



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10920.720480/2014-12  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1301-005.649 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 14 de setembro de 2021  
**Recorrente** BTOMECA FERRAMENTARIA E USINAGEM DE PRECISAO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)**

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

**PROVAS INDICIÁRIAS.**

A comprovação material de uma dada situação fática pode ser feita, em regra, por uma de duas vias: ou por uma prova única, direta, concludente por si só; ou por um conjunto de elementos/indícios que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a certeza daquela matéria de fato.

**DOCUMENTAÇÃO INIDÔNEA. TERCEIRO INTERESSADO. EFEITOS TRIBUTÁRIOS.**

Somente por meio da apresentação da comprovação cumulativa da entrada de bens no recinto industrial e do efetivo pagamento pelas aquisições, pode o terceiro interessado elidir a ineficácia jurídico-tributária da documentação reputada como inidônea.

**NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS. GLOSA DE CRÉDITO.**

Glosam-se os créditos do imposto (IPI) escriturados nos livros fiscais e alusivos a documentos fiscais reputados como tributariamente ineficazes, sendo que o sujeito passivo não tenha comprovado o efetivo ingresso dos produtos no estabelecimento industrial e o pagamento pelas aquisições.

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. PROCEDÊNCIA.**

Há de ser aplicada a multa de ofício qualificada quando comprovada a fraude caracterizada pela utilização de notas fiscais inidôneas para fins de comprovação de custos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Voluntário. No mérito, a) por unanimidade de votos, manter o lançamento do principal; b) quanto à multa qualificada: por maioria de votos, negar-lhe provimento, mantendo a qualificadora, vencida a conselheira Bianca Felicia Rothschild (relatora), que dava provimento ao recurso, reduzindo a multa de ofício ao percentual de 75%. Designada para redigir o voto vencedor quanto ao tema, a conselheira Giovana Pereira de Paiva Leite.

(documento assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza - Redator *ad hoc*

(documento assinado digitalmente)

Giovana Pereira de Paiva Leite – Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Giovana Pereira de Paiva Leite, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Bianca Felicia Rothschild, Rafael Taranto Malheiros, Lucas Esteves Borges, Marcelo Jose Luz de Macedo e Heitor de Souza Lima Junior (Presidente).

## Relatório

Com fundamento no § 13 do art. 58 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF no. 343, de 2015, fui designado pelo Presidente da Turma para redigir o presente Acórdão, em face da extinção do mandato da Conselheira Relatora Bianca Felícia Rothschild.

O julgamento do processo ocorreu na sessão de 14/09/2021, na qual a Conselheira relatora fez a leitura do relatório e proferiu seu voto.

Passo, assim, à transcrição integral do relatório da I. Conselheira:

\*\*\*

Inicialmente, adota-se parte do relatório da decisão recorrida, o qual bem retrata os fatos ocorridos e os fundamentos adotados até então:

Trata-se o processo de Auto de Infração de Imposto Sobre Produtos Industrializados, fls. 568/594, referente aos períodos de apuração de março de 2010 a dezembro de 2012, que exige o recolhimento de R\$ 844.024,23 (imposto + multa de ofício de 150% + juros calculados até abril/2014).

Do Termo de Verificação Fiscal, fls. 517/566, extraímos os seguintes excertos:

A fiscalização na empresa acima, BTOMECA FERRAMENTARIA E USINAGEM DE PRECISÃO LTDA - CNPJ 78.855.186/000158 (denominada algumas vezes somente como BTOMECA), foi uma decorrência direta da constatação da INEXISTÊNCIA DE FATO da empresa Elcion Pereira - CNPJ 10.518.565/0001-19 Tendo em vista que a BTOMECA escriturou em sua contabilidade, no período de 2010 a 2012, diversas notas fiscais de compras de insumos originárias da empresa Elcion Pereira (inexistente de fato), foi aberto este MPF-Fiscalização na empresa BTOMECA FERRAMENTARIA e procedeu-se a glosa dos respectivos custos de insumos indevidamente contabilizados. (...)

Tendo em vista que as circunstâncias narradas acima evidenciam, de forma inequívoca, que a empresa BTOMECA FERRAMENTARIA, CNPJ 78.855.186/0001-58, ao incluir em sua contabilidade custos com compras de insumos provenientes de "notas fiscais inidôneas", cometeu, não só infração fiscal, mas crime de sonegação fiscal, conforme definido pelo art. 72 da Lei

4.502, de 30 de novembro de 1964, foi aplicada, sobre os valores do tributo e contribuições apurados com base na receita não declarada, a multa qualificada de 150%, estatuída no art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei 9.430/96, com as redações dadas pelo art. 14 da Medida Provisória n.º 351/2007 e art. 14 da Lei n.º 11.488/2007.

Regularmente intimada, com ciência pessoal em 05 de maio de 2014, fl. 570, a interessada apresentou, em 04 de junho de 2014, a impugnação de fls. 599/611, na qual alega, preliminarmente, que agiu de boa-fé ao adquirir os insumos glosados da empresa ELCION PEREIRA-ME.

Em seguida, cita a Súmula 509 do STJ e argumenta: "*as decisões no âmbito do Processo Administrativo estão vinculadas às decisões proferidas pelo STF e pelo STJ proferidas em regime de recurso repetitivo*".

Defende ainda que a fiscalização não logrou êxito em comprovar que, efetivamente, a impugnante não adquiriu os produtos cujos créditos foram glosados.

Sobre a inexistência de fato da empresa ELCION PEREIRA-ME, afirma:

"Ocorre que o auto de infração objeto deste processo administrativo refere-se ao período de 2010 a 2012. Dessa forma, obviamente, a suposta inexistência de fato da empresa Elcion Pereira -ME. foi apurada apenas posteriormente ao período fiscalizado na impugnante, o que por si só afasta a idoneidade das apurações posteriormente levantadas pela fiscalização noutro processo (em 2013). É dizer, noutros termos, não há nenhum elemento que comprove que -no período de 2010 a 2012 - a empresa Elcion Pereira - ME. não tenha, de fato, exercido atividades comerciais ". E acrescenta:

Em outros termos, se a empresa Elcion Pereira - ME. exercia suas atividades à margem da legalidade, por meio de "testas de ferro" ou outras práticas ilícitas, tais fatos são absolutamente irrelevantes em relação à impugnante Sobre a comprovação das compras efetuadas pela impugnante, alega, de início, que devido a dificuldades financeiras tem mantido recursos financeiros em espécie no caixa da empresa e tendo em vista que diversos fornecedores solicitam, entre eles a ELCION PEREIRA-ME, o pagamento em espécie, assim efetuava diversos pagamentos. Acerca da fiscalização, esclarece:

Já por ocasião do Termo de Diligência n.º 01, comunicado à impugnante em 04.09.2013, a r. fiscalização requereu a apresentação dos comprovantes de pagamentos realizados ao fornecedor Elcion Pereira - ME relacionados no anexo I. Em resposta, a impugnante esclareceu que tais notas fiscais não haviam sido pagas. De fato, algumas das notas fiscais emitidas pela referida empresa (e por tantos outros fornecedores) não foram quitadas em razão da grave crise financeira que assola a impugnante, como já esclarecido.

Na medida do possível, a impugnante vem tentando saldar o passivo que possui, priorizando o pagamento dos fornecedores com a utilização de recursos oriundos do seu "caixa", uma vez que sem o pagamento aos fornecedores a empresa fica inviabilizada.

A fiscalização salienta que a resposta prestada ao Termo de Diligência n.º 01 não seria verídica, pois as Notas Fiscais n.º 25, 152, 634 e 787 teriam sido pagas, tanto que, posteriormente, apresentou recibos de pagamentos das Notas Fiscais n.º 634 e 787.

Igualmente, teria observado a prática "estranha" de debitar fornecedores creditando "outras receitas operacionais". Ora, eminentes julgadores, pelo

volume de operações fiscalizadas pela RFB, é natural que a impugnante tenha cometido algum equívoco no esclarecimento das operações envolvendo as Notas Fiscais. Contudo, o fato de ter pago 04 notas fiscais dentre aquelas relacionadas no Termo de Diligência, mediante a posterior apresentação de recibos, apenas evidencia o contrário, ou seja, que a impugnante adquiriu as mercadorias. Portanto, totalmente desprovida de qualquer lógica a afirmação da r. fiscalização. Igualmente sem nenhum sentido a assertiva de que a impugnante mantinha a "estranha" prática de debitar fornecedores creditando "outras receitas operacionais". Explicita-se que a impugnante adota esse procedimento contábil nos casos em que há descontos concedidos pelos fornecedores, sendo perfeitamente justificado que "debite fornecedores" contra "outras receitas". Tal fato, inclusive, é até favorável à Receita Federal do Brasil na medida em que, ao creditar em conta de "outras receitas" haveria, em tese, a possibilidade de inclusão desses valores na base de incidência do IRPJ da CSLL. Na página 04 do "Termo de Verificação Fiscal" a própria fiscalização colaciona cópia dos recibos apresentados pela impugnante, emitidos pela empresa Elcion Pereira - ME. e que, de fato, comprovam a existência de pagamentos realizados àquela empresa e, por conseguinte, a aquisição de insumos. Posteriormente (p. 06, do T.V.F.), a fiscalização assevera o seguinte:

"Em 28.11.2013 a empresa protocola nova resposta (fis. 28/74), agora no MPF de fiscalização, em que informa que das 130 notas fiscais da intimação, reconhece o lançamento contábil de 120 delas.

Informa que destas 120 notas fiscais (totalizando R\$ 5.735.613,21) foram feitos pagamentos de 27 delas (R\$ 1.390.966,84), todos com recursos do caixa, ou seja, em dinheiro. As outras 93 notas fiscais se encontram com pagamento em aberto".

Tal assertiva corresponde exatamente à realidade fática. Das 130 notas fiscais questionadas pela fiscalização, a impugnante desconhece as notas fiscais nº 08, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 151, 207 e 370, tanto que não foram contabilizadas. Logo, são completamente irrelevantes pois, de fato, não foram utilizadas como crédito pela empresa. No tocante às demais notas fiscais, parte delas foram pagas com recursos do caixa, pelas razões já explicitadas acima, e a outra parte nem sequer foram pagas pois, pelos mesmos motivos, a empresa atravessa inegável crise financeira.

Quanto a não apresentação de documentos solicitados pela fiscalização, alega que não são documentos de guarda obrigatória, e sobre os Extratos Bancários solicitados, entende serem documentos protegidos por garantia constitucional e que não está legalmente obrigada a apresentá-los. Argumenta, com base, os art 923 e 924 do RIR/99 que a escrituração é mantida com observância das disposições legais e que fazem prova a favor do contribuinte, e com isso defende caber a fiscalização comprovar a inveracidade dos fatos registrados na escrituração contábil.

Solicita ainda, a impugnante, a redução da multa de ofício imposta para 75%, tendo em vista inexistir qualquer comprovação nos autos de que tenha praticado dolo, fraude ou conluio. E por fim:

Em face de tudo quanto foi exposto, requerer a impugnante seja julgado totalmente insubsistente o auto de infração pelos argumentos expostos ao longo da presente peça impugnatória. Foi formalizada Representação Fiscal para Fins Penais, no processo administrativo fiscal nº 10920.721299/2014-15, que se encontra apensado a este."

A decisão da autoridade de primeira instância julgou improcedente a impugnação da contribuinte, cuja ementa encontra-se abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

PROVAS INDICIÁRIAS.

A comprovação material de uma dada situação fática pode ser feita, em regra, por uma de duas vias: ou por uma prova única, direta, concludente por si só; ou por um conjunto de elementos/indícios que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a certeza daquela matéria de fato.

DOCUMENTAÇÃO INIDÔNEA. TERCEIRO INTERESSADO. EFEITOS TRIBUTÁRIOS.

Somente por meio da apresentação da comprovação cumulativa da entrada de bens no recinto industrial e do efetivo pagamento pelas aquisições, pode o terceiro interessado elidir a ineficácia jurídico-tributária da documentação reputada como inidônea.

NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS. GLOSA DE CRÉDITO.

Glosam-se os créditos do imposto (IPI) escriturados nos livros fiscais e alusivos a documentos fiscais reputados como tributariamente ineficazes, sendo que o sujeito passivo não tenha comprovado o efetivo ingresso dos produtos no estabelecimento industrial e o pagamento pelas aquisições.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido."

Cientificado da decisão de primeira instância, o contribuinte apresentou recurso voluntário, repisando os argumentos levantados em sede de impugnação, acrescentando razões para reforma na decisão recorrida.

Em sessão de julgamento de 23 de agosto de 2016, a 1ª Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento deste Conselho decidiu por declinar sua competência de julgamento à 1ª Seção de Julgamento conforme o disposto no artigo 2º, IV, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009.

Em sessão de julgamento de 12 de junho de 2019, esta Turma resolveu converter o julgamento em diligência a fim de que o processo principal nº 10920.720479/2014-80 fosse vinculado aos presentes autos e distribuído à relatora para julgamento conjunto dos feitos.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Redator *ad hoc*

Transcrevo na íntegra o voto proferido pela I. Conselheira Bianca Rothschild durante a sessão:

\*\*\*

### Recurso Voluntário

O recurso voluntário é **TEMPESTIVO** e, uma vez atendidos também às demais condições de admissibilidade, merece, portanto, ser **CONHECIDO**.

**Fatos**

Trata-se o processo de Auto de Infração de IPI, fls. 568/594, referente aos períodos de apuração de março de 2010 a dezembro de 2012.

A fiscalização na contribuinte foi uma decorrência direta da constatação pelas autoridades fiscais da suposta inexistência de fato da empresa Elcion Pereira.

Tendo em vista que a BTOMEC escriturou em sua contabilidade, no período de 2010 a 2012, diversas notas fiscais de compras de insumos originárias da empresa Elcion Pereira, estas foram glosadas em sua totalidade, tendo glosados, por consequência, os respectivos créditos de IPI apropriados em relação aos insumos adquiridos da Elcion Pereira.

\*\*\*

### **Mérito**

Em sede recursal, a Recorrente se limitou a reproduzir os argumentos já levantados em sede de impugnação.

Dado o contexto, em vista do disposto no § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 - RICARF, não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, estando a conclusão alcançada pelo órgão julgador de primeira instância em consonância com o entendimento desta Relatora, adoto os fundamentos da decisão recorrida, mediante transcrição do seu voto condutor, in verbis:

Decisões Judiciais e Administrativas. Aplicação.

Quanto à jurisprudência trazida aos autos, é de se observar o disposto no artigo 472, do Código de Processo Civil, o qual estabelece que a “sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros...”. Assim, não sendo parte nos litígios objetos dos acórdãos, a interessada não pode usufruir dos efeitos das sentenças ali prolatadas, posto que os efeitos são “inter partes” e não “erga omnes”

Assim dispõe o Decreto nº 73.529, de 21 de janeiro de 1974:

Art. 1º É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ordinário.

Art. 2º Observados os requisitos legais e regulamentares, as decisões judiciais a que se refere o art. 1º produzirão efeitos apenas em relação às partes que integram o processo judicial e com estrita observância do conteúdo dos julgados.

Portanto, as decisões do Poder Judiciário, mesmo que reiteradas, não tem efeito vinculante em relação às decisões proferidas pelas Delegacias de Julgamento da Secretaria da Receita Federal do Brasil. A Administração Pública está pautada pelo princípio da legalidade, que significa que o administrador público está, em toda a sua atividade funcional, sujeito aos mandamentos da lei e às exigências do bem comum, e deles não pode se afastar ou desviar, sob pena de praticar ato inválido e expor-se a responsabilidade disciplinar.

Cumprido esclarecer, ainda, que as decisões administrativas, sem uma lei que lhes atribua eficácia, não constituem normas complementares do Direito Tributário.

Portanto, também não podem ser estendidas genericamente a outros casos, e somente vinculam as partes envolvidas naqueles litígios.

Assim determina o inciso II do art. 100 do Código Tributário Nacional:

“Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos :(...)

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa.”.(g.n.)

Desta forma, malgrado a interessada alegar em sua defesa jurisprudência dos Tribunais Pátrios e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (antigo Conselho de Contribuintes), estas não têm qualquer efeito vinculante para este julgamento.

Mérito. Notas Inidôneas. Pessoas Jurídicas Inaptas.

A empresa contestou a infração alegando que não há como aferir a idoneidade das empresas com as quais mantém relações comerciais e que a declaração ou apuração da irregularidade das empresas vendedoras foi posterior à operação de compra e não anterior à mesma, não existindo qualquer responsabilidade de sua parte.

Alegou, ainda, que a empresa não possui meios legais, necessários e suficientes a apurar qualquer suposta irregularidade de operação de terceiros na venda e fornecimento de mercadorias.

Antes de qualquer outra consideração, é curial fazer uma digressão e reproduzir os dispositivos legais e infralegais que tratam de inaptidão da pessoa jurídica e suas consequências tributárias.

Primeiramente, a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

“(…) Empresa Inidônea

Art. 80. As pessoas jurídicas que, embora obrigadas, deixarem de apresentar a declaração anual de imposto de renda por cinco ou mais exercícios, terão sua inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes considerada inapta se, intimadas por edital, não regularizarem sua situação no prazo de sessenta dias contado da data da publicação da intimação.

§ 1º No edital de intimação, que será publicado no Diário Oficial da União, as pessoas jurídicas serão identificadas apenas pelos respectivos números de inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes.

§ 2º Após decorridos noventa dias da publicação do edital de intimação, a Secretaria da Receita Federal fará publicar no Diário Oficial da União a relação nominal das pessoas jurídicas que houverem regularizado sua situação, tornando-se automaticamente inaptas, na data da publicação, as inscrições das pessoas jurídicas que não tenham providenciado a regularização.

§ 3º A Secretaria da Receita Federal manterá nas suas diversas unidades, para consulta pelos interessados, relação nominal das pessoas jurídicas cujas inscrições no Cadastro Geral de Contribuintes tenham sido consideradas inaptas.

Art. 81. Poderá, ainda, ser declarada inapta, nos termos e condições definidos em ato do Ministro da Fazenda, a inscrição da pessoa jurídica que deixar de apresentar a declaração anual de imposto de renda em um ou mais exercícios e não for localizada no endereço informado à Secretaria da Receita Federal, bem como daquela que não exista de fato.

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. (...)”. (grifei)

Em segundo lugar, há a regulamentação dos retrocitados comandos normativos trazida pela Instrução Normativa SRF nº 2, de 2 de janeiro de 2001, depois revogada pela IN SRF nº 200, de 13 de setembro de 2002 (este último diploma normativo é parcialmente transcrito abaixo):

“(…) Da Declaração de Inaptidão

Art. 29. Será declarada inapta a inscrição da pessoa jurídica: I - omissa contumaz: a que, embora obrigada, deixou de apresentar as declarações referidas nos itens 1 e 3 da alínea "c" do inciso I do art. 48, por cinco ou mais exercícios consecutivos e, intimada, não regularizou sua situação no prazo de sessenta dias, contado da data da publicação da intimação;

II - omissa e não localizada: a que, embora obrigada, deixou de apresentar as declarações referidas no inciso anterior, por um ou mais exercícios e, cumulativamente, não foi localizada no endereço informado à SRF;

III - inexistente de fato;

IV - pessoa jurídica que não comprove a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior.

Parágrafo único. O disposto nos incisos II, III e IV não se aplicam à pessoa jurídica domiciliada no exterior.

Das pessoas jurídicas inexistentes de fato

Art. 37. Será considerada inexistente de fato a pessoa jurídica:

I - que não dispõe de patrimônio e capacidade operacional necessários à realização de seu objeto;

II - que não for localizada no endereço informado à SRF, quando seus titulares também não o forem;

III - que tenha cedido seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de terceiros, com vistas ao acobertamento de seus reais beneficiários;

IV - cujas atividades regulares se encontrem paralisadas, salvo quando enquadrada nas situações a que se referem as alíneas "a" e "c" do inciso III do § 1º do art. 28.

Parágrafo único. Na hipótese deste artigo, o procedimento administrativo de declaração de inaptidão será iniciado por representação, formulada por AFRE, consubstanciado com elementos que evidenciem qualquer das situações referidas neste artigo.

(…)

Dos efeitos da inscrição inapta

(…)

Art. 43. Será considerado inidôneo, não produzindo efeitos tributários em favor de terceiros interessados, o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no CNPJ haja sido declarada inapta.

§ 1º Os valores constantes do documento de que trata este artigo não poderão ser:

I - deduzidos como custo ou despesa, na determinação da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido;

II - deduzidos na determinação da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Físicas;

III - utilizados como crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados;

IV - utilizados para justificar qualquer outra dedução, abatimento, redução, compensação ou exclusão relativa aos tributos e contribuições administrados pela SRF.

§ 2º Considera-se terceiro interessado, para os fins deste artigo, a pessoa física ou jurídica beneficiária do documento.

(…)



§ 5º O disposto no § 1º não se aplica aos casos em que o terceiro interessado, adquirente de bens, direitos e mercadorias ou o tomador de serviços, comprovar o pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos ou mercadorias ou a utilização dos serviços. (...)” (grifei)

Como se depreende da análise dos preceitos normativos aduzidos, as consequências tributárias se configuram com a declaração de inaptidão, mediante a edição de Ato Declaratório Executivo (ADE), ou seja, os documentos fiscais emitidos pelas empresas declaradas inaptas podem ser reputados como inidôneos, ou tributariamente ineficazes, podendo, no âmbito do IPI, ser glosados os créditos na escrita fiscal do terceiro interessado (no caso, a autuada), salvo comprovação do pagamento pelo preço da mercadoria e do real ingresso desta no estabelecimento industrial (inversão do ônus da prova).

Observe-se, no entanto que, não obstante a legislação destacada, há elementos suficientes nos autos que atestam a inidoneidade da documentação fiscal emitida pela empresa fornecedora da contribuinte: Elcion Pereira ME.

Em geral, provada por todos os meios juridicamente admitidos a inexistência de fato de uma empresa supostamente fornecedora ou a inexistência de fornecimentos específicos desta com elementos irrefutáveis (não-localização, inatividade, omissão contumaz, etc., circunstâncias constatadas em diligências ou por consulta em sistemas informáticos), a documentação fiscal pode ser afastada como tributariamente ineficaz, independentemente da declaração de inaptidão em ato oficial adequado.

Se os elementos de prova figurarem no processo de imposição fiscal e forem suficientes para a caracterização de inidoneidade dos documentos fiscais, não é necessário que se aguarde a declaração de inaptidão pela autoridade competente da Secretaria da Receita Federal. O feito pode, em tais condições, ser julgado, devendo, inclusive, ser levado em conta o princípio da livre formação da convicção do julgador quanto à apreciação das provas constituídas (PAF, art. 29).

A contribuinte, teoricamente, seria terceiro interessado no que tange à empresa emitente de notas fiscais inidôneas, contudo a empresa em referência é o sujeito passivo contra o qual foi formalizada a exigência em cujo processo constam provas específicas diretas e indiretas (indícios), sem embargo da arguição veiculada na peça impugnatória.

Entretanto, como a presunção legal não é absoluta (*jure et de jure*), mas sim relativa (*juris tantum*), à semelhança do que beneficia qualquer outro terceiro interessado que não integre a lide administrativa, a imposição poderia ser fulminada com a comprovação do pagamento e da internação das mercadorias. Em relação à autuada, o cumprimento ou não de tais requisitos é discutido adiante.

Cabe lembrar, ainda, que no direito administrativo tributário é permitido, em princípio, todo meio de prova, uma vez que não há limitação expressa, ressaltando que predominam a prova documental, a pericial e a indiciária. É exatamente a associação da primeira com a última que se permite concluir a respeito da correção e validade do lançamento.

As **provas indiretas** (indícios e presunções simples) podem ser instrumentos coadjuvantes do convencimento da autoridade julgadora quando da apreciação do conjunto probatório do processo administrativo tributário. A comprovação material de uma dada situação fática pode ser feita por um conjunto de elementos/indícios que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a certeza daquela matéria de fato. Dessa forma, os indícios ganham relevo quando, olhados conjuntamente com outros indícios, transferem a convicção de que apenas um resultado fático seria verossímil.

O conjunto de constatações feitas pelo Fisco com relação à inaptidão da empresa ELCION PEREIRA - ME (sua não localização, bem como a de seus reais sócios, a emissão irregular das notas fiscais sem a consignação de requisitos exigidos pela legislação do IPI, a incapacidade financeira do sócio constante do contrato social, a falta de movimentação financeira/bancária, a falta de declarações de rendimentos, falta de

pagamento de tributos e contribuições, o fato de todos os clientes da empresa somente a pagarem pelo fornecimento de mercadorias em dinheiro, entre outros) permite concluir que a emissão de documentos fiscais por essa empresa foi feita com a finalidade de dar legitimidade às operações realizadas por terceiros, que se aproveitaram disso para não efetuar ou efetuar pagamento a menor de tributo incidente sobre seus negócios.

Como já exposto anteriormente, a prova dos fatos modificativos da autuação é ônus da contribuinte, e no caso em análise, inclusive, existe a inversão do ônus da prova em que é a autuada que deve provar o pagamento e a entrada da mercadoria em seu estabelecimento. Se esta é realmente terceiro de boa-fé, como alegado, não teria problemas em comprovar por meios hábeis o pagamento e a internação das mercadorias que alegou terem sido compradas regularmente.

Caso contrário, não há como se afastar a autuação e nem a imposição da multa em razão da utilização de notas fiscais que não correspondem a uma aquisição efetiva do produto que menciona.

Diante dos fatos apurados relativamente à empresa fornecedora, somente os recibos de pagamentos rubricados pelo suposto sócio desta empresa e a escrituração destes recibos na contabilidade da interessada são ineficazes para provar a operação quanto fundada em documentos ineficazes/inidôneos. Tais documentos não podem ser aceitos como hábeis a comprovar a operação, sem a existência de qualquer outro registro ou título que possa lastrear financeiramente a operação e identificar a contribuinte como pagadora e a empresa fornecedora como beneficiária do pagamento. A simples alegação de que a empresa registrou, pagou e utilizou as compras que diz terem sido efetuadas não se faz suficiente.

Não basta avaliar os elementos constantes da própria nota fiscal e os registros da transação de saída/entrada para industrialização nos livros da contribuinte. É imprescindível a comprovação da efetividade das operações, ou seja, da entrada das mercadorias no estabelecimento da contribuinte e do efetivo pagamento ao fornecedor.

Toda a transação pode, com base em documentação não eficaz, ser escriturada perfeitamente, sem erros ou vícios, mas o que se discute aqui é que sendo a documentação ineficaz, a escrituração não é válida a surtir efeitos, a menos que a empresa comprove o efetivo pagamento e a entrada destas mercadorias em seu estabelecimento e seu destino. Toda a documentação pode ter sido produzida, a nota fiscal, os recibos, a escrituração contábil e fiscal, etc., e não condizer com a efetiva transação comercial que ocorreu. O que se pretende é que a empresa apresente, de forma inequívoca, a comprovação do pagamento à empresa fornecedora, o efetivo recebimento das mercadorias e sua utilização.

Com relação às compras efetuadas nos anos de 2010, 2011 e 2012, a contribuinte apresentou apenas os recibos contendo rubrica do recebedor e sua escrituração contábil, sem, contudo, comprovar cabalmente que tais valores foram efetivamente para pagamento do fornecedor e da mercadoria adquirida.

O pagamento em dinheiro pode, apesar de constar recibo assinado pelo fornecedor, ter como destinatários terceiros (pessoas estranhas à transação), portanto, não vincula qualquer operação de compra e venda, principalmente quando as Notas Fiscais de compra são reputadas inidôneas. Tal fato, sem a comprovação de que a mercadoria realmente ingressou no estabelecimento da empresa e foi utilizada na fabricação de determinado produto não merece crédito.

Ademais, nas notas fiscais de compra, fls. 319/340, não consta indicado o transportador das mercadorias e não houve comprovação do pagamento do frete, ou seja, não foram apresentados comprovantes de transporte das mercadorias, o comprovante do recebimento destas mercadorias, nem o pagamento deste transporte. Também não restou demonstrado em qual produto estes insumos foram utilizados, relacionando-os às vendas da interessada. Sendo assim, não há nos autos qualquer comprovação do recebimento ou ingresso dos produtos no estabelecimento da contribuinte.

Outro fato a ser observado é que o Fisco, o contribuinte informou não terem sido pagas algumas Notas Fiscais, porém em análise da contabilidade do contribuinte, observou que para algumas destas notas fiscais o contribuinte tinha a prática de fazer lançamentos de pagamentos destas notas: creditando outras receitas operacionais e debitando fornecedores. Esta sistemática "mascara" a verdadeira forma de operação, uma vez que todo pagamento é feito pelo caixa.

Também deve ser levado em conta que, na análise dos pagamentos "em dinheiro (espécie)", que a empresa informou realizar como quitação de suas compras da empresa Elcion Pereira ME, constatou-se que a prática seria praticamente impossível uma vez que, uma empresa do porte da fiscalizada não poderia fazer pagamentos, em espécie, nos volumes observados em determinadas datas, como constatado na contabilidade, R\$ 315.613,55 em 27 de maio de 2012 e R\$ 869.417,38, em 30 de dezembro de 2010.

Nesta análise também restou observado, com relação ao lançamento contábil do dia 30 de setembro de 2010, inconsistências. No lançamento contábil em 30/12/2010, no valor de 869.417,38 foi debitado fornecedores e creditado caixa para pagamento das Notas Fiscais nº 106, 111, 114, 116 e 119. Porém somente foi reconhecido pelo contribuinte na resposta ao Termo de Intimação, fl. 28/30, o pagamento da NF nº 106, de R\$ 46.268,71, conforme recibo, fl. 91. A empresa pagou valores superiores/diferentes aos valores indicados nos recibos.

Repise-se, diante da constatação de inidoneidade das notas fiscais emitidas pela empresa fornecedora e registradas na contabilidade da contribuinte, os documentos apresentados no curso da fiscalização não são bastante para fazer a comprovação desejada, além de serem inconsistentes.

É imprescindível que os argumentos carreados aos autos, no sentido de refutar o procedimento fiscal, se revistam de toda força probante capaz de propiciar o necessário convencimento e, conseqüentemente, descaracterizar o que foi imputado pelo fisco.

Em se tratando de uma questão de prova, incumbe o seu ônus a quem alega ou aproveita. O litigante tem a obrigação de apresentar, juntamente com a impugnação, as provas que militam em seu favor e que sustentam os argumentos apresentados.

Desta forma, em que pese a argumentação apresentada na peça impugnatória, a contribuinte não comprovou que a mercadoria efetivamente entrou em seu estabelecimento. A insuficiência de elementos comprobatórios impede o acatamento das razões da impugnante, pelo julgador administrativo, nos termos dos dispositivos acima transcritos do Decreto n.º 70.235/72, ensejando a desconsideração dos argumentos.

#### **Qualificação da multa de ofício**

Observa-se do Termo de Verificação Fiscal, que a fiscalização dedica quase toda a sua fundamentação em discorrer sobre os fatos apurados em diligências realizadas no processo administrativo que redundou na baixa de ofício do CNPJ da empresa Elcion Pereira - ME. (PAFnº10920.723881/2013-35).

Segundo a fiscalização, em procedimento fiscal de diligência iniciado em 10.09.2013, teria sido constatado que a empresa Elcion Pereira - ME. inexistia de fato e, por tal razão, promoveu-se a baixa do seu CNPJ.

Ocorre que o auto de infração objeto deste processo administrativo refere-se ao período de 2010 a 2012. Dessa forma, obviamente, a suposta inexistência de fato da empresa Elcion Pereira - ME. foi apurada apenas posteriormente ao período fiscalizado na recorrente, o que por si só afasta a idoneidade das apurações posteriormente levantadas pela fiscalização noutro processo (em 2013). É dizer, noutros termos, não há nenhum elemento que comprove que - no período de 2010 a 2012 - a empresa Elcion Pereira - ME. não tenha, de fato, exercido atividades comerciais.

Mas esse aspecto é igualmente irrelevante, ao menos em relação à empresa recorrente, na medida em que quaisquer ilicitudes ou irregularidades fiscais (ausência de apresentação de declarações, movimentação financeira ou recolhimento de tributos)

perpetradas pela empresa Elcion Pereira - ME. não lhe podem, naturalmente, serem opostas.

No caso dos autos, a empresa não logrou comprovar a aquisição das mercadorias da Elcion Pereira. Por não ter feito tal prova, ditos custos foram glosados.

Todavia, desta fato, não se pode fazer presunção, qual seja, de que o fiscalizado, por não ter logrado êxito em provar os custos, agiu com a nítida intenção de sonegar o valor do imposto devido, aplicando-se aqui, as disposições da Súmula nº 14, que assim dispõe:

Súmula CARF nº 14

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Dolo não se presume. Para exigência da multa qualificada é necessário prova concreta de que a contribuinte praticou ação ou omissão com a intenção de sonegar tributo ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador pela autoridade responsável pela arrecadação. No caso dos autos não se pode adotar presunção de dolo para enquadrar a contribuinte numa das situações previstas nos artigos 71, 72 e 73 da lei nº 4.502 de 1964.

\*\*\*

Entendo que não houve comprovação cabal da ocorrência de dolo, o que impossibilitaria a aplicação da multa qualificada.

Tendo em vista a não comprovação do pagamento das notas fiscal, correta a glosa de custos/créditos envolvidos, com a aplicação das respectivas penalidade (multa de ofício de 75%), no entanto, para qualificação da multa de ofício deve a fiscalização se desincumbir de comprovar o dolo existente o que não ocorreu no caso em tela.

No caso dos autos, a própria decisão de primeira instância, admite que as provas são indiciárias, vejamos (e-fl. 715):

A impugnante alegou que o Fisco se baseou em meras suposições e alegações sem fundamento técnico científico para acusar a empresa em ter agido em conluio com a Elcion Pereira ME e que é ônus do Fisco comprovar a aludida inexistência das operações comerciais, não sendo suficiente para tanto as meras suposições e alegações.

Acrescentou que no caso de dúvida em relação à existência das operações comerciais travadas entre a Impugnante e a empresa Elcion Pereira ME, deverá a autoridade fiscal interpretar a legislação tributária de forma mais favorável à Impugnante, tal qual dispõe o art. 112 do Código Tributário Nacional.

Como já dito anteriormente, na busca pela verdade material (princípio informador do processo administrativo fiscal), a comprovação material de uma dada situação fática pode ser feita, em regra, por uma de duas vias: ou por uma prova única, direta, concludente por si só, ou por um conjunto de elementos/indícios que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a certeza daquela matéria de fato. Esta última é chamada de prova indiciária, de largo uso no direito, principalmente porque a comprovação fática do ilícito raramente é passível de ser produzida por uma prova única, isolada, aliás, só seria possível, praticamente, a partir de uma confissão expressa do infrator, coisa que, como facilmente se infere, dificilmente se terá, por mais evidentes que sejam os fatos.

Se as provas diretas fornecem ao julgador a idéia objetiva do fato probando, as indiretas referem-se a outro fato que não o probando, mas que com este se relaciona, chegando-se ao conhecimento do fato por provar por meio de raciocínio e da experiência que toma por base o fato conhecido.

Feitas estas considerações, há que se concluir que, nos casos em que não existe ou é deficiente a prova direta pré-constituída, é lícito a Fiscalização investigar a verdade material recorrendo a todos os elementos de prova necessários, inclusive àqueles constituídos por provas indiretas, isto é, por fatos indiciantes, dos quais se procura

extrair, com o auxílio de regras da experiência comum, da ciência ou da técnica, uma ilação quanto aos fatos indiciados.

Naturalmente, todo o processo de simulação levado a efeito por infratores torna-se de difícil comprovação material, já que pela própria natureza do delito muitos artifícios são inteligentemente usados para burlar a fiscalização e aparentar um negócio legal.

Por este motivo as provas indiciárias são fundamentais. No caso dos autos, tem-se uma empresa: ELCION PEREIRA – ME criada para a emissão de notas fiscais que não correspondem a uma efetiva operação. Seu objetivo é fabricar custos e despesas para terceiros interessados em reduzir seus impostos e contribuições.

A lei, entretanto, criou uma presunção para caracterizar a idoneidade destas empresas e para caracterizar os documentos emitidos por estas (notas fiscais) como ineficazes, ou seja, para não produzirem efeitos tributários.

### Conclusão

Desta forma, voto por **CONHECER** do Recurso Voluntário e no mérito **DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO** para reduzir a multa de ofício ao patamar de 75%.

(assinado digitalmente)

Bianca Felícia Rothschild.

Este foi o voto original da Conselheira Bianca, no sentido conhecer do Recurso Voluntário, e no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para reduzir a multa de ofício para o percentual de 75%.

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza – Redator *ad hoc*

### Voto Vencedor

Conselheira Giovana Pereira de Paiva Leite, Redatora designada

Em que pese o voto da I. Relatora, este Colegiado decidiu pela manutenção da multa qualificada, tendo em vista que o auto de infração decorreu de glosa de custos por utilização de notas fiscais **inidôneas**, uma vez que a Autuada não conseguiu demonstrar que efetivamente realizou as compras.

Haveria diversos documentos que o contribuinte poderia ter apresentado para demonstrar que as compras efetivamente ocorreram e que as notas fiscais eram idôneas, a exemplo dos conhecimentos de transportes, pagamentos, entre outros, mas nada comprovou. E, para tentar ocultar a ocorrência do fato gerador se utilizou de notas fiscais inidôneas emitidas por empresa dita “noteira”, a qual foi objeto de diligência e, posteriormente, baixada perante o CNPJ.

A utilização de nota fiscal inidônea configura meio fraudulento para ocultar a ocorrência do fato gerador. **Desta feita, há de ser mantida a multa qualificada no percentual de 150%.**

*(assinado digitalmente)*

Giovana Pereira de Paiva Leite