



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

Processo n° 13771.000572/2005-22
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **3002-000.380 – Turma Extraordinária / 2ª Turma**
Sessão de 06 de setembro de 2018
Matéria DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO - COFINS
Recorrente TANGARA IMPORTADORA E EXPORTADORA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2005 a 31/07/2005

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA.

É do contribuinte o ônus de comprovar a certeza e a liquidez do crédito pleiteado através de documentos contábeis e fiscais revestidos das formalidades legais.

REVERSÃO DA GLOSA DE AQUISIÇÃO DE CAFÉ. IMPOSSIBILIDADE. PESSOAS JURÍDICAS IRREGULARES, INIDÔNEAS, INEPTAS E INATIVAS. VERDADE MATERIAL. GLOSA. CABIMENTO.

Restando demonstrado que a recorrente efetuou aquisições de café de pessoas jurídicas pseudo-atacadistas, as quais comprovou-se a não existência de fato, e tendo ele se apropriado indevidamente de créditos integrais das contribuições sociais não cumulativas COFINS, mantém-se as glosas dos créditos integrais indevidos.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada no recurso e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Maria Eduarda Alencar Câmara Simões (relatora) e Alan Tavora Nem, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves.

(assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard - Presidente.

(assinado digitalmente)

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões - Relatora.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto da Silva Esteves - Redator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Larissa Nunes Girard (Presidente), Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Alan Tavora Nem e Carlos Alberto da Silva Esteves.

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da decisão da DRJ, à fl. 1008/1011 dos autos:

Trata-se de DCOMPs de créditos de Cofins não-cumulativa decorrentes de operações no mercado externo, de que trata o artigo 6º da Lei 10.833/2003, com débitos de outros tributos (cód. 2484 2362), conforme fls. 2/3 e fls. 174/175.

A DRF de origem reconheceu "o direito creditório relativo aos créditos apurados pela sistemática de não cumulatividade da COFINS, referente a exportação, período de apuração JULHO/05, no valor de R\$ 198.594,22 (cento e noventa e oito mil, quinhentos e noventa e quatro reais e vinte e dois centavos)", e por conseguinte, homologou "AS COMPENSAÇÕES pleiteadas na Declaração de Compensação, fls 1 e 167, até o limite do crédito aqui reconhecido" (fl. 183).

A contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade às fls. 185 e seguintes, nesta alegou, em resumo, que:

1. no tocante às notas referentes às aquisições de produtos de origem vegetal as razões da glosa expostas pelo Fisco decorrem da suposta participação das empresas emitentes das notas fiscais nos esquemas apurados nas Operações Tempo de Colheita e Operação Broca;
2. a despeito de parte das empresas emitentes das notas fiscais ter supostamente participado das Operações Tempo de colheita e Broca ou estar sendo objeto de investigação, conforme informa o Fisco em seu relatório, in casu, a Tangará efetivamente adquiriu as sacas de café, além do que, a declaração de inidoneidade, bem como a apuração das irregularidades se deu posteriormente às aquisições, sendo, portanto, ilegítima a glosa dos referidos créditos;

3. diferentemente do Fisco, o instrumento de que dispõe o Contribuinte para verificar a situação fiscal daqueles com os quais negocia é a consulta ao Sintegra e ao CNPJ, além da verificação dos requisitos formais da nota;
4. é desarrazoado atribuir-lhe responsabilidade por uma situação posterior à operação, pois não se pode admitir que o ato de declaração de inidoneidade retroaja para produzir efeitos, prejudicando relações anteriores, trata-se de conduta inconstitucional, que ofende o art. 37 da Carta Magna que preceitua que a Administração Pública está sujeita ao princípio da publicidade;
5. conforme se verifica no corpo das NF's 93 e 94 (Laticínios Calixto Indústria e Comércio LTDA - situação ativa), que acobertaram o transporte da mercadoria de Minas Gerais até o Espírito Santo, as notas fiscais referem-se a LEITE em pó e não CAFÉ arábica;
6. quanto à Cafeeira São José LTDA, também ativa, NF's 4981, 4982, 4983, 4984, 4973, 4969, 4970, 4971, 4972 e 4974, cumpre esclarecer que só não constam nas notas carimbos dos fiscos estaduais pois a circulação da mercadoria só se deu de Governador Lindemberg a Serra, cidade onde está localizado o Armazéns Gerais Carapina LTDA e deste a Vila Velha, onde está a sede da Tangará, cidade do estado do Espírito Santo;
7. quanto à V. Munaldi — ME, NF 1606, conforme cartão de CNPJ a situação cadastral da empresa é "Baixada", no entanto a data da referida situação é de 08/12/2006, enquanto que a operação se deu em 12/07/2005, ou seja, anterior à baixa da empresa, sendo, portanto, legítimo o crédito da nota;
8. quanto à Boa Safra Comércio de Café LTDA, o relatório fiscal cita a NF 3408 como se houvesse sido emitida em 28/07/05 e no valor de R\$ 39.750,00, no entanto, a referida nota foi emitida em 22/07/05 e o seu valor é de R\$ 266,85, à visa do que pede-se a revisão também deste item, ademais, conforme cartão de CNPJ a empresa só veio a ser considerada inapta pela Receita Federal do Brasil em 09/02/2010, quase 5 (cinco) após a emissão da nota cujo crédito se questiona;
9. quanto à Comercial de Café Arábica LTDA, a NF 3060 foi emitida em 07/07/05, no valor de R\$ 65.000,00 (sessenta e cinco mil reais) e encontra-se devidamente "carimbada" pelo estado de Minas Gerais, demonstrando a efetiva circulação física das mercadorias, de outro lado, a NF 3075 emitida em 11/07/05 espelha valor total de produtos de R\$ 628,30 (seiscentos e vinte e oito reais e trinta centavos) e não R\$ 1.331,66 (um mil trezentos e trinta e um reais e trinta centavos), como descrito no relatório fiscal, deste modo tem-se que além de indevida, a glosa do crédito foi feita com base num valor que não existe, posto que não é este o valor descrito no documento fiscal;
10. quanto à Colúmbia Comércio de Café LTDA (NF's 4257 e 4258), conforme cartão de CNPJ a situação cadastral da empresa é "suspensa", no entanto a data da referida situação é de 28/09/2006, enquanto que as aquisições se deram em 11/07/2005, ou seja, anterior à suspensão da empresa, sendo, portanto, legítimo o crédito da nota, anexando-se ainda, cópia do verso da referida nota fiscal com carimbo do armazém "Armazéns Gerais Carapina LTDA" que atesta a entrada da mercadoria e via de consequência demonstra a circulação física das mesmas;

11. além de apresentar todos os documentos e registro retrorreferidos, junta-se à presente o comprovante dos pagamentos, feitos através de TED - transferência eletrônica disponível, que tem o condão de comprovar a efetividade da operação.

A DRJ/RJ determinou o retorno dos autos à DRF em diligência, conforme fl. 289, para a Unidade de origem "1-juntar ao processo cópia das folhas do processo nº 13771.000521/200509, mencionadas no item 4 – “Crédito presumido – produtos de origem vegetal” do Parecer Fiscal; 2- verificar se há alguma repercussão no crédito aqui pleiteado dos mesmos fatos apurados naquelas operações (Tempo de Colheita e Broca), juntando-se os elementos de prova que entenda cabíveis; 3-esclarecer as divergências nas informações constantes da tabela elaborada no item 4 do Parecer Fiscal (número da nota fiscal, nome da empresa e valor).

No Termo de Encerramento de Diligência, quanto ao item 1, a Autoridade Fiscal juntou os documentos solicitados; em relação ao item 3, admitiu erros na tabela mencionada e corrigiu as divergências detectadas, e quanto ao item 2 concluiu que (fl. 983):

Ficou evidenciado, diante dos fatos relatados e dos diversos depoimentos acostados ao presente parecer que a Tangará efetuou aquisições de café de pessoas jurídicas pseudo-atacadistas, tendo se apropriado indevidamente de créditos integrais das contribuições sociais não cumulativas – PIS (1,65%) e Cofins (7,6%).

Neste sentido foram reclassificadas as aquisições de Colúmbia Comércio de Café Ltda e V. Munaldi – ME, citadas em diversos depoimentos acostados aos autos, de Cafeeira São Jose Ltda, citada no depoimento de PAULO PANCIERI JÚNIOR, de E. Zappi, Comercial de Café Arábica Ltda e Boa Safra Comércio de Café Ltda, ambas declaradas inaptas pela SRF.

Intimada a se manifestar a contribuinte alegou, em síntese, que (fl. 994 e ss):

1. a rejeição dos créditos se dá com base em provas emprestadas, em especial nos depoimentos de produtores rurais, corretores, sócios e diretores de empresas que denomina como “fornecedoras”, no curso das Operações Tempo de Colheita e Broca;
2. a Peticionária não foi arrolada, citada ou instada a manifestar-se nas referidas operações, razão pela qual as provas nelas colhidas, não se lhe aplicam, pois cuidam-se de PROVAS EMPRESTADAS;
3. não cuidou a SEFIS, apesar de instá-la a fazê-lo, de demonstrar a ligação das aquisições da Peticionária, cujos créditos lhe foram indevidamente glosados com as Operações “Tempo de colheita” e “Broca”.

A Inconformada concluiu que:

1. comprovada a boa-fé da Peticionária, a regularidade das empresas à época das operações, a efetiva ocorrência da operação e o seu pagamento, impõe-se a revisão da glosa, remanescendo o direito ao crédito integral.
2. alternativamente, pede-se a manutenção dos créditos relativos às aquisições da E. Zappi, Cafeeira São José LTDA, Boa Safra Comércio de Café LTDA e Comercial de Café Arábica LTDA, tendo em vista que a Fiscalização não logrou êxito em comprovar qualquer mácula em relação a essas compras.

Ao analisar o caso, a DRJ entendeu por julgar improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pelo contribuinte, mantendo o crédito tributário, conforme decisão que restou assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2005 a 31/07/2005

Fraude. Dissimulação. Desconsideração. Negócio Ilícito.

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

Uso de Interposta Pessoa. Inexistência de Finalidade Comercial. Planejamento Tributário. Não Caracterizado.

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

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2005 a 31/07/2005

Matéria não Impugnada

Operam-se os efeitos preclusivos previstos nas normas do processo administrativo fiscal em relação à matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, ou em relação à prova documental que não tenha sido apresentada, salvo exceções legalmente previstas.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

O contribuinte foi intimado acerca desta decisão em 28/12/2015 (vide Termo de ciência por abertura de mensagem à fl. 1029 dos autos) e, insatisfeito com o seu teor, interpôs Recurso Voluntário (fls. 1031/1048), cuja tempestividade se afere do Termo de análise de solicitação de juntada (fl. 1071), que data de 15/01/2016. Através do recurso o contribuinte alegou nulidade do acórdão, e requereu a homologação do crédito pretendido, com base em argumentação que reforça as razões de sua manifestação de inconformidade, no sentido de sua boa-fé e da regularidade das operações efetuadas.

Os autos, então, vieram-se conclusos para fins de análise do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

É o breve relatório.

Voto Vencido

Conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões - Relatora:

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Consoante acima indicado, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. fls. 1031/1048), através do qual alegou nulidade do acórdão, e requereu a homologação do crédito pretendido, com base em argumentação que reforça as razões de sua manifestação de inconformidade, no sentido de sua boa-fé e da regularidade das operações efetuadas. Os argumentos ali apresentados serão devidamente analisados a seguir.

1. Das razões recursais

O recorrente se insurge contra o entendimento da DRJ, que julgou improcedente sua manifestação de inconformidade, mantendo a decisão que homologou apenas parcialmente seu pedido de compensação de crédito de Cofins. Afirma que o acórdão da primeira instância inovou, julgando com base em fundamento ausente no parecer SEORT/DRF/VIT 1707/2010, incorrendo em claro vício de motivação. Apresenta as seguintes razões recursais.

1.1. Da preliminar. Vício de motivação – fraude/dissimulação – lançamento – atividade administrativa privativa e vinculada.

O recorrente afirma que o acórdão é nulo por padecer de vício de motivação. Defende que o fundamento de que houve fraude/simulação representa ajuste do lançamento, o que tornaria o acórdão nulo, pois a atividade administrativa é vinculada, cabendo ao contribuinte defender-se do que lhe foi imputado, de modo que o caso prejudica seu direito de defesa. Afirma que sequer foi investigada nas operações “Broca” e “Tempo de Colheita”, e que presunções não podem ser feitas por prejudicarem a segurança jurídica.

A manifestação da recorrente se deu pela narração feita no acórdão, a respeito dos resultados da operação Tempo de Colheita. No acórdão, foi relatada a verificação da explosão de constituição de empresas atacadistas de café a partir do ano de 2002, período em que houve modificação na legislação de PIS e COFINS, relativa à mudança do regime cumulativo para o não-cumulativo. Tais empresas foram flagradas em situação de irregularidade fiscal em todo o período objeto da fiscalização, o que, somado a outras constatações, levou à conclusão de ocorrência de fraude fiscal. As provas se trataram dos depoimentos de pessoas ligadas às operações, como sócios das empresas fornecedoras e corretores ligados às operações.

Entendo que não assiste razão ao contribuinte em seu pleito preliminar, consoante será devidamente esclarecido a seguir.

No caso dos autos, a fiscalização entendeu, conforme despacho decisório constante do autos (fls. 177 e seguintes), que o contribuinte fazia jus apenas à parte do crédito apontado, visto que, apesar de ter adquirido as mercadorias em comento, teria direito apenas ao

crédito presumido disposto no art. 8º da Lei nº 10.925/04. É o que se extrai da transcrição a seguir:

4. CRÉDITO PRESUMIDO - PRODUTOS DE ORIGEM VEGETAL

Após a instituição do regime de incidência não-cumulativa da contribuição para o Pis e para a Cofins, pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03, respectivamente, algumas empresas fornecedoras montaram um esquema para propiciar créditos ilícitos de PIS/COFINS para as em-

presas compradoras. As investigações referentes a estas empresas começaram com a “OPERAÇÃO TEMPO DE COLHEITA” deflagrada pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Vitória, em 22/10/07. O trabalho de enorme complexidade, devido ao grande número de empresas, produtores, corretores e outros envolvidos no esquema, foi desenvolvido por um grupo de Auditores-Fiscais que culminou com a prisão dos envolvidos e a inaptdão das empresas fornecedoras (algumas com processos ainda em andamento). Um dos primeiros resultados foi a representação à Procuradoria da República, que resultou na Operação Broca, amplamente divulgada pela imprensa, (fls 224 a 231 do Processo 13771.000521/2005-09). A diligência determinada na Operação Tempo de Colheita compõe o Processo Administrativo nº 15586.000807/2009-22, este protegido por sigilo fiscal. Tal processo possui 738 folhas, e anexamos, a título de ilustração as folhas 02 a 11 (fls 214 a 223 do Processo 13771.000521/2005-09), que demonstram como o esquema era executado. Omitimos os nomes dos depoentes e das empresas citadas por questão de sigilo fiscal.

As empresas fornecedoras de café Cafecira São José Ltda (INATIVA), Colúmbia Comércio de Café Ltda (INATIVA), V. Munaldi – ME (INATIVA), Comercial de Café Arábica Ltda (OMISSA), Boa Safra Comércio de Café Ltda (OMISSA), Laticínios Calixto Indústria e Comércio Ltda (OMISSA), no ano de 2005, se declararam inativas ou não apresentaram Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica, conforme extratos (fls 199 a 213 do Processo 13771.000521/2005-09).

Não há dúvidas que a compra de café foi efetivamente efetuada pela contribuinte, apenas a apuração do crédito referente a estas compras foi processada de forma irregular. As notas fiscais emitidas pelas empresas fornecedoras são fictícias, mas a compra do produtor rural é real. Assim, procedemos a glosa do crédito apurado pela contribuinte referente aos fornecedores listados na tabela abaixo (alguns já devidamente investigados na Operação Tempo de Colheita, com processos de inaptdão já formalizados e outros em fase de apuração) e recalculamos o crédito, concedendo o crédito presumido sobre tais compras conforme determina o art. 8º da Lei 10.925/04, abaixo transcrito:

Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vide art. 37 da Lei nº 12.058, de 13 de outubro de 2009)

§ 2º O direito ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no § 4º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 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:

Note-se que, no momento da realização da glosa, a fiscalização já havia mencionado as investigações realizadas na "Operação Tempo de Colheita". Nesse contexto, não houve inovação na decisão recorrida, ou mesmo vício de motivação, aptos a torná-la nula.

De outro norte, entendo que tampouco houve prejuízo ao direito de defesa do contribuinte. Isso porque, da análise dos autos, denota-se que foi oportunizado à recorrente, desde o início do processo administrativo e em todos os momentos processuais, manifestar-se sobre os elementos que levaram às glosas realizadas e à sua consequente manutenção pela DRJ. Tanto que a manifestação de inconformidade e o recurso voluntário apresentados nestes autos demonstram o pleno conhecimento da Requerente acerca do objeto desta lide.

Constata-se, portanto, que a insurgência da recorrente confunde-se com o mérito da presente contenda, o qual será devidamente analisado nos tópicos subseqüentes.

Sendo assim, afasto a preliminar apresentada pelo contribuinte.

1.2. Do mérito. Da ocorrência das operações. Da impossibilidade de desconsideração do negócio jurídico, tendo em vista a inaplicabilidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN. Lançamento fundado em presunção e provas emprestadas – incompatibilidade com o Sistema Tributário Nacional.

A recorrente alega que é grande exportadora de café, realizando, para tanto, operações com pessoas físicas e jurídicas. Consoante o artigo 15, § 5º, e o entendimento do CARF, seria possível a comprovação da efetiva aquisição e pagamento do preço respectivo, pelo adquirente de boa-fé, para fins de não ser prejudicado pelas irregularidades das pessoas jurídicas emitentes das notas fiscais de aquisição. Nesse mesmo sentido, apresenta decisão do STJ, em recurso repetitivo, em caso de ICMS, e a súmula 509 da Corte Superior. Afirma, por fim, a adstrição do CARF às decisões do STF e do STJ, pugnando pela revisão da decisão de primeira instância no tocante à inadmissão dos créditos.

Os argumentos foram rejeitados no acórdão recorrido em razão de não importar apenas o fato de ter havido compra, pagamento e recebimento da mercadoria, pois importa à fiscalização questionar de quem se deu essa aquisição. No caso, entendeu que teria ficado demonstrada a realização da operação com produtores rurais pessoas físicas, não pessoas jurídicas.

A recorrente argumenta que o acórdão da primeira instância reconheceu que os supostos atos de fraude não foram praticados por ela e não esclarece em que medida foi dissimulada a ocorrência do fato gerador. Além disso, defende que o artigo 116, § único, do CTN, não poderia ser aplicado porque carece de regulamentação.

O acórdão afirmou que, inobstante a dependência de regulamentação mediante lei ordinária, o artigo 116, § único, do CTN, marcou uma fronteira entre o lícito e o ilícito no planejamento empresarial para atingir o melhor resultado do ponto de vista tributário. A atividade realizada pela contribuinte se subsume na tipificação constante deste dispositivo legal.

Segue a recorrente impugnando o uso dos depoimentos dos representantes das empresas investigadas como prova de fraude para glosar os créditos de Cofins, pois se trata de prova emprestada, em cujo processo não lhe foi oportunizado o contraditório e a ampla defesa, não lhe sendo, portanto, imputáveis tais acusações. Defende que constitui entendimento pacífico do STF, STJ e CARF a necessidade do contraditório para o uso de provas emprestadas, não se justificando sua responsabilização, dado que foi adquirente de boa-fé.

O acórdão recorrido rejeitou os argumentos, por entender ter ficado caracterizada a incapacidade operacional das empresas atacadas que atuaram como fornecedoras, cuja existência teria se mostrado "fantasmagórica" do ponto de vista fiscal, apesar dos vultosos valores movimentados. Concluiu que, no seu entendimento, teria restado caracterizado o propósito de criação dessas empresas para a venda de nota fiscal, no intuito de obter vantagens tributárias, e não para a comercialização e café.

Ou seja, a primeira instância entendeu não serem aceitáveis os argumentos de que a Recorrente não possuía conhecimento das práticas ilícitas dos fornecedores, pois a prova reunida pela auditoria fiscal apontaria o contrário.

Afirmou não caber falar em uso de prova emprestada, por terem as operações Broca e Tempo de Colheita sido deflagradas em conjunto pelo Ministério Público Federal, Receita Federal e Polícia Federal, no intuito de cada uma delas se utilizassem dos elementos da investigação para o cumprimento de suas funções institucionais. Além disso, fundamentou a sua decisão no fato de os documentos terem sido enviados pelo Ministério Público à Receita mediante autorização judicial, por entender haver neles interesse fiscal.

Passo, então, à análise dos argumentos acima indicados.

No que concerne às provas relacionadas às operações Broca e Tempo de Colheita, conforme já tive a oportunidade de me manifestar em casos anteriores em que me debrucei sobre esta mesma matéria, entendo que não há impedimento legal de adoção destas provas como elemento de convicção da fiscalização e do julgador no que concerne às glosas realizadas. É o que será analisado a seguir.

Conforme acima relatado, é inconteste que o contribuinte não participou neste caso concreto da colheita da prova oral. Cumpre-nos analisar, então, se a ausência de participação do mesmo naquela oportunidade tornam os depoimentos colhidos e as demais provas posteriormente obtidas imprestáveis para fins de embasar a glosa de créditos objeto da presente demanda.

A meu ver, para que tal prova fosse desconsiderada, seria essencial que a prova inicialmente colhida fosse ilegal. Ou seja, as provas subsequentes deixarão de ter validade na medida em que a prova inicial tenha sido obtida ilegalmente. É o caso, por exemplo, de provas obtidas em razão de interceptação telefônica realizada ilegalmente, sem ordem judicial. Uma vez reconhecida a ilegalidade da interceptação telefônica, deverão ser desconsiderados também as demais provas colhidas.

No caso dos presentes autos, contudo, não se está diante de uma prova ilegal. Os depoimentos pessoais foram colhidos em procedimento regular de investigação realizado pela Polícia Federal na "operação broca" e "tempo de colheita". A ausência de participação da Recorrente naquela oportunidade da colheita de tais depoimentos não os torna ilegais.

O que se poderia cogitar, então, era se tais provas, legais, poderiam ser utilizadas para fins de fundamentar a glosa realizada.

Penso que a resposta deve ser positiva na medida em que os depoimentos pessoais obtidos nas referidas operações, somados a outros elementos de prova, forem suficientes à comprovação do vínculo existente entre as operações objeto da lide e o esquema deflagrado. E foi justamente esta a conclusão a que cheguei na análise de processo de outro contribuinte, que culminou no Acórdão nº 3301-003.072, em que entendi que os elementos de prova ali apresentados foram suficientes a identificar a participação daquela Recorrente no esquema.

Para que se chegue a tal conclusão, contudo, é imprescindível que se conclua que as provas carreadas aos autos conseguem demonstrar a participação da Recorrente no esquema que fora deflagrado por tais operações.

Não é esta, porém, a conclusão a que eu chego na análise da presente contenda. Isso porque, entendo que, apesar de ter fundamentado a glosa na "Operação Tempo de Colheita", não logrou a fiscalização demonstrar a relação do contribuinte com o esquema ali relatado.

Para que não reste qualquer dúvida acerca da conclusão a que se chega nesta oportunidade, transcrevo a seguir as passagens em que o nome da empresa Tangará foi mencionado, extraídas do termo final de diligência fiscal (fls. 940/987), realizado por solicitação da DRJ para fins de "verificar se há alguma repercussão no crédito aqui pleiteado dos mesmos fatos apurados naquelas operações, juntando-se os elementos de prova que entenda cabíveis":

No encerramento dos trabalhos de diligência nas “empresas” ACÁDIA, COLÚMBIA, DO GRÃO e L & L, todas mencionaram que, na cidade de COLATINA e outros municípios, existem “mais de 80 (oitenta) empresas que ainda não foram atingidas pela Fiscalização e que continuam a operar como acima exposto”. O que é prática recorrente também nos outros estados produtores de café,

em especial, Minas Gerais, Bahia, Paraná, São Paulo, locais que a Tangará realiza compras de café.

(...)

O material coletado durante as fiscalizações apresenta-se em número expressivo. Seria repetitivo demonstrá-lo no presente trabalho. Desta forma, faremos uma abordagem por amostragem, começando pelos depoimentos de alguns envolvidos e, depois, relatando alguns procedimentos que culminaram com a declaração de inaptidão ou suspensão, por inexistência de fato, evidenciando fornecedores da Tangará.

(...)

GUIDO HIGINO VITÓRIO - CPF 283.299.886-00

Produtor rural no município de Guaçuí e desde 07/2007 sócio da empresa IRMÃOS VITÓRIO'S COMERCIAL EXPORTADORA DE CAFÉ. Foi sócio da VITÓRIO'S ARMAZÉNS GERAIS. Declarou:

“Que, como produtor rural, tentou vender para os exportadores, mas não obteve sucesso, sendo que lhe foi informado que as vendas deveriam ser realizadas por intermédio de pessoas jurídicas.

Que tem conhecimento que em Manhuaçu, [cidade onde se localizam diversas empresas fornecedoras de café à Tangará], as empresas laranjas cobram R\$ 0,50 por saca de café para emitir notas fiscais; que na região da Serra do Caparão/ES o valor é de R\$ 1,00 por saca;

(...).

Neste parecer, reproduzimos os dados do Relatório apresentado pelos Auditores-Fiscais que participaram das diligências. Pela riqueza das informações, identificaremos as Pessoas Jurídicas que “forneceram” notas fiscais para Tangará, mas manteremos os dados das demais empresas para demonstrar a grandeza do esquema de vendas de “Notas Fiscais” e seu crescimento exponencial. Frisamos que estas empresas estão localizadas no estado de Minas Gerais, o que corrobora os diversos depoimentos que relatam a existência do esquema de vendas de notas fiscais em todo o país.

(...).

Diante do presente cenário inúmeras empresas foram diligenciadas e, conseqüentemente suas inaptidões declaradas pela Receita Federal do Brasil. É o caso da empresa E. Zappi, uma das empresas que forneceu café à Tangará no período analisado.

(...).

Ficou evidenciado, diante dos fatos relatados e dos diversos depoimentos acostados ao presente parecer que a Tangará efetuou aquisições de café de pessoas jurídicas pseudo-atacadistas, tendo se apropriado indevidamente de créditos integrais das contribuições sociais não cumulativas – Pis (1,65%) e Cofins (7,6%).

Ou seja, extrai-se das passagens acima que: 1) a Tangará realiza compras de café em Minas Gerais, Bahia, Paraná e São Paulo, locais em que o esquema fora identificado; 2) alguns fornecedores da Tangará tiveram declarada a sua inaptidão ou suspensão, por

inexistência de fato; 3) há depoimento mencionando que o esquema ocorria na cidade de Munhuaçu, onde se localizam diversas empresas fornecedoras de café à Tangará; 4) a Tangará realizou operações com algumas dessas empresas consideradas como "pseudo-atadistas".

Ocorre que as afirmativas acima apresentadas não levam à conclusão de que a Recorrente possuía conhecimento do esquema deflagrado e que dele tenha participado.

Note-se, por exemplo, que a própria fiscalização reconhece ser possível a existência de operações lícitas entre pessoas jurídicas, tanto que manteve o crédito no que concerne à empresa "Comercial de Café Stockl Ltda." (vide fl 978 do termo final de diligência).

Nesse contexto, percebe-se que a glosa embasou-se única e exclusivamente em provas emprestadas que não conseguem demonstrar a vinculação da empresa Recorrida com o esquema deflagrado.

Nesse mesmo sentido foi a conclusão a que chegaram os Conselheiros Lenisa Rodrigues Prado, Walker Araújo, Sarah Maria Linhares de Araújo e José Renato Pereira de Deus, os quais, embora tenham restado vencidos pelo voto de qualidade, entenderam pela inexistência de elementos de prova suficientes à manutenção da glosa realizada naqueles autos (Acórdão nº 3302-004.649). É o que se infere dos fundamentos transcritos a seguir:

2.5. AQUISIÇÃO DE CAFÉ DOS PRODUTORES RURAIS PESSOAS FÍSICAS E DE PESSOAS JURÍDICAS IRREGULARES. DESCONSIDERAÇÃO DO NEGÓCIO JURÍDICO. IMPOSSIBILIDADE. OFENSA AO PRINCÍPIO DA TIPICIDADE CERRADA.

O fisco glosou o crédito integral (devido nas operações com pessoas jurídicas) e concedeu o crédito presumido (devido nas operações com pessoas físicas) como se as operações houvessem sido feitas com os produtores pessoas física, em evidente desconsideração do negócio jurídica efetivamente entabulado.

A previsão contida nos artigos 116 e 149 do Código Tributário Nacional, que justificariam tamanha ingerência da autoridade fiscal no âmbito decisório do contribuinte, somente podem ser avocados diante de constatada ocorrência de fraude, dolo ou simulação, que não é a hipótese dos autos.

E a constatação que não há nenhum dos vícios aptos a justificar a desconsideração do negócio jurídico se dá por dois motivos: (i) porque não há nos autos nenhuma prova que a recorrente efetivamente tenha participado das práticas ilícitas apuradas nas Operações Broca e Tempo de Colheita; e (ii) porque sequer foi apenada com a multa qualificada, o que seria resultado direto da comprovação da ilicitude intentada pela recorrente.

2.5.1. OPERAÇÃO TEMPO DE COLHEITA E BROCA. PROVA EMPRESTADA.

(...).

As denúncias oferecidas pelo Ministério Público contra as atividades ilícitas apuradas nas Operações Broca e Tempo de Colheita resultaram na formalização dos Processos n. 2008.50.05.0005383, 2009.50.01.00005193 e 2010.50.05.0001610, bem como no inquérito Policial n. 541/2008DPF/SR/ES.

Conforme atestam as certidões emitidas pela Justiça Federal/ Seção Judiciária do Espírito Santo (fls. 22329/ 22337), a recorrente não é investigada ou foi arrolada no pólo passivo das ações em curso supra mencionadas.

Da leitura do acima transcrito, verifica-se que o auditor fiscal não apresentou qualquer prova que conecte a ora recorrente com as atividades das contribuintes investigadas após a sua declaração de inidoneidade. Aliás, como já esclarecido, a maior parte das declarações de inidoneidade/ inaptidão indicadas na autuação são frutos diretos das Operações Broca e Tempo de Colheita.

Desse modo e porque não existem provas que sustentem conclusão contrária é de rigor prestigiar o laudo elaborado pela Grand Thorton (empresa de auditoria externa e independente) que registra:

* a regularidade de todas as pessoas jurídicas fornecedoras de café no CNPJ e SINTEGRA à época das operações;

* o lastro documental de todas as operações, cuja venda é acompanhada por documentação fiscal idônea;

* o pagamento de todas as operações através de TED ou depósito bancário;

* o depósito de todas as mercadorias em armazéns terceirizados, através de comprovante de depósito e recibo de pesagem que fazem expressa referência às notas fiscais que acobertaram as operações e às placas dos caminhões que fizeram o transporte.

O parágrafo único do art. 82 da Lei n. 9.430/1996 assegura o direito ao crédito nos casos em que o adquirente de bens, direitos e mercadorias ou o tomador de serviços comprovarem a efetivação do pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou utilização dos serviços.

Da mesma forma o Superior Tribunal de Justiça consolidou o entendimento no enunciado n. 509¹⁰ de Súmula, através do julgamento do Recurso Especial n. 1.148.444/MG, o qual deve ser aqui adotado por analogia:

"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".

Ademais, diante da inexistência de provas e até mesmo da demonstração do nexos causal indispensável entre os prejuízos causados ao erário pela prática dos ilícitos apurados nas Operações Tempo de Colheita e Broca (que não investigaram a recorrente), entendo que devem ser revisitadas as lições do Conselheiro Diego Diniz Ribeiro¹¹ sobre a necessidade de motivação do ato administrativo:

" Assim, quando se fala em motivação do ato administrativo, o que se tem é uma garantia do administrado e, em contrapartida, um dever do agente público, dever esse que consiste em (i) delimitar a circunstância fática para o qual o ato administrativo se dirige; (ii) identificar, com precisão, os fundamentos jurídicos que fundamentam o ato administrativo, e, ainda (iii) concatenar, de forma explícita, clara e congruente a relação entre o fato e o fundamento jurídico que subsidia o ato administrativo. Neste mesmo diapasão são as lições do professor Celso Antônio Bandeira de Mello:

Dito princípio implica para a Administração o dever de justificar seus atos, apontando-lhes os fundamentos de direito e de fato, assim como a correlação lógica entre os eventos e situações que deu por existentes e a providência tomada, nos casos em que este último esclarecimento seja necessário para aferir-se a consonância da conduta administrativa com a lei que lhe serviu de arrimo.

Dar este tratamento à motivação do ato administrativo, em última análise, significa promover uma identificação das ações da Administração Pública sob o prisma de que o Direito Pública precisa ser, antes de tudo, o Direito não-autoritário, dialógico e, concomitantemente, promotor da concretização (mais homogênea possível) do núcleo essencial dos direitos fundamentais, acima e além de interpretativismos estritos¹².

Ademais, é certo que para que suceda a efetiva configuração do ilícito, quando esse for fundamentado em presunção, é indispensável a constatação de indícios convergentes. Esses indícios devem ser apresentados pelo auditor fiscal em sua autuação, em atenção ao que determina o art. 9º do Decreto n. 70.235/1972¹³. Da mesma forma o art. 2º da Lei n. 9.784/1998 impõe ao fiscal a incumbência de produzir e apresentar todas as provas necessárias para justificar a penalização do contribuinte, uma vez que:

"Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único: Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

I autuação conforme a lei e o Direito;

(...)

VII indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão;

VIII observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados;

IX adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados".

Há de se destacar, inclusive, que este Conselho já se manifestou pelo cancelamento da glosa quando constatada a insuficiência de provas acerca da fraude apontada. É o que se infere do Acórdão nº 3301-004.629, a seguir transcrito:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

GLOSA DE CRÉDITOS INTEGRAIS SOBRE COMPRAS DE CAFÉ DE COOPERATIVAS. PRODUTO FINAL OU INTERMEDIÁRIO.

Foi constatado que o contribuinte comprava café, submetia-o a beneficiamento e depois o revendia. A fiscalização obteve confirmação deste fato, por meio de resposta à intimação.

Nas peças impugnatória e recursal, o contribuinte afirmou o contrário, porém sem carrear provas aos autos.

Correta a glosa dos créditos integrais, tendo o Fisco computado créditos presumidos, na forma do art. 8º da Lei nº 10.925/04.

"EMPRESAS DE FACHADA. GLOSA DE CRÉDITOS INTEGRAIS. AUSÊNCIA DE PROVAS DIRETAS OU INDIRETAS

Dada a ausência de elementos comprobatórios e/ou indiciários relacionados aos anos auditados pelo Fisco, isto é, 2010 e 2011, com fulcro nos art. 50 da Lei nº 9.784/99, deve ser declarado nulo o lançamento tributário derivado das glosas de créditos de PIS e COFINS calculados sobre compras de café de pessoas jurídicas consideradas pelo Fisco como "de fachada.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

GLOSA DE CRÉDITOS INTEGRAIS SOBRE COMPRAS DE CAFÉ DE COOPERATIVAS. PRODUTO FINAL OU INTERMEDIÁRIO.

Foi constatado que o contribuinte comprava café, submetia-o a beneficiamento e depois o revendia. A fiscalização obteve confirmação deste fato, por meio de resposta à intimação.

Nas peças impugnatória e recursal, o contribuinte afirmou o contrário, porém sem carrear provas aos autos.

Correta a glosa dos créditos integrais, tendo o Fisco computado créditos presumidos, na forma do art. 8º da Lei nº 10.925/04.

"EMPRESAS DE FACHADA. GLOSA DE CRÉDITOS INTEGRAIS. AUSÊNCIA DE PROVAS DIRETAS OU INDIRETAS

Dada a ausência de elementos comprobatórios e/ou indiciários relacionados aos anos auditados pelo Fisco, isto é, 2010 e 2011, com fulcro nos art. 50 da Lei nº 9.784/99, deve ser declarado nulo o lançamento tributário derivado das glosas de créditos de PIS e COFINS calculados sobre compras de café de pessoas jurídicas consideradas pelo Fisco como "de fachada.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte (Grifos apostos).

De outro norte, verifica-se que não houve por parte da fiscalização questionamento acerca da efetiva realização das operações. Tanto que a fiscal assim se manifestou: "Não há dúvidas que a compra de café foi efetivamente efetuada pela contribuinte, apenas a apuração do crédito referente a estas compras foi realizada de forma irregular". Ou seja, ela reconhece que todas as operações listadas de fato ocorreram, embora tenha entendido que as aquisições teriam ocorrido, na verdade, de pessoas físicas e não de pessoas jurídicas.

Em outras palavras, entendo que o contribuinte, em observância ao seu ônus probatório, comprovou a existência das operações combatidas. A fiscalização, contudo, entendeu por desconsiderá-las da maneira que formalizadas (entre pessoas jurídicas), para considerá-las como tendo sido realizadas com pessoa física, por entender que a pessoa jurídica fora interposta por meio de esquema fraudulento do qual a Recorrente teria participado.

Penso, contudo, que, para que pudesse desconsiderar as operações da forma que formalmente foram realizadas, deveria a fiscalização ter comprovado a participação da Recorrente no esquema fraudulento, o que inexistiu no caso concreto ora analisado.

Até porque, é cediço que a fraude não se presume, devendo ser provada, e que cabe ao Fisco a produção de tal prova. Por outro lado, não há como se exigir do contribuinte a produção de prova negativa, no sentido de que "não teria participado da fraude", pois este tipo de prova é impossível de ser produzida.

1.3. Do pedido alternativo de manutenção dos créditos relativos às aquisições da E. Zappi, Cafeeira São José Ltda., Boa Safra Comércio de Café Ltda. e Comercial de Café Arábica Ltda.

Ao final, o contribuinte apresentou pedido alternativo no sentido de que ao menos as operações realizadas com as empresas E. Zappi, Cafeeira São José Ltda., Boa Safra Comércio de Café Ltda. e Comercial de Café Arábica Ltda. sejam admitidas, tendo em vista que a fiscalização não teria logrado êxito em comprovar qualquer mácula em relação às mesmas.

Sobre este pedido alternativo, o acórdão consignou a impossibilidade de acolhimento, fundamentado na posição assumida pela Cafeeira São José Ltda. nas operações, conforme depoimento de Paulo Pancieri Junior, de guiar o café, como mera fornecedora de nota fiscal, nunca tendo recolhido PIS e COFINS no período fiscalizado. Quanto às demais empresas, por terem sido declaradas inaptas por inexistência de fato.

Conforme analisado no tópico anterior, entendo que, ainda que algumas aquisições tenham sido realizadas de empresas mencionadas nas Operações Broca ou Tempo de Colheita (a exemplo da Munaldi, Colúmbia e São José), as glosas realizadas pela fiscalização não se sustentam no caso concreto aqui analisado, em razão da ausência de comprovação de que a Recorrente, na qualidade de adquirente, tenha, de alguma forma, participado da fraude identificada.

E, no caso específico das aquisições realizadas das empresas E. Zappi, Boa Safra Comércio de Café Ltda. e Comercial de Café Arábica Ltda., entendo que a improcedência da glosa realizada se acentua pelo fato de que não há qualquer elemento nos autos que indique a relação dessas empresas fornecedoras com o esquema fraudulento deflagrado nas referidas operações. Conforme reconhecido na decisão recorrida, os depoimentos extraídos da operação tempo de colheita indicam apenas 3 dos fornecedores da Tangará, quais sejam, Munaldi, Colúmbia e São José.

A autuação, em tais casos, limitou-se ao fato de tais empresas terem sido consideradas inaptas. Acontece que a declaração de inaptidão no caso específico da E. Zappi e da Boa Safra foram realizadas posteriormente ao período objeto da presente demanda (ambas as inaptidões foram realizadas através de processo administrativo datado de 2009 - vide fls. 977/978 dos autos, enquanto a presente demanda versa sobre o período de apuração de julho de 2005).

Em tais casos, portanto, inexistente comprovação de participação, seja da empresa fornecedora, seja da empresa adquirente, em qualquer fraude apta a afastar o direito ao creditamento pleiteado, revelando-se, por consequência, ainda mais acentuada a improcedência da glosa realizada pela fiscalização.

2. Da conclusão

Diante do acima exposto, voto no sentido de afastar a preliminar apresentada e, no mérito, dar provimento ao Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves - Redator

Em que pese o brilhante voto proferido pela I. Relatora, *data venia*, dirirjo quanto ao seu posicionamento em relação à necessidade de comprovação da participação da ora recorrente no esquema fraudulento e à inaplicabilidade das declarações de inaptidão ao caso dos autos.

Desde logo, esclareça-se que o presente processo trata de pedido de compensação lastreado em supostos créditos de COFINS, portanto, não estamos analisando qualquer lançamento tributário agravado por dolo, fraude ou simulação, tão pouco, ocupa-se a lide de eventuais implicações penais de ilícitos cometidos. Dessa maneira, o ônus probatório deve ser considerado de forma diversa daquela que aconteceria nessas situações.

O art. 373 do Código de Processo Civil (CPC) estabelece que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito, e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. Ou seja, em regra, incumbe à parte fornecer os elementos de prova das alegações que fizer, visando prover o julgador com os meios necessários para o seu convencimento, quanto à veracidade do fato deduzido como base da sua pretensão.

Seguindo essa mesma linha, o art. 36 da Lei nº 9.784, de 1999, que regula os processos administrativos federais, dispõe que cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

Quanto ao processo administrativo fiscal, o art. 16 do Decreto 70.235/72 assim estabelece:

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - omissis

.....
III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Inciso com redação dada pela Lei nº 8.748, de 9/12/1993)

§ 1º omissis

.....
§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira - se a fato ou a direito superveniente;

c) destine - se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Parágrafo acrescido pela Lei nº 9.532, de 10/12/1997)

.....

Como se percebe dos dispositivos transcritos, o dever de provar incumbe a quem alega. **Assim, creio que o ônus da prova atua de forma diversa em processos decorrentes de lançamento tributário e processos decorrentes de pedido de restituição, ressarcimento e compensação. Nestes, cabe ao contribuinte provar a liquidez e a certeza do seu crédito, naqueles, cabe ao fisco provar a ocorrência do fato gerador.**

Por certo, não se pode olvidar do Princípio da Verdade Material, que norteia o processo administrativo, devendo o julgador buscar o esclarecimento dos fatos, adotando as providências necessárias no sentido de firmar sua convicção quanto a verdade real. Contudo, a atuação do julgador somente pode ocorrer de forma subsidiária à atividade probatória, que deve ser desempenhada pelas partes.

Assim, não pode o julgador usurpar a competência da autoridade fiscal e intentar produzir provas, que validem um lançamento fiscal fracamente instruído, assim como, lhe é vedado desincumbir, pela sua atuação ativa no processo, o sujeito passivo de trazer aos autos o conjunto probatório mínimo necessário para comprovar o seu direito creditório.

Dessa forma, a busca pela verdade material não pode ser entendida como ilimitada. Em realidade, nenhum Princípio é soberano e outros também regem o processo administrativo, tais como: os Princípios da Celeridade, Imparcialidade, Eficiência, Moralidade, Legalidade, Segurança Jurídica, dentre outros. Por conseguinte, será lastreado nas circunstâncias fáticas do caso concreto, que o julgador deverá ponderar e sopesar a influência de cada um dos diversos Princípios, visando a maior justiça em seu julgamento.

No que concerne ao direito de crédito tratado nos autos, a fim de evidenciar-se maior clareza, reproduz-se excerto do voto condutor do Acórdão recorrido:

"Ocorre que, no regime não-cumulativo, as empresas adquirentes de mercadorias passaram a gozar do direito de crédito sobre o valor das compras, utilizando-se da mesma alíquota válida para o cálculo das próprias contribuições.

Porém, no caso aqui tratado, uma particularidade deve ser mencionada: Se a empresa adquirente de café em grão - por exemplo, a Tangará - compra diretamente do produtor rural - pessoa física - o valor de seu direito creditório reduz-se a 35% 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:

Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004

Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos

desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, **poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido**, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, **adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.** (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vide art. 37 da Lei nº 12.058, de 13 de outubro de 2009)

(...)

§ 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:

I - 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18; e II - 50% (cinquenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para a soja e seus derivados classificados nos Capítulos 12, 15 e 23, todos da TIPI; e (Redação dada pela Lei no 11.488, de 15 de junho de 2007)

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

(...)(gn).

Antes do diploma acima citado prevalecia a regra geral, que vedava o creditamento resultante de compras de pessoa física, na forma do §3º do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003:

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;

(...) (gn)

Ora, no quadro legal de regime não-cumulativo, que então se instituía passou a ser tributariamente interessante adquirir bens e serviços de pessoa jurídica e não diretamente de pessoa física. Assim, optar por uma pessoa jurídica, no caso atacadista de café, em detrimento de uma produtor rural - pessoa física, pode situar-se de fato no domínio do assim chamado planejamento tributário do adquirente. Embora, claro, a introdução de um elo a mais na cadeia produtiva eleve os custos desse adquirente, pois aquele atacadista intermediário, além de seus custos operacionais normais, deverá recolher as contribuições incidentes sobre as receitas auferidas nas suas alíquotas normais (1,65% e 7,6%), podendo se creditar no percentual de apenas 35% do crédito, calculado com as mesmas alíquotas.

Evidencia-se, então, que a aquisição da mercadoria da Pessoa Jurídica, ao invés da aquisição direta do produtor rural, embora, resulte para o adquirente creditamento integral, o seu custo de aquisição necessariamente será maior. De qualquer forma, a escolha por uma forma, ou outra, poderá fazer parte de um planejamento tributário, sem qualquer óbice legal."

(grifos no original)

Assim, temos que nas operações de compra de café, em relação ao PIS e COFINS não cumulativos, os adquirentes podem se creditar de 35% calculados sobre o valor das aquisições realizadas de pessoas físicas. Contudo, se tais operações de compra forem feitas de pessoas jurídicas, atacadistas, a empresa adquirente passa a ter direito ao creditamento integral. De sorte que, a meu sentir, a compra do produto de uma pessoa jurídica real é requisito inafastável para se fazer jus ao crédito "cheio".

No caso concreto dos autos, restam incontroversos alguns fatos: a contribuinte, realmente, realizou aquisições de café; as glosas realizadas pela fiscalização ocorreram em relação a empresas fornecedoras que não existiam de fato, inaptas ou inativas e a ora recorrente não se desincumbiu de comprovar que as aquisições de café foram feitas de empresas reais. Com efeito, a contribuinte em nenhum momento carrou provas ao processo da existência de seus supostos fornecedores, ao contrário, limitou-se a comprovar a tradição, isto é, o recebimento do produto e o pagamento, e a argumentar que desconhecia o esquema fraudulento, dessa maneira, no seu entender, comprovando sua boa-fé.

Por um lado, repise-se, que a própria fiscalização reconheceu que a contribuinte adquiriu os produtos. Logo, como já dito, esse fato é inconteste. Porém, a suposta

boa-fé da recorrente não tem o condão de afastar o requisito essencial para ter direito ao creditamento integral em relação a essas compras, isto é, terem sido realizadas de pessoas jurídicas reais. Não se está aqui afirmando que houve má-fé da recorrente ou que ela não possa ter sido enganada pelas empresas pseudo-atacadistas. Tais situações podem ter ocorrido. Entretanto, a celebração de um negócio jurídico fraudulento entre particulares, mesmo que uma das partes não tenha sido conivente com o delito e, ainda, tenha sido ludibriada, mesmo assim, não pode ser oposto ao Fisco, tampouco empresta materialidade ao crédito pleiteado.

Dessarte, forçoso é admitir que a recorrente não se desincumbiu do ônus de comprovar o seu suposto direito creditório. A falta de liquidez e certeza do *quantum* pleiteado resta evidente, seja pela falta de provas da existência real dos supostos fornecedores da contribuinte, seja pela robustez do conjunto probatório trazido pela fiscalização.

Por fim, quanto ao pedido alternativo formulado pela ora recorrente, continuo a divergir da I. relatora e, adoto como fundamento para decidir, o seguinte excerto do voto condutor da Acórdão recorrido:

"A recorrente solicita a reversão das glosas dos créditos relativos às aquisições da E. Zappi, Cafeeira São José LTDA, Boa Safra Comércio de Café LTDA e Comercial de Café Arábica LTDA, tendo em vista que a Fiscalização não logrou êxito em comprovar qualquer mácula em relação a essas compras. No entanto, a Cafeeira São José LTDA fora citada (v. depoimento de Paulo Pancieri Júnior mais acima) como empresa que "guiava" o café, isto é, como mera fornecedora de nota fiscal, ressaltando-se que nunca recolhera PIS/Cofins no período fiscalizado. As demais (E. Zappi, Boa Safra Comércio de Café LTDA e Comercial de Café Arábica LTDA) foram todas declaradas inaptas em virtude de inexistência de fato, ressaltando-se que nunca recolheram quaisquer tributos no período, conforme quadro mais acima neste voto. Assim, a reversão solicitada deve ser indeferida"

Ademais, acrescente-se que os documentos juntados às fls. 301/313 são suficientes para comprovar a inexistência de fato dessas empresas ou, ao menos, sua inatividade no período em análise nos autos, ou seja, no ano-calendário de 2005. Por exemplo, as empresas Boa Safra e Comercial de Café Arábica foram declaradas inaptas, por inexistência de fato, com efeitos a partir de, respectivamente, 01/04/2003 e 01/07/2004. Logo, também não procede o pedido alternativo deduzido no Voluntário.

Assim sendo, por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto da Silva Esteves