



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10865.908138/2012-84
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-009.738 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de setembro de 2021
Recorrente ICATU COMERCIO EXPORTACAO E IMPORTACAO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

CRÉDITOS PRESUMIDOS. CAFÉ. PESSOAS JURÍDICAS INTERPOSTAS.

Na presença de conjunto indiciário que aponte para a descaracterização da boa-fé do adquirente nas compras de café, ainda que formalmente comprovadas, de pessoas jurídicas declaradas inaptas por inexistência de fato, mesmo que apenas posteriormente, indicando a prática de conluio para aproveitamento integral dos créditos da não-cumulatividade, há que se reconhecer apenas o direito ao crédito presumido nas aquisições de café de pessoas físicas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. Votaram pelas conclusões os conselheiros Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Marcos Roberto da Silva e Gustavo Garcia Dias dos Santos. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Vieira Kotzias - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luis Felipe de Barros Reche, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Gustavo Garcia Dias dos Santos, Fernanda Vieira Kotzias, Carolina Machado Freire Martins, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Leonardo Ogassawara de Araújo Branco e Ronaldo Souza Dias (Presidente). Ausente o conselheiro Mauricio Pompeo da Silva, substituído pelo conselheiro Marcos Roberto da Silva.

Relatório

Por bem descrever os fatos dos autos, adoto parcialmente o relatório elaborado pela DRJ/RPO, que transcrevo abaixo:

“Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento de crédito de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins não cumulativo (a) - exportação, referente ao 1º trimestre/2011, no valor de R\$ 2.453.521,63, transmitido através do PER/Dcomp nº 04058.43628.250411.1.1.09-8195.

A DRF Limeira emitiu o Mandado de Procedimento Fiscal nº 0811200-2012-00714-8, para analisar PER/Dcomps diversos, que pleiteavam o aproveitamento de créditos da não cumulatividade de PIS e Cofins na exportação no seguinte período: 01 a 12/2003, 04 a 09/2005, 01 a 12/2006, 07/2008 a 06/2009 e 01/2010 a 03/2011.

Foi proferido o Despacho Decisório de fl. 17, através do qual a DRF Limeira reconheceu parcialmente o direito creditório, no montante de R\$ 1.131.908,12, não homologou o PER/Dcomp nº 34547.79266.280314.1.3.09-6840, homologou parcialmente o nº 07309.19843.310511.1.3.09-3460, não restando valor a ser ressarcido.

O Despacho Decisório foi embasado no Termo de Verificação Fiscal de fls. 19/96, através do qual a autoridade fiscal constatou que a atividade do interessado seria comércio, exportação e beneficiamento de café, mas em exame de sua escrituração fiscal, apurou que o contribuinte teria se aproveitado indevidamente de créditos de PIS e Cofins decorrentes da compra de café de empresas de fachada, localizadas na região de Manhauçu e Varginha.

A fiscalização da RFB apurou esquema praticado em todas regiões produtoras de café do país, em que pessoas físicas (produtores rurais/maquinistas) vendiam o café diretamente para a empresa comercial exportadora, mas com a interposição fraudulenta de uma falsa atacadista.

Através da nota fiscal emitida pela empresa fictícia, o contribuinte em tela se beneficiava de créditos integrais de PIS e Cofins (1,65% e 7,6% de alíquota, respectivamente), mas as empresas de fachada jamais recolhiam os tributos referentes aos créditos que repassavam. Com tais créditos, o contribuinte podia requerer ressarcimento ou compensação.

O procedimento correto seria o contribuinte adquirir o café diretamente das pessoas físicas sem a interposição fraudulenta, podendo se creditar de crédito presumido correspondente a 35% do crédito apurado às alíquotas de 1,65% de PIS e 7,6% de Cofins. O crédito presumido, no entanto, só poderia ser deduzido do valor devido das contribuições, não podendo ser ressarcido ou compensado.

Em vista da sistemática fraudulenta praticada em todo Brasil, foi editada a IN RFB nº 1.223/2011, que passou a vedar o creditamento de PIS e Cofins nas aquisições de café no mercado interno, aplicando-se um regime de suspensão. Deste modo, as empresas exportadoras de café passaram a ter direito a crédito presumido calculado sobre a receita de exportação.

A fiscalização selecionou para análise os 50 maiores fornecedores do contribuinte (pessoas jurídicas) e constatou que 21 deles estavam na condição de inaptos por inexistência de fato, ou omissos com as obrigações tributárias, conforme tabela constante do Termo.

Do restante dos fornecedores, foram ainda selecionados para análise outras 23 empresas, cujas aquisições tinham gerado créditos de PIS e de Cofins, e que haviam sido declarados inaptos por inexistência de fato. A relação das empresas consta do TVF.

Esses 44 fornecedores teriam fornecido ao contribuinte 220.035 sacas de café beneficiado, no montante de R\$ 68.114.291,51, no período fiscalizado, representando 42,84% do total de aquisições.

A seguir, a autoridade fiscal detalhou a expressiva movimentação financeira de tais empresas frente aos pífios recolhimentos.

Em diligência a tais estabelecimentos, foram encontradas pequenas salas, incompatíveis com o porte das operações supostamente efetuadas por eles.

Os fornecedores tinham nenhum ou um empregado e os integrantes do quadro societário não possuíam patrimônio e baixa capacidade financeira.

A RFB já havia deflagrado operação de fiscalização na região de Manhuaçu/MG, através da operação "Broca", em parceria com o Ministério Público Federal e a Polícia Federal. As provas colhidas pelos auditores da DRF Vitória foram aproveitadas no presente processo. [...]

No Anexo I, a autoridade fiscal relacionou todas as notas fiscais que foram glosadas, por empresa, nota por nota, com total de cada mês [...]

A glosa dos valores seguiu o método de determinação dos créditos com base da proporção da receita bruta auferida.

A tabela mensal com os valores glosados de PIS e de Cofins e o resultado passível de ressarcimento por trimestre consta do TVF.

A autoridade fiscal concluiu, pelo reconhecimento parcial do direito creditório, no montante de R\$ 1.131.908,12.

Cientificado do despacho em 18/06/2014 (fl. 18), o recorrente apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 101/160, em 03/07/2014, para suscitar as questões seguintes:

- a) Nulidade por cerceamento do direito de defesa [...]*
- b) Descaracterização dos negócios jurídicos - situação tributária dos envolvidos [...]*
- c) Apuração Fiscal [impossibilidade de compreensão] [...]*
- d) Mérito:*

O interessado alegou que a autoridade fiscal não teria dado atenção direcionada a ele, mas teria se baseado em fatos ocorridos de forma generalizada no mercado cafeeiro, nas operações Broca e Fantasma.

Alegou que seria destinatário de boa fé, não tendo sido provada a sua participação no esquema, ou seja, não teria sido provado que ele efetivamente praticava a interposição de pseudo pessoas jurídicas nas operações de compra e venda de café, com o objetivo de gerar créditos tributários indevidos.

Citou os arts. 82, da Lei nº 9.430/96, e 217 do RIR (Decreto nº 3.000/99), para alegar que a própria fiscalização teria apurado que as mercadorias haviam sido pagas e recebidas.

Concluiu, para requerer o provimento de seu recurso, de modo que fosse declarada a nulidade do procedimento fiscal, afastadas as glosas efetuadas pela fiscalização e deferido o ressarcimento.

É o relatório."

Da análise do caso, a DRJ/RPO concluiu pela improcedência da manifestação de inconformidade, mantendo as glosas realizadas pela fiscalização, conforme se verifica pela ementa abaixo indicada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

CRÉDITO. AGROINDÚSTRIA. INSUMO. AQUISIÇÕES DE CAFÉ DE FORNECEDORES INEXISTENTES DE FATO.

Correta a glosa de créditos do regime da não cumulatividade apurados sobre aquisições de pseudopessoas jurídicas, interpostas na cadeia produtiva sem qualquer finalidade comercial, visando reduzir a carga tributária no contexto da não cumulatividade do PIS e da Cofins.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO.

O deferimento do pedido de ressarcimento formulado pelo contribuinte está condicionado ao reconhecimento do direito creditório pela autoridade administrativa, o que somente é possível mediante apresentação dos elementos que comprovem a liquidez e certeza do direito alegado.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

DECISÕES ADMINISTRATIVAS, EFEITOS.

As decisões administrativas relativas a terceiros não vinculam os julgamentos emanados pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento.

JURISPRUDÊNCIA JUDICIAL, EFEITO INTER PARTES, NÃO VINCULAÇÃO.

As decisões judiciais proferidas com efeito meramente inter partes não vinculam os julgamentos emanados pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignada, a empresa apresentou recurso voluntário repisando os termos da manifestação de inconformidade, enfatizando: (i) a nulidade do despacho decisório por ausência de base legal que permita a descaracterização das aquisições de pessoas jurídicas consideradas “inexistentes de fato”, o que implica em violação do princípio da tipicidade cerrada (legalidade); e (ii) a nulidade por cerceamento do direito de defesa na medida que a fiscalização não teria apontado quem seriam as pessoas físicas/produtores rurais por trás dos negócios desconsiderados, bem como pela fiscalização ter se omitido de comprovar a destinação dos pagamentos por meio de quebra de sigilo bancário e fiscal, ao invés de pautar-se unicamente em provas testemunhais e indiciárias. No mérito, argumenta que a falta de comprovação do não recolhimento dos tributos implica na presunção de pagamento e, portanto, no direito ao crédito, além de reforçar ser adquirente de boa-fé, devendo receber tratamento mais benéfico diante da ausência de comprovação de seu envolvimento e das provas de que os pagamentos foram devidamente realizados conforme indicado nas NFs.

O processo foi então encaminhado ao CARF, sendo a mim distribuído para análise e voto.

É o relatório.

Voto

Conselheira Fernanda Vieira Kotzias, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e reúne todos os demais requisitos de admissibilidade legalmente exigidos, motivo pelo qual merece ser conhecido.

Conforme indicado no relatório, trata-se de PER de COFINS não-cumulativa sobre exportação que foi parcialmente homologada, não havendo crédito a ser ressarcido em razão da fiscalização ter concluído que a recorrente aproveitou indevidamente de créditos de PIS e Cofins decorrentes da compra de café de empresas de fachada (noteiras), tendo em vista que as aquisições, em verdade, teriam sido realizadas de produtores rurais pessoas físicas.

1) Nulidade por ausência de fundamentação legal

Preliminarmente, a recorrente alega a nulidade do despacho decisório que efetuou as glosas sobre as NFs por entender que não restou indicada base legal para suportar a descaracterização das aquisições de pessoas jurídicas consideradas “inexistentes de fato”. Por outro lado, alega que “*não restam dúvidas de que tal procedimento adotado pela fiscalização se subsume exatamente ao comportamento descrito no parágrafo único do artigo 116 do CTN*” (fl. 219).

Neste sentido, defende que *“revela-se ineficaz o parágrafo único, do artigo 116, do Código Tributário Nacional, por falta de normatização suficiente à sua aplicação, uma vez que não fora disciplinada a sequência de atos necessários para se desconsiderar o ato ou negócio jurídico, e muito menos ter se definido qual seria o agente competente para requalificar os atos desconsiderados, com observância do devido processo legal”* (fl. 220).

E, por fim, salienta que as aquisições realizadas de pessoas jurídicas foram operações lícitas e devidamente registradas contabilmente, motivo pelo qual os créditos a elas relacionadas devem ser totalmente homologados.

Ora, considerando que a recorrente se insurge contra a ausência de fundamentação legal, mas, logo em seguida, se mune de argumentos e jurisprudência para discutir a inaplicabilidade do parágrafo único do art. 116 do CTN, verifica-se que não resta caracterizada hipótese descrita no art. 59 do Decreto n. 70.235/72.

Dessa forma, me parece que a discussão sobre a inaplicabilidade do parágrafo único do art. 116 do CTN se torna questão de mérito.

Em razão de organização do raciocínio e de economia processual, cabe destacar que a posição atual deste Conselho é no sentido de permitir a aplicação da norma antielisiva contida no parágrafo único do art. 116 do CTN, por entender que, mesmo não regulamentada por lei ordinária conforme inicialmente previsto.

Neste sentido, cabe destacar trecho do voto constante no Acórdão n. 3802-001.558 que bem explica a questão ao enfatizar a possibilidade de auto-aplicação do parágrafo único do art. 116 do CTN na medida em que o conceito de dissimulação é definição de direito material, não estando sua constatação necessariamente vinculada a questões procedimentais, senão vejamos:

“Todavia, não obstante a inexistência de norma ordinária específica que trate da matéria, tem-se admitido a desconsideração de atos ou negócios jurídicos diante das hipóteses contempladas pelo parágrafo único do artigo 116 do CTN. Nessa toada, defende Douglas Yamashita que a ressalva legal refere-se clara e exclusivamente a ‘procedimentos’ de desconsideração, e se o conceito de dissimulação é de direito material e não procedimental, logo, sua definição conjuga os conceitos de abuso do direito (arts. 50 e 187 do CC/2002) e de fraude à lei (art. 166, VI, do CC/2002) independentemente da lei ordinária”.

Diante disso, entendo que não assiste razão à recorrente quanto à suposta nulidade alegada.

2) Nulidade por cerceamento do direito de defesa

A recorrente apresenta uma segunda preliminar de nulidade, alegando ter ocorrido cerceamento de seu direito de defesa em razão de que a autoridade não teria apontado quem seriam as pessoas físicas/produtores rurais por trás dos negócios desconsiderados, bem como pela fiscalização ter se omitido de comprovar a destinação dos pagamentos por meio de quebra de sigilo bancário e fiscal, ao invés de pautar-se unicamente em provas testemunhais e indiciárias.

Ora, ainda que se deva concordar com a recorrente de que parte extensa do TVF trata das Operações Broca e Café Fantasma realizadas pela RFB e que, muitas das supostas noteiras mencionadas não tenham nenhuma relação com os fatos dos presentes autos, existem

elementos robustos que indicam que as glosas basearam-se em elementos concretos, não apenas em provas testemunhais e indiciárias.

Isto resta claro, por exemplo, pela tabela elaborada pela fiscalização, detalhando a situação de cada fornecedor e os elementos de prova que a levou a concluir pela desconsideração de seus negócios jurídicos. Todas as empresas que fazem parte da presente discussão estão grifadas em amarelo para melhor visualização:

CNPJ	NOME	Situação	Citde. Empregados	Pgt. tributos 01/2003 a 12/2011	Mov. Financeira 01/2003 a 12/2011	Valor aquisições café - glosado
04.352.177/0001-08	ABEL DE PAULA	inapta - inexistente de fato	1	0,00	143.480.279,81	6.690.074,00
12.502.052/0001-45	ADILSON DE OLIVEIRA FERREIRA	ativa - Irregular	0	0,00	34.354.048,72	1.289.100,00
05.073.665/0001-49	AGAR COMERCIO LTDA	inapta - inexistente de fato	0	0,00	141.833.476,62	676.476,00
03.016.923/0001-20	B.M. COSTA	inapta - inexistente de fato	1	927,61	9.778.261,35	559.043,30
02.591.381/0001-56	BOA SORTE COMERCIO DE CAFE LTDA	inapta - inexistente de fato	0	0,00	10.475.017,25	216.553,30
06.328.509/0001-44	C.C.SILVA	inapta - inexistente de fato	0	0,00	12.102.522,16	368.250,00
00.837.387/0001-35	CAFEIRA SAO SEBASTIAO LTDA	inapta - omissão de declarações	0	0,00	878.538.640,77	1.461.581,00
04.995.748/0001-22	COMERCIAL AGRICOLA PONTO FORTE LTDA	inapta - inexistente de fato	0	0,00	451.400.289,25	554.000,00
05.405.758/0001-48	COMERCIAL AGRICOLA REALZA LTDA	inapta - inexistente de fato	0	0,00	2.780.692,30	185.420,00
11.458.713/0001-10	COMERCIAL AT AC DE CEREAIS M & N LTDA	inapta - omissão de declarações	0	0,00	57.277.743,37	1.225.380,00
05.850.517/0001-93	COMERCIAL ATACADISTA SUL MINEIRO LTDA	inapta - inexistente de fato	0	0,00	6.372.416,47	366.027,00
04.580.404/0001-52	COMERCIAL SAO LOURENCO LTDA	inapta - inexistente de fato	0	0,00	42.665.972,32	596.746,00
07.269.121/0001-82	DATA COMERCIO DE CAFE LTDA	inapta - inexistente de fato	0	0,00	97.389.321,76	636.154,00
07.876.346/0001-05	DERLY TOME	inapta - inexistente de fato	0	0,00	7.275.718,04	486.000,00
01.771.644/0001-46	ERISVAN ERICEIRA MENEZES	inapta - inexistente de fato	1	0,00	9.923.227,12	403.406,00
11.473.716/0001-22	F DA FONSECA NUNES	inapta - omissão de declarações	0	0,00	77.580.083,99	10.280.158,50
08.106.628/0001-88	F.H.CARDOSO CAFE - CAFEIRA ESPLendor	inapta - inexistente de fato	0	0,00	17.330.655,14	484.204,00
06.178.436/0001-51	F.A.JACOB	inapta - inexistente de fato	0	0,00	147.602.706,15	119.140,00
07.695.776/0001-12	FRANCO COMERCIAL E EXP CAFE LTDA	inapta - localiz. desconhecida	0	0,00	266.301.506,60	336.333,00
10.262.271/0001-79	G DE ASSIS	ativa - Irregular	0	0,00	44.695.498,86	1.182.820,00
00.539.066/0001-54	GALDINO TOMAZ FERREIRA DE CAMARGO	inapta - inexistente de fato	0	0,00	39.746.713,08	270.430,00
02.675.896/0001-34	GILDO BORGES DE SIQUEIRA	ativa - Irregular	0	6.488,56	123.728.395,22	7.536.663,00
05.609.148/0001-41	GRANDE MINAS COMERCIO DE CAFE LTDA	inapta - localiz. desconhecida	0	0,00	465.222.024,78	1.049.903,00
00.540.094/0001-91	ILHA CAFE COM. EXPORT. E IMPORT. LTDA	inapta - inexistente de fato	1	3.123,39	300.032.260,56	3.641.074,75
04.461.584/0001-53	IZONEL DA SILVA	inapta - inexistente de fato	0	0,00	25.415.584,35	1.811.500,00
02.753.633/0001-04	J.C MOREIRA	inapta - inexistente de fato	0	26,25	4.147.873,38	75.145,00
04.916.198/0001-09	J.G.GONCALVES	inapta - inexistente de fato	0	0,00	77.240.930,33	1.778.650,00
05.519.457/0001-20	J.S.ALVES	inapta - inexistente de fato	0	0,00	232.863.619,31	184.500,00
07.193.723/0001-01	JOSE DIVINO DA SILVA	inapta - inexistente de fato	0	0,00	12.513.171,48	1.221.500,00
10.214.879/0001-28	LEITE E SILVA COMERCIO DE CAFE LTDA	ativa - Irregular	0	648,85	332.036.737,17	3.054.002,00
11.601.592/0001-13	MA FERREIRA	ativa - Irregular	0	5.652,86	84.658.517,43	2.435.535,00

10.221.099/0001-05	MARAGOGIPE COMERCIO DE CEREAIS LTDA	inapta - inexistente de fato	0	0,00	114.779.472,19	158.675,00
03.742.388/0001-94	MONTANHA CAFE LTDA	inapta - inexistente de fato	0	0,00	12.575.333,57	71.275,00
07.114.595/0002-36	NOVA ESPERANCA COM DE CAFE LTDA	inapta - inexistente de fato	0	0,00	193.712.133,20	123.500,00
12.557.509/0001-19	PORTO BELO COM ATACADISTA CAFE LTDA	inapta - omissão de declarações	0	0,00	48.889.021,85	5.965.072,66
10.780.869/0001-50	PORTO REAL COMERCIO DE CAFE LTDA	baixada	0	0,00	42.927.778,26	2.864.736,00
04.460.832/0001-41	R.P.FERNANDES	inapta - inexistente de fato	0	0,00	46.819.152,96	246.392,00
03.157.287/0001-56	RIO CLARO COM EXPORT. E IMPORT. LTDA	inapta - inexistente de fato	0	0,00	831.618,31	32.880,00
10.971.343/0001-57	RUCCI-EXP E COMERCIO DE CAFE LTDA	inapta - omissão contumaz	0	0,00	24.355.960,78	245.175,00
04.747.510/0001-88	SANTA MARTA COM. & REPR. LTDA	inapta - inexistente de fato	0	0,00	142.765.416,16	139.319,00
09.319.550/0001-42	STYLLUS COMERCIO DE CAFE LTDA	suspensa - solic. baixa indeferida	0	0,00	145.233.785,05	3.909.828,00
11.977.290/0001-44	W.B.M.DE SOUZA	inapta - omissão de declarações	0	0,00	219.951.751,60	1.092.220,00
12.011.188/0001-52	WEBERTON DO CARMO CALINCANI	inapta - omissão de declarações	0	0,00	158.402.882,79	2.045.850,00
71.239.065/0001-32	ZONA DA MATA CAFE LTDA	inapta - inexistente de fato	0	0,00	65.152.917,23	51.600,00

Além disso, cabe esclarecer que, apesar da quebra de sigilo bancário ser prática plausível nestes tipos de caso, sua utilização não é obrigatória. Assim, não cabe aos órgãos julgadores de primeiro e segundo grau, apontar como a fiscalização deve exercer sua função, mas avaliar o conjunto probatório apresentado e concluir pela sua suficiência ou não enquanto fundamento para a decisão recorrida.

No caso dos autos, como releva a tabela acima, houve a devida verificação sobre as operações das empresas sob investigação, com a conclusão de que suas movimentações financeiras, recolhimentos de tributos e números de funcionários relevavam ser incompatíveis com as vendas de café realizadas, o que me parecem ser provas concretas e individualizadas suficientes para a conclusão apresentada no despacho decisório.

Por fim, quanto a não indicação das pessoas físicas (produtores rurais) que estariam por trás das empresas de fachada, entendo que este não é elemento essencial para que a recorrente possa exercer seu pleno direito de defesa.

Portanto, voto por também não acolher a segunda preliminar de nulidade trazida pela recorrida.

3) Mérito

Superadas as preliminares, a recorrente alega, a título de argumentos de mérito que: (i) a falta de comprovação do não recolhimento dos tributos implica na presunção de pagamento e, portanto, no direito ao crédito; e (ii) as operações descritas nas NFs apresentadas foram efetivamente realizadas, sendo a recorrente adquirente de boa-fé, o que implica na concessão de tratamento mais benéfico diante da ausência de comprovação de seu envolvimento e das provas de que os pagamentos foram devidamente realizados (*in dubio pro contribuinte*).

No que concerne o primeiro ponto, cabe novamente fazer menção à tabela elaborada pela fiscalização e apresentada no item anterior, visto que é indicada a completa ausência de recolhimento de tributos pelas supostas empresas fornecedoras entre os anos de 2003 e 2011, salvo em raros casos, em que se visualiza recolhimento ínfimo, muito inferior ao necessário para amparar os valores contidos nas NFs apresentadas.

Assim, considerando que por se tratar de pedido de ressarcimento o ônus probatório quanto à certeza e liquidez do crédito pleiteado é incumbência da recorrente, que as provas dos autos são contrárias aos argumentos trazidos e que nenhuma prova ou documentos foi juntado no sentido de comprovar o direito pleiteado, correto o procedimento adotado pela fiscalização.

Por fim, a corrente defende seu direito ao crédito diante da presunção de sua boa-fé, que estaria configurada pela mera ausência de prova cabal de seu conhecimento ou participação nos fatos apresentados, com fulcro no entendimento sedimentado pela Súmula STJ nº 509 e no entendimento exarado no Recurso Especial nº 1.148.444/MG, reproduzidos abaixo:

Súmula 509 do STJ

*É lícito ao comerciante **de boa-fé** aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, **quando demonstrada a veracidade da compra e venda.***

Tema 272 - REsp 1.148.444/MG

*O comerciante de boa-fé que adquire mercadoria, cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) posteriormente seja declarada inidônea, pode engendrar o aproveitamento do crédito do ICMS pelo princípio da não-cumulatividade, **uma vez demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada**, porquanto o ato declaratório da inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação.*

Ora, pelo exposto acima, verifica-se que a boa-fé não é uma presunção absoluta, devendo estar devidamente embasada nos fatos que permeiam a compra e venda.

No caso dos autos, tal presunção torna-se bastante frágil quando verificadas certas situações específicas, como por exemplo, que a empresa ILHA CAFÉ COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA (CNPJ n. 00.540.094/0001-91) além de padrões de movimentações financeiras suspeitas – que após ficar inativa entre 2005 e 2006 apresentou movimentação de mais de R\$ 100 milhões em 2010 e 2011 –, era localizada em uma pequena casa claramente incompatível com as vendas realizadas e se encontrava a apenas 500 metros das instalações da recorrente.

Ora, torna-se difícil presumir que a recorrente não sabia que este relevante parceiro comercial e que estava localizado tão próximo não tinha condições de operar da forma que declarava. Apenas para referência, as aquisições de café fornecidas pela empresa ILHA no período ora analisado – 1º trimestre 2011 – ultrapassaram a marca de R\$1.000.000,00.

Diante do exposto, entendo que não há como acolher os argumentos trazidos pela recorrente, devendo ser ratificado o entendimento apresentado pela decisão de piso.

Nestes termos, voto por conhecer o recurso voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Vieira Kotzias

Declaração de Voto

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

1. Em que pese concordar com as conclusões do como de costume bem fundado voto da Conselheira Relatora, Fernanda Vieira Kotzias, ousou de seus fundamentos discordar, pelos fundamentos a seguir expostos.

2. Causa preocupação a leitura do seguinte trecho do voto da Relatora que, ao constatar posicionamento que reputo equivocado, não o afasta, mas endossa nos seguintes termos:

Dessa forma, me parece que a discussão sobre a inaplicabilidade do parágrafo único do art. 116 do CTN se torna questão de mérito.

Em razão de organização do raciocínio e de economia processual, cabe destacar que a posição atual deste Conselho é no sentido de permitir a aplicação da norma antielísiva

contida no parágrafo único do art. 116 do CTN, por entender que, mesmo não regulamentada por lei ordinária conforme inicialmente previsto.

Neste sentido, cabe destacar trecho do voto constante no Acórdão n. 3802-001.558 que bem explica a questão ao enfatizar a possibilidade de auto-aplicação do parágrafo único do art. 116 do CTN na medida em que o conceito de dissimulação é definição de direito material, não estando sua constatação necessariamente vinculada a questões procedimentais, senão vejamos:

3. Como se demonstrará ao longo deste voto, em primeiro lugar, o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional se encontra pendente de regulamentação, conforme determinação interna da norma e, em segundo lugar, não há de se falar de auto-aplicação.

4. Não se está, de maneira nenhuma, a afirmar que o parágrafo único se identificaria, na espécie, a uma regra geral antielisiva ("*general anti-avoidance rules*" - GAAR) que deve deixar de ser aplicado diante da existência de regra específica ("*special anti-avoidance rules*" - SAAR), em primeiro lugar porque o parágrafo único do art. 116 não é uma GAAR no sentido tradicional, mas, repita-se, uma regra anti-dissimulação, e, em segundo lugar, porque a aplicação de regras específicas antielisivas em nada obstam ou excluem o exame de estruturas dissimuladas.

5. Com a edição da Lei Complementar nº 104/2001, foi adicionado o parágrafo único ao art. 116 do Código Tributário Nacional, que autorizou a desconconsideração de atos ou negócios praticados com finalidade de dissimulação, "*(...) observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária*". Neste sentido, a Medida Provisória nº 66/2002 foi a tentativa do Poder Executivo de estabelecer os procedimentos para a aplicação do dispositivo adicionado em 2001. Tratou-se do primeiro diploma com vocação de lei, ao menos no plano federal, a tratar expressamente do procedimento e dos indícios caracterizadores da dissimulação. O §1º do art. 14 da medida estabeleceu que, para fins de desconconsideração, deveria o aplicador levar em conta, entre outras, a ocorrência de: (i) falta de propósito negocial, ou (ii) abuso de forma. O § 2º, por seu turno, foi redigido nos seguintes termos: "*(...) considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato*".

6. A exposição de motivos, assinada pelo então Ministro da Fazenda Pedro Malan, tratou da inovação normativa dos seus itens 11 a 14. Afirmou-se, nesta oportunidade, que o projeto identificava aquelas hipóteses em que haveria a possibilidade de neutralização de atos ou negócios que, embora lícitos, buscam "*(...) tratamento tributário favorecido e configuram abuso de forma ou falta de propósito negocial*". Os conceitos guardariam consistência, de acordo com o item 13, com aqueles estabelecidos na "*(...) na legislação tributária de países que, desde algum tempo, disciplinaram a elisão fiscal*", sem, no entanto, explicitar a quais experiências se faz referência. A medida foi submetida ao crivo do Poder Legislativo e afinal rejeitada neste particular pela Lei nº 10.637/2002.

7. Para considerável parte da doutrina, a rejeição parcial da medida pelo Congresso Nacional significou, de um lado, um desconforto do legislador com uma tentativa indireta de usurpação de competência, vez que o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional determina que haverá necessidade de "lei ordinária".¹ De outro,

¹ BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco. Argumentação tributária de lógica substancial. Dissertação de Mestrado - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2016, pp. 202.

representaria não apenas a repulsa legislativa à importação da doutrina do propósito negocial, como também do conceito de dissimulação fundado neste construto, o que impediria, por consequência, a rejeição a seu uso em decisões proferidas por intérpretes autênticos e, sobretudo, aqueles adstritos à estrita legalidade, como é o caso dos tribunais administrativos, aos quais não é cabível o juízo de constitucionalidade. Por fim, mesmo com a rejeição do texto, legislações municipais, como é o caso de São Paulo, editaram leis, nos anos seguintes, nos exatos termos da Medida Provisória nº 66/2001, como é o caso da Lei Municipal de São Paulo nº 14.133/2006.

8. O fato é que a Medida Provisória nº 66/2002, na parte em que previa a ausência de propósito negocial e o abuso de forma como fundamentos jurídicos válidos para a desconsideração dos negócios jurídicos, foi rejeitada pelo Congresso, inexistindo, atualmente, na legislação nacional ou federal, tal fundamento jurídico.

9. Já nos posicionamos a respeito da impossibilidade de aplicação do parágrafo único do art. 116 no combate planejamentos tributários, como em artigo publicado em co-autoria com JOSÉ MARIA ARRUDA DE ANDRADE,² do qual extraímos, por pertinente ao caso em apreço, o seguinte trecho:

"(...) no campo do direito brasileiro, correto o raciocínio no sentido de que, em regra, **a capacidade contributiva manifestada por alguém que não pratica fato gerador típico se encontra infensa ao âmbito da competência tributária do Estado, ainda que o resultado econômico seja equivalente àquele obtido por terceiro que, para tanto, incorreu no fato gerador**. É necessário se considerar, entretanto, que, ao se buscar o propósito negocial, realiza-se um exercício em torno da consideração econômica do agir do contribuinte para se averiguar o interesse das partes desdobrado do seu agir. A partir do momento em que o legislador fixa institutos de direito privado como pontos ou limites fixos para a tributação, apenas se falará em fato gerador se estiver presente o instituto, forma ou negócio previsto em lei. Assim, ao praticar o fato descrito no antecedente e vinculado a um determinado instituto de direito privado [D], a contribuinte deverá pagar o tributo correspondente [C], com base na lei tributária [B]. Contudo, se não praticar o fato gerador, ou seja, se localizar o seu agir fora do horizonte de eventos da materialidade tributária a partir do qual se torna imperativo o recolhimento do tributo, não há garantia [W] que reconstrua a passagem de D para C justamente porque o fato previsto como gerador de um determinado tributo foi vinculado a um instituto de direito privado, e o contribuinte não o praticou.

Parte da doutrina, ao refazer este percurso, apontou para ordenamentos, como o alemão e o austríaco, que, com o escopo de coibir esta prática, realizaram a previsão do instituto do abuso de formas jurídicas por meio das chamadas "cláusulas gerais antiabuso". Estas normas apenas serão aplicadas mediante a verificação de determinados critérios aferíveis a partir da apreciação do caso concreto, entre os quais o fato de não ser encontrado nenhum "[...] fundamento econômico razoável para a escolha do meio adotado" ou quando "[...] uma estrutura é [...] não natural, superficial, contraditória [...] e suas finalidades econômicas aparecem como secundárias", sendo possível se apontar, portanto, para laços de afinidade com a doutrina do propósito negocial.

Assim, **uma vez constatado o abuso de formas, emprega-se a norma tributária eludida, e, como tal proceder, por parte da autoridade fiscal, implicaria o recurso à analogia, estes países passaram a aduzir em seus ordenamentos expressamente esta possibilidade**. Cabe observar que, quanto maior a vinculação com relação ao direito

² ANDRADE, José Maria Arruda de.; e BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo . O apelo a argumentos extrajurídicos e ao art. 123 do CTN no combate ao planejamento tributário no âmbito do Carf: análise de casos envolvendo JCP e reserva de usufruto. DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL, v. 39, p. 433-456, 2018. Disponível em: <<http://ibdt.org.br/RDTA/39/o-apelo-a-argumentos-extrajuridicos-e-ao-art-123-do-ctn-no-combate-ao-planejamento-tributario-no-ambito-do-carf-analise-de-casos-envolvendo-jcp-e-reserva-de-usufruto/>>.

privado, maior a abrangência da regra antiabuso, vez que, ao se ampliar esta correlação com a legislação civil, “[...] igualmente aumentam as oportunidades da contenção do planejamento tributário por meio de instrumentos que cerceiem tais expedientes”⁶⁴.

A experiência brasileira, entretanto, ao invés de instaurar uma regra antiabuso desta natureza, voltou-se a um dispositivo que tratou da “dissimulação”, o que remete ao instituto da simulação. Ao fazê-lo, a regra vedou o acesso à argumentação que apontava para a doutrina do “propósito negocial”, ou da “substância sobre a forma” pela razão de “[...] não decorrerem da simulação em sua acepção de direito privado” e, ademais, passou ao largo do abuso de formas e da tradição da fraude à lei conforme o direito civil, além de demandar, não obstante, a necessidade de a lei ordinária prever os procedimentos próprios para que a autoridade fiscal pudesse concluir pela desconconsideração dos atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador, de modo a restringir praticamente à inocuidade a sua aplicação. Tratou-se, ao que parece, da recepção de “[...] um modelo antielisivo obsoleto”, inspirado em dispositivo da legislação francesa fundado no instituto do abuso do direito e que, inclusive, foi suprimido pela França ao final do ano de 2008.

Tal constatação milita em desapreço a afirmações como aquela realizada pelo voto vencedor do Acórdão CSRF n. 9101-002.953, no sentido de simplesmente ser “[...] legítima a desconconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do IRPJ, nos termos do artigo 116, parágrafo único do CTN”, como constou em ementa, pois ausente a disciplina da norma em lei ordinária. Observe-se que a conselheira relatora do voto vencedor estriba a reputada autoaplicabilidade em outros dispositivos do próprio código, omitindo-se quanto à **expressa determinação “observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”**, como no seguinte trecho: “[...] entendo que a norma do artigo 116 é eficaz, legitimando a desconconsideração de atos simulados, reforçando a previsão contida no artigo 149, VII”. **A decisão que se baseia na ausência de propósito negocial para reconhecer a dissimulação é, portanto, duplamente criativa: seja quanto à substância, seja quanto ao procedimento.** Sua renúncia ao compromisso de referibilidade entre direito posto e decisão esvazia aquilo a que chamamos apoio [B], infringindo o “teste do pedigree”. E, ainda que todas estas demandas do campo jurídico fossem postas de lado, sobejaria o sólido muro da analogia para ser transposto.

Observe-se, neste sentido, que as “cláusulas gerais antiabuso” exigem, para serem aplicadas, tanto a demonstração do aspecto intencional de frustrar a tributação, que poderíamos aproximar da ideia de causa concreta, como também que a figura de direito privado eleita seja irrazoável ou inusual em face dos fatos econômicos pretendidos. Este segundo critério não deixa de guardar relação, portanto, com a causa abstrata, a eleição dos tipos para o atingimento de um fim. Assim, existiriam pontos de contato entre o abuso de formas e a maneira pela qual a jurisprudência administrativa brasileira passou a aplicar a “simulação em sentido amplo”. Contudo, os métodos utilizados para a concretização das duas normas, no entanto, são bastante diferentes. Para se configurar o abuso, realiza-se a consideração econômica do fato praticado, e não interpretação da norma: “[...] a postura é tópica, pois se parte de um problema da vida, mas a consequência, para o direito, é integrativa”. Se defendemos que a postura casuística deve encontrar os seus limites no direito posto, somente será possível se aplicar o direito em conformidade com a norma tributária eludida se houver norma autorizativa de analogia gravosa.

O propósito negocial transita, portanto, sem grandes dificuldades pelo plano das garantias que apontam para o abuso de formas, como se pode perceber. No caso de aplicação de simulação em sentido amplo, a falta de propósito negocial poderá ser considerada no plano dos grounds da alegação como a incompatibilidade entre a causa concreta e a causa abstrata, que indicará para a nulidade com garantia no vício de causa. Por este motivo que, para Fábio Piovesan Bozza, **a invocação dos ilícitos atípicos (entre eles o abuso de formas), “[...] além de indevida, mostra-se desnecessária”**,

pois questionar a causa do negócio seria suficiente para cumprir “[...] com os mesmos desígnios daquelas figuras extravagantes”⁶⁹. O que tampouco este modo de estruturação do argumento parece responder de maneira satisfatória é, ainda que se reconheça o vício que redunde no reconhecimento da simulação e, portanto, da nulidade, como se requalifica o fato gerador. **Em outras palavras, a operação deve se dar em duas etapas. Na primeira, afasta-se o fato simulado, posto a público, que evitou pisar no campo minado da tributação. Na segunda, aponta-se para o fim econômico dissimulado.** A partir deste momento, surgem questões problemáticas que precisarão ser enfrentadas pelo aplicador: será possível restaurá-lo como fato da vida eficiente para justificar a tributação? Não se estaria a incorrer novamente em analogia, porém por via transversa? O que apoia a passagem para a conclusão?” - *(seleção e grifos nossos)*.

10. Observa-se, assim, que teria sido possível argumentar no sentido da existência de um negócio jurídico simulado, o que não fez. Tal figura, ademais, restou didaticamente explicitada no Acórdão CARF nº 2301-005.119, proferido em 12/09/2017, de relatoria do Conselheiro Fábio Piovesan Bozza, cujo voto é merecedor de encômios e, sobretudo, de análise pormenorizada pelas autoridades administrativas e judiciais que se voltam a tratar de planejamentos tributários pelo método de que se vale para o reconhecimento de patologias jurídicas consentâneas com as especificidades do ordenamento brasileiro, e não dispostas a um compromisso acrítico com teorias estrangeiras desenvolvidas em contextos próprios:

“A simulação retrata um vício social do negócio jurídico, e não um vício de consentimento (as partes sabem muito bem o que querem e assim agem). De maneira intencional, as partes orquestram uma ilusão negocial com a finalidade de induzir terceiros a erro. O negócio simulado, desse modo, apenas aparenta preencher os requisitos de validade do negócio jurídico, quando, na verdade, não preenche, uma vez que as partes neutralizam os efeitos típicos do ato.

O negócio simulado apresenta uma incompatibilidade consciente e intencional entre a causa abstrata e a causa concreta. Em outras palavras, **há uma dissonância grave entre a função típica do negócio selecionado e o fim concreto almejado pelas partes. É o caso de uma compra e venda publicamente declarada em que as partes intencionalmente apenas encenam o pagamento do preço.**

A prova da simulação consiste em demonstrar que o negócio jurídico em discussão é **mera aparência ou dissimula uma relação jurídica de natureza diversa.** Para tanto, é necessário provar uma situação fática existente, só que divergente da realidade da declaração, do negócio ou do sujeito dissimulado.

O ideal é demonstrar a existência do **acordo simulatório** (causa simulandi) **a fim de descortinar a cooperação entre os simuladores para a realização da maliciosa preordenação de uma aparência diversa da realidade.** Tal tarefa, no entanto, não se apresenta de fácil execução, já que raras vezes essa prova será direta e estará consubstanciada num documento em que aflore claramente a intenção dos simuladores de enganar terceiros por meio de um negócio aparente.

Por esse motivo, a simulação costuma ser provada pelo comportamento concludente das partes (ou seja, a atitude do agente que permite concluir acerca da respectiva intenção e dos efeitos jurídicos perseguidos). E isso geralmente acontece mediante a reunião de **indícios.**

A produção de prova indireta deve ser baseada na existência de outros fatos (indícios) que, por indução lógica, levam à conclusão sobre a ocorrência do fato principal. A natureza da prova indireta, entretanto, sujeita-se a diferentes graus de crença. Por isso, o quadro de indícios deve ser preciso, grave e harmônico, isto é:

- (a) preciso: o fato controvertido deve ter ligação direta com o fato conhecido, podendo dele extrair consequências claras e efetivamente possíveis, a ponto de rechaçar outras possíveis soluções;
- (b) grave: resultante de uma forte probabilidade e capacidade de induzir à persuasão; e
- (c) harmônico: com os indícios concordantes entre si e não contraditórios, os quais convergem para a mesma solução, de modo a aumentar o grau de confirmação lógica sobre uma dada ilação" - (*seleção e grifos nossos*).

11. Não se trata, portanto, da defesa incontida do planejamento tributário, o que redundaria em visão puramente formalista, mas de uma postura muito mais ampla: aquela comprometida com a fundamentação das decisões. Assim, afirmamos: **é possível se descortinar o verdadeiro fato gerador quando reconhecida a simulação, mesmo com a reconstrução meramente indiciária dos eventos**. Contudo, os pressupostos de fato e de direito devem estar minimamente demonstrados pela autoridade administrativa para tornarem juridicamente sólido o lançamento:

"Em nenhum dos acórdãos analisados, mesmo nos votos divergentes, obteve-se a requalificação do fato gerador quando reconhecida a simulação com base nestes argumentos. E se observe que não se trata de uma visão formalista, pois bastaria uma referência, por exemplo, ao art. 167 do Código Civil que prevê ser "(...) nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma" ou ao art. 170 do mesmo diploma. Em termos simples, o que se pretende demonstrar é que, ainda que o julgador incorpore uma visão solidária no plano de suas garantias, não poderá se furtar a demonstrar o fundamento remoto de sua alegação, sob pena de invalidade.

(...) **Tais considerações fazem parte do debate democrático e os aplicadores serão livres para expor as suas convicções, desde que a fundamentem**, sob pena de desviar a própria prática argumentativa da qual participam, e o modelo é apto, assim, a tornar ainda mais evidentes as robustas tensões envolvidas entre os apoios e as garantias. Ademais, um modelo voltado para o esclarecimento parece ser bem-vindo como forma de decompor os elementos estruturais de um *topus* problemático como é o da coibição de abusos, sobretudo quanto aos seus fundamentos"³ - (*seleção e grifos nossos*).

12. O que se afasta, sob o preceptivo normativo do parágrafo único do art. 116 é a operação enganosa (**simulada**, posta a público) para se atingir o fim econômico (**dissimulado**, escondido): o que se desconsidera, assim, é sempre o ato ou o negócio jurídico praticado com a finalidade (**dolo**, provado) de dissimular o fato gerador ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

13. De fato, o que se busca é o ardil, a intenção maliciosa e preordenada que põe a conhecer uma aparência falseada e posteriormente descortinada pelo Fisco e desta forma já decidiu este colegiado [Mara Cristina Sifuentes, Tiago Guerra Machado, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), André Henrique Lemos, Lázaro Antonio Souza Soares, Cássio Schappo, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (Vice-Presidente) e Rosaldo Trevisan (Presidente)], sob diversa composição, no Acórdão CARF nº 3401-005.228, julgado **por unanimidade de votos**, em conformidade com a ementa abaixo transcrita:

³ BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco. Argumentação tributária de lógica substancial. Dissertação de Mestrado - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2016, pp. 202.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário
Período de apuração: 01/02/2011 a 31/12/2011
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS. FALTA DE REGULAMENTAÇÃO DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 CTN. ERRO DE FUNDAMENTAÇÃO.
O parágrafo único do art. 116 do CTN, introduzido pela Lei Complementar nº 104/2001, trata-se de regra anti-dissimulação, e prevê a possibilidade de desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária que até o momento não foi editada, não podendo, portanto, ser utilizado como fundamento da decisão.

14. De fato, a carência probatória opera, por outro giro, em desfavor do ora postulante quanto à certeza e liquidez do crédito vindicado, vez que as provas dos autos são contrárias aos argumentos trazidos e que nenhuma prova ou documento foi juntado no sentido de comprovar o direito pleiteado.

15. Assim, com base nestes fundamentos, voto por conhecer e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário, acompanhando, portanto, o voto condutor apenas pelas suas conclusões e não por seus fundamentos.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco