



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10855.720317/2018-04
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-014.368 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 19 de setembro de 2023
Recorrente PACKSEVEN INDÚSTRIA E COMERCIO LTDA - EM RECUPEAÇÃO JUDICIAL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015, 2016

IRPJ E CSLL. NOTAS FISCAIS EMITIDAS POR EMPRESAS INEXISTENTES DE FATO. NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS. ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO (ADE). CUSTOS NÃO COMPROVADOS. EFEITOS TRIBUTÁRIOS. POSSIBILIDADE DE GLOSA.

É legítima a glosa de custos quando efetivamente não comprovado o recebimento de bens, direitos, mercadorias ou utilização dos serviços objeto de pagamentos cujas notas fiscais foram consideradas inidôneas, emitidas por pessoas jurídicas inexistentes de fato e/ou não encontradas no endereço cadastrado na RFB. É requisito essencial para a dedutibilidade a comprovação do efetivo recebimento das mercadorias e/ou da efetiva prestação do serviço.

PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS E/OU SERVIÇOS DE PESSOAS JURÍDICAS INEXISTENTES DE FATO. UTILIZAÇÃO DE NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS. EFEITOS TRIBUTÁRIOS. GLOSA DE CRÉDITOS E EXIGÊNCIA DA DIFERENÇA DE TRIBUTOS.

Cabível a glosa de créditos calculados sobre compras de mercadorias de pessoas jurídicas cuja inexistência de fato foi comprovada nos autos pelo fisco, justificando a exigência da diferença dos respectivos tributos incidentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento. A Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário acompanhou pelas conclusões, por entender que o ato declaratório pode ter natureza constitutiva para terceiros.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Tatiana Josefovich Belisário (suplente convocada), Cynthia Elena de Campos (suplente convocada), Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Contribuinte contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 1301-004.147**, de 16/10/2019 (fls. 3.756 a 3.821)¹, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da **Primeira Seção** de julgamento do CARF, que **negou provimento** ao Recurso de Ofício e aos Recursos Voluntários apresentados.

Breve síntese do processo

O processo versa sobre **Autos de Infração** (fls. 2.360 a 2.435), lavrados com a finalidade de formalizar a exigência de **IRPJ, CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep, COFINS e IRRF**, acrescidos de juros e de multa de ofício qualificada (percentual de 150%), referente aos anos-calendário de 2013, 2014, 2015 e 2016. Informa a Fiscalização, nos Autos de Infração, acompanhados de **Relatório Fiscal** (fls. 2.332 a 2.359), que o lançamento do IRPJ e seus reflexos decorreram da contabilização de custos com base em documentos inidôneos, abrangendo os anos-calendários de 2013 e 2014. O lançamento do IRRF, que se refere a fatos geradores ocorridos entre 22/03/2013 e 24/06/2016, deriva de pagamentos sem causa/de operação não comprovada. Em síntese, a Fiscalização imputa ao Contribuinte atuação fraudulenta ocorrida nos anos-calendário 2013, 2014, 2015 e 2016, por valer-se de notas fiscais eletrônicas (NFe), notas fiscais inidôneas (“frias”), emitidas por empresas “noteiras” do setor de material embalagens plásticas, empresas inexistentes de fato, com a clara intenção de criar falsos custos/despesas, reduzindo os tributos a pagar, ao creditar-se de falsos créditos de IPI, Contribuição para o PIS/Pasep e COFINS, e efetuar pagamentos amparados em documentos inidôneos com pagamentos sem causa, pois, de fato, as aquisições de mercadorias desses fornecedores não teriam ocorrido. Afirma ainda o fisco que não haveria prova do efetivo recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou utilização dos serviços contratados dessas empresas “noteiras”. Em função do exposto, foi aplicada a multa de ofício foi qualificada no percentual de 150%, ante a conduta da empresa de valer-se de Notas Fiscais emitidas por empresas inexistentes de fato, as quais foram baixadas de ofício, e por efetuar pagamentos amparados em documentos inidôneos. Foi responsabilizado solidariamente, com fulcro nos arts. 124, I, e 135, III, do CTN, o sócio e administrador da empresa, Rodrigo Zanco Bueno, CPF 120.757.678-66.

¹ Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

Cientificada dos Autos de Infração, a empresa apresentou **Impugnação** (fls. 2.826 a 2.859), argumentando, em síntese, que: (a) as infrações suportam-se em mera Instrução Normativa, que sequer foi apontada no corpo dos Autos de Infração; (b) a Instrução Normativa RFB nº 1.634/2016 foi publicada posteriormente ao período fiscalizado, pelo que não poderia alcançar as operações praticadas pela empresa; (c) os lançamentos carecem de motivação probatória da baixa do CNPJ das empresas, prejudicando o direito de defesa; (d) as exigências afrontam entendimento do STJ no sentido de que a declaração de inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação; (e) a inidoneidade fiscal de fornecedores não poderia alcançar a empresa diante da efetividade das operações praticadas, as quais foram acobertadas por notas fiscais e pela escrituração, havendo prova do pagamento de todas as aquisições; (f) a exigência de IRRF representa efetiva penalidade, violando o CTN, e não poderia ser efetuada conjuntamente com a multa qualificada, sob pena de *bis in idem*, e tampouco poderia ser realizada em concomitância com a exigência de IRPJ em virtude de glosa de despesas, porque representaria dupla tributação; (g) a fiscalização não considerou os prejuízos acumulados; (h) não houve comprovação do intuito de fraude; e (i) não incidem juros de mora sobre a multa de ofício, conforme jurisprudência do CARF. Ao final, postulou ainda o Contribuinte a juntada de documentação complementar.

O **responsável solidário** apresentou Impugnação de fls. 2.704 a 2.735, veiculando, quanto ao mérito das exigências, as mesmas argumentações aduzidas pelo Contribuinte, reforçando que: (a) não se sustenta a imputação de responsabilidade com fundamento no art. 124, I, do CTN; e (b) nos termos do art. 135, III, do CTN, a responsabilidade tributária somente é admitida subsidiariamente, e não há provas de atos pessoais que hajam sido praticados além dos limites de seu mandato de administrador. Consta às fls. 3.095 a 3.396, documentação complementar à Impugnação do sujeito passivo responsável.

A DRJ-Recife/PE, por meio do Despacho de fls. 3.398 a 3.399, requereu **Diligência** à DRF-Sorocaba/SP, com vistas ao esclarecimento sobre a compensação dos prejuízos fiscais e a composição da base de cálculo Negativa da CSLL, bem assim para que fosse, juntados aos autos os procedimentos relativos à baixa de empresas tidas por “noteiras”.

No **Relatório de Diligência** Fiscal às fls. 3.403 a 3.406, a fiscalização acrescentou a documentação relativa à baixa das empresas e recalculou o IRPJ e a CSLL devidos após as compensações dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da CSLL. Cientificados do resultado da diligência, os sujeitos passivos não se manifestaram, tendo sido lavrados os Termos de Revelia às fls. 3.573/3.574.

O recurso foi julgado pela **DRJ/Recife/PE**, por meio do **Acórdão nº 11-61.374**, de 12/12/2018 (fls. 3.581 a 3.603), considerando **procedente em parte** a Impugnação, para afastar a preliminar de nulidade, e no mérito, por: (a) manter a exigência de IRPJ no valor de R\$ 11.541.492,27 e exonerar, em face da compensação de prejuízos fiscais, o valor de R\$ 36.556.343,36 (valores principais); (b) manter a exigência de CSLL no valor de R\$ 4.172.217,21 e exonerar, em face da compensação de bases negativas, o valor de R\$ 13.160.283,61 (valores principais); (c) manter integralmente as exigências de Contribuição para o PIS/Pasep, COFINS e IRRF; (d) manter a multa qualificada no percentual de 150% e (e) confirmar a imputação de responsabilidade solidária ao Sr. Rodrigo Zanco Bueno. Dessa decisão, a DRJ recorreu, **de ofício, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)**, nos termos da Portaria MF nº 63/2017, considerando o valor exonerado.

Cientificados do Acórdão da DRJ, a empresa e o responsável solidário apresentaram seus **Recursos Voluntários** de fls. 3.673 a 3.708 e 3.711 a 3.753, respectivamente, suscitando, em resumo, que: (a) houve ilegalidade do lançamento fiscal, tendo em conta que a exigência fiscal foi fundada em Instrução Normativa nº 1.634/16, e violação aos arts. 97, 105 e 142 do CTN, havendo impossibilidade de efeito retroativo da declaração de baixa da inscrição do CNPJ das empresas fornecedoras da recorrente; (b) somente com o advento da IN RFB nº 1.634/2016 é que se passou a incluir também a hipótese de inidoneidade dos documentos fiscais emitidos por entidade baixada de ofício, não produzindo efeitos perante terceiros desde a data da ocorrência dos fatos que deram causa à baixa de ofício; (c) se a Lei nº 9.430/1996 veicula regramento delimitando os efeitos da inidoneidade dos documentos somente àqueles emitidos por pessoa jurídica declarada inapta, mostra-se inconcebível admitir que mera Instrução Normativa inaugure o ordenamento jurídico para estabelecer a inidoneidade de documentos emitidos por pessoa jurídica baixada, e a inviabilidade do direito ao crédito e dedução de valores por terceiro interessado desde a data dos fatos que deram causa à baixa de ofício; (d) as operações com as empresas fornecedoras ocorreram entre os exercícios de 2013 e 2014, enquanto que os procedimentos administrativos de representação para baixa de ofício foram instaurados em momento posterior, com a publicação de atos declaratórios apenas em 2016 e 2017, portanto, após a aquisição das mercadorias; (e) a repercussão imediata e retroativa dos efeitos da inidoneidade em face do Contribuinte mostram-se ainda mais inconsistentes no presente caso porquanto a pretensão fiscal apoia-se em norma infralegal, já que o previsto no art. 47, § 3º inciso IV da IN nº 1.634/2016 não tem correspondência com o art. 82 da Lei nº 9.430/1996, sendo a referida Instrução foi editada pela RFB após o período fiscalizado; e (f) quanto ao mérito, houve a efetividade das operações mediante a comprovação do fluxo financeiro das operações e do registro contábil e fiscal da entrada das mercadorias adquiridas, sendo indevida a exigência de IRRF acerca de pagamento sem causa e/ou operação não comprovada simultaneamente com a glosa das despesas/custos, e insubsistente a multa de ofício de 150%, havendo ainda desalinho da multa qualificada de 150% com a jurisprudência do STF sobre a matéria, sendo inaplicáveis os juros de mora sobre a multa de ofício. Em suas razões do recurso específicas, o **responsável solidário Rodrigo Zanco Bueno** argumentou, em síntese, que o fisco não teria comprovado, nos autos, que teria agido com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos para imputação da solidariedade tributária (art. 135, III, do CTN).

Os autos, então, vieram ao CARF para julgamento do Recurso Voluntário, tendo o colegiado exarado a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 1301-004.147**, de 16/10/2019, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da **Primeira Seção** de julgamento do CARF, que, por maioria, vencida apenas a Cons. Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, **negou provimento** ao Recurso de Ofício e, quanto aos Recursos Voluntários apresentados, rejeitou a preliminar de nulidade e, no mérito: (a) manteve o lançamento fiscal, conforme decidido pela decisão da DRJ; e (b) manteve a sujeição passiva solidária do Sr. Rodrigo Zanco Bueno.

Da matéria submetida à CSRF

O Contribuinte apresentou **Recurso Especial** (fls. 3.860 a 3.884) apontando divergência jurisprudencial em relação à seguinte matéria: “O **alcance da declaração de inidoneidade de fornecedor e consequente ônus da prova quanto a operações de aquisição de insumos**”, indicando como paradigma o Acórdão nº 1401-000.852 (fls. 3.885 a 3.911).

No Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial, entendeu-se, após análises dos arestos confrontados, que há em ambos a presença de dois grupos de fornecedores de insumos (total de 11 empresas noteiras): (Grupo “a”) **fornecedores que tiveram sua inaptidão para emissão de documentos idôneos (baixa de ofício) declarada em data posterior às aquisições sob análise, sem efeitos retroativos expressos**, e (Grupo “b”) **fornecedores que tiveram sua inaptidão para emissão de documentos idôneos (baixa de ofício) declarada em data posterior às aquisições sob análise, mas com efeitos retroativos expressos à data anterior às aquisições objeto de lançamento**.

Assim, em 26/02/2020, no **Despacho de Admissibilidade** de fls. 3.916 a 3.935, o presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF **deu seguimento parcial** ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, após análise de divergência segregada para cada um dos referidos grupos, aplicada ao caso dos autos, por tratar-se de situação fática semelhante, entendendo caber rediscussão sobre o alcance da declaração de inidoneidade de fornecedor e consequente ônus da prova, quanto a operações de aquisição de insumos, **exclusivamente para as Notas Fiscais emitidas pelos fornecedores** do “Grupo a” (7 empresas): 1) **Verteiler** Ind. e Com. Imp. e Exp. de Embalagens; 2) **Paris Plastic** Ind. e Com. de Embalagens Eireli; 3) **Atal Pack** Indústria e Comércio de Embalagens Eireli; 4) **Art Plastic** Comercialização e Industrialização EIRELI; 5) **Bella Plastic** Ind. e Com. de Embalagens EIRELI – EPP; 6) **Novo Andriago** Indústria e Comércio de Embalagens EIRELI; e 7) **Revenge** Indústria e Comércio de Embalagens EIRELI - EPP.

Na hipótese do “Grupo a”, o Acórdão **recorrido** sustenta, com base no arcabouço normativo infralegal anterior a Instrução Normativa RFB nº 1.634/2016 e com fulcro no art. 82 da Lei nº 9.430/1996, que os efeitos da inaptidão se dariam sempre “desde o início” no caso de não comprovação, pelo Contribuinte, de pagamento e recebimento dos produtos, considerando-se o efeito meramente declaratório dos respectivos ADE, mantendo as glosas **mesmo para os casos em que não houve retroatividade expressa dos ADE em seu texto** (por terem sido consideradas insuficientes a comprovação do pagamento e do recebimento). De outro lado, o Acórdão **paradigma** nº 1401-000.852 foi expresso em afastar a glosa em caso semelhante (aqui descrito como Grupo “a”), incumbindo à fiscalização o ônus de comprovação de inexistência das operações, conforme item “b” do voto vencedor (de fls. 3.910). Ou seja, o afastamento da glosa para esta hipótese ocorreu sem necessidade de valoração probatória quanto à comprovação, pelo Contribuinte, do pagamento e recebimento dos produtos.

Em **Contrarrazões** (fls. 4.026 a 4.019), a **Fazenda Nacional** demanda o não provimento do Recurso Especial uma vez que, “...pelos fatos apurados no curso do procedimento fiscal, restou bastante claro que a conduta da empresa fiscalizada consistia em valer-se de notas fiscais eletrônicas (NFe), emitidas por empresas inexistentes de fato, com a única intenção de criar falsas despesas, reduzindo os tributos a pagar e creditando-se de falsos créditos de IPI, PIS e COFINS e efetuar pagamentos amparados em documentos inidôneos”.

Conforme prorrogação de competência dada a esta 3ª Turma da CSRF (Portaria CARF nº 15.081/2020), em 18/05/2023 o processo, então, foi sorteado para este Conselheiro, objetivando o seguimento da análise do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Relator.

Do Conhecimento

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial exarado em 26/02/2020 pelo Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF (fls. 3.916 a 3.935), aqui endossado em seus fundamentos.

A dissidência jurisprudencial restou caracterizada, conforme se detalha no referido despacho de admissibilidade, exclusivamente para as notas fiscais glosadas referentes a empresas para as quais o Ato Declaratório de Inaptidão não estabeleceu expressamente efeitos *ex tunc*. Enquanto o acórdão recorrido entendeu que os atos declaratórios tem natureza declaratória, o paradigma colacionado seguiu o entendimento de que caberia à fiscalização, nesses casos, comprovar a que as aquisições não ocorreram.

Pelo exposto, e sequer havendo contrarrazões da Fazenda Nacional em relação ao tema, **cabe o conhecimento** do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

Do Mérito

A única matéria trazida à cognição deste Colegiado uniformizador de jurisprudência é: “O **alcance da declaração de inidoneidade de fornecedor e consequente ônus da prova quanto a operações de aquisição de insumos**”, **exclusivamente para as Notas Fiscais emitidas por empresas que tiveram a inidoneidade atestada por ato declaratório posterior, sem menção expressa a efeitos retroativos**: 1) **Verteiler** Ind. e Com. Imp. e Exp. de Embalagens, 2) **Paris Plastic** Ind. e Com. de Embalagens Eireli, 3) **Atal Pack** Indústria e Comércio de Embalagens Eireli, 4) **Art Plastic** Comercialização e Industrialização EIRELI, 5) **Bella Plastic** Ind. e Com. de Embalagens EIRELI - EPP; 6) **Novo Andriago** Industria e Comércio de Embalagens EIRELI e 7) **Revenge** Industria e Comércio de Embalagens EIRELI - EPP.

A fiscalização aponta que, pelos fatos apurados no curso do procedimento fiscal, restou claro que a conduta do Contribuinte consistia em valer-se de notas fiscais eletrônicas (NFe), emitidas por empresas inexistentes de fato, com a intenção de criar falsas despesas, reduzindo os tributos a pagar e gerando falsos créditos tributários, com pagamentos amparados em documentos inidôneos. Ou seja, não haveria prova do efetivo recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou utilização dos serviços contratados para essas empresas “noteiras”.

No acórdão recorrido, a turma julgadora aplicou o entendimento que, com base no arcabouço normativo infralegal anterior à IN RFB nº 1.634/2016, e com fulcro no art. 82 da Lei nº 9.430/1996, os efeitos da inaptidão das empresas se dariam sempre desde o início, no caso de não comprovação, pelo Contribuinte, de pagamento e recebimento dos produtos, considerando-se o efeito meramente declaratório dos respectivos ADE. Nesse sentido, foram mantidas as glosas, **mesmo para os casos em que não houve retroatividade expressa no texto dos ADE** (em aquisições para as quais foram consideradas insuficientes a comprovação do pagamento e do recebimento).

A Fiscalização informa no Relatório Fiscal que “...circularizou 11 (onze) empresas noteiras a partir do SPED - Sistema Público de Escrituração Digital”, em que foram extraídas as notas fiscais eletrônicas de saída (NFe), tendo o Contribuinte como participante e emitidas pelas empresas relacionadas na tabela à fl. 2.335. Também intimou o Contribuinte, por meio do TIF nº 002, a apresentar a comprovação, através de documentos hábeis e idôneos, dos efetivos pagamentos relativos a todas as notas fiscais de entrada oriundas das referidas empresas. Assentou-se no citado Relatório, que:

“Em procedimentos fiscais de diligências junto às referidas empresas, **constatou-se que as mesmas tratavam-se de empresas noteiras, pois nunca existiram de fato.** Os endereços em que as mesmas deveriam estar estabelecidas e funcionando, não existiam, ou eram residências de pessoas que desconheciam totalmente a existência das empresas, ou não tinham qualquer indício de funcionamento da empresa naquele endereço.

Os responsáveis legais por estas empresas tratavam-se de interpostas pessoas (laranjas), sem capacidade financeira, que moravam distante de onde seriam as suas sedes, e que desconheciam as existências das mesmas ou não foram localizados nos endereços constantes no cadastro CPF da RFB”. (grifo nosso)

O fisco informou ainda que o Contribuinte efetuou os registros contábeis/fiscais e os comprovantes de pagamentos a partir das notas fiscais inidôneas, emitidas pelas empresas “noteiras”, classificadas por empresa emitente e data de emissão (relação do ANEXO A e B).

A baixa do CNPJ de empresa inexistente de fato e empresa não localizada no endereço cadastral fornecido à RFB (declaração de empresa inapta) está prevista nos arts. 80, 81 e 82 da Lei nº 9.430/1996, com redação dada pelo art. 30 da Lei nº 11.941/2009:

“Art. 80. As pessoas jurídicas que, estando obrigadas, deixarem de apresentar declarações e demonstrativos por 5 (cinco) ou mais exercícios poderão ter sua inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ baixada, nos termos e condições definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, se, intimadas por edital, não regularizarem sua situação no prazo de 60 (sessenta) dias, contado da data da publicação da intimação.

§ 1º Poderão ainda ter a inscrição no CNPJ baixada, nos termos e condições definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, as pessoas jurídicas:

I - que não existam de fato; ou

II - que, declaradas inaptas, nos termos do art. 81 desta Lei, não tenham regularizado sua situação nos 5 exercícios subsequentes.

(...) Art. 81. Poderá ser declarada inapta, nos termos e condições definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, a inscrição no CNPJ da pessoa jurídica que, estando obrigada, deixar de apresentar declarações e demonstrativos em 2 (dois) exercícios consecutivos.

(...) § 5º **Poderá também ser declarada inapta a inscrição no CNPJ da pessoa jurídica que não for localizada no endereço informado ao CNPJ,** nos termos e condições definidos pela Secretaria da RFB.

Art. 82. Além das demais hipóteses de inidoneidade de documentos previstos na legislação, **não produzirá efeitos tributários em favor de terceiros interessados, o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes tenha sido considerada ou declarada inapta.**

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica aos casos em que o adquirente de bens, direitos e mercadorias ou o tomador de serviços comprovarem a efetivação do pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou utilização dos serviços”. (grifo nosso)

Como se percebe do texto legal, a empresa **inexistente de fato** poderá ter seu CNPJ baixado de ofício (art. 80, § 1º, I), e a empresa não localizada no endereço cadastrada na RFB poderá ser declarada inapta (art. 81, § 5º), tratando o art. 82 da inidoneidade dos documentos, como as notas fiscais emitidas por empresa declarada inapta.

O parágrafo único do art. 82 dispõe que o efeito da inidoneidade dos documentos 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. E, como aqui destacado, restou esclarecido no voto condutor do acórdão recorrido que “(...) *No caso, a recorrente no curso da Fiscalização, não conseguiu comprovar o recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou utilização dos serviços que promoveu o pagamento, quanto às notas fiscais emitidas pelas empresas ‘Noteiras’. Por isso, das infrações imputadas pelo Fisco*”.

Em adição, registre-se que, diversamente do alegado pelo Contribuinte, as disposições contidas nos arts. 80 a 82 da Lei nº 9.430/1996, já haviam sido regulamentadas pela RFB à época dos fatos geradores objeto dos Autos de Infração, consoante art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 1.183, de 19 de agosto de 2011, e art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 1.470, de 30 de maio de 2014.

O art. 82 da Lei nº 9.430/1996, aqui transcrito, bem esclarece as duas principais divergências que aparentemente existem entre o acórdão recorrido e o paradigma colacionado.

A primeira delas se refere à natureza da inidoneidade dos documentos, tendo em conta que não podem produzir efeitos documentos emitidos por empresas consideradas ou declaradas inaptas. Afirmar que o “Ato Declaratório” que “declara” a inaptidão, tem natureza constitutiva (e não declaratória) parece afrontar não só o texto legal do art. 82, mas contrariar a própria denominação e a lógica adotada no procedimento de inaptidão. Essa primeira divergência, no entanto, é apenas aparente, a nosso ver, porque tanto o acórdão recorrido quanto o paradigma expressamente concordam em atribuir efeitos declaratórios ao ato que declara a inaptidão, divergindo apenas na atribuição de “efeitos retroativos” a atos que não indiquem em seu texto essa circunstância.

O acórdão recorrido entende, a nosso ver, acertadamente, que a inexistência de indicação expressa no texto de um “ato declaratório” de inaptidão não o torna “constitutivo”. Com isso concorda o paradigma colacionado, que adiciona uma condição: que o fisco comprove o não pagamento e a não entrega da mercadoria. Aqui efetivamente há divergência entre paradigma e recorrido, pois no recorrido esse ônus da prova não é imputado ao fisco (como no paradigma), mas ao Contribuinte.

Essa distinção de ônus da prova simplesmente pelo fato de não haver indicação expressa de data no “Ato Declaratório” que, repita-se insistentemente, “declara” a inaptidão, é efetuada sem qualquer amparo normativo, e em aparente afronta ao parágrafo único do art. 82 da Lei nº 9.430/1996, aqui transcrito, que deixa evidente que a inidoneidade de documentos não se aplica apenas nos 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” (grifo nosso).

Cristalino, no texto legal, o destinatário do ônus probatório.

E, no caso em análise, o próprio acórdão recorrido expressamente consigna que o contribuinte não comprovou as circunstâncias previstas no parágrafo único do art. 82 da Lei nº 9.430/1996 (fl. 3805):

“Nesta instância recursal, como já ocorrera na fase de fiscalização e na primeira instância de julgamento, **a recorrente também não comprovou, não produziu prova nos autos, para afastar os efeitos da inidoneidade** das notas fiscais registradas na escrituração contábil/fiscal em relação às compras efetuadas das empresas inexistentes de fato (não encontradas no endereço informado à RFB), pois **não conseguiu comprovar o recebimento efetivo dos bens, direitos ou mercadorias ou a utilização dos serviços e o beneficiário e a causa efetiva do pagamento do preço.**” (grifo nosso)

Correto, portanto, o decidido pelo acórdão recorrido, alastrando-se os efeitos tributários a todas as notas fiscais emitidas, que são consideradas inidôneas, sendo improcedente, no mérito, a argumentação expendida no recurso especial interposto.

Portanto, os documentos emitidos pelas empresas “noteiras” que foram baixadas por inexistência de fato foram regularmente considerados inidôneos, em decorrência de ato declaratório (que, diga-se, não possui natureza constitutiva, mas apenas declara situação preexistente), não podendo o Contribuinte utilizar tais documentos em sua escrituração contábil/fiscal, sem prova de que efetivamente tenha havido pagamento ou entrega.

Da conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, e, no mérito, por negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan