ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 15586.720615/2012-31

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

Processo nº	15586.720615/2012-31
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**3402-003.298 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	28 de setembro de 2016
Matéria	COFINS
Recorrente	EXPORTADORA YALNIK SONS LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se como não impugnada a matéria não contestada expressamente pelo contribuinte.

COMPENSAÇÃO. RETROAÇÃO DE REGIME JURÍDICO.

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.

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. SEDE DE MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. MEIO IMPRÓPRIO.

A manifestação de inconformidade não se presta à formulação de pedido de restituição, compensação ou de parcelamento, devendo estes ser formalizados em procedimentos autônomos.

DILIGÊNCIA. PERÍCIA. DESNECESSÁRIA. INDEFERIMENTO.

Indefere-se o pedido de diligência ou perícia quando a sua realização revele-se prescindível ou desnecessária para a formação da convicção da autoridade julgadora.

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

Trata o presente processo de Declarações de Compensação (Dcomp) de crédito relativo ao Cofins não-cumulativo associado a operações de exportação, referente ao 3º trimestre de 2008.

Por razões de economia se recorrerá ao relatório da decisão recorrida para relatar o feito:

> *A DRF/Vitória exarou o despacho decisório de fl. 69, com base no Parecer SEFIS/DRF/VIT nº 139/2012 em fls. 58/68, decidindo não reconhecer o direito creditório pleiteado e, em decorrência, não homologar as compensações declaradas. No referido Parecer consta consignado, em resumo, que:*
>
> *a) O contribuinte exerce atividade de comércio atacadista de café em grão;*
>
> *b) O contribuinte atendeu à intimação para apresentação das notas fiscais referentes à compra de café, acompanhada dos respectivos comprovantes de pagamento da fornecedora Cafeeira Centenário Imp. E Exp. Ltda, bem como o nome e CPF das pessoas físicas que efetuaram essas vendas;*
>
> *c) Intimada, a empresa apresentou notas fiscais e respectivos números de registro de exportação ou da declaração de exportação de diversas vendas realizadas em 2008 e 2009, informando que os créditos solicitados estão vinculados às receitas no mercado externo;*
>
> *d) No curso de diversas ações fiscais, a DRF/Vitória verificou uma mudança de comportamento no mercado cafeeiro após alterações legislativas relativas ao PIS e à COFINS. Detectou que grande parte dos tradicionais fornecedores de café, produtores rurais pessoas físicas haviam sido substituídas por empresas atacadistas desconhecidas até então. Investigadas, constatouse que não passavam de pseudoatacadistas, empresas inexistentes, com sócios "laranjas" ou "testas de ferro", capital social diminuto, sem instalações físicas e os recursos humanos mínimos necessários à realização desse tipo de negócio. Foram*

instaurados processos administrativos para declaração de inaptidão das mesmas;

e) Foram reproduzidas no Termo, algumas reportagens acerca das operações "Tempo de Colheita", deflagrada em 2007 e a "Broca", empreendida em 2010;

f) Adame Café Importação e Exportação Ltda e Cafeeira Centenário Importadora e Exportadora Ltda foram diligenciadas em 2008. Foram coletados Termos de Declaração dos sócios dessas empresas, corroborando o entendimento da fiscalização de que se trata de fornecedores de fachada;

g) Em março de 2012, a RFB emitiu Atos Declaratórios Executivos declarando a baixa de ofício das empresas citadas;

h) Foram determinados os valores de compras de fornecedores de fachada. Ante o fato de os créditos reivindicados terem sido gerados através da simulação de aquisições de pessoas jurídicas, quando realmente foram de produtores rurais pessoas físicas, impôsse a elaboração de nova apuração da contribuição devida, segundo a realidade fática apresentada;

i) Foi elaborado o Demonstrativo de Cálculo dos Créditos a Descontar – PIS nãocumulativo" com os ajustes procedidos nas bases de cálculo e a apuração dos créditos passíveis de ressarcimento; j) Foram excluídos da base de cálculo dos créditos os valores de aquisição de bens de empresas inaptas. Tais operações foram consideradas como tendo sido realizadas com produtores rurais pessoas físicas e apurado o crédito presumido previsto na legislação.

Cientificada em 16/10/2012 (fl. 75), a Interessada apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 77/134, em 13/11/2012, na qual alega, em síntese, que:

a) Em nenhum momento, a Fiscalização traz a informação de que nenhum diretor da recorrente foi sequer citado na Operação Broca, ou seja, não houve denúncia, indiciamento, mandados de prisão ou de busca e apreensão com relação a Exportadora Yalkins Sons;

b) É absurdo dizer que a recorrente se beneficiou desse suposto esquema, uma vez que, se não houvesse esses compradores com preços irresistíveis (atacadistas), os produtores rurais seriam obrigados a vender para as exportadoras, como sempre fizeram;

c) As provas documentais trazidas pela fiscalização são produto unilateral de terceiros, originadas de buscas e apreensões. Mesmo que implicassem em alguma prova contra a recorrente, se a fiscalização tem por fraudadores aquelas empresas, não deveria usá-las para afastar a boa-fé de uma empresa que sequer é citada na Operação Broca;

d) Todas as mercadorias compradas da Cafeeira Centenário foram entregues, registradas na contabilidade da empresa e os

pagamentos foram feitos através de depósitos, TEDs ou DOCs. Além disso, a empresa estava ativa na época das compras, como se verifica do CNPJ e SINTEGRA;

e) As baixas da Cafeeira Centenário e da Adame Café foram realizadas somente em 28/02/2012;

f) A recorrente não negocia diretamente com os produtores. Os documentos em anexo comprovam que as compras são realizadas através de corretores;

g) Em nenhum momento provou-se que a Recorrente deu início a empresas "laranjas" ou sabia que elas não recolhiam seus impostos, bem como que notas dos produtores eram substituídas por uma de venda emitida pela pseudo-atacadista;

h) Nos depoimentos acostados aos autos jamais se afirma que os gestores da Recorrente sabiam da suposta interposição fraudulenta. Não há depoimentos de produtores rurais nos autos;

i) As alegações da Fiscalização são meras presunções de má-fé, o que é vedado pelo nosso ordenamento jurídico;

j) É dever e obrigação exclusiva do Fisco lançar e cobrar dessas empresas os créditos tributários devidos (art. 145 da CF, 142 do CTN, 904 do RIR e Lei 11.457/07). A negligência e a omissão da Fiscalização não podem dar margem à punição dos contribuintes;

k) A legitimidade dos créditos está patente ainda quando se analisa o art. 43 da IN/RFB 200/2002, precisamente o § 5º;

l) O art. 3º da Lei 10.637/2002 não condiciona à requerente a obrigação de exigir a regularidade fiscal dos fornecedores de mercadorias;

m) Como prevê a Lei 12.350/2010 em seu art. 56A e parágrafos, as empresas que possuem direito a créditos presumidos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, na forma do § 3º do art. 8º da Lei 10.925/2004, podem utilizá-los para a quitação de outros tributos ou, em caso de sobra, requerer seu ressarcimento;

n) Como a atividade da Requerente é considerada produção, não há dúvida de que ela pode usar os créditos presumidos, tão bem calculados pela Fiscalização nos demonstrativos de fls. 68/69 para o pagamento de quaisquer tributos administrados pela RFB;

o) Caso seja mantida a glosa de créditos, deve ser determinada à autoridade fazendária a apuração e restituição dos valores pagos a título de IR e CSLL, uma vez que os valores glosados estão inclusos nas mencionadas bases de cálculo;

p) Requer a realização de diligência ou perícia, visando confirmar as alegações acima, certificar a efetiva entrada de mercadorias, pagamentos, legalidade das notas fiscais, escrituração contábil e fiscal e a composição exata dos créditos

glosados, sob pena de nulidade do procedimento fiscal. Nomeia perito e formula quesitos.

Em 13/03/2013, a empresa interessada solicitou a juntada aos autos do requerimento em fls. 225/227, acompanhado dos documentos de fls. 228/244, onde informa que no dia 14/11/2012, a Primeira Turma Especializada do TRF da 2ª Região, analisando o Hábeas Corpus nº 001431181.2012.4.02.000, em face de ato do Juízo Federal de ColatinaES que instaurou a Ação Penal nº 2008.50.05.0005383, por unanimidade, concedeu a ordem para o fim de trancar a referida Ação Penal. Entende, assim, que os argumentos que motivaram o Parecer SEORT e o Despacho Decisório foram rechaçados definitivamente pelo TRF da 2ª Região, reafirmando a natureza inverídica das alegações do Fisco.

A DRJ julgou improcedente a manifestação de inconformidade em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008 MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se como não impugnada a matéria não contestada expressamente pelo contribuinte.

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. SEDE DE MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. MEIO IMPRÓPRIO.

A manifestação de inconformidade não se presta à formulação de pedido de restituição, compensação ou de parcelamento, devendo estes ser formalizados em procedimentos autônomos.

DILIGÊNCIA. PERÍCIA. DESNECESSÁRIA. INDEFERIMENTO.

Indefere-se o pedido de diligência ou perícia quando a sua realização revele-se prescindível ou desnecessária para a formação da convicção da autoridade julgadora.

Manifestação de Inconformidade Improcedente Direito Creditório Não Reconhecido

Em seu Recurso Voluntário, o Contribuinte reitera as razões de sua Impugnação, aduzindo também 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.

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 acerta da constituição do crédito tributário, como se vê no acórdão, acostado em fl. 234:

> .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 corresponde 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 arrazoado 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 arrazoado 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 matéria não impugnada

O Recorrente procura atacar neste processo créditos que foram contestados em outro processo administrativo, sem alegar qualquer coisa sobre os créditos apurados no trimestre em análise neste processo. Tal ponto foi corretamente observado pela decisão *a quo*, pelo que reproduzo-a abaixo, aderindo a suas conclusões:

> *Em primeiro lugar é preciso esclarecer que a glosa descrita no Parecer se refere a créditos apurados em relação a aquisições de café junto a empresas pseudo-atacadistas no 2o trimestre de 2008, mais especificamente no mês de junho. 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 o processo administrativo nº 15586.720041/201200.*
>
> *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 Calculo dos Créditos a Descontar – COFINS não-cumulativa, que integra o Parecer SEFIS (fls. 56/57).*
>
> *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 no processo nº 15586.720607/201295.*
>
> *Na manifestação de inconformidade apresentada, 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 no processo nº 15586.720041/201200.*

> *Referida análise resultou no reconhecimento do direito creditório a ser compensado no valor de R$ 21.861,74 e saldo de crédito a ser transferido para o período seguinte no valor de R$ 15.311,76. A empresa interessada apresentou manifestação de inconformidade contra a decisão da Delegacia de origem e esta 17ª Turma de julgamento decidiu pela manutenção integral do despacho decisório proferido pela DRF/Vitória.*
>
> *Não cabe, portanto, no presente julgado, proceder à nova análise da questão, devendo-se adotar o entendimento firmado no processo 15586.720041/201200.*
>
> *Quanto aos débitos apurados nos meses de julho, agosto e setembro, nos valores indicados no Demonstrativo de Cálculo, a interessada não apresentou contestação específica, devendose ter por definitivos tais valores, consoante disposto no art. 17 do Decreto nº 70.235/72, a seguir colacionado.*
>
> *"Art. 17 – Considerarseá não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante (Artigo com redação dada pela Lei nº 9.532, de 10/12/1997, DOU de 11/12/1997, em vigor desde a publicação)."*

3. 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 bae 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.

4. 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)*

5. Pedido de Restituição de IR e CSLL

Finalmente a Inconformada pede, se indeferidos os pedidos anteriores, *seja* determinada a restituição dos valores pagos a título de Imposto de Renda (25%) e *Contribuição Social sobre o Lucro (9%).* Entretanto, o pedido de reconhecimento de direito creditório (ou mesmo de compensação) devem ser formulados em procedimentos próprios, não se prestando a manifestação de inconformidade de veículo a tais pretensões.

6. Conclusão

Ante o exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário do Contribuinte.

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 ardil 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 nacional[1].

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 medievais[2]. 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 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

[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.

forma documental, é apequenar indevidamente as garantias aqui tratadas e reduzi-las a uma questão de forma[3].

8. Ademais, não há que se falar em incidência da súmula n. 46 deste Tribunal Administrativo[4]. 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.

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

---

[3] Acontece que o *due processo 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 ***procedimentalização*** *do processo, isto é, da atuação do Estado-juiz em determinados modelos avalorativos,*
neutros, vazios de qualquer sentido ou finalidade mas, muito além disto, ele diz respeito à forma de atingimento dos fins do próprio Estado. É o que parcela da doutrina acaba por denominar "legitimação" pelo procedimento, no sentido de que é pelo processo devido (e, por isto não é qualquer processo que se faz suficiente) que o Estado Democrático de Direito terá condições de realizar amplamente suas finalidades.(...). O princípio do devido processo legal, neste contexto, é amplo o suficiente para se confundir com o próprio Estado Democrático de Direito. (BUENO, Cássio Scarpinella. Curso sistematizado de direito processual civil – volume 01. 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.

(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 contribuinte[6]-[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.

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;

---

[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).

(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*, ouso 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