



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10783.902347/2013-13
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-013.379 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de junho de 2023
Recorrente IMPERIO CAFE S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

NULIDADE DO PROCEDIMENTO FISCAL. INOCORRÊNCIA

Não padece de nulidade o procedimento fiscal, contra o qual o contribuinte pode exercer o contraditório e a ampla defesa, onde constam os requisitos exigidos nas normas pertinentes ao processo administrativo fiscal.

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, cabendo apenas o crédito presumido pela aquisição de pessoas físicas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Flavio Jose Passos Coelho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antonio Borges (suplente convocado(a)), Jose Renato Pereira de Deus, Wagner Mota Momesso de Oliveira (suplente convocado(a)), Denise Madalena Green, Joao Jose Schini Norbiato (suplente convocado(a)), Mariel Orsi Gameiro, Walker Araujo, Flavio Jose Passos Coelho (Presidente).

Relatório

Por bem descrever os fatos ocorridos, adoto o relatório da decisão recorrida, que transcrevo, a seguir:

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento lastreado em pretensos créditos oriundos da incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS, tal como estatuído na Lei n.º 10.637/02, e posteriores alterações, relativo ao 3º trimestre de 2011 no valor de R\$ 718.456,94.

A DRF/Vitória exarou o despacho decisório de fl. 798, com base no Parecer Fiscal DRF/VIT/ES n.º 40/2014 de fls. 792/797, decidindo deferir parcialmente o direito creditório pleiteado.

No Parecer Fiscal DRF/VIT/ES n.º 39/2014 consta consignado, em resumo, que:

“...

Diante das fartas provas e documentos acostados ao processo administrativo n.º 15586.720.149/2014-56, a fiscalização constatou na escrituração da IMPÉRIO COMÉRCIO DE CAFÉ LTDA infração tributária relacionada à apropriação indevida de créditos integrais da contribuição social não cumulativa – PIS (1,65%), calculados sobre os valores das notas fiscais de aquisição de café em grãos; quando o correto seria a apropriação de créditos presumidos (art. 29 da Lei n.º 11.051, de 29/12/2004 (DOU 30/12/2004), que deu nova redação ao artigo 8º da lei n.º 10.925/2004).

Isso porque as pretensas aquisições de café contabilizadas pela IMPÉRIO COMÉRCIO DE CAFÉ LTDA em nome de inúmeras empresas laranjas foram usadas para dissimular as verdadeiras operações realizadas, quais sejam: aquisições de café em grãos diretamente de pessoas físicas (produtores rurais/maquinistas).

Assim, efetuou-se a RECOMPOSIÇÃO dos saldos dos créditos decorrentes de operações do mercado interno e externo. Após o desconto dos créditos com as contribuições da COFINS devidas mensalmente, efetuou-se o cálculo dos saldos dos créditos passíveis de ressarcimento, os quais foram pleiteados por meio de PER/DCOMP.

Em face da IMPÉRIO COMERCIO DE CAFE LTDA foram lançados os valores devidos a título de COFINS em razão da falta/insuficiência de crédito a descontar no período e, principalmente, a apuração dos novos valores passíveis de ressarcimento.

A fiscalização limitou o valor do PEDIDO DE RESSARCIMENTO ao valor do saldo do crédito a descontar referente à parcela do MERCADO EXTERNO (PASSÍVEL DE RESSARCIMENTO).

Como dito, a recomposição dos créditos a descontar do PIS não-cumulativo além de resultar em saldo a pagar dessa contribuição em vários períodos de apuração acarretou no NÃO RECONHECIMENTO dos créditos pleiteados nos PEDIDOS DE RESSARCIMENTO.

CONCLUSÃO

Em síntese, revendo os detalhamentos de apuração do crédito vindicado, a contabilidade e os documentos fiscais disponibilizados pelo contribuinte, bem como, cotejando com os elementos e documentos acostados aos autos do processo administrativo n.º 15586.720.149/2014- 56, não foi possível reconhecer o direito creditório pleiteado pelo contribuinte, bem como homologar as compensações requeridas.

“...”

A contribuinte foi cientificada do Despacho Decisório em 15/05/2014 (fls. 802/805) e apresentou, em 11/06/2014, Manifestação de Inconformidade (fls. 807/875 e ss), onde alega, em síntese que:

- O FISCO utilizou todo o procedimento fiscalizatório adotado no Mandado de Procedimento Fiscal registrado pelo número 0720100/00330/09, que culminou com a

origem do processo número 15586.000449/2010-91, como se depreende do Relatório Final da Fiscalização do Mandado de Procedimento Fiscal número 0720100/00330/09.

- Na verdade, compulsando, detidamente, o Relatório dos Autos de Infração do PIS e COFINS, percebe-se, com clareza, que a própria fiscalização se reporta a ambos os processos, quais sejam, 15586.000449/2010-91 e 15586.720.841/2012-12.

- Constata-se que o FISCO realizou procedimento de fiscalização das competências de 2010 e 2011 do PIS/COFINS, e utilizou o relatório do processo número 15586.720149/2014-56.

- Alega o FISCO, em apertada síntese, que a empresa Impugnante exigia dos produtores rurais, que o café por ela adquirido fosse guiado em nome de pessoa jurídica, já que desta forma faria jus ao creditamento do tributo em tela, conforme regra autorizativa vigente desde fevereiro de 2004 representada pelas Leis nº. 10833/03 e 10.637/02.

- Pontua, ainda, a fiscalização, que a Impugnante tinha plena ciência de que essas "pessoas jurídicas por ela exigidas" eram pseudo-empresas que apenas vendiam notas fiscais de saída, não produtos.

- Para justificar tal premissa, a Auditoria Fiscal ouviu dezenas de produtores rurais, maquinistas, corretores, exportadores e industriais.

- De todas as conclusões unilaterais acima, extraídas do Relatório Fiscal produzido nos processos administrativos fiscais 15586.000449/2010-91 e 15586.720841/2012- 12, o Fisco concluiu que a Impugnante também beneficiou-se de notas fiscais emitidas pelas pseudo empresas, como se vê do relatório do processo 15586.720.149/2014-56, utilizado no parecer decisório de não homologação.

- Arregimentou, também, que o Fisco Mineiro, realizou auditoria investigatória e constataram registros de compras nas empresas exportadoras deste Estado de supostas fornecedoras situadas no Estado de Minas Gerais, mormente no Município de Manhuaçu.

- Assim, registrou o Fisco no bojo de seu relatório fiscal sobre as empresas situados no Estado Mineiro, verbis:

"A Delegacia da Receita Federal de Governador Valadares/MG (DRF/GVS) realizou diligências em 2009 e declarou a inaptidão de várias dessas empresas por serem inexistentes de fato...."

- E continua o Fisco Mineiro: "Nos dias 29/11/2010 a 01/12/2010, os Auditores-Fiscais da DRF/VTA efetuaram diligências nas cidades de MANHUAÇU, MANHUMIRIM, DIVINO e ESPERA FELIZ, de Minas Gerais. As diligências tornaram-se necessárias em razão das ações desenvolvidas nesta delegacia de empresas exportadoras de café que se beneficiaram de crédito de PIS/COFINS de supostos fornecedores situados naqueles municípios".

- Elementar é revelar que quando a Impugnante optou por adquirir boa parte do seu café de contribuintes regularmente inscritos nos cadastros da Receita Federal do Brasil, bem como do cadastro da Receita Estadual de Minas Gerais, assim o fez, evidentemente por 03 óbvios motivos: a) por ser aquele Estado, disparadamente, o maior produtor do Brasil de café arábica o que, de acordo com as leis do mercado, propicia preços mais acessíveis aos adquirentes em virtude da grande oferta; b) por ser aquele Estado produtor de café arábica de Excelente qualidade, propícios às misturas (blend) com o conilon produzido no Espírito Santo para a industrialização nacional e internacional; e c) pela plausibilidade de aproveitamento do crédito oriundo daquele Estado, o que atende o nosso planejamento tributário, licitamente, edificado pela legislação.

- Inobstante ainda sedimentar que as mercadorias do Estado de Minas Gerais que há décadas é o maior produtor nacional de café em grãos cru do tipo Arábica que, diga-se de passagem, pouco é produzido pelo Espírito Santo.

- Tratava-se, na verdade de imposição mercadológica, tendo em vista que quase 100% da exportações realizadas pela Impugnante no mercado internacional são do café arábica que repita-se, é muito pouco produzido pelo nosso Estado.
- Segundo estudo e estimativa recente realizada pela CONAB – Companhia Nacional de Abastecimento no ano de 2013, a produção de café arábica no Estado representa 25,82% da produção total Estadual, o que na verdade originava a necessidade de aquisição desta modalidade de café do Estado Mineiro que produz 97,7% de sua produção e também é um arábica de qualidade bem superior ao produzido pelo Estado por questões climáticas.
- A impugnante é exportadora de grãos desde o ano de 2007 e o mercado internacional, em quase sua totalidade, adquire apenas o café arábica por ter qualidade superior. Nesse viés, a impugnante, por imposição mercadológica internacional, via-se obrigada a adquirir café arábica de Minas Gerais: a) a uma porque a produção do nosso Estado é irrisória não tendo condições de abastecer o mercado internacional; b) a duas por ser o arábica mineiro um produto, infinitamente superior ao do nosso Estado, tendo em vista as condições climáticas na qual são cultivados.
- Entretanto, é importante ressaltar que a Impugnante nunca imaginou ou fez juízo acerca da regularidade fiscal das pessoas jurídicas de Minas Gerais e do Espírito Santo, da qual efetivava suas aquisições, não além de sua própria obrigação imposta por lei, ou seja, consultava rotineiramente o próprio sítio da Receita Federal do Brasil, www.receita.fazenda.gov.br na internet, da qual, aliás, sempre extraiu aval acerca da atividade/regularidade consultava cadastros restritivos de crédito, de onde também nunca obteve qualquer sinalização negativa.
- Assim, diante das verificações cadastrais realizadas no sítio federal e próprio, estando a empresa vendedora totalmente regular perante a receita a impugnante adquiria as mercadorias (café), para atendimento do mercado internacional e conseqüentemente, por permissão legal creditava-se do PIS/COFINS da operação.
- Urge ressaltar que a lei não obrigou, em momento algum, que a Impugnante exigisse comprovação de regularidade fiscal dessas pessoas jurídicas ou tampouco lhe impôs o dever de reter tributos das mesmas.
- A impugnante acreditava estar adquirindo o café em grãos que é insumo de sua atividade comercial de uma pessoa jurídica regular, adimplente com suas obrigações, já que acreditava que a inadimplência ou simulação, como ora foi cogitado, daria motivo à imediata inaptidão daquela, pois, se fosse o caso, o Fisco Federal, não lhes concederia inscrição e nem lhes autorizaria a confeccionar documentos fiscais.
- De igual monta, óbvio, que tocaria ao Fisco o inarredável dever de ofício de suspender ou cancelar as inscrições federais, pois é o Fisco mineiro quem detém o poder-dever de acompanhá-los e fiscalizá-los, não cabendo a ora impugnante fazê-lo.
- Percebe-se que no relatório fiscal, processo número 15586.720.149/2014-56, que não há qualquer comprovação cabal de que a impugnante tinha conhecimento de que as empresas mineiras e capixabas das quais adquiriam o café eram, como atribuiu o Fisco, de "fachada", quiçá que essas empresas deixaram de recolher os respectivos tributos de sua regular operação, mesmo porque se tal fato ocorresse conseqüentemente o Fisco deveria desativá-las e impedir o funcionamento, o que ocorreu, somente em momento muito posterior às operações realizadas pelas indigitadas supostas pseudo empresas.
- Registra-se que tais argumentos servem, nos seus mesmos propósitos, para o Fisco deste Estado, que deveria, não permitir, sequer, a abertura de empresas que posteriormente, a indicam como "de fachada", o que, também, ocorreu em momento posterior as operações celebradas.
- O Fisco deste Estado utiliza elementos colhidos pela Fisco Federal Mineiro, para arregimentar o presente lançamento fiscal, que na verdade, teria o ônus exclusivo, de identificar tais empresas antes de permitir a abertura de seus respectivos CNPJ's, o que inoocorreu.

- Entretanto, apesar de grande parte deste "grande esquema" convergir com a realidade dos fatos, no tocante especificamente à Impugnante, não se podem tomar como verdades absolutas essas premissas, conforme se evidenciará adiante.
- Segundo próprio entendimento excerto do relatório fiscal do processo número 15586.720.149/2014-56 que foi o embrião do presente parecer, cuja homologação dos pedidos de compensação foi indeferida, de fato, a margem de lucro combinada com a atual carga tributária inviabiliza o comércio de café no Brasil, razão pela qual as empresas exportadoras e industriais lançam mão de estratégias tributárias lícitas para continuidade de seus negócios.
- Assim, se o contribuinte pretende diminuir os seus encargos tributários, poderá fazê-lo de forma legal ou ilegalmente. A maneira lícita se conhece por elisão fiscal ou planejamento tributário, sendo a forma ilegal denominada sonegação fiscal.
- Esta segunda parte, criminosa, detém complexa teia de legislação repressora, já que é rechaçada no país por promover esvaziamento do erário em contrapartida de enriquecimento injusto e desleal.
- É a forma que maus empresários encontram para suprimir ou reduzir tributos, ora ludibriando o Fisco ou o próprio consumidor, com atitudes que confrontam à legislação nacional.
- Já o planejamento tributário é tido como um conjunto de ações totalmente lícitas assumidas com o objetivo de minimizar a carga impositiva a que estão submetidos os contribuintes.
- Fundamento dessa conduta de procurar pagar menos tributos - está na premissa (derivada, em última análise, do princípio constitucional da liberdade de iniciativa e da norma constitucional da estrita legalidade das exações) de que ninguém está obrigado a organizar os seus negócios ou a sua própria vida pessoal de sorte a sofrer maior oneração tributária, sendo legítima, na acepção jurídica do termo, a adoção das formas permitidas pelo Direito Privado que tornem menos gravosas, sob o ângulo tributário, as atividades dos particulares.
- Em suma, o contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio da maneira que melhor lhe pareça, dentro da legalidade, procurando a diminuição dos custos de seu empreendimento, inclusive dos tributos. Se a forma celebrada é jurídica e lícita, a fazenda pública deve respeitá-la.
- É sabido que os tributos (impostos, taxas e contribuições) representam importante parcela dos custos das empresas, senão a maior. Com a globalização da economia, tornou-se questão de sobrevivência empresarial a correta administração do ônus tributário, daí o surgimento, inclusive nos cursos de gestão empresarial, da matéria "Planejamento Tributário" ou "Gestão de Tributos", como também o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, entidade derivada da Associação Brasileira de Defesa do Contribuinte.
- Da somatória dos custos e despesas, mais da metade do valor é representada pelos tributos. Assim, imprescindível a adoção de um sistema de economia legal.
- O princípio constitucional não deixa dúvidas que, dentro da lei, o contribuinte pode agir no seu interesse. Planejar tributos é um direito tão essencial quanto planejar o fluxo de caixa, fazer investimentos, cortes, etc.
- É de bom alvitre que se proceda à individualização da conduta adotada pela empresa Impugnante, que foi irresponsavelmente inserida no "saco das sonegadas" alegado pelo Fisco. O pilar de sustentação da fiscalização federal é o fato de que a empresa Impugnante "exigia nota fiscal de pessoa jurídica quando da aquisição de café em grãos de produtores rurais/maquinistas".
- Entretanto, esta não é a realidade que exala dos autos, nem tampouco pode se prestar a invocar o primado princípio da verdade material tão festejado no direito tributário no embasamento do lançamento, já que efetivamente a Impugnante buscou se utilizar de

uma sistemática legal para maximizar o seu resultado, ou melhor, minimizar o impacto tributário.

- Quando a manifestante "exigia" dos produtores rurais/maquinistas que fosse providenciada uma operação anterior a sua compra para outra pessoa jurídica, é óbvio que tinha pleno conhecimento e almejava o direito de se creditar integralmente do tributo suportado por esta, pois tal fato decorre de normal legal.

- Era uma imposição mercadológica, ou seja, adquiridos produtos diretamente do produtor não lhe era favorável, sob o foco tributário.

- Entretanto, é importante ressaltar que a manifestante nunca imaginou ou fez juízo acerca da regularidade fiscal da pessoa jurídica da qual efetivava sua aquisição, não além de sua própria obrigação imposta por lei, ou seja, consultava rotineiramente o próprio sítio da Receita Federal do Brasil na internet, da qual, aliás, sempre extraiu aval acerca da atividade/regularidade, consultava cadastros restritivos de crédito, de onde também nunca obteve qualquer sinalização negativa.

- Não exigia dos produtores, maquinistas ou corretores que fosse efetivada simulação na primeira operação, frisa-se, apenas selecionou seus fornecedores desde o início da vigência da novel legislação da COFINS e do PIS, que passaram a ser mais interessantes sob o foco tributário quando pessoas jurídicas, já que realmente lhe albergavam crédito integral do tributo. De se ressaltar que a lei não obrigou, em momento algum, que a Impugnante exigisse comprovação de regularidade fiscal dessas pessoas jurídicas ou tampouco lhe impôs o dever de reter tributos das mesmas.

- A manifestante acreditava estar adquirindo o café em grãos que é insumo de sua atividade comercial de uma pessoa jurídica regular, adimplente com suas obrigações, já que acreditava que a inadimplência ou simulação, como foi cogitado, daria motivo à imediata inaptidão daquela.

- Percebe-se que no relatório fiscal do processo 15586.720.149/2014-56, não há qualquer comprovação cabal de que a manifestante induziu às pessoas ou ex-funcionários de outras empresas, como foi dito, a constituírem pseudo-empresas ou deixarem de recolher os respectivos tributos de sua regular operação.

- Por outro lado, é perceptível que o Fisco busca impingir o crédito tributário às empresas exportadoras ou industriais porque tem receio de não receber os tributos que seriam devidos pelas empresas atacadistas.

- Aliás, da forma como foi narrado pelo Fisco, essa "falha legal" parece ser característica marcante do mercado de café em grãos por todo território brasileiro, quiçá também noutras mercadorias ou ramos de atividades.

- Registra-se que no Estado do Espírito Santo, o Fisco já experimentou quase todas as formas de autuação, ora contra o produtor, ora contra o atacadista, ora inserindo solidários e, desta vez, na empresa que operou estritamente dentro da legalidade.

- Quanto à alegada intermediação de corretores que casavam à operação de venda do café, assim como acontece no mercado imobiliário, é notória sua salutar participação na descoberta do fornecedor e casamento com possível comprador.

- Ato contínuo, em decorrência desta lícita operação, tipificada na lista de serviços do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, é o corretor contribuinte da Municipalidade.

- Se houve algum ilícito no caso em apreço, este deve ter ocorrido na sonegação do atacadista, mas não no creditamento do comprador final.

- Importante arremeter que o Fisco Federal, conforme se pode observar do relatório final da fiscalização, leia-se, processo administrativo 15586.720.149/2014-56, teve informações financeiras obtidas de depósitos e documentos de terceiros e, principalmente instituições bancárias, estas últimas obtidas por força do art. 6º. da LC 105/01.

- Entretanto, antes de se externar a falha procedimental incorrida pela fiscalização, mister se interpretar o permissivo legal de modo a não permitir sua banalização e consequente uso irresponsável do mesmo.
- A exegese tem por início a natureza dos direitos e garantias individuais.
- Em relação a estes é certo que, estejam previstos no artigo 5º ou seja decorrentes do regime e dos princípios constitucionais adotados (desde que expressamente previstos) cumprem basicamente no ordenamento jurídico duas funções.
- Em um plano jurídico-objetivo, são normas de competência negativa, ou seja, não permitem que haja ingerência destes na esfera jurídica individual e em um plano jurídico-subjetivo, outorga, ao mesmo tempo, o poder de exercer positivamente o direito conferido, bem como, de exigir omissões dos poderes públicos que possibilitem o exercício ativo, são denominadas tais prerrogativas, pelo ilustre constitucionalista Manuel Gonçalves Ferreira Filho, de liberdades positivas e liberdades negativas.
- Os direitos e garantias fundamentais, entretanto, não são ilimitados, encontrando seus limites em normas da mesma natureza, ou seja, nos demais direitos constitucionalmente assegurados.
- À guisa de exemplificação, o direito ao contraditório (art. 5º, LV), um dos principais corolários do devido processo legal (art. 5º, LIV), sofre restrição frente ao acesso à tutela da justiça, ao se permitir que em medidas liminares (cautelares ou antecipatórias) possa ser deferida providência judicial a uma das partes antes da defesa da outra.
- O princípio que rege essa redução do alcance dos direitos e garantias fundamentais, quando conflitam entre si, é o princípio da concordância prática ou da harmonização, sobre este tema deve-se ter consignada a lição do renomado Alexandre de Moraes.

(...) quando houver conflito entre dois ou mais direitos ou garantias fundamentais, o intérprete deve utilizar-se do princípio da concordância prática ou harmonização de forma a coordenar e combinar os bens jurídicos em conflito, evitando o sacrifício total de uns em relação aos outros, realizando uma redução proporcional do âmbito de alcance de cada qual (contradição dos princípios), sempre em busca do verdadeiro significado da norma e da harmonia do texto constitucional com sua finalidade precípua.

- No caso da possibilidade de acesso à movimentação financeira por parte do Fisco, conflitam aparentemente a inviolabilidade do sigilo de dados (art. 5º, XII) e da vida privada (art. 5º, X), com o princípio geral do sistema tributário (art. 145, § 1º), os objetivos fundamentais (art. 3º) e os direitos sociais (art. 6º).
- Nesta esteira de raciocínio, necessário trazer à colação os princípios constitucionais aparentemente violados, in verbis:

Art. 5º (...)

X - são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente da sua violação;

XII - é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal;

Art. 145. (...)

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos e garantias individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

- Ponto primeiro a ser considerado na redução dos princípios constitucionais do sigilo de dados e da vida privada, está a disposição sobre o princípio geral do sistema tributário, que estabelece a possibilidade de o Fisco, para resguardar-se da sonegação fiscal, identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas dos contribuintes.
- Essa faculdade conferida ao Fisco tem por base que sem a importante função arrecadatória é impossível realizar os objetivos fundamentais e os direitos sociais expressos na Constituição Federal, entre outros, bem como cumprir eficazmente o princípio da igualdade, onde a todos, nos limites das condições individuais, cabem o custeio da sociedade e a manutenção do Estado Democrático de Direito.
- Alusivamente aos argumentos e dispositivos acima lançados é patente a limitabilidade do sigilo de dados e da vida privada frente à importante destinação arrecadatória dos tributos, através da redução proporcional destes princípios.
- Não há dúvida que constitui caso de redução proporcional dos direitos ao sigilo de dados e resguardo da vida privada, no entanto a redução não pode ser desmedida aos bens que se visam proteger, a função arrecadatória - de forma imediata e toda a base de um Estado Democrático de Direito - de forma mediata, assim, é válido consignar a seguir o acertamento da legislação da quebra de sigilo bancário, a respeito deste ponto.
- O artigo 145 da Constituição Federal estabelece que para que possa haver ingerência que revele a situação patrimonial, os rendimentos e as atividades do contribuinte é necessário que sejam respeitados os direitos e as garantias individuais, embora reduzidos proporcionalmente, bem como seja realizada nos termos da lei. O acesso aos dados é feito na forma de Lei Complementar nº 105/2001, in verbis:

Art. 6º. As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária.

- Existente a condição *sine qua non* de haver lei disciplinando a matéria é imperioso demonstrar o resguardo proporcional dos direitos e garantias fundamentais assegurados pela legislação da quebra de sigilo bancário, expresso nas seguintes premissas: devido processo legal e sigilo das informações obtidas.
- O acesso aos dados bancários somente será realizado quando indispensável em procedimento administrativo que respeite o devido processo legal, como garantia de um processo justo e igualitário.
- Entre as garantias que compõe o devido processo legal estão o contraditório e ampla defesa, que pressupõem regras previamente definidas, neste particular, o Decreto nº 3.724/01 que regulamentou o art. 6º da LC nº 105/01, traz, em seu art. 3º, em perfeita técnica legislativa, as hipóteses autorizadoras do indispensável exame de informações constantes em instituições financeiras, repudiando qualquer alegação de arbitrariedade pelo Fisco, já que se trata de ato plenamente vinculado.
- O contraditório e a ampla defesa inegavelmente estão imiscuídos na regulamentação da Lei Complementar, pois o art. 4º, §2º do Decreto, estabelece que a Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF) será precedida de intimação ao sujeito passivo para apresentação de informações sobre a movimentação financeira, termo em que se constará a motivação da expedição.

Decreto 3.724/01.

Art. 4º Poderão requisitar as informações referidas no § 5º do art. 2º as autoridades competentes para expedir o MPF.

§ 2º A RMF será precedida de intimação ao sujeito passivo para apresentação de informações sobre movimentação financeira, necessárias à execução do MPF.

- No presente caso, apesar de a Receita Federal fiscalizar diversas empresas das quais concluiu serem "laranjas", não houve intimação da manifestante para que esta fornecesse as informações cogitadas por terceiros, fato que caracteriza inconteste quebra prematura de sigilo bancário.
- Destarte inconteste é o fato de que não houve respeito ao dispositivo legal supra mencionado, vez que não precedida da intimação da manifestante.
- Também no quesito sigilo falhou a Receita Federal, vez que disponibilizou em relatório fiscal informações sigilosas de terceiros, depoimentos de gerentes de bancos, fichas cadastrais que não pertencem a Impugnante, fato maculador do procedimento adotado.
- Urge ressaltar que das informações prestadas ao Fisco, percebe-se que várias pessoas movimentavam contas de atacadistas chamadas pelo Fisco de pseudo-empresas, assim, caberia ao Fisco mensurar a participação da empresa manifestante ou seus respectivos sócios, ou seja, sua parcela na participação do esquema que imaginou.
- O que esta E. Corte Judicante não pode permitir é o tratamento igual aos desiguais, ou seja, dispensar a empresa impugnante o mesmo tratamento dispensado aos demais apontados nos autos do processo em tela.
- Padece, portanto de legalidade o procedimento que culminou com o produção deste despacho decisório, que, por consequência, não homologou o pedidos de compensação almejados pela manifestante.
- A Impugnante foi cientificada do Termo de Início de Ação Fiscal em 08/11/2013, por via postal, através do MPF 0720100.2013.002341, processo número 15586.720.149/2014-56, que foi, inteiramente, utilizado para a produção do presente despacho que não homologou os pedidos de compensação aviados.
- A entrega dos inúmeros documentos nas datas de 19.11.2013 e 05.12.2013, a auditoria fiscal supostamente detectou, na escrituração contábil da Impugnante, infrações tributárias relacionadas a apropriações indevidas de créditos Integrais das contribuições sociais não cumulativas - PIS (1,65%) e COFINS (7,6%), calculados sobre os valores das notas fiscais de aquisição de café em grãos, quando o correto é apropriar créditos tributários presumidos no percentual de 35% das respectivas alíquotas.
- Segundo o Fisco, a principal infração diz respeito às pretensas aquisições de café de pessoas jurídicas, vez que supostamente se comprovou que a Impugnante escriturou notas fiscais de pseudoempresas atacadistas, todas empresas de fachada, para acobertar as verdadeiras operações realizadas, quais seriam, aquisições de café em grãos diretamente de produtores rurais (pessoas físicas).
- Mesmo que fosse possível atravessar os altivos muros da procedibilidade do lançamento tributário, conforme narrado anteriormente, invoca o Fisco como enquadramento legal para a infração ora apontada, de forma genérica, os artigos da Lei n.10.833/03. E ainda o artigo 1º e 3º da Lei 10.637/02.
- O Fisco relata diversas situações para acobertar a legalidade da não homologação das compensações dos créditos auferidos pela manifestante, como explicita os dispositivos acima agitados.
- Ultrapassadas as presentes questões, pertinente os seguintes questionamentos: a) se o Fisco alega se tratar de uma estratégia ilícita planejada e executada por diversas pessoas porque as pessoas jurídicas que foram consideradas laranjas não foram atingidas com o presente lançamento?
- Talvez, na negativa a esta pergunta resida justamente a vulnerabilidade do presente lançamento tributário.

- A fiscalização contempla em seu extenso relatório para justificar a glosa dos créditos desta manifestante e, via de consequência, o indeferimento das compensações manejadas, documentos fiscais, notas, emitidas pelas empresas deste Estado e mineiras e escriturados na contabilidade da manifestante.
- Urge ressaltar que o Fisco Mineiro e Capixaba concederam as devidas inscrições federais para que as empresas pudessem operar atestando, para tanto, os espaços físicos adequados, capacidade financeira de sócios, dentre outros elementos não menos importantes, sendo, portanto, ofício dos Fiscos Federais deste Estado e Mineiro.
- Certo é que a empresa impugnante, antes de celebrar qualquer operação, com as preditas empresas, neste momento, declaradas como inexistentes pelo erário, consultava o sítio da Receita Federal do Brasil www.receita.fazenda.gov.br para certificar que as empresas em questão estão devidamente regular e, como asseveram os cadastros federais que atestavam a regularidades dessas empresas à época das operações que seguem anexo à presente manifestação.
- Assim constatadas as regularidades fiscais a manifestante realizava a compra do café capixaba e mineiro e conseqüentemente, realizava à vista, por meio de TED'S eletrônicas, os pagamentos oriundos destas aquisições nas próprias contas das pessoas jurídicas vendedoras como se vê da rica e ampla documentação (TED'S) que seguem colacionados à manifestação, o que, de per si, materializa a operação.
- Patente é a boa-fé da manifestante que antes de cada operação tomava os procedimentos de sua incumbência: a) consultava a inscrição (federal) das empresas vendedoras de Minas, no presente caso; b) estando as empresas regularizadas perante a fazenda federal a operação de compra do café iniciava-se e, c) finalizava com o pagamento à vista por meios de TED'S eletrônicas nas contas das empresas capixabas e mineiras vendedoras/fornecedoras.
- Todo o arrazoado acima pode ser, veementemente verificado, com a ampla documentação (cadastros positivo extraídos do sítio federal e ted's eletrônicas) que seguem anexos no meio desta defesa fiscal administrativa.
- É cediço que é incumbência do Fisco Federal Capixaba e Mineiro, que concedeu as devidas inscrições as empresas hoje denominadas "de fachada".
- A praxe comercial, na compra e venda à vista, é o comerciante receber a mercadoria e fazer o pagamento. O adquirente da mercadoria, no caso, a impugnante, de posse da nota fiscal de compra, se credita do PIS/COFINS, nos termos da legislação federal pontuada anteriormente.
- Deveras, a relação de confiança entre vendedores e compradores nasce, mediante, reiterados negócios realizados, bem como pelo cumprimento dessas obrigações comerciais (pagamento).
- No dia a dia da vida comercial somente exigem referencias comerciais de quem queira comprar a prazo. Ao contrário, não se exige o mesmo para o vendedor de mercadorias, no caso, as empresas dos Estados Capixaba e Mineiro, uma vez que somente o Estado tem o poder coercitivo, para averiguar, entre outros, a vida de quem vende mercadorias.
- Preambularmente, a empresa manifestante não pode "entrar" na empresa vendedora e vasculhar sua situação enquanto contribuinte de tributos, o que repita-se é ônus da Receita Federal.
- Essas assertivas são lecionadas pelo doutrinador e professor Celso Antônio Bandeira de Mello, com demonstrando saudoso conhecimento sobre a matéria em destaque asseverou, verbis:

"Deveras, sua função não é a de um investigador, nem a de um fiscal da Receita, nem a de um detetive, mas a de um comerciante que deve, perante o fisco, colher os dados que outrem está obrigado a lhe fornecer.

Aliás, o contribuinte, deste modo, apodera-se de elementos que necessitará perante o fisco e com ele colabora, por esta via, mas não se inverte sua posição.

É dizer: não se transmuda primacialmente em servidor do Estado e secundariamente em comerciante, cuja atividade negocial apareceria ao ensejo de estar colaborando com o fisco. Meridicamente, a situação é inversa.

De resto, na posição de recebedor de informações de outrem, o contribuinte não tem de fato os dados concernentes à terceiro, à vida fiscal intestina de outra parte, precisamente por estarem em pauta fatos alheios. Nem tem, de direito, obrigação de conhece-los, que, se os tivesse, seria despicienda a imposição do dever de reclamá-los da outra parte.

Menos ainda tem, de direito, a obrigação de pôr-se a questionar ou investigar a correção substancial do dever alheio. Faltam-lhe condições objetivas e falta-lhe título jurídico para tanto, quando exercita o poder-dever de reclamar da outra parte o cumprimento da obrigação de exhibir o documento ou fornecer a declaração.

Uma vez atendida pela outra parte aquilo que, segundo a ordem jurídica, pode e deve exigir, está encerrado o papel que lhe quadra quando exercita essa posição.

Daí o fisco nada mais pode pretender dele senão o que os preceitos de direito lhe impõe". (Grifos Nossos).

- Observem que a manifestante sequer poderia requisitar informações sobre recolhimento de tributos atinentes as operações fiscais das empresas atacadistas, reconhecidas, pela fiscalização, como pseudo empresas.
- Sequer a manifestante seria parte legítima para requisitar tais informações, mesmo porque estaria realizando a "quebra" de sigilo fiscal destas empresas, ônus exclusivo do Fisco Federal.
- Sob esta ótica é dizer que as operações seriam lícitas, ainda, que realizadas na modalidade de pagamento à prazo, ou em situação extrema, ainda, que o pagamento algum houvesse sido realizado.
- Tais circunstâncias não furtariam às operações seu status de idoneidade; não impediriam o direito de crédito e tampouco impediria o Fisco Federal de cobrar o PIS/COFINS que é seu, pois a eclosão do fato gerador, independe de quaisquer desses fatores.
- Inobstante o exposto, no caso específico, objetivando boas condições de preço, realizamos todos os pagamentos à vista, operação por operação, por, repita-se, meio de TED's bancárias nas contas das empresas vendedoras, conforme vasta documentação anexa à esta defesa, o que caracteriza e comprova a boa-fé e lisura do procedimento.
- *Ad argumentandum tantum*, se os fornecedores, eventualmente (não podemos afirmar) agiram de má-fé, se for o caso, a eles o apenamento cabível por parte do Fisco Federal e não a esta manifestante adquirente de boa-fé. A boa-fé da manifestante resta materializada e evidente com os pagamentos realizados nas contas das empresas atacadistas Capixabas e Mineiras.
- Ninguém paga ao vendedor/fornecedor por aquilo que não adquiriu.
- Elementar é revelar, neste momento, acórdãos produzidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF que denotam, com clareza, o direito ao crédito do adquirente/manifestante de boa fé, exatamente, nos termos perfilados na presente manifestação:

A 2ª Câmara/1ª Turma Ordinária ao julgar o processo 16327.001233/2005-08 que serviu de base para o acórdão 1201-00.649 reconhecendo, de forma brilhante, a boa-fé do contribuinte em situação idêntica a manifestante, deu provimento ao recurso voluntário e cancelou o lançamento fiscal realizado.
- Insta trazer a lume, com escopo de hipertrofiar a tese haurida pela manifestante na esteira desta manifestação, o Parecer n.º. 396/2013 da Procuradoria Geral da Fazenda

Nacional que vincula a Receita Federal do Brasil às decisões dos Tribunais Superiores leiam-se STJ e STF.

- Destarte, tal ato normativo define que, os Auditores Fiscais ficarão impedidos de cobrar tributos relativos a disputas já definidas a favor dos contribuintes no Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça, já que atrela a Receita Federal às deliberações proferidas tanto pelo STF em recursos com repercussão geral reconhecida (artigos 543-B e 543-C), como do STJ em recursos repetitivos.

- Conforme elucida o parecer, na medida em que as referidas decisões possuem carga “quase impositiva” e comprometem a eficácia do executivo fiscal, deixa de ser razoável dar início ou prosseguir ação fiscal para a cobrança de crédito com fundamento que tenha sido rejeitado pelo STF ou STJ.

- Conclui o parecer que a existência de dispensa de impugnação judicial em virtude de tese julgada sob a sistemática dos recursos repetitivos e com repercussão geral reconhecida, impõe que a Receita Federal do Brasil se abstenha de lavrar autos de infrações cujos ilícitos se embasem na matéria julgada sob aquele rito, não promova a cobrança dos créditos já constituídos, nem envie os referidos débitos para a inscrição em dívida ativa.

- O parecer também esclarece que a dispensa aplica-se aos lançamentos e cobranças referentes a fatos geradores anteriores ou posteriores ao julgado paradigma, ressalvada a coisa julgada.

- Reconhece, ainda, que se o entendimento for prejudicial ao contribuinte, será observado o princípio da irretroatividade da nova interpretação assumida pelo Fisco em relação aos lançamentos já efetuados.

- De outro lado, se a nova posição for favorável, essa será aplicada retroativamente aos lançamentos já realizados (retroatividade benigna), permitindo-se, inclusive, o reconhecimento administrativo do direito à restituição de eventual indébito, observado o prazo do art. 168 do CTN.

- Nesse ínterim, evidente está que a impugnante encontra-se protegida sob o manto do Ato Normativo em referência, no que concerne as condutas praticadas pelo Órgão Fiscal da Receita Federal do Brasil, não obstante, também, proteção legislativa, a luz da Lei 12.844/2013, de 19 de julho de 2013, que passou a vincula-lá as decisões dos Tribunais Superiores e ainda, determina que a Receita Federal, nos casos em que já tiver exigido determinado tributo considerado ilegal por Tribunal Superior, reveja seus lançamentos “para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário”.

- No afã de clarear sobremaneira o tema em debate, vejamos o que aduz o disposto na Lei 12.844/2013, que fez alterações na Lei 10.522/2002:

Art. 19 Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido Interposto, desde que inexistam outros fundamentos relevantes, na hipótese de a decisão versar sobre:

I - matérias de que trata o art. 18;

II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, do Tribunal Superior do Trabalho e do Tribunal Superior Eleitoral, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda;

V - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal:

(...)

§ 4º A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que tratam os incisos II, IV e V do caput, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput.

§ 5º As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput.

- A norma federal em comento está, exatamente, vinculada as decisões do STJ sobre o adquirente de boa-fé externada no decorrer desta defesa e encontra-se, intimamente ligada ao caso concreto balizado neste processo administrativo fiscal.

- Entrementes aos dispositivos da Lei infraconstitucional perfilados acima, notável é a aplicabilidade do entendimento desta norma federal no presente processo administrativo, eis que a vertente dirimida pela jurisprudência do STJ sobre o adquirente de boa-fé encontra-se, perfeitamente construída e materializada neste processo administrativo, não podendo, sequer, o Fisco Federal, nos termos da legislação em comento, ter realizado a glosa dos lícitos créditos de PIS/COFINS originadas nas operações da manifestante.

- Deve, portanto, também, pela aplicabilidade desta norma, ser acatada esta manifestação para o fim de serem homologados os créditos tributários a ela vinculados.

- No que concerne ao ônus da prova no processo administrativo, o festejado, Antônio da Silva Cabral, em Processo Administrativo Fiscal, p. 298, assevera que:

"Uma das regras que regem as provas consiste no seguinte: toda afirmação de determinado fato deve ser provada. Diz-se freqüentemente: "a quem alega alguma coisa, compete comprová-la. (...)"

- Em processo fiscal predomina o princípio de que as afirmações sobre omissão de rendimentos devem ser provadas pelo fisco, enquanto as afirmações que importem redução, exclusão, suspensão ou extinção do crédito tributário competem ao contribuinte. Se o fisco intima o contribuinte a pagar um crédito tributário lançado anteriormente e ele alega que já o pagou, compete a ele provar o pagamento. Se, por outro lado, o fisco exige do contribuinte algum imposto, por omissão de rendimentos, compete ao fisco provar que houve omissão".

- O ilustre J. Franklin Alves Felipe, em Direito Tributário na Prática Forense, p. 27, corrobora com tal entendimento onde, com precisão e clareza, leciona, *verbis*:

"O ônus da prova, do fato gerador, na esfera administrativa do lançamento, é do Fisco. A inversão do ônus da prova somente ocorre após a formação da certidão de dívida ativa".

- A presunção e a ficção, no sistema constitucional brasileiro e respectivo subsistema tributário, servirão, única e exclusivamente, como instrumento ensejador do início de procedimento administrativo tendente à apuração de eventual ocorrência de fato imponible.

- Aliás, ou é por puro desconhecimento da teoria geral da prova ou autoritarismo ou excesso de exação, que o Fisco inverte o ônus probatório, uma vez que como o autor do lançamento administrativo é o Fisco, cabe a ele provar o que alega.

- No direito processual privado, onde os direitos são geralmente disponíveis e as pretensões de sujeição de pessoas a direitos são tuteladas pelo juiz, as partes têm o ônus da prova.

- O juiz tem o dever de julgar e aquele que alega tem o ônus de provar e, se não provar ou tentar provar no momento inoportuno, poderá suportar uma decisão que lhe seja desfavorável.

- Já no direito tributário, onde a obrigação nasce da lei, cabe à autoridade administrativa ater-se única e exclusivamente ao disposto na lei: com ou sem o auxílio do contribuinte, deve proceder à verificação da ocorrência do fato gerador e declarar a sua ocorrência através do lançamento.
- A legislação tributária não pode ser interpretada simplesmente pelo aspecto econômico.
- Não se pode admitir que a não impugnação do contribuinte ou a juntada de documentos em qualquer momento do iter procedimental tenha o efeito de dar certeza a uma dúvida, sob pena de se estar criando tributo sem lei, ofendendo, assim a verdade material, em benefício da verdade formal e da vontade arrecadadora do Fisco.
- Rui Barbosa Nogueira diferenciou os meios de prova de que se vale o juiz para esclarecer os pontos controvertidos dos meios de determinação do lançamento:

"Diversamente dos meios de prova processuais, os meios de determinação do lançamento não têm o significados jurídico formal daqueles, mas somente valor informativo, isto é, eles servem para imprimir uma certa direção à convicção da autoridade que deve emanar o provimento administrativo de lançamento. Somente em um posterior procedimento jurisdicional é que estas assumirão o caráter de meios de prova."

- Como o lançamento tem o objetivo de verificar a ocorrência do fato gerador e é vinculado à descrição legal do fato, não é permitido à autoridade administrativa outra alternativa que não a de buscar exaustivamente se de fato ocorreu a hipótese que o legislador contemplou e, em caso de impugnação do contribuinte, verificar efetivamente a ocorrência ou não do fato: a subsunção ou ocorre ou não ocorre, independentemente das manifestações do contribuinte, razão pela qual o lançamento declara a ocorrência dos fatos.
- Contempla essa situação o ilustre professor Luiz Eduardo Schoueri:

"A natureza declaratória da atividade do lançamento torna-se agora de fundamental importância e ajuda a entender o conceito da verdade material ou fiscal: ao declarar algo, a sua alteração só é possível por erro de fato, pois o plano declaratório é do ser, e não do dever-ser. Não é possível que fato que não ocorreu, mas que não impugnado, ou com documentos de impugnação juntados em momento posterior, tenha-se por ocorrido. No plano do ser, as preclusões pela não manifestação tempestiva não podem alterar os fatos."

- Sob esta ótica, pode-se afirmar que o princípio da verdade material impera no direito processual administrativo e o mesmo consiste na busca daquilo que realmente é verdade, assim, a Administração não pode ficar adstrita ao que as partes demonstram no procedimento, devendo sempre buscar a verdade substancial.
- O princípio da verdade material também é denominado de liberdade na prova, autoriza a Administração a valer-se de qualquer prova que a autoridade julgadora ou processante tenha conhecimento, desde que a faça trasladar para o processo.
- É a busca da verdade material em contraste com a verdade formal. Enquanto nos processos judiciais o Juiz deve ater-se às provas indicadas no devido tempo pelas partes, no processo administrativo a autoridade processante ou julgadora pode, até o julgamento final, conhecer de novas provas, ainda que produzidas em outro processo ou decorrentes de fatos supervenientes que comprovem as alegações em tela.
- Este princípio é a base de todo o Estado de Direito, pois enquanto o Fisco não comprovar que os indícios por ele apresentados, implicam necessariamente a ocorrência do fato gerador, estaremos diante de mera presunção, não de prova e isso somente para argumentar, pois sequer há indícios, haja vista, que a empresa autuada, ora impugnante adquiriu seu produto do Estado que realmente o produz, de pessoa jurídica regularmente inscrita como contribuinte de PIS/COFINS, a movimentação física ocorreu, houve pagamento do frete quando devido, e sobretudo, há provas cabais da ocorrência das operações indevidamente constatadas pelo Fisco, já que estas foram comprovadamente

contratadas e pagas conforme exaustivamente já demonstrado no decorrer desta impugnação.

- O erário não terá cumprido o seu ônus e a consequência é o dever do julgador considerar não comprovada a ocorrência do fato gerador e do nascimento da obrigação tributária.

- Ao assegurar a ampla defesa, o princípio em tela, possibilita que a parte comprove a não concretização da hipótese prevista abstratamente pelo legislador.

- Assim, pode-se afirmar que, no processo administrativo, qualquer presunção absoluta é inconstitucional, pois impede a prova da inoccorrência da subsunção que se impõe para a sanção.

- À guisa de demonstração, o referido princípio encontra-se também nas legislações de outros países que influenciam o direito brasileiro, como no art. 88 do Código Tributário Alemão, que dispõe:

"A autoridade fiscal apura de ofício o fato tributário, determina o modo e a extensão dessa apuração e não se vincula as alegações e provas das partes. A extensão desses deveres da autoridade é estabelecida segundo as circunstâncias do caso concreto. Deve a autoridade fiscal considerar todas as circunstâncias relevantes para o caso concreto, inclusive quando favoráveis às partes."

- Diversamente do direito processual civil, no processo administrativo as partes não carregam a responsabilidade pelo esclarecimento dos fatos, ficando o domínio do processo exclusivamente com as autoridades; a situação fática deve ser esclarecida fundamentalmente pela autoridade fiscal, completamente e de acordo com a verdade.

- O princípio em tela também é uma exigência do princípio da igualdade, pois a legislação tributária cria direitos e deveres tanto para o Estado como para o sujeito passivo da obrigação tributária, assim, de um lado, confere ao sujeito ativo da obrigação tributária os meios e poderes necessários para assegurar o cumprimento da legislação tributária, objetivando o rigoroso e pontual pagamento do tributo.

- Por outro lado, esta mesma legislação concede também ao sujeito passivo instrumentos e condições para que lhe seja assegurado o direito de cumprir exclusivamente as obrigações que estão previstas na legislação tributária, a fim de não ser constrangido pela arbitrariedade ou abuso de poder por parte do sujeito ativo.

- A fixação desses direitos e deveres recíprocos entre as partes resulta do equilíbrio que deve ocorrer na relação entre o Fisco e o sujeito passivo, pois se o Estado tem o direito de exigir do sujeito passivo o que está previsto na lei, o sujeito passivo tem, igualmente, o direito de só cumprir esta obrigação nos limites e condições fixados em lei, pois a relação entre o sujeito ativo e o sujeito passivo da obrigação tributária é uma relação de direito e não uma relação de poder.

- O Fisco não pode transferir para terceiros comprovadamente inocentes o ônus da evasão fiscal decorrente da fragilidade de seus próprios controles. Não pode presumir dolo ou má-fé quando há prova de boa-fé.

- Entretanto, o fisco, sem buscar a verdade dos fatos, simplesmente expediu um auto de infração, para cobrar valores que seriam devidos por empresas capixabas e mineiras e que são absurdamente afastados da verdade material, e mais, imputou a multa qualificada como se o impugnante já estivesse condenado antes mesmo de se defender.

- Ante o exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência do Parecer Fiscal 40/2014, que alicerçou o indeferimento do pleito compensatório da petionária, requer, com toda venia, que seja acolhida a Manifestação de Inconformidade, procedendo-se a respectiva restituição mediante compensação nos termos pleiteados, diante do direito cristalino que acoberta a manifestante, anulando-se todos os efeitos daninhos decorrentes.

É o relatório.

A lide foi decidida pela 17ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro/RJ, nos termos do Acórdão nº 12-75.096, de 16/04/2015 (fls.5037/5064), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada pela interessada, identificando a ausência de nulidade e de cerceamento de defesa, e a existência de simulação/dissimulação por meio de interposta pessoa, com o fim de afastar o pagamento de contribuição devida, mantendo a glosa dos créditos decorrentes dos expedientes ilícitos, nos termos da ementa que segue:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

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.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

NULIDADE

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

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformada, a recorrente interpôs recurso voluntário (fls.5077\5182), em que reafirmou as razões de defesa apresentadas na manifestação de inconformidade, pautada na aquisição de boa-fé, com base no REsp 1.148.444/MG, julgado sob rito dos recursos repetitivos, definido no art. 543-C do CPC, no sentido de que o comerciante que adquire mercadoria, cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) tenha sido posteriormente declarada inidônea, é considerado terceiro de boa-fé, uma vez demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada. Cita também jurisprudências deste Conselho Administrativo Fiscal nesse sentido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Denise Madalena Green , Relator.

I – da Admissibilidade:

A Recorrente foi intimada da decisão de piso em 18/05/2015 (fl.5075) e protocolou Recurso Voluntário em 25/05/2015 (fl. 5076) dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72¹.

Desta forma, considerando que o recurso preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Inicialmente, cumpre esclarecer que o processo em discussão é um dos inúmeros instaurados em virtude do mesmo procedimento fiscal realizado em razão dos aludidos pedidos

¹ Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

de restituição, os quais foram objeto de análise e julgamento, com reconhecimento apenas parcial dos pleitos, mediante reconstituição da escrita fiscal, redundando em redução dos valores pretendidos.

A glosa parcial dos créditos apropriados pela recorrente, foi baseada na constatação de que houve fraude na operação de compra do café em grão. De acordo com a Informação Fiscal, a contribuinte escriturou notas fiscais de “pseudopresas atacadistas”, todas de fachada ou laranjas, para acobertar as verdadeiras operações realizadas de aquisições de café em grãos diretamente de produtores rurais pessoas físicas.

Os créditos integrais de PIS não-cumulativo (1,65%), apropriados indevidamente nos livros contábeis da recorrente, foram glosados e reconhecido o direito ao crédito presumido sobre tais operações, na forma da legislação aplicável (Art. 29 da Lei n.º 11.051, de 29/12/2004 (DOU 30/12/2004), que deu nova redação ao artigo 8º da lei n.º 10.925/2004), e tem como pano de fundo provas amealhadas no bojo dos autos do processo administrativo n.º 15586.720.149/2014-56, no qual constam os documentos, testemunhos e outros elementos colhidos no curso das investigações, cuja cópia foi entregue à contribuinte juntamente com a intimação do despacho decisório.

Feitas as breves considerações, passa-se de plano à análise das alegações apresentadas no recurso.

II – Da preliminar de nulidade do procedimento fiscal:

Em sede de preliminar, defende a recorrente a nulidade do procedimento fiscal, ao argumento de violação das garantias do contraditório e da ampla defesa, porque a "Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira" (RMF) não fora precedida de intimação da interessada, conforme determina o art. 4º, §2º, do Decreto n.º 3.724/01, quebrando, assim, prematuramente o seu sigilo bancário. Nesta linha, argumenta adicionalmente que a Receita Federal maculou o procedimento fiscal, porque disponibilizou no seu relatório informações sigilosas de terceiros, incluindo depoimentos de gerentes de bancos e fichas cadastrais que não pertencem a recorrente, sem que fosse intimada para que fornecesse esclarecimentos sobre tais dados.

Ressalta, ainda, que caberia ao Fisco mensurar a participação da empresa ora recorrente ou seus respectivos sócios no esquema fraudulento. Dito isto, afirma que este Conselho não pode permitir o tratamento igual aos desiguais, no sentido de dispensar a recorrente o tratamento dado aos demais apontados nos autos do processo ora em julgamento, padecendo de legalidade o procedimento adotado, restando omissa a decisão de piso sobre este tópico.

Pela forma precisa e didática que se expressou a decisão da DRJ, adoto as suas razões de decidir sobre este tópico, nos termos do § 1º do art. 50 da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999, do art. 2º, § 3º do Decreto n.º 9.830, de 10 de junho de 2019, e do art. 57, § 3º do RICARF, *in verbis*:

Da preliminar de nulidade

Inicialmente, a interessada alega que o Fisco Federal teve informações financeiras obtidas de depoimentos e documentos de terceiros e, principalmente instituições bancárias, estas últimas obtidas por força do art. 6º. da LC 105/01.

Aduz que, apesar de a Receita Federal fiscalizar diversas empresas, as quais concluiu serem "laranjas", não houve intimação da manifestante para que esta fornecesse as

informações cogitadas por terceiros, fato que caracteriza quebra prematura de sigilo bancário.

Conclui ser inconteste o fato de que não houve respeito ao dispositivo legal supra mencionado, vez que não precedida da intimação da manifestante, como determina o § 2º do art. 4º do Decreto 3.724/01, que regulamenta o art. 6º da LC 105/01.

E afirma, ainda, que no quesito sigilo falhou a Receita Federal, vez que disponibilizou em relatório fiscal informações sigilosas de terceiros, depoimentos de gerentes de bancos, fichas cadastrais que não pertencem a impugnante, fato maculador do procedimento adotado.

De plano, rejeito a preliminar.

No âmbito do processo administrativo tributário, e em analogia ao processo penal, a auditoria-fiscal é a fase inquisitorial que, antecedendo a fase contenciosa do procedimento, não se rege pelo princípio do contraditório e da ampla defesa, pois se destina à investigação, à colheita de informações e de elementos de prova para a formação da convicção da autoridade fiscal a respeito da ocorrência, ou não, do fato gerador do tributo e de infrações porventura existentes.

O encerramento da referida fase deu-se com a lavratura do auto de infração no processo administrativo n.º 15586.720149/2014-56, tendo a fiscalização constatado na escrituração da IMPÉRIO COMÉRCIO DE CAFÉ LTDA infração tributária relacionada à apropriação indevida de créditos integrais da contribuição social não cumulativa - PIS (1,65%), calculados sobre os valores das notas fiscais de aquisição de café em grãos; quando o correto seria a apropriação de créditos presumidos (art. 29 da Lei n.º 11.051, de 29/12/2004 (DOU 30/12/2004), que deu nova redação ao artigo 8º da lei n.º 10.925/2004).

Iniciou-se, então, a fase contenciosa, esta sim plenamente regida pelo princípio do contraditório e da ampla defesa, ou de modo mais amplo, do devido processo legal.

A corroborar esse entendimento está o fato de que a auditoria-fiscal, em certos casos, pode ser reduzida ao mínimo, dispensando qualquer fiscalização externa para efetuar o lançamento tributário e, então, o Fisco autua o contribuinte sem auditar no seu estabelecimento e sem intimá-la previamente, desde que já disponha dos elementos de prova para tanto, como acontece nas autuações decorrentes do simples exame de declarações (Declaração de Ajuste Anual de Pessoa Física - DIRPF, ou Declaração de Contribuições e de Tributos Federais da Pessoa Jurídica - DCTF) em cotejo com dados disponíveis nos sistemas informatizados.

Portanto, a intimação prévia - ou auditoria externa - é uma opção de trabalho que o Fisco tem para os casos em que seja necessário colher documentos, esclarecimentos ou outros meios de prova diretamente junto ao contribuinte ou, eventualmente, junto a terceiros como nos casos referentes à Requisição de Informações sobre a Movimentação Financeira – RMF.

Assim, em sede pretoriana ou doutrinária, é mansa e pacífica a tese de que não incide, pelo menos em sua plenitude, o princípio do contraditório e da ampla defesa, ou do devido processo legal, na fase inquisitorial do processo administrativo fiscal, o que não impede reconhecer a existência de disciplinamento legal regendo a atuação das autoridades fiscais nesta fase, pois não se trata de fase discricionária, muito menos arbitrária.

Neste contexto é que deve ser interpretada a determinação de que a quebra do sigilo bancário seja precedida de intimação para que o contribuinte apresente os extratos bancários. Não se trata de pressuposto essencial para a posterior Requisição de Informações sobre a Movimentação Financeira – RMF, mas de traçar uma correta linha de ação concernente aos dados requisitados, evitando o excesso ou a falta. Tal conclusão encontra apoio quando se examina o texto legal, instituidor da norma, que autorizou o exame de dados das instituições financeiras pela autoridade fiscal:

Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001

Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária.

Ora, os requisitos legalmente impostos para o exercício do poder concedido para a devida requisição de movimentação financeira são: (1) que haja processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso; e (2) que o exame dos registros financeiros requisitados seja considerado indispensável pela autoridade administrativa competente. Não se vislumbra, portanto, qualquer condicionamento ao exercício do poder de requisitar informações financeiras à prévia intimação, nem do titular de eventual conta, nem do terceiro por ventura a ele vinculado.

Não regulou em sentido contrário, ao que dispõe a Lei Complementar nº 105/01, o Decreto nº 3.724/01, embora este tenha feito menção à chamada intimação prévia do sujeito passivo para apresentação de informações financeiras, antes da requisição às correspondentes Instituições. Contudo, como será visto na seqüência, não se trata de esta intimação inaugurar, em plena fase inquisitiva, procedimento contraditório, mas de objetivar, de instruir e de precisar a referida requisição, conforme já elucidado. O artigo 4º do Decreto nº 3.724/01 trata da questão nos seguintes termos:

Art. 2º Os procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil serão executados, em nome desta, pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e somente terão início por força de ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), instituído mediante ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pelo Decreto no 6.104, de 30 de abril de 2007)

(...)

§ 5º A Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio de servidor ocupante do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, somente poderá examinar informações relativas a terceiros, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis. (Redação dada pelo Decreto no 6.104, de 30 de abril de 2007)

(...)

Art. 4º Poderão requisitar as informações referidas no § 5º do art. 2º as autoridades competentes para expedir o MPF. (Redação dada pelo Decreto no 6.104, de 30 de abril de 2007)

§ 1º A requisição referida neste artigo será formalizada mediante documento denominado Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF) e será dirigida, conforme o caso, ao:

I - Presidente do Banco Central do Brasil, ou a seu preposto;

II - Presidente da Comissão de Valores Mobiliários, ou a seu preposto;

III - presidente de instituição financeira, ou entidade a ela equiparada, ou a seu preposto;

IV - gerente de agência.

§ 2º A RMF será precedida de intimação ao sujeito passivo para apresentação de informações sobre movimentação financeira, necessárias à execução do MPF.

§ 3º O sujeito passivo responde pela veracidade e integridade das informações prestadas, observada a legislação penal aplicável.

§ 4º As informações prestadas pelo sujeito passivo poderão ser objeto de verificação nas instituições de que trata o art. 1º, inclusive por intermédio do Banco Central do Brasil ou da Comissão de Valores Mobiliários, bem assim de cotejo com outras informações disponíveis na Secretaria da Receita Federal.

§ 5º A RMF será expedida com base em relatório circunstanciado, elaborado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal encarregado da execução do MPF ou por seu chefe imediato.

(...)

Demonstra-se que a intimação prevista no §2º do art. 4º, longe de instituir contraditório e ampla defesa na fase inquisitorial, o que de fato é incompatível com a natureza dessa fase, encontra-se no âmbito de regulamentação do próprio MPF – mandado de procedimento fiscal -, denotando ser a sua finalidade a de orientação e delimitação da atividade do Auditor-Fiscal responsável pela condução da apuração do fatos. Observe-se a parte final do dispositivo quando explicita a finalidade da mencionada intimação, a ser efetuada previamente para colher informações necessárias à execução do MPF. Subordina, assim, aquele ato à própria execução do Mandado de Procedimento Fiscal, que vincula por sua vez a realização da fiscalização nele especificada a Auditor-Fiscal designado para cumprir o mandado, que, então, responde perante à Administração por eventual falha. Em outras palavras, incúria na execução do MPF pode levar a processo disciplinar, mas não à nulidade das autuações.

Por outro lado, o dispositivo condicionou aquela intimação ao requisito de necessidade (“necessárias à execução do MPF”), logo, caso entenda desnecessária a referida intimação pode ser dispensada.

Finalmente, *ad argumentandum tantum*, as RMF expedidas referem-se a terceiros vinculados por operações financeiras com o contribuinte, não a esta diretamente, não haveria, portanto, obrigatoriedade, se necessário fosse, de intimá-la. Em consequência, não há legitimidade para qualquer contradita da Império em relação a estas requisições. Ademais, houve a devida intimação para cada titular de direito antes da mencionada requisição, conforme se comprova facilmente a partir do simples exame dos autos.

Dessa maneira, resta completamente carente de qualquer base legal ou factual, a alegação do contribuinte de que teria havido cerceamento de defesa em razão de que o correspondente interessado, em cada caso, não fora intimado previamente à investigação procedida.

Ainda neste contexto, a impugnante argumentou que a Receita Federal maculou o procedimento fiscal, porque disponibilizou no seu relatório informações sigilosas de terceiros, incluindo depoimentos de gerentes de bancos e fichas cadastrais que não pertencem à impugnante. O Exame dos autos não corrobora, ao contrário refuta, a alegação. Ademais, qualquer desvio em relação ao resguardo do sigilo de terceiro poderia implicar em reprimenda ao servidor responsável, mas nunca geraria nulidade em benefício do contribuinte alegadamente faltoso em suas obrigações tributárias. Assim, de qualquer perspectiva que se analise não se vislumbra, nem remotamente, a hipótese de nulidade suscitada sob o fundamento sub examine.

Com tais considerações, afasta-se a preliminar de nulidade deduzida pelo impugnante.

Como se observa, são precisos os fundamentos da decisão de piso, de forma que restou claro que a intimação fiscal prevista no Decreto 3.724/01 não institui o contraditório e ampla defesa na fase da fiscalização, apenas se presta à regulamentação do próprio Mandado de Procedimento Fiscal – MPF.

Em outras palavras, a legislação invocada pela recorrente apenas tratou de regulamentar os passos a serem seguidos pela autoridade administrativa no curso da execução de seu ofício. Portanto não ocorreu nenhuma violação aos princípios invocados, ao tempo que foi dada oportunidade à defesa do contribuinte, a oportunidade de apresentar seus dados financeiros ou qualquer outra informação, essencial a sua defesa, em momento próprio, durante o processo administrativo propriamente dito.

Cumprе ressaltar, ainda, que a recorrente se insurge contra a divulgação pela RFB de dados sigilosos de terceiros, que maculariam o procedimento. No entanto, não indica individualmente quais seriam tais dados, a que folhas se encontram, ou por qual fundamento normativo específico maculariam o procedimento, limitando-se a considerações principiológicas, sem apontar sua relação direta com a situação descrita nos autos.

É de se recordar que os dados constantes do relatório fiscal trazem diversas empresas investigadas em operação especial na qual se apurou que, de fato, tratavam-se de “pseudoempresas”, artificialmente criadas, sem patrimônio e estrutura física, funcionários, que “guiavam” café a terceiros. E, no caso, o terceiro é justamente a recorrente, que comprava café de tais “pseudoempresas”. Clara, assim, a conexão com os dados de terceiros trasladados ao presente processo.

Portanto, afasta-se a nulidade suscitada pela recorrente.

III – Do mérito:

No mérito a recorrente alega que não procede a glosa parcial realizada pela fiscalização, sob o argumento de que era compradora de boa fé, com base nas seguintes alegações:

- por questões lícitas de planejamento tributário, a recorrente buscou se utilizar de uma sistemática legal para maximizar o impacto tributário;
- antes de cada operação consultava a inscrição das empresas vendedoras e finalizava a operação com pagamento à vista por meio de TED's eletrônicas nas contas das empresas vendedoras/fornecedoras;
- que não constitui sua obrigação legal verificar a regularidade fiscal das pessoas jurídicas suas fornecedoras, sequer poderia requisitar informações sobre recolhimentos de tributos atinentes as operações fiscais das empresas atacadas, reconhecidas pela fiscalização como pseudo-empresas, cujo ônus exclusivo do Fisco;
- - cita precedentes do CARF, onde foi acolhida a tese de boa-fé do contribuinte, que demonstrou a ocorrência da operação, mesmo considerando a origem dos créditos por notas fiscais inidôneas;
- cita jurisprudência do STJ (REsp 1.148.444/MG), onde restou decidido que o comerciante que adquire mercadoria, cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) tenha sido, posteriormente declarada inidônea, é considerado terceiro de boa-fé, o que autoriza o aproveitamento do crédito do ICMS pelo princípio da não-cumulatividade, desde que demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada;
- cita a Súmula STJ 509 – 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;
- com base no Parecer 396/2013 e na Lei nº 12.844/2013, afirma estarem os Auditores-Fiscais impedidos de cobrar tributos relativos a disputas já definidas a favor dos contribuintes no Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça em recursos com repercussão geral reconhecida (artigos 543-B e 543-C) como do STJ em recursos repetitivos.

Sem razão a recorrente quanto a alegação de aquisição de boa-fé. Vejamos.

De acordo com o Relatório Fiscal que embasou a lavratura de auto de infração discutido no Processo n.º 15586.720.149/2014-56, no período autuado, a contribuinte fiscalizada escriturou notas fiscais de “pseudopresas atacadistas”, todas de fachada ou laranjas, para acobertar as verdadeiras operações realizadas de aquisições de café em grãos diretamente de produtores rurais pessoas físicas.

No âmbito do referido procedimento fiscal, considerando ter ficado evidente a intenção fraudulenta do contribuinte em se eximir das contribuições sociais devida, diante das fartas provas e documentos acostados ao processo administrativo n.º 15586.720149/2014-56, a fiscalização constatou na escrituração da recorrente infração tributária relacionada a apropriação indevida de créditos integrais da contribuição social não cumulativa — PIS (1,65%), calculados sobre os valores das notas fiscais de aquisição de café em grãos; quando o correto seria a apropriação de créditos presumidos (Art. 29 da Lei n.º 11.051, de 29/12/2004 (DOU 30/12/2004), que deu nova redação ao artigo 8º da lei n.º 10.925/2004).

Sob o aspecto legal, com a introdução do regime não cumulativo de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, respectivamente, por intermédio das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, os contribuintes, sujeito ao citado regime, adquirentes de bens de pessoas jurídicas passaram a gozar do direito de apropriar crédito sobre o valor das compras, no valor equivalente ao percentual de 9,25% da operação de aquisição. O referido percentual corresponde ao somatório das alíquotas normais fixadas para o cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep (1,65%) e Cofins (7,6%), incidentes sobre o valor da receita bruta mensal.

Em relação à aquisição de café em grão, uma particularidade cabe ser ressaltada: se a empresa adquirente de café em grão compra diretamente do produtor rural – pessoa física – o valor de seu direito creditório reduz-se a 35% (atendidos certos requisitos) daquele referente a mesma compra de um atacadista/pessoa jurídica, regra que passou a valer após 01/02/2004, conforme excertos legais abaixo transcritos. Antes desta data o direito creditório reduzia-se a zero, não existia:

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 n.ºs 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 n.º 11.051, de 2004)

[...]

§ 3º O montante do crédito a que se referem o caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a:

[...]

III - 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis n.ºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os demais produtos. (Renumerado pela Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007)

[...] (grifos não originais)

Antes da vigência do citado preceito legal, prevalecia a regra geral, que vedava a apropriação de créditos sobre as aquisições do café em grão de pessoa física, na forma do § 3º do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, a seguir reproduzido:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

[...]

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos **bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica** domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, **pagos ou creditados a pessoa jurídica** domiciliada no País;

[...] (**grifou-se**)

Dado esse contexto legal, fica evidenciado que, para os contribuintes, submetidos ao regime não cumulativo das citadas contribuições, sob o ponto de vista tributário, passou a ser muitíssimo vantajoso adquirir o café em grão diretamente da pessoa jurídica e não do produtor rural, pessoa física, porque a primeira operação assegurava-lhes o valor integral do crédito calculado sobre o preço de aquisição do produto, em vez da parcela equivalente a 35% (trinta e cinco por cento) do referido preço, a título de crédito presumido.

No entanto, para se valer dos créditos integrais da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, restou constatado pela fiscalização, que a contribuinte se valeu de um artifício ardiloso, comum na região, de utilizar empresas de fachada, que apenas vendiam notas fiscais, para dissimular as verdadeiras operações realizadas para adquirir café de produtores pessoas físicas.

Portanto, a fiscalização operou corretamente quando glosou créditos apropriados indevidamente, vale dizer, considerou o crédito presumido a que a contribuinte tem direito sobre as compras de café diretamente de produtor rural.

No citado Relatório Fiscal que embasou a lavratura de auto de infração discutido no Processo n.º 15586.720.149/2014-56, consta depoimentos de diversos produtores rurais, prestados durante a operação tempo de Colheita, que confirmam que as ‘pseudo-empresas’ que constam nas notas fiscais de venda não participam da negociação, são desconhecidas dos produtores rurais, mas aparecem no momento de preenchimento da Nota Fiscal por exigência do real comprador.

Além de diversos depoimentos de sócios e administradores das empresas “fornecedoras”, obtidos durante as operações Tempo de Colheita e Broca, citados no Parecer Fiscal, que esclarecem o *modus operandi* das empresas envolvidas e confirmam os indícios, inclusive o de participação dos compradores na fraude. Resta evidenciado, ainda, que tais empresas eram previamente montadas, nunca foram atacadistas, nem mesmo sequer atuaram no seguimento de compra e venda de café, mas foram criadas unicamente para fornecer notas fiscais para os verdadeiros compradores de café, que adquiriam a mercadoria diretamente dos produtores rurais.

São robustas as provas constantes nos numerosos depoimentos de corretores e produtores rurais. Vejam, por exemplo:

4. EMPRESAS DE FACHADA QUE FIGURAM COMO FORNECEDORAS DA IMPÉRIO

Por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 08, de 30/03/2009, COLÚMBIA, ACÁDIA, DO GRÃO e L&L foram instadas a manifestarem-se sobre diversos quesitos formulados pela fiscalização.

Nas manifestações de igual teor, COLÚMBIA, ACÁDIA, DO GRÃO e L&L, asseveraram que a mudança na forma de tributação do PIS/COFINS aguçou o “desejo” pelo creditamento integral das referidas contribuições, vez que representava 9,25% do total da nota fiscal emitida por uma pessoa jurídica.

Reafirmaram que os reais compradores possuem o pleno conhecimento de que “*as notas fiscais são vendidas (...)*”.

Sobre a venda da nota fiscal, esclareceram que até 2003, o valor era equivalente a 1% do valor da nota; a partir de 2004, variando entre R\$ 0,30 a R\$ 1,00.

(...)

O produtor rural/maquinista Renato Mielke compareceu à fiscalização e deu detalhes acerca das negociações de café de seu pai, Waldemar Alberto Mielke.

Renato Mielke resumiu o cenário da cadeia de comercialização do café:

Que o declarante é filho do Sr. Waldemar Alberto Mielke, sendo que as negociações de café do seu pai são realizadas pelo declarante;

Que o declarante informou que tanto o café de sua produção quanto do seu pai e de terceiros negociados pelo declarante **são guiados em nome de empresas que não praticam operação de compra e venda de café;**

Que essas supostas empresas são oferecidas ao declarante para guiar café pelos seus responsáveis;

Que pela utilização de notas fiscais dessas empresas o declarante paga o valor que varia de R\$0,80 a R\$1,00 por saca de café;

São fartas provas de conexão entre os sócios da empresa recorrente e as “pseudoempresas”, tendo sido trazidos elementos probatórios em relação a cada uma das empresas que tiveram suas notas fiscais glosadas, que não são individualmente afastadas pela recorrente.

Somando-se a este quadro de graves irregularidades, o fato de que nenhuma das empresas diligenciadas possuíam armazéns ou depósitos nem funcionários contratados (ou um funcionário, no máximo), o que, em condições normais de operação, contrariava as tradicionais empresas atacadistas de café estabelecidas na região, detentoras de grande estrutura operacional e administrativa necessária para armazenar, beneficiar e movimentar o grande volume de café transacionado. Com efeito, revelam as provas colhidas no âmbito das referidas operações, que o único estoque que as “pseudoatacadistas” mantinham eram os talonários de notas fiscais, que consistia na única mercadoria por elas transacionadas no mercado negro criado pelos fraudadores.

Assim, sem a existência de depósitos, funcionários, maquinário e qualquer logística, tais empresas não tinham a menor condição de transacionar tão grande quantidade de café em grão, até porque não tinham um grão do produto para venda. Com tal estrutura, a única atividade que era passível de ser realizada pelas pessoas jurídicas investigadas, certamente, era a venda e emissão de notas fiscais inidôneas, conforme sobejamente comprovado no curso do processo investigativo efetivado no âmbito das citadas operações.

As provas colhidas no curso das citadas operações evidenciam ainda que as denominadas empresas “pseudoatacadistas” eram empresas de “fachada” ou “laranja”, utilizadas apenas para simular operações fictícias de compra e venda de café em grão com os produtores rurais e empresas exportadoras e torrefadoras. Em outras palavras, a fraude consistia na

simulação simultânea de duas operações: uma de compra dos produtores rurais, pessoas físicas, e a outra de venda para as empresas exportadoras e industriais.

Ainda, não restam dúvidas de que a recorrente tinha pelo conhecimento de tais operações. As informações fiscais, respaldadas em fautos documentos obtidos e apreendidos durante as citadas operações, e as declarações prestados pelos representantes de direito (“laranjas”), procuradores e de pessoas ligadas às empresas “pseudoatacadistas”, colhidos durante a operação, confirmam a participação dos compradores finais do café em grão na fraude, dentre os quais a recorrente.

Diante de todo contexto, também perde relevância, para fins de prova, os registros contábeis realizados com base nas notas fiscais inidôneas, que não representavam a real operação de aquisição realizada pela recorrente. Tais registros apenas reproduziram na escrita contábil e fiscal os dados extraídos de documentos forjados, com claro propósito de acobertar uma operação de compra e venda fictícia. Não se trata da declaração de inidoneidade de documento fiscal, mas da utilização de empresas de fachada para lograr proveito próprio. Assim sendo, é plenamente justo que se coloque de lado a operação simulada, adotando-se, para fins fiscais, a operação efetivamente ocorrida.

Dessa forma, fica demonstrado que a questão relevante para o deslinde da controvérsia não é a falta de comprovação do pagamento e da efetiva entrega das mercadorias, mas, em saber qual a real operação de compra e venda foi realizada pela recorrente, diante da existência do gigantesco esquema fraude devidamente comprovado nos autos.

Além disso, diferente da ampla extensão dos efeitos alegados pela recorrente, a consulta aos cadastros do CNPJ e SINTEGRA prova apenas que a empresa estava em situação cadastral ativa, mas, sabidamente, a inscrição regular em tais cadastros não prova a existência real da pessoa jurídica. De outra parte, embora tenha se revelado diligente com a obtenção de documentos que certificavam a regularidade formal da existência dos seus fornecedores, a recorrente não teve a mesma diligência, para fim de verificação da existência de fato, da idoneidade empresarial, da capacidade operacional e patrimonial das denominadas “pseudoatacadistas”.

A recorrente ainda argumentou que o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) estava em consonância com a sua alegação de comprador do boa fé, consolidado no julgamento do REsp nº 1.148.444/MG, julgado sob rito dos recursos repetitivos, definido no art. 543-C do CPC, cujo enunciado da ementa segue transcrito, para uma melhor análise:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. CRÉDITOS DE ICMS. APROVEITAMENTO (PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE).NOTAS FISCAIS POSTERIORMENTE DECLARADAS INIDÔNEAS. ADQUIRENTE DE BOA-FÉ.

1. O comerciante de boa-fé que adquire mercadoria, cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) posteriormente seja declarada inidônea, pode engendrar o aproveitamento do crédito do ICMS pelo princípio da não-cumulatividade, uma vez demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada, porquanto o ato declaratório da inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação (Precedentes das Turmas de Direito Público: EDcl nos EDcl no REsp 623.335/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 11.03.2008, DJe 10.04.2008; REsp 737.135/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 14.08.2007, DJ 23.08.2007; REsp 623.335/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 07.08.2007, DJ 10.09.2007; REsp 246.134/MG, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, julgado em 06.12.2005, DJ 13.03.2006; REsp 556.850/MG, Rel.

Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 19.04.2005, DJ 23.05.2005; REsp 176.270/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 27.03.2001, DJ 04.06.2001; REsp 112.313/SP, Rel. Ministro Francisco Peçanha Martins, Segunda Turma, julgado em 16.11.1999, DJ 17.12.1999; REsp 196.581/MG, Rel. Ministro Garcia Vieira, Primeira Turma, julgado em 04.03.1999, DJ 03.05.1999; e REsp 89.706/SP, Rel. Ministro Ari Pargendler, Segunda Turma, julgado em 24.03.1998, DJ 06.04.1998).

2. A responsabilidade do adquirente de boa-fé reside na exigência, no momento da celebração do negócio jurídico, da documentação pertinente à assunção da regularidade do alienante, cuja verificação de idoneidade incumbe ao Fisco, razão pela qual não incide, à espécie, o artigo 136, do CTN, segundo o qual "salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato" (norma aplicável, in casu, ao alienante).

3. In casu, o Tribunal de origem consignou que: "(...)os demais atos de declaração de idoneidade foram publicados após a realização das operações (f. 272/282), sendo que as notas fiscais declaradas inidôneas têm aparência de regularidade, havendo o destaque do ICMS devido, tendo sido escrituradas no livro de registro de entradas (f. 35/162). No que toca à prova do pagamento, há, nos autos, comprovantes de pagamento às empresas cujas notas fiscais foram declaradas inidôneas (f. 163, 182, 183, 191, 204), sendo a matéria incontroversa, como admite o fisco e entende o Conselho de Contribuintes."

4. A boa-fé do adquirente em relação às notas fiscais declaradas inidôneas após a celebração do negócio jurídico (o qual fora efetivamente realizado), uma vez caracterizada, legitima o aproveitamento dos créditos de ICMS.

5. O óbice da Súmula 7/STJ não incide à espécie, uma vez que a insurgência especial fazendária reside na tese de que o reconhecimento, na seara administrativa, da idoneidade das notas fiscais opera efeitos ex tunc, o que afastaria a boa-fé do terceiro adquirente, máxime tendo em vista o teor do artigo 136, do CTN.

6. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 1148444/MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/04/2010, DJe 27/04/2010)

Da simples leitura do referido enunciado, constata-se que há uma diferença abissal entre a situação discutida nestes autos e a debatida no precedente jurisprudencial em referência. O que externou o referido julgado foi que o contribuinte não poderia ser prejudicado pela eventual e desconhecida idoneidade do terceiro com quem tivesse contratado de boa fé, porém, condicionou adoção desse entendimento a demonstração de que a operação de compra e venda fosse efetivamente realizada, o que exclui qualquer tipo de fraude, especialmente, a praticada mediante simulação.

Nos presentes autos, em contraste com o julgado paradigma, as aquisições do café em grão das "pseudoatacadistas" foram comprovadamente simuladas, para acobertar as efetivas operações de compra e venda celebradas com os produtores rurais e/ou maquinistas.

Portanto, aqui trata-se de operações fraudulentas que, certamente, não se amoldam à hipótese objeto do julgado paradigma, em que ficou "demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada" e "a celebração do negócio jurídico (o qual fora efetivamente realizado)".

Dessa forma, não há como aplicar o entendimento exarado no referido REsp ao caso em tela, porque a situação fática nele trata revela-se distinta da que provada nos presentes autos. Nele há prova de que a operação de compra e venda foi efetivamente realizada, aqui há prova de que a operação de compra e venda, celebrada com as "pseudoatacadistas" foi simulada.

A recorrente, ainda, busca moldar os fatos para se enquadrar na hipótese da Súmula 509 do Superior Tribunal de Justiça:

Súmula 509 - 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.

Apesar da argumentação bem elaborada e amplamente fundamentada na jurisprudência, esquece a recorrente da imensa quantidade de indícios que impedem razoável dúvida quanto a existência de boa-fé ou mesmo da comercialização do café.

Diante dessa constatação, fica demonstrada a irrelevância do argumento da recorrente de que somente adquiriu café em grão de empresas de fachada ativas no CNPJ, como se o mero cumprimento dessa formalidade fosse suficiente para infirmar o vasto acervo probatório que comprova que as correspondentes operações de aquisição foram simuladas para acobertar a real operação de compra dos produtores rurais.

No recurso em apreço, a recorrente tenta assumir a posição de vítima do citado esquema fraudulento. Porém, ao contrário do alegado, as robustas provas colhidas no âmbito das citadas operações comprovam que, em vez de vítima, ela foi ou poderia ter sido uma das compradoras beneficiada com o citado esquema de fraude, posto que, se não fosse pronta e eficiente intervenção da fiscalização da RFB, da Polícia Federal e do MPF, certamente, ela teria se apropriado ilicitamente de créditos fiscais.

Neste norte, dado o farto contexto fático-probatório, chega-se a conclusão que, em todas as aquisições realizadas de pessoas jurídicas inidôneas, a recorrente não agiu como compradora de boa fé. Ao contrário, os fatos relatados no citado Relatório Fiscal, respaldados no amplo acervo probatório colhido no âmbito das citadas operações, demonstram que a recorrente não só tinha conhecimento, como contribuiu, de forma efetiva, para criação e funcionamento do citado esquema de fraude, tendo dele se beneficiado ou tentado se beneficiar, mediante a apropriação indevida de créditos integrais da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins calculados sobre aquisições simuladas das “pseudoatacadistas” de café em grão.

A matéria trazida à discussão não é nova no CARF, envolvendo o mesmo contribuinte e já foi alvo de inúmeros julgamentos em Turmas distintas, que sem exceção, por unanimidade de votos negaram provimento ao Recurso Voluntário, a saber:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/06/2006 a 31/12/2009

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, a fim de fazer recair a responsabilidade tributária, acompanhada da devida multa de ofício, sobre o sujeito passivo autuado. (Acórdão nº 3301005.617 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária Processo nº 15586.000449/2010-91, Relator Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Sessão de 29 de janeiro de 2019)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

Ementa:

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. PRORROGAÇÕES. ALTERAÇÕES. CIÊNCIA.

A prorrogação ou alteração do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) poderá ser efetuada por meio de registro eletrônico efetuado pela autoridade outorgante, divulgando a informação na internet, para ciência/acompanhamento do sujeito passivo.

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, cabendo apenas o crédito presumido pela aquisição de pessoas físicas.

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO. SÚMULA 2CARF.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária que institui penalidade. (Acórdão nº 3403002.893 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária, Processo nº 15586.720841/2012-12, Relator Conselheiro Rosaldo Trevisan, Sessão de 27 de março de 2014).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/10/2010 a 30/09/2011

FRAUDE. SIMULAÇÃO DE COMÉRCIO COM PESSOA INTERPOSTA.

Comprovada a simulação de comercialização de café com “atacadista”, glosam-se os créditos decorrentes da aquisição. Existência de crédito presumido em virtude de aquisição de produtor rural.

MULTA DE OFÍCIO. FRAUDE. QUALIFICAÇÃO

A multa de ofício qualificada deve ser aplicada quando ocorre prática reiterada, consistente de ato destinado a iludir a Administração Fiscal quanto aos efeitos do fato gerador da obrigação tributária, mormente em situação fraudulenta, planejada e executada mediante ajuste doloso.

MULTA. EFEITO CONFISCATÓRIO.

Não cabe ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais apreciar constitucionalidade de lei. Súmula CARF nº 2.

NULIDADE. REQUISITOS ATENDIDOS.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2010 a 30/09/2011

FRAUDE. SIMULAÇÃO DE COMÉRCIO COM PESSOA INTERPOSTA.

Comprovada a simulação de comercialização de café com “atacadista”, glosam-se os créditos decorrentes da aquisição. Existência de crédito presumido em virtude de aquisição de produtor rural.

MULTA DE OFÍCIO. FRAUDE. QUALIFICAÇÃO

A multa de ofício qualificada deve ser aplicada quando ocorre prática reiterada, consistente de ato destinado a iludir a Administração Fiscal quanto aos efeitos do fato gerador da obrigação tributária, mormente em situação fraudulenta, planejada e executada mediante ajuste doloso.

MULTA. EFEITO CONFISCATÓRIO.

Não cabe ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais apreciar constitucionalidade de lei. Súmula CARF n.º 2.

NULIDADE. REQUISITOS ATENDIDOS.

Não padece de nulidade o auto de infração, lavrado por autoridade competente, contra o qual o contribuinte pode exercer o contraditório e a ampla defesa, onde constam os requisitos exigidos nas normas pertinentes ao processo administrativo fiscal. (Acórdão n.º 3402-007.049 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Processo n.º 15586.720149/2014-56, Relator Conselheiro Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Sessão de 23 de outubro de 2019).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011

FRAUDE. SIMULAÇÃO DE COMÉRCIO COM PESSOA INTERPOSTA.

Comprovada a simulação de comercialização de café com “atacadista”, glosam-se os créditos decorrentes da aquisição. Existência de crédito presumido em virtude de aquisição de produtor rural.

NULIDADE. REQUISITOS ATENDIDOS.

Não padece de nulidade o auto de infração, lavrado por autoridade competente, contra o qual o contribuinte pode exercer o contraditório e a ampla defesa, onde constam os requisitos exigidos nas normas pertinentes ao processo administrativo fiscal. Recurso Voluntário Negado. (Acórdão n.º 3402-007.050 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Processo n.º 10783.902346/2013-61, Relator Conselheiro Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Sessão de 23 de outubro de 2019)

Por todas essas razões, deve ser mantida a glosa integral da parcela dos créditos excedente ao valor do crédito presumido agropecuário, calculado sobre as supostas aquisições de café em grão das “pseudoatacadistas”, conforme determinado pela fiscalização e mantido no julgamento anterior.

IV – Do dispositivo:

Diante do exposto, conheço do Recurso Voluntário, para rejeitar a preliminar de nulidade arguida e no mérito negar provimento.

E como voto.

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green