de café efetuadas destas empresas, conforme disposto na Lei nº 10.925/2004.

A Contribuinte contesta o ponto, pois entende que o adquirente das sociedades cooperativas de produção agropecuária tem direito ao aproveitamento integral dos créditos da contribuição em referência, porque estas (as cooperativas) não têm direito à manutenção dos créditos ordinários originados da aquisição de bens e serviços. Argumenta que a autoridade fiscal desconsiderou uma das etapas do processo produtivo do café, mais especificamente, a 2ª etapa; pois somente na saída do café *in natura*, destinado à utilização como insumo de produção do café cru em grão, é obrigatória a suspensão da exigibilidade da Cofins, assim, o aproveitamento do crédito presumido ocorre apenas nessa etapa (2ª), mas ela, Contribuinte, atua na 3ª etapa.

Diante deste contexto, foi negado provimento à impugnação, por julgamento datado de 9 de abril de 2015, pela DRJ São Paulo/SP, nos termos da ementa a seguir colacionada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

FRAUDE. DISSIMULAÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO. NEGÓCIO ILÍCITO.

Comprovada a existência de simulação/dissimulação por meio de interposta pessoa, com o fim exclusivo de afastar o pagamento da contribuição devida, é de se glosar os créditos decorrentes dos expedientes ilícitos, desconsiderando os negócios fraudulentos.

USO DE INTERPOSTA PESSOA. INEXISTÊNCIA DE FINALIDADE COMERCIAL. DANO AO ERÁRIO. CARACTERIZADO.

Negócios efetuados com pessoas jurídicas, artificialmente criadas e intencionalmente interpostas na cadeia produtiva, sem qualquer finalidade comercial, visando reduzir a carga tributária, além de simular negócios inexistentes para dissimular negócios de fato existentes, constituem dano ao Erário e fraude contra a Fazenda Pública, rejeitando-se peremptoriamente qualquer eufemismo de planejamento tributário.

COOPERATIVA. REGIME DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. OBRIGATORIEDADE.

A obrigatoriedade do regime de suspensão de exigibilidade do crédito tributário, no âmbito da não-cumulatividade de PIS e Cofins, nas vendas da cooperativa agropecuária para a agroindústria, não se desqualifica pelo descumprimento de obrigações acessórias impostas às partes envolvidas no negócio, havendo, por outro lado, o benefício fiscal do crédito presumido para o adquirente.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008 NULIDADE.

Não padece de nulidade o despacho decisório ou o auto de infração, lavrado por autoridade competente, contra o qual o contribuinte pode exercer o contraditório e a ampla defesa, onde constam requisitos exigidos nas normas pertinentes ao processo administrativo fiscal.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ELEMENTOS DE PROVA.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluído o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, exceto quando justificado por motivo legalmente previsto.

Manifestação de Inconformidade Improcedente Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignada, a Contribuinte recorre a este Conselho, repisando os argumentos trazidos em sua impugnação ao lançamento tributário. Outrossim, traz argumentos sobre a nulidade do Acórdão da DRJ, que teria deixado de devidamente apreciar a suas preliminares de defesa, além de afirmar existir inovação nos argumentos utilizados pela DRJ para sustentar a desconsideração dos negócios jurídicos praticados.

O caso veio a julgamento deste Colegiado, em 25 de outubro de 2017, oportunidade em que se decidiu converter o julgamento em diligência, uma vez constada a relação de prejudicialidade entre este processo (pedido de resarcimento) e outros processos relativos a pedidos de resarcimentos de outros trimestres de 2008 e 2009, bem como com os autos de infração em razão da não homologação das compensações e da cobrança de multa isolada (Processos n. 10783.720897/2013-16 e 10783.720898/2013-52). Requereu-se a reunião dos processos relacionados para minha relatoria e julgamento conjunto.

É o relatório.

Voto

Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, Relatora

Os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário já foram anteriormente reconhecidos por este Conselho, de modo que passo a sua apreciação.

Inicialmente, saliento que este processo está sendo julgado conjuntamente com os demais processos relacionados, conforme mencionado no relato acima.

Passo assim aos pontos apresentados na defesa da Recorrente.

1. Preliminares

1.1. Alegado desrespeito ao devido processo legal, contraditório e ampla defesa

A Recorrente alega que não participou das investigações da Polícia Federal conhecidas como Broca e Tempo de Colheita, de modo que não teve seu direito ciência, manifestação e participação resguardados. Conclui, por isso, que provas teriam sido constituídas à revelia de sua participação.

Um primeiro ponto a ser colocado é que tais alegações não constaram da impugnação apresentada pela Contribuinte, de modo que seriam preclusas, nos termos do artigo 17 do Decreto 70.235/72.

Porém, mesmo se fosse o caso de conhecê-las, é certo que a Recorrente em nenhum momento prova que, efetivamente, as pessoas físicas e jurídicas a ela relacionadas não compuseram as investigações da DRF/Vitória/ES (“Operação Tempo de Colheita”), iniciadas em 10/2007, e que resultaram posteriormente na Operação “Broca”, deflagrada em 01/06/2010, fruto da parceria entre o Ministério Público Federal, Polícia Federal e Receita Federal.

A alegação genérica sobre os vícios processuais que eventualmente maculariam esse processo não podem resguardar a Recorrente. É seu o ônus da prova dos fatos que alega, uma vez que se trata fatos impeditivos, modificativos, extintivos do direito da Fiscalização (artigo 373, inciso II NCPC).

Ainda quanto à aventada nulidade, cabe relembrar que o procedimento fiscal é inquisitório e aos particulares cabe colaborar com a autoridade administrativa, pois nessa fase não se formou ainda a relação jurídica processual e os particulares não atuam como parte. Isto somente acontece com o ato de lançamento e a respectiva impugnação, quando se instaura o contencioso administrativo, com todos os deveres e direitos expostos no Decreto 70.235/72 e na Lei n. 9.784/99.

Assim, antes da apresentação da impugnação, não há litígio, não há contraditório, e o procedimento é levado a efeito de ofício pelo fisco. Coerentemente com essa interpretação, o art. 14 do Decreto 70.235, de 1972, preceitua: “*a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento*”. É a partir desse momento que, iniciada a fase processual, passa a vigorar na esfera administrativa o princípio constitucional da garantia ao devido processo legal, no qual está compreendido o respeito à ampla defesa e ao contraditório, com os meios e recursos a eles inerentes, nos termos do art. 5º, inciso LV, da CF.

No presente caso, pela análise do relatório fiscal, constato que todos os direitos da Contribuinte foram seguidos durante o curso da ação fiscal (fls 368). Afinal, o auto de infração foi instruído com as provas que motivaram o entendimento firmado pela fiscalização, todos plenamente à disposição da Recorrente para que pudesse se defender no momento processual adequado.

Assim, afasto o argumento de preliminar da sobre a ofensa ao contraditório e ampla defesa, inexistindo lugar para a aplicação do artigo 59 do Decreto 70.235/72.

1.2. Da ilegítima inovação aos fundamentos da glosa de crédito - inaplicabilidade da legislação civil e do artigo 116, p. único do CTN para a desconsideração dos negócios jurídicos

A Recorrente alega que a DRJ, em seu acórdão, teria inovado a motivação utilizada pela fiscalização no momento de efetuar o lançamento tributário, usando o argumento que haveria dissimulação nas operações de compra e venda auditadas. Com isso, desconsiderou os negócios jurídicos. Esse raciocínio, segundo seu entendimento, está implicitamente pautado no artigo 116, parágrafo único do CTN.

Passa a discorrer como o parágrafo único do artigo 116 ainda demanda lei ordinária para ter eficácia e ser aplicado. Coloca ainda que não se poderiam utilizar categorias próprias do direito privado, como a dissimulação, para fundamentar um lançamento tributário. Não poderia subsistir, portanto, auto de infração que o tenha como base. Cita o artigo 109 do CTN em sua defesa. No mais, apresenta argumentos que se confundem com o mérito da acusação fiscal.

Entendo que não lhe assiste razão.

A acusação fiscal foi de simulação na apropriação de créditos fiscais, em nada tangenciando a problemática relacionada aos citados institutos utilizados para desconsiderar planejamentos tributário ilícitos. Nas palavras da fiscalização (fls 316, 369 e 370):

O farto conjunto probatório colhido no curso das investigações que antecederam a presente ação fiscal comprovou que toda a cadeia de comercialização do café passou a ESQUEMATIZAR-SE em função do novo regime de tributação do PIS/COFINS, qual seja: da não cumulatividade; de tal sorte que as aquisições de café de produtores rurais/maquinistas passaram a ser guiadas fraudulentamente com notas fiscais de empresas laranjas visando o creditamento integral das alíquotas do PIS/COFINS.

(...)

5. INFRAÇÕES APURADAS

5.1 GLOSA DO CRÉDITO INTEGRAL DO PIS E DA COFINS SOBRE NOTAS FISCAIS DE EMPRESAS DE FACHADA (PSEUDO ATACADISTAS)

Diante dos fatos e documentos acostados ao presente Relatório, os Auditores- Fiscais constataram infração tributária relacionada à apropriação indevida de créditos integrais das contribuições sociais não-cumulativas do PIS (1,65%) e da COFINS (7,6%), calculados sobre os valores das notas fiscais de aquisição de café em grãos; quando o correto seria a apropriação de créditos presumidos.

Isso porque as pretensas aquisições de pessoas jurídicas por parte da STOCKL CAFÉ em nome das comprovadas empresas de fachada, abaixo consolidadas, foram usadas para dissimular as verdadeiras operações realizadas, quais sejam: aquisições de café em grãos diretamente de pessoas físicas, produtores rurais/maquinistas

A simples utilização das palavras "fraudulentamente" e "dissimular" - para descrever nas 76 páginas do relatório fiscal todo o *modus operandi* orquestrado no setor cafeeiro para a tomada de créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS -, não faz com que a clara imputação da simulação seja afastada.

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

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

§1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

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

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

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

Na simulação, que, repito, constitui um dos motivos de invalidade dos negócios jurídicos, há a *conluio de ambas as partes* visando desviar de obrigações legais e *enganar terceiros* ao criar uma aparência de negócio que não se coaduna com a vontade real dos sujeitos. Em termos práticos, na simulação as partes formalizam ato não praticado (simulação absoluta) ou ato diferente daquele efetivamente praticado (simulação relativa).

Assim, não houve qualquer inovação por parte da decisão da DRJ, cuja decisão, apesar do desapego à rigidez da nomenclatura dos institutos sob discussão, foi pela existência de simulação *in casu*. Veja a ementa do julgado:

FRAUDE. DISSIMULAÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO. NEGÓCIO ILÍCITO.

Comprovada a existência de simulação/dissimulação por meio de interposta pessoa, com o fim exclusivo de afastar o pagamento da contribuição devida, é de se glosar os créditos decorrentes dos expedientes ilícitos, desconsiderando os negócios fraudulentos.

Com efeito, em nenhum momento foi sequer mencionado o parágrafo único do artigo 116 do CTN da decisão recorrida.

Assim, afasto a alegação de alteração da fundamentação do auto de infração.

2. Mérito

2.1. A comprovação da conduta simulada no setor cafeeiro

O assunto tratado nos presentes autos não é novo neste Conselho, tampouco neste Colegiado.

Muitos são os casos de empresas do setor cafeeiro que sofreram autuações fiscais por apropriação ilícita de créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS, sendo que o fundamento da glosa desses créditos é o esquema fraudulento deflagrado nas operações Broca e Tempo de Colheita.

A Recorrente defende-se dizendo que não participava do esquema fraudulento constatado pelas autoridades fiscais.

Pois bem. Sobre as provas apresentadas no lançamento tributário acerca da fraude imputada à Recorrente, destaco as seguintes passagens da decisão *a quo*:

As provas constantes dos autos acima examinadas revelam que a prática reiterada de atos conscientemente planejados não suscitava outra reprimenda senão a multa qualificada de 150% sobre a diferença de tributo devida, prevista no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96; independentemente de outras sanções administrativas e penais também aplicáveis, senão vejamos.

O primeiro ponto a ser ressaltado quanto à auditoria-fiscal levada a cabo pelas autoridades da Receita Federal é que este

*procedimento se insere no bojo da operação fiscal **Tempo de Colheita**, que teve sequência em outra operação, denominada **BROCA**, deflagrada em 01/06/10. Segundo Nota Conjunta da Receita Federal, Polícia Federal e Ministério Público Federal, as firmas de exportação e torrefação envolvidas na fraude investigada utilizavam empresas “laranjas”, que apenas vendiam notas fiscais, como intermediárias fictícias na compra de café dos produtores rurais. A prática criminosa vem ocorrendo, segundo a Nota, desde 2003 causando prejuízo de bilhões aos cofres públicos.*

Registre-se, de passagem, que dos treze fornecedores da contribuinte, listados na manifestação de inconformidade constante dos autos do processo nº 10783.720617/2012-81, apenas dois (Celba Comercial Importação e Exportação Ltda e Gold Coffee Comércio de Café Ltda) foram constituídos antes do advento da MP nº 66, de 29/08/2002, que passou a dispor sobre a apuração não-cumulativa do PIS/Pasep, e que, posteriormente, foi convertida na Lei nº 10.637, de 30/12/2002.

(...)

Deve-se notar, em primeiro lugar, que a maior parte das pessoas jurídicas atacadistas, fornecedoras indicadas pelo contribuinte interessado, constituídas como visto, quase todas já em pleno regime da não-cumulatividade, estiveram quase sempre em situação irregular no período em que foram fiscalizadas, seja por omissão em relação as suas obrigações acessórias, seja em relação ao pagamento de tributos, várias já com declaração de inaptidão. O quadro abaixo, conforme dados extraídos dos sistemas informatizados da SRFB

(...)

No conjunto, as empresas deste quadro movimentaram em vendas para a interessada, no período entre o 4º trimestre de 2008 e o quarto trimestre de 2009, mais de 10 milhões de reais, mas nada declararam ou recolheram de PIS/Cofins no período. A este quadro de incompatibilidade entre volume financeiro movimentado e total de tributos recolhidos, acrescentado de situação de omissão e inatividade declarada – inapta, baixada ou suspensa -, se junta mais um fato, constatado em diligências nas empresas: nenhuma das empresas diligenciadas possui patrimônio ou capacidade operacional, nenhum funcionário contratado, nenhuma estrutura logística.

Ora, tudo que se espera de uma empresa atacadista de café é a existência de uma estrutura que a capacite movimentar grandes volumes de café. Ofende, portanto, a qualquer limite de razoabilidade a inexistência de depósitos, funcionários e logística, encontrando-se, ao invés disso, escritórios estabelecidos em pequenas salas comerciais de acomodações acanhadas.

Tudo indica que as autodenominadas “atacadistas” são empresas de fachadas, que se prestaram a uma simulação/dissimulação de uma operação de compra e venda de café, pois financeiramente movimentavam grandes somas, mas não tinham como operar com as mercadorias. Além do fato de

ter, como se viu, uma existência fantasmagórica do ponto de vista da tributação, descumprindo obrigações acessórias e também a principal, consistente em pagar tributo.

Na seqüência dos fatos levantados, encontram-se depoimentos esclarecedores fornecidos pelos próprios sócios de algumas das empresas atacadistas fornecedoras da interessada (Termo de Encerramento da Ação Fiscal – processo 10783.720897/2013-16).

(...)

Quanto à origem dos recursos creditados nas contas-correntes, afirmaram categoricamente que eram recursos que pertenciam a terceiros compradores do café:

(...)

Asseveraram que NÃO são e NUNCA foram empresas COMERCIALIZADORAS ou ATACADISTAS de café:

(...)

Esclareceram que, em alguns casos, os compradores entravam em contato com a COLÚMBIA, ACÁDIA, DO GRÃO e L & L informando que estavam no mercado comprando café e elas localizavam os vendedores (produtores rurais/maquinistas) e retornavam a informação às compradoras. (...) Recebida a informação de quem era o vendedor, o comprador poderia ou não fazer contato com o mesmo. Certo é que o comprador depositava o valor na conta da COLÚMBIA, ACÁDIA, DO GRÃO e L & L e “exigia que o produtor ‘guiasse’ o produto com nota de produtor para a fiscalizada”. (...)

Em outros casos, alegaram que desempenhavam a função de meras intermediárias financeiras:

(...)

Criou-se, então, a figura da intermediária fictícia, cujo objetivo era vender nota fiscal. (...)

Documentos arrecadados na Operação Broca comprovam exatamente o relatado acima: operações de aquisição de café por parte da COMERCIAL DE CAFÉ STOCKL, de MIGUEL STOCKL, de produtores mediante utilização de uma empresa laranja como intermediária fictícia.

Nos esclarecimentos prestados à fiscalização, em 17/11/2008, Waldecir Sperandio e Vladimir Gasperazzo afirmaram que, além de serem produtores rurais, fazem intermediação de café de terceiros mediante recebimento de uma comissão. Contactam corretores, que representam

os exportadores e indústrias, para conseguir melhor preço para o produtor rural. Citou o corretor Wendel Mielke com quem realizou operações.

(...)

Compulsando a DIRF apresentada pela STOCKL CAFÉ no ano de 2009, a WENDEL MIELKE CORRETORA DE CAFÉ foi a segunda corretora de maior participação na prestação de serviços de corretagem.

A fiscalização diligenciou mais de uma centena de produtores rurais do ES. No início, a maioria produtores de café conilon do norte e noroeste do estado, estendendo posteriormente para o SUL do ES (REGIÃO DO CAPARAÓ) e de outros estados (Bahia e Minas Gerais).

Os produtores ouvidos mostraram total desconhecimento acerca das pseudo-empresas atacadistas usadas para guiar o café. Negociavam com pessoas conhecidas, de sua confiança, ou seja, os corretores, maquinistas e empresas da sua região, contudo, no momento da retirada do café surgiam nomes de “empresas” desconhecidas.

No Termo de Encerramento da Ação Fiscal foi consignado que sem exceção, os depoimentos dos produtores têm o mesmo teor: as notas fiscais do produtor rural, preenchidas pelos compradores/corretores/maquinistas ou a mando deles, têm como destinatárias supostas “empresas” totalmente desconhecidas dos depoentes e que não são as reais adquirentes do café negociado.

As empresas exportadoras e indústrias, sabedoras que nessas aquisições não havia qualquer incidência econômica das citadas contribuições, na tentativa de se protegerem de eventual questionamento do Fisco, subverteram a regra das operações normais tributadas, fazendo nelas constar aquilo que a legislação dispensa.

Então, cada exportadora/torrefadora criou o seu próprio padrão para fazer referência à tributação do PIS/COFINS no corpo das notas fiscais, conforme declaração unânime dos corretores.

(...)

Luiz Mazolini, produtor rural/maquinista de Barra do triunfo – João Neiva/ES, também deu os mesmos detalhes. Alegou que por ser uma pessoa de confiança na região, diversos produtores rurais o procuraram para que o café seja armazenado no ARMAZÉNS GERAIS MAZOLINI. Depois efetua a intermediação entre o produtor rural e a corretora CASA DO CAFÉ, do citado Luiz Fernandes Alvarenga.

Para resumir, afirmou que o café próprio ou de terceiros era guiado em nome de diversas empresas [laranjas]: as mesmas já arroladas por Luiz Alvarenga, não obstante o café ser descarregado em armazéns gerais localizados em Colatina, Linhares, Grande Vitória e Marechal Floriano, precisamente no ARMAZÉNS GERAIS STOCKL, de Miguel Stockl.

(...)

Antônio Ferreira da Silva, CPF 079.150.457-33, sócio da CAFEEIRA GUANDU COMERCIAL LTDA, de Afonso Cláudio, afirmou à fiscalização, em 20/12/2011, que sempre atuou como corretor de café.

Afirmou também “que a corretagem é efetuada com produtores de café que vendem para torrefadoras do nordeste e exportadoras do ES, entre as quais o declarante cita (...) COMERCIAL DE CAFÉ STOCKL e outras, digo, (...”).

Aufere nessas operações tão somente o ganho equivalente à corretagem.

Indagado sobre os motivos que o levaram a constituir a CAFEEIRA GUANDU?

Que constituiu a CEFEEIRA GUANDU sob a orientação das próprias empresas compradoras; que basicamente a função da Cafeeira Guandu é receber NF do produtor e emitir a NF da cafearia para as compradoras; que nessa operação continua ganhando o valor da corretagem.

O produtor rural Gilberto Belmok encaminhou à fiscalização a relação das notas fiscais de produtor rural emitidas entre 2008 e 2010.

Gabriel Krohling, acompanhado do Dr. Luiz Augusto Mill, OAB/ES 4712, afirmou à fiscalização que efetua corretagem para diversas exportadoras, dentre as quais a CAFEEIRA STOCKL, nome de fantasia da COMERCIAL DE CAFÉ STOCKL, de Miguel Stockl.

(...)

Diversos outros produtores rurais encaminharam à fiscalização planilhas contendo as notas fiscais emitidas entre 2008 a 2010. O mesmo cenário: negociação envolvendo corretores/corretoras, mas café sendo guiado em nome de empresa laranja.

(...)

No dia anterior à implantação da NF-e (01/09/2009), os compradores do ES e de MANHUAÇU/MG de uma exportadora travaram diálogo no qual demonstraram a cautela do mercado, mas, para acalmar os operadores do esquema, informam já haver empresas laranjas em MANHUAÇU habilitadas para emitirem NF-e

(funcionário x do ES): como ta este assunto de NF-e ai na região?

(funcionário y de MANHUAÇU): rapaz esta todos com muita cautela

(funcionário y de Manhuaçu): digo cautela

(funcionário x do ES): certo

(funcionário y de MANHUAÇU): mas já tem umas oito empresas (laranja) já cadastradas

(funcionário y de MANHUAÇU): e prontas para emitirem nf eletronica

(...)

(funcionário x do ES): o pessoal conseguiu se habilitar sem problema p emitir NF-e?

(funcionário y de MANHUAÇU): acho que no inicio agora não vai acontecer muita coisa nao

(funcionário y de MANHUAÇU): pois para habilitar não tem muitos problemas nao

(funcionário y de MANHUAÇU): agora so iria pegar se a receita federal começar a exigir das empresas o recolhimento dos tributos, ai sim iria ter uma modificação

(funcionário x do ES): é verdade

(funcionário y de MANHUAÇU): mas pelo que estou vendo os laranjas vão se cadastrar e continuar do mesmo jeito sem

(funcionário y de MANHUAÇU): se a receita começar a exigir o recolhimento ai muda radical as coisas

(...)

(funcionário y de MANHUAÇU): então, se a receita levar realmente ao pe da letra ai sim pode pegar mesmo

(funcionário x do ES): se estiver ruim bloqueia o cnpj e a inscrição

(...)

(funcionário x do ES): Vc acredita q os exportadores ai vão deixar de compras das firmas por causa deste risco ??

(funcionário y de MANHUAÇU): no momento não

(funcionário x do ES): certo

(...)

Uma planilha de controle de compras de uma exportadora demonstra claramente a diferenciação entre VENDEDOR (empresa laranja) e ORIGEM (produtor rural/maquinista). Um vasto rol de empresas laranjas: CAFEEIRA CASTELENSE, MUNDIAL, ADAME, WR DA SILVA, COFFEE TRADE, COFFER SUL, MAIS, LÍDER, MARACA e RADIAL.

Por fim, operações de venda de café nas quais o produtor rural identifica MIGUEL STOCKL como a pessoa com o qual a negociação se processou.

O produtor Silvino Rossi encaminhou à fiscalização a relação de notas fiscais na qual identifica Miguel Stockl como a pessoa com quem negociou, não obstante o café ter sido documentado em nome da empresa laranja CAFÉ DE MONTANHA.

Constam também nos autos do processo administrativo nº 0783.720553/2012-18, em face da COMERCIAL DE CAFÉ STOCKL LTDA, diversos depoimentos de produtores rurais que afirmaram categoricamente que não obstante o café ter sido negociado diretamente com MIGUEL STOCKL e/ou descarregado nos ARMAZENS GERAIS STOCKL fora o mesmo guiado em nome de uma pessoa jurídica alheia a todo o processo: empresa laranja.

JOILSO PLASTER, produtor rural no município de Domingos Martins, exemplificou a interposição fraudulenta de uma pseudo-atacadista citando 04 (quatro) operações: Uma em 2006 e três em 2007; café negociado pessoalmente pelo declarante e vendido costumeiramente para empresas exportadoras/atacadistas, dentre as quais, STOCKL CAFÉ, mas guiado em nome da empresa laranja CONARA.

Segundo Plaster, “que a nota fiscal de produtor rural foi preenchida sob a responsabilidade dos compradores”.

Ao final, afirmou que não conhece os sócios da CONARA; nunca negociou com a mesma; e nunca “bateu” [descarregou] café no endereço da CONARA em Castelo/ES.

WILSON PAGANINI, produtor de café na região de Alfredo Chaves/ES, afirmou à fiscalização, em 06/10/2010, que a única negociação de café foi efetivada pelo Sr.

Lourenço Fornazier Bozzetti com o armazém pertencente a MIGUEL STOCKL, identificado como “comprador de café localizado em Santa Maria – Marechal Floriano – ES”. O referido café foi secado, pilado e transportado pelo Sr. Lourenço até a sede dos Armazéns Gerais Stockl, não obstante “constar na respectiva nota fiscal como local de descarga a sede da empresa [laranja] CONARA”.

Por fim, afirmou que o pagamento correspondente à citada operação de venda foi efetivado por MIGUEL STOCKL via depósito em conta corrente.

Paganini apresentou os blocos de notas fiscais, sendo que a fiscalização extraiu cópia de algumas delas, por exemplo: nota fiscal de produtor nº 51, de 23/12/2006; 100 sacas de café conilon; local de descarga: O MESMO; destinatário: CONARA COMÉRCIO E TRANSPORTES LTDA; motorista: OSMIR BOZZETTI.

Também em 06/10/2010, OSMIR BOZZETTI, produtor de café na região de Alfredo Chaves, compareceu ao Serviço de Fiscalização da DRF Vitória/ES e afirmou que “lembra que negociou café, em 2006, diretamente com o Sr. Miguel Stockl”.

Sendo que “as notas fiscais foram emitidas, na mesma data, em nome da empresa CONARA COMÉRCIO E TRANSPORTES LTDA, porém, o café foi descarregado nos Armazéns Gerais Stockl Ltda, apesar de constar nas referidas notas fiscais e nas informações recebidas para preenchimento dessas notas fiscais (cópia de fac-símile), referência ao endereço da empresa CONARA”.

Concluiu afirmando que “o próprio declarante ou parentes próximos que faziam o transporte do café até o destino, que era no armazém do Sr. Miguel Stockl, em Marechal Floriano-ES”; e que “os pagamentos em decorrência da venda de café eram depositados em sua conta corrente, após negociação de preço e pesagem da mercadoria, diretamente com o Sr. Miguel Stockl”.

ABEL LUIZ CAUS, pequeno produtor rural do Distrito de Ribeirão de Santo Antônio, município de Alfredo Chaves/ES, com produção média anual de 70 sacas de café.

Afirmou que “o café era negociado com a Cafeeira Stockler [Stockl] ou com a Cafeeira (...), ambos localizados no distrito de Santa Maria , município de Marechal Floriano”.

Complementou asseverando que não preenchia as notas fiscais de produtor rural, pois as mesmas eram deixadas na COMERCIAL STOCKL para preenchimento.

Que as Notas Fiscais de Produtor Rural foram deixadas no escritório das cafeeiras citadas acima para preenchimento e lhes foram entregues posteriormente.

Apesar de o café ser negociado diretamente com as Cafeeiras citadas e as ordens de pagamento advirem dos responsáveis das mesmas, Abel Caus desconhece a empresa Conara, mesmo porque “na região de Marechal Floriano e adjacências a maior parte do café é negociado pela Cafeeira (...) ou pela Cafeeira Stolckler [Stockl – distrito de Santa Maria]”.

(...)

Concluindo, a introdução do regime não-cumulativo do PIS/COFINS foi um novo marco regulatório na comercialização de café em grão no país. As exportadoras e indústrias, por razões óbvias, demonstraram para os corretores resistência na aquisição de café de produtores rurais, pois não dava direito ao crédito de PIS/COFINS integral de 9,25% do valor da operação, conforme narrado por diversos corretores.

Esse novo marco regulatório foi resumido nas palavras do comprador de uma certa exportadora: “o modelo de firmas laranjas foi a solução à nova lei do PIS/COFINS”.

Conclui-se, portanto, que a migração para empresas laranjas foi um movimento orquestrado e coordenado. Exportadoras e indústrias caminharam no mesmo sentido, com exigência inclusive de que as notas fiscais anotassem de forma fictícia a incidência do PIS/COFINS, bem como as mesmas cautelas adotadas de consultar os cadastros fiscais no momento do recebimento do café por meio de empresas laranjas na tentativa de evitar problemas futuros.

Esse foi o quadro delineado de como o mercado de café atuava no país, antes das modificações introduzidas pela Lei nº 12.599/2012 e da MP nº 609/2013.

A própria mudança da tributação do café não torrado no mercado interno veio ao encontro do que foi apurado nas investigações.

Verifica-se que foram analisados minuciosamente a origem e o modus operandi do esquema de interposição de empresa de fachada, “laranja”, para apenas gerar créditos ilícitos em operações fictícias de compra e venda de café.

Dos trechos supra transcritos, pincelados entre uma enormidade mais de provas apresentadas nos presentes autos, só posso concluir que não há fundamento para a alegação da Recorrente no sentido de inexistirem provas sobre sua participação no esquema

fraudulento do setor cafeeiro (tópico "da inexistência de comportamento ativo da Stockl no esquema fraudulento" do recurso voluntário).

Com efeito, a Recorrente discorre sobre "imprescindibilidade de prova objetiva a cargo do fisco". É bem verdade que deve ser demonstrada, pelo Fisco, a simulação por parte dos agentes privados no momento da lavratura do auto de infração, e foi exatamente isso que aconteceu no presente caso.

Em síntese, a Recorrente suscita a insuficiência de provas de sua participação nos procedimentos ilícitos no âmbito das operações "Broca" e "Tempo de Colheira", afirmando que não teria ficado comprovado que ela coordenava tais ilícitos, isto é, que tivesse comportamento ativo. Outrossim, alega que teria feito as compras de boa-fé e que nenhum de seus sócios foi denunciado na esfera criminal.

Entretanto, conforme retratado acima, o modo fraudulento de interpor empresas laranjas era de pleno conhecimento dos atadistas de café. As empresas "laranjas" não tinham patrimônio, estrutura, capacidade financeira, operacional ou logística, ou conhecimento para as operações. Uma vez fiscalizadas, confessaram todo o esquema. Está provado que a Recorrente fazia conscientemente parte desse quadro de ilícitos, sendo despicienda a prova de que seja ela quem tenha "orquestrado" (para usar suas palavras) o esquema, para que fique caracterizada a simulação e, consequentemente, sejam negados os créditos pleiteados.

Para que haja a simulação, é imperioso que esteja demonstrado o conluio entre as partes, e não necessariamente que uma ou outra foi a arquiteta do negócio simulado.

Nos diversos depoimentos coletados, vários indicam expressamente o sócio da empresa, Sr. Miguel Stockl, como negociador com as empresas "laranjas", o que ratifica que a Recorrente conhecia e compactuava com o esquema fraudulento.

Sobre os depoimentos de produtores rurais e de corretores, trata-se de base de uma cesta de indícios (e.g. fiscalizações *in loco*, mensagens eletrônicas e notas fiscais) apontados pela fiscalização, e não da única prova trazida aos autos, acerca da simulação perpetrada no setor.

Saliento que compunha o quadro societário da STOCKL CAFÉ no período fiscalizado MIGUEL STOCKL e LEANDRO STOCKL.

Miguel Stockl era sócio ainda nas seguintes empresas do ramo de café: ARMAZÉNS GERAIS STOCKL LTDA EPP – CNPJ 01.998.256.0001-00, e COMERCIAL DE CAFÉ STOCKL LTDA, CNPJ 39.319.033/0001-34, que também foi selecionada para fiscalização com fundamento na mesma operação (PIS/COFINS - créditos decorrentes da não-cumulatividade, abrangendo o período do 1º T/2009 ao 4º T/2010).

Em pesquisa no sítio eletrônico do CARF, constato que todos os casos julgados em nome da COMERCIAL DE CAFÉ STOCKL LTDA, sobre o mesmo tema e debruçando-se sobre o mesmo conjunto probatório, também se concluiu pela comprovação da participação no esquema para a apropriação ilícita de créditos das contribuições sociais (Acórdãos 3401005.774, 3401005.708 e 3201003.641).

Dito isto, com relação aos fundamentos da defesa sobre as "confirmações de negócios - realidade do mercado de café", "certificação da origem do café" e "da impossibilidade da extensão dos efeitos dos atos praticados no âmbito criminal na esfera das operações Tempo de Colheita e Broca" concordo com as colocações do Acórdão 3201003.641 (Recorrente COMERCIAL DE CAFÉ STOCKL LTDA), a seguir transcritas:

Nesse item a recorrente alega que a existência de Selos de Certificados de Origem do café importa em que a empresa tenha conhecimento da região de origem do café e do produtor, o que entende como indício a seu favor, porque não implicaria o conhecimento dos corretores.

Todavia, a necessidade de conhecimento da região e do produtor é, na verdade, indício em desfavor da recorrente, porque, para garantir a região e o produtor, deve conhecer e confiar nos corretores e atravessadores, que foram empresas “laranjas”. De qualquer modo, tais elementos são irrelevantes diante das demais provas coletadas nas operações.

(...)

Da impossibilidade da extensão dos efeitos dos atos praticados no âmbito criminal na esfera das operações “Tempo de Colheita” e “Broca”

Neste item a recorrente diz que não foi denunciada pelo Ministério Público, e portanto, não pode sofrer a extensão dos efeitos das operações.

Tal alegação não lhe socorre, posto que os procedimentos penal e tributário são distintos e percorrem trâmites e fundamentos independentes.

Com relação ao último ponto, é de se destacar ainda que, assim como visto no tópico 1.1, a Recorrente nem em sua impugnação, nem em seu recurso voluntário, apresenta efetiva prova da alegação de que não fora denunciada pelo Ministério Público ou que as constatações no processo criminal lhe sejam benéficas.

Ou seja, a Recorrente não trouxe nenhum elemento aos autos que pudesse infirmar a conclusão alcançada pela fiscalização (simulação, com a participação da Recorrente). Nem mesmo qualquer elemento capaz de causar dúvida no espírito dessa julgadora, o que permitiria a abertura da possibilidade para incrementar a prova por meio de diligência ou perícia.

2.2. Das glosas de créditos de aquisições feitas de pessoas jurídicas inativas, omissas ou sem receita declarada: reconhecimento do direito em razão da boa-fé; e da interpretação da DRJ sobre o artigo 82, p.u. da Lei n. 9430

A Recorrente alega que pesquisou a regularidade das empresas no sítio eletrônico da Receita Federal, sendo todas devidamente inscritas no CNPJ à época. Assim, com fundamento no princípio da boa-fé, clama pelo reconhecimento de que as operações comerciais foram válidas,

Acerca da alegação de boa-fé da empresa para manutenção dos créditos, reproduzo abaixo voto da lavra do Conselheiro Jorge Lock Freire, no Acórdão 3402-002.969, onde questão idêntica foi apreciada:

Ressalte-se que, independentemente da declaração de inaptidão em ato oficial adequado emitido pela autoridade competente da Receita Federal do Brasil (RFB), a documentação fiscal pode ser considerada como tributariamente ineficaz quando comprovada

por outros meios a inexistência de fato de uma empresa supostamente fornecedora ou a inexistência de fornecimentos específicos desta com elementos irrefutáveis como a não localização da empresa no endereço informado à RFB, não comprovação do transporte de mercadorias, por exemplo, como in casu.

Em que pese não tenha tratado o procedimento fiscal em exame de situações de declaração de inaptidão, ou mesmo da inidoneidade dos documentos fiscais emitidos pelos fornecedores do interessado, fato é que a menção da fiscalização sobre supostas irregularidades nas empresas fornecedoras, demandariam do adquirente/interessado, na comprovação do direito creditório postulado, demonstração cabal, por intermédio dos competentes registros contábeis e fiscais, da efetividade de suas aquisições e do ingresso das mercadorias adquiridas (café) nos seus estabelecimentos, de modo a ensejar a apropriação de créditos pretendida pelo contribuinte.

Alem das provas indiciárias acostadas aos autos e convergentes no sentido de que a recorrente fazia parte desse "esquema criminoso" para "fabricar" créditos, ela não se desincumbiu de provar que os pagamentos foram feitos a essas empresas, e nem poderia, pois restou provada a simulação de compras de café das mesmas, pois, tudo leva a crer, as compras foram feitas de produtores rurais.

Como antes abordado, ao contribuinte em processos de restituição/compensação cabe, nos termos da legislação que disciplina a matéria, a demonstração da existência do direito ao crédito alegado e sua liquidez. Assim, tendo sido invocadas pela fiscalização supostas irregularidades fiscais nos fornecedores relacionados, caberia a recorrente, na demonstração de seu suposto direito, a comprovação por intermédio de notas fiscais, comprovantes de pagamento, extratos bancários, comprovantes de recebimento, registros contábeis e fiscais, etc - da efetividade de suas aquisições junto a esses fornecedores. A parca documentação anexada à Manifestação de Inconformidade apresentada não nos permite, contudo, chegar à conclusão sobre a realização das aquisições glosadas pela fiscalização. Demais disso, pouco serve juntar vários documentos sem articulá-los com o objeto da defesa, no caso provar que pagou e que a mercadoria adentrou seu estabelecimento.

Causa-me espécie a defendente alegar que verificava se a empresa simplesmente estava ativa pelo CNPJ e o SINTEGRA. Quero crer que relações comerciais com gastos em um único mês em valores tão expressivos não tenham se dado com base em trocas de correspondência entre seus funcionários e os das empresas fornecedoras. Tratando-se dos valores em comento, não é crível que sequer conhecesse as mesmas in loco.

Diante de todas circunstâncias, com razão a autoridade fiscal que veicula em sua informação o contexto das operações que se analisa em relação às chamadas operações Tempo de Colheita e Broca, onde restou provado à exaustão (conforme o relatório de diligência fiscal formulado em relação à recorrente devido a questionamentos da DRJ/RJ em outros autos, mas anexado a

estes) que havia um "esquema" criminoso de interposição fraudulenta dos pseudoatadistas de café, quando em verdade a compra era de produtor rural, com o fim específico de criar créditos fictícios de forma a diminuir os valores a pagar das compras e as entrada das mesmas em seu estabelecimento, de modo que fique, nos termos do art. 82 da Lei 9.430/96, provada a boa-fé que alega em seu proveito.

Ressalte-se que, independentemente da declaração de inaptidão em ato oficial adequado emitido pela autoridade competente da Receita Federal do Brasil (RFB), a documentação fiscal pode ser considerada como tributariamente ineficaz quando comprovada por outros meios a inexistência de fato de uma empresa supostamente fornecedora ou a inexistência de fornecimentos específicos desta com elementos irrefutáveis como a não localização da empresa no endereço informado à RFB, não comprovação do transporte de mercadorias, por exemplo, como in casu.

Ressalto que a Recorrente colaciona a conhecida jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (Recurso especial representativo de controvérsia RESp 1.148.444/MG e Súmula 509),¹ segundo a qual, uma vez comprovada a ocorrência efetiva das operações de compra e venda, devem ser concedidos os créditos tributário correspondentes. Entretanto, trata-se de simples "defesa em tese", já que em nenhum momento a Recorrente se esmera em realmente comprovar a ocorrência das operações em questão.

Dessarte, não se pode concluir que a boa-fé ou as efetivas operações de compra e venda existam *in casu*. Permanecemos, assim, sem elementos para afastar a simulação demonstrada pela autoridade fiscal.

3. Do não cabimento da multa qualificada e demais questões relativas às penalidades aplicadas

Cumpre então analisar a questão colocada pela Recorrente sobre a qualificação da multa em 150%.

É tranquila a jurisprudência deste Conselho sobre a necessidade de demonstração da conduta dolosa do contribuinte pela Fiscalização, quando da lavratura o auto de infração, para fins de subsunção aos tipos previstos pelos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64 (sonegação fiscal e fraude). Vale dizer, a 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 contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente", ou ainda "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", deve ser cabalmente provada pelo Fisco no momento do lançamento tributário.

Não há dolo presumido. A fraude ou sonegação tem que ser comprovada.

¹ Súmula 509 do STJ: É lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda.

No presente caso, a comprovação de condutas fraudulentas, objetivando a tomada ilícita de créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS encontra-se plenamente realizada, como descrito nos tópicos acima.

Assim, entendo que está provado que houve a intenção da Recorrente de praticar o ilícito, tentando ludibriar o Fisco, havendo, portanto, motivo certo para qualificação da multa agravada de 150%, conforme dispõe o artigo 44, §1º da Lei nº 9.430/96:

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

§ 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.

Com efeito, a documentação dos autos demonstra claramente, seja por meio de depoimentos, seja por meio da descrição e comprovação do *modus operandi*, que existia um claro esquema de "compras" efetuadas pela recorrente, de pessoas jurídicas artificialmente criadas e intencionalmente interpostas na cadeia produtiva sem qualquer finalidade comercial, visando reduzir a carga tributária no contexto da não-cumulatividade do PIS/Cofins, além de simular negócios de fato inexistentes para mascarar o negócio real entre o produtor rural/pessoa física e a defendant. Trata-se, então, de fatos enquadráveis na hipótese do art. 72 c/c art. 73 da Lei nº 4.702/64.

Concluo, portanto, ser devida a qualificação da penalidade aplicada à Recorrente, a qual deve ser mantida no patamar de 150%.

No que tange às demais razões expostas pela Recorrente para afastar as penalidades que lhe foram aplicadas, são irretocáveis as razões expostas no Acórdão recorrido, as quais adoto como razão de decidir, com fulcro no artigo 50, §1º da Lei nº 9.784/99, transcrevendo-as abaixo:

Quanto ao requerimento alternativo apresentado pela impugnante para que o percentual de multa aplicado (150%) seja reduzido para aqueles indicados pelos §§ 15, 16 e 17 do art. 74 da Lei nº. 9.430/1996, com redação dada pela Lei nº. 10.249/2010, conforme determina o art. 112 do CTN, cabe registrar que a penalidade prevista no dispositivo invocado não se aplica ao caso dos autos de infração ora em exame.

Tal dispositivo trata de multa isolada sobre o valor de crédito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração. O lançamento em análise trata de multa aplicada sobre o valor de débitos não pagos e não declarados, apurados em procedimento de ofício, tendo sido aplicada a multa prevista no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96.

A impugnante alega, ainda, que os débitos exigidos nos autos já haviam sido informados e deduzidos nos DACONs podendo, em tese, serem cobrados com acréscimo de multa moratória de 20%, o que representaria a cobrança cumulativa de duas multas sobre um único comportamento.

Também neste ponto não assiste razão à impugnante. É de fundamental importância observar que apenas a entrega de DCTF comunicando a existência de crédito tributário constitui-

se confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente à exigência do crédito tributário, nos termos do artigo 5º, § 1º do Decreto-lei nº 2.124, de 1984. Ressalte-se que o DACON tem natureza apenas informativa. Além disso, as contribuições informadas no DACON, apuradas como devidas pelo contribuinte, foram deduzidas dos créditos apurados no regime não cumulativo, não restando saldo de contribuição a pagar. Portanto, ainda que o DACON se caracterizasse como instrumento de confissão de dívida, não haveria, nas declarações apresentadas, débito a ser exigido com acréscimo de multa moratória, mas apenas débitos informados como quitados mediante utilização de créditos da apuração não-cumulativa do PIS e da Cofins.

Também não se verifica, no caso, a alegada concomitância de multas exigidas (multa isolada e multa de ofício). As multas constituidas no processo 10783.720898/2013-52 (multa isolada) e nestes autos (10783.720897/2013-16 - falta de recolhimento do PIS e COFINS) decorrem de infrações distintas, estão previstas em legislação específica e possuem bases de incidência diversas.

A primeira (multa isolada) aplica-se em razão de não-homologação da compensação quando comprovada a falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

Tem como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado e está prevista no art. 18 da Lei 10.833/2003, com redação da Lei 11.488/2007 e no art. 74, §§ 15 e 16 da Lei 9.430/96, incluídos pela Lei 12.249/2010, nos casos de pedido de ressarcimento apresentado a partir de 14/06/2010. A segunda aplica-se sobre os valores de débitos não pagos e não declarados, apurados em procedimento de ofício em consequência dos ajustes efetuados pela autoridade fiscal na base de cálculo dos créditos no regime não-cumulativo. É que a glosa de créditos indevidos pela autoridade administrativa resultou não só na diminuição do saldo de créditos passíveis de ressarcimento/compensação, mas também em saldo de contribuição a pagar, em alguns períodos de apuração. A previsão legal encontra-se no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96.

Por esses fundamentos, entendo que devem ser mantidas as multas aplicadas à Recorrente.

4. Aquisição de cooperativas

A Autoridade Fiscal ainda glosou os *créditos integrais* sobre aquisições das cooperativas, pois, no seu sentir, estavam atendidos os requisitos estabelecidos para a aplicação da suspensão das Contribuições sobre as receitas destas empresas, conforme disposto na Lei nº 10.925/2004, e, por conseguinte, do direito tão somente à apropriação do *crédito presumido* por parte da compradora (Recorrente). Assim efetuou-se a glosa dos créditos integrais sobre tais aquisições e apurou-se o crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

É o que consta das fls 374 e 375 do TVF:

Desse modo, a STOCKL CAFÉ preenche os requisitos estabelecidos para a aplicação da suspensão nas compras de café efetuadas com as cooperativas, a saber:

- a) apura IRPJ com base no lucro real;
- b) exerce atividade agroindustrial definida no art. 6º, II; e
- c) **utiliza o café adquirido com suspensão como insumo na fabricação de produtos de que trata o inciso I do art. 5º.**

STOCKL adquiriu café da Coopertiva Agropecuária Centro Serrana – COOPEAVI – CNPJ 27.942.085/0008-50 nos seguintes valores de aquisições de café sobre os quais apropriou-se de crédito integral. (...)

Importante, nesse aspecto, é trazer à vista o artigo 9º, §1º, II, da Lei nº 10.925/2004, que trata da suspensão da Contribuição ao PIS e da COFINS sobre as receitas das cooperativas:

Lei nº 10.925, de 2004:

Art. 9º A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda:

I - de produtos de que trata o inciso I do §1º do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoas jurídicas referidas no mencionado inciso; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

[...]

III - de insumos destinados à produção das mercadorias referidas no caput do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoa jurídica ou cooperativa referidas no inciso III do § 1º do mencionado artigo. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 1º O disposto neste artigo: (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - aplica-se somente na hipótese de vendas efetuadas à pessoa jurídica tributada com base no lucro real; e (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

II - não se aplica nas vendas efetuadas pelas pessoas jurídicas de que tratam os §§ 6º e 7º do art. 8º desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

Por sua vez, os citados §§ 6º e 7º do artigo 8º da mesma Lei 10.925/2004, possuem o seguinte texto:

Art. 8º. As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, **poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido**, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de

dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:

I - cerealista que exerce cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal, classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 18.01, todos da NCM; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

II - pessoa jurídica que exerce cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e

III - pessoa jurídica que exerce atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária.(Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

[...]

§ 6º Para os efeitos do caput deste artigo, *considera-se produção, em relação aos produtos classificados no código 09.01 da NCM, o exercício cumulativo das atividades de padronizar, beneficiar, preparar e misturar tipos de café para definição de aroma e sabor (blend) ou separar por densidade dos grãos, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial.* (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004) (Revogado pela Medida Provisória nº 545, de 2011) (Revogado pela Lei nº 12.599, de 2012).

§ 7º O disposto no § 6º deste artigo aplica-se também às cooperativas que exerçam as atividades nele previstas. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004) (Revogado pela Medida Provisória nº 545, de 2011) (Revogado pela Lei nº 12.599, de 2012).

Ou seja, existem duas situações diferentes, segundo a legislação em comento.

Na primeira, as cooperativas que realizarem a venda de *café/insumo* para a Recorrente, que é pessoa jurídica tributada com base no lucro real, devem fazê-lo com a suspensão da incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS. Nessa hipótese, aos adquirentes (no caso, a Recorrente) possibilita-se a apuração de crédito presumido sobre o valor das compras. Tudo nos termos do artigo 7º da IN SRF n. 660, de 16/07/2006.

De outro lado, haja vista que sobre a receita de venda do *café submetido ao processo agroindustrial* descrito nos §§6º e 7º do artigo 8º da Lei nº 10.925, de 2004 não se aplica a suspensão da Contribuição para o PIS e da COFINS, há direito ao creditamento integral das Contribuições pelos compradores de café já submetido a essa operação - no período discutido no presente processo.

Essa questão foi analisada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil na Solução de Consulta COSIT n. 65, de 10/03/2014, cuja ementa segue abaixo reproduzida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS DE COOPERATIVA.

Pessoa jurídica, submetida ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, não está impedida de apurar créditos relativos às aquisições de produtos junto a cooperativas, observados os limites e condições previstos na legislação.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, art. 3º ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS DE COOPERATIVA.

Pessoa jurídica, submetida ao regime de apuração não cumulativa da Cofins, não está impedida de apurar créditos relativos às aquisições de produtos junto a cooperativas, observados os limites e condições previstos na legislação.
Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, art. 3º.

Transcrevo o excerto dos fundamentos da referida Solução de Consulta, para melhor elucidação a discussão:

“11. Até o ano-calendário de 2011, enquanto vigiam para o café os artigos 8º e 9º da Lei nº 10.925, de 2004, os exportadores de café não podiam descontar créditos em relação às aquisições do produto com as suspensões previstas nos incisos I e III do art.9º.

[...]. Por outro lado, havia direito ao creditamento nas aquisições de café já submetido ao processo de produção descrito nos §§ 6º e 7º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, tendo em vista que sobre a receita de venda do café submetido a esta operação não se aplicava a suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (art.9º, §1º, II, da Lei nº 10.925, de 2004).”

Tendo isso em vista, a Recorrente: *i)* esclareceu que adquire "café em grão cru", que é produto já submetido a beneficiamento (disposto no §6º do artigo 8º da Lei nº 10.965/2004), tanto que possui suas principais qualidade de comercialização (café beneficiado cru, não descafeinado, grão arábica ou conilon); *ii)* apontou a existência de notas fiscais de aquisição de café beneficiado da cooperativa (fls 22 e seguintes), as quais demonstram que a compra do produto "café em grão cru" é sempre feita com a incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS.

Com efeito, as citadas notas fiscais comprovam justamente o quanto alegado pela Recorrente, e, consequentemente, o direito a tomada do crédito integral da Contribuição ao PIS e da COFINS.

Situações como a presente já foram enfrentadas por este Conselho em algumas oportunidades. Destaco o Acórdão nº. 3102002.343, cujo voto vencedor, de lavra do Conselheiro Ricardo Rosa, bem esclarece o ponto da prova e do direito ora sob discussão:

Foram colacionadas aos autos, pela recorrente, ainda que por amostragem, notas fiscais de aquisição do produto “café em grão cru” ou “café beneficiado”, com a indicação da incidência da contribuição para o PIS e a COFINS. Segundo o entendimento da recorrente, a incidência das contribuições

teria sido obrigatória, devido a submissão dos cafés adquiridos pelas cooperativas ao processo produtivo previsto no §6º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, fato esse impeditivo para a saída posterior suspensa na forma do art. 9º do inciso II da mesma lei.

Entendo que o registro das referidas expressões nas notas fiscais, informando que operação estava sujeita a tributação normal das citadas contribuições, traz uma presunção de licitude das operações de aquisição de café de cooperativa, sujeitas ao recolhimento regular das contribuições. Afirmar que a operação devidamente escriturada teria, na verdade, forma diversa daquela exposta nos registros fiscais, conferindo efeito diverso daquele indicado, demandaria uma prova oposta por parte do fisco, inexistente no presente processo.

A comprovação do fato jurídico tributário depende, em regra geral, de que o administrado apresente os documentos que a legislação fiscal o obriga a produzir e manter sob guarda, ou declare sua ocorrência em declaração prestada à autoridade pública. Uma vez que essa particularidade seja compreendida, há que se sublinhar que nada dispensa a Administração de laborar em busca das provas de que o fato ocorreu e de instruir o processo administrativo com elas.

Como consta, a desconsideração das provas se deu porque, no entendimento do Fisco, a interessada limitou-se a apresentar as notas fiscais de aquisição das mercadorias.

Peço vênia para discordar dessas conclusões.

Não me parece que a acusação de que a operação praticada pela recorrente não foi aquela por ela declarada e escriturada. Ainda que passível de dúvidas acerca da veracidade das operações, tais dúvidas deveriam ter sido esclarecidas durante o procedimento fiscal, de forma a contraproduzir elementos probantes para desconsiderar aquelas notas fiscais apresentadas. Nada disso ocorreu.

A comprovação de que as operações foram tributadas, ensejando o crédito à adquirente, foi feita pela recorrente. Caberia ao fisco comprovar que tais cooperativas não exerciam a atividade agroindustrial, o que não foi feito.

Em suma, mediante as provas que constam nos autos, conclui-se que o “café cru em grão” ou “café beneficiado” foram adquiridos de cooperativa agropecuária de produção, e que a sociedade cooperativa vendedora realizou as operações descritas no art. 8º, § 6º, da Lei 10.925/2004.

Também este Colegiado, em sua anterior composição, já enfrentou a matéria no Acórdão 3402004.088, cujas palavras do Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto foram:

Portanto, parece que se torna uma questão eminentemente probatória, acerca de como demonstrar que as cooperativas

realizam atividade de produção, para fim de excluí-las do regime de suspensão.

E para isso, parece-me que basta que se demonstre que a cooperativa também vende café beneficiado por ela, isto é, adquirido de cooperado pessoa física ou de pessoa física e beneficiado para venda. Para isto, entendo que a apresentação de notas fiscais que demonstrem que, além do café cru, as cooperativas também beneficiam e vendem café beneficiado, é prova suficiente da sua condição subjetiva que a enquadra na exceção do regime de suspensão das contribuições sociais. Desse modo, ela deve recolher o PIS/Cofins integral nas suas saídas, do mesmo modo que, ao contrário do sustentado pela fiscalização, tem direito a Embargante ao crédito integral dessas aquisições.

Por esses fundamentos, entendo que a Recorrente faz jus ao crédito integral da Contribuição ao PIS e da COFINS relativo às aquisições de café em grão cru (beneficiado) de cooperativa.

Dispositivo

Por tudo quanto exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário reconhecendo o direito de crédito integral da Contribuição ao PIS e da COFINS relativo às aquisições de café em grão cru (beneficiado) de cooperativa.

Thais De Laurentiis Galkowicz

Declaração de Voto

Conselheiro Diego Diniz Ribeiro.

1. Conforme já relatado pela I. Relatora do caso, trata-se de Auto de Infração que redundou a exigência de PIS e COFINS contra a recorrente. Segundo a acusação fiscal, a recorrente teria arquitetado um esquema fraudulento que, dentre outras medidas, teria implicado a criação de empresas para intermediar a compra de café com os seus produtores. Este suposto ardil teria por escopo gerar créditos (não-cumulatividade) de PIS e COFINS para a recorrente.

2. Não obstante, ainda segundo se constata dos autos, este suposto esquema fraudulento teria sido apurado mediante um trabalho conjunto realizado entre a Polícia Federal e a Receita Federal do Brasil, trabalho este deflagrado a partir de depoimentos/testemunhos de produtores de café e intermediadores. Em outros termos, tais declarações colhidas unilateralmente pela Receita Federal do Brasil e, preponderantemente, em outros processos administrativos que não o aqui tratado, configuraram o marco deflagrador do presente processo administrativo e de todas as demais “provas” aqui apuradas. É exatamente aí que se encontra a nulidade absoluta a macular o processo administrativo em epígrafe.

3. Para se chegar à sobredita conclusão, insta desde já destacar que a natureza predominantemente inquisitorial de um procedimento fiscalizatório por parte do Fisco não lhe atribui um poder, ou melhor, um dever-poder absoluto, até porque inexistem direitos absolutos (seja ele do Fisco ou do contribuinte) no ordenamento jurídico nacional.²

4. O que se quer dizer com isso é que, apesar da fiscalização ter o dever-poder de ouvir depoimentos/testemunhos em sede fiscalizatória – **o que não se limita pelo presente voto** –, não pode fazê-lo com portas cerradas, como se estivesse conduzindo um processo inquisitório de idos medievais.³ Em tempo de pós-modernidade não se pode olvidar que mesmo um procedimento inquisitorial está inserido e, portanto, **contextualizado**, em um *Estado Democrático de Direito*, devendo, pois, respeitar os valores e limites próprios deste modelo de comunidade histórica, dentre os quais destacamos o devido processo legal e seus consectários lógicos, i.e., o contraditório e a ampla defesa.

5. Logo, não há vedação para que a fiscalização, em fase inquisitorial, colha declarações/depoimentos que venham contribuir com a apuração dos fatos em cotejo e objeto de fiscalização. O que não se admite é que tais declarações sejam colhidas sem a substancial participação do contribuinte fiscalizado ou do interessado. Assim, em situações como essa, é dever da fiscalização intimar o contribuinte para que (i) lhe seja dado ciência do dia e local em que as declarações serão colhidas, bem como para que, nesta oportunidade, (ii) lhe seja franqueada a possibilidade dele (contribuinte) também realizar questionamentos ao declarante/depoente

6. Nem se alegue que a ulterior intimação do contribuinte para se manifestar a respeito das declarações colhidas **unilateralmente** pelo Fisco seria suficiente para pretensamente legitimar as garantias fundamentais aqui tratadas. Por se tratar de uma prova dinâmica, a colheita de declarações/testemunhos também pressupõe um contraditório dinamizado, ou seja, que garanta, **na realização do ato (colheita dos depoimentos)**, a oportunidade para que a parte interessada efetivamente participe da produção da prova, ou seja, do seu processo de enunciação. Simplesmente permitir que o contribuinte se manifeste a respeito das declarações já enunciadas, ou seja, depois de já produzidas e materializadas de forma documental, é apequenar indevidamente as garantias aqui tratadas e reduzi-la a uma questão de forma.⁴

² 1 Convém lembrar que mesmo o direito à vida, o mais importante bem jurídico salvaguardado pelo direito, não constitui um direito absoluto. Nesse esteio, basta a leitura do art. 5º, inciso XLVII, alínea “a” da CF, bem como algumas excludentes de ilicitude próprias do direito penal, mais precisamente a legítima defesa e o estado de necessidade, para afastar esse tipo de “fundamentalismo”.

³ 2 A clássica obra de Beccaria, *Dos delitos e das penas*, já tratou disso em 1764, ano da sua publicação.

⁴ Acontece que o due process of law trata-se de uma garantia fundamental que vai para muito além de forma. Como já dito, é um dos pilares essenciais para a material existência de um Estado Democrático de Direito. Logo, deve ser tutelado sob uma perspectiva eminentemente substancial. Nesse sentido: O princípio do devido processo legal, contudo, não pode e não deve ser entendido como mera forma de proceduralização do processo, isto é, da atuação do Estado-juiz em determinados modelos avalorativos, neutros, vazios de qualquer sentido ou finalidade mas, muito além disto, ele diz respeito à forma de atingimento dos fins do próprio Estado. É o que parcela da doutrina acaba por denominar “legitimação” pelo procedimento, no sentido de que é pelo processo devido (e, por isto não é qualquer processo que se faz suficiente) que o Estado Democrático de Direito terá condições de realizar amplamente suas finalidades(...). O princípio do devido processo legal, neste contexto, é amplo o suficiente para se confundir com o próprio Estado Democrático de Direito. (BUENO, Cássio Scarpinella. *Curso sistematizado de direito processual civil – volume 01*. 4^a ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 138.) (grifos do Autor).

7. Ademais, não há que se falar em incidência da súmula n. 46 deste Tribunal Administrativo.⁵ Referido enunciado sumular é passível de convocação quando o Fisco, munido previamente de documentos **formados e apresentados pelo contribuinte fiscalizado** (v.g., notas fiscais, livros e demais documentos fiscais), lavra a autuação exclusivamente com base em tais documentos. De fato, nesta hipótese não há que se falar, ao menos em tese, em ofensa ao devido processo legal e seus consectários lógicos, já que referida documentação é de conhecimento prévio do contribuinte, já que por ele produzido. Não é esse, todavia, o caso dos autos, já que as provas aqui debatidas – e que deflagraram **todo** o procedimento fiscalizatório que se seguiu – são testemunhais e, portanto, produzidas no bojo do processo fiscalizatório do presente processo administrativo ou, o que é ainda mais grave, em outro processo administrativo onde a recorrente sequer figura como parte.

8. Não obstante, ainda em relação às limitações do caráter inquisitorial das declarações/depoimentos colhidos em sede de processo administrativo fiscal, convém destacar que tais balizas devem ser aqui prestigiadas (no âmbito tributário) com um maior rigor, na medida em que tais declarações são colhidas (processo de enunciação) pela parte diretamente interessada no seu resultado (enunciado), quer dizer, pelo Fisco. O Fisco colhe as declarações para, eventualmente, delas se aproveitar ulteriormente na lavratura de uma exigência fiscal e multa. Fundamental, portanto, que o processo de produção desta prova também seja franqueado ao contribuinte interessado, de modo a existir um contraponto **substancial** minimamente válido aos interesses do Fisco enquanto parte.

9. Tal fundamentação também serve para aqueles testemunhos/depoimentos acostados nos autos na qualidade de prova emprestada. Ressalte-se, desde que já, que **entendemos perfeitamente válida a utilização de prova emprestada no processo administrativo fiscal**, haja vista o disposto no art. 30 do Decreto 70.235/1972, arts. 24 e 64 do Decreto 7.574/2011 e, ainda, o que prevê o art. 332 do Código de Processo Civil, o qual se aplica aqui subsidiariamente.

10. A validade, todavia, quanto ao uso da prova emprestada no processo administrativo não lhe afasta de certas limitações. Nesse sentido, o primeiro aspecto a se destacar é que a prova emprestada é utilizada no processo onde será aproveitada com a **mesma natureza probatória** que lhe fora atribuída no processo em que produzida. Assim, em se tratando de um testemunho/depoimento emprestado, referida prova, embora se materialize documentalmente, mantém a natureza de prova testemunhal, motivo pelo qual é imprescindível que se dê oportunidade para que o contribuinte interfira no seu processo de produção (enunciação) e não para que apenas fale a seu respeito após a sua juntada nos autos no qual será emprestada (enunciado).⁶ A única exceção admissível ocorreria na hipótese do testemunho/depoimento ter sido produzido no processo de origem **com** a efetiva participação do contribuinte⁷⁻⁸ contra a qual o testemunho/depoimento será direcionado no processo para o qual a prova será emprestada, sob pena de nulidade da prova emprestada, bem como de todas as provas daí derivadas (*fruits of the poisonous tree*).⁹

⁵ Súmula CARF nº 46

O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário.

⁶ Neste diapasão: DIDIER JÚNIOR, Freddie. Curso de direito processual civil – volume 02. 10^aed. Salvador:JusPodivm. 2015, pp. 131/132.

⁷ Ainda que na qualidade de interessado, haja vista o teor do disposto no art. 30., inciso II da lei n. 9.784/99.

⁸ Quando se fala em “efetiva participação” o que se quer dizer é que o Fisco deverá oportunizar ao contribuinte/interessado a possibilidade de interferir ativamente no processo de construção do testemunho que será colhido, o que consiste em franquear ao contribuinte a possibilidade de realizar perguntas ao depoente.

⁹ A teoria dos frutos da árvore envenenada já vem sendo acolhida pelo Supremo Tribunal Federal de longa data, conforme se observa do julgado cuja ementa segue abaixo transcrita:

11. Em não se tratando da exceção alhures não haveria que se falar em permissão para o uso da prova emprestada. Neste caso, deveria a fiscalização novamente colher os depoimentos que ela (fiscalização) entendesse pertinentes à apuração dos fatos fiscalizados, oportunizando ao contribuinte a possibilidade de conteudisticamente participar da produção da enunciação da referida prova, conforme já mencionado anteriormente.

12. Por fim, também não há que se falar que, em razão da natureza inquisitorial do procedimento administrativo anterior à impugnação, não haveria que se oportunizar o contraditório e a ampla defesa ao contribuinte, em analogia com o que ocorre nos inquéritos policiais e as correlatas ações penais. Isso porque, no âmbito criminal, as provas produzidas na fase inquisitorial apresentam um caráter precário e, para quer tenham validade, necessariamente precisam ser reproduzidas no âmbito judicial, sob o crivo do devido processos legal e perante um terceiro que tem por dever manter-se equidistante das partes e promover um tratamento isonômico. Não é isso, todavia, que ocorre no âmbito administrativo-fiscal, já que as provas orais colhidas na fase procedural não são reproduzidas na fase contenciosa, i.e., após a impugnação. Em verdade, ganham um indevido caráter documental, o que só reforça a nulidade aqui suscitada.

13. Tecidas tais considerações e analisando o caso decidendo é possível constatar que os depoimentos/testemunhos de terceiros e que foram colhidos na fase procedural foram fundamentais para a autuação do recorrente e para a derivação das demais provas acostadas no presente processo administrativo. Fazendo um exercício de abstração e imaginando inexistir nos autos tais declarações, o que se encontraria aqui seriam os seguintes elementos de prova:

- notas fiscais de saída regularmente emitidas pelas empresas intermediárias para a Recorrente;
- registro de entradas das referidas notas fiscais pela recorrente;
- pagamento das mercadorias retratadas em tais notas fiscais, o que foi feito pela recorrente em favor das empresas intermediárias por meio de depósito bancário;

PROVA ILÍCITA: ESCUTA TELEFÔNICA MEDIANTE AUTORIZAÇÃO JUDICIAL: AFIRMAÇÃO PELA MAIORIA DA EXIGÊNCIA DE LEI, ATÉ AGORA NÃO EDITADA, PARA QUE, "NAS HIPÓTESES E NA FORMA" POR ELA ESTABELECIDAS, POSSA O JUIZ, NOS TERMOS DO ART. 5., XII, DA CONSTITUIÇÃO, AUTORIZAR A INTERCEPTAÇÃO DE COMUNICAÇÃO TELEFÔNICA PARA FINS DE INVESTIGAÇÃO CRIMINAL; NÃO OBSTANTE, INDEFERIMENTO INICIAL DO HABEAS CORPUS PELA SOMA DOS VOTOS, NO TOTAL DE SEIS, QUE, OU RECUSARAM A TESE DA CONTAMINAÇÃO DAS PROVAS DECORRENTES DA ESCUTA TELEFÔNICA, INDEVIDAMENTE AUTORIZADA, OU ENTENDERAM SER IMPOSSÍVEL, NA VIA PROCESSUAL DO HABEAS CORPUS, VERIFICAR A EXISTÊNCIA DE PROVAS LIVRES DA CONTAMINAÇÃO E SUFICIENTES A SUSTENTAR A CONDENAÇÃO QUESTIONADA; NULIDADE DA PRIMEIRA DECISÃO, DADA A PARTICIPAÇÃO DECISIVA, NO JULGAMENTO, DE MINISTRO IMPEDIDO (MS 21.750, 24.11.93, VELLOSO); CONSEQUENTE RENOVAÇÃO DO JULGAMENTO, NO QUAL SE DEFERIU A ORDEM PELA PREVALÊNCIA DOS CINCO VOTOS VENCIDOS NO ANTERIOR, NO SENTIDO DE QUE A ILICITUDE DA INTERCEPTAÇÃO TELEFÔNICA A FALTA DE LEI QUE, NOS TERMOS CONSTITUCIONAIS, VENHA A DISCIPLINÁ-LA E VIABILIZÁ-LA CONTAMINOU, NO CASO, AS DEMAIS PROVAS, TODAS ORIUNDAS, DIRETA OU INDIRETAMENTE, DAS INFORMAÇÕES OBTIDAS NA ESCUTA (FRUITS OF THE POISONOUS TREE), NAS QUAIS SE FUNDOU A CONDENAÇÃO DO PACIENTE.

(STF; HC 69912 segundo, Relator: Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, julgado em 16/12/1993, DJ 25031994 PP06012 EMENT VOL0173801 PP00112 RTJ VOL0015502 PP00508).

- empresas intermediárias idôneas à época dos fatos aqui narrados, bem como existentes, em sua maioria, muito antes do benefício fiscal que teria sido gozado pelo recorrente, o que afastaria a ilação de que tais intermediárias teriam sido criadas com o propósito exclusivo de permitir o gozo do aludido benefício; e, por fim
- Registro e utilização regular do crédito de PIS e COFINS aqui debatido.

14. Percebe-se, portanto, que as provas acima referidas e que, em princípio, atestavam a licitude da operação perpetrada pela recorrente só foram retiradas deste contexto a partir dos depoimentos/testemunhos já mencionados e que, a nosso ver, encontram-se calcados de notória ilegalidade.

15. Por tais razões, voto para reconhecer a nulidade das provas produzidas no processo em epígrafe e, por conseguinte, do próprio processo em si considerando, razão pela qual dou provimento ao recurso voluntário aqui interposto.

16. É como declaro meu voto.

Diego Diniz Ribeiro