



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 15940.000293/2009-29  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1201-000.798 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 07 de maio de 2013  
**Matéria** IRPJ E CSLL - GLOSA DE CUSTOS  
**Recorrente** VITAPELLI LTDA. - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2004

GLOSA DE CUSTOS.

Não havendo o sujeito passivo logrado êxito em provar nem a entrega da mercadoria por ele supostamente adquirida, nem o pagamento do respectivo preço, correta a glosa de custos realizada pela fiscalização e a conseqüente lavratura de auto de infração para exigência do IRPJ e da CSLL que deixaram de ser recolhidos aos Cofres Públicos.

FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS MENSAIS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO.

A multa isolada por falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL incidente sobre as bases de cálculo mensais estimadas, por força do princípio da consunção, não pode ser aplicada cumulativamente com a multa de ofício pela falta de pagamento daqueles tributos ao final do ano-calendário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em DAR parcial provimento ao recurso para exonerar a multa isolada, por concomitância. Os Conselheiros Rafael Correia Fuso e André Almeida Blanco estendem o provimento às aquisições relativas aos fornecedores que não haviam cedido seus créditos às Sr<sup>as</sup>. Virgínia Célia Ramos Amorim Gazineu e Beatriz Ramos Amorim Marini e também quanto às aquisições acompanhadas de notas fiscais chanceladas pelo fisco do Estado de Minas Gerais.

*(documento assinado digitalmente)*

Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz - Presidente

*(documento assinado digitalmente)*

Marcelo Cuba Netto - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (Presidente), Roberto Caparroz de Almeida, Marcelo Cuba Netto, Rafael Correia Fuso, André Almeida Blanco (Suplente Convocado) e João Carlos de Lima Junior.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto nos termos do art. 33 do Decreto nº 70.235/72, contra o acórdão nº 14-36.037 exarado pela 1ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto - SP.

Por bem descrever os fatos litigiosos objeto do presente processo, tomo de empréstimo o relatório contido na decisão de primeiro grau (fl. 8362 e ss.):

*Contra empresa acima identificada, tributada pela sistemática de apuração de lucro real por estimativa, foi lavrado auto de infração que lhe exigiu os tributos relacionados no quadro adiante. A base legal do lançamento dos tributos, dos acréscimos e da multa isolada encontra-se descrita nos demonstrativos do auto de infração (fls. 5111/5124).*

(...)

*A constituição do crédito tributário decorreu de outro processo em que a interessada pleiteou ressarcimento de contribuições devidas ao Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins). Nesse processo foram detectadas irregularidades que suscitaram a ação fiscal. Efetuou-se a glosa de créditos relacionados ao PIS e à Cofins, daí resultando reflexos na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.*

*Segundo o termo de verificação fiscal, das notas fiscais que a empresa apresentou, constatou-se que parte delas referia-se a fornecedores que apresentavam irregularidades como empresa inapta, inativa, inexistente de fato, não cadastrada na respectiva Secretaria de Fazenda do Estado de localização, além de grande parte do pagamento relativo às aquisições de matéria-prima ter sido efetuado a terceiros, por cessão de crédito, desamparada de qualquer espécie de comprovação de vínculo de negócio ou jurídico com o fornecedor.*

*Foram relacionadas as empresas fornecedoras cujos documentos fiscais foram objeto de glosa. Constam dos autos cópias dos processos de representação para inaptidão do CNPJ das empresas antes referidas.*

*Elaborou-se quadro demonstrativo da base de cálculo mensal para lançamento dos tributos, levando em conta as glosas efetuadas, cujo montante foi de R\$ 32.389.504,76, além de demonstrativo de apuração da multa isolada, incidente sobre o não-recolhimento de IRPJ e CSLL sobre a base de cálculo estimada, obtida em decorrência dos valores glosados (fls. 5135/5137).*

*Houve imposição de multa de ofício qualificada, por ter a autoridade tributária entendido que existiu intenção dolosa, materializada no evidente intuito de fraude.*

*Consta ter sido lavrada representação fiscal para fins penais, processo autuado sob n. 15940.000295/2009-18, pelo fato de a autoridade entender que em tese existiu crime contra a ordem tributária.*

*A contribuinte ingressou com a impugnação de fls. 5146/5177 em que alegou preliminarmente cerceamento de defesa caracterizado pelo fato de que o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) inicialmente emitido refere-se à intimação para apresentar documentos relativos à fiscalização de CSLL do ano-calendário de 2003. A posterior inclusão de outros tributos no escopo da verificação fiscal não fora acompanhada da respectiva notificação para prestar esclarecimentos antes do lançamento fiscal.*

*Apresentou justificativas para cada uma das empresas fornecedoras relacionadas pela fiscalização. Em síntese, suas alegações são de que:*

*a) descabe não ter sido considerada a documentação relativa a bilhetes de pesagem e Recibos de Pagamento a Autônomos (RPA), em vista de que agiu acobertada por boa-fé; a fiscalização não visitou as dependências da contribuinte para conhecer o processo produtivo tampouco realizou auditoria dos estoques para verificar o efetivo ingresso das mercadorias;*

*b) é improcedente a glosa dos custos motivada por pagamentos a empresas declaradas inidôneas pois os processos de inaptidão são posteriores às compras efetuadas; assim, a declaração de inaptidão lavrada e publicada posteriormente às compras, não pode atingir fatos anteriores à sua edição;*

*c) o recebimento e o pagamento das mercadorias foi comprovado, conforme descrição das planilhas e comprovantes de pagamento; não houve verificação do efetivo ingresso dos produtos adquiridos, objeto das glosas, em ofensa ao princípio da verdade material;*

*d) o fato de em suas diligências a fiscalização não lograr êxito em localizar os fornecedores não lhe assegura o direito de glosar as operações que eles mantiveram com a contribuinte, porque as operações se referem ao ano de 2004 e a maioria das diligências e manifestações de inaptidão se deu apenas a partir do mês de dezembro/2007;*

*e) a legislação que prevê a inidoneidade de documentos emitidos por pessoa jurídica com inscrição no CNPJ inapta resguarda o contribuinte de boa-fé, adquirente de bens, direitos e mercadorias que comprove a efetivação do pagamento do preço e o recebimento dos bens, direitos e mercadorias, consoante entendimento do Conselho de Contribuintes e do Superior Tribunal de Justiça;*

*f) é improcedente a aplicação concomitante de multa isolada e multa de ofício, que incidem sobre o mesmo fato gerador e idêntica base de cálculo, pois com o levantamento do balanço anual que apurou o valor do tributo que não foi declarado e não pago, não há estimativa e, por decorrência aplica-se apenas multa de ofício;*

*g) a imposição da multa agravada ressente-se da efetiva comprovação do evidente intuito de fraude.*

*Ao final requereu realização de perícia contábil, ao mesmo tempo em que indicou o perito e relacionou quesitos a serem respondidos (fls. 5176/5177).*

*Vindos os autos para apreciação prolatou-se a Resolução n. 1275, de 9 de outubro de 2009 (fls. 7703/7706), que decidiu pelo retorno dos autos à unidade de origem para colher as providências a seguir:*

*a) manifestação conclusiva da autoridade fiscal no sentido de a empresa ter ou não recebido os bens, além do registro contábil dos produtos a que se referem as quantias objeto de glosa, bem assim discriminação na planilha de fls. 5135/5137 de quais importâncias referem-se a pagamento direto a fornecedor e quais referem-se a pagamentos a terceiros beneficiários;*

*b) com base no demonstrativo de fls. 5135/5137, intimar a contribuinte a relacionar, por documento fiscal, quais depósitos bancários são representativos de pagamentos dos referidos documentos, bem assim a justificar/comprovar eventuais insuficiências;*

*c) intimar a contribuinte a apresentar documentação probatória de relação de negócio entre os fornecedores dos produtos adquiridos e o beneficiário dos créditos, nas situações em que os fornecedores indicam terceiros beneficiários;*

*d) intimar a contribuinte a apresentar os contratos de cessão de crédito registrados relativamente às operações mantidas com empresas de fomento mercantil, em consonância com a legislação.*

*Pela intimação lavrada em 4/4/2011 (fls. 7749/7750) a contribuinte foi notificada a apresentar documentos relacionados com os quesitos antes referidos.*

*Em atendimento encaminhou cópia do livro Razão, Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultado do Exercício. Justificou a apresentação de planilhas de controle de estoque em substituição ao livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, com base no art. 388 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI).*

*Quanto à comprovação da relação de negócio entre o fornecedor/cedente e a empresa de factoring/cessionário, alegou que não se encontra dentre os obrigados a prestar informações,*

como prevê o art. 197 do CTN. Arguiu que é descabida a exigência de comprovação da relação jurídica entre os terceiros antes referidos pois eles não estão obrigados a prestar contas de suas atividades comerciais (fls. 7754/7756).

A autoridade fiscal teceu esclarecimentos complementares para cada uma das fornecedoras cujas notas fiscais foram glosadas (fls. 8342/8351), confirmando as irregularidades antes referidas, a saber, empresa inapta, inativa, inexistente de fato, não cadastrada na respectiva Secretaria de Fazenda do Estado de localização, além do fato de que ditas empresas praticaram operações irregulares.

No que se refere aos quesitos especificados ao final da resolução, a autoridade fiscal respondeu que:

a) Manifestação conclusiva da autoridade fiscal no sentido de a empresa ter ou não recebido os bens, além do registro contábil dos produtos a que se referem as quantias objeto da glosa, bem assim discriminação na planilha de fls. 4829/4831 de quais importâncias referem-se a pagamento direto a fornecedor e quais referem-se a pagamentos a terceiros beneficiários.

A intimada não apresentou o Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque ou sistema equivalente. Forneceu tão somente os demonstrativos contendo a movimentação mensal do couro (fls. 7908 a 7943), o que restou, neste particular, prejudicada uma análise conclusiva.

Juntamos ao processo as contas do livro razão em que foram escrituradas as notas glosadas (custos, fornecedores, descontos obtidos, bancos e caixa), bem como a planilha elaborada pela fiscalização contendo os dados solicitados (fls. 7449 a 7599, 7602 a 7799 e 7802 a 7882 planilha vide observ., em especial o contido na letra "d").

Entendemos que a documentação carreada aos autos, adicionada pelos esclarecimentos complementares de fls. 8034 a 8043, permitem (sic) a tomada de decisão.

b) com base no demonstrativo de fls. 5135/5137, intimar a contribuinte a relacionar, por documento fiscal, quais depósitos bancários são representativos de pagamentos dos referidos documentos, bem assim a justificar/comprovar eventuais insuficiências;

A planilha citada anteriormente, elaborada em conformidade com os elementos existentes no processo, contém, s.m.j., as informações solicitadas.

Intimada, a contribuinte deixou de apresentar a documentação solicitada.

Consta da Ficha Cadastral Simplificada, emitida pela Junta Comercial do Estado de São Paulo, o registro de que fora determinado o processamento de recuperação judicial, com a

*nomeação de administrador judicial, acréscimo da expressão “em recuperação judicial” após o nome empresarial (fl. 8354).*

Apreciadas as razões de defesa a DRJ de origem decidiu pela improcedência da impugnação, em decisão assim ementada:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ*

*Exercício: 2004*

*EMPRESA INAPTA. CUSTOS OU DESPESAS. GLOSA. PAGAMENTO. COMPROVAÇÃO.*

*Cabível o lançamento decorrente da glosa de documentos representativos de custos ou despesas, emitidos por empresa declarada inapta se inexistir efetiva comprovação de que o adquirente dos bens, direitos, mercadorias ou tomador do serviço efetuou o pagamento e recebeu os respectivos bens.*

*MULTA ISOLADA. ESTIMATIVA. RECOLHIMENTO. FALTA OU INSUFICIÊNCIA.*

*No caso de opção pela apuração anual do IRPJ, quando o sujeito passivo deixa de apurar e recolher as estimativas mensais, é cabível o lançamento da multa isolada.*

*(...)*

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Ano-calendário: 2003*

*DILIGÊNCIA. PERÍCIA. REQUISITOS.*

*O pedido de diligência ou perícia deve ser denegado se estiverem presentes nos autos elementos de convicção suficientes à adequada compreensão dos fatos.*

*MULTA QUALIFICADA. DOLO. INTENÇÃO. DEMONSTRAÇÃO.*

*Demonstrada a intenção dolosa, aplica-se a multa de ofício qualificada.*

*CESSÃO DE CRÉDITO. CONTRATO. COMPROVAÇÃO.*

*Para ter eficácia perante terceiros a cessão de crédito deve estar embasada em contrato público, ou contrato particular que atenda aos requisitos da legislação civil, em ambos casos devidamente lançado no Registro de Títulos e Documentos.*

Irresignada, a contribuinte interpôs recurso voluntário pedindo, ao final, a reforma da decisão de primeira instância, sob as seguintes alegações, em síntese (fl. 8379 e ss.):

a) é nulo o lançamento, por cerceamento do direito de defesa, tendo em conta que o auditor fiscal deixou de apreciar os elementos de prova ofertados pela fiscalizada;

b) é nula a decisão de primeira instância, também por cerceamento do direito de defesa, haja vista o indeferimento de seu pedido para realização de perícia, a qual revelava-se indispensável ao julgamento da impugnação;

c) os atos declaratórios exarados pelo fisco, acerca da suposta inidoneidade dos documentos emitidos pelas empresas fornecedoras da contribuinte, não podem retroagir para alcançar operações realizadas antes da data de sua publicação. Ademais, em violação ao que determina o art. 80, § 4º, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2010, as referidas declarações de inidoneidade não foram divulgadas no sítio da Secretaria da Receita Federal na internet;

d) o lançamento foi efetuado pela simples presunção de que, tendo as empresas fornecedoras da contribuinte sido declaradas inaptas, as operações de aquisição de mercadorias não teriam efetivamente ocorrido. Tal presunção, todavia, não pode prevalecer uma vez que há nos autos farta comprovação da efetividade daquelas operações de compra, tais como comprovantes de recebimento dos produtos adquiridos e comprovantes dos respectivos pagamentos;

e) é incabível a exigência de multa isolada, especialmente a qualificada, quando houver concomitantemente o lançamento da multa de ofício, como no caso presente;

f) incabível, também, a exigência de multa de ofício qualificada, uma vez que não houve intuito de fraude por parte da contribuinte.

Pede ainda a recorrente a realização de perícia a fim de que sejam respondidos os quesitos indicados à fl. 8440 e ss.

## Voto

Conselheiro Marcelo Cuba Netto, Relator.

Registre-se em primeiro lugar que as remissões às folhas do processo feitas neste voto referem-se à numeração digital.

### 1) Da Admissibilidade do Recurso

O recurso atende aos pressupostos processuais de admissibilidade estabelecidos no Decreto nº 70.235/72 e, portanto, dele deve-se tomar conhecimento.

### 2) Da Preliminar de Nulidade do Lançamento - Cerceamento do Direito de Defesa

Pede a interessada seja declarado nulo o lançamento, por cerceamento de seu direito de defesa, sob o argumento de que a autoridade fiscal não teria examinado os documentos por ela apresentados ao longo da fase de fiscalização.

Não assiste razão à recorrente. De fato, como é possível observar no abaixo transcrito trecho do termo de verificação fiscal, a autoridade examinou os documentos apresentados pela interessada (fl. 5126):

*Diante destas irregularidades a fiscalização efetuou diligências em parte das empresas fornecedoras, e o resultado da maioria delas foi: constatação de inexistência de fato com proposta de Inapitidão. As notas fiscais emitidas por tais empresas foram consideradas inidôneas. Houve emissão e utilização farta de notas fiscais inidôneas anexadas às folhas 333 a 3161, juntamente com pagamentos apresentados e cartas de cessão de crédito. Para melhor análise, e formação de convicção, foram anexados, também, cópias dos relatórios lavrados quando da realização das referidas diligências (folhas 3162 a 3479) . (Grifamos)*

*O contribuinte apresentou cópias de bilhetes de pesagem e guias "RPA" - Recibo de pagamentos a autônomos. Porém, tais documentos não são suficientes para comprovar a entrada da mercadoria em seu estabelecimento. Neste sentido, há os acórdãos 14-21.906, 14-22.212, 14-21.953, 14-22.125 e 14-22.126 prolatados pela 4 a turma da DRJ/RPO, e o acórdão 14-22.117 prolatado pela 2 a turma da DRJ/RPO, os quais prescrevem o seguinte: (Grifamos)*

*(...)*

Ademais, segundo jurisprudência pacífica deste Conselho, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa do sujeito passivo por atos praticados pela autoridade durante a ação fiscal.

Como é cediço, o procedimento fiscal é regido pelo princípio inquisitório. Nesta fase deve ao auditor verificar se o sujeito passivo encontra-se, ou não, adimplente com suas obrigações tributárias principal e acessórias. Ao sujeito passivo compete, apenas, atender às intimações fiscais que lhe forem dirigidas.

O direito à ampla defesa e ao contraditório é garantido somente na fase litigiosa quando, não se conformando com a autuação, o sujeito passivo propõe impugnação ao feito fiscal. É o que se extrai do disposto no art. 14 do Decreto nº 70.235/72, *verbis*:

*Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.*

Em outras palavras, não há que se falar propriamente em existência de litígio durante a fase do procedimento fiscalizatório, daí porque nesta fase o sujeito passivo não pode ser qualificado como litigante.

Não é outro também o entendimento que se deduz do art. 5º, LV, da Constituição da República, aludido pela defesa. De fato, como estampado naquela norma, o direito ao contraditório e à ampla defesa é garantido aos “litigantes”, no âmbito de “processos” judiciais ou administrativos, e não em “procedimentos” administrativos.

*Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros*

*residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:*

(...)

*LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;* (Grifamos)

(...)

Pelo acima exposto, voto por indeferir a preliminar de nulidade do lançamento suscitada pela defesa.

### **3) Da Preliminar de Nulidade da Decisão Recorrida - Indeferimento do Pedido de Perícia**

Pede a interessada seja declarada a nulidade da decisão recorrida em razão de órgão de primeiro grau haver indeferido o pedido de perícia formulado na impugnação, cerceando, assim, o seu direito de defesa.

Sobre o pedido de perícia o art. 18, *caput*, do Decreto nº 70.235/72, assim estabelece:

*Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)* (Grifamos)

(...)

Como se depreende da norma sob exame, o indeferimento do pedido de perícia não é causa, por si só, de nulidade da decisão por cerceamento do direito de defesa. O vício em questão somente ocorreria acaso o órgão julgador deixasse de expor as razões pelas quais entendeu desnecessária ou impraticável a providência, algo que, no caso, não ocorreu, conforme se vislumbra no trecho da decisão de primeiro grau abaixo transcrito (fl. 8367):

*No que diz respeito ao pedido de perícia, entendo que é desnecessário seu acolhimento, em face de que as informações requisitadas pela Resolução n. 1.275, de 9/10/2009, objeto da intimação de 4/4/2011, têm a mesma natureza do que pleiteou a contribuinte (fls. 7703/7706, 7749/7750).*

(...)

Isso posto, voto por indeferir a preliminar de nulidade da decisão de primeiro grau.

### **3) Do Pedido de Perícia**

Em seu recurso voluntário a interessada renova seu pedido de perícia, a fim de que sejam respondidos os seguintes quesitos (fl. 8397 e ss.):

1) *As mercadorias constantes nas notas fiscais cujos valores foram glosados, efetivamente deram entrada na empresa, como comprovam os conhecimentos, fretes, romaneios, registros fiscais e contábeis?*

2) *Existem pagamentos, devidamente comprovados das mercadorias objeto das notas fiscais glosadas?*

3) *Os estoques iniciais e finais no período objeto da ação fiscal, guardam proporção com as compras e saídas, levando em consideração as notas fiscais glosadas?*

4) *A empresa mantinha controle efetivo das entradas, saídas, produtos em elaboração e acabados? Se positivo, são compatíveis com as mercadorias compradas, cujas notas fiscais foram rejeitadas pelo fisco?*

5) *A fiscalização para formalizar o lançamento, realizou levantamento fiscal, objetivando a exatidão das compras, saídas e estoques no período fiscalizado?*

Os quesitos que a interessada deseja ver respondidos são, todos, relativos a matéria contábil. Ocorre que, sendo o CARF um órgão especializado no julgamento de litígios tributários, seus membros detêm competência para se pronunciarem sobre questões contábeis, sendo portanto incabível o deferimento de pedido de perícia quanto a essa matéria.

Ademais, como se verá ao longo dos próximos itens deste voto, os elementos acostados aos autos durante a fase de fiscalização, acrescidos daqueles juntados quando da realização da diligência solicitada pelo órgão de primeiro grau, são suficientes à formação da convicção do julgador.

Isso posto, voto por indeferir o pedido de perícia.

#### **4) Dos Atos Declaratórios de Inaptidão dos Fornecedores**

Parte dos custos escriturados pela contribuinte no ano-calendário de 2004, referentes à aquisição de couro bovino junto aos 16 fornecedores indicados no termo de verificação fiscal, foi glosada pelo auditor sob o argumento de que essas aquisições efetivamente não ocorreram, conforme, segundo ele, comprovam os elementos acostados aos autos. Referida glosa (fl. 5135 e fls. 8328/8341) corresponde a aproximadamente 10,8% do total dos custos informados pela autuada em sua DIPJ/2005 (fl. 8303).

Em seu recurso voluntário a interessada alega que os atos declaratórios de inaptidão de seus fornecedores foram exarados a partir de 2008, daí porque não poderiam produzir efeitos retroativamente para alcançar operações efetuadas em 2004, conforme decidido pelo STJ nos autos do REsp 1.148.444–MG. Argumenta, ainda, que não há ato declaratório para alguns dos 16 fornecedores apontados pelo auditor, e que, para os demais, os atos padecem de vício formal pois não foram publicados no sítio da RFB na internet, conforme previsto no art. 80, § 4º, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 11.941/2009.

Pois bem, sobre o assunto os arts. 81 e 82 da Lei nº 9.430/96, em sua redação original, assim estabelecem:

*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. (Grifamos)*

*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. (Grifamos)*

*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.*

O art. 81 acima transcrito trata das hipóteses de declaração de inaptidão da inscrição de uma pessoa jurídica junto ao Cadastro Geral de Contribuintes - CGC (atualmente denominado de Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas – CNPJ). Entre essas hipóteses, a que mais nos interessa no presente caso é a da pessoa jurídica inexistente de fato, ou seja, aquela pessoa que não possui existência real (estabelecimento, bens necessários à consecução de seus objetivos etc), mas apenas formal (registro dos atos constitutivos, inscrição estadual, inscrição no federal etc.).

Já o art. 82 cuida de um dos efeitos da declaração de inaptidão, qual seja, a presunção de inidoneidade dos documentos emitidos pela pessoa jurídica declarada inapta, ressalvada ao sujeito passivo a produção de prova em contrário. Trata-se aqui de presunção legal relativa cujo efeito, como é cediço, é a inversão do ônus da prova. Em assim sendo, declarada a inaptidão da pessoa jurídica, caberá ao interessado que com ela manteve negócios comprovar o recebimento dos bens e o respectivo pagamento, sem o que poderá o fisco presumir que aqueles negócios efetivamente não ocorreram.

Embora tratando de questão relativa à legislação do ICMS, em especial do art. 23 da Lei Complementar nº 87/1996, a decisão do STJ apontada pela recorrente, exarada no âmbito do REsp 1.148.444–MG, vai ao encontro do estabelecido no art. 82 da Lei nº 9.430/96, conforme ementa a seguir transcrita:

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

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

porquanto o ato declaratório da inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação (...) (Grifamos)

(...)

3. In casu, o Tribunal de origem consignou que:

"(...)os demais atos de declaração de inidoneidade foram publicados após a realização das operações (f. 272/282), sendo que as notas fiscais declaradas inidôneas têm aparência de regularidade, havendo o destaque do ICMS devido, tendo sido escrituradas no livro de registro de entradas (f. 35/162). No que toca à prova do pagamento, há, nos autos, comprovantes de pagamento às empresas cujas notas fiscais foram declaradas inidôneas (f. 163, 182, 183, 191, 204), sendo a matéria incontroversa, como admite o fisco e entende o Conselho de Contribuintes."

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

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

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

A fim de esclarecer a decisão acima referida, há que se dizer que o mencionado art. 23 da Lei Complementar nº 87/1996, abaixo transcrito, ao contrário do art. 82, parágrafo único, da Lei nº 9.430/96, não ressalva a possibilidade de o interessado produzir prova em contrário à presunção de não ocorrência dos negócios registrados nas notas fiscais declaradas inidôneas.

*Art. 23. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.* (Grifamos)

Ao interpretar a referida norma o fisco estadual entendeu que ela estabelecia uma presunção legal absoluta, que, como tal, não admite prova em contrário por parte do interessado no crédito, não importando se a nota fiscal havia sido emitida antes ou após a publicação do ato que a declarou inidônea.

Por meio da decisão acima mencionada o STJ flexibilizou a interpretação do fisco estadual, mas, s.m.j., somente em relação às notas fiscais emitidas antes da publicação do ato que as declarou inidôneas. Em relação a esses casos, entendeu a Corte que o creditamento do ICMS seria admitido, desde que o interessado no crédito comprovasse a efetiva realização

da operação. Dito de outro modo, nestes casos permanece a presunção legal de inidoneidade da nota fiscal e, portanto, é vedado o creditamento do ICMS, facultado ao contribuinte produzir prova em contrário, caso em que fará jus ao crédito. Trata-se, assim, de presunção legal relativa.

Já em relação às notas fiscais emitidas após à publicação do ato que as declarou inidôneas, parece-me, pela leitura do inteiro teor do REsp 1.148.444–MG, que a interpretação emprestada pelo STJ ao art. 23 da Lei Complementar nº 87/1996 é de que se trata de presunção legal absoluta, como defendido pelo fisco estadual, sendo por conseguinte incabível o creditamento do ICMS, ainda que o adquirente viesse a comprovar a efetividade da operação.

Seja como for, no presente processo administrativo não há dúvida de que as notas fiscais objeto da glosa foram emitidas pelos fornecedores da contribuinte antes de publicados os atos declaratórios de sua inidoneidade. Em assim sendo, seja com base no art. 82, parágrafo único, da Lei n 9.430/96, seja com base na interpretação dada pelo STJ ao art. 23 da Lei Complementar nº 87/1996, aquelas notas fiscais são inidôneas à comprovação dos atos nelas registrados, facultado à contribuinte a produção de prova em contrário.

E foi exatamente isso que a ora recorrente procurou fazer desde a fase de fiscalização até a presente fase recursal. Tais provas, contudo, foram consideradas, tanto pela autoridade lançadora quanto pela autoridade julgadora de primeiro grau, como insuficientes à comprovação do recebimento das mercadorias e do pagamento do respectivo preço. Isso posto, no âmbito do presente recurso, em que a interessada reitera seus argumentos, caberá a esta Turma decidir, pelo exame dos elementos juntados aos autos pela contribuinte, se esta se desincumbiu do ônus de provar o recebimento das mercadorias e o pagamento do preço.

Mas há mais. A rigor, uma vez que a autoridade fiscal também produziu provas que, sob sua ótica, são suficientes à comprovação de que as operações sob exame não ocorreram (em especial, diligências juntos aos fornecedores da contribuinte), sequer haveria necessidade, ao menos para os fins do presente processo, que propusesse às DRFs competentes a declaração de inaptidão das pessoas jurídicas fornecedoras (vide processos de representação à fl. 3461 e ss.).

De fato, é preciso ter em conta que uma das principais funções do ato declaratório de inaptidão da pessoa jurídica “A” é dispensar o auditor, que esteja fiscalizando a pessoa jurídica “B”, de produzir prova da inidoneidade das notas fiscais emitidas por “A”. Assim, basta ao auditor acostar aos autos o ato declaratório de inaptidão de “A” para que o ônus da prova se inverta, cabendo então a “B” fazer prova do recebimento da mercadoria adquirida junto a “A” e do pagamento do preço.

Mas, como já afirmado, no caso dos autos o auditor não lastreou sua autuação exclusivamente nos atos declaratórios de inaptidão dos fornecedores da contribuinte. Muito ao contrário, cuidou de colacionar elementos materiais que, em seu entender, provam a não ocorrência das operações descritas nas notas fiscais glosadas. Em assim sendo, a alegada inexistência de ato declaratório para alguns fornecedores, bem como a suposta ocorrência de vício formal nos atos declaratórios dos demais fornecedores (não publicação no sítio da RFB na internet), de modo algum seriam suficientes para afastar-se, de pronto, o lançamento.

Resumindo, a existência e validade dos atos declaratórios de inaptidão dos 16 fornecedores da contribuinte são questões cuja solução de modo algum porá fim ao litígio de

que cuida o presente processo pois o lançamento, em tese, poderia se sustentar apenas nos elementos de prova trazidos aos autos pelo fisco. Nesse sentido, o litígio somente será solucionado por meio do exame e da valoração dos elementos de prova trazidos pela recorrente, pela fiscalização e pela diligência solicitada pela DRJ. É o que se passa a fazer.

## 5) Do Exame dos Elementos de Prova

Em seu termo de verificação fiscal (fl. 5125 e ss.) o auditor afirma serem inidôneas, para fins de comprovar as transações nelas registradas, as notas fiscais apresentadas pela contribuinte para amparar a dedução de custos relativos à aquisição de couro bovino junto a 16 fornecedores deste produto. Lastreia sua afirmação nos fatos por ele apurados quando da realização de diligências junto aos fornecedores (fls. 3462/3780), bem como em documentos apresentados pela contribuinte em resposta a intimações fiscais a ela dirigidas (fls. 334/3461 e fls. 3803/5044). A relação dos custos glosados encontra-se às fls. 3781 a 3802.

A contribuinte, por sua vez, contesta a mencionada glosa de custos mediante a apresentação de elementos que, a seu juízo, comprovam tanto a efetiva entrega da mercadoria quanto o respectivo pagamento. Em anexo a sua impugnação a interessada juntou os documentos já apresentados durante a fiscalização, mas de uma forma mais organizada (fls. 5232/7658). Argumenta ainda que adquiriu os produtos de boa-fé, e que não pode ser responsabilizada por eventuais irregularidades cometidas por seus fornecedores.

O julgamento de primeiro grau foi convertido em diligência, havendo, então, a autoridade fiscal designada, juntado aos autos o relatório de diligência e os documentos que serviram de base à resposta aos quesitos formulados pela DRJ (fl. 7707/8360).

Não foi apresentada pela interessada contrarrazões ao relatório de diligência. O órgão *a quo* julgou improcedente a impugnação. A recorrente não apresentou novos elementos de prova em anexo ao voluntário.

Dito isso, passemos ao exame dos elementos de prova presentes nos autos, relativamente a cada um dos fornecedores investigados. No item 6 do voto trataremos de valorar as provas aqui examinadas.

### 5.1) Alexandra Nagle Gonçalves dos Reis Rodrigues

Sobre o fornecedor acima referido constam, entre outras, as seguintes informações no termo de verificação fiscal (fl. 5127 e ss.), no processo de representação para inaptdão da empresa (fl. 3461 e ss.) e nos documentos a eles anexados:

- a) a atividade declarada é o comércio varejista de carnes (açougue), e não o comércio de couros;
- b) não foi encontrado em seu domicílio tributário, em Jacareí – SP;
- c) o proprietário do imóvel onde deveria funcionar a empresa declarou que o contrato de locação encerrou-se em dezembro de 2003, não tendo sido renovado;
- d) consta como “não habilitado”, desde 31/12/2003, no cadastro do Fisco paulista;

e) os pagamentos realizados em razão da aquisição do couro pela ora recorrente foram feitos a terceiro, por meio de cessão de crédito;

f) em razão dos fatos acima expostos foi declarado inapto pela SRF por ato publicado em 06/11/2008, em razão de sua inexistência de fato, tendo os documentos por ele emitidos sido considerados inidôneos a partir de 31/12/2003.

Como forma de comprovar sua boa-fé, bem como o efetivo recebimento da mercadoria e seu respectivo pagamento, a recorrente juntou os seguintes documentos, entre outros (fl. 5232 e ss.):

a) extrato de consulta ao Sintegra/ICMS realizada em 07/10/2004, onde consta que naquela data o fornecedor encontrava-se “habilitado” neste cadastro;

b) relação das notas fiscais glosadas, no valor total de R\$ 54.600,00, emitidas pelo fornecedor no mês de março de 2004;

c) comprovante bancário de pagamento feito à NEC Negócios Complementares Ltda., acompanhado de instrumento de cessão de crédito do fornecedor (cedente) a essa empresa (cessionário);

d) ticket de pesagem de carga emitido pela própria recorrente, e recibo de pagamento a autônomo pelo transporte da carga.

Por fim, a autoridade fiscal que realizou a diligência solicitada pela DRJ de origem informou, entre outras coisas, o seguinte (fl. 8342 e ss.):

a) o fornecedor, supostamente domiciliado em Jacareí – SP, cedeu seu crédito à NEC Negócios Complementares Ltda., que se encontra domiciliada em Belo Horizonte – MG;

b) a NEC Negócios Complementares Ltda. também aparece como cessionária de outros fornecedores da recorrente que também tiveram notas fiscais glosadas no âmbito deste processo, tais como, Pró Boi Comércio Importação e Exportação Ltda. e Karla Patrícia Lessa Paim.

## **5.2) Comercial St. Paul Ltda.**

Sobre o fornecedor acima referido constam, entre outras, as seguintes informações no termo de verificação fiscal (fl. 5127 e ss.), no processo de representação para inaptação da empresa (fl. 3522 e ss.) e nos documentos a eles anexados:

a) não foi encontrado em seu domicílio tributário, em São Paulo – SP;

b) seus sócios não possuem capacidade econômica para realização das atividades da empresa;

c) os sócios outorgaram a terceiro amplos poderes de administração da pessoa jurídica, indicando interposição de pessoas;

d) o Fisco paulista declarou como inidôneos os documentos emitidos pela empresa a partir de 09/12/2003;

e) boa parte dos pagamentos realizados em razão da aquisição do couro pela ora recorrente foi feita a terceiros por meio de cessão de crédito;

f) em razão dos fatos acima expostos foi declarado inapto pela SRF por ato publicado em 27/02/2009, em razão de sua inexistência de fato, tendo os documentos por ele emitidos sido considerados inidôneos a partir de 25/09/2002.

Como forma de comprovar sua boa-fé, bem como o efetivo recebimento da mercadoria e seu respectivo pagamento, a recorrente juntou os seguintes documentos, entre outros (fl. 5241 e ss.):

a) extrato de consulta ao CNPJ realizada em 30/07/2008, onde consta que naquela data o fornecedor encontrava-se em situação “ativo” neste cadastro;

b) relação das notas fiscais glosadas, no valor total de R\$ 4.951.599,21, emitidas pelo fornecedor entre os meses de abril e agosto de 2004;

c) comprovantes bancários de pagamentos feitos à terceiros, acompanhados dos respectivos instrumentos de cessão de crédito do fornecedor (cedente) àqueles (cessionários);

d) tickets de pesagem de carga emitidos pela própria recorrente, e recibos de pagamento a autônomo pelo transporte da carga.

Por fim, a autoridade fiscal que realizou a diligência solicitada pela DRJ de origem informou, entre outras coisas, o seguinte (fl. 8342 e ss.):

a) a Sra. Virgínia Célia Ramos Amorim Gazineu, que vem a ser parente da esposa do Sr. Nilson Riga Vitale, sócio majoritário da ora autuada, figurou como cessionária de créditos que o fornecedor mantinha junto a recorrente, por suposta venda de couro;

b) a Sra. Beatriz Ramos Amorim Marini, que também vem a ser parente da esposa do Sr. Nilson Riga Vitale, sócio majoritário da ora autuada, figurou como cessionária de créditos que o fornecedor mantinha junto a recorrente, por suposta venda de couro;

c) a cessionária Leatherpar Comércio e Representações de Couros Ltda. recebeu créditos, na mesma condição, de outros fornecedores que também tiveram notas fiscais glosadas no âmbito deste processo, tais como, M J Aragão Cruz, Montana Comércio de Óleos Ltda. e WG Couros Ltda.

### **5.3) Frigorífico Alta Noroeste Ltda. - Frigoan**

Sobre o fornecedor acima referido constam, entre outras, as seguintes informações no termo de verificação fiscal (fl. 5127 e ss.), no processo de representação para inaptdão da empresa (fl. 3554 e ss.) e nos documentos a eles anexados:

a) não foi encontrado em seu domicílio tributário, em Araçatuba - SP;

b) seus sócios não possuem capacidade econômica para realização das atividades da empresa;

c) boa parte dos pagamentos realizados em razão da aquisição do couro pela ora recorrente foi feita a terceiros por meio de cessão de crédito;

d) em razão dos fatos acima expostos foi declarado inapto pela SRF por ato publicado em 13/06/2008, em razão de sua inexistência de fato, tendo os documentos por ele emitidos sido considerados inidôneos a partir de 27/12/2002.

Como forma de comprovar sua boa-fé, bem como o efetivo recebimento da mercadoria e seu respectivo pagamento, a recorrente juntou os seguintes documentos, entre outros (fl. 5842 e ss.):

a) extrato de consulta ao Sintegra/ICMS realizada em 19/10/2005, onde consta que naquela data o fornecedor encontrava-se “habilitado” neste cadastro;

b) relação das notas fiscais glosadas, no valor total de R\$ 2.044.380,40, emitidas pelo fornecedor entre os meses de março e agosto de 2004;

c) comprovantes bancários de pagamento feito à terceiros, acompanhados dos respectivos instrumentos de cessão de crédito do fornecedor (cedente) àqueles (cessionários);

d) tickets de pesagem de carga emitidos pela própria recorrente, e recibos de pagamento a autônomo pelo transporte da carga.

Por fim, a autoridade fiscal que realizou a diligência solicitada pela DRJ de origem informou, entre outras coisas, o seguinte (fl. 8342 e ss.):

a) não há informação sobre funcionários registrados no ano de 2004;

b) a Sra. Beatriz Ramos Amorim Marini, que vem a ser parente da esposa do Sr. Nilson Riga Vitale, sócio majoritário da ora autuada, figurou como cessionária de créditos que o fornecedor mantinha junto a recorrente, por suposta venda de couro;

c) as cessionárias Ibituruna Couros Ltda. ME e Norte Sul Comércio de Couros Ltda. receberam créditos, na mesma condição, de outros fornecedores que também tiveram notas fiscais glosadas no âmbito deste processo, tais como, Comércio de Couros Celeste Ltda. e Jadluc Indústria e Comércio de Couros Ltda.;

d) também figurou como cessionária de créditos a empresa Lacerda Couros Ltda., que aparece como fornecedor investigado nos autos deste processo.

#### **5.4) Jadluc Indústria e Comércio de Couros Ltda. (Itacouros)**

Sobre o fornecedor acima referido constam, entre outras, as seguintes informações no termo de verificação fiscal (fl. 5127 e ss.), no processo de representação para inaptação da empresa (fl. 3577 e ss.) e nos documentos a eles anexados:

a) seu domicílio tributário, em Itabuna – BA, sequer existe fisicamente;

b) os sócios da empresa não foram encontrados em seus domicílios tributários;

c) boa parte dos pagamentos realizados em razão da aquisição do couro pela ora recorrente foi feita a terceiros por meio de cessão de crédito;

d) o Sr. Francisco Barros Montes e a empresa Curtume Souza Ltda., que figuram como cessionários de créditos do fornecedor, afirmaram que nunca mantiveram relações comerciais com este;

e) em razão dos fatos acima expostos foi declarado inapto pela SRF por ato publicado em 23/03/2008, em razão de sua inexistência de fato, tendo os documentos por ele emitidos sido considerados inidôneos a partir de 27/12/1999.

Como forma de comprovar sua boa-fé, bem como o efetivo recebimento da mercadoria e seu respectivo pagamento, a recorrente juntou os seguintes documentos, entre outros (fl. 5982 e ss.):

a) extrato de consulta ao Sintegra/ICMS realizada em 21/07/2003, onde consta que naquela data o fornecedor encontrava-se “habilitado” neste cadastro;

b) relação das notas fiscais glosadas, no valor total de R\$ 1.632.972,00, emitidas pelo fornecedor entre os meses de janeiro e setembro de 2004;

c) comprovantes bancários de pagamento feito à terceiros, acompanhados dos respectivos instrumentos de cessão de crédito do fornecedor (cedente) àqueles (cessionários);

d) tickets de pesagem de carga emitidos pela própria recorrente, e recibos de pagamento a autônomo pelo transporte da carga.

Por fim, a autoridade fiscal que realizou a diligência solicitada pela DRJ de origem informou, entre outras coisas, o seguinte (fl. 8342 e ss.):

a) não há informação sobre funcionários registrados no ano de 2004;

b) a Sra. Beatriz Ramos Amorim Marini, que vem a ser parente da esposa do Sr. Nilson Riga Vitale, sócio majoritário da ora autuada, figurou como cessionária de créditos que o fornecedor mantinha junto a recorrente, por suposta venda de couro;

c) os cessionários Manoel Medici de Souza, Norte Sul Comércio de Couros Ltda. e Jadelson Sardinha Brandão receberam créditos, na mesma condição, de outros fornecedores que também tiveram notas fiscais glosadas no âmbito deste processo, tais como, M J Aragão Cruz ME, Marfabi Agro Comercial Ltda., Nelore Couros Ltda., Comércio de Couros Celeste Ltda. e Max Comércio de Couros Rio Preto Ltda.;

### **5.5) M J Aragão Cruz ME (M A Comércio de Couros)**

Sobre o fornecedor acima referido constam, entre outras, as seguintes informações no termo de verificação fiscal (fl. 5127 e ss.), no processo de representação para inaptdão da empresa (fl. 3616 e ss.) e nos documentos a eles anexados:

a) não foi encontrado em seu domicílio tributário, em Mata de São João – BA;

b) o titular da firma individual informou que inicialmente o objeto da empresa era o comércio de carnes (açougue), mas que essa atividade encerrou-se em 2002, e a partir de então passou a eventualmente representar a empresa Sergicouros na venda de couro, onde recebia apenas comissão;

c) afirmou também desconhecer a emissão de aproximadamente R\$ 15.000.000,00 em notas fiscais de sua empresa;

d) boa parte dos pagamentos realizados em razão da aquisição do couro pela ora recorrente foi feita a terceiros por meio de cessão de crédito;

e) em razão dos fatos acima expostos foi declarado inapto pela SRF por ato publicado em 27/03/2008, em razão de sua inexistência de fato, tendo os documentos por ele emitidos sido considerados inidôneos a partir de 24/04/2002;

Como forma de comprovar sua boa-fé, bem como o efetivo recebimento da mercadoria e seu respectivo pagamento, a recorrente juntou os seguintes documentos, entre outros (fl. 6080 e ss.):

a) extrato de consulta ao Sintegra/ICMS realizada em 27/09/2004, onde consta que naquela data o fornecedor encontrava-se “habilitado” neste cadastro;

b) relação das notas fiscais glosadas, no valor total de R\$ 10.989.000,00, emitidas pelo fornecedor entre os meses de janeiro e dezembro de 2004;

c) comprovantes bancários de pagamento feito à terceiros, acompanhados dos respectivos instrumentos de cessão de crédito do fornecedor (cedente) àqueles (cessionários);

d) tickets de pesagem de carga emitidos pela própria recorrente, e recibos de pagamento a autônomo pelo transporte da carga.

Por fim, a autoridade fiscal que realizou a diligência solicitada pela DRJ de origem informou, entre outras coisas, o seguinte (fl. 8342 e ss.):

a) não há informação sobre funcionários registrados no ano de 2004;

b) diversas notas fiscais em seqüência numérica e valores idênticos;

c) boa parte dos pagamentos realizados pela recorrente a este fornecedor se deu em valores muito inferiores àqueles constantes das notas fiscais;

d) há notas fiscais com numeração repetida;

e) diversos pagamentos feitos via conta Caixa;

f) baixas contábeis efetuadas no ano de 2006;

g) na condição de cessionária, a Sergicouros transferiu créditos para terceiros, sem encargos, após 17 meses da emissão da documentação fiscal pelo fornecedor.

#### **5.6) Marfabi Agro Comercial Ltda.**

Sobre o fornecedor acima referido constam, entre outras, as seguintes informações no termo de verificação fiscal (fl. 5127 e ss.), no processo de representação para inaptidão da empresa (fl. 3633 e ss.) e nos documentos a eles anexados:

a) não foi encontrado em seu domicílio tributário, em São Paulo – SP;

b) um dos sócios também não foi localizado em seu domicílio tributário. O outro afirmou jamais haver participado como sócio em nenhuma empresa;

c) o Fisco paulista declarou inidôneos os documentos emitidos pela empresa a partir de 11/07/2003;

d) boa parte dos pagamentos realizados em razão da aquisição do couro pela ora recorrente foi feita a terceiros por meio de cessão de crédito;

e) em razão dos fatos acima expostos foi declarado inapto pela SRF por ato publicado em 04/03/2008, em razão de sua inexistência de fato, tendo os documentos por ele emitidos sido considerados inidôneos a partir de 16/06/2003.

Como forma de comprovar sua boa-fé, bem como o efetivo recebimento da mercadoria e seu respectivo pagamento, a recorrente juntou os seguintes documentos, entre outros (fl. 6786 e ss.):

a) extrato de consulta ao Sintegra/ICMS realizada em 03/11/2003, onde consta que naquela data o fornecedor encontrava-se “habilitado” neste cadastro;

b) relação das notas fiscais glosadas, no valor total de R\$ 1.725.955,50, emitidas pelo fornecedor entre os meses de janeiro e junho de 2004;

c) comprovantes bancários de pagamento feito à terceiros, acompanhados dos respectivos instrumentos de cessão de crédito do fornecedor (cedente) àqueles (cessionários);

d) tickets de pesagem de carga emitidos pela própria recorrente, e recibos de pagamento a autônomo pelo transporte da carga.

Por fim, a autoridade fiscal que realizou a diligência solicitada pela DRJ de origem informou, entre outras coisas, o seguinte (fl. 8342 e ss.):

a) não há informação sobre funcionários registrados no ano de 2004;

b) apesar de estar supostamente domiciliado em São Paulo – SP, cedeu crédito a pessoas supostamente domiciliadas em Aracaju – SE, Belo Horizonte - MG, Bom Despacho - MG, Feira de Santana – BA.

### **5.7) Max Comércio de Couros Rio Preto Ltda.**

Sobre o fornecedor acima referido constam, entre outras, as seguintes informações no termo de verificação fiscal (fl. 5127 e ss.), no processo de representação para inaptação da empresa (fl. 3633 e ss.) e nos documentos a eles anexados:

a) não foi encontrado em seu domicílio tributário, em São José do Rio Preto – SP;

b) os sócios da empresa também não foram encontrados em seus domicílios tributários;

c) o Fisco paulista declarou inidôneos os documentos emitidos pela empresa a partir de 17/06/2004;

d) boa parte dos pagamentos realizados em razão da aquisição do couro pela ora recorrente foi feita a terceiros por meio de cessão de crédito;

e) em razão dos fatos acima expostos foi declarado inapto pela SRF por ato publicado em 31/01/2008, em razão de sua inexistência de fato, tendo os documentos por ele emitidos sido considerados inidôneos a partir de 17/06/2004.

Como forma de comprovar sua boa-fé, bem como o efetivo recebimento da mercadoria e seu respectivo pagamento, a recorrente juntou os seguintes documentos, entre outros (fl. 6900 e ss.):

a) extrato de consulta ao Sintegra/ICMS realizada em 03/03/2005, onde consta que naquela data o fornecedor encontrava-se “habilitado” neste cadastro;

b) relação das notas fiscais glosadas, no valor total de R\$ 351.680,00, emitidas pelo fornecedor entre os meses de novembro e dezembro de 2004;

c) comprovantes bancários de pagamento feito à terceiros, acompanhados dos respectivos instrumentos de cessão de crédito do fornecedor (cedente) àqueles (cessionários);

d) tickets de pesagem de carga emitidos pela própria recorrente, e recibos de pagamento a autônomo pelo transporte da carga.

Por fim, a autoridade fiscal que realizou a diligência solicitada pela DRJ de origem informou, entre outras coisas, o seguinte (fl. 8342 e ss.):

a) a cessionária Norte Sul Comércio de Couros Ltda. recebeu crédito, na mesma condição, de outros fornecedores que também tiveram notas fiscais glosadas no âmbito deste processo, tais como, Jadluc Indústria e Comércio de Couros Ltda. e Comércio de Couros Celeste Ltda.

### **5.8) Montana Comércio de Óleos Ltda.**

Sobre o fornecedor acima referido constam, entre outras, as seguintes informações no termo de verificação fiscal (fl. 5127 e ss.), no processo de representação para inaptidão da empresa (fl. 3759 e ss.) e nos documentos a eles anexados:

a) o domicílio tributário informado à SRF, em São Paulo – SP, sequer existe fisicamente;

b) um dos sócios não foi localizado em seu domicílio tributário. O outro afirmou jamais haver participado como sócio em nenhuma empresa;

c) o Fisco paulista declarou inidôneos os documentos emitidos pela empresa a partir de 26/04/2004;

d) boa parte dos pagamentos realizados em razão da aquisição do couro pela ora recorrente foi feita a terceiros por meio de cessão de crédito;

e) em razão dos fatos acima expostos foi declarado inapto pela SRF por ato publicado em 12/02/2008, em razão de sua inexistência de fato, tendo os documentos por ele emitidos sido considerados inidôneos a partir de 10/03/2004.

Como forma de comprovar sua boa-fé, bem como o efetivo recebimento da mercadoria e seu respectivo pagamento, a recorrente juntou os seguintes documentos, entre outros (fl. 6929e ss.):

- a) extrato de consulta ao Sintegra/ICMS realizada em 31/08/2004, onde consta que naquela data o fornecedor encontrava-se “habilitado” neste cadastro;
- b) relação das notas fiscais glosadas, no valor total de R\$ 727.252,84, emitidas pelo fornecedor entre os meses de maio e agosto de 2004;
- c) comprovantes bancários de pagamento feito à terceiros, acompanhados dos respectivos instrumentos de cessão de crédito do fornecedor (cedente) àqueles (cessionários);
- d) tickets de pesagem de carga emitidos pela própria recorrente, e recibos de pagamento a autônomo pelo transporte da carga.

Por fim, a autoridade fiscal que realizou a diligência solicitada pela DRJ de origem informou, entre outras coisas, o seguinte (fl. 8342 e ss.):

- a) a Sra. Beatriz Ramos Amorim Marini, que vem a ser parente da esposa do Sr. Nilson Riga Vitale, sócio majoritário da ora autuada, figurou como cessionária de créditos que o fornecedor mantinha junto a recorrente, por suposta venda de couro;
- b) foram baixados diversos valores via conta Caixa.

#### **5.9) Pró Boi Comércio Importação e Exportação Ltda.**

Sobre o fornecedor acima referido constam, entre outras, as seguintes informações no termo de verificação fiscal (fl. 5127 e ss.), no processo de representação para inaptdão da empresa (fl. 3652 e ss.) e nos documentos a eles anexados:

- a) o estabelecimento matriz não foi encontrado em seu domicílio tributário, em Belo Horizonte – MG. O mesmo se diga em relação à filial, que deveria estar domiciliada em Nova Serrana – MG;
- b) o único sócio identificado também não foi localizado em seu domicílio tributário;
- c) o Fisco mineiro “bloqueou” a empresa em 27/04/2004 em razão de seu desaparecimento;
- d) o Fisco estadual também informou que o Banco do Brasil não reconheceu a autenticação aposta nas guias de recolhimento antecipado do ICMS na saída interestadual de couro bovino dos meses de junho a agosto de 2004, bem como do ICMS sobre as respectivas operações de transporte, razão pela qual o imposto foi lançado de ofício;
- e) boa parte dos pagamentos realizados em razão da aquisição do couro pela ora recorrente foi feita a terceiros por meio de cessão de crédito;
- f) em razão dos fatos acima expostos foi declarado inapto pela SRF por ato publicado em 13/03/2008, em razão de sua inexistência de fato, tendo os documentos por ele emitidos sido considerados inidôneos a partir de 01/01/2003.

Como forma de comprovar sua boa-fé, bem como o efetivo recebimento da mercadoria e seu respectivo pagamento, a recorrente juntou os seguintes documentos, entre outros (fl. 6986 e ss.):

- a) extrato de consulta ao Sintegra/ICMS realizada em 15/10/2005, onde consta que naquela data o fornecedor encontrava-se “não habilitado” neste cadastro;
- b) relação das notas fiscais glosadas, no valor total de R\$ 3.678.150,00, emitidas pelo fornecedor entre os meses de março e agosto de 2004;
- c) comprovantes bancários de pagamento feito à terceiros, acompanhados dos respectivos instrumentos de cessão de crédito do fornecedor (cedente) àqueles (cessionários);
- d) tickets de pesagem de carga emitidos pela própria recorrente, e recibos de pagamento a autônomo pelo transporte da carga;
- e) conhecimentos de transporte.

Por fim, a autoridade fiscal que realizou a diligência solicitada pela DRJ de origem informou, entre outras coisas, o seguinte (fl. 8342 e ss.):

- a) ocorreram baixas contábeis nos anos de 2005 a 2007, tendo como origem notas fiscais emitidas em 2004. Diversos valores baixados tiveram como contrapartida a conta “Caixa”;
- b) a Sra. Virgínia Célia Ramos Amorim, que vem a ser parente da esposa do Sr. Nilson Riga Vitale, sócio majoritário da ora autuada, figurou como cessionária de créditos que o fornecedor mantinha junto a recorrente, por suposta venda de couro. Intimada, a cessionária declarou não ter realizado qualquer operação comercial ou financeira com o fornecedor.

#### **5.10) Trajano Comércio de Óleos Ltda.**

Sobre o fornecedor acima referido constam, entre outras, as seguintes informações no termo de verificação fiscal (fl. 5127 e ss.), no processo de representação para inaptdão da empresa (fl. 3705 e ss.) e nos documentos a eles anexados:

- a) não foi encontrado em seu domicílio tributário, em Taboão da Serra – SP;
- b) os sócios, intimados, informaram jamais haverem participado da sociedade;
- c) o Fisco paulista considerou inidôneos os documentos emitidos pela pessoa jurídica a partir de 20/07/2004;
- d) o pagamento realizado em razão da aquisição do couro pela ora recorrente foi feito a terceiro por meio de cessão de crédito;
- e) em razão dos fatos acima expostos foi declarado inapto pela SRF por ato publicado em 28/02/2008, em razão de sua inexistência de fato, tendo os documentos por ele emitidos sido considerados inidôneos a partir de 20/07/2004.

Como forma de comprovar sua boa-fé, bem como o efetivo recebimento da mercadoria e seu respectivo pagamento, a recorrente juntou os seguintes documentos, entre outros (fl. 7216 e ss.):

- a) extrato de consulta ao Sintegra/ICMS realizada em 14/04/2008, onde consta que naquela data o fornecedor encontrava-se “não habilitado” neste cadastro;
- b) indicação da única nota fiscal glosada, no valor de R\$ 105.977,25, emitida pelo fornecedor no mês de setembro de 2004;
- c) comprovantes bancários de pagamentos feitos ao terceiro, acompanhados do respectivo instrumento de cessão de crédito do fornecedor (cedente) àquele (cessionário);
- d) ticket de pesagem de carga emitido pela própria recorrente.

Por fim, a autoridade fiscal que realizou a diligência solicitada pela DRJ de origem informou, entre outras coisas, o seguinte (fl. 8342 e ss.):

- a) a cessionária Indústria de Rações Bondespachense Ltda. recebeu créditos, na mesma condição, de outro fornecedor que também teve notas fiscais glosadas no âmbito deste processo, qual seja, Marfabi Agro Comercial Ltda.

#### **5.11) WG Couros Ltda.**

Sobre o fornecedor acima referido constam, entre outras, as seguintes informações no termo de verificação fiscal (fl. 5127 e ss.), no processo de representação para inaptação da empresa (fl. 3727 e ss.) e nos documentos a eles anexados:

- a) não foi encontrado em seu domicílio tributário, em Esmeraldas – MG;
- b) os sócios da empresa também não foram encontrados em seus domicílios tributários;
- c) o Fisco mineiro informou que a pessoa jurídica encontra-se bloqueada desde 01/12/2006;
- d) em razão dos fatos acima expostos foi declarado inapto pela SRF por ato publicado em 24/03/2008, em razão de sua inexistência de fato, tendo os documentos por ele emitidos sido considerados inidôneos a partir de 22/05/2001.

Como forma de comprovar sua boa-fé, bem como o efetivo recebimento da mercadoria e seu respectivo pagamento, a recorrente juntou os seguintes documentos, entre outros (fl. 7224 e ss.):

- a) extrato de consulta ao Sintegra/ICMS realizada em 16/06/2006, onde consta que naquela data o fornecedor encontrava-se “habilitado” neste cadastro;
- b) relação das notas fiscais glosadas, no valor total de R\$ 4.927.500,00, emitidas pelo fornecedor entre os meses de janeiro e dezembro de 2004;
- c) comprovantes bancários de pagamentos feito ao terceiro R.S.P. Fomento Mercantil Ltda., acompanhados dos respectivos instrumentos de cessão de crédito do fornecedor (cedente) àquele (cessionário);
- d) tickets de pesagem de carga emitidos pela própria recorrente, e recibos de pagamento a autônomo pelo transporte da carga.

Por fim, a autoridade fiscal que realizou a diligência solicitada pela DRJ de origem informou, entre outras coisas, o seguinte (fl. 8342 e ss.):

a) ocorreram diversas baixas contabilizadas ao longo dos anos de 2005 e 2006, destacando-se o lançamento efetuado em 19/07/2005;

b) a Sra. Virgínia Célia Ramos Amorim, que vem a ser parente da esposa do Sr. Nilson Riga Vitale, sócio majoritário da ora autuada, figurou como cessionária de créditos que o fornecedor mantinha junto a recorrente, por suposta venda de couro. Intimada, a cessionária declarou não ter realizado qualquer operação comercial ou financeira com o fornecedor;

c) cessões de créditos contendo redação semelhante às emitidas por outras “noteiras”;

d) pagamentos de duplicatas efetuados à Marfrig.

### 5.12) Lacerda Couros Ltda.

Sobre o fornecedor acima referido constam, entre outras, as seguintes informações no termo de verificação fiscal (fl. 5127 e ss.), e nos documentos a eles anexados (em especial fl. 3251 e ss.):

a) supostamente domiciliada em Nova Era – MG;

b) apenas R\$ 50.000,00, referente a parte de uma nota fiscal de venda de couro à ora requerente, no valor de R\$ 126.000,00, foi objeto de exame pela fiscalização;

c) cedeu a parte do crédito acima referido à Sra. Virgínia Célia Ramos Amorim Gazineu, que vem a ser parente da esposa do Sr. Nilson Riga Vitale, sócio majoritário da ora recorrente;

d) intimada, a Sra. Virgínia Célia Ramos Amorim Gazineu (cessionária) negou a existência de qualquer relação comercial com o fornecedor em questão (cedente), que justificasse a cessão do crédito.

Como forma de comprovar sua boa-fé, bem como o efetivo recebimento da mercadoria e seu respectivo pagamento, a recorrente juntou os seguintes documentos, entre outros (fl. 7633 e ss.):

a) relação de notas fiscais, no valor total de R\$ 5.215.500,00, emitidas pelo fornecedor entre os meses de março e novembro de 2004;

b) comprovante bancário de pagamento feitos ao terceiro, acompanhado do respectivo instrumento de cessão de crédito do fornecedor (cedente) àquele (cessionário);

c) ticket de pesagem de carga emitido pela própria recorrente, e recibo de pagamento a autônomo pelo transporte da carga.

Por fim, a autoridade fiscal que realizou a diligência solicitada pela DRJ de origem informou, entre outras coisas, o seguinte (fl. 8342 e ss.):

a) o suposto fornecedor cedeu o crédito à Sra. Virgínia Célia Ramos Amorim Gazineu, que vem a ser parente da esposa do Sr. Nilson Riga Vitale, sócio majoritário da ora recorrente.

### 5.13) Karla Patrícia Lessa Paim

Sobre o fornecedor acima referido constam, entre outras, as seguintes informações no termo de verificação fiscal (fl. 5127 e ss.), e nos documentos a eles anexados (em especial fl. 3319 e ss. e fl. 3350 e ss.):

- a) supostamente domiciliado em Sabará – MG;
- b) apenas duas notas fiscais de venda de couro à ora requerente, no valor de R\$ 138.000,00 e R\$ 138.300,00, respectivamente, foram objeto de exame pela fiscalização;
- c) cedeu parte do crédito, no valor de R\$ 253.103,00, à Sra. Virgínia Célia Ramos Amorim Gazineu, que vem a ser parente da esposa do Sr. Nilson Riga Vitale, sócio majoritário da ora recorrente;
- d) intimada, a Sra. Virgínia Célia Ramos Amorim Gazineu (cessionária) negou a existência de qualquer relação comercial com o fornecedor em questão (cedente), que justificasse a cessão do crédito.

Como forma de comprovar sua boa-fé, bem como o efetivo recebimento da mercadoria e seu respectivo pagamento, a recorrente juntou os seguintes documentos, entre outros (fl. 7643 e ss.):

- a) relação de notas fiscais, no valor total de R\$ 783.700,00, emitidas pelo fornecedor entre os meses de outubro e novembro de 2004;
- b) comprovantes bancários de pagamentos feitos a terceiros, acompanhados do respectivo instrumento de cessão de crédito do fornecedor (cedente) àqueles (cessionários);
- c) tickets de pesagem de carga emitidos pela própria recorrente, e recibos de pagamento a autônomo pelo transporte da carga.

Por fim, a autoridade fiscal que realizou a diligência solicitada pela DRJ de origem informou, entre outras coisas, o seguinte (fl. 8342 e ss.):

- a) o suposto fornecedor cedeu o crédito à Sra. Virgínia Célia Ramos Amorim Gazineu, que vem a ser parente da esposa do Sr. Nilson Riga Vitale, sócio majoritário da ora recorrente.

### 5.14) Comércio de Couros Celeste Ltda.

Sobre o fornecedor acima referido constam, entre outras, as seguintes informações no termo de verificação fiscal (fl. 5127 e ss.), no relatório da diligência realizada pelo Fisco estadual (fl. 3771 e ss.) e nos documentos a eles anexados:

- a) seu domicílio tributário, localizado em Pirangi – SP, não reúne condições de infraestrutura para o exercício do comércio de couro;
- b) sócio gerente, entrevistado pela fiscalização paulista, demonstrou não possuir conhecimento dos negócios da empresa;
- c) em agosto de 2004 adquiriu couro junto à empresa Comércio de Couros Marapoama Ltda., a qual encontra-se na situação “não localizada” desde 05/09/2003;

d) em setembro de 2004 adquiriu couro junto à empresa Minalva Comércio de Couros Ltda., sendo que nas respectivas notas fiscais constam como transportadores dessas mercadorias veículos sem capacidade de transporte, tais como motocicletas e automóveis de passeio, bem como veículos cujo registro não foi encontrado;

e) documentação obtida junto à ora recorrente, relativa às notas fiscais nºs 001 a 006, 030 e 031, aponta que os pagamentos por estas supostas aquisições foram efetuados diretamente, por transferências bancárias, à empresa Norte Sul Comércio de Couros Ltda., localizada no município de Campo Belo - MG. Não existe documento que aponte a existência de qualquer relação comercial entre este fornecedor (cedente) e Noite Sul Com. de Couros Ltda. (cessionário) que pudesse justificar tais transferências de numerário;

f) pelo acima exposto todos os documentos emitidos pelo fornecedor foram considerados inidôneos pelo Fisco estadual.

Como forma de comprovar sua boa-fé, bem como o efetivo recebimento da mercadoria e seu respectivo pagamento, a recorrente juntou os seguintes documentos, entre outros (fl. 7546 e ss.):

a) extrato de consulta ao Sintegra/ICMS realizada em 26/10/2004, onde consta que naquela data o fornecedor encontrava-se “habilitado” neste cadastro;

b) relação das notas fiscais glosadas, no valor total de R\$ 558.440,00, emitidas pelo fornecedor entre os meses de agosto e setembro de 2004;

c) comprovantes bancários de pagamentos feitos a terceiros, acompanhados dos respectivos instrumentos de cessão de crédito do fornecedor (cedente) àqueles (cessionários);

d) tickets de pesagem de carga emitidos pela própria recorrente, e recibos de pagamento a autônomo pelo transporte da carga.

Por fim, a autoridade fiscal que realizou a diligência solicitada pela DRJ de origem informou, entre outras coisas, o seguinte (fl. 8342 e ss.):

a) não há registro de empregados para este fornecedor no ano de 2004;

b) a Norte Sul Comércio de Couros Ltda., principal cessionária, também recebeu valores provenientes das “noteiras” Frigoan Frigorífico Alta Noroeste Ltda. e Jadluc Indústria e Comércio de Couros Ltda.

c) ademais, a Norte Sul Comércio de Couros Ltda. é domiciliada no município de Campo Belo - MG, ao passo que a cedente tem como endereço propriedade rural localizada em Pirangi – SP.

### **5.15) Nelore Couros Ltda.**

Sobre o fornecedor acima referido constam, entre outras, as seguintes informações no termo de verificação fiscal (fl. 5127 e ss.), e nos documentos a eles anexados:

a) supostamente domiciliado em Conselheiro Lafaiete, MG;

b) foi considerado como “não habilitado” pelo Fisco estadual em 01/08/2003, em razão de seu “desaparecimento” (fl. 3777);

c) foi considerado “inapto” pela SRF em razão de sua condição de omissor não localizado, conforme ato publicado em 20/07/2004, com efeitos a partir de 11/02/1999 (fl. 3778);

d) boa parte dos pagamentos realizados em razão da aquisição do couro pela ora recorrente foi feita a terceiros por meio de cessão de crédito;

Como forma de comprovar sua boa-fé, bem como o efetivo recebimento da mercadoria e seu respectivo pagamento, a recorrente juntou os seguintes documentos, entre outros (fl. 7598 e ss.):

a) extrato de consulta ao Sintegra/ICMS realizada em 05/02/2004, onde consta que naquela data o fornecedor encontrava-se “habilitado” neste cadastro;

b) relação das notas fiscais glosadas, no valor total de R\$ 540.000,00, emitidas pelo fornecedor no mês de janeiro de 2004;

c) comprovantes bancários de pagamentos feitos a terceiros;

d) tickets de pesagem de carga emitidos pela própria recorrente, e recibos de pagamento a autônomo pelo transporte da carga.

Por fim, a autoridade fiscal que realizou a diligência solicitada pela DRJ de origem informou, entre outras coisas, o seguinte (fl. 8342 e ss.):

a) não há informação sobre funcionários registrados pelo fornecedor em 2004;

b) os cessionários Jadelson Sardinha Brandão, Manoel Medici de Souza, Carlos Chaves Rego Jr. e Cláudio César Bueno Henrique receberam créditos, na mesma condição, de outros fornecedores que também tiveram notas fiscais glosadas no âmbito deste processo, tais como, Jadluc Indústria e Comércio de Couros Ltda., Marfabi Agro Comercial Ltda. e M J Aragão Cruz ME;

c) foram ainda constatadas algumas anormalidades, como notas fiscais emitidas em seqüência numérica, a maioria com valores idênticos e descontos elevados.

#### **5.16) Santos Soares Dias**

Sobre o fornecedor acima referido constam, entre outras, as seguintes informações no termo de verificação fiscal (fl. 5127 e ss.) e nos documentos a eles anexados:

a) supostamente domiciliado em Montes Claros – MG;

b) foi considerado pela SRF como “inapto” por motivo de inexistência de fato, conforme ato publicado em 23/11/2004, com efeitos a partir de 11/02/1999 (fl. 3779).

Como forma de comprovar sua boa-fé, bem como o efetivo recebimento da mercadoria e seu respectivo pagamento, a recorrente juntou os seguintes documentos, entre outros (fl. 7625 e ss.):

- a) extrato de consulta ao Sintegra/ICMS realizada em 07/04/2008, onde consta que naquela data o fornecedor encontrava-se “não habilitado” neste cadastro;
- b) relação das notas fiscais glosadas, no valor total de R\$ 135.000,00, emitidas pelo fornecedor entre os meses de fevereiro e maio de 2004;
- c) comprovantes bancários de pagamentos feitos a terceiros;
- d) tickets de pesagem de carga emitidos pela própria recorrente, e recibos de pagamento a autônomo pelo transporte da carga.

Por fim, a autoridade fiscal que realizou a diligência solicitada pela DRJ de origem informou, entre outras coisas, o seguinte (fl. 8342 e ss.):

- a) não há informação sobre funcionários registrados pelo fornecedor em 2004;
- b) não foram exibidos sequer os documentos de cessão de crédito;
- c) é anormal o desconto concedido à nota fiscal nº 49286.

## 6) Da Valoração dos Elementos de Prova

No item 5 deste voto e em seus subitens examinamos os elementos de prova trazidos aos autos pela fiscalização, pela contribuinte e pela autoridade que realizou a diligência solicitada pela DRJ. Passemos agora a sua valoração, primeiro no que toca ao recebimento da mercadoria e depois quanto ao pagamento do respectivo preço, conforme exigido pelo art. 82, parágrafo único, da Lei nº 9.430/96.

### 6.1) Do Recebimento do Couro

A fim de provar o efetivo recebimento da mercadoria a contribuinte juntou aos autos tickets de pesagem de carga e recibos de pagamento a autônomo (RPAs) pela suposta prestação do serviço de transporte da carga.

Pois bem, a meu juízo, o valor probatório desses elementos é relativamente baixo, haja vista que tanto os tickets de pesagem de carga quanto os RPAs são documentos de emissão do próprio autuado.

Maior força probante teriam os conhecimentos de transporte rodoviários de cargas (CTRC), pois são documentos emitidos por terceiros não interessados, quais sejam, os transportadores das mercadorias. No entanto, a ora recorrente, apesar de estar obrigada a exigir dos transportadores a 2ª via do CTRC, que inclusive serviria como comprovante de entrega das mercadorias (vide art. 19, II, do Convênio Sinief nº 06/1989, mais adiante transcrito), não exibiu esse importante documento à fiscalização, nem os juntou aos autos posteriormente.

Por outro lado a fiscalização apresentou como prova de sua acusação as diligências realizadas nos domicílios tributários dos 16 fornecedores objeto da auditoria e, em alguns casos, as diligências também efetuadas pelo fisco estadual (fl. 3461 e ss.). Nessas diligências restou cabalmente comprovado que os 16 fornecedores, à época em que emitidas as notas fiscais aqui glosadas (ano de 2004), não existiam nos endereços constantes das notas fiscais objeto da presente glosa, ou seja, não existiam em seus domicílios tributários.

Embora esteja provado que, em 2004, os citados 16 fornecedores não existiam nos endereços constantes das notas fiscais glosadas, esse fato, por si só, não pode ser tomado como prova inequívoca de que a contribuinte não recebeu a mercadoria, pois ainda haveria a possibilidade que esses fornecedores estivessem desenvolvendo clandestinamente suas atividades em outros locais, que não em seus domicílios tributários. Nessa hipótese, a contribuinte poderia alegar, como realmente o fez, que não estava obrigada a saber que os 16 fornecedores não funcionavam em seus domicílios tributários.

Todavia essa afirmação contradiz um dos elementos juntados pela própria contribuinte em sua defesa, qual seja, os recibos de pagamento a autônomo por ela emitidos em razão da alegada contratação dos serviços de transporte de carga.

De fato, se é verdade que ora recorrente contratou os serviços de transporte do couro bovino (daí a emissão dos RPAs), é de se perguntar: qual o endereço que a contribuinte informou aos transportadores como local para recebimento da carga? Ora, o endereço para o qual o transportador deve se dirigir para receber a carga é informado pela contratante do serviço de transporte, no caso, pela contribuinte. E se a contribuinte os mandou receber a carga nos domicílios tributários de seus 16 fornecedores, então os transportadores não os encontrariam ali, pois, como visto, à época eles não existiam naqueles endereços.

Também aqui o conhecimento de transporte rodoviário de carga poderia fazer prova a favor da (ou contra a) contribuinte. Neste documento, de emissão obrigatória por todos os transportadores, inclusive os autônomos, deve estar indicado, entre outras coisas, o local do recebimento da carga. Sobre a emissão do CTRT, o Convênio Sinief nº 06/1989 assim estabelece:

*Art. 16. O Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas, modelo 8, será utilizado por quaisquer transportadores rodoviários de cargas que executarem serviço de transporte rodoviário Intermunicipal, interestadual e internacional, de cargas, em veículos próprios ou afretados. (Grifamos)*

*Parágrafo único. Considera-se veículo próprio, além do que se achar registrado em nome da pessoa, aquele por ela operado em regime de locação ou qualquer outra forma.*

*Art. 17. O documento referido no artigo anterior conterà, no mínimo, as seguintes indicações:*

*(...)*

*VI - a identificação do remetente e do destinatário: os nomes, os endereços e os números de inscrição, estadual e no CGC ou CPF;*

*VII - o percurso: o local de recebimento e o da entrega; (Grifamos)*

*VIII - a quantidade e espécie dos volumes ou das peças;*

*IX - o número da nota fiscal, o valor e a natureza da carga, bem como a quantidade em quilograma (Kg), metro cúbico (m<sup>3</sup>) ou litro (l);*

(...)

*Art. 19. Na prestação de serviço de transporte rodoviário de cargas para destinatário localizado no mesmo Estado, o Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas será emitido, no mínimo, em 4 (quatro) vias, que terão a seguinte destinação:*

*I - a 1ª via será entregue ao tomador do serviço; (Grifamos)*

*II - a 2ª via acompanhará o transporte até o destino, podendo servir de comprovante de entrega; (Grifamos)*

(...)

*Art. 20. Na prestação de serviço de transporte rodoviário de cargas para destinatário localizado em outro Estado, o Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas será emitido com uma via adicional (5ª via), que acompanhará o transporte para fins de controle do fisco do destino.*

(...)

Isso posto, sobre o efetivo recebimento da carga, há que pesar-se, pela lado da contribuinte, a debilidade das provas por ela trazidas aos autos (documentos de sua própria emissão), bem como a falta de juntada dos CTRC. Pelo lado do fisco pesa o fato, provado, de que os 16 fornecedores não existiam nos endereços informados nas notas fiscais glosadas, na época em que foram emitidas. Por fim, há ainda a questão, aqui levantada, sobre o local para onde os transportadores deveriam se dirigir a fim de receber a carga dos 16 fornecedores, já que foi a contribuinte quem contratou os serviços de transporte (vide RPAs).

A valoração dessas provas, a meu juízo, autorizam concluir que a ora recorrente não se desincumbiu do ônus de provar, conforme exigido pelo art. 82, parágrafo único, da Lei nº 9.430/96, o efetivo recebimento da mercadoria (sobre o ônus da prova vide item 4 deste voto).

## **6.2) Dos Pagamentos pela Aquisição das Mercadorias**

A fim de provar o efetivo pagamento do couro que alega ter adquirido junto aos citados 16 fornecedores, a contribuinte apresentou os comprovantes bancários dos pagamentos (TED, transferência bancária etc.), bem como a grande maioria dos instrumentos de cessão de crédito dos fornecedores em favor de terceiros.

Deve-se reconhecer desde já que os comprovantes bancários constituem-se em elementos de prova aos quais deve-se atribuir elevado peso, já que, além de serem emitidos por terceiros não interessados no presente litígio, não seria crível que instituições financeiras fornecessem comprovantes bancários ideologicamente falsos a seus clientes.

De seu lado, não nega o fisco a existência dos aludidos comprovantes bancários. Afirma entretanto que os pagamentos não tiveram como beneficiários os 16 fornecedores, e sim terceiros, por meio de cessão de crédito. Ademais, constatou o autor da diligência fiscal que parte dos créditos foi cedida a pessoas ligadas ao sócio majoritário da ora recorrente.

Pois bem, quanto aos contratos de cessão de crédito é de se dizer que trata-se de um negócio jurídico legítimo, por meio do qual o cedente (no caso dos autos, o fornecedor) transfere ao cessionário (no caso dos autos, o terceiro) a sua posição de credor de um direito perante o devedor (no caso dos autos, a contribuinte). Havendo a contribuinte sido notificada por escrito da cessão de crédito dos fornecedores aos terceiros, em princípio nada há de irregular nos pagamentos feitos diretamente a estes.

A situação se inverte, todavia, quando a autoridade que realizou a diligência solicitada pela DRJ constatou que em diversas ocasiões os fornecedores do couro cederam seus créditos às Sras. Virgínia Célia Ramos Amorim Gazineu e Beatriz Ramos Amorim Marini, que vêm a ser parentes da esposa do Sr. Nilson Riga Vitale, sócio que detém 95% do capital social da autuada. Intimadas, aquelas senhoras declararam ao fisco que não mantiveram negócios com os cedentes do crédito, o que nos autoriza concluir que cessão teria se dado a título gratuito. Ademais, intimada do relatório de diligência, a ora recorrente não se manifestou sobre o assunto, nem em contrarrazões àquele relatório, nem no voluntário.

Assim sendo, deve-se perguntar: (i) seria razoável crer que os supostos fornecedores do couro à contribuinte tenham cedido seus créditos a terceiros a título gratuito? (ii) ainda que positiva a resposta, seria razoável crer que os beneficiários da cessão gratuita dos créditos sejam pessoas ligadas justamente ao devedor dos títulos, no caso, a contribuinte?

As respostas a ambas as perguntas há que ser, definitivamente, negativa. É de conhecimento público que, via de regra, as pessoas não cedem seus créditos (dinheiro a receber) a terceiros a troco de nada. Exceções podem existir, como, por exemplo, o caso do pai que cede o crédito a seu filho, mas esse não é o caso dos autos. Aqui os supostos fornecedores do couro, em diversas ocasiões, cederam gratuitamente seus créditos a pessoas que não eram a eles ligadas, e sim ligadas à contribuinte, devedora dos títulos.

O fato de a contribuinte haver feito pagamentos a pessoas a ela ligadas, sem que houvesse entre estas pessoas e os cedentes do crédito (os supostos fornecedores de couro) qualquer relação negocial (a não ser a própria cessão gratuita do crédito), autoriza concluir, sem espaço para dúvida, que os citados pagamentos, apesar de comprovados (vide comprovantes bancários), não tiveram como causa a aquisição de couro junto àqueles supostos fornecedores.

### **6.3) Conclusão sobre a Valoração dos Elementos de Prova**

Conforme visto no item 6.1, a meu juízo, a recorrente não se desincumbiu do ônus de provar o efetivo recebimento do couro bovino a que aludem as notas fiscais objeto da glosa.

Recorde-se uma vez mais que, conforme explicado no item 4 do voto, o ônus da prova, no caso, recai sobre a contribuinte, uma vez que as citadas notas fiscais foram emitidas por pessoas jurídicas inexistentes de fato, à época de sua emissão.

Assim sendo, haja vista que a recorrente não logrou êxito em provar o efetivo recebimento do couro bovino registrado nas notas fiscais, não haveria sequer necessidade de examinar-se a questão da comprovação do pagamento do respectivo preço, uma vez que o art. 82, parágrafo único, da Lei nº 9.430/96 exige que a contribuinte comprove tanto o recebimento da mercadoria quanto o seu pagamento.

Ainda assim, no item 6.2, examinamos a questão dos pagamentos relativos às aquisições de couro bovino junto aos 16 fornecedores. Aqui a recorrente juntou aos autos os respectivos comprovantes bancários de pagamento tendo como beneficiários, via de regra, terceiros, cessionários dos créditos dos fornecedores pela suposta venda a prazo do couro bovino à contribuinte.

Todavia, restou cabalmente provado pela fiscalização, ao menos em relação às cessões de crédito feitas pelos fornecedores às Sras. Virgínia Célia Ramos Amorim Gazineu e Beatriz Ramos Amorim Marini, que os respectivos pagamentos realizados pela contribuinte não tiveram como causa a alegada aquisição de couro bovino.

Quanto aos demais pagamentos, é certo que poderíamos pedir a realização de nova diligência, já que a solicitada pela DRJ não teve como objeto a verificação da ligação entre os cessionários dos créditos (terceiros) e a contribuinte, ou entre aqueles e os cedentes.

A realização de nova diligência, contudo, revela-se desnecessária pois a contribuinte, como dito acima, deixou de provar o efetivo recebimento do couro bovino, condição necessária ao aproveitamento do custo dessas supostas aquisições.

#### **7) Da Multa Qualificada**

Pois bem, admitido que a contribuinte reduziu indevidamente as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL mediante o registro contábil de compras de couro que efetivamente não existiram, não há como afastar-se a qualificação da multa de ofício.

Isso porque não há como crer que essas compras, cujo valor total superou R\$ 32.000.000,00 no ano de 2004, tenham sido registradas na contabilidade por mero “erro” (falsa percepção da realidade) ou culpa (negligência, imprudência ou imperícia) da ora recorrente. Ao contrário, os fatos objeto de análise nos itens precedentes deste voto revelam, com clareza solar, que a contribuinte agiu voluntariamente (dolo).

#### **8) Da Multa Isolada**

A decisão recorrida manteve tanto a incidência da multa aplicada isoladamente sobre a falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL apurados por estimativas mensais, como a incidência da multa de ofício aplicada sobre o IRPJ e a CSLL devidos ao final do ano-calendário de 2004.

Em suas razões, a contribuinte argumenta, em síntese, que a cobrança é indevida em razão de ambas as penalidades incidirem sobre a mesma base, o que implica dupla penalização.

Inobstante as razões adotadas pela autoridade julgadora de primeira instância, entendo que a exigência da multa isolada deve ser afastada, em observância ao princípio da consunção.

Segundo Damásio de Jesus (*in* Direito Penal, vol. 1), incide o princípio da consunção ou absorção, entre outras hipóteses, quando a prática de um determinado ato infracional constitui-se em meio necessário ou normal à prática de um segundo ato infracional. Assim, na hipótese de cometimento das duas infrações, a aplicação da norma que tipifica o ilícito “meio” é excluída, subsistindo apenas a aplicação da norma que tipifica o ilícito “fim”.

Esse é exatamente o caso dos autos. A falta de pagamento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL constitui infração ao art. 2º da Lei nº 9.430/96, conduta essa punível com multa isolada estabelecida no art. 44, § 1º, IV, da mesma Lei nº 9.430/96 em sua redação original.

Todavia, referida conduta constitui-se em meio normal à prática da infração relativa à falta de pagamento do IRPJ e da CSLL devidos ao final do ano-calendário, conforme estabelecido no art. 6º, § 1º, I, da Lei nº 9.430/96, infração essa punível com a multa de ofício proporcional a que se refere o art. 44, *caput*, da Lei nº 9.430/96 em sua redação original.

Tendo em vista que a contribuinte cometeu as duas infrações, e em atenção ao princípio da consunção, a aplicação da norma “meio” é afastada, subsistindo apenas aplicação da norma “fim”, razão pela qual deve-se afastar a multa isolada.

### 9) Conclusão

Tendo em vista todo o exposto, voto por indeferir a preliminar de nulidade do lançamento, a preliminar de nulidade da decisão de primeiro grau e o pedido de perícia, e, no mérito, por dar parcial provimento ao recurso voluntário para afastar a exigência da multa isolada.

*(documento assinado digitalmente)*

Marcelo Cuba Netto