



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

Processo nº 15586.720607/2012-95
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-003.297 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de setembro de 2016
Matéria PIS/Cofins
Recorrente EXPORTADORA YALNIK SONS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/08/2008 a 30/11/2008

FRAUDE. DISSIMULAÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO. NEGÓCIO ILÍCITO.

Comprovada a existência de simulação/dissimulação por meio de interposta pessoa, com o fim exclusivo de afastar o pagamento da contribuição devida, é de se glosar os créditos decorrentes dos expedientes ilícitos, desconsiderando os negócios fraudulentos, a fim de fazer recair a responsabilidade tributária, acompanhada da devida multa de ofício, sobre o sujeito passivo autuado.

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

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

MULTA ISOLADA SOBRE O VALOR DE DÉBITOS INDEVIDAMENTE COMPENSADOS.

Aplica-se a multa isolada de 150% sobre o valor do débito indevidamente compensado quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

MULTA DE OFÍCIO. FRAUDE. QUALIFICAÇÃO.

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

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/08/2008 a 30/11/2008

NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO.

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

NULIDADE. DECISÃO RECORRIDA.

Não padece de nulidade a decisão da DRJ que faz referência a elementos do auto de infração e do termo de verificação fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do recurso voluntário para negar provimento, nos termos do relatório e do voto que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro e Thais de Laurentiis Galkowicz. O Conselheiro Diego Diniz Ribeiro apresentou declaração de voto. Esteve presente ao julgamento o Dr. Leonardo Carvalho da Silva, OAB/ES nº 9.338.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

(assinado digitalmente)

Carlos Augusto Daniel Neto - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os seguintes Conselheiros: Antônio Carlos Atulim (Presidente), Jorge Olmiro Lock Freire, Carlos Augusto Daniel Neto, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz e Waldir Navarro Bezerra.

Relatório

O presente Processo Administrativo Fiscal constam um auto de infração do PIS, um auto de infração de Cofins e um auto de infração relativo a outras multas administradas pela RFB (fls. 59/77). Os dois primeiros se fundamentam, essencialmente, nos mesmos fatos e regras legais e o terceiro tem por enquadramento legal o disposto no art. 18, *caput* e § 2º da Lei nº 10.833/03, com redação dada pela Lei nº 11.488/07.

Por razões de economia, se utilizará do relatório feito pelo relator pretérito deste processo, Cons. João Carlos Cassuli Júnior:

Segundo o que se colhe do Termo de Verificação Fiscal, o lançamento foi deflagrado em razão da operação da Receita Federal do Brasil, denominada "OPERAÇÃO BROCA". Nesta operação, o Fisco constatou que inúmeras empresas Exportadoras, passaram a adquirir seus insumos de Pessoas Jurídicas, e não mais de Pessoas Físicas ou Agroindústrias, pois

que estas primeiras concediam o direito a apropriação do crédito pela entrada.

No caso dos autos, foi supostamente constatado que as empresas Adame Café Importação e Exportação Ltda. e Cafeeira Centenário Importadora e Exportadora Ltda.

(fornecedoras da Exportadora Yalnik), eram empresas de fachada, tendo sido afirmado que as mesmas nunca sequer chegaram a existir.

No relatório de Fiscalização já citado, referidas fornecedoras, foram tratadas como “pseudo-atacadistas”, sendo verificado no curso da investigação que o café era negociado diretamente com os produtores, pessoas físicas, e apenas as notas eram feitas em nome das empresas “pseudo-atacadista”, assim, o Contribuinte utilizava-se de notas fiscais falsas, frias, a fim de ludibriar o Fisco, para solicitar à Fiscalização créditos para uma futura compensação/ressarcimento de PIS e CONFINS, relativos à compra de café.

Com a fraude do Contribuinte descoberta, o Fisco efetuou a nova apuração das contribuições devidas, e além de atestar a inexistência do direito creditório, observou a existência de contribuição a pagar, alvo do lançamento.

Em sua impugnação o contribuinte aduziu os seguintes argumentos:

a) Da necessidade de unificação dos processos visando evitar decisões contraditórias: solicitando fossem estes autos julgados em conjunto com os dos PAF'S 15586.720607/201295, 15586.720039/201222, 10783.721822/201263, 15586.720040/201257, 15586.720041/201200, 15586.720615/201231 e 15586.720042/201246, pois que relativas ao mesmo crédito; b) Do mercado de café, dos erros e contradições da Receita Federal, do esquema das atacadistas de café, da boa-fé e da impotência das exportadoras e indústrias, aduzindo, nesse tocante, que a Fiscalização deveria ter demonstrado o fato de que a impugnante sabia ou incentivava do não recolhimento dos tributos pelas empresas pseudo-atacadistas, ou no mínimo que tinha conhecimento de sua inatividade; c) Da insuficiência de provas de condutas ilícitas aptas a suplantar a boa-fé da recorrente, afirmando que era obrigação do acusador provar suas alegações, e que ainda, o mesmo não logrou êxito pois nos autos não existe nenhuma prova de que a impugnante participou ou participa de qualquer fraude; d) Discorreu ainda sobre a sua boa-fé e a possibilidade do creditamento, afirmando que era possível a verificação da regularidade dos fornecedores, do “CNPJ” e do “SINTEGRA”, e que eram válidos os pagamento através de transferências bancárias, depósito ou doc.;

e) Do poder de fiscalizar e lançar da Receita Federal do Brasil e da impossibilidade de punição da contribuinte pelo descumprimento de dever funcional pela fiscalização fazendária;

f) Da possibilidade de aproveitamento do crédito presumido

*para a quitação de outros tributos administrados pela Receita Federal; g) Da impossibilidade de aplicação das multas pela caracterização do **bis in idem** (considerando a glosa dos créditos e o Auto de Infração), e impossibilidade de qualificação das mesmas pela ausência de comprovação da fraude, bem como ainda pelo fato de que declarou em DCTF todos os tributos fiscalizado.*

Por fim, em seus pedidos, requereu a unificação dos processos relacionados abaixo ou, pelo menos, a unificação dos julgamentos, a anulação do auto de infração com base no princípio da ampla defesa, a anulação do auto de infração, já que improcedentes as alegações da fiscalização quando a má-fé, e, caso não atendido os pedidos, sejam homologados os saldos dos créditos presumidos, e na hipótese de ser considerado devido algum crédito tributário, seja afastada a dupla imposição de multas e seja afastada a cobrança da multa de 150% prevista no artigo 44, I, §1º, da Lei 9.430/96.

A DRJ julgou improcedente a impugnação em acórdão assim ementado:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Período de apuração: 01/08/2008 a 30/11/2008 FRAUDE.
DISSIMULAÇÃO.DESCONSIDERAÇÃO. NEGÓCIO ILÍCITO.*

Comprovada a existência de simulação/dissimulação por meio de interposta pessoa, com o fim exclusivo de afastar o pagamento da contribuição devida, é de se glosar os créditos decorrentes dos expedientes ilícitos, desconsiderando os negócios fraudulentos, a fim de fazer recair a responsabilidade tributária, acompanhada da devida multa de ofício, sobre o sujeito passivo autuado.

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

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

MULTA ISOLADA SOBRE O VALOR DE DÉBITOS INDEVIDAMENTE COMPENSADOS.

Aplicase a multa isolada de 150% sobre o valor do débito indevidamente compensado quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

MULTA DE OFÍCIO. FRAUDE. QUALIFICAÇÃO.

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

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/08/2008 a 30/11/2008 NULIDADE.

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

Impugnação Improcedente. Crédito Tributário Mantido Cabe frisar que quanto ao mérito, a DRJ/RJO1, houve por bem em aplicar na íntegra as decisões que foram proferidas pela Turma da DRJ/RJO1 nos processos nºs 15586.720041/201200, 15586.720039/201222, 15586.720615/201231 e 10783.721822/201263, visto que os lançamentos componentes desses autos decorrem da glosa efetuada naqueles pedidos de ressarcimento, determinando a sua vinculação.

Em seu Recurso Voluntário, além de repisar os argumentos da Impugnação, a Recorrente aduziu a) Da nulidade do acórdão de DRJ, no tange a extinção da ação penal nº 2008.50.05.005383 (Operação Broca); b) Da ausência de análise dos documentos anexados e de argumentos aduzidos na impugnação administrativa.

O julgamento do Recurso Voluntário foi convertido em diligência para que se esclarecessem os seguintes pontos:

se os produtos adquiridos pela Recorrente foram objeto de:

a) Pagamento e respectiva quitação, esclarecendo os respectivos meios de pagamento;

b) Se existem os comprovantes de entrega das mercadorias, esclarecendo os meios de seu transporte e respectiva entrega.

(...)

c) Se os processos nºs 15586.720607/201295, 15586.720039/201222, 10783.721822/201263, 15586.720040/201257, 15586.720041/201200, 15586.720615/201231 e 15586.720042/201246 citados pelo contribuinte encontram-se julgados e qual o resultado definitivo do julgamento dos mesmos;

d) Em caso de não haver decisão definitiva nos referidos processos, informar quais os andamentos mesmos;

e) Quais as datas de publicação no DOU e a fundamentação dos atos que declararam a inaptidão do CNPJ das comerciais atacadistas elencadas através da denominada “Operação Broca”, cujas Notas Fiscais de aquisição supostamente geradoras dos créditos ressarcidos foram glosadas;

f) Trazer comprovação das Notas Fiscais emitidas contra os comerciantes declarados inaptos e também aquelas feitas para a exportadora Recorrente, assim como os comprovantes de

pagamento das operações da Exportadora Recorrente em favor da comerciante atacadista;

g) Após elaboração termo de Diligência, com as conclusões decorrentes dos quesitos aqui formulados, seja a Recorrente intimada das informações fiscais para, querendo, apresentar manifestação no prazo de no mínimo 30 (trinta) dias, retornando após, os autos a julgamento.

A diligência foi cumprida, com apresentação do relatório de fls. 726/730, onde a autoridade fiscalizadora informou:

i) que a empresa forneceu comprovantes de transferências bancárias para a atacadista, acompanhada das notas fiscais pertinentes;

ii) que o Contribuinte apresentou cópia do Livro Registro de Entradas e uma ficha de controle do estoque físico, como comprovantes da entrega das mercadorias;

iii) que todos os processos listados que não foram deferidos estão na 3ª Seção do CARF;

iv) Que a baixa dos atacadistas se deu nos dias 22/05/2012 (Adame Café Imp. Exp. Ltda) e 02/04/2012 (Cafeeira Cent. Imp. Exp. Ltda.);

v) reitera as conclusões do relatório fiscal.

Esse processo nos foi distribuído em razão da saída do relator anterior.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido por este colegiado.

Em razão dos diversos pontos trazidos pela peça recursal, será feita uma análise item a item para abarcá-los inequivocamente, buscando nos esquivarmos de eventuais omissões.

1. Das Nulidades do Acórdão da DRJ e do Processo

1.1 Da Extinção da Ação Penal nº 2008.50.05.000538-3 (Operação Broca)

Alega o Recorrente que o PAF foi instruído por provas ilícitas provenientes da "Operação Broca", de modo que o trancamento da **Ação Penal nº 2008.50.05.000538-3** implicaria em rechaçar dos argumentos que motivaram a autuação.

Em primeiro lugar, deve-se frisar que o trancamento da referida ação não se deu em razão de qualquer vício nas provas lá produzidas, o que poderia comprometer a sua

utilização no âmbito administrativo. O fundamento se deu pela ausência de decisão definitiva acerca da constituição do crédito tributário, como se vê no acórdão, acostado em fl. 513:

O impetrante-paciente demonstrou, folhas 739, que não há, ou ao menos não havia, decisão definitiva de constituição de crédito tributário, e também por esta razão apresenta-se a denúncia sem justa causa para instauração da ação penal.

Em segundo lugar, as provas utilizadas para justificar a oposição ao creditamento pretendido pela Recorrente foram, principalmente, aquelas que indicaram a inexistência das empresas das quais ela comprou o café para exportar.

Trata-se, pois, dos termos de declaração de fls. 28-38, produzidos no âmbito de atividade fiscalizatória da própria Receita Federal e cuja utilização no âmbito do presente processo não é correspondente a nulidade alguma, haja vista ter sido franqueado à Recorrente pleno contraditório dessas provas, conforme previsto pelo art.372 do CPC, *verbis*:

*Art. 372. O juiz poderá admitir a utilização de prova produzida em outro processo, atribuindo-lhe o valor que considerar adequado, **observado o contraditório**.*

No caso, os requisitos inerentes ao contraditório e à ampla defesa foram observados tanto no processo de origem como no de destino, com a ciência integral do Despacho Decisório, contra o qual o contribuinte pode deduzir robusta defesa, apresentando a competente Impugnação dentro do prazo legal.

Logo, não houve cerceamento de defesa. Por outro lado, tendo sido o lançamento efetuado por autoridade competente com todos os requisitos estabelecidos na legislação de regência, é de se rejeitar a preliminar de nulidade suscitada, em consonância ao que determina o Decreto 70.235/72, art. 59, II.

1.2. Da ausência de análise dos documentos anexados e de argumentos aduzidos na impugnação administrativa.

Alega o recorrente que a relatora da decisão *a quo* apenas reproduz a fundamentação do auto de infração, sem enfrentar os argumentos da peça impugnatória, especialmente em razão da ausência do nome da Recorrente nas investigações das operações "Broca" e "Tempo de Colheita", além de não ter enfrentado a aplicação do Recurso Especial nº 1.148.444 do STJ. Invoca jurisprudência do CARF.

Em primeiro lugar, não há qualquer irregularidade formal em fundamentar a decisão no auto de infração e seus componentes, nos termos do art.50, §1º da lei 9.784/99, *verbis*:

Art.50. (...)

*§ 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.***

Além disso, a decisão *a quo* trata das "pseudo-atacadistas" e da relação entre elas e a Recorrente, para justificar a impossibilidade de tomada do crédito integral, considerando-o como se a passagem por aquele fosse meramente simulada. Exemplo disto são os parágrafos das fls.554-559, que tratam especificamente disto.

Inclusive trata da questão da nota inidônea no trecho abaixo, fl.558:

O simples fato de que “comprou, pagou e recebeu a mercadoria”, o que seria suficiente para garantir o crédito de PIS/Cofins, na forma do parágrafo único do art. 82, da Lei nº 9.430/96, não é eficaz, porquanto a Fiscalização investiga resposta à outra questão: “de quem?”. E as provas dos autos direcionam para a resposta de que “comprou, pagou e recebeu a mercadoria” de produtor rural (pessoa física), não de pessoa jurídica, no que pese as notas fiscais tenham sido construídas para mascarar a realidade, fazendo nelas constar “empresas” sem qualquer vínculo com o mercado de café, mas criadas para participar de um estratagema de ataque à Fazenda Nacional.

Desse modo, também não deve prosperar a presente preliminar de nulidade da decisão recorrida.

1.3. Das Provas Ilícitas e do Ônus probatório

O Recorrente traz longo arrazoadado sobre as provas ilícitas e de como elas são rechaçadas pela doutrina e jurisprudência pátrias, mas sem indicar em qualquer momento quais seriam as provas ilícitas e qual o fundamento da ilicitude.

Além disso, faz novo arrazoadado sobre o ônus da prova de cunho absolutamente doutrinal e jurisprudencial, mas sem indicar a razão do ônus probatório da fiscalização não ter sido atendido - a despeito de farta documentação sobre a natureza dos pseudo-atacadistas - concluindo que em razão do Recorrente e nenhum de seus sócios terem sido citados na "operação broca" haveria nulidade do auto de infração, o que, a meu ver, não faz sentido.

A fiscalização na fica adstrita aos limites da investigação policial, podendo à partir dos dados apurados no inquérito e em investigações próprias constatar ilícitos tributários que fujam à competência policial.

Desse modo, não deve prosperar essa preliminar de nulidade processual.

2. Da possibilidade de creditamento e da boa-fé da Recorrente.

A Recorrente faz longo arrazoadado explicando a dinâmica do mercado de café, para sustentar que sua boa-fé está comprovada pelo fato do processo de inaptidão das "pseudo-atacadistas" ter se iniciado apenas em 2011, tendo a Recorrente verificado o CNPJ e SINTEGRA das mesmas, nos sistemas da Receita Federal e Estadual, respectivamente.

Aqui reside, a meu ver, o cerne da discussão de mérito, qual seja, a possibilidade das notas fiscais, emitidas à partir de operações de compra de café de empresa, realizadas no 2º trimestre de 2008, considerada *posteriormente* inidônea, gerarem créditos integrais nessa aquisição.

Ao enfrentar a matéria, a decisão *a quo* afirmou:

*Uma vez demonstrado que as fornecedoras da contribuinte não vendiam café, mas apenas forneciam nota fiscal para uma operação eufemisticamente chamada de “guiar o café”, conclui-se que a correspondente compra do café pela contribuinte não passa de simples arranjo documental com vistas a vantagens tributárias ilícitas. Em suma, se não houve a venda tampouco poderia ter havido a compra, **a contrario sensu**, estar-se ia diante de fenômeno único no mundo jurídico, onde uma compra não se conecta com sua contraparte lógica, a venda.*

O simples fato de que “comprou, pagou e recebeu a mercadoria”, o que seria suficiente para garantir o crédito de PIS/Cofins, na forma do parágrafo único do art. 82, da Lei nº 9.430/96, não é eficaz, porquanto a Fiscalização investiga resposta à outra questão: “de quem?”. E as provas dos autos direcionam para a resposta de que “comprou, pagou e recebeu a mercadoria” de produtor rural (pessoa física), não de pessoa jurídica, no que pese as notas fiscais tenham sido construídas para mascarar a realidade, fazendo nelas constar “empresas” sem qualquer vínculo com o mercado de café, mas criadas para participar de um esquema de ataque à Fazenda Nacional.

Por outro lado, o Recorrente sustenta o direito ao crédito por ter agido com boa-fé, ao verificar o CNPJ e SINTEGRA das vendedoras, e por ter prova do pagamento das compras de café, com comprovação da entrega de mercadorias, conforme apurado em relatório de diligência de fls. 726-730, o que ensejaria a aplicação do parágrafo único do art.82 da Lei 9.430/94, *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. (g.n.)

Naturalmente, tal dispositivo tem como escopo claro a proteção daqueles que, agindo de boa-fé, realizaram negócios jurídicos com empresas que posteriormente sofreram a sanção de inaptidão, garantindo que aqueles documentos produzidos (neste caso, notas fiscais) tenham os efeitos tributários adequados.

Em razão da diligência solicitada pelo relator pretérito, restou plenamente reconhecido pela Receita Federal o pagamento das operações e o efetivo recebimento da mercadoria, o que já se presta a justificar a aplicação do art.82, par. único, da lei 9.430, que exige tais comprovações para sua incidência.

Todavia, em se tratando de inexistência de fato das "pseudo-atacadistas", verifica-se que se trata claramente de uma interposição simulada de terceira pessoa, nos termos do art. 167, §1º, I do Código Civil, que tem plena aplicabilidade na configuração dos fatos geradores tributários por força dos arts. 109 do CTN:

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.

Há que se pontuar brevemente a distinção entre **simulação** e **dissimulação** (ou simulação relativa). Ambos são vícios do negócio jurídico, mais precisamente em relação à ocorrência dos atos ou negócios declarados pelas partes envolvidas. Nesse sentido pontua Humberto Ávila:

*Quando aquilo que as partes declararam ter feito simplesmente não ocorreu, diz-se ter havido simulação. Simular é não fazer o que se declara fazer. Quando aquilo que as partes declararam ter feito não ocorreu como elas declararam, diz-se ter havido dissimulação. Dissimular é fazer algo diferente do que se declara fazer. (ÁVILA, Humberto. A Prestação de Serviços Personalíssimos por Pessoas Jurídicas e sua Tributação: o Uso e Abuso do Direito de criar pessoas jurídicas e o poder de desconsiderá-las. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Grandes Questões Atuais de Direito Tributário**, v.17. São Paulo: Dialética, 2013. P.140)*

Na citação feita anteriormente de trecho da decisão recorrida, se verifica que a relatora reconhece a ocorrência de uma operação comercial com o café, mas diverge quanto a quem seria o efetivo vendedor - se o produtor rural ou o "pseudo-atacadista" - concluindo que o café seria vendido pelo produtor rural, devendo a Recorrente ter direito apenas ao crédito presumido.

A passagem pela atacadista seria puramente simulada, já que, como apurado em fls.28-40, elas sequer teriam armazéns ou capacidade operacional/financeira para o montante de café vendido no período, tendo como sócios pessoas humildes e sem capacidade econômica para operar competitivamente nesse mercado.

Fica clara a intenção de apenas "guiar o café" no depoimento de Jasson Quirino Dias, sócio da Cafeteira Centenário, ao afirmar que trabalhava com o seu pai realizando a venda do café utilizando a nota do produtor rural, mas que as compradoras (grupo ao qual pode-se racionalmente presumir fazer parte a Recorrente, diante das largas operações que realizara com essa atacadista) passaram a não aceitar nota do produtor rural, exigindo a criação das pseudo-atacadistas, o que é respaldado no depoimento de Samuel Quirino (fl.38):

29) Que a partir do ano de 2004 as empresas compradoras de café passaram a exigir que os produtores rurais guiassem as notas fiscais para uma determinada pessoa jurídica, pois as grandes empresas compradoras passaram a não aceitar que o café viesse sendo vendido com nota fiscal do produtor rural.

Daí, no depoimento de Celso Francisco Tavares - sócio da Cafeeira Centenário e gestor da Adame Café (no período das aquisições em questão) - resta claro que ambas as atacadistas foram abertas apenas para emissão das notas fiscais, haja vista que não possuíam patrimônio algum, não recolhiam quaisquer tributos federais, e não possuíam armazéns para o café adquirido. Tal fato é provado pela fiscalização, conforme registrado na decisão *a quo*:

*Registre-se, de passagem, que os dois únicos fornecedores da contribuinte no período em exame foram constituídos 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. Cafeeira Centenário Importadora e Exportadora Ltda foi constituída em 25/07/2005 e Adame Café Importação e Exportação Ltda em 18/10/2007. Conforme registrado pela autoridade fiscal, por ocasião da análise dos autos, ambas **já haviam sido declaradas inaptas por motivo de inexistência de fato.***

(...)

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

Situação bem diferente é aquela em que a pessoa jurídica atacadista introduz-se nesta cadeia sob os auspícios do adquirente, sob uma aparência de regularidade formal, apenas para gerar crédito para o comprador, porque, neste caso, o procedimento só gera uma vantagem global apreciável, para ambos, se este atacadista não cumprir com ônus tributário que lhe será próprio. Tal situação nada tem de planejamento tributário, tratando-se de pura fraude fiscal. As provas dos autos militam a favor de que esta situação tenha de fato ocorrido.

Como verificado na fiscalização, as pessoas jurídicas atacadistas, fornecedoras do contribuinte interessado, constituídas como visto já em pleno regime da não-cumulatividade, estiveram 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.

Além disso, é fantasioso achar que tais empresas operavam efetivamente, conforme relatado pela decisão recorrida:

*No conjunto, essas duas empresas movimentaram no ano de 2008 (considerando apenas as operações envolvendo a Exportadora Yalnik Sons) R\$ 1.397.500,00, mas nada recolheram de PIS/Cofins. A este quadro de incompatibilidade entre volume financeiro movimentado e total de tributos recolhidos, acrescentado de situação de inaptidão declarada, se junta mais um fato, constatado em diligências nas empresas: **nenhuma das empresas diligenciadas***

possui patrimônio ou capacidade operacional, nenhum funcionário contratado, nenhuma estrutura logística (conforme informações constantes dos processos de representação fiscal para fins de inaptidão). Ora, tudo que se espera de uma empresa atacadista de café é a existência de uma estrutura que a capacite movimentar grandes volumes de café. Ofende, portanto, a qualquer limite de razoabilidade a inexistência de depósitos, funcionários e logística, encontrandose, ao invés disso, pequenas salas comerciais de acomodações acanhadas.

Não restam dúvidas que, **A DESPEITO DA EXISTÊNCIA DE FARTA DOCUMENTAÇÃO FISCAL QUE DEMONSTRE AS OPERAÇÕES ENTRE A RECORRENTE E A ATACADISTA, que esta era pessoa jurídica simulada interposta em relação aos produtores rurais.** Portanto, pode-se dizer que a compra ocorria, de fato, dos produtores rurais.

Diante disso, procedeu da seguinte forma a fiscalização (fl.56):

II.Tais operações irregulares, efetuadas com “ATACADISTAS DE FACHADA”, foram consideradas como tendo sido realizadas com produtores rurais pessoas físicas e tiveram seus valores considerados na apuração do crédito presumido previsto na legislação.

Entendo correta a posição da fiscalização, por se tratar a venda para o atacadista de uma **operação simulada (simulação absoluta)**, o que permite à autoridade fiscal desconsiderar tal operação e verificar quem foi o real adquirente da mercadoria, para fins tributários. Caso se estivesse tratando de uma operação dissimulada (simulação relativa), a fiscalização estaria tolhida de desconsiderar o negócio realizado diante da ausência de regulação legal do art.116, parágrafo único do CTN, mas não é o caso. Tal fato foi reconhecido também pela decisão *a quo*:

*No conjunto, essas duas empresas movimentaram no ano de 2008 (considerando apenas as operações envolvendo a Exportadora Yalnik Sons) R\$ 1.397.500,00, mas nada recolheram de PIS/Cofins. A este quadro de incompatibilidade entre volume financeiro movimentado e total de tributos recolhidos, acrescentado de situação de inaptidão declarada, se junta mais um fato, constatado em diligências nas empresas: **nenhuma das empresas diligenciadas possui patrimônio ou capacidade operacional, nenhum funcionário contratado, nenhuma estrutura logística (conforme informações constantes dos processos de representação fiscal para fins de inaptidão). Ora, tudo que se espera de uma empresa atacadista de café é a existência de uma estrutura que a capacite movimentar grandes volumes de café.***

*Ofende, portanto, a qualquer limite de razoabilidade a inexistência de depósitos, funcionários e logística, encontrandose, ao invés disso, **pequenas salas comerciais de acomodações acanhadas.***

Tudo indica que as autodenominadas “atacadistas” são empresas de fachadas, que se prestaram a uma simulação/dissimulação de uma operação de compra e venda de café, pois financeiramente movimentavam grandes somas, mas não tinham como operar com as mercadorias. Além do fato de ter, como se viu, uma existência fantasmagórica do ponto de vista da tributação, descumprindo obrigações acessórias e também a principal, consistente em pagar tributo.

Portanto, diante da comprovação de inexistência fática das atacadistas, mas mera existência simulada para "guiar o café", pode a fiscalização, independente da inexistência de declaração de inidoneidade/inaptidão à época das transações - cuja verificação foi efetivamente realizada pela Recorrente através do CNPJ e SINTEGRA - considerar a operação como realizada entre o produtor rural e o Recorrente, eliminando-se o intermediário.

Frise-se que as alegações de desconhecimento são irrelevantes porque, independentemente da declaração de inaptidão, em ato oficial, a documentação fiscal pode ser considerada como tributariamente ineficaz, quando comprovada a ocorrência de simulação, permitindo concluir que os documentos apresentados mascaram uma aquisição fictícia de mercadorias, impondo-se afastar a faculdade de a interessada calcular crédito de PIS/Cofins na incidência não-cumulativa

Diante disso, caberia a aplicação do art.82, p.u. da lei 9.430, para reconhecer os efeitos tributários dos documentos que comprovam as operações de aquisição de bens feitas pelo Recorrente. Todavia, por força do art.167, §1º, I do Código Civil, deve-se considerar as aquisições como realizadas diretamente do produtor rural, como considerado pela fiscalização na sua autuação.

Portanto, a despeito da comprovação da regularidade do pagamento e do recebimento da mercadoria, o referido dispositivo do art.82, p.u. da lei 9.430 não deve ser lido isoladamente, mas contextualizado com o art. 149, VII do Código Tributário, para reconhecer os efeitos tributários da documentação fiscal apresentada pela Recorrente, mas considerando a aquisição como efetuada diretamente do produtor rural, e não dos atacadistas simulados.

Considerando, assim, que as aquisições foram feitas diretamente do produtor rural, é mister aplicar a sistemática de créditos presumidos do art. 8º da lei 10.925/2004, suficientemente explanada no termo de verificação fiscal e na decisão recorrida, pelo que faço referência ao conteúdo destes.

Uma consideração especial deve ser feita em relação aos processos fundamentos utilizados no voto proferido no processo nº 15586.720615/2012-31, onde se analisou pedido de ressarcimento de crédito de Cofins não-cumulativo referente ao 3º trimestre de 2008, e no processo nº 10786.721822/2012-63, pedido de ressarcimento de crédito de PIS não-cumulativo referente ao 3º trimestre de 2008, que tiveram idêntico fundamentos nas suas decisões de 1ª instância.

Ocorre que a glosa descrita no Parecer se refere a créditos apurados em relação a aquisições de café junto às pseudo-atacadistas no 2º trimestre de 2008 (PIS e Cofins), especificamente no mês de Junho. Por razões de brevidade, reproduzo abaixo a decisão *a quo*, que também fez esta ressalva:

De acordo com o Parecer, a autoridade fiscal afastou os créditos integrais calculados pelo contribuinte em relação às aquisições de empresas declaradas inaptas e apurou, em substituição, o crédito presumido, reduzindo, desta forma, o crédito a ressarcir/compensar pleiteado pelo contribuinte nos PER/DCOMPs que compõem os processos administrativos nº 15586.720615/201231 e 10786.721822/2012-63.

Mencionadas glosas e os respectivos ajustes na base de cálculo do crédito a descontar produziram reflexo na análise do crédito pleiteado no presente processo (3º trimestre de 2008), na medida em que alterou o saldo de crédito vinculado ao mercado interno a ser transferido do mês de junho para julho, o que pode ser verificado através do Demonstrativo de Cálculo dos Créditos a Descontar – COFINS não-cumulativa e PIS não cumulativo (fls.42-45), que integram o Parecer SEFIS.

Em relação especificamente ao 3º trimestre de 2008, houve equívoco por parte da inconformada, uma vez que não há glosa de crédito promovida pela autoridade fiscal, o que facilmente se constata através do mencionado Demonstrativo de Cálculo. O crédito a descontar apurado pela fiscalização no mês de setembro corresponde a R\$ 11.928,96, exatamente o crédito pleiteado pelo contribuinte. Ocorre, no entanto, que o crédito apurado foi integralmente utilizado na dedução da contribuição devida no mesmo período, no valor de R\$ 16.296,53 restando ainda, saldo de Cofins a pagar no valor de R\$ 4.367,57, cuja exigência foi formalizada através de auto de infração lavrado neste processo. O mesmo aconteceu em relação ao PIS, com diferenças apenas nos valores.

Na manifestação de inconformidade apresentada nos processos mencionados acima, a interessada contesta as glosas efetuadas relativas a créditos calculados sobre o valor de aquisições junto a empresas de fachada. Como dito acima, os créditos glosados são pertinentes ao 2º trimestre de 2008, período analisado nos processos nº 15586.720041/201200 e 15586.720039/2012-22.

Desse modo, o deslinde dos processos 15586.720615/201231 e 10786.721822/2012-63 está estritamente condicionado àqueles que julgam os créditos apurados no 2º trimestre de 2008.

Já em relação aos débitos apurados nos **meses de julho, agosto e setembro de 2008**, nos valores indicados no Demonstrativo de Cálculo, a interessada não apresentou contestação específica, devendo-se ter por definitivos tais valores, consoante disposto no art. 17 do Decreto nº 70.235/72, *verbis*:

“Art. 17 – Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.”

Pois bem. Feito esse esclarecimento, e com base no entendimento firmado neste processo, julgado conjuntamente com os demais processos relativos à ressarcimento/compensação, que deram origem ao presente lançamento, conclui-se que mantidas as glosas e não contestados os valores das contribuições devidas nos períodos de julho, agosto, setembro e novembro, consideradas no Demonstrativo de Cálculo dos Créditos a Descontar – PIS e COFINS não-cumulativos, prevalecem os créditos tributários exigidos de ofício relativos às diferenças apuradas e não recolhidas de PIS e COFINS no que se refere ao principal lançado. Resta analisar a imposição da multa de 150%.

3. Das Multas Aplicadas

Sobre os valores lançados de ofício relativos a diferenças a pagar de PIS e Cofins nos períodos de agosto, setembro e novembro de 2008, a autoridade autuante aplicou a multa qualificada de 150%, com base no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96.

Além disso, foi lavrado auto de infração relativo à multa isolada de 150% calculada sobre os valores dos débitos indevidamente compensados, conforme previsto no art. 18 da Lei 10.833/2003 com redação dada pela Lei 11.488/2007.

Não há nos autos de infração contestados, a imposição de multa de mora de que trata o art. 61 da Lei 9.430/96 citada pelo contribuinte. Também não há nos Pareceres e despachos decisórios proferidos nos processos de compensação qualquer menção à aplicação de multa de mora, conforme alegado no Recurso Voluntário.

3.1. Do Bis in idem

A Recorrente requer seja afastada a dupla imposição de multas sobre a mesma base de cálculo, tanto no que se refere ao art. 44, I, § 1º, da Lei 9.430/96 e o art. 61 da Lei 9.430/96, quanto ao art. 18 da lei 10.833/2003 e o § 15 do art. 74 da Lei 9.430/96, pois a base de cálculo das duas primeiras é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento e as duas últimas têm como base de cálculo o valor do débito indevidamente compensado.

Mais uma vez não procede a alegação da autuada. Conforme já apontado anteriormente neste voto, não há, nos autos de infração contestados, exigência de multa de mora prevista no art. 61 da Lei 9.430/96. Da mesma forma, não há nos autos exigência de multa com base o art. 74, § 15 da Lei 9.430/96, citado pelo contribuinte, dispositivo este que estabelece a aplicação de multa isolada de 50% sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido, razão pela qual deve ser afastada a alegação da impugnante.

Logo, não há que prosperar este pleito.

3.2. As infrações imputadas

Em primeiro lugar, há que se verificar o art.18 da lei 10.833/2003, que prevê a multa isolada sobre débitos indevidamente compensados:

***Art. 18.** O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.15835, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada em razão de não homologação da compensação quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.*

Por sua vez, o art.44 da Lei 9.430/96 estabelece:

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

I de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

À partir do Parecer SEFIS, dos processos de compensação e do Termo de Verificação Fiscal, a DRJ entendeu pela falsidade nas compensações declaradas, em razão de conduta específica e concreta do contribuinte, em relação às suas obrigações fiscais, que teria a intenção de reduzir o montante dos tributos devidos e forjar créditos de PIS e Cofins não-cumulativos. A relatora da decisão recorrida aduziu que:

O contribuinte autuado, ora impugnante, para obter indevidamente créditos de PIS e COFINS, utilizou de uma 'indústria' erguida, cujo produto são notas fiscais ideologicamente falsas, emitidas por pessoas jurídicas construídas com este fim específico.

Já quanto à multa do art. 44, §1º da Lei 9.430, essa tem sua multa aumentada nos casos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, *verbis*:

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

I de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Por seu turno, os arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/1964, assim define as infrações que agravam essa multa:

Art. 71. *Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. *Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.*

Art. 73. *Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72.*

Novamente entendeu a fiscalização e a decisão *a quo* que o contribuinte exibiu inequívoco dolo em reduzir o montante dos tributos devidos mediante a forja de créditos referentes ao regime da não-cumulatividade.

Parece-nos que o ponto, neste caso, diz respeito à existência de dolo específico de falsear a declaração de compensação e de redução do montante dos tributos devidos.

O contribuinte, por sua vez, aduziu que realizou pesquisas do CNPJ e SINTEGRA das "pseudo-atacadistas" no momento da realização dos negócios e que as mesmas estariam regulares perante as administrações federal e estadual, alegando que isso comprovaria a sua boa-fé e a ausência de dolo. Além disso, alegou que a empresa foi vítima da inação da fiscalização em declarar a inaptidão das pseudo-atacadistas.

É impossível, ou pelo menos extraordinariamente improvável, que a Recorrente não tivesse ciência de que as atacadistas somente existissem para "guiar o café", permitindo o aproveitamento do crédito integral das aquisições, sobretudo quando ambas as empresas simuladas existiam em locais absolutamente incompatíveis com a prática da venda de café no atacado, sem funcionários, e sem qualquer outro indício de funcionamento regular e efetivo.

Não se presume aqui a má-fé do contribuinte, como o mesmo acusa a fiscalização, mas **se prova a simulação ocorrida para, a partir dela, racionalmente se inferir a participação da Recorrente**, o que caracteriza inequivocamente o seu dolo tanto em relação à falsidade das informações declaradas nas compensações, bem como para a redução do montante de tributos devidos. Não há presunção de dolo ou de má-fé, mas sim comprovação.

Como afirmado na decisão recorrida, os procedimentos descobertos no trabalho de fiscalização evidenciaram consciente intuito de se ter por restituído, sob a forma de ressarcimento e/ou compensação, tributo que sequer chegou a ser objeto de recolhimento ao longo das etapas anteriores da cadeia produtiva, capaz de, supostamente, dar direito à apropriação dos créditos correspondentes, impondo à autoridade fiscal a aplicação da pena pecuniária de 150% sobre os valores dos débitos indevidamente compensados.

Em seguida a Recorrente alega que os débitos exigidos já haviam sido declarados em DCTF, declaração esta que dispensaria o lançamento de ofício. Além disso, entende que a declaração espontânea é suficiente para afastar a suposição de fraude.

A alegação é totalmente improcedente. Em pesquisa às DCTFs do 1º e 2º semestre de 2008 (fls. 523/525), verifica-se que a empresa declarou débitos de PIS e Cofins apenas no mês de dezembro, período este não abrangido pelos autos de infração. As contribuições formalizadas nos autos de infração se referem a diferenças apuradas e não declaradas ou pagas, impondo-se a constituição de ofício dos valores calculados pela fiscalização, com o acréscimo da multa de ofício e juros de mora.

Desse modo, não procedem as alegações da Recorrente relativas às multas aplicadas.

4. Da possibilidade de aproveitamento do crédito presumido para a quitação de outros tributos federais

Requer a Recorrente que seja deferido o direito à utilização dos créditos presumidos para quitação de outros tributos federais, com base no art.56-A da Lei 12.350/2010.

Em primeiro lugar, esclareça-se que a questão foge ao escopo do presente processo, em que se analisa crédito tributário lançado de ofício, já tendo sido apreciada quando da análise das manifestações de inconformidade apresentadas nos processos de compensação.

Ademais, não merece prosperar esse pleito, haja vista que se tratam nesse processo de créditos apurados em 2008, anteriormente ao regime de compensação que pretende utilizar a Recorrente. O Código Tributário, arrimado na irretroatividade das leis tributárias consagrada no art. 150, III, *a* da Constituição Federal, estabelece hipóteses taxativas de retroação em seu art.106:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Não se tratando, neste caso, de nenhuma das hipóteses de aplicação da lei a ato ou fato pretérito, não há que se reconhecer o direito do recorrente ao regime de compensação pretendido.

5. Da desnecessidade de novas diligências

Quanto ao pedido para realização de perícia com a finalidade de acrescentar novas provas a fim de demonstrar os valores efetivamente pagos e mercadorias efetivamente recebidas deve ser indeferida de plano, dado a inutilidade de tal comprovação.

As provas acostadas aos autos reputam-se suficientes à convicção do julgador, logo, mais diligência aqui, se deferida, apenas procrastinaria a solução do contencioso, fato incompatível com o ideal de celeridade processual e segurança jurídica. Neste sentido, dispõe o artigo 18 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícia, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis, ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/1993)

6. Conclusão

Ante o exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário do Contribuinte, mantendo a integralidade das autuações realizadas.

É como voto.

Carlos Augusto Daniel Neto - Relator

Declaração de Voto

Conselheiro Diego Diniz Ribeiro

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

2. Não obstante, ainda segundo se constata dos autos, **no presente caso**, este suposto esquema fraudulento teria sido apurado apenas com a juntada de depoimentos de supostos envolvidos no esquema fraudulento (responsável pelas empresas intermediárias - fls. 28/39) e que são egressos de outros processos administrativos, o que resta atestado pela inexistência de simetria entre os números de mandados de procedimentos fiscais do presente caso com aquele em que colhidos tais depoimentos.

3. Em outros termos, tais declarações colhidas unilateralmente pela Receita Federal do Brasil e em outros processos administrativos que não o aqui tratado, configuraram o elemento probatório que desqualifica o creditamento aproveitado pela Recorrente e de todas as demais “provas” aqui apuradas. É exatamente aí que se encontra a nulidade absoluta a macular o processo administrativo em epígrafe.

4. Para se chegar à sobredita conclusão, insta desde já destacar que a natureza predominantemente inquisitorial de um procedimento fiscalizatório por parte do Fisco não lhe atribui um poder, ou melhor, um dever-poder absoluto, até porque inexistem direitos absolutos (seja ele do Fisco ou do contribuinte) no ordenamento jurídico nacional¹.

5. O que se quer dizer com isso é que, apesar da fiscalização ter o dever-poder de ouvir depoimentos/testemunhos em sede fiscalizatória – o que não se limita pelo presente voto –, não pode fazê-lo com portas cerradas, como se estivesse conduzindo um processo inquisitório de idos medievais². Em tempo de pós-modernidade não se pode olvidar que mesmo um procedimento inquisitorial está inserido e, portanto, contextualizado, em um Estado Democrático de Direito, devendo, pois, respeitar os valores e limites próprios deste modelo de comunidade histórica, dentre os quais destacamos o devido processo legal e seus consectários lógicos, i.e., o contraditório e a ampla defesa.

6. Logo, não há vedação para que a fiscalização, em fase inquisitorial, colha declarações/depoimentos que venham contribuir com a apuração dos fatos em cotejo e objeto

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

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

de fiscalização. O que não se admite é que tais declarações sejam colhidas sem a substancial participação do contribuinte fiscalizado ou do interessado. Assim, em situações como essa, é dever da fiscalização intimar o contribuinte para que (i) lhe seja dado ciência do dia e local em que as declarações serão colhidas, bem como para que, nesta oportunidade, (ii) lhe seja franqueada a possibilidade dele (contribuinte) também realizar questionamentos ao declarante/depoente.

7. Nem se alegue que a ulterior intimação do contribuinte para se manifestar a respeito das declarações colhidas unilateralmente pelo Fisco seria suficiente para pretensamente legitimar as garantias fundamentais aqui tratadas. Por se tratar de uma prova dinâmica, a colheita de declarações/testemunhos também pressupõe um contraditório dinamizado, ou seja, que garanta, na realização do ato (colheita dos depoimentos), a oportunidade para que a parte interessada efetivamente participe da produção da prova, ou seja, do seu processo de enunciação. Simplesmente permitir que o contribuinte se manifeste a respeito das declarações já enunciadas, ou seja, depois de já produzidas e materializadas de forma documental, é apequenar indevidamente as garantias aqui tratadas e reduzi-las a uma questão de forma³.

8. Ademais, não há que se falar em incidência da súmula n. 46 deste Tribunal Administrativo⁴. Referido enunciado sumular é passível de convocação quando o Fisco, munido previamente de documentos formados e apresentados pelo contribuinte fiscalizado (v.g., notas fiscais, livros e demais documentos fiscais), lavra a autuação exclusivamente com base em tais documentos. De fato, nesta hipótese não há que se falar, ao menos em tese, em ofensa ao devido processo legal e seus consectários lógicos, já que referida documentação é de conhecimento prévio do contribuinte, já que por ele produzido. Não é esse, todavia, o caso dos autos, já que as provas aqui debatidas – e que deflagraram todo o procedimento fiscalizatório que se seguiu – são testemunhais e, portanto, produzidas no bojo do processo fiscalizatório do presente processo administrativo ou, o que é ainda mais grave, em outro processo administrativo onde a Recorrente sequer figura como parte ou interessado.

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

³ Acontece que o *due process of law* trata-se de uma garantia fundamental que vai para muito além de forma. Como já dito, é um dos pilares essenciais para a material existência de um Estado Democrático de Direito. Logo, deve ser tutelado sob uma perspectiva eminentemente substancial. Nesse sentido:

O princípio do devido processo legal, contudo, não pode e não deve ser entendido como mera forma de proceduralização do processo, isto é, da atuação do Estado-juiz em determinados modelos avaliativos, neutros, vazios de qualquer sentido ou finalidade mas, muito além disto, ele diz respeito à forma de atingimento dos fins do próprio Estado. É o que parcela da doutrina acaba por denominar “legitimação” pelo procedimento, no sentido de que é pelo processo devido (e, por isto não é qualquer processo que se faz suficiente) que o Estado Democrático de Direito terá condições de realizar amplamente suas finalidades.(...). O princípio do devido processo legal, neste contexto, é amplo o suficiente para se confundir com o próprio Estado Democrático de Direito. (BUENO, Cássio Scarpinella. Curso sistematizado de direito processual civil – volume 01. 4ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 138.) (grifos do Autor).

⁴ Súmula CARF nº 46

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

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

11. A validade, todavia, quanto ao uso da prova emprestada no processo administrativo não lhe afasta de certas limitações. Nesse sentido, o primeiro aspecto a se destacar é que a prova emprestada é utilizada no processo onde será aproveitada com a mesma natureza probatória que lhe fora atribuída no processo em que produzida. Assim, em se tratando de um testemunho/depoimento emprestado, referida prova, embora se materialize documentalmente, mantém a natureza de prova testemunhal, motivo pelo qual é imprescindível que se dê oportunidade para que o contribuinte interfira no seu processo de produção (enunciação) e não para que apenas fale a seu respeito após a sua juntada nos autos no qual será emprestada (enunciado)⁵. A única exceção admissível ocorreria na hipótese do testemunho/depoimento ter sido produzido no processo de origem com a efetiva participação do contribuinte⁶⁻⁷ contra a qual o testemunho/depoimento será direcionado no processo para o qual a prova será emprestada, sob pena de nulidade da prova emprestada, bem como de todas as provas daí derivadas (*fruits of the poisonous tree*)⁸.

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

⁵ Neste diapasão: DIDIER JÚNIOR, Fredie. *Curso de direito processual civil – volume 02*. 10ª. ed. Salvador: JusPodivm. 2015, pp. 131/132.

⁶ Ainda que na qualidade de interessado, haja vista o teor do disposto no art. 3o., inciso II da lei n. 9.784/99.

⁷ Quando se fala em “efetiva participação” o que se quer dizer é que o Fisco deverá oportunizar ao contribuinte/interessado a possibilidade de interferir ativamente no processo de construção do testemunho que será colhido, o que consiste em franquear ao contribuinte a possibilidade de realizar perguntas ao depoente.

⁸ A teoria dos frutos da árvore envenenada já vem sendo acolhida pelo Supremo Tribunal Federal de longa data, conforme se observa do julgado cuja ementa segue abaixo transcrita:

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

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

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

(i) notas fiscais de saída regularmente emitidas pelas empresas intermediárias para a Recorrente;

(ii) registro de entradas das referidas notas fiscais pela Recorrente;

(iii) pagamento das mercadorias retratadas em tais notas fiscais, o que foi feito pela Recorrente em favor das empresas intermediárias por meio de depósito bancário;

(iv) empresas intermediárias idôneas à época dos fatos aqui narrados, bem como existentes, em sua maioria, antes do benefício fiscal que teria sido gozado pelo Recorrente, o que afastaria a ilação de que tais intermediárias teriam sido criadas com o propósito exclusivo de permitir o gozo do aludido benefício; e, por fim

(v) registro e utilização regular do crédito de PIS e COFINS aqui debatido.

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

15. *Ex positis*, ousou divergir do r. Relator do caso para reconhecer a nulidade das provas produzidas nos autos e, por conseguinte, **dar provimento ao Recurso Voluntário** interposto.

16. É como voto.

Diego Diniz Ribeiro - Conselheiro