



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16366.720230/2011-41
Recurso Embargos
Acórdão nº 3302-014.054 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de fevereiro de 2024
Embargante CIA IGUAÇU DE CAFÉ SOLÚVEL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2010

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ACOLHIMENTO.

Existindo obscuridade, omissão, contradição ou erro material no acórdão embargado, impõe-se seu acolhimento para sanar o vício contido na decisão.

CRÉDITOS. AQUISIÇÕES DE CAFÉ DE PESSOAS JURÍDICAS INAPTAS, BAIXADAS OU SUSPENSAS. FRAUDE. OPERAÇÃO BROCA E TEMPO DE COLHEITA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE DOLO E CONLUIO. TERCEIRO DE BOA-FÉ, SÚMULA 509 DO STJ.

A fraude e simulação demandam prova inequívoca de dolo e conluio do agente, tendo em vista a necessária manifestação de ambas as partes do negócio jurídico para que seja realizado além do contorno legal ou da realidade operacional. Ausente a prova de dolo ou conluio da pessoa jurídica adquirente, bem como comprovada a operação mediante entrega efetiva da mercadoria, comprovante de pagamento e registro contábil respectivo - Súmula 509, do STJ, se configura ilegítima a glosa do crédito pleiteado, mantida a presunção de boa-fé.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria qualificada, em acolher integralmente os embargos de declaração, com efeitos infringentes, para sanar os vícios apontados e reverter as glosas concernentes às operações realizadas com as empresas “Única”, “Centenário” e “Cambuci”, para as quais foram apresentados comprovantes das respectivas aquisições. Vencidos os Conselheiros José Renato Pereira de Deus (Relator), Aniello Miranda Aufiero Júnior e Celso José Ferreira de Oliveira, que votaram por acolher apenas parcialmente os embargos para sanar os vícios, sem efeitos infringentes. Não votou a Conselheira Francisca Elizabeth Barreto (suplente convocada), uma vez que o Conselheiro Celso José Ferreira de Oliveira já havia registrado seu voto na sessão realizada em janeiro de 2024. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Mariel Orsi Gameiro.

(documento assinado digitalmente)

Aniello Miranda Aufiero Júnior - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Renato Pereira de Deus, Aniello Miranda Aufiero Junior, Denise Madalena Green, Celso José Ferreira de Oliveira, Mariel Orsi Gameiro, Flavio Jose Passos Coelho (Presidente).

Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração opostos contra o acórdão n.º 3302-013.189 que, à unanimidade de votos, negou provimento ao recurso voluntário, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010 PROVA. A prova documental deve ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade, a menos que demonstrado, justificadamente, o preenchimento de um dos requisitos constantes do art. 16, § 4º, do Decreto n.º 70.235, de 1972, o que não se logrou atender neste caso.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2010 INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a arguição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de dispositivos que integram a legislação tributária. DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS. As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2010 NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. Somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa os custos, encargos e despesas expressamente previstos na legislação de regência. CRÉDITO. SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. CORRETAGEM. O pagamento de corretagem a pessoas jurídicas que atuam como representantes comerciais autônomos, efetuando a colocação de produtos no mercado (intermediação de vendas), não gera direito a crédito da contribuição, dado que tal serviço não preenche a definição de insumo estabelecida para tal fim pela legislação de regência, por não ser aplicado ou consumido diretamente na fabricação de produtos destinados a venda ou nos serviços prestados pelo contratante. CRÉDITO. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO (ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO). Os bens incorporados ao ativo imobilizado geram créditos em relação aos encargos de depreciação e amortização incorridos no mês, desde que tais bens sejam adquiridos para utilização na produção de mercadorias destinadas à venda. 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 pessoas jurídicas em relação às quais a Administração colheu informações que comprovam serem empresas de fachada, atuando apenas como emissoras de documentos fiscais que artificialmente indicavam serem pessoas jurídicas os fornecedores, que, na realidade, eram produtores rurais pessoas físicas. RESSARCIMENTO. JUROS EQUIVALENTES À TAXA SELIC. É incabível a incidência de juros compensatórios com base na taxa Selic sobre valores recebidos a título de ressarcimento de créditos relativos à contribuição em epígrafe, por falta de previsão legal.

A embargante sustenta que o acórdão padece dos seguintes vícios:

- 1. Omissão acerca do item “2.2.1 A motivação da glosa: contradições e omissões a serem sanadas”, especialmente sobre o questionamento: “o afastamento da boa-fé da Recorrente não deveria vir acompanhado de prova incontestável?”, devendo haver manifestação expressa da fundamentação legal que exime a autoridade fiscal de comprovar o afastamento da boa-fé, tendo em vista o artigo 142 do CTN;*
- 2. Omissão quanto às razões para a manutenção da glosa do fornecedor COMÉRCIO DE CAFÉ CENTENÁRIO LTDA., requerendo a manifestação expressa, de forma individualizada;*
- 3. Omissão sobre o parágrafo único do artigo 82 da Lei n.º 9.430/96 ou, ao menos, justificar sua inaplicabilidade no caso concreto;*
- 4. Omissão acerca do inciso I do artigo 302 do RIR c/c caput do artigo 301, ou, ao menos, justificar a inaplicabilidade da legislação, apontando o dispositivo legal próprio e se seria possível a produção de café em escala sem incorrer em custos de corretagens;*
- 5. Omissão em relação ao artigo 152 da IN RFB n.º 2.055/21, Nota Técnica CODAR n.º 22/21, Parecer SEI N.º 3686/21/ME e dos Recursos Especiais n.º 1.035.847/RS e n.º 993.164/MG (Recursos Repetitivos), ou ao menos justifique as razões para deixar de segui-los no caso concreto.*

Nos termos do despacho de admissibilidade, os embargos foram admitidos para sanar as omissões citadas nos itens “1 e 2”.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro José Renato Pereira de Deus, Relator.

Os Embargos de Declaração são tempestivos e atendem aos demais requisitos de admissibilidade, dos quais tomo conhecimento.

Conforme exposto anteriormente, o despacho de admissibilidade admitiu parcialmente os embargos de declaração para sanar as omissões quanto ao argumento apresentado no sentido de que a autoridade fiscal deve comprovar o afastamento da boa-fé, tendo em vista o artigo 142 do CTN; e quanto às razões para a manutenção da glosa do fornecedor 'Centenário':

Omissão acerca do item “2.2.1 A motivação da glosa: contradições e omissões a serem sanadas”, especialmente sobre o questionamento: “o afastamento da boa-fé da Recorrente não deveria vir acompanhado de prova incontestável?”, devendo haver manifestação expressa da fundamentação legal que exime a autoridade fiscal de comprovar o afastamento da boa-fé, tendo em vista o artigo 142 do CTN

De fato, tais questionamentos constantes do recurso voluntário, no item 2.2.1, não foram apreciados. Os argumentos não são reprodução da manifestação de inconformidade, mas sim questionamentos acerca da decisão de primeira instância, que, portanto, não podem ser superados com a reprodução da decisão recorrida.

Omissão quanto às razões para a manutenção da glosa do fornecedor COMÉRCIO DE CAFÉ CENTENÁRIO LTDA, requerendo a manifestação expressa, de forma individualizada

O questionamento constou do item 2.2.1, acima referido, e também não foi apreciado pelo colegiado. A decisão embargada, inclusive, não menciona a CENTENÁRIO, conforme abaixo transcrito:

“Inicialmente, é imperioso destacar que a fiscalização glosou parcialmente o crédito apurado pela Recorrente, considerando que admitiu a tomada de crédito presumido nas operações que envolveram as empresas Única dos Grãos de Café e Cereais Ltda e Comércio e Representações de Cereais Cambucci Ltda.”

Assim, de fato, há que se esclarecer a glosa sobre as aquisições da empresa CENTENÁRIO.

De fato, o relator do voto embargado deixou de se pronunciar sobre as alegações tidas como omissas, merecendo, assim, ser sanado o referido vício de omissão.

Pois bem, em relação ao primeiro ponto, destacam-se os argumentos apresentados pela Embargante em sede recursal:

2.2.1 A Motivação da Glosa: Contradições e Omissões a serem sanadas 19. Primeiro questionamento para afastar a contradição (1): o afastamento da boa-fé da Requerente não deve vir acompanhado de prova incontestável? Veja a afirmação da autoridade julgadora:

Quadro 2 – Contradições apontadas

Motivação do Relator para afastar a boa-fé

“Não há, na situação posta, nessa medida, a necessidade de que o Fisco traga aos autos elementos suficientemente robustos que convençam acerca da existência de algum fato gerador e da conseqüente legitimidade da eventual exigência formalizada”

Fonte: fls. 926 dos autos eletrônicos

Em que pese os argumentos explicitados pela Embargante, constata-se que tanto a fiscalização como a DRJ, ao conceder o direito de aproveitamento presumido para o contribuinte, consideraram que ela agiu de boa-fé na relação mantida com as empresas consideradas irregulares; caso contrário, a glosa dos créditos seria integral.

Com efeito, a fiscalização admitiu o direito da Embargante apurar o crédito presumido, reconhecendo que houve aquisição de café não de pessoa jurídica, que daria crédito integral de PIS/COFINS, mas sim de pessoa física, que daria crédito presumido. Não é demais repetir que essa reclassificação de crédito, procedida pela fiscalização, teve como suporte inicial todo trabalho realizado no âmbito das operações 'tempo de colheita' e 'robusta', e no trabalho fiscal devidamente apresentado na Informação fiscal carreada aos autos, comprovando exaustivamente que as referidas empresas eram de fachada, constituídas para operacionalizar as operações fraudulentas, acarretando na inidoneidade das operações.

Assim, não houve afastamento da boa-fé da Recorrente nas operações sob análise.

Já em relação ao segundo ponto, a Embargante trouxe as seguintes alegações:

8. Com relação ao mérito “aquisições de pessoas jurídicas declaradas inaptas, após o período das aquisições”, o acórdão, igualmente, deixou de considerar os argumentos, objeto do Recurso Voluntário. Primeiro, a decisão ora embargada sequer referiu as razões para a manutenção da glosa do fornecedor COMÉRCIO DE CAFÉ CENTENÁRIO LTDA. Nesse ponto, requer a manifestação expressa das razões para manutenção da glosa dos créditos fiscais integrais, de forma individualizada

De fato, no voto embargado, o relator deixou de mencionar a empresa COMÉRCIO DE CAFÉ CENTENÁRIO LTDA., juntamente com as demais empresas que foram investigadas nas operações citadas, a saber:

Inicialmente, é imperioso destacar que a fiscalização glosou parcialmente o crédito apurado pela Recorrente, considerando que admitiu a tomada de crédito presumido nas operações que envolveram as empresas Única dos Grãos de Café e Cereais Ltda e Comércio e Representações de Cereais Cambucci Ltda.

Desta forma, para sanar o equívoco cometido pela Recorrente, deve constar em substituição o seguinte parágrafo:

Inicialmente, é imperioso destacar que a fiscalização glosou parcialmente o crédito apurado pela Recorrente, considerando que admitiu a tomada de crédito presumido nas operações que envolveram as empresas Única dos Grãos de Café e Cereais Ltda, Comércio e Representações de Cereais Cambucci Ltda., e Comércio de Café Centenário Ltda.

Diante do exposto, acolho parcialmente os embargos de declaração para sanar os vícios apontados, sem efeitos infringentes.

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus

Voto Vencedor

Conselheira Mariel Orsi Gameiro

Peço vênia ao ilustre voto do relator, para divergir quanto às glosas efetuadas oriundas de operações de aquisição de café de pessoas jurídicas consideradas inaptas, baixadas ou suspensas pela Receita Federal.

Afirma a fiscalização que a recorrente não tem direito ao crédito pleiteado, porque se enquadra na perspectiva de um esquema fraudulento, e utilização de interposta pessoa (empresas de fachada), com objetivo de emissão de notas e confecção de créditos de PIS/Cofins fictícios, considerando as operações deflagradas pela Receita Federal, Ministério Público Federal e Polícia Federal, denominadas tempo de colheita e broca, nos estados do Espírito Santo e Minas Gerais.

Noutro lado, afirma o contribuinte que a presunção de fraude ou simulação é indevida, porque a inaptidão das empresas foi declarada muito tempo após as operações realizadas entre eles, foi comprovado, mediante os documentos nos autos, que as operações verdadeiramente ocorreram, com a entrega dos produtos e a realização dos respectivos pagamentos.

De fato, neste ponto, a razão, e as provas, assistem ao contribuinte.

Em que pese a existência de diversas empresas, apelidadas de noteiras, nas operações “Tempo de Colheita” e “Broca”, em que há demonstração da inexistência das operações, através de diversos elementos de prova - sem qualquer respaldo documental, seja em relação a comprovantes de pagamentos, seja em relação aos registros contábeis, bem como demonstrado o conluio entre as empresas que fechavam tais negócios, mediante testemunhas, e estruturas evidentemente insuficientes ao sustento de toda operação, há de se considerar que a afirmação e desconsideração dos créditos pleiteados por todos adquirentes não deve ser generalizada.

É necessário demonstrar o dolo e a existência de conluio, ainda que estejamos à frente da inversão do ônus da prova quando se trata de pedido de ressarcimento, restituição ou compensação. Além da autoridade fiscal ter ficado aquém de sua obrigação de motivar o ato administrativo de negativa do crédito pleiteado, o recorrente demonstrou de forma inequívoca, através das notas fiscais, escrituração contábil e comprovantes de pagamento a existência da operação – e a título do pleito quanto ao crédito, é suficiente, se inexistente prova de sua invalidade para conseqüente desconsideração do negócio jurídico.

A fiscalização baseia-se, integralmente, em suposições e presunções, lastreadas no comportamento empresarial de empresas que foram descobertas no bojo das operações supramencionadas, além do Termo de Constatação Fiscal SEORT, tecendo longas considerações sobre o panorama geral das fraudes deflagradas no setor cafeeiro, sem indicar em que medida a recorrente e suas operações fariam parte disso.

Acórdão da DRJ:

No presente caso, a autoridade fiscal demonstra, por meio do Termo de Constatação Fiscal SAORT anexo, que a manifestante adquiriu o café que exporta de fornecedores que se enquadram perfeitamente na descrição das empresas de fachadas acima além de outras situações que analisaremos a seguir.

Termo SEORT:

C. FORNECEDORES DECLARADOS INAPTOS PELA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

Sem prejuízo das considerações do item A acima, temos a relatar os seguintes fatos sobre as empresas que venderam café para a Exportadora de Café Guaxupé e que foram declaradas inaptas, como apresentado no Anexo I – Fornecedores inaptos. Trata-se de compras efetuadas ao longo dos anos 2004 a 2010 sobre as quais a empresa Exportadora de Café Guaxupé vem solicitando/utilizando créditos normais de PIS e COFINS não cumulativos. Os créditos pleiteados à época relativos a esses fornecedores foram indeferidos por esta SAORT pelas irregularidades detectadas e que ensejaram a abertura de diversos processos de Representação Fiscal.

A empresa Exportadora de Café Guaxupé vem apropriando os créditos com base nos documentos fiscais inidôneos por serem emitidos por empresas consideradas inaptas pelo motivo de **inexistência de fato/omissão não localizada**.

Das 13 empresas constantes do Anexo I – Fornecedores Inaptos, 9 têm como domicílio fiscal o município de Manhuaçu/MG (fls. 525 a 535). A empresa Exportadora de Café Guaxupé tem neste município, à Av. Centenário, sem nº, e tendo a cidade 75.000 habitantes, é improvável que a empresa Exportadora de Café Guaxupé desconheça a inexistência de seus fornecedores (vide mapa das ruas de Manhuaçu, com localização dos fornecedores da Exportadora de Café Guaxupé às fls. 525 a 535).

O mesmo fato acontece com a empresa fornecedora Maragogipe, em Guaxupé (fl. 524), município em que se situa a matriz da empresa Exportadora de Café Guaxupé (48.000 habitantes). Da mesma forma os fornecedores Faria Comércio de Café e Comércio de Café Rio Claro, de municípios vizinhos a Manhuaçu (fls. 536 a 540).

De todas essas empresas, a empresa Exportadora de Café Guaxupé adquiriu, no período de 2004 a 2010, café no montante de R\$ 72.092.798,89 correspondendo ao crédito de PIS/COFINS no valor de R\$ 6.668.583,90 conforme ANEXO I – fornecedores inaptos.

Ressalte-se que, a publicidade da inaptidão objetiva prevenir terceiros de boa fé, porém, considerando o volume de compras, a diversidade de fornecedores com irregularidades conforme descritas (inaptas no CNPJ), as empresas tão próximas fisicamente à adquirente Exportadora de Café Guaxupé, que fornecem café a esta a tanto tempo (mais de 6 anos), é razoável afastar que tais operações comerciais eivadas de vícios presumam-se como sendo de boa-fé.

Pelos fatos expostos, além dos descritos no item A, os créditos ora solicitados referentes aos fornecedores constantes do Anexo I, para o período em análise, também foram glosados por esta Administração.

Não há qualquer LASTRO DOCUMENTAL que comprove que a recorrente tenha relação direta com a fraude constatada das empresas fornecedoras envolvidas no esquema de confecção de créditos de pis/cofins.

Contrário do que conduz a decisão da DRJ, geralmente nos processos que temos evidentes operações fraudulentas, não há qualquer resquício contábil concreto e coerente das operações realizadas entre adquirente e fornecedor, de fato, existem diligências que comprovam que as empresas de fachada não carregam qualquer estrutura que sustente o volume das operações, além da demonstração inequívoca de dolo e conluio, feita através de outras formas de prova, **como a juntada de depoimentos de envolvidos na operação, e mais diligências realizadas nos pequenos municípios que se situavam as empresas de fachada.**

A exemplo disso, o acórdão julgado no CARF em 2023 é explícito:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS /PASEP Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008 PESSOAS JURÍDICAS INATIVAS, INAPTAS, BAIXADAS. OPERAÇÕES. SIMULAÇÕES. CRÉDITOS. GLOSA. Mantém-se a glosa dos créditos das contribuições sobre as aquisições de café de pessoas jurídicas cuja inexistência, de fato, ou seja, cuja incapacidade para realizarem as operações de beneficiamento/industrialização, armazenagem, classificação e vendas, foram comprovadas em processo administrativo, mediante diligências e depoimentos dos envolvidos nas operações. INSUMOS (CAFÉ). AQUISIÇÕES. COOPERATIVAS DE PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA. CRÉDITOS. ALÍQUOTAS CHEIAS (1,65%/7,60%). CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE. As aquisições de insumo (café beneficiado) de cooperativas de produção agropecuária, utilizado na produção de mercadorias destinadas à alimentação humana, não dão direito ao desconto de créditos das contribuições, calculados às alíquotas cheias e sim ao desconto de créditos presumidos da agroindústria. SUSPENSÃO. CEREALISTAS/EMPRESAS AGROPECUÁRIAS. VENDAS. CAFÉ CRU BENEFICIADO. APLICABILIDADE. Aplica-se a suspensão das contribuições incidentes nas compras de insumo (café beneficiado) de cerealistas e/ ou de empresas agropecuárias, utilizado na produção de mercadorias destinadas à alimentação humana.
(CARF 16366720441201345 3301-012.452, Relator: RODRIGO LORENZON YUNAN GASSIBE, Data de Julgamento: 23/03/2023, Data de Publicação: 17/04/2023)

No caso em comento, o contribuinte acosta aos autos notas fiscais e comprovantes de pagamento, além de comprovantes de entrega efetiva da mercadoria, além do razão analítico do período.

Indaga-se, como pode o recorrente valer-se de outras formas de comprovar a idoneidade de seus fornecedores, senão pela conduta já adotada, de verificação de seus cadastros fiscais estadual e federal, além de resguardar toda documentação relativa às operações realizadas?

Não cabe ao adquirente, numa operação comercial, considerando ainda mais as numerosas operações comerciais realizadas pela recorrente, dirigir-se ao estabelecimento para verificar se suas instalações são suficientes ao que supostamente é demandado, tão menos fariam contato com os sócios, para averiguar se o nível cultural e educacional de cada um corresponderia à abertura e manutenção de uma empresa – e mesmo se assim o fizessem, e constatassem que são pessoas que não carregam o nível esperado, certamente não aprofundariam uma investigação, porque não é função precípua de uma exportadora tal atividade.

Não só, não há como afirmar que sua defesa está pautada somente nas notas fiscais que foram consideradas inidôneas, conforme demonstrado com o exemplo acima, nos autos estão os documentos que comprovam pró-atividade quando da realização da operação, ao menos em consulta aos cadastros das pessoas jurídicas pretendidas como fornecedoras, além de toda escrituração contábil, e comprovantes de pagamento.

A simulação supostamente ocorrida, implica em um dos motivos de invalidade dos negócios jurídicos, considerando a existência de conluio de ambas as partes, com objetivo de desviar-se de obrigações legais e enganar terceiros ao criar uma aparência de negócio que não condiz com a vontade real dos sujeitos, e a realidade operacional.

Nesse contexto, as partes formalizam ato não praticado (simulação absoluta) ou ato diferente daquele efetivamente praticado (simulação relativa), atos que não se confundem com fraude à lei, a qual decorre da prática de ato doloso para afastar vedação estipulada pela lei.

De todo e qualquer modo, a fraude ou simulação devem ser comprovadas, pois a conduta dependa da existência da intenção clara do agente (dolo) de praticar o ato delituoso, não comportando a modalidade culposa (negligência, imprudência ou imperícia).

Na própria decisão da DRJ, para além de outros argumentos genéricos utilizados, é afirmado que não é possível comprovar a existência de conluio, extraindo-se disso a impossibilidade de comprovação do dolo quanto à participação direta e consciente da recorrente no esquema fraudulento para aproveitamento indevido de créditos de pis/cofins.

Nesse sentido também entende este Tribunal:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009 COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. CONTAGEM DO PRAZO. DIES A QUO. A Administração Tributária tem o prazo de cinco anos, a partir da entrega da declaração de compensação - DCOMP (e não do pedido de ressarcimento - PER), para homologar ou não a compensação, sob pena de a compensação ser homologada tacitamente por decurso de prazo. NULIDADE. INEXISTÊNCIA. Não há que se cogitar de nulidade do auto de infração lavrado por autoridade competente e com a observância dos requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo tributário. ATOS ANTERIORES AO LANÇAMENTO. PRINCÍPIO INQUISITÓRIO. AUSÊNCIA DE NULIDADE. O procedimento fiscal que culmina no ato de lançamento é governado pelo princípio inquisitório. O direito à ampla defesa e ao contraditório somente se instalam e são exercíveis no processo administrativo (governado pelo Decreto 70.235/72 e pela Lei n. 9.784/99), que se inicia com a pretensão resistida (contencioso). PIS. COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. EXPORTAÇÃO. SIMULAÇÃO. FRAUDE À LEI. FALTA DE PROVA. MANUTENÇÃO DO NEGÓCIO JURÍDICO E SEUS EFEITOS TRIBUTÁRIOS. Não estando comprovada a simulação ou a fraude à lei das operações praticadas, o crédito não

cumulativo das contribuições sociais, relativo às entradas dos produtos posteriormente exportados, não pode ser glosado. NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS. GLOSA DE CRÉDITO. Tratando-se de emissão de notas por empresas inaptas, e **não tendo sido comprovado o pagamento e a efetiva movimentação das mercadorias descritas nas notas fiscais**, cabível a glosa do crédito básico da Contribuição ao PIS e da COFINS.

(CARF 10660902324201397 3402-009.038, Relator: Não informado, Data de Julgamento: 21/09/2021, Data de Publicação: 19/10/2021)

Como dito, inicialmente, é necessário demonstrar o dolo e a existência de conluio, ainda que estejamos à frente da inversão do ônus da prova quando se trata de pedido de ressarcimento, restituição ou compensação.

A Súmula 509, do Superior Tribunal de Justiça – ainda que não tenha aplicabilidade obrigatória no âmbito deste Conselho Administrativo, aduz que 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.

Ora, ainda que fale sobre ICMS, extrai-se que a boa-fé é presumida, e que qualquer movimento ou entendimento contrário à operação realizada, deve ser carreada de prova para sua desconsideração.

Para além da Súmula 509, há de se considerar o precedente de caráter vinculante a este Conselho Administrativo – REsp 1148444, julgado sob a sistemática de recurso repetitivo – Tema 272, sob a seguinte ementa:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. CRÉDITOS DE ICMS. APROVEITAMENTO (PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE). NOTAS FISCAIS POSTERIORMENTE DECLARADAS INIDÔNEAS. ADQUIRENTE DE BOA-FÉ.

1. O comerciante de boa-fé que adquire mercadoria, cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) posteriormente seja declarada inidônea, pode engendrar o aproveitamento do crédito do ICMS pelo princípio da não-cumulatividade, uma vez demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada, porquanto o ato declaratório da inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação (Precedentes das Turmas de Direito Público: EDcl nos EDcl no REsp 623.335/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 11.03.2008, DJe 10.04.2008; REsp 737.135/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 14.08.2007, DJ 23.08.2007; REsp 623.335/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 07.08.2007, DJ 10.09.2007; REsp 246.134/MG, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, julgado em 06.12.2005, DJ 13.03.2006; REsp 556.850/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 19.04.2005, DJ 23.05.2005; REsp 176.270/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 27.03.2001, DJ 04.06.2001; REsp 112.313/SP, Rel. Ministro Francisco Peçanha Martins, Segunda Turma, julgado em 16.11.1999, DJ 17.12.1999; REsp 196.581/MG, Rel. Ministro Garcia Vieira, Primeira Turma, julgado em 04.03.1999, DJ 03.05.1999; e REsp 89.706/SP, Rel. Ministro Ari Pargendler, Segunda Turma, julgado em 24.03.1998, DJ 06.04.1998).
2. A responsabilidade do adquirente de boa-fé reside na exigência, no momento da celebração do negócio jurídico, da documentação pertinente à assunção da regularidade do alienante, cuja verificação de idoneidade incumbe ao Fisco, razão pela qual não incide, à espécie, o artigo 136, do CTN, segundo o qual "salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da

intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato" (norma aplicável, in casu, ao alienante).

3. In casu, o Tribunal de origem consignou que: "(...)os demais atos de declaração de inidoneidade foram publicados após a realização das operações (f. 272/282), sendo que as notas fiscais declaradas inidôneas têm aparência de regularidade, havendo o destaque do ICMS devido, tendo sido escrituradas no livro de registro de entradas (f.

35/162). No que toca à prova do pagamento, há, nos autos, comprovantes de pagamento às empresas cujas notas fiscais foram declaradas inidôneas (f. 163, 182, 183, 191, 204), sendo a matéria incontroversa, como admite o fisco e entende o Conselho de Contribuintes."

4. A boa-fé do adquirente em relação às notas fiscais declaradas inidôneas após a celebração do negócio jurídico (o qual fora efetivamente realizado), uma vez caracterizada, legitima o aproveitamento dos créditos de ICMS.

5. O óbice da Súmula 7/STJ não incide à espécie, uma vez que a insurgência especial fazendária reside na tese de que o reconhecimento, na seara administrativa, da inidoneidade das notas fiscais opera efeitos ex tunc, o que afastaria a boa-fé do terceiro adquirente, máxime tendo em vista o teor do artigo 136, do CTN.

6. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp n. 1.148.444/MG, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 14/4/2010, DJe de 27/4/2010.)

Ainda, afirma o acórdão, de forma clara, que a nota considerada inidônea em momento posterior à operação, que restou comprovada pelo adquirente de boa-fé, não tem o condão de embasar a desconsideração do negócio jurídico.

Importante destacar que tal presunção deve ser elidida mediante provas suficientes e hábeis para tanto, e que a mera inidoneidade das notas fiscais, em momento posterior não é suficiente, se comprovado o pagamento e a efetividade da operação com a entrega da mercadoria, por força do artigo 82, parágrafo único, da Lei 9.430/1996:

Art. 82. Além das demais hipóteses de inidoneidade de documentos previstas na legislação, não produzirá efeitos tributários em favor de terceiros interessados o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no CNPJ tenha sido considerada ou declarada inapta. (Redação dada pela Lei nº 14.195, de 2021)

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.

Extrai-se da supramencionada norma que os efeitos tributários serão produzidos e mantidos, ainda que para notas fiscais consideradas inidôneas, quando há efetiva comprovação do pagamento e da realização da operação desconsiderada pela fiscalização.

Portanto, nesse sentido, considerando a inexistência de provas suficientes a comprovar o dolo e a ocorrência de conluio entre as empresas consideradas inaptas/baixadas e a recorrente, bem como pelas provas colacionadas aos autos – que cabalmente, em quantidade e qualidade, demonstram a efetividade das operações, seja em relação à comprovação do pagamento, a emissão de notas fiscais, e entrega da mercadoria, não há que se falar em simulação ou fraude, presumindo-se a boa-fé de terceiro adquirente, com a manutenção dos efeitos tributários pertinentes à operação, conforme exposto.

Nesse sentido, voto por acolher integralmente os embargos de declaração, com efeitos infringentes, para reverter a glosa para reconhecer o direito ao crédito nas operações realizadas com empresas inaptas/baixadas.

É como voto.

Mariel Orsi Gameiro