



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 15578.000315/2010-70  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-007.736 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de novembro de 2019  
**Recorrente** REALCAFE SOLÚVEL DO BRASIL S.A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

FRAUDE NA VENDA DE CAFÉ EM GRÃO. COMPROVADA A SIMULAÇÃO DA OPERAÇÃO DE COMPRA. DESCONSIDERAÇÃO DO NEGÓCIO JURÍDICO SIMULADO. MANUTENÇÃO DO NEGÓCIO JURÍDICO DISSIMULADO. POSSIBILIDADE.

Comprovada a existência da fraude nas operações de aquisição de café em grão mediante simulação de compra realizada de pessoas jurídicas inexistentes de fato e a dissimulação da real operação de compra do produtor rural ou maquinista, pessoa física, com o fim exclusivo de se apropriar do valor integral do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep, desconsidera-se a operação da compra simulada e mantém-se a operação da compra dissimulada, se esta for válida na substância e na forma.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CAFÉ EM GRÃO EFETIVAMENTE ADQUIRIDO DO PRODUTOR RURAL. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE PESSOA JURÍDICA INIDÔNEA. APROPRIAÇÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO AGROPECUÁRIO. POSSIBILIDADE.

Se comprovado que o café em grão foi efetivamente adquirido do produtor rural, pessoa física, e não das pessoas jurídicas inexistentes de fato, fraudulentamente interpostas entre o produtor rural e a pessoa jurídica compradora, esta última faz jus apenas à parcela do crédito presumido agropecuário da Contribuição para o PIS/Pasep.

EMPRESA INAPTA. Aquisição de insumos junto a empresas inaptas por inexistência de fato (art. 41 da Instrução Normativa nº 748/2007), inaplicabilidade do art. 82 da lei nº 9.430/96. Os documentos emitidos por pessoa jurídica declarada inexistente de fato são inidôneos desde sua constituição, não produzindo efeitos tributários em favor de terceiro interessado, o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no CNPJ haja sido declarada inapta nos termos do art. 48 da Instrução Normativa nº 748/2007.

PROCEDIMENTO FISCAL. MOTIVAÇÃO ADEQUADA E SUFICIENTE. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. DECLARAÇÃO DE NULIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

No âmbito do processo administrativo fiscal, não configura cerceamento do direito de defesa procedimento fiscal apresenta fundamentação adequada e suficiente para o indeferimento do pleito de ressarcimento/compensação formulado pelo contribuinte, que foi devidamente cientificada e exerceu em toda sua plenitude o seu direito de defesa nos prazos e na forma na legislação de regência.

**NULIDADE DE DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. INOCORRÊNCIA DO CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO PROVADA A MUDANÇA DE FUNDAMENTO JURÍDICO. IMPOSSIBILIDADE.**

Não é passível de nulidade, por cerceamento do direito de defesa, a decisão primeira instância se não comprovado que houve a alegada alteração o fundamento jurídico do despacho decisório proferido pela autoridade fiscal da unidade da Receita Federal de origem, que apreciou todas as razões de defesa suscitadas pelo impugnante de forma fundamentada e motivada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas. No mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Corinθο Oliveira Machado, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Gerson Jose Morgado de Castro, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de pedido de ressarcimento de créditos de PIS não cumulativo do 2º trimestre de 2007, vinculados às operações de exportação, no valor total de R\$ 575.614,28, utilizados na compensação dos débitos discriminados nas Declarações de Compensação (DComp) de fls. fls.06/09, transmitidas em 08/10/2007.

De acordo com a Informação Fiscal, por meio do Despacho Decisório de fls.59/65, o titular da unidade da Receita Federal de origem reconheceu parte do crédito pleiteado, no valor de R\$ 125.662,53, e homologou parcialmente as compensações declaradas até o limite do valor do crédito deferido, apoiado nas conclusões exaradas no Mandado de Procedimento Fiscal nº 2010.241-3 de fls. 02/05, onde ficou constatado na escrituração da

REALCAFÉ 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).

A parcela dos créditos glosada pela fiscalização refere-se à aquisição de café em grãos de pessoas jurídicas inexistente de fato. Tais irregularidades foram apuradas no âmbito das Operação Tempo de Colheita e Operação Broca, realizadas pela fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e pela Polícia Federal, com a participação do Ministério Público Federal (MPF) e consistiram na participação da interessada nas fraudes, mediante compra notas fiscais de pessoas jurídicas inexistentes de fato, para acobertar as operações reais de compras de café em grãos dos produtores rurais pessoas físicas, com a finalidade de gerar ilicitamente créditos integrais da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, em vez de tão somente crédito presumido sobre tais operações, na forma da legislação aplicável.

Em razão do pedido e de outros eventos, foi aberto procedimento fiscal, através da Representação Fiscal datada de 19/07/2010, de fls. 2, com o objetivo de examinar as atividades da empresa fiscalizada nos exercícios de 2005 a 2008, no concernente às contribuições de PIS e da COFINS. O procedimento visou a verificação dos créditos relativos às contribuições na apuração da modalidade não cumulativa, bem como pedidos de ressarcimento/compensação envolvendo os períodos compreendidos entre 1º trimestre de 2006 ao 4º trimestre de 2008 (fl.03).

Os principais fatos relatados Informação Fiscal SEFIS/DRF/VIT/ES n.º 26/2010, foram resumidos no relatório integrante do acórdão recorrido, com os seguintes dizeres, *in verbis*:

- Diante das fartas provas e documentos acostados ao processo administrativo n.º 15586.000956/2010-25, a fiscalização constatou na escrituração da REALCAFE 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 REALCAFE em nome de inúmeras empresas de fachada 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 do PIS devidos mensalmente, efetuou-se o cálculo dos saldos dos créditos passíveis de ressarcimento, os quais foram pleiteados por meio de PER/DCOMP.
- Em face da REALCAFE foram lançados os valores devidos a título de PIS 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 alguns períodos de apuração acarretou no NÃO RECONHECIMENTO de parte do valor dos créditos pleiteados nos PEDIDOS DE RESSARCIMENTO.
- 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 15586.000956/2010-25, não foi possível reconhecer integralmente o direito creditório pleiteado pelo contribuinte, bem como homologar integralmente as compensações requeridas.

A contribuinte foi cientificada do Despacho Decisório em 04/10/2010 (fl.75) e apresentou, em 29/10/2010, Manifestação de Inconformidade (fls.76), onde alega, em síntese que:

- Tendo em vista a obediência ao sigilo fiscal, o acervo de dados colhidos pela fiscalização se encontra indisponível à terceiros, razão pela qual a ausência de indicação das empresas consideradas como "laranjas", com as quais a impugnante realizou operações de compra e venda de café, viola os princípios constitucionais devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, elencados no artigo 5º, incisos LIV e LV, da Constituição Federal de 1988;
- **Nestes termos, vê-se que a afirmação de que as notas fiscais emitidas em nome de empresas consideradas de fachada ou "laranjas", sem que tenham sido fornecidos os dados das mesmas para fins de verificação e elaboração de resposta, fere fatalmente os princípios do contraditório e da ampla defesa, em flagrante cerceamento do direito de defesa da impugnante, o que, na forma do artigo 59, inciso II, do Decreto n.º 70.235/72 4, inquina a decisão administrativa de nulidade;**
- Conforme se verifica da INFORMAÇÃO FISCAL SEFIS/DRFVIT/ES n.º 29/2010, adotada como razões de decidir pelo Despacho Decisório proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Vitória — ES o presente feito, decorre das investigações originadas na operação fiscal Tempo de Colheita;
- Contudo, é imperioso consignar que **os fatos apurados na intitulada operação não podem atingir operações de compras realizadas com legitimidade de apuração de créditos de PIS**, pois, em verdade, correspondem tão somente ao esforço da fiscalização para desqualificar as operações efetuadas pela manifestante, **uma vez que esta jamais contribuiu para concretização dos atos praticados pelos representantes das empresas fornecedoras;**
- A compra e venda de café em grãos cru é uma atividade dinâmica, na qual o comprador não se envolve com particularidade dos atos praticados pelas empresas fornecedoras, uma vez que a *commodity* "café" é o principal alvo das empresas;
- O que se busca no mercado é o produto, não se fazem questionamentos acerca da propriedade, eis que as partes, comprador e vendedor, em quase a totalidade das operações são articulados por corretores que apresentam uma amostra de café, para os quais se discute tipo, preço e condições de entrega;
- Havendo interesse quanto ao tipo e preço, sela-se o acordo, pagando-se o preço por ocasião da entrada da mercadoria nos domínios da empresa adquirente, sendo cada vez mais rara a ocorrência de um relacionamento comercial direto entre o produtor e o adquirente de café;
- não se pode atribuir pseudo comportamentos ao contribuinte em face da exclusiva ineficácia da fiscalização, traduzida na falta de efetividade de sua atuação em evitar as

supostas práticas lesivas das empresas. Importante frisar que **houve uma efetiva preocupação da empresa em buscar informações sob a regularidade fiscal das empresas fornecedoras, as quais, na ocasião de cada compra, apresentavam-se devidamente ativas perante o Fisco;**

- Vale destacar, ainda, **não ser possível concluir que a empresa tinha conhecimento das práticas ilícitas adotadas pelas empresas fornecedoras**, razão pela qual, por óbvio, que os valores de PIS não-cumulativo foram apropriados na forma do artigo 3º, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003;
- É possível concluir pela **ausência de motivação para as glosas realizadas pela fiscalização**, razão pela qual deverão ser restabelecidos, em sua integralidade, os legítimos créditos integrais do PIS e da COFINS não-cumulativos, uma vez que as conclusões feitas pela fiscalização não encontram amparo na legislação de regência, e sequer nos elementos táticos por ela averiguados, não havendo, como prosperar;
- **A fundamentação para manutenção das glosas em razão da suposta existência de fraude na obtenção dos créditos do PIS não pode subsistir, uma vez que cabe somente aos órgãos de jurisdição, devidamente estabelecidos na Constituição Federal, reconhecer se houve ou não a tipificação de que as operações de compra e venda perpetradas pela pessoa jurídica serão consideradas fraudulentas;**
- Cabe salientar que não é cabível a extensão ao presente processo administrativo dos efeitos de quaisquer dos atos praticados no âmbito criminal relativamente à operação "Broca";
- Ademais, os próprios **Inquéritos Policiais instaurados, tanto em razão da operação "Tempo de Colheita", quanto da operação "Broca", não podem ser utilizados como prova da suposta realização de atos fraudulentos. Isso porque, o inquérito policial é procedimento inquisitivo, no qual não há contraditório ou ampla defesa**, correspondendo, na realidade, à mera peça informativa no âmbito do qual se produzem atos de investigação, que têm por objetivo único a formação do convencimento do responsável da acusação de que há justa causa para o ajuizamento de ação penal;
- Portanto, trechos extraídos de inquéritos policiais, ou mesmo a existência de referidos procedimentos, não representam prova de suposta obtenção fraudulenta de créditos;
- Ainda que a empresa viesse a ser alcançada pela denúncia, o que apenas se cogita e não é o caso, o princípio da inocência implica em que o réu, em nenhum momento do iter persecutório, pode sofrer restrições fundadas exclusivamente na possibilidade de condenação;
- Em outras palavras, o direito fundamental do estado de inocência proíbe a antecipação dos resultados finais do processo criminal, e, portanto, somente seria possível considerar existente a alegada fraude na eventualidade de vigorar uma sentença penal condenatória com transito em julgado;
- A sentença, quando não mais passível de recursos por força da preclusão, adquire qualidade que torna imutável o próprio ato jurisdicional e seus efeitos, a qual denomina-se coisa julgada material, e, somente após a sua formação é possível considerar existente a situação fática declarada na sentença penal condenatória e, destarte, elidido o estado de inocência;
- A contribuinte adotou todas as providências legalmente exigidas para proceder ao crédito do PIS não-cumulativo, decorrente das operações de aquisição de café em grão cru, inclusive quanto ao direito de realizar compensações, ou ainda, requerer o ressarcimento dos valores não aproveitados;

- A empresa realizou aquisições de café em grão cru de pessoas jurídicas domiciliadas no País para posterior revenda e, com isso, **auferiu licitamente os créditos do PIS não-cumulativo. Com efeito, as aquisições de bens se deram por intermédio de fornecedoras (pessoas jurídicas) ativas no CNPJ Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas, bem como no SINTEGRA** — Serviço Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços, cuja inidoneidade somente poderá ser irrefutavelmente decretada após a manifestação final do Poder Judiciário;
- **Deve ser considerado, ainda, o que dispõe o parágrafo único, do artigo 82, da Lei n.º 9.430/96, segundo o qual as empresas que comprovarem a efetivação do pagamento do preço e o recebimento das mercadorias não poderão ter seus créditos glosados;**
- A análise do caso concreto demonstra efetivamente que há a comprovação e o reconhecimento por parte da própria fiscalização, de que a empresa adquirente, ora Impugnante, promoveu o pagamento do valor acordado para aquisição das mercadorias e recebeu o produto em um dos seus estabelecimentos, tanto que através do Termo de Encerramento da Ação Fiscal, constante do Auto de Infração que deu origem ao Processo Administrativo Fiscal n.º 15586.000956/2010-25, houve toda a recomposição dos créditos do PIS, para que estes fossem apurados sob a sistemática do crédito presumido;
- Ainda que as empresas fornecedoras estivessem inativas no momento da realização das operações de fornecimento de mercadorias no período, o que não é o caso, a empresa Impugnante não poderia jamais ser prejudicada por fatos que não causou;
- **Aliás, reitera-se, nenhum dos acionistas da empresa Impugnante foi denunciado pelo Ministério Público Federal, não respondendo a qualquer dos crimes que foi objeto da operação denominada "Broca";**
- **Por fim, com o intuito de demonstrar de uma vez por todas a sua absoluta boa-fé, patente se faz informar que, ao verificar irregularidades com a empresa W.G. AZEVEDO — BRAZIL COFFEE, cessou a operação de compra e venda de café em grão que vinha sendo realizada enquanto a fornecedora não comprovasse a aptidão de seu cadastro e o recolhimento do PIS e da COFINS.** Tal medida, visou, acima de tudo, manter o cenário de efetiva regularidade de que a impugnante sempre gozou perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil;
- Ante o exposto, requer a procedência do pedido.

Sobreveio a decisão de primeira instância (fls.213/223), em que, por unanimidade de votos, a manifestação de inconformidade foi julgada improcedente, com base nos fundamentos resumidos nos enunciados das ementas que seguem transcritos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

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.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido.

Inconformada, a recorrente interpôs recurso voluntário, em que reafirmou as razões de defesa apresentadas na manifestação de inconformidade. Acrescentando, em preliminar, a nulidade da decisão recorrida por cerceamento do direito de defesa, em virtude da ausência de fundamentação e motivação, baseada nos argumentos de que a Turma de Julgamento: (a) analisara de forma genérica e sem qualquer aprofundamento a questão atinente à nulidade do procedimento fiscal; (b) por ilegítima inovação dos fundamentos da glosa dos créditos pleiteados; e, (c) ausência denexo de causalidade entre as diligências denominadas “OPERAÇÃO TEMPO DE COLHEITA” e “OPERAÇÃO BRICA” para com as operações realizadas pela recorrente.

Em 06/06/2014, a recorrente protocolou a petição de fls. 433/438, em que noticia a edição da Solução de Consulta Cosit 65/2014, expedida em atenção à consulta formulado pelo Conselho de Exportadores de Café do Brasil (CECAFÉ) sobre o aproveitamento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins nas aquisições de café em grão das sociedades cooperativas de produção agropecuária e agroindustrial, possibilitando a apropriação de créditos integrais das referidas contribuições, nas aquisições de cooperativas agropecuárias e agroindustrial, em face do entendimento exarado na referida Solução de Consulta

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Denise Madalena Green , Relator.

A Recorrente foi intimada da decisão de piso em 24/04/2013 (fl. 301) e protocolou Recurso Voluntário em 23/05/2013 (fl. 304) dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72<sup>1</sup>.

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 de restituição, os quais foram objeto de análise e julgamento, com reconhecimento apenas parcial dos pleitos, mediante reconstituição da escrita fiscal, a partir de 2003, redundando em redução dos valores pretendidos, em alguns períodos, e exigência do imposto, com os acréscimos de estilo, em outros, nos quais se apurou a existência de saldo devedor

Tais processos foram distribuídos a esta Relatora têm como pano de fundo provas amealhadas no bojo dos autos do procedimento administrativo n.º 15586.0009568/2010-25, 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.

---

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

Trata-se dos processos de n.ºs 15578.000319/2010-58, 15578.000304/2010-90, 15578.000305/2010-34, 15578.000306/2010-89, 15578.000307/2010-23, 15578.000308/2010-78, 15578.000314/2010-25, 15578.000315/2010-70, 15578.000316/2010-14, 15578.000317/2010-69, 15578.000318/2010-11 e 15578.000309/2010-12, que serão julgados por este Colegiado na mesma assentada, o que exclui a possibilidade de haver decisão contraditória sobre as mesmas questões fáticas e jurídicas suscitadas em processos distintos.

Ainda, o referido processo de n.º 15586.0009568/2010-25, por se tratar de Auto de Infração derivado das apurações e decisões daqueles processos, restou decidido pela 4ª Câmara da 1ª Turma Ordinária, por meio da Resolução n.º 3401-000.943, em converter o julgamento em diligência para aguardar a decisão definitiva em cada um dos processos a ele vinculados.

### ***IDAS QUESTÕES PRELIMINARES***

Em preliminar, a recorrente alegou nulidade do acórdão recorrido, por cerceamento de defesa: (i) pela falta da indicação precisa do período e das compras que foram objeto da glosa, e (ii) por inovação dos fundamentos da glosa dos créditos.

#### ***1. 1. Da alegada falta de motivação da decisão recorrida por não ter sido indicado o período de compras:***

Em sede de preliminar argumenta a recorrente que pela decisão recorrida, não é possível identificar quais foram os fornecedores cujas aquisições de café tiveram seus créditos glosados por parte da fiscalização com relação ao período analisado nos presentes autos, uma vez que a autoridade julgadora tão somente se reporta à análise efetuada por parte da 05ª Turma da DRJ/RJ02, no processo administrativo n.º 15586.000956/2010-25.

Neste norte, requer que seja declarada a nulidade da decisão recorrida, haja vista que a mesma não se demonstrou suficientemente fundamentada, nem motivada e em virtude de tais falhas, não haverá como subsistir sob pena de restar caracterizado o cerceamento ao direito de defesa.

O argumento é desarrazoado pois está claro nos autos qual é o período em que ocorreram as operações cujos créditos foram glosados. É até incongruente, porque se trata de indeferimento de pedido de ressarcimento proposto pela própria contribuinte que foi deferido apenas parcialmente, haja vista que, ao invés do crédito efetivo, aplicável nas aquisições de pessoas jurídicas, adotou-se o crédito presumido, previsto para as aquisições de pessoas físicas.

Desde o início do procedimento fiscal, ficou esclarecido que os dados utilizados para cálculo do crédito requerido foram os apresentados pela própria contribuinte, tendo a equipe fiscal, ao comprovar que as aquisições do café em grão das empresas “pseudoatacatadistas” foram simuladas para acobertar as reais compras dos produtores rurais. Portanto, deixou claro o motivo fundante da desclassificação do critério adotado, ou seja, que as aquisições foram efetuadas a pessoas físicas e não a pessoas jurídicas.

Além do mais, quando tomou ciência da decisão de não-homologação do pedido de compensação, a contribuinte foi cientificada, simultaneamente, das provas e demais documentos produzidos durante os trabalhos fiscais que constam no processo de auto de infração n.º 15586.000956/2010-25, sendo que a fiscalização, na fundamentação da citada decisão,

comunicou expressamente ao interessado, tratar-se de processo do mesmo objeto daquele auto de infração, cuja análise se refere a glosa e recomposição dos créditos a descontar dos períodos objeto de análise destes autos.

No mencionado processo de auto de infração n.º 15586.000956/2010-25, a fiscalização elaborou planilhas detalhadas, dentre as quais, inclusive, aquelas que contém para cada mês do 2º trimestre do ano-calendário de 2007 de que trata o processo de ressarcimento/compensação ora em análise, ou seja, a perfeita identificação a quantificação dos valores glosados por cada – assim chamada, “pseudoempresa” atacadista, “laranja” ou de “fachada”, supostamente, fornecedoras da interessada.

Sendo assim, descabe, por completo, alegar desconhecimento dos dados das empresas consideradas como “de fachada” ou “laranjas”, o que impediria o interessado de exercer seu direito ao contraditório e à ampla defesa.

Distintamente da alegada falta de motivação o que se depreende é que a recorrente não concorda com os argumentos expendidos pelo acórdão recorrido, o qual, no entanto, está devidamente fundamentado. A simples indicação do parecer elaborado pelas autoridades que prestaram informações já supre plenamente a alegada falha processual invocada neste tópico.

É inconcebível que a cada fase processual se transcreva todos os documentos alusivos à fundamentação das fases anteriores, sendo suficiente que o seu fautor apenas faça referência aos anteriores, com os quais esteja de acordo. Bem por isto o legislador prescreveu, no § 1º, do art. 50, da Lei n.º 9.784/99:

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

Destarte, o processo administrativo n.º 15586.000956/2010-25, a informação fiscal, o despacho decisório e o acórdão recorrido reportam-se uns aos outros, sem necessidade de transcrições fastidiosas que nada acrescentariam. Pode-se destacar um ou outro excerto, com o propósito de ressaltar determinado ponto. Mas a mera referência e invocação é mais do que suficiente, como reza a lei e dita o bom senso.

Na fundamentação da informação prestada pela autoridade fiscal, a propósito da manifestação de inconformidade do sujeito passivo, foi cientificado do processo acima e se disse, com todas as letras, que os elementos e documentos nele acostados faziam parte da mesma e a integravam. Também foi dito, quando se entregou cópia do despacho decisório ao sujeito passivo, que cópia dele lhe fora entregue. Nada se alegou em sentido contrário. Deste modo, a recorrente tem conhecimento das “pseudoempresas” envolvidas, bem como os elementos e documentos que integram o referido processo fazem parte da motivação de todos os atos processuais subsequentes. E inclusive integram o presente voto.

Além do mais, alega a recorrente tanto na Manifestação de Inconformidade, quando no recurso, que se preocupou em buscar informações sob a regularidade fiscal das empresas fornecedoras, as quais no momento da compra apresentavam ativas perante o Fisco.

Dessa feita, não pode, nesta fase processual, dizer que desconhece quais são as empresas envolvidas ou que não tem conhecimento dos motivos determinantes da exigência e muito menos que não sabe qual é o período a que se refere o crédito pretendido e negado.

Pelo exposto, afasto a preliminar suscitada pela recorrente.

### ***I. 2. Da ilegítima inovação aos fundamentos jurídicos da glosa:***

Outro vício apontado pela recorrente foi a falta de indicação da base legal da descaracterização das supostas operações de compra do café em grão das pessoas jurídicas inexistente de fato e a consequente caracterização das referidas operações como compra dos produtores rurais ou maquinistas, pessoas físicas. Para recorrente, tal procedimento subsumir-se-ia ao comportamento descrito no parágrafo único do artigo 116 do CTN, que prescindia de regulamentação ainda não realizada, logo, não poderia gerar quaisquer efeitos sobre as operações examinadas no presente processo administrativo fiscal. Cita jurisprudência deste Conselho nesse sentido.

Sem razão a recorrente. O referido preceito legal trata da prática de simulação de negócios jurídicos (portanto de atos ou negócios lícitos), geralmente praticados sem propósito comercial ou abuso de forma, com a finalidade de “dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.”

No presente caso, certamente, não se enquadra no figurino comportamental descrito no citado preceito legal como faz crer a recorrente. Aqui se trata de um gigantesco esquema fraude, implementado mediante simulação de negócios ilícitos (operações de compra e venda fictícias) com o evidente propósito de dissimular negócio jurídico lícito (operações de compra e venda reais). Em situações como esta posta em julgamento, determina o ordenamento jurídico do País, que seja declarado “nulo o negócio jurídico simulado” e subsistente o dissimulado, “se válido for na substância e na forma”. Nesse sentido, dispõe o art. 167 do Código Civil, a seguir transcrito:

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

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

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

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

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

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado. (**grifou-se**)

Desta feita, caso a fiscalização demonstre que houve dissimulação nos negócios jurídicos praticados, poderá desconsidera-los e, com esta desconsideração, imputar obrigações tributárias de acordo com o real negócio praticado.

Portanto, diferentemente do alegado pela recorrente, está em perfeita consonância com as normas legais que tratam da validade dos negócios jurídicos o procedimento adotado pela fiscalização no sentido de considerar inválidas as operações simuladas de aquisição de café em grão das pessoas jurídicas inexistentes de fato (amparadas por notas fiscais comprovadamente inidôneas, compradas por quantias ínfimas das referidas pessoas jurídicas de “fachada”), e válidas as operações de aquisição do referido produto dos produtores rurais ou maquinistas, que foram dissimuladas com o nítido propósito de apropriar-se ilicitamente de parcela indevida de crédito das referidas contribuições.

As circunstâncias foram claramente reveladas na Informação Fiscal, pelo despacho decisório e confirmadas no Acórdão prolatado em virtude da manifestação de inconformidade. Não houve nenhuma inovação. Não foi citado nenhum dispositivo legal diverso. A participação da recorrente no esquema fraudulento foi revelada em depoimentos, documentos e outros elementos colhidos em procedimentos investigativos, todos reunidos em um processo administrativo, do qual se entregou cópia a recorrente, no ato da intimação do despacho decisório. Referido processo faz parte da fundamentação das decisões referidas.

Em suma, todas as intervenções levaram em conta que o ato dissimulado (compra de produtor pessoa física) prevaleceu em lugar do simulado (aquisição de pessoa jurídica), e o critério para cálculo do crédito a que a recorrente faz jus é o alusivo ao fato efetivamente praticado e não ao declarado pelas partes intervenientes. Ora se fala em simulação, ora em dissimulação, mas são apenas modos de expressão, que convergem para o mesmo fim.

Assim, independentemente da redação do parágrafo único do artigo 116, outros dispositivos do ordenamento jurídico pátrio, em especial o artigo 167 do Código Civil, definem como nulos os negócios jurídicos dissimulados.

Por outro lado, o artigo 149 do CTN determina que o lançamento de ofício poderá ser efetuado caso haja comprovação de dolo, fraude ou simulação. O citado dispositivo se reporta expressamente ao instituto da simulação, muito embora não o defina, o que nos remete ao direito civil. Oportuna a transcrição, *in verbis*:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

Portanto, a despeito de balizada doutrina que entende que o disposto no parágrafo único do artigo 116 tem ineficácia técnica e não pode ser aplicado enquanto não houver a devida regulamentação por parte de lei ordinária, comunga-se com o entendimento de que, dentro do ordenamento, já existem dispositivos que autorizam a desconsideração de negócios jurídicos dissimulados.

Regina Helena Costa, Ministra do Superior Tribunal de Justiça, argumenta, neste mesmo sentido, quando leciona que "o direito positivo já autorizava a desconsideração de

negócios jurídicos dissimulados, à vista do disposto no art. 149, VII, CTN, que estabelece que o lançamento deva ser procedido de ofício na hipótese de o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, ter agido com dolo, fraude ou simulação" (COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário, Saraiva, 2009, p. 184).

Assim, com toda vênia, a desconsideração do negócio jurídico, independentemente da lei ordinária que deverá regulamentar o parágrafo único, do artigo 116 do CTN, é autorizada por outros dispositivos do ordenamento jurídico, notadamente o artigo 149, VII do Código Tributário Nacional e o artigo 167 do Código Civil.

Por todo exposto, REJEITO a liminar arguida no Recurso Voluntário.

## ***II – DO MÉRITO:***

### ***Da glosa dos créditos das aquisições de pessoas jurídicas inidôneas:***

No presente tópico serão analisadas a glosa parcial dos créditos apropriados pela recorrente, baseada na constatação de que houve fraude na operação de compra do café em grão. De acordo com a Informação Fiscal, 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 15586.000956/2010-25, a fiscalização constatou na escrituração da REALCAFE 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 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)

[...]

§ 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 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)

[...] (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 laranjas para adquirir café de produtores pessoas físicas. De acordo com os documentos acostados ao processo administrativo nº 15586.000956/2010-25, verificou-se que a contribuinte adquiriu café de inúmeras empresas de fachada para dissimular as verdadeiras operações realizadas.

Além da auditoria fiscal, foram deflagradas operações investigativas, envolvendo as atividades do setor, sendo alvo produtores, pessoas físicas, atacadistas, industriais e exportadoras, tendo em vista a constatação de indícios de atividades coordenadas entre diversos agentes com o escopo de ludibriar as autoridades fiscais, gerando créditos indevidos.

Para se ter uma percepção da dimensão da fraude em questão e do tamanho do prejuízo que ela causou ou poderia causar à arrecadação tributária da União, nos anos de 2003 a 2010, período objeto do procedimento fiscal em questão, a movimentação financeira das denominadas “pseudoatacadistas” foi da ordem de bilhões de reais, enquanto os valores dos tributos por elas recolhidos no período foram insignificantes.

#### ***Da fraude praticada contra a Fazenda Nacional:***

Previamente, cabe esclarecer que a comprovação da fraude em referência foi feita com base nos fatos e elementos probatórios colhidos no âmbito das denominadas operações “Tempo de Colheita” e “Broca”. Os documentos colhidos no âmbito das referidas operações constam do processo nº 15586.000956/2010-25, do interesse da recorrente, que trata da cobrança das multas isoladas sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido e do débito indevidamente compensado.

Restou evidenciado no acórdão da DRJ do Rio de Janeiro, juntado aos autos às fls 237/267 o seguinte acerto:

O primeiro ponto a ser ressaltado, quanto à auditoria-fiscal levada a cabo pelas autoridades da Receita Federal, é que este procedimento teve origem e se insere no bojo da operação fiscal denominada “Tempo de Colheita”, que teve por motivação – conforme afirmam à fl. 3.508 os agentes do fisco - a divergência entre os vultosos valores financeiramente movimentados e os valores das receitas declaradas no período 2003/2006 por empresas, supostamente, atacadistas de café em grão.

A discrepância mencionada, segundo os dados colhidos pelo fisco, alcança a cifra de 3 bilhões de reais. Dentre as empresas que mantinham regularmente divergência entre valores movimentados e valores declarados, e na maioria das vezes nem declarados, estão fornecedores da RealCafé Solúvel do Brasil S/A, ora autuado, ora impugnante. Outro fato que mereceu destaque é que do total de pessoas jurídicas diligenciadas (36 P.J.'s), “19 (dezenove), ou seja, 53% (cinquenta e três por cento) foram constituídas a partir do ano de 2002, com movimentação financeira expressiva e crescente a partir do ano de 2003”. Aquelas constituídas antes de 2002 também apresentavam “movimentação financeira expressiva e crescente a partir de 2003”.

No quadro abaixo apresentamos as datas da constituição dos fornecedores principais da Realcafé, conforme dados do “Termo de Encerramento da Ação Fiscal nº 08-241/2010”, confirmados pela pesquisa no sistema informatizado CNPJ de fls. 4.022/4.053:

<b>Empresa Atacadista/Fornecedor da Império</b>	<b>Constituída em</b>
Colúmbia Comércio de Café Ltda	08/06/2001
Acácia Comércio e Exportação Ltda	11/01/2002
Do Grão Comércio e Exportação e Importação Ltda	22/10/2002
L&L Comércio Exportação de Café	11/05/2004

Ltda	
J C BINS – Cafeeira Colatina	04/03/2005
V Munaldi - ME	12/01/2004
WR da Silva – WD Café	24/08/2005
R Araújo – Cafecol	29/09/2005
C. Dário ME	25/11/2003
M.C. da Silva – Blend Brasil	06/11/2006
Luciano Giubert Alves – Giubert Café	19/12/2007
W G Azevedo – Brazil Cofee	09/08/2007
Agrosanto Comércio de Cereais Ltda	15/03/2005
Trarbach/ Caparaó Comercio de Cereais Ltda	14/09/2006
Radial Armazéns Gerais	28/07/2005
Celba Comercial Imp. e Exp. Ltda.	28/11/1994
Cafeeira Arruda Ltda	28/03/2007
Nova Brasília Comércio Café Ltda	24/07/2002
Reicafé Comércio de Café Ltda	18/12/2007
Ypiranga Comércio Café Ltda	15/01/2001
Roma Comércio Café e Sacaria Ltda	05/10/2004
Cafeeira Arabilon Ltda	20/02/2008
G.H. Moschem – Café Ouro Verde	08/03/2005
P A de Cristo	30/11/2006
Café Brasile Comércio e Exportação Ltda.	26/12/2007
Porto Velho Comércio Ltda.	22/07/2003
V&F Comercial Ltda.	14/03/2003
Cafeeira São José Ltda	06/09/2001
Conara Comércio e Transportes Ltda.	14/03/2005
Séculos Comércio de Café Ltda.	30/12/2002

Como se observa, desse conjunto de 30 (trinta) “empresas”, a grande maioria foi constituída após o advento da MP nº 66, de 29/08/2002, que passou a dispor sobre a apuração não-cumulativa do PIS/Pasep, e que, posteriormente, foi convertida na Lei nº 10.637, de 30/12/2002. Segundo o relato fiscal, de 2002 em diante passou a se verificar uma explosão na formação de empresas atacadistas de café, e, coincidência ou não, justamente no início do período da virada da legislação de regência das contribuições para o PIS e da Cofins, que passou, de modo geral, do regime cumulativo para o regime não-cumulativo.

(...)

Em que pese o observado, a data de constituição das empresas fornecedoras passa a ser até um dado de menor relevância, se comparado com os elevados valores financeiros que ditas empresas, mesmo quando constituídas anteriormente à data de início da vigência da apuração não-cumulativa das contribuições, passaram a movimentar, a partir de então. Nesse sentido, o “Termo de Encerramento da Ação Fiscal nº 08-241/2010” chega às raízes da minúcia ao relatar e comprovar a elevada movimentação financeira que todas as empresas – nestas incluídas Colúmbia, Acácia, Celba, Nova

Brasília, Ypiranga e Cafeeira São José, constituídas anteriormente ao início da vigência da Lei n.º 10.637/2002 – passaram a ter desde então.

Até mesmo porque o suposto esquema fraudulento apontado pela fiscalização se prestava, anteriormente, segundo os depoimentos colhidos, a eximir as verdadeiras empresas atacadistas, exportadoras e indústrias de torrefação de café de recolher o valor referente ao FUNRURAL sobre a nota fiscal do produtor rural. Portanto, perde completamente o sentido, não militando em favor do impugnante, alegar-se que muito antes da edição das normas que instituíram o regime da não-cumulatividade para tais contribuições, a empresa atuada já adquiria café de alguns dos fornecedores tidos como partícipes do esquema fraudulento aventado pelas autoridades atuantes (cf. documentos fiscais constantes do DOC. 01, fls. 3.958/3.988).

(...)

Deve-se notar, em primeiro lugar, que as pessoas jurídicas atacadistas, fornecedoras da Realcafé, o contribuinte atuado, ora impugnante, constituídas como visto quase todas já em pleno regime da não-cumulatividade, estiveram, quase sempre, em situação irregular no período em que foram fiscalizadas, seja por omissão em relação as suas obrigações acessórias, seja em relação ao pagamento de tributos. O quadro abaixo resume tais informações, em relação a alguns dos principais fornecedores da Realcafé:

<b>Atacadista/Fornecedor</b>	<b>Situação Fiscal</b>	<b>Tributos Recolhidos de 2003 a 2009</b>
Colúmbia Com. de Café Ltda	Inativa em 2004/2005 e Omissa desde 2007	R\$1.113,51
Acádia Com. e Exp. Ltda	Inativa em 2005 e Omissa em 2003, 2004, 2006 e 2009	R\$2.904,16
Do Grão Com. e Exp. e Imp. Ltda	Inativa em 2002/2003/2004/2005e Omissa desde 2007	ZERO
L&L Com. Exp. de Café Ltda	Inativa em 2002/2003/2004/2005e Omissa desde 2007	ZERO
J C BINS – Cafeeira Colatina	Inativa em 2004/2005/2006 e Omissa desde 2007	ZERO
V Munaldi - ME	Inativa em 2005 e Omissa desde 2007	ZERO

Como se observa no Quadro acima, não obstante os valores irrisórios de tributos e contribuições federais recolhidos pelas sobreditas empresas, o “Termo de Encerramento da Ação Fiscal n.º 08-241/2010” nos assevera que as mesmas “movimentaram recursos no montante de R\$ 1,75 bilhão (hum bilhão e setecentos e cinquenta (sic) milhões de reais) nos anos de 2003 a 2007” (v. fl. 3.518). Ainda em relação à situação fiscal, outras empresas atacadistas, fornecedoras da Realcafé, também encontravam-se em situação semelhante (v. fls 3.958/3.988): 14 (catorze) encontravam-se “suspensas” no cadastro do CNPJ; 6 (seis) já haviam sido declaradas “inaptas”; e outras 2 (duas) encontram-se com o seu CNPJ “baixado”. E, comum a todas elas, com valores irrisórios de recolhimento.

A este quadro de incompatibilidade entre volume financeiro movimentado e total de tributos recolhidos, acrescentado de situação de omissão e inatividade declarada, junta-

se mais um fato, constatado em diligências nas empresas: “nenhum armazém, nenhum quadro de funcionários, nenhuma estrutura logística indispensável para o funcionamento de uma empresa atacadista de café” (fl. 3.510). Ora, tudo que se espera de uma empresa atacadista de café é, justamente, a existência de uma estrutura que a capacite a movimentar grandes volumes de café. Ofende, portanto, a qualquer limite de razoabilidade a inexistência de depósitos, funcionários e logística, encontrando-se, ao invés disso, escritórios estabelecidos em “pequenas salas de acomodações acanhadas” (fl. 3.510).

A fiscalização exemplifica a exiguidade e precariedade das instalações constatadas nas empresas diligenciadas, com a fotografia do estabelecimento da JC BINS (v. fl. 3.511), cujo nome fantasia é Cafeteira Colatina, um imóvel de minguidos 40 m<sup>2</sup>, com equipamentos e material de escritório: uma mesa, um armário, meia dúzia de pastas, telefone, fax e um computador. Vale sublinhar, contudo, que este mesmo atacadista de café movimentou mais de R\$ 149 milhões de reais nos anos de 2006 e 2007.

Tudo indica até aqui que as autodenominadas “atacadistas” são “empresas de fachada”, que se prestaram a uma simulação/dissimulação de uma operação de compra e venda de café, pois movimentavam grandes somas financeiramente, mas não tinham como operar com as mercadorias. Além do fato de ter, como se viu, uma existência fantasmagórica do ponto de vista da tributação, descumprindo obrigações acessórias e também a principal, consistente em pagar tributo. É cedo, porém, enunciar esta hipótese como provada, embora seja inegável a sua plausibilidade.

O impugnante alega que nunca imaginou ou fez juízo acerca da regularidade fiscal da pessoa jurídica da qual efetivava sua aquisição, dando a entender que a Realcafé nada teria a ver com qualquer fraude, ou prejuízo que as atacadistas, seus fornecedores, tenham perpetrado contra o erário. Não é bem assim, como se verá na sequência.

Antônio Gava, inicialmente sócio e depois administrador da Colúmbia, no depoimento que se encontra às fls. 04/06 dos autos, corrobora a tese da auditoria de modo expresso, e, sem peias ou meias palavras, esclarece o modus operandi das empresas envolvidas:

*Que a Colúmbia funciona como recebedora da nota fiscal do produtor e emissora da nota fiscal de saída, que vai para o real proprietário do café, ou melhor, o verdadeiro comprador de café;*

*O real comprador de café adquire o produto do produtor rural por intermédio de corretores de café;*

*Que os compradores de café efetuam depósitos nas contas correntes da Colúmbia, e esta efetiva o pagamento aos produtores rurais. (gn)*

Em outro depoimento, agora de Alexandre Pancieri, sócio da “Do Grão”, encontra-se outro apoio para a hipótese de uma ação coordenada no sentido de fraudar a Fazenda Nacional. Todavia, agora o apoio vem no sentido de esclarecer outro aspecto da situação sob suspeita: a de que as empresas (ou pelo menos algumas delas) eram previamente montadas, não nasciam de um acordo livre da vontade dos sócios, para atuar no mercado, mas eram engendradas por terceiros interessados:

*Que a Do Grão foi constituída tendo como sócios o declarante e o Sr. Ricardo Vieira dos Anjos; que o declarante não sabe informar quem é o Sr. Ricardo Vieira dos Anjos; que a constituição da Do Grão foi feita a pedido de Sr. Luiz Fernando Mattede, sendo que não houve por parte do declarante qualquer aporte de capital na Do grão; (...) (gn) (fls. 71/72)*

Destacamos aqui duas afirmações do sócio da empresa “Do Grão”, cujo quadro societário compunha-se de apenas dois sócios (1) O Sr. Alexandre não conhecia o outro sócio; e (2) A empresa fora criada a “pedido” do Sr. Luiz Fernando Mattede. A

empresa, dessa forma constituída, “teria sido a maior fornecedora da Realcafé com mais de R\$ 40 milhões, no período de 2003 a 2007” (v. fl. 3.522), mas não recolheu absolutamente nada aos cofres públicos a título de tributo, no período de 2003/2007.

Vale notar que o Sr. Luiz Fernando Mattede Tomazi, aí citado, era um dos administradores da Do Grão, exercendo a função mediante procuração (v. fl. 3.522). Foi também um dos sócios fundadores da Acácia Comércio e Exportação Ltda; o outro era Flávio Tardin Faria (v. fl. 3.520), que, aliás, era o outro administrador da Do Grão. A Acácia Comércio e Exportação Ltda movimentou milhões, entre 2003 e 2006, e apresentou recolhimento irrisório entre 2003/2009 (vide tabela acima). Luiz Fernando Mattede Tomazi ainda é um dos sócios fundadores da L&L Comércio e Exportação de Café Ltda (v. fls. 3.522), empresa que também movimentou milhões entre 2003 e 2006, e apresentou recolhimento ZERO entre 2003/2009 (v. tabela acima).

Fato notável é que Do Grão, Acácia e L&L funcionam no mesmo prédio, e ainda têm a companhia de mais quatro empresas fiscalizadas na mesma operação: Colúmbia, JC Bins, Stange’s Corretagem e a V Munaldi – ME. Fato apenas curioso, não se tratassem de “atacadistas de café”, atividade que, por sua própria natureza, exige espaço, funcionários e logística sofisticada. Quanto a esta última empresa citada, V Munaldi – ME, o depoimento de seu titular de direito, Vilson Munaldi, é definitivo quanto à constituição viciada de empresas, valendo neste momento ser parcialmente reproduzido (fls. 127/128):

*Que no período de 17/09/02 a 31/03/05 o declarante ficou desempregado e passou a fazer pequenos trabalhos temporários (biscates);*

*Que no período em que ficou desempregado o declarante foi procurado pelo Sr. Adelson Munaldi, contador, para a abertura de uma pessoa jurídica em nome do declarante;*

*Que foi constituída a firma individual V Munaldi – ME em nome do declarante, que passou a figurar como titular da referida empresa, sendo que o verdadeiro proprietário é o Sr. Altair Braz Alves (...)*

*Que para figurar como titular da firma individual ALTAIR se comprometeu com o declarante a lhe proporcionar uma renda mensal no valor de um salário mínimo. (gn)*

O Sr. Altair Braz Alves confirmou o depoimento de Vilson Munaldi, pois admitiu ser o verdadeiro proprietário da V Munaldi – ME, embora figurasse o nome daquele como proprietário. Mais esclarecedor ainda é o depoimento de Altair quanto ao modus operandi da engrenagem que vai se revelando como meramente um esquema fraudulento para vender notas fiscais e simular um elo na cadeia produtiva inexistente, tendo por fim último gerar fictícios créditos de PIS/Cofins no regime da não-cumulatividade. O depoimento completo de Altair está às fls. 130/133. Na sequência apenas destaca-se alguns pontos.

O citado depoimento estabelece os seguintes pontos cruciais. Afirma que a empresa V Munaldi – ME nunca foi atacadista, nem mesmo sequer atuou no seguimento de compra e venda de café, pois, a empresa foi criada unicamente para fornecer notas fiscais para os verdadeiros compradores de café, que adquiriam a mercadoria diretamente dos produtores rurais.

Neste sentido, ao receber a nota fiscal do produtor rural por intermédio de Office-boy do verdadeiro comprador, emitia nota fiscal de entrada, e, na mesma data, emitia nota fiscal de saída para o verdadeiro comprador. Afirma ainda Altair que a operação real de compra e venda se dava diretamente entre o comprador final e o produtor rural, funcionando a sua empresa como repassadora de recursos financeiros dos compradores para os produtores rurais (fls. 130/133).

**Nesta linha, afirma que nunca teve qualquer contato com os produtores rurais, no que tange às operações descritas nas notas. Decorre logicamente, do que fora dito até agora, que a Empresa V Munaldi – ME não era remunerada mediante lucro resultante da atividade de compra e venda, porque não realizava tais atividades, mas recebia comissão, conforme admitira o Sr. Altair, que precisou encontrar-se o valor recebido na faixa entre R\$ 0,35 a R\$ 0,50 por saca de café, pagos pelo verdadeiro comprador, que no caso trata-se da Realcafé. As cartas respostas à intimação da autoridade fiscal (v. fl. 27, por exemplo) das empresas Colúmbia, Acácia, Do Grão e L&L confirmam esta dedução:**

**Nossa remuneração, para emitir as notas fiscais e fazer os pagamentos conforme orientação dos compradores, até final de 2003 era equivalente a 1% (hum por cento) do valor de cada nota fiscal emitida. A partir de 2004, os compradores determinaram que só pagariam R\$ 1,00 por saca faturada, sendo que a partir de 2006, quando abriram muitas empresas novas, o preço foi caindo conforme a negociação, sendo que hoje pode variar de R\$ 1,00 (hum real) por saca – se tiver também a confirmação de negócio emitida por corretora – caindo para R\$0,50 (cinquenta centavos) ou R\$0,30 (trinta centavos) por saca, não tendo a confirmação da corretagem. (gn)**

**Esta confissão denuncia a fraude, confirma seu modus operandi, e, ainda, demonstra a participação efetiva do contribuinte, ora impugnante (v. fl. 27). Não se trata de um depoimento qualquer, mas dos próprios fornecedores da Realcafé.**

Desnecessário seria prosseguir, mas vamos fazê-lo.

**A Confirmação de Pedido nº 1.796/2008 emitido pela corretora “Casa do Café”, em 14/04/2008, constitui-se em prova documental relevante da conclusão já esboçada.** O documento encontra-se reproduzido às fls. 171 e 3.577. O nome, manualmente escrito, ao lado do nome do vendedor indicado (W. R. da Silva Ltda. – ME) no referido documento é, na verdade, o nome do produtor rural, verdadeiro vendedor, conforme fora esclarecido no depoimento do corretor Luiz Fernandes Alvarenga (fls. 155/162), sócio da “Casa do Café”, que, em certo momento, afirma (item 14) que **“informa, de forma manuscrita, ao lado da pessoa jurídica que consta como vendedora, o nome do produtor rural/maquinista que está vendendo efetivamente o café para o comprador, com o objetivo de dar conhecimento ao comprador da origem (qualidade e pontualidade) do café que ele está adquirindo”**. E, especificamente, em relação ao documento citado (Confirmação de Pedido nº 1.796/2008), **o corretor esclareceu (item 23) que o nome “Jarbas” anotado ao lado do vendedor faz referência ao “Sr. Jarbas Alexandre Nicoli, grande produtor rural da região de Jaguaré e quem efetivamente vendeu o café para a Real Café Solúvel do Brasil”**.

Em relação à Confirmação de Pedido nº 2.226/2008, prova-se a mesma manobra de modo ainda mais explícito. Observa-se no referido documento (fl. 488, reproduzido à fl. 3.629) que o vendedor, ali indicado de forma manuscrita, é “Edimar Francisco Muller”, produtor rural/maquinista da região de Jaguaré/ES; constam também as anotações das datas de entrega e quantidades: 240 sacas em 08 a 09/09/2008. No entanto, as notas fiscais de compra de café registradas na contabilidade da Realcafé, muito embora adquirido do referido produtor rural (Edimar), já informavam como vendedor a empresa Ypiranga Comércio de Café Ltda. Isto porque a nota fiscal nº 001456 da Ypiranga em favor da Realcafé exibe a expressão “RVI (Ordem de Compra) nº 4592/08” (v. fl. 537, e reprodução à fl. 3.630), mesmo número que consta da “Confirmação de Pedido” à fl. 488, fechando a prova da conexão fraudulenta.

O esquema fraudulento foi também confirmado pelo próprio produtor/maquinista Edimar Francisco Muller em seu depoimento às fls 353/354, que afirmou “guiar” café de sua produção para a Realcafé por intermédio da Columbia e também por intermédio da Ypiranga, ambas as empresas objeto da fiscalização que ora se examina. Tudo comprovado pelos auditores-fiscais (fls. 3.626/3.631), confrontando as notas fiscais de

entrada e de saída de produtor rural, indicando o verdadeiro vendedor da mercadoria (café), pessoa física; a interposição fraudulenta de um elo (empresa atacadista de “fachada”) na cadeia, empresa atacadista “fictícia”, exclusivamente “criada” para vender nota fiscal; e o registro da aquisição do café na contabilidade do autuado (Realcafé), que, não obstante tenha sido adquirido do produtor rural, pessoa física, consta como se fosse adquirido através da interposta pessoa, artificialmente “criada”.

Ressalte-se, em relação à Ypiranga, que esta empresa emitiu notas fiscais para a Realcafé, cujo valor ultrapassou a cifra de R\$ 3,7 milhões no ano de 2008, muito embora antes de passar a “guiar” café para a Realcafé, quando se dedicava apenas ao comércio varejista de gás, água mineral, estacionamento e lava-jato (fls. 1.440/1.442), houvesse registrado faturamento no ano de 2006 de apenas R\$ 18 mil reais (v. fls. 3.762/3.766).

Também a partir da Confirmação de Pedido nº 2.242, de 08/09/2008, da “Casa do Café” (v. fl. 500), permite-se chegar à idêntica conclusão. Na citada “Confirmação”, referente à Ordem de Compra “RVI-4607”, apesar de daquela - “Confirmação”, quer-se dizer - constar o nome da Columbia” como vendedor, também consta, de forma manuscrita, a anotação do nome “Roque”, revelando tratar-se de venda de “Romeu Roque Bonfante”, produtor/maquinista da região de Rio Bananal, pessoa física, verdadeiro vendedor do café adquirido pela Realcafé. Tudo como faz prova o arquivo magnético em formato Excel intitulado “Colúmbia Saídas”, recebido da Polícia Federal (v. fls. 1.022/1.023) ao longo da “Operação Tempo de Colheita”, empreendida pela fiscalização fazendária para a apuração de irregularidades fiscais no mercado de café, e que originou a denominada “Operação Broca”, parceria entre a Receita Federal, Polícia Federal e Ministério Público Federal.

Na realidade, trata-se no citado arquivo “Colúmbia Saídas” de um controle das notas fiscais emitidas pela “Colúmbia”, no qual, além de se relacionar o número, data e valor da nota fiscal, identifica-se ainda o verdadeiro vendedor (produtor rural/maquinista), distinguindo-o do ficto (“Colúmbia”), o comprador e a quantidade adquirida, assim como o corretor envolvido na operação.

A comprovação de que o vendedor verdadeiro trata-se mesmo de “Romeu Roque Bonfante”, tal como consta, de forma manuscrita, inserido na Confirmação de Pedido nº 2.242, de 08/09/2008, da “Casa do Café” (v. fl. 500), pode ser confirmada no “Termo de Encerramento da Ação Fiscal nº 08-241/2010” à fl. 3.658, no qual se observa que, a partir das informações obtidas no citado arquivo “Colúmbia Saídas”, e relativamente à “Ordem de Compra RVI-4607”, não obstante apareça como vendedor ficto a “Colúmbia”, o nome do real vendedor, pessoa física, é mesmo “Romeu Roque Bonfante”, ou simplesmente “Roque”, em operação de venda à Realcafé de 250 sacas de café, no valor de R\$ 53.750,00, intermediada pela corretora “Casa do Café”, e que deu origem à nota fiscal nº 018183, de 12/09/2008.

Outros exemplos de Confirmação de Pedido exibindo a mesma mecânica encontram-se nos autos (vide fls. 165/176 e fls. 461/501), com o esquema fraudulento minuciosamente dissecado e comprovado pela fiscalização em seu “Termo de Encerramento da Ação Fiscal nº 08-241/2010” (itens 5.3.1 a 5.3.29), apontando-se a documentação comprobatória respectiva.

**As empresas exportadoras, comprovadamente, pelo que foi registrado até agora, efetivamente participaram da montagem e do uso do esquema fraudulento. Há prova documental, como vimos, neste sentido, e os depoimentos também convergem perfeitamente para este ponto. Por exemplo, no depoimento (fls. 191/193) de um outro corretor (Luiz Arpini Gobbi), o declarante afirma que houve uma fase em que o produtor rural guiava diretamente o café para as exportadoras e indústrias e recebia diretamente o pagamento, mas depois estas empresas passaram exigir que o café fosse descarregado nelas com nota fiscal de pessoa jurídica.**

No depoimento do corretor João Carlos de Abreu Zampier (fls. 270/272), identifica-se os intermediários como empresas laranjas, cuja finalidade é vender nota fiscal:

*Que o declarante afirmou que o 'mercado de café' se prostituiu porque alguns corretores começaram a negociar café dispensando a cobrança da comissão de corretagem, e devido ao aparecimento de empresas laranjas que entraram no mercado de café vendendo nota fiscal para ganhar um percentual sobre as vendas de café; (gn)*

Em mais um depoimento, de um outro corretor (Valério Antônio Dallapícula), novamente de modo muito explícito é descrita a fraude (fls. 275/277):

*Que a interposição de uma pessoa jurídica para mascarar a operação de compra de café das empresas acima relacionadas diretamente do produtor rural iniciou-se com as próprias compradoras de café, que no início as notas fiscais do produtor eram trocadas pela nota fiscal da interposta pessoa dentro do próprio armazém da empresa compradora, que nessas operações o corretor recebia das compradoras o nome da interposta pessoa jurídica pelo qual o café do produtor rural era guiado para dentro do seu armazém; (...)*

Há ainda muitos depoimentos de corretores todos convergindo para os pontos acima destacados (fls. 148/285).

A fiscalização também intimou produtores rurais (fls. 286/456) para esclarecer vários pontos dos negócios respectivos, e, dos resultados, concluiu, em resumo, que: (1) o produtor rural é quem negocia diretamente a venda de seu café, por meio do corretor, com exportadores e indústrias; (2) comprador tem ciência plena de que compra o café de um produtor rural; (3) as 'pseudo-empresas' que constam em suas notas são laranjas, que recebem, em geral, um real por saca de café pela emissão da nota fiscal; (4) a descarga era normalmente efetuada no Armazém do verdadeiro comprador; (5) a nota fiscal é geralmente trocada em pontos estratégicos como, por exemplo, postos de gasolina (cf. depoimentos dos produtores/maquinistas Luiz Mazolini, fls. 330/332; Jarbas Alexandre Nícoli, fls. 336/338, e tantos outros anexados aos autos às fls. 286/456).

**Quando a autoridade fiscal requisita às empresas Do Grão, Acácia, L&L e Colúmbia informar se era do “pleno conhecimento” dos comerciantes, exportadores e indústrias, ou seja, dos compradores, de que apenas forneciam a nota fiscal para respaldar a operação, que, na verdade, se dava entre comprador e produtor rural, a resposta corrobora o que já está fartamente provado: “Sim. Os grandes atacadistas, assim como os Torradores e os Exportadores tinham e tem pleno conhecimento de que as notas fiscais são vendidas, como também sabem que nossa empresa nunca recolheu nenhum valor de PIS e Cofins. Vale dizer que eles até incentivaram a abertura de várias empresas (...)”. (v. por exemplo fls. 25/31, item 2). Acrescenta, em outro momento, que “regra geral, é o comprador (torrador, exportador ou atacadista) diretamente por si ou por meio do Corretor que o assessorou no negócio, que determina qual empresa vai faturar, ou melhor, emitir a nota Fiscal para guiar o produto da lavoura para os depósitos dos compradores”. (v. por exemplo fls. 25/31, item 3, fine)**

Em outro momento ainda, relatam as empresas citadas Do Grão, Acácia, L&L e Colúmbia que, após fiscalização da Receita, as torradoras passaram a exigir que os antigos maquinistas, “que antigamente faziam uso da nossa empresa para guiar o café, constituíssem empresas suas para guiar o café”. E assim, explicam, surgiram outras atacadistas, “que na verdade são a personificação jurídica dos antigos maquinistas”. Estas novas empresas “passaram a fazer os mesmos atos que os Grandes Atacadistas, Torradores e Exportadores, ou seja, comprar notas de pessoas jurídicas para acobertar as compras feitas diretamente dos produtores, já que os Maquinistas, só compram café dos produtores rurais de suas comunidades locais” (fls. 25/31, itens 6 e 7).

Claro está que as empresas fornecedoras da Realcafé já citadas no voto, tais como Do Grão, Acácia, L&L, Colúmbia, Ypiranga, e outras arroladas nestes autos, não operam no mercado de compra-venda de café, mas atuam em outro mercado, a saber, mercado de compra-venda de nota fiscal. Esta conclusão sobejamente demonstrada por farto suporte documental, é constantemente ratificada nos depoimentos dos próprios envolvidos na fraude.

Veja, por exemplo, o depoimento (fls. 1.340/1.342) de Thiago de Resende Gava, sócio de fato da Colúmbia, admitindo que a W R da SILVA (para quem trabalhou) “*nunca comprou nem vendeu um grão de café.*”

*“que o objetivo das operações realizadas desta forma é proporcionar um ganho maior para as empresas exportadoras e/ou torrefadoras de café, pois se fosse emitida nota fiscal do produtor rural diretamente para as empresas exportadoras, estas não teriam direito ao crédito de tributos de 9,25% sobre o valor da compra de café. Que além disso as empresas exportadoras/torrefadoras teriam que recolher o valor referente ao FUNRURAL sobre a nota fiscal do produtor rural (.).”*

Empresas como a W R da SILVA, Nova Brasília, R Araújo Cafecol Mercantil, Do Grão, Acácia, L&L, Colúmbia, Ypiranga, etc, funcionam como ‘laranjas’, termo aliás empregado no meio, como se registra no depoimento dos corretores, por exemplo, no de Devanir Fernandes dos Santos (fls. 215/217), onde “*o declarante afirmou que as empresas exportadoras e Indústrias, compradoras de café, para os as quais o declarante atua como corretor de café, tem pleno conhecimento de que as empresas que constam nas notas fiscais como vendedoras de café são laranjas.*”

Do Ministério Público Estadual (MPES) a fiscalização recebeu e analisou uma série de documentos, dos quais se trouxe a lume planilhas de controle mensal dos valores cobrados a maquinistas, corretores e intermediários pelo fornecimento de notas fiscais da Do Grão, L&L, D’Cristo e Acácia (fls. 1.319/1.322). O documento intitulado “Fechamento Geral – Colatina – ES – 31/08/2007”, reproduzido à fl. 1.319, nada mais do que uma espécie de livro caixa (“caixa 2”), contendo um demonstrativo ou resumo, com a discriminação dos valores de receitas percebidos no mês pelas citadas “empresas de fachada” pela venda de notas fiscais. Observe-se à fl. 1.320 que o valor cobrado do maquinista/produtor rural “José Carlos Kubit” pela Do Grão pelo fornecimento de notas fiscais, para “guiar” o café por ele produzido no mês de agosto de 2007, corresponde a R\$ 3.630,00.

A planilha à fl. 1.327, igualmente recebida do MPES, confirma, por sua vez, o referido valor de R\$ 3.630,00, discriminando, por data, as notas fiscais que correspondem ao café do referido produtor (“Kubit”), “guiado” pela Do Grão naquele mês (agosto de 2007), sendo que, ao exibir o crédito da Do Grão contra o produtor (“Kubit”), demonstra a sua verdadeira razão de ser, qual seja: para cada saca de café guiado em nome da Do Grão, o produtor (“Kubit”) torna-se devedor de R\$ 1,00 (Hum real), que aparece como crédito da Do Grão por saca de café “vendida”, se multiplicado pelo número de sacas de café contempladas em cada uma das notas fiscais emitidas por “empresa de fachada” (Do Grão contra “Kubit”) naquele mês.

A “operação” também se encontra minuciosamente detalhada pela fiscalização, exemplificando-se, em seu “Termo de Encerramento da Ação Fiscal nº 08-241/2010” (fls. 3.715/3.717), com a planilha referente ao mês de setembro de 2007 (fl. 1.328, reproduzida à fl. 3.717), na qual a Realcafé aparece como uma das destinatárias do café inserido em algumas das notas fiscais emitidas pela Do Grão naquele mês (setembro de 2007), para “guiar” o café efetivamente produzido por “José Carlos Kubit”, chegando-se à mesma conclusão acima, ou seja: a remuneração da Do Grão pela venda de notas fiscais no mês de setembro de 2007, que se refere ao café produzido por “Kubit”, era de R\$ 1,00 (hum real) por saca de café.

Quanto ao preço da nota fiscal vendida, o valor de hum real por saca de café vigorou entre 2004 e 2006, pois conforme explicaram Do Grão, Acácia, L&L e Colúmbia “quando abriram muitas empresas novas, o preço foi caindo” para R\$ 0,50 ou R\$ 0,30 (v. por exemplo fls. 25/31, item 5). Observar também o que declara a Colúmbia à fl. 30 (item 14-b): “para a nossa empresa o que importa não é o preço da saca de café, mas sim a quantidade de sacas, já que a nossa remuneração (é) pelo número de sacas”.

**Além das provas documentais já referidas neste voto, e que suportam as declarações acima, há numerosas outras nos autos. A autoridade fiscal fornece didaticamente alguns exemplos, passo a passo, e cada passo com a prova correspondente.** Aqui vamos seguir alguns dos inúmeros exemplos dados, que se refere a venda de café para entrega futura (item 5.4.1 do “Termo de Encerramento da Ação Fiscal nº 08-241/2010”), em negociações efetivadas pela “Casa do Café Corretora”, sendo que, na residência do sócio Luiz Fernandes Alvarenga, foram apreendidos, no âmbito da “Operação Broca”, parceria entre a Receita Federal, Polícia Federal e Ministério Público Federal, uma série de documentos.

**Às fls. 1.028/1.058, por exemplo, consta um caderno de controle individualizado das “Confirmações de Pedido” emitidas pela “Casa do Café”. Neste caderno, o controle da corretora (“Casa do Café”) identifica o número do pedido de compra da Realcafé, o nome da empresa compradora (comercial exportadora, atacadista ou torrefadora), o vendedor produtor rural/maquinista, bem como o nome da “firma” (empresa de fachada) que “guiou” o café.**

Por intermédio da empresa de fachada W.R. DA SILVA, por exemplo, fora “guiado” 150 sacas de café do produtor rural/maquinista “João Batista Rigotti” (subitem 5.3.20) para a Realcafé, relativo à “Confirmação” nº 2.380/08 da “Casa do Café” e ordem de compra da Realcafé nº 4.729. As informações quanto à quantidade, e, especialmente, quanto ao número da ordem de compra e à razão social do suposto “fornecedor” pessoa jurídica encontram-se corroboradas pelo arquivo de “Pedidos de Compra” (cf. fl. 3.674), apresentado pelo autuado em atendimento à intimação da fiscalização (arquivo em meio magnético intitulado “Pedidos\_Jan2003\_a\_Jul2008”, v. fls. 3.674 e 3.678). O nome do verdadeiro vendedor, produtor rural/maquinista (“J. Rigotti”), contudo, somente vem à tona a partir do que consta no caderno de controle apreendido na “Casa do Café”, na forma acima comentada.

Ainda na sede da corretora “Casa do Café” foi apreendido documento contendo um e-mail enviado por funcionária daquela corretora de nome “Leide” para o endereço “\_Tristão-Trade” <trade@tristão.com>”, no qual o assunto destacado é “Café p/ ser entregues”. O referido documento informa às empresas do Grupo Tristão (Real Café e Tristão Cia. Com. Exterior) acerca dos lotes de café adquiridos, ainda pendentes de entrega pelos produtores/maquinistas (cf. fl. 1.062, reproduzido à fl. 3.675).

**Mais uma vez, agora por intermédio do documento contendo o e-mail enviado pela “Casa do Café” ao Grupo Tristão, fica claro que a Realcafé tem total conhecimento do esquema fraudulento que lhe é imputado pelas autoridades autuantes. Como bem esclarecido pelo “Termo de Encerramento da Ação Fiscal nº 08-241/2010” à fl. 3.677, em momento algum o referido e-mail se reporta a vendas efetuadas por qualquer empresa de fachada, fazendo-se nessas conversas com a Realcafé e o Grupo Tristão como um todo, referência, tão-somente, ao nome do produtor/maquinista, pessoa física, vendedor verdadeiro do café adquirido pela Realcafé (vide fl. 1.062), demonstrando que o autuado tinha, sim, conhecimento das infrações que lhe são imputadas pela fiscalização.**

Observe-se ainda no referido documento à fl. 1.062 que ao produtor/maquinista “Ronan Roque Fortuna” faltava entregar 250 sacas de café do Pedido de Compra da Realcafé “RVI-4435”. A relação dos pedidos de compra enviada pela Realcafé à fiscalização, constante do arquivo magnético “Pedidos\_Jan2003\_a\_Jul2008” (v. fl. 3.677) mostra que, por meio da citada “RVI-4435” foram adquiridas 500 sacas de café para entrega

futura ou parcelada.. A entrega em questão, todavia, em que pese a referência expressa no e-mail enviado pela corretora “Casa do Café” à Realcafé, não se fez por intermédio do produtor/maquinista “Ronan Roque Fortuna”, real vendedor do café adquirido pelo autuado. Ao contrário, a remessa acabou sendo feita, parceladamente, mediante as notas fiscais da empresa “laranja” L&L de nºs 006442, de 16/06/2008, e de nº 006493, de 18/06/2008, cada uma com 250 sacas de café (fls. 898/899).

Compulsando as referidas notas fiscais às fls. 898/899, vê-se que os citados documentos fiscais fazem referência, manifestamente, ao Pedido de Compra “RVI-4435”, exatamente aquele que se encontrava, segundo o e-mail à fl. 1.062, pendente de entrega pelo produtor/maquinista “Ronan Roque Fortuna”, pessoa física e verdadeiro vendedor adquirido pela Realcafé. Muito embora, buscando-se fraudar o fisco, com a dissimulação de que o negócio fora feitos por pessoas jurídicas, objetivando a apropriação de créditos ilícitos do regime não-cumulativo do PIS e da Cofins, tenha-se feito constar da nota fiscal a compra como se fosse adquirido da “laranja” L&L.

O papel da “laranja” L&L no caso concreto analisado é meramente o de vender um documento, nota fiscal, a fim de proporcionar um disfarce a apropriações fraudulentas de crédito de PIS e Cofins por parte do contribuinte, ora autuado, que, como mais uma vez exemplificado, participa de toda a pantomima. A fraude em questão fica ainda mais evidente nas operações de compra para entrega futura, pois, nestas o nome da “empresa de fachada” usada para “guiar” o café somente pode ser definido por ocasião da entrega. Entretanto, como nas compras para entrega futura a “Confirmação de Pedido” serve como um contrato entre o comprador e o vendedor, mediante o qual obriga-se este último a entregar o café no prazo, no preço e na qualidade acordados, a Realcafé, para exercer seu direito, necessita ter em mãos esse documento, inclusive com a assinatura e reconhecimento de firma do vendedor.

Os documentos apreendidos na corretora “Casa do Café”, na sede da Tristão e ainda em outras corretoras (cf. item 5.4 “Termo de Encerramento da Ação Fiscal nº 08-241/2010”), se é que ainda necessário, reforçam ainda mais a certeza sobre o artifício fraudulento utilizado pela Realcafé.

Na Libra Corretora (vide fls. 3.705/3.706), por exemplo, foram apreendidas duas vias da “Confirmação de Negócio” nº 29/2010, referente à ordem ou pedido de compra identificado por “RVI-5241”, uma tendo como vendedor “Américo José Mai”, produtor rural/maquinista pessoa física, e, na outra a “firma de fachada” WR da Silva (vide fls. 1.122/1.123). Já na Tristão, fora apreendida outra via da mesma “Confirmação de Negócio” nº 29/2010, de 15/01/2010, referente ao pedido de compra “RVI-5241” (v. fl. 1.106), sendo que nesta, por exigência do Grupo do qual o autuado faz parte (Tristão), para se resguardar nas operações de compra para entrega futura, consta a assinatura do vendedor verdadeiro (Américo José Mai), inclusive com firma reconhecida.

Não obstante a constatação inequívoca de que a venda se deu por intermédio de produtor rural, pessoa física, o café, quando da entrega, foi “guiado” em nome da “laranja” W.R. da Silva, por intermédio das notas fiscais nºs 002.209, de 23/05/2010; 002.217, de 24/05/2010; 002.229, de 24/05/2010; 002.231, de 25/05/2010 (fls. 1.237/1.240). Nas referidas notas fiscais, constata-se a referência expressa ao pedido de compra “ RVI-5241”, muito embora na “Confirmação” de que trata o citado pedido, apreendida na sede da Tristão no âmbito da denominada “Operação Broca”, conste que o real vendedor, em verdade, trata-se de produtor rural pessoa física (Américo José Mai), demonstrando-se, mais uma vez, portanto, que o autuado tinha perfeita ciência do artifício utilizado para fraudar o fisco, que as autoridades autuantes lhe imputam.

Há ainda vários outros exemplos, ilustrando o mesmo modus operandi (cf. item 5.4 “Termo de Encerramento da Ação Fiscal nº 08-241/2010”) nas operações de compra para entrega futura. Tudo devida e minuciosamente comprovado pela fiscalização.

O relato das autoridades autuantes (cf. fl. 3.686) revela que a fraude chegou a tal ponto que, nos documentos fiscais emitidos, chegou-se a apor - certamente por exigência dos operadores da fraude (indústrias e exportadoras de café, tais como a empresa autuada, além de corretores, empresas “laranjas” e “de fachada”) - invariavelmente, expressões ou frases do tipo: “O PIS e COFINS estão sendo recolhidos normalmente sobre esta operação”, mesmo que inexistam, na legislação, qualquer obrigatoriedade em tal sentido. Tudo para dar uma suposta aparência de licitude das operações, quando a prática reiteradamente observada revela-nos, contudo, que muito pouco ou nenhum tributo ou contribuição encontra-se, verdadeiramente, sendo recolhido pelas empresas artificialmente criadas nas operações ora em comento (vide exemplos de notas fiscais com a inserção de tal frase às fls. 802/804).

Por todo o exposto, confirma-se que a infração tributária cometida, independente da repercussão penal dos mesmos atos, consistiu basicamente em se apropriar de créditos fiscais indevidamente, pois já se explicou, neste voto, que a compra diretamente de pessoa física do café dá ao comprador um direito de crédito presumido, correspondente a 35% do crédito quando o negócio é realizado com pessoa jurídica.

Portanto, a fiscalização operou corretamente quando promoveu a glosa dos créditos integrais indevidos e compensados pela fiscalizada, conforme demonstrado nas tabelas denominadas “Base de Cálculo Mensal para a Glosa dos Créditos Integrais Indevidamente Apropriados” (fls. 3.792/3.796), devendo ser ressaltado que, em razão dos pedidos de ressarcimento em andamento na Delegacia da Receita Federal em Vitória, e, de modo a evitar distorções, mais especificamente no saldo inicial de créditos a descontar de períodos anteriores, na apuração das contribuições a partir de janeiro de 2005, mês em que se inicia os fatos geradores objeto do lançamento fiscal que ora se examina, recompôs a apuração e o eventual saldo de créditos desde janeiro de 2003.

Em contrapartida, como a Realcafé tem, nos termos da legislação pertinente (Lei nº 10.637/2002, art. 3º, §§ 10 e 11; Lei nº 10.833/2003, art. 3º, §§ 5º e 6º; Lei nº 10.925/2004, art. 8º), direito ao respectivo crédito presumido, uma vez que informou que o café destinado à revenda é beneficiado, padronizado, preparado e separado por densidade dos grãos com redução dos tipos da classificação e posteriormente exportados como café verde ou na forma de café solúvel (v. fl. 1.538), a fiscalização também elaborou os “Demonstrativo de Cálculo do PIS/Cofins Não-cumulativo” (fls. 3.819/3.829), recompondo os saldos de crédito decorrentes de operações do mercado interno e externo desde janeiro de 2003, levando-se em consideração a existência do citado crédito presumido, lançando-se de ofício, ao final, o PIS e a Cofins devidos e não pagos, em razão da insuficiência de crédito a descontar apurada no período, e, principalmente, a apuração de novos valores passíveis de ressarcimento. As explicações detalhadas dos cálculos efetivados encontram-se às fls. 3.787/3.812, não se vislumbrando erros ou omissões nos esclarecimentos, bem como nas planilhas apresentadas. (grifou-se)

Assim, apresentado o contexto legal, o modus operandi e os intervenientes, participantes e mentores do esquema de fraude para apropriação ilícita de créditos das referidas contribuições, passa-se a analisar as alegações da recorrente.

#### ***Das alegações relevantes apresentadas pelas recorrente:***

No mérito a recorrente alegou que não procedia a glosa parcial realizada pela fiscalização, sob o argumento de que era compradora de boa fé, com base nas seguintes alegações: a) não tinha conhecimento e participara do referido esquema de fraude, nem tinha contribuído para criação das empresas “pseudoatacadistas”; b) desconhecia a situação de inidoneidade das denominadas empresas “pseudoatacadistas”; e c) havia comprovado o

pagamento do preço e o recebimento das mercadorias, em conformidade com disposto no parágrafo único do art. 82 da Lei 9.430/1996.

Sobre a aquisição de empresas declaradas inaptas a Lei nº 9.430/96 a partir do art. 80 estabeleceu as diretrizes sobre “empresa inidônea” e define em seu art. 82 “caput” que não produzirá efeitos em favor de terceiros os documentos expedidos por pessoas jurídicas inaptas desde que a operação seja comprovada, *in verbis*:

Art. 82. **Além das demais hipóteses de inidoneidade de documentos previstos na legislação**, não produzirá efeitos tributários em favor de terceiros interessados, o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes tenha sido considerada ou declarada inapta.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica aos 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. (**grifou-se**)

Percebe-se que a norma acima propõe outras formas de inidoneidade, e a que trata aqui capaz de serem consideradas válidas tais operações, são as efetuadas por pessoa jurídica cuja inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes tenha sido considerada ou declarada inapta.

Acontece que a Instrução Normativa nº 748/2007 que regula a declaração de inaptidão da inscrição dos contribuintes, em vigor a época dos fatos, ao dispor sobre o cadastro nacional da pessoa jurídica estabelece em seu art. 41 as hipóteses em que a pessoa jurídica será considerada inexistente de fato nos seguintes termos:

Art. 41. **Será considerada inexistente de fato a pessoa jurídica que:**

I - **não disponha de patrimônio e capacidade operacional necessários à realização de seu objeto**, inclusive a que não comprovar o capital social integralizado;

II - não for localizada no endereço informado à RFB, bem como não forem localizados os integrantes de seu QSA, o responsável perante o CNPJ e seu preposto;

III - se encontre com as atividades paralisadas, salvo quando enquadrada nas situações a que se referem os incisos I, II e V do caput do art. 33.

Parágrafo único. Na hipótese deste artigo, o procedimento administrativo de declaração de inaptidão será iniciado por representação formulada por AFRFB, consubstanciada com elementos que evidenciem qualquer das pendências ou situações referidas. (**grifou-se**)

Quanto aos documentos emitidos por pessoa jurídica considerada inapta a mesma resolução, já os considerava inidôneos, mesmo antes da declaração da inaptidão, consoante prescreve os incisos III e IV do §1º e § 4º do art. 48, os quais assim definem:

Art. 48. **Será considerado inidôneo, não produzindo efeitos tributários em favor de terceiro interessado, o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no CNPJ haja sido declarada inapta.**

(...)

§ 3º O disposto neste artigo aplicar-se-á em relação aos documentos emitidos:

(...)

**II - na hipótese do art. 41, desde a paralisação das atividades da pessoa jurídica ou desde a sua constituição, se ela jamais houver exercido atividade; e**

III - na hipótese de pessoa jurídica com irregularidade em operações de comércio exterior, desde a data de ocorrência do fato.

**§ 4º A inidoneidade de documentos em virtude de inscrição declarada inapta não exclui as demais formas de inidoneidade de documentos previstas na legislação, nem legitima os emitidos anteriormente às datas referidas no § 3º. (grifou-se)**

Inicialmente, esclareça-se que, no caso em tela, não há controvérsia em relação ao preço nem quanto ao pagamento e recebimento das mercadorias pela recorrente, uma vez que a própria fiscalização utilizou, como base de cálculo do crédito presumido agropecuário, o preço consignado nas correspondentes notas fiscais emitidas pelas empresas denominadas “pseudoatacadistas”, bem como informou que a recorrente havia comprovado os pagamentos e os recebimentos dos produtos, com a finalidade de aparentar a condição de compradora de boa fé.

Não bastasse a invocação da informação fiscal, a Ementa do Acórdão é incisiva sobre os motivos fundantes da declaração de improcedência da manifestação de inconformidade. O trecho seguinte do Acórdão recorrido revela claramente a sua motivação:

“Ora, a glosa promovida pela fiscalização não se deve a considerações quanto à efetividade da entrega da mercadoria e ao seu pagamento, mas sim quanto à interposição fraudulenta de “empresas de fachada”, como se o produto estivesse sendo adquirido destas, o que, exsurge dos autos, comprovadamente não ocorreu. Tanto que na apuração promovida, a fiscalização levou em consideração o direito ao crédito presumido sobre as mesmas aquisições, todavia, assim considerando que as compras foram efetivadas junto a produtores rurais, pessoas físicas, e não junto a pessoas jurídicas, o que daria ao contribuinte interessado crédito integral sobre suas aquisições de café.”

De outro norte, no caso nos autos as operações comerciais realizadas pela recorrente foram acobertadas por notas fiscais emitidas por empresas inexistente de fato, ou seja, a recorrente se utilizava de empresas de “fachada”, que serviam de intermediárias nas operações de compra e de venda do café em grão realizadas entre os produtores rurais ou maquinistas, pessoas físicas, e as citadas empresas, com a finalidade de gerar, indevidamente, créditos integrais da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, aplicando-se assim as disposições contidas no art 41 da Instrução Normativa nº 748/2007 em detrimento da hipótese prevista art. 82 da Lei 9.430/1996.

Além do mais, há fartos elementos probatórios que comprovam que a maior parte dos “fornecedores” de notas fiscais da recorrente foram constituídos a partir do ano de 2002, e que, geralmente, estiveram em situação irregular no período em que foram fiscalizadas, seja por omissão em relação as suas obrigações acessórias, seja em relação ao pagamento de tributos.

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 fartos documentos obtidos e apreendidos durante as citadas operações, e as declarações prestadas pelos representantes de direito (“laranjas”), procuradores e de pessoas ligadas às empresas “pseudoatacadistas”, colhidos durante a operação “Tempo de Colheita”, confirmam a participação dos compradores finais do café em grão na fraude, dentre os quais a recorrente. Além dos trechos das declarações reproduzidos no citado Termo, merecem destaque alguns fatos apurados através de declarações prestadas nos diversos processos de inaptidão abertos contra as pessoas jurídicas fornecedoras de notas fiscais, participantes da fraude.

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.

Nesse sentido, as provas colhidas no âmbito das citadas operações, tais como os depoimentos/declarações prestados pelos corretores e produtores de café e maquinistas, corroborados pelas transferências eletrônicas de depósitos - TED, as planilhas de compras e demais documentos da própria recorrente, extraídos das mídias eletrônicas regularmente apreendidas, evidenciam que a real operação de compra e venda foi a realizada entre o produtor rural ou maquinista, pessoa física, e a recorrente.

Da análise dos comprovantes de depósitos realizados pelos compradores finais do café em grão (indústria e exportadores) em favor das empresas “pseudoatacadistas” verifica-se, como procedimento padrão, o depósito seguido da saída imediata dos recursos das contas bancárias, por meio de TED e cheques, muitos desses emitido ao próprio titular da conta bancária, os produtores rurais. Esse procedimento comprova que as contas bancárias das empresas “pseudoatacadistas” serviam apenas como ponto de passagem dos recursos transferidos dos compradores (exportadores/indústrias) para os reais vendedores de café em grão, ou seja, produtor rural ou maquinista, pessoa física.

Ora, a situação fática sopesada pelo colegiado e as provas no caso concreto conduziram ao entendimento de que restou provada a má-fé do contribuinte, de modo que a glosa promovida pela fiscalização não se deve a considerações quanto à efetividade da entrega da mercadoria e ao seu pagamento, mas sim quanto à interposição fraudulenta de “empresas de fachada”, como se o produto estivesse sendo adquirido destas, o que, exsurge dos autos, comprovadamente não ocorreu. Tanto que na apuração promovida, a fiscalização levou em consideração o direito ao crédito presumido sobre as mesmas aquisições, todavia, assim considerando que as compras foram efetivadas junto a produtores rurais, pessoas físicas, e não junto a pessoas jurídicas, o que daria ao contribuinte interessado crédito integral sobre suas aquisições de café.

Portanto, não se aplica o disposto no art. 82, parágrafo único, da Lei nº 9.430/96 pois que existe prova inequívoca nos autos de que a recorrente participou efetivamente da simulação das aquisições de café de pessoas jurídicas **considerada inexistente de fato**.

A recorrente sustenta ainda, que não teve nenhuma participação nas fraudes cometidas pelas empresas emitentes das notas fiscais cujos créditos foram glosados e que o deferimento parcial por parte das decisões originárias revela que as entradas efetivamente ocorreram no seu estabelecimento. Cita, ainda, remansosa jurisprudência deste Colegiado e do STJ, no sentido de que, uma vez comprovada a entrada da mercadoria e o efetivo pagamento do preço, não pode prevalecer a acusação de fraude a que se refere o artigo 82, da Lei nº 9430/96.

Apresenta rol das empresas das quais adquiriu o café, com indicação dos respectivos processos de declaração de inaptidão, para comprovar que a grande maioria das aquisições indigitadas no levantamento fiscal ocorreram antes da decisão do órgão competente a respeito das respectivas representações.

Ressalta que tomou o cuidado necessário, tendo consultado o SINTEGRA para se certificar da regularidade fiscal das fornecedoras, de modo que não pode ser responsabilizado na forma como determinada no despacho decisório. Sustenta que a simples utilização do crédito presumido, em substituição do que considera devido já é prova suficiente da regularidade das transações e da sua boa-fé.

Insiste na impossibilidade de responsabilização com base nas operações citadas na decisão recorrida e pela autoridade fiscal, uma vez que comprovou que dos procedimentos investigativos citados não resultou qualquer indiciamento judicial de qualquer um dos seus dirigentes, deixando claro que não teve nada a ver com os eventos delitivos a que se referem ditas autoridades fiscais.

O fato de não ter sido denunciado não tem grande significado, uma vez que a conduta da requerente, em tese, seria a de crime contra a ordem tributária, que é um crime de resultado, de modo que eventual representação por parte das autoridades fiscais somente poderá ser feita após o exaurimento da fase administrativa de discussão dos créditos tributários.

Os argumentos apresentados pela recorrente estariam coretos se não tivesse ficado comprovado nas investigações realizadas no bojo das operações que deram azo ao presente e a outros processos administrativos, por ela citadas e que foram analisadas pormenorizadamente na decisão já referida. Para não alongar desnecessariamente o presente voto, transcrevo, pela sua

pertinência para o deslinde da questão, parte do voto condutor do Acórdão 13-33-347, evento de fls. 259:

“Às fls. 1.028/1.058, por exemplo, consta um caderno de controle individualizado das “Confirmações de Pedido” emitidas pela “Casa do Café”. Neste caderno, o controle da corretora (“Casa do Café”) identifica o número do pedido de compra da Realcafé, o nome da empresa compradora (comercial exportadora, atacadista ou torrefadora), o vendedor produtor rural/maquinista, bem como o nome da “firma” (empresa de fachada) que “guiou” o café.”

Ficou comprovado, diga-se uma vez mais, que a recorrente não só sabia como participou ativamente do esquema destinado a proporcionar-lhe crédito a maior do que o previsto na legislação tributária para as operações efetivamente realizadas, dissimuladas através da compra, simulada, de pessoas jurídicas.

Da alegação de que a recorrente tomou cuidado necessário, tendo consultado o SINTEGRA para se certificar da regularidade fiscal das fornecedoras, de modo que não pode ser responsabilizado, verifica-se que os documentos apresentados por ela, para fim de comprovar o recebimento das mercadorias e efetivação do pagamento do preço do produto adquirido, revela a existência de um procedimento padrão adotado por todas as pessoas jurídicas fraudadoras, em que, para cada nota fiscal de compra, foram anexados cópias de (i) extratos de consulta ao CNPJ e SINTEGRA, realizada na mesma ou em data próxima a da compra, (ii) de fichas de compra e nota de cálculo e liquidação da operação, (iii) romaneio da carga; e (iv) aviso de débito em conta corrente ou cheque nominal em nome da emitente da nota fiscal. Esse procedimento uniforme dos fraudadores revela que se tratava de um esquema de fraude planejado e executado com esmero pelas compradoras beneficiárias da fraude.

Em outras palavras, conhecedoras da legislação e orientadas para dar a aparência da boa fé as compras simuladas das “pseudoatacadistas”, as indústrias e exportadoras, em todas as operações de aquisição de café em grão guiado com nota fiscal de pessoa jurídica de “fachada”, procediam (todas elas) da seguinte forma: a) verificava a situação cadastral da “pseudoatacadista” perante a Receita Federal do Brasil, imprimindo a certidão negativa de débito expedida por este órgão; b) imprimia a situação cadastral da empresa perante o ICMS-SINTEGRA; e b) efetuava o pagamento identificando a remetente dos recursos (indústrias/exportadoras) na conta bancária das “pseudoatacadistas”.

Resta incontestado nos autos pelo fatos provados, que a referida documentação foi artificialmente produzida, uma vez que a recorrente e demais empresas compradoras de notas fiscais tinham pleno conhecimento de que as empresas “pseudoatacadistas” eram inidôneas e tinham como atividade apenas a emissão das notas fiscais, que eram transacionadas por míseros centavos de reais, conforme sobejamente provado nos depoimentos/declarações prestados pelas pessoas envolvidas nas correspondentes operações.

E tal comportamento, obviamente, não encontra respaldo no parágrafo único do art. 82 da Lei 9.430/1996. A norma veiculada no referido preceito legal visa proteger o comprador de boa fé, que desconhece a situação do seu fornecedor, geralmente, nos casos em que este se encontra em local distante e não mantém relação habitual de negócio com o comprador, situação que não vislumbra no caso em tela. Com efeito, todas as “pseudoatacadistas”, vendedoras de notas fiscais, eram do conhecimento da recorrente e com ela mantinha negócios habituais, conforme revela os dados apresentados na planilha “PREVISÃO

DE PAGAMENTO DE CAFÉ”, extraídas das mídias eletrônicas apreendidas no estabelecimento da recorrente.

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”.

No caso, se a recorrente tivesse adotado precauções básicas, como solicitado cópia dos contratos de constituição dos referidos fornecedores, prática normal no meio comercial quando há transações envolvendo altas cifras, como no caso em tela, indubitavelmente, teria verificado que os sócios dos seus maiores fornecedores eram pessoas humildes, sem instrução, sem patrimônio e sem condições financeiras e conhecimento técnico para dirigir uma empresa atacadistas de café realizadora de milhares de operações de compra e venda do produto, com movimentação financeira, envolvendo milhões de reais.

Pela mesma razão, se tivesse tido a diligência de pedir cópia dos demonstrativos contábeis dos referidos fornecedores, certamente teria constatado que todas elas não tinham patrimônio, funcionários e o mínimo de estrutura operacional para vender uma quantidade tão grande de café. Entretanto, nada disso foi feito e por uma razão óbvia, a recorrente já tinha pleno conhecimento que as referidas empresas “pseudoatacadistas” não existiam de fato e não tinham a mínima condição de negociar tão grande quantidade de café em grão.

No período da atuação, essas informações eram indispensáveis, haja vista que já tinha havido ampla divulgação na imprensa local e nacional do resultado trabalho de investigação desenvolvido no âmbito da denominada “Operação Tempo de Colheita”, que resultou na descoberta de um grandioso esquema de venda de notas fiscais criado para possibilitar a apropriação ilícita de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, no montante de 9,25% sobre o valor indicado nas notas fiscais.

Diante deste 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.

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 inidoneidade 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 inidoneidade 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 inidoneidade 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.

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 nas cifras dos milhões de reais.

Outra infundada alegação da recorrente e de que seus diretores, ou mesmo funcionários, em nenhum momento foram indiciados em razão dos delitos apurados no âmbito das referidas operações de investigação, no entanto, os depoimentos colhidos perante a Polícia Federal, reproduzidos no TEAF, a seguir transcritos, evidenciam o contrário, ou seja, que eles tinham sim pleno conhecimento da fraude:

Se não bastassem os e-mails e planilhas apreendidas durante a OPERAÇÃO BROCA nas empresas do GRUPO TRISTÃO (REALCAFÉ e TRISTÃO CIA DE COMÉRCIO EXTERIOR), no seu depoimento perante a Polícia Federal narrado na DENÚNCIA PR/COL/ES, LUIZ FERNANDES ALVARENGA ratificou que o comprador de café das empresas do grupo tinha conhecimento de que nas suas operações de compra de café havia a interposição fictícia de empresa laranja. Aliás, os emails de SCHNEIDER mostram exatamente isso:

“(…) QUE com relação à[s] empresa[s] TRISTÃO e REAL negocia com SCHNEIDER, (…)  
**QUE as pessoas identificadas nos itens anteriores tinham conhecimento dos verdadeiros vendedores do café negociado com as exportadoras e indústrias; QUE as pessoas identificadas nos itens anteriores tinham conhecimento de que o café era guiado por pessoa jurídica diversa dos verdadeiros vendedores;(…)**”.

Na mesma DENÚNCIA, o depoimento do corretor RAFAEL TEIXEIRA DE ALMEIDA, sócio de DEVANIR FERNANDES DOS SANTOS na corretora CRISTAL

BRASIL, perante a Polícia Federal, no qual sintetiza a conduta do comprador do GRUPO TRISTÃO:

“QUE o interrogado já realizou negociações prestando serviços de corretagem para as empresas (...) TRISTÃO, REALCAFÉ; (...) QUE, realizava negócios com a empresa (...), com a **TRISTÃO e REALCAFÉ através de SCHNEIDER**, (...) QUE, à exceção de (...), todas as demais pessoas acima citadas, com quem negociava, tinham conhecimento e **faziam questão de saber quem eram os produtores rurais ou armazéns gerais de quem estavam adquirindo café**; QUE: tem conhecimento de que existem empresas “laranjas” no mercado de café, que vendem notas fiscais (...)”.

Nas palavras do corretor RAFAEL TEIXEIRA, portanto, o comprador da TRISTÃO/REALCAFÉ **fazia questão de saber quem eram os produtores rurais ou armazéns gerais (maquinistas) de quem estava adquirindo café**.

Como dito, esses depoimentos sintetizam o teor dos e-mails estabelecidos entre SCHNEIDER e os corretores.

Portanto, as planilhas, mensagens eletrônicas e os diálogos do seu preposto, encarregado da compra de café, o Sr. Ricardo Schneider, reproduzidos no citado Termo, extraído da mídia eletrônica apreendido no curso da operação “Broca”, revelam que a recorrente tinha pleno conhecimento e participava, de forma efetiva, do citado esquema de fraude, bem como sabia que as empresas “pseudoatacadistas” inexistiam de fato e não recolhiam ou recolhiam valores ínfimos de tributos federais.

E todas as provas que respaldam tais conclusões foram obtidas em consonância com os parâmetros legais, incluindo os depoimentos e declarações prestados a fiscalização de forma espontânea pelos depoentes, inclusive alguns acompanhados de advogado, o que demonstra a improcedência das alegações da recorrente de que tais depoimentos não se prestavam como prova, porque produzidos unilateralmente pela fiscalização.

Também não procede a alegação da recorrente de que a fiscalização afrontara o princípio do “*nemo potest venire contra factum proprium*” (em vernáculo, o princípio de proibição ao comportamento contraditório), sob argumento de que a fiscalização teria autuado as pessoas jurídicas inidôneas. A uma, porque ela não comprovou que tais pessoas jurídicas foram autuadas em razão dos fatos que motivaram a glosa dos créditos em apreço. A duas, porque o processo administrativo nº 15586.000956/2010-25, citado como prova do alegado, refere-se à autuação contra a pessoa jurídica idônea CAFEEIRA SÃO JOSÉ, incluindo vários responsáveis solidários, em razão de movimentação financeira incompatível dos anos calendários de 2003 a 2006, portanto, período anterior e fato completamente estranho ao objeto dos presentes autos, que trata da glosa de créditos apropriados comprovadamente de forma ilícita, no período de janeiro de 2006 a dezembro 2008. A três, a referida pessoa jurídica inidônea não consta da relação das empresas de “fachada” que vendeu café em grão objeto da glosa em apreço.

Contudo, 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 Termo, 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.

Esse mesmo entendimento foi sufragado, por unanimidade, pelos integrantes da anterior composição desta Turma Ordinária, por meio do acórdão de n.º 3302-003.381, cujo voto condutor do julgado foi da lavra do brilhante e competente Conselheiro José Fernandes do Nascimento. O enunciado da ementa do referido julgado ficou assim redigido:

Processo n.º 10783.906706/2012-12

Recurso n.º Voluntário

Acórdão n.º 3302-003.381 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 28 de setembro de 2016

Matéria COFINS - RESSARCIMENTO E COMPENSAÇÃO

Recorrente REALCAFÉ SOLÚVEL DO BRASIL S/A.

Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

FRAUDE NA VENDA DE CAFÉ EM GRÃO. COMPROVADA A SIMULAÇÃO DA OPERAÇÃO DE COMPRA. DESCONSIDERAÇÃO DO NEGÓCIO JURÍDICO SIMULADO. MANUTENÇÃO DO NEGÓCIO JURÍDICO DISSIMULADO. POSSIBILIDADE.

Comprovada a existência da fraude nas operações de aquisição de café em grão mediante simulação de compra realizada de pessoas jurídicas inexistentes de fato e a dissimulação da real operação de compra do produtor rural ou maquinista, pessoa física, com o fim exclusivo de se apropriar do valor integral do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, desconsidera-se a operação da compra simulada e mantém-se a operação da compra dissimulada, se esta for válida na substância e na forma.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CAFÉ EM GRÃO EFETIVAMENTE ADQUIRIDO DO PRODUTOR RURAL. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE PESSOA JURÍDICA INIDÔNEA APROPRIAÇÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO AGROPECUÁRIO. POSSIBILIDADE.

Se comprovado que o café em grão foi efetivamente adquirido do produtor rural, pessoa física, e não das pessoas jurídicas inexistentes de fato, fraudulentamente interpostas entre o produtor rural e a pessoa jurídica compradora, esta última faz jus apenas à parcela do crédito presumido agropecuário da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

No mesmo sentido:

Processo n.º 15987.000237/2009-58

Recurso n.º Voluntário

Acórdão n.º 3302-004.617 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 26 de julho de 2017

Matéria PIS - COMPENSAÇÃO

Recorrente OUTSPAN BRASIL IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.

Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

FRAUDE NA VENDA DE CAFÉ EM GRÃO. COMPROVADA A SIMULAÇÃO DA OPERAÇÃO DE COMPRA. DESCONSIDERAÇÃO DO NEGÓCIO JURÍDICO SIMULADO. MANUTENÇÃO DO NEGÓCIO JURÍDICO DISSIMULADO. POSSIBILIDADE.

Uma vez comprovada, com provas robustas colacionadas aos autos, a existência da fraude nas operações de aquisição de café em grão mediante simulação de compra realizadas de pessoas jurídicas inexistentes de fato (“pseudoatacadistas” ou “noteiras”) e a dissimulação da real operação de compra do produtor rural, pessoa física, com o fim exclusivo de se apropriar do valor integral do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep, desconsidera-se operação de compra simulada e mantém-se a operação de compra dissimulada, por ser válida na substância e na forma.

REGIME NÃO CUMULATIVO. REAL AQUISIÇÃO DE CAFÉ EM GRÃO DE PESSOA FÍSICA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE PESSOA JURÍDICA INIDÔNEA. COMPROVADA A SIMULAÇÃO DA OPERAÇÃO DE INTERMEDIÇÃO. GLOSA DA PARCELA DO CRÉDITO NORMAL EXCEDENTE AO CRÉDITO PRESUMIDO. POSSIBILIDADE.

Não é admissível a apropriação do valor integral do crédito normal da Contribuição para o PIS/Pasep, mas apenas da parcela do crédito presumido agropecuário, se comprovado nos autos que o negócio jurídico real de aquisição do café em grão foi celebrado entre o produtor rural, pessoa física, e a contribuinte e que as operações de compra entre as pessoas jurídicas inidôneas e a contribuinte, acobertadas por notas fiscais “compradas” no mercado negro do referido documento, foram simuladas com a finalidade exclusiva de gerar crédito da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa.

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.

***Da glosa parcial dos créditos apurados sobre as aquisições de café em grão das cooperativas de produção agropecuária:***

Ainda, em sede de complementação ao recurso, a recorrente noticia que tomou conhecimento da Solução de Consulta proferida pela Coordenação-Geral de Tributação (COSIT) nº 65, de 10/03/2014, pelo Conselho dos Exportadores de Café do Brasil (CECAFÉ), que trata sobre aquisições de café em grão das cooperativas de produção agropecuária, e o aproveitamento de créditos no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Argumenta que para aproveitamento de créditos decorrentes de aquisições junto a cooperativas deve-se observar as mesmas normas vigentes para a apuração de créditos em relação a aquisições junto a pessoas jurídicas em geral.

Contudo, não existe nos autos, uma única discussão em relação a aquisição de produtos por intermédio de cooperativa, o que se discute é a parcela dos créditos glosada pela

fiscalização refere-se à aquisição de café em grãos de pessoas jurídicas inexistente de fato, sendo que a fiscalização considerou tão somente 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). Além do mais, os pedidos de ressarcimento/compensação envolve tão somente os períodos compreendidos entre 1º trimestre de 2006 ao 4º trimestre de 2008 (fl.03).

Ademais, o contencioso administrativo fiscal instaura-se com a impugnação ou manifestação de inconformidade, que devem ser expressas, considerando-se preclusa a matéria que não tenha sido alegada, nos termos do art. 17 do Decreto n.º 70.235/72. Assim, quando a matéria não for contestada, não há como instaurar a fase litigiosa processual, conforme impõe o artigo 14 do Decreto Lei 70.235/72<sup>2</sup>, configurando, portanto, a preclusão consumativa processual.

Considerando o acima exposto e os precedentes, conheço do Recurso Voluntário, rejeitando-se às preliminares e no mérito nego provimento.

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green

---

<sup>2</sup> Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

(...)

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III – os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

(...)

§ 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.

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997).