



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 4ª Câmara de Julgamento

RESOLUÇÃO Nº: 0267 /2018
61ª SESSÃO ORDINÁRIA DE 22/11/2018
PROCESSO Nº 1/6064/2017
AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/201717712
RECORRENTE: AJ COMÉRCIO DE MÓVEIS E COLCHÕES LTDA.
RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA
CGF: 06.493.246-0
CONSELHEIRO RELATOR: RODRIGO PORTELA OLIVEIRA

EMENTA: ICMS – CRÉDITO INDEVIDO ACOBERTADO POR DOCUMENTO FISCAL INIDÔNEO – OPERAÇÕES DE VENDA A ORDEM TIDA COMO SIMULADAS 1 – A empresa teria lançado créditos indevidos de ICMS em sua conta gráfica, no exercício de 2016, decorrentes de operações simuladas – venda a ordem, com infração aos arts. 65, inciso VIII, e 131, inciso III do Dec. 24.569/97. 2 – Imposta a penalidade preceituada no art. 123, II, alínea “a” da Lei nº 12.670/96, com redação dada pela Lei nº. 13.418/2003. 3 – Recurso Ordinário conhecido e provido, para reformar a decisão condenatória proferida em 1ª instância, julgando pela **IMPROCEDÊNCIA** da acusação fiscal, uma vez que não restou caracterizada a simulação no caso concreto. 4 – Decisão por maioria de votos, em desacordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária.

PALAVRAS-CHAVE: ICMS – CREDITO INDEVIDO ACOBERTADO POR DOCUMENTO FISCAL INIDÔNEO – IMPROCEDÊNCIA DA ACUSAÇÃO FISCAL – INEXISTÊNCIA DE SIMULAÇÃO.

01 – RELATÓRIO

A peça inicial imputa à empresa em epígrafe o cometimento de infração à legislação tributária estadual, conforme relato que se transcreve a seguir:

“Lançar crédito indevido de ICMS, em virtude de operação acobertada por documento fiscal inidôneo. O contribuinte lançou créditos indevidos de ICMS em sua conta gráfica no exercício de 2016 decorrente de operações simuladas – venda a ordem, conforme detalhado em informação complementar em anexo”.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 4ª Câmara de Julgamento

Apontada infringência ao art. 65, VIII, e art. 131, III do Dec. 24.569/97, foi imposta penalidade preceituada no art. 123, II, alínea "a" da Lei nº 12.670/96, com redação dada pela Lei nº. 13.418/03.

Demonstrativo do Crédito Tributário(R\$)

Base de Cálculo	
ICMS	526.432,24
Multa	526.432,24
TOTAL	1.052.864,48

Nas informações complementares, a fiscalização destaca que o auto de infração fundamenta-se na constatação de créditos lançados indevidamente em 2016, na conta gráfica da empresa fiscalizada, AJ COMÉRCIO DE MÓVEIS E COLCHÕES LTDA (a partir de então denominaremos apenas AJ) decorrentes de operações triangulares simuladas, materializadas por notas fiscais eletrônicas de 'Venda à Ordem' destinadas à AJ, emitidas por RB COMÉRCIO E DISTRIBUIÇÃO DE MÓVEIS E COLCHÕES EIRELLI ME LTDA (a partir de então denominaremos apenas RB), localizada no Estado do Espírito Santo.

Explicita que desde o início de suas atividades até 11/04.2016, a AJ adquiria mercadorias para revenda diretamente de seus fornecedores estabelecidos em diversas unidades da federação, e que a partir de 2016 iniciou suas transações comerciais com a empresa RB, beneficiária de incentivo fiscal denominado COMPETE/ES, através do qual o estabelecimento atacadista instalado no Espírito Santo poderá, a cada período de apuração, estornar do montante do débito registrado em decorrência de suas saídas interestaduais, destinadas a comercialização ou industrialização, o percentual equivalente a 33%, de forma que, após utilização dos créditos correspondentes apurados no período, a carga tributária efetiva resulte no percentual de 1%, mantendo-se o destaque de 12% quando da emissão da nota fiscal de venda, permitindo ao destinatário da mercadoria utilizar-se do referido crédito de 12% em sua apuração mensal.

Que a partir de então, a empresa fiscalizada passou a ser a responsável pelas compras de todo o grupo econômico e que os valores das mercadorias constantes nas operações de Venda à Ordem com notas fiscais emitidas pela RB são bem superiores aos praticados pelos fornecedores da AJ antes da existência do que chama de "esquema", sendo que a concentração das compras interestaduais na RB, através das notas fiscais com valores elevados, provocou o incremento no volume de créditos fiscais da VG e queda nos valores apurados do ICMS a recolher para o Estado do Ceará.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 4ª Câmara de Julgamento

Como provas de que essa seria uma operação simulada de “venda à ordem”, com o propósito de gerar créditos para a AJ e reduzir a parcela a recolher do imposto para o Estado do Ceará, a fiscalização elencou os seguintes elementos:

- a) Que a AJ adquiriu a empresa IRMÃOS OLIVEIRAS e ocupa os mesmos endereços;
- b) preço unitário das mercadorias nas notas fiscais de “Venda à Ordem” superior ao preço unitário das notas de “Remessa por Conta e Ordem de Terceiros”;
- c) sócios das empresas são da mesma família (pai e filhos);
- d) a RB é considerada uma empresa satélite;
- e) a AJ é o único cliente da RB;
- f) antigos fornecedores da AJ são os mesmos da RB;
- g) após 2016 a RB passou a ser o único fornecedor da AJ;
- h) mesmo Plano de Contas Contábil (contas bancárias iguais);
- i) os valores pagos pela RB aos seus fornecedores referentes às notas fiscais de “Remessa Simbólica – Venda à Ordem” são os mesmos constantes nas notas fiscais eletrônicas de “Remessa por Conta e Ordem de Terceiros” emitidas em favor da AJ;
- j) códigos de produtos idênticos.

Ao final, a fiscalização entendeu que as notas fiscais destinadas a AJ, sob o título de “Venda à Ordem” seriam inidôneas, e, por conseguinte, os valores do ICMS ali destacados, no montante de R\$ 526.432,24 seriam ilegítimos, tendo sido expurgados da conta gráfica.

Anexo à exordial do auto de infração, seguem Mandado de Ação Fiscal nº. 2017.03413, Termo de Início de Fiscalização nº. 2017.04351, Termo de Conclusão nº. 2017.03413, Termo de intimação nºs. 2017.08425, demonstrativo ‘CONTA GRÁFICA DO ICMS – 2016’, ‘Relação das notas eletrônicas de remessa por conta e ordem de terceiros – 2016’, cópia de algumas notas fiscais citadas nas informações complementares, mídia digital, respostas da AJ aos Termos de Intimação, consulta de sócios e de contador da empresa fiscalizada. in

A empresa foi intimada do feito e apresentou defesa (fls. 133/153), alegando o que se segue:

- a) nulidade em razão da ausência de motivação suficiente para a convalidação do ato;



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 4ª Câmara de Julgamento

- b) que foi impossibilitada a sua defesa;
- c) que realizou planejamento tributário lícito;
- d) que não houve intimação formal para estorno do crédito, nos termos da IN 14/2004;
- e) afirma que a fiscalização não fez levantamentos concretos e muitas dúvidas ainda pairam sobre o extenso relatório da fiscalização;
- f) que é nulo o Auto de Infração pois as informações complementares não especificaram devidamente as regras para fixação dos valores da autuação;
- g) que é necessário a realização de perícia nas notas fiscais e livros da autuada;
- h) por fim, requer a improcedência ou nulidade da autuação;

Em decisão de 1ª Instância, o julgador singular entendeu pela **PROCEDÊNCIA** da acusação fiscal, em decisão assim ementada:

“EMENTA: CRÉDITO INDEVIDO DE ICMS, EM VIRTUDE DE OPERAÇÃO ACOBERTADA POR DOCUMENTO FISCAL INIDÔNEO. Decisão amparada no dispositivo legal: art. 65, VII, do Decreto n. 24.569/97 e art. 51, da Lei nº 12.670/96. Penalidade inserta no Auto de Infração: art. 123, II, ‘a’ da Lei 12.670/96 – AUTO DE INFRAÇÃO JULGADO PROCEDENTE. COM DEFESA.”

Irresignada com a decisão singular, a empresa apresenta Recurso Ordinário às fls. 174/198, em reforço aos argumentos já tratados na impugnação.

A Assessoria Processual-Tributária, por sua vez, em parecer referendado pelo douto representante da PGE, manifestou-se pelo conhecimento do Recurso Ordinário para confirmar a decisão de **PROCEDÊNCIA** da acusação fiscal.

É o relatório.

02 – VOTO DO RELATOR

Trata-se de Recurso Ordinário contra decisão de procedência proferida em 1ª Instância. O recurso preenche as condições de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 4ª Câmara de Julgamento

O auto de infração versa sobre o creditamento indevido de ICMS amparado por documentos fiscais considerados inidôneos, por albergarem operações tidas como simuladas pela fiscalização, durante o ano de 2016.

A fiscalização crítica um modelo de negócios, sob a ótica de que o mesmo se trata de uma operação simulada de venda à ordem, num suposto esquema montado pela empresa AJ e por outra que afirma ser constituída por ela própria (RB) em outro Estado.

Para análise do caso, necessário transpor os conceitos de planejamento tributário e simulação, não sem antes traçar as diferenças doutrinárias entre elisão e evasão fiscal.

Neste diapasão, Szinwelski¹ destaca o entendimento da doutrina majoritária segundo o qual elisão fiscal é a conduta lícita do contribuinte que se esquia do tributo, evitando que o suporte fático da norma tributária se concretize no mundo fenomênico. Da elisão fiscal podem resultar a inexigibilidade do tributo, sua redução ou o diferimento da obrigação de pagá-lo.

Continua ao afirmar que as leis tributárias trazem um catálogo de situações tributáveis. As situações não previstas neste catálogo estão, à primeira análise, fora do âmbito de incidência das normas tributárias e, portando, uma vez configuradas, não dão origem a tributos. A elisão fiscal operaria precisamente neste vazio normativo.

Por outro lado, afirma que a evasão fiscal é entendida como a conduta ilícita do contribuinte que se furta ao pagamento do tributo, reduz o valor devido ou não cumpre tempestivamente com o dever de pagar. Surge sempre após a incidência da norma tributária e vem geralmente associada às figuras do dolo, da fraude, da sonegação e da simulação.

Cita ainda a distinção feita por Sampaio Dória entre evasão e elisão fiscal nos seguintes termos:

“... na evasão ilícita o contribuinte deixa de pagar um tributo, por ele devido, mediante processos ilícitos ou fraudulentos. Na elisão, economia fiscal, deixa de pagá-la mediante processos preventivos, quer dizer, não se colocando naquela situação tributada, mas atingindo o mesmo resultado econômico visado, por outro processo”.

¹ SZINWELSKI, Fábio João. Norma geral antielisiva: conceito, características, constitucionalidade, regulamentação e aplicação no Direito brasileiro. *Revista Jus Navigandi*, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 15, n. 2700, 22 nov. 2010. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/17876>>. Acesso em: 16 dez. 2018.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 4ª Câmara de Julgamento

E conclui que, na esteira do que diz a doutrina majoritária, a fronteira (critério objetivo) entre a elisão e a evasão fiscal encontra-se na verificação da ocorrência ou não do fato gerador e, por consequência, na licitude ou ilicitude do comportamento do contribuinte.

Citando James Marins, relata que Albert Hensel foi possivelmente o primeiro doutrinador a traçar – já em 1924 – a linha divisória entre a elisão e a fraude fiscal e ensinou pioneiramente que a elisão tributária não cuida da transgressão à norma fiscal imperativa, mas se configura pela adoção de formas lícitas para obter economia fiscal, já que nenhuma lei fiscal proíbe a utilização de uma via fiscal diversa daquela prevista pelo legislador.

Nesse contexto insere o planejamento tributário como um conceito amplo, que tem na elisão fiscal uma de suas técnicas operativas. Vale-se de vários instrumentos que buscam realizar a economia de imposto, aproveitando os campos de não-incidência da norma tributária e as lacunas da legislação. Pressupõe a licitude dos meios utilizados, sob pena de configurar evasão fiscal, sonegação.

Ainda sobre a obra de Marins, destaca que o planejamento tributário também abrange providências como a discussão administrativa ou judicial da cobrança de tributos, a recuperação de possíveis créditos fiscais, a administração e redução do passivo tributário através de remissões, anistias e parcelamentos, o aproveitamento de incentivos fiscais, a reorganização contábil, o redirecionamento de atividades, a reestruturação societária, etc. E cita o doutrinador:

“Denomina-se planejamento fiscal ou tributário lato sensu a análise do conjunto de atividades atuais ou dos projetos de atividades econômico-financeiras do contribuinte (pessoa física ou jurídica), em relação ao seu conjunto de obrigações fiscais com o escopo de organizar suas finanças, seus bens, negócios, rendas e demais atividades com repercussões tributárias, de modo que venha a sofrer o menor ônus fiscal possível”.

A propósito do assunto, Machado² nos traz os ensinamentos de Alfredo Augusto Becker, apoiado na doutrina de Albert Hensel e Gaston Jèze:

“É aspiração naturalíssima e intimamente ligada à vida econômica, a de se procurar determinado resultado econômico com a maior economia, isto é, com a menor despesa (e os tributos que incidirão sobre os atos e fatos necessários à obtenção daquele resultado econômico, são parcelas que integrarão a despesa). Ora, todo o

² MACHADO, Hugo de Brito. Planejamento tributário como estratégia competitiva. Disponível em: <<https://www.contabeis.com.br/artigos/3530/planejamento-tributario-como-estrategia-competitiva/>>. Acesso em: 16 dez. 2018.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 4ª Câmara de Julgamento

indivíduo, desde que não viole regra jurídica, tem a indiscutível liberdade de ordenar seus negócios de modo menos oneroso, inclusive tributariamente. Aliás, seria absurdo que o contribuinte, encontrando vários caminhos legais (portanto, lícitos) para chegar ao mesmo resultado, fosse escolher justamente aquele maio que determinasse pagamento de tributo mais elevado”.

Já a simulação pode ser absoluta ou relativa, esta última também chamada de *dissimulação*. Caio Mário da Silva Pereira³ ensina que:

“Será absoluta quando o ato encerra confissão, declaração, condição ou cláusula não verdadeira, realizando-se para não ter eficácia nenhuma. Diz-se aqui absoluta, porque há uma declaração de vontade que se destina a não produzir resultado. O agente aparentemente quer, mas na realidade não quer; a declaração de vontade deveria produzir um resultado, mas o agente não pretende resultado nenhum. A simulação se diz relativa, também chamada dissimulação, quando o ato tem por objeto encobrir outro de natureza diversa (e. g., uma compra e venda para dissimular uma doação), ou quando aparenta conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das a quem realmente se conferem ou transmitem (e. g., a venda realizada a um terceiro para que este transmita a coisa a um descendente do alienante, a quem este, na verdade, tencionava desde logo transferi-la). E é relativa em tais hipóteses, porque à declaração de vontade deve seguir-se um resultado, efetivamente querido pelo agente, porém diferente do que é o resultado normal do negócio jurídico. O agente faz a emissão de vontade, e quer que produza efeitos; mas é uma declaração enganosa, porque a consequência jurídica em mira é diversa daquela que seria a regularmente consequente do ato...”

É nesse contexto, e partir do conceito de dissimulação, que surge o parágrafo único do art. 116 do CTN, incluído pela Lei Complementar 104/2001, ao tratar da desconsideração de negócios jurídicos para fins de tributação, transcrito a seguir:

“Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

[...]

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar 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”.

³ PEREIRA, Caio Mário da Silva. Instituições de direito civil. Vol. I. 19ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 339.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 4ª Câmara de Julgamento

Há quem defenda a verdadeira impossibilidade de utilização desse instituto sem a presença da norma integradora, por entender-se tratar de dispositivo com eficácia limitada. Prefiro me acostar ao entendimento majoritário de que referida norma é sim aplicável.

Contudo, ao entender por sua eficácia, parte da doutrina vacila ao ampliar o conteúdo da chamada norma “anti-elisiva” brasileira, na tentativa de incluir hipóteses não recepcionadas pela legislação, tais como (i) a falta de propósito negocial, ou (ii) o abuso de forma.

Em julgado do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Araújo Branco⁴ destaca estudo de Luís Eduardo Schoueri que, com muito brilhantismo, aponta as diferenças entre modelos internacionais e aquele adotado pelo Direito Brasileiro no que tange aos limites do planejamento tributário:

“ao cotejar experiências legislativas que deram conta do planejamento tributário, apontou para soluções diferentes: o modelo alemão, ao se valer do ferramental da consideração econômica, voltou-se a reconhecer a captação do fenômeno econômico subjacente à forma para informar a hipótese de incidência, tomando o cuidado de “(...) reconhecer que, por vezes, a lei se vincula a negócios jurídicos, sendo irrelevante, portanto, o recurso às figuras da simulação e do abuso de forma como ferramentas residuais”. Em Portugal, por seu turno, o método encontrado pela experiência germânica encontra o muro da prevalência do direito privado, o que exigiu “(...) a introdução da figura do abuso de formas jurídicas, já que o mero recurso à simulação não é suficiente”. No Brasil, por seu turno, uma vez afastada a consideração econômica pela doutrina, resta “(...) o recurso à simulação como forma de contenção do planejamento tributário”. Neste sentido, há de se assentir com o autor ao perscrutar a respeito da abrangência do caminho escolhido pelo legislador ao referir à dissimulação, o que remete, por evidente ao instituto da simulação [...]”

E continua tecendo o histórico normativo que resultou no parágrafo único ao art. 116 do Código Tributário Nacional:

“Assim, com a edição da Lei Complementar nº 104/2001, foi adicionado o parágrafo único ao art. 116 do Código Tributário Nacional, que autorizou a desconsideração 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

⁴ CARF, 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, acórdão nº. 3401005.228, processo nº. 11065.724114/2015-03, Relator Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, sessão de 27/08/2018.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 4ª Câmara de Julgamento

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 descon sideração, 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: "(...) considerasse 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".

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 o 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.

Para considerável parte da doutrina, a rejeição parcial da medida pelo Congresso Nacional significou, de um lado, 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". De outro, representaria não apenas a repulsa legislativa à importação do abuso de formas jurídicas e 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. Assim, "(...) andou bem o Congresso Nacional (...) a rejeição da referida Medida Provisória é evidência de que as figuras são estranhas ao ordenamento". 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.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 4ª Câmara de Julgamento

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. A ampliação dos poderes da Administração, diga-se, foi também refutada quando da aprovação do Código Tributário nacional, em 1966, uma vez que o anteprojeto encabeçado por RUBENS GOMES DE SOUSA previa, como recorda PAULO AYRES BARRETO, em seu art. 74, que a interpretação da legislação não visará só aos atos, fatos e situações jurídicas nela nominalmente referidas, mas também "(...) àqueles que produzam ou sejam suscetíveis de produzir resultados equivalentes". O mesmo ocorreu em 2015, com a rejeição da Medida Provisória nº 685/2015, cujo art. 7º instituiu "regras de revelação obrigatória", devendo o contribuinte informar operações e atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo. Tal medida, independentemente do juízo (favorável ou desfavorável) que se faça a seu respeito, foi igualmente objeto de repulsa por parte do legislador". (grifos no original)

Em suma, o que se deve procurar afastar, 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).

Tomo como válidos os conceitos trazidos por BOZZA⁵, em outro julgado do CARF:

"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

⁵ CARF, 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, acórdão nº. 2301005.119, processo nº. 10166.728906/201114, Relator Fábio Piovesan Bozza, sessão de 12/09/2017.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 4ª Câmara de Julgamento

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". (grifos no original).

E o que, a meu ver, seriam exemplos de operação simulada: falsidade de declaração⁶; interposição de pessoas⁷; sociedade empresária inexistente de fato (empresa de fachada).

⁶ Falsidade de declaração:

TIT/SP – AI, 4060529-2, 31/03/2017: Com relação ao mérito das infrações, ressalto que o AIIM foi lavrado em decorrência de duas infrações: emissão de notas fiscais eletrônicas consignando declaração falsa de que as mercadorias seriam destinadas às empresas MEGA PRIME INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA., APICE ATACADISTA E DISTRIBUIDOR LTDA. e EXPRESSÃO DISTRIBUIDORA LTDA., todas com seus endereços no Estado do Espírito Santo; (item II) creditamento indevido relativo à escrituração de documentos fiscais que não atendam às condições previstas no art. 59, § 1º, item 3 do RICMS/2000, posto que teriam sido emitidas pelas empresas VERMONT INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA., APICE ATACADISTA E DISTRIBUIDOR LTDA. E EXPRESSÃO DISTRIBUIDORA LTDA, cujas Inscrições Estaduais teriam sido cassadas pelo Fisco.

[...]

Com efeito, em face da comprovada cassação das Inscrições Estaduais das mencionadas empresas, consoante se verifica nos documentos juntados às fls. 08/10, torna-se evidente que as mercadorias não foram destinadas aos estabelecimentos informados nos documentos fiscais, restando configurada a infração ao disposto no inciso II, do artigo 127, do RICMS/00, c/c artigo 22-A e item 4, do § 1o, do artigo 36, da Lei no 6.374/89, nem os documentos fiscais de entrada referentes às operações que deram origem ao crédito observaram as condições previstas no item 3, do § 1º, do artigo 59 do RICMS/00. Contudo, como a autuada alega estar comprovado nos autos que as operações ocorreram efetivamente, passo à análise das provas apresentadas para o preenchimento dos requisitos da Boa-fé, no que tange às duas infrações do AIIM, nos termos da súmula 509 editada pelo STJ.

Por oportuno, ressalte-se que, não obstante a Súmula 509 se refira somente às situações de creditamento indevido decorrentes de recebimento de mercadorias desacompanhadas de documentos fiscais hábeis (item II), entendo que o processo de análise da boa-fé também se aplique às infrações do item I, motivo pelo qual passo ao exame do mencionado argumento. Neste diapasão, este Egrégio Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo já firmou o entendimento de que para atestar a boa-fé do contribuinte, e afastar a exigência fiscal, o autuado deve demonstrar no mínimo (i) comprovação da regularidade comercial das aquisições; (ii) comprovação de transferência de valores/comprovantes de pagamentos das mercadorias adquiridas; (iii) juntada do SINTEGRA emitidos à época do negócio jurídico, devendo estar o vendedor em situação regular.

Baseando-me neste prisma, após análise minuciosa dos documentos apresentados pela autuada, verifica-se que a autuada não comprovou os requisitos mínimos para comprovar que agiu de boa-fé para nenhuma das infrações do AIIM. Nesta senda, a autuada trouxe aos autos somente consultas ao SINTEGRA emitidos à época do suposto negócio jurídico, o que, a meu ver, não são suficientes para demonstrar a efetividade das operações. Neste sentido, a própria recorrente aduz às fls. 456 não possuir qualquer documento adicional, dado que os pagamentos, segundo ela, eram realizados em espécie, in verbis: "Além disso, a segunda questão diz respeito à dificuldade de comprovação documental da recorrente, pois suas contas bancárias já foram encerradas há mais de três anos (antes mesmo da elaboração do distrato social) e os pagamentos, em sua grande maioria, eram realizados em espécie. Também não consegue comprovar a entrega, porque estas eram realizadas pelas próprias empresas, não havendo contratação de empresas de transporte." A título de reforço argumentativo, também não há nos autos nenhum contrato firmado que comprove a celebração do negócio jurídico, nem mesmo uma troca de e-mail ou algo similar



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 4ª Câmara de Julgamento

Por outro lado, o que não seria negócio simulado: relação de interdependência entre empresas; split de empresas (separação de atividades negociais); grupo econômico; controle de preços.

É nesse arcabouço de leis, doutrina e jurisprudência que se insere a situação fática tratada nesses autos: o que se extrai é arquitetura comercial que permite um caminho menos oneroso do ponto de vista tributário, cuja prática não é vedada pelo ordenamento jurídico.

Na forma do art. 136 do CTN, 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. Em caso de negócios simulados, contudo, o ônus da prova compete à Autoridade Fiscal e a tal prova deve ser exaustiva, como por exemplo determinam os artigos 149, VII (*o lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa...quando se **comprove** que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação*) e art. 150, §4º (*se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se **comprovada** a ocorrência de dolo, fraude ou simulação*), ambos do CTN.

A fiscalização pode até ter se utilizado de premissas fáticas corretas, mas através delas chegou a conclusões falsas, as quais, a meu ver, não sustentam a existência de simulação para o caso concreto, senão veja-se.

O fato do preço unitário das mercadorias nas notas fiscais de "Venda à Ordem" ser superior ao preço unitário das notas de "Remessa por Conta e Ordem de Terceiros" é justificável pela existência de lucro nas operações e pela incidência de custos operacionais.

que comprovem a entabulação do negócio entre a recorrente e as empresas que tiveram suas Inscrições Estaduais cassadas. Quanto aos comprovantes de transporte das mercadorias, não foram juntados os conhecimentos de transporte, tampouco os campos obrigatórios referente ao transporte foram preenchidos nos documentos fiscais, como, por exemplo, os referentes aos dados do veículo transportador da mercadoria.

[...]

Nesse sentido, verifica-se que a autuada não demonstrou a sua boa-fé, pois não comprovou que as operações de fato ocorreram, razão pela qual entendo que as acusações devam ser mantidas.

⁷ Interposição de pessoas:

CARF, Turma Extraordinária / 1ª Turma, Acórdão: 1001-000.799, Processo: 11065.724087/2011-37, Relator EDUARDO MORGADO RODRIGUES, Sessão de 13/09/2018: SIMPLES NACIONAL. EXCLUSÃO. FRACIONAMENTO DE ATIVIDADES. UTILIZAÇÃO DE INTERPOSTAS PESSOAS NA CONSTITUIÇÃO E FUNCIONAMENTO DE PESSOA JURÍDICA. ABUSO DE FORMA. AUSÊNCIA DE AUTONOMIA OPERACIONAL E PATRIMONIAL. ADMINISTRAÇÃO ÚNICA E ATÍPICA. PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA. DESCONSIDERAÇÃO DE NEGÓCIOS JURÍDICOS SIMULADOS. LEGALIDADE.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 4ª Câmara de Julgamento

Ademais, a fiscalização fotografou a operação FORNECEDOR-RB-AJ, sem avançar na análise das operações posteriores ao Centro de Distribuição, desconsiderando as hipóteses de incidência e tributação decorrentes das saídas em transferência para demais estabelecimentos da autuada, e para consumidores finais, por exemplo. Nessas etapas, a venda realizou-se abaixo do custo de aquisição? E ainda que tal hipótese tivesse ocorrido, existe infração específica para tal fato?

A premissa apontada necessariamente demandaria uma análise mais ampla de outras questões que não foram tratadas na ação fiscal.

A irregularidade apontada no que se relaciona à existência de sócios da mesma família em ambas as empresas também não merece prosperar. Em princípio porque não há norma alguma no ordenamento pátrio que impeça a participação de empresas com a mesma família em quadro societário em operações de venda a ordem, em segundo lugar porque em nenhum momento tal fato foi escamoteado, sendo públicos os atos societários de ambas as empresas, que não se utilizaram de pessoas interpostas.

A prova da simulação baseada na afirmação que a RB seria “uma empresa satélite” e que não possuiria estoque deve ser refutada, pois há muito a legislação do ICMS não exige o trânsito físico de mercadorias entre estabelecimentos para a prova da ocorrência efetiva da operação. Como exemplo, citem-se as próprias operações de “Remessa para Industrialização” e de “Vendas à Ordem ou para Entrega Futura”, previstas nos arts. 702 a 704 e 705 a 707 do RICMS/CE, respectivamente, em que se exige a emissão de documentos fiscais mesmo nas remessas simbólicas.

E ainda, considerar como sendo “de fachada” uma empresa que emite notas fiscais regularmente, possui lastro para realização de suas vendas e entrega regularmente suas declarações seria absolutamente inconsistente; seria desprezar, sem qualquer motivo, a personalidade própria do empreendimento, garantida esta pelo ordenamento pátrio em consonância com a teoria da ficção jurídica.

Sobre a AJ ser o único cliente da RB, os antigos fornecedores da AJ serem os mesmos da RB e a RB ser o único fornecedor da AJ, entendo que o princípio da livre iniciativa permite tais negociações. Quantas empresas não são criadas para atender a um único cliente? Quantas não possuem um único fornecedor?

A existência de mesmo Plano de Contas Contábil entre as empresas (inclusive com referências a contas bancárias idênticas) e códigos de produtos idênticos são igualmente justificáveis pelo fato de ambos os estabelecimentos serem assessorados pelo mesmo contador.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 4ª Câmara de Julgamento

Finalmente, sobre os valores pagos pela RB aos seus fornecedores referentes às notas fiscais de “Remessa Simbólica – Venda à Ordem” serem os mesmos constantes nas notas fiscais eletrônicas de “Remessa por Conta e Ordem de Terceiros” emitidas em favor da AJ, e sobre a afirmação segundo a qual “os valores não saíam de casa”, tais fatos são irrelevantes e não se prestam para a prova da simulação, a um porque as partes podem convencionar o preço praticado nas operações, a dois porque o fato da conta bancária da empresa RB ser da praça de Fortaleza/CE também é justificável por conveniência da pessoa jurídica, considerando inclusive que seus sócios residem em Fortaleza/CE.

De fato, não se vislumbra o ardil, a intenção maliciosa e preordenada que leva a conhecer uma aparência falseada e posteriormente descortinada pelo Fisco. Na verdade, o que se observa é a fiscalização que se depara com um modelo negocial que tem, por efeito, a diminuição do arrasto tributário sobre a operação comercial: é o inconformismo da autoridade fiscal com o benefício fiscal concedido por outro Estado (“guerra fiscal” da qual não pode sair prejudicado o contribuinte) e com as margens de lucro entre partes interligadas que culmina com a acusação, e não a inverdade artificiosa do negócio jurídico.

Assim, entendo que as operações estavam formal e materialmente comprovadas, acobertadas por documentos emitidos e declarados regularmente, de modo a afastar a inidoneidade apontada pela fiscalização.

Ex positis, voto para que se conheça do Recurso Ordinário, e, sem análise das nulidades, dar-lhe provimento, para reformar a decisão condenatória proferida em 1ª instância, julgando pela **IMPROCEDÊNCIA** da acusação fiscal.

03 – DECISÃO

Processo de Recurso nº **1/6064/2017** – Auto de Infração: **1/201717712**. Recorrente: **AJ COMÉRCIO DE MÓVEIS E COLCHÕES LTDA**. Recorrido: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.

Decisão: “Resolvem os membros da 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Ordinário, e sem análise das nulidades arguidas pela parte, por maioria de votos dar-lhe provimento, para reformar a decisão condenatória exarada em 1ª Instância e, julgar **IMPROCEDENTE** a ação fiscal, para afastar a inidoneidade dos documentos fiscais de 'venda a ordem', apontados na autuação, por entender que não restou caracterizada a simulação no caso concreto, considerando que: 1. as operações estavam formal e materialmente comprovadas, acobertadas por documentos emitidos e declarados regularmente; 2. a identidade de sócios entre as empresas envolvidas não é vedada pela legislação no que tange à



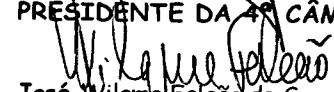
SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 4ª Câmara de Julgamento

realização das operações de venda à ordem o que também não permite a conclusão de que as empresas sejam a mesma pessoa jurídica; 3. a existência de plano de contas similar é plenamente justificada pela identidade dos sócios e do contador de ambas as empresas; 4. o princípio da livre iniciativa permite a livre negociação com fornecedores e clientes, bem como a auferimento de lucro nas operações; 5. a diferença de preços nas operações pode ser justificada pela existência de custos operacionais; 6. o benefício fiscal outorgado pelo Estado do Espírito Santo também é aproveitado por outros contribuintes do mesmo segmento da autuada estabelecidos em outras unidades da federação que comercializam suas mercadorias no Estado do Ceará; ou seja não restou demonstrada a prática de atos por parte do contribuinte tendentes a encobrir outro de natureza diversa, tratando-se de planejamento tributário lícito. Foi voto vencido o do Conselheiro José Wilame Falcão de Souza que votou pela parcial procedência nos termos do parecer da Assessoria Processual Tributária, com o seguinte fundamento: "as operações interestaduais que deram suporte ao auto de infração de crédito indevido do ICMS, ocorreram de fato, mas em que pese essa situação, seguindo o entendimento das autoridades fiscais que efetivaram o lançamento em questão, por entender que há operações realizadas, especialmente no tocante aos valores contratados e a efetivação dos correspondentes pagamentos, fatos anômalos que, por si, levam ao entendimento que existem declarações inexatas nas operações de aquisições interestaduais com o objetivo único de beneficiar a empresa autuada". Decisão nos termos do voto da Conselheira Relatora, em desacordo com o parecer da Assessoria Processual Tributária, mas de acordo com a manifestação oral da representante da Assessoria Processual Tributária."

SALA DAS SESSÕES DA 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE REC.
TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, 17 de dezembro de 2018.



Abílio Francisco de Lima

PRESIDENTE DA 4ª CÂMARA

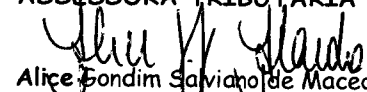

José Wilame Falcão de Souza
CONSELHEIRO


José Augusto Teixeira
CONSELHEIRO


Lúcio Flávio Alves
CONSELHEIRO


Ana Thereza Macedo Nunes Costa

ASSESSORA TRIBUTÁRIA


Alice Gondim Salviano de Macedo
CONSELHEIRA


Diogo Morais Almeida Vilar
CONSELHEIRO


Rodrigo Portela Oliveira
CONSELHEIRO