



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 15940.720188/2012-13  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9101-002.811 – 1ª Turma  
**Sessão de** 10 de maio de 2017  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** CURTUME TOURO LTDA

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

Ano-calendário: 2007, 2008

GLOSA DE CUSTOS OU DESPESAS. FORNECEDOR INEXISTENTE DE FATO. PROVAS ROBUSTAS. DESNECESSIDADE DE DECLARAÇÃO DE INAPTIDÃO.

A existência de provas robustas no sentido de inexistência de fato da pessoa jurídica fornecedora, transfere ao adquirente o ônus de provar a efetividade das operações, através da comprovação do pagamento e recebimento das mercadorias.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, com retorno dos autos ao colegiado de origem para análise das demais questões postas no recurso voluntário, vencido o conselheiro Gerson Macedo Guerra, que lhe negou provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Adriana Gomes Rego.

Julgamento iniciado na reunião de 04/2017 e concluído em 10/05/2017.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra - Relator

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Adriana Gomes Rêgo, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luís Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, José Eduardo Dornelas Souza, Gerson Macedo Guerra e Carlos Alberto Freitas Barreto. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão e Daniele Souto Rodrigues Amadio.

## Relatório

Trata-se o presente de Recurso Especial, interposto tempestivamente pela Fazenda Nacional, em relação à matéria “ônus da prova em caso de empresa fornecedora tida como inapta ou inexistente de fato (inidônea), mas sem declaração de inaptidão”.

Na origem foram efetuados lançamentos para exigência de IRPJ, CSLL e respectivos consectários legais, bem como IRRF em razão da constatação de pagamentos sem causa realizados nos anos-calendário 2007 e 2008.

A razão da autuação foi a identificação da existência de contabilização de documentos inidôneos, com conseqüente glosa dos custos da empresa. Neste sentido, também se exigiu o IRRF, incidente sobre pagamentos sem causa ou de operações não comprovadas.

Sobre o trabalho fiscal, vale a transcrição da seguinte passagem do relatório da decisão *a quo*:

*Relatou a autoridade fiscal no Termo de Verificação e Conclusão Fiscal (definido pelo próprio fiscal como TVF) que, em cumprimento do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) 08105002010001849, constatou-se que durante o 3º e 4º trimestres do ano calendário de 2007 e 1º, 2º, 3º e 4º trimestres do ano-calendário de 2008, a contribuinte se utilizou aquisições de insumos e despesas incorridas para obter benefícios fiscais do PIS e da Cofins, nos termos das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.*

*O agente fiscal constatou que a empresa contribuinte adquiriu matéria prima do fornecedor de couro Rubens Batista do Amaral Rancharia nos anos-calendário de 2007 e 2008, no total de R\$ 11.587.358,00.*

*Com informações fornecidas pela Secretaria da Fazenda Estadual SP, constatou-se que o fornecedor Rubens Batista do Amaral Rancharia foi declarado inexistente de fato desde o início das atividades, embasado no processo administrativo nº 10835.720681/201128, e que não houve contestação do citado contribuinte a respeito dessa declaração.*

*Feitos pagamentos pela empresa ao fornecedor Rubens Batista, mediante emissão de cheques que foram compensados na conta*

*da contribuinte, mas não foram levados a efeito na conta do fornecedor, uma vez que, segundo os sistemas informatizados da RFB, não foi feito nenhum registro de Declaração de Informações sobre Movimentação Financeira (Dimof) para aquele fornecedor.*

*Referidos pagamentos pelas supostas compras de couro foram feitos a Octávio Pellin Júnior, que não mantém relação empregatícia, laboral, autônoma ou societária com qualquer das partes (fornecedor e comprador).*

*A empresa contribuinte declarou que os pagamentos foram efetivados ao Sr. Octávio, tendo em vista autorização do Sr. Rubens. Contudo, em algumas dessas autorizações não se tem o reconhecimento da assinatura do autorizante, conforme se vê nos pagamentos da nota 47312, de 18/02/2007, efetuados mediante emissão dos cheques 120709 e 120710, do Banco do Brasil.*

*Os valores relativos aos pagamentos efetivados à empresa Rubens Batista do Amaral Rancharia, objeto das glosas dos pedidos de ressarcimentos do PIS e da Cofins, foram considerados pagamentos efetuados sem comprovação da operação ou causa, sendo redutores de custo das mercadorias e produtos vendidos, dando azo a resultado tributável diferente do declarado pela contribuinte.*

*Tendo em vista a apropriação no custo de valores constantes de notas fiscais inidôneas, foi alterada a composição dos balancetes de redução/suspensão que embasaram a apuração do recolhimento por estimativa. Foram refeitos os cálculos e, conseqüentemente, nos meses em que foi apurado resultado positivo, foram cobrados valores relativos à multa isolada do IRPJ e CSLL, na forma prescrita no art. 44 da Lei nº 9.430/96.*

*Foram lançados o IRPJ, a CSLL e IRRF com exigência da multa de 150%, tendo em vista a utilização de notas fiscais inidôneas como custo. Foi lavrada Representação Fiscal para Fins Penais.*

Inconformado o Contribuinte apresentou Impugnação, que fora julgada improcedente pela DRJ. Assim, foi apresentado Recurso Voluntário ao CARF.

No julgamento do Recurso Voluntário a 2ª Turma Ordinária, da 1ª Câmara, da 1ª Seção de Julgamento, por unanimidade, a ele deu provimento, sob o fundamento de que não havendo declaração de inaptidão da empresa fornecedora, competia a Fiscalização provar a inidoneidade da empresa fornecedora e a má-fé da empresa adquirente, conforme ementa e decisão abaixo transcritas:

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

*Ano-calendário: 2007, 2008*

*NULIDADE. COMPROVAÇÃO DA MÁ-FÉ DO CONTRIBUINTE.*

*Não havendo declaração de inaptidão da empresa fornecedora, competia a Fiscalização provar a inidoneidade da empresa fornecedora e a má-fé da empresa adquirente.*

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA.**

*Aplica-se aos autos de infração reflexos as mesmas conclusões às quais se alcançou em relação ao IRPJ.*

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.*

*Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.*

Cientificada da decisão a Fazenda Nacional, tempestivamente, apresentou Recurso Especial de divergência, objetivando discutir a matéria “ônus da prova em caso de empresa fornecedora tida como inapta ou inexistente de fato (inidônea), mas sem declaração de inaptidão”.

Para demonstrar a divergência a Fazenda Nacional aponta os Acórdãos 1402-001.199 e 203-12.636.

No Acórdão 1402-001.199 restou decidido que é cabível o lançamento decorrente da glosa de documentos representativos de custos ou despesas, emitidos por empresas inaptas por inexistência de fato, quando restar comprovado que o adquirente não efetuou o pagamento a tais fornecedores, tampouco e recebeu os respectivos bens.

Já no Acórdão 203-12.636 restou decidido que independentemente da declaração de inaptidão do CNPJ das pessoas jurídicas emitentes, reputam-se inidôneas notas fiscais emitidas por empresas existentes de direito, mas inexistentes de fato ou inativas, quando o destinatário não comprova nem o efetivo ingresso das mercadorias no estabelecimento industrial de destino nem os pagamentos respectivos

Sobre a divergência, alega a Fazenda Nacional que cotejando os casos concretos analisados pelo acórdão recorrido e pelos paradigmas, observa-se a similitude do contexto fático, pois todos tratavam de apropriação no custo de valores constantes de notas fiscais inidôneas motivadas pela suposta aquisição de produtos/mercadorias/serviços de pessoas jurídicas inexistentes de fato.

Ainda sobre a divergência, alega a Fazenda Nacional que sob a ótica do Colegiado a quo, “*Em virtude de não ter sido comprovada no âmbito federal a declaração de inidoneidade da empresa fornecedora e o fato de a declaração no âmbito estadual não suprir a falta de declaração no âmbito federal, não há que se falar em inversão do ônus da prova, fazendo com que se presuma a má-fé da empresa adquirente e esta precise, para não ser tributada pelos correspondentes tributos (IRPJ, CSL e IRRF), comprovar o recebimento das mercadorias e o pagamento do preço respectivo*”. Por outro lado, de acordo com os paradigmas, se os elementos de prova são 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. Ou seja, se as provas trazidas pelo Fisco atestam a inexistência de fato da empresa fornecedora, é possível considerar a documentação fiscal como tributariamente ineficaz, independentemente da declaração de inaptidão em ato oficial adequado.

Nesse contexto, requer o conhecimento de seu Recurso Especial.

Em suas razões, alega a Fazenda Nacional, em suma:

- ✓ Que o acórdão recorrido considerou que não bastaria a motivação da glosa estar amparada na condição de não habilitada da empresa apontada pelo autuado como fornecedora. Caberia à fiscalização comprovar que o sujeito passivo teria ciência da condição da empresa com quem transacionou, o que não teria ocorrido no caso;
- ✓ Contudo, cabe observar que há sim declaração de inaptidão da empresa fornecedora, no âmbito federal, tal qual afirmado pela Fiscalização;
- ✓ Nos autos do processo administrativo nº 10835720681/201128 foi exarado o seguinte ADE nº 08, de 25/06/2012 reconhecendo a inexistência de fato do fornecedor cujo custo de aquisição foi glosado, com base no artigo 24, “a” e “c”, da IN/RFB 1.183/2011;
- ✓ O art. 81 da Lei 9.430/96 trata das hipóteses de declaração de inaptidão da inscrição de uma pessoa jurídica junto Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas – CNPJ). Entre essas hipóteses está 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 da Lei 9.430/96 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 de presunção legal relativa cujo efeito 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;
- ✓ A decisão do STJ apontada pelo contribuinte, exarada no âmbito do REsp 1.148.444–MG, vai ao encontro do estabelecido no art. 82 da Lei nº 9.430/96;
- ✓ Isso porque o STJ flexibilizou a interpretação do fisco estadual 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;

- 
- ✓ Nesse diapasão, considerando-se que todas as notas fiscais objeto da glosa foram emitidas pelo fornecedor da contribuinte antes de publicado o ato declaratório de sua inidoneidade, há que se concluir que, 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;
  - ✓ A guarida dada pela legislação para resguardar a boa-fé, alegada pela contribuinte, deve atender a duas prescrições de ordem objetiva. São elas o efetivo pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens correspondentes;
  - ✓ Os formulários apresentados pela impugnante registram lançamentos contábeis que não se prestam a justificar o efetivo ingresso dos bens, pois apenas representam o que consta dos documentos fiscais;
  - ✓ Os formulários apresentados pela impugnante registram lançamentos contábeis que não se prestam a justificar o efetivo ingresso dos bens, pois apenas representam o que consta dos documentos fiscais;
  - ✓ Tampouco pode-se considerar o controle de estoque que apresentou como suficiente para comprovar o recebimento dos produtos, pois ele não traz o registro individualizado por nota fiscal de aquisição, nem possibilita perfeita apuração do estoque permanente, como estabelece o art. 388 do RIPI;
  - ✓ Para atender ao requisito previsto na legislação e comprovar o recebimento dos produtos constantes das notas fiscais apresentadas pela contribuinte, é imprescindível o registro individualizado por documento e por produto, o que o autuado não fez;
  - ✓ Se a fiscalização repetiu as afirmações já postas quando do início e conclusão do procedimento fiscal é porque as provas apresentadas pelo contribuinte não foram contundentes ou com força probatória suficiente para contrariar o vasto acervo probatório que faz parte desse caderno processual;
  - ✓ Ainda que se considere que há aqui um conjunto de indícios e não uma prova direta do ilícito, o fato é que esses indícios são robustos, convergentes e coincidentes entre si, de forma a dispensar outras provas a cargo do Fisco e demandar, ao revés, uma demonstração com provas idôneas e suficientes, sob ônus do contribuinte;
  - ✓ Não é necessário que se aguarde a declaração de inaptidão pela autoridade competente da Secretaria da Receita Federal. Tampouco se mostra imprescindível que o Fisco comprove a má-fé do contribuinte autuado;

- ✓ Outrossim, ainda que assim não fosse, há Ato Declaratório Executivo declarando baixada a inscrição da empresa fornecedora na RFB por inexistência de fato;
- ✓ Com efeito, se uma determinada empresa de fato nunca existiu e nem mesmo possuía estrutura física apta a comportar os supostos negócios espelhados nas notas fiscais por ela emitidas, como seria possível o adquirente desconhecer completamente essa circunstância? Aliás, questiona-se exatamente como poderia ter a empresa fornecedora em questão praticado efetivamente qualquer negócio realmente válido e efetivo, haja vista sua total condição de operar;
- ✓ Nos termos acima expostos, fica claro que o acórdão recorrido merece reforma, devendo ser restaurada a decisão de primeira instância que, de forma salutar, manteve o lançamento em sua totalidade;
- ✓ Nesse contexto, a Fazenda pede a reforma do da decisão a quo.

A Autoridade competente deu seguimento ao Recurso Especial, nos seguintes termos:

*“Enquanto a decisão recorrida entendeu que o ônus da prova em caso de empresa fornecedora tida como inapta ou inexistente de fato (inidônea), mas sem declaração de inaptidão, é do fisco, os acórdãos paradigmas apontados decidiram, de modo diametralmente oposto, que o referido ônus é do sujeito passivo.*

*Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela caracterização da divergência de interpretação suscitada.*

*Pelo exposto, do exame dos pressupostos de admissibilidade, PROPONHO seja ADMITIDO o Recurso Especial interposto.”*

Regularmente intimado, o Contribuinte apresentou contrarrazões, alegando e requerendo, em suma:

- ✓ Ausência de similitude fática, pois nos paradigmas a autuação foi mantida por não haver prova do ingresso das mercadorias e dos pagamentos respectivos, enquanto que no presente caso foi provado tanto o ingresso das mercadorias, quanto o respectivo pagamento;
- ✓ No despacho de admissibilidade do recurso equivocadamente restou consignado que a causa seria solucionada com a mera atribuição do ônus da prova no caso de inexistir declaração de inaptidão da empresa fornecedora;
- ✓ Entretanto, o fato é que o Colegiado adentrou nas peculiaridades do caso para concluir que a autuação é improcedente. O Colegiado concluiu que o fisco não provou a inidoneidade da empresa fornecedora e a má-fé da empresa adquirente. São argumentos autônomos e suficientes para manter o Acórdão;

- 
- ✓ Essa Câmara Superior, para analisar a pretensão da Fazenda Nacional, teria que se debruçar sobre os documentos juntados aos autos, o que é impossível em sede de Recurso Especial de divergência;
  - ✓ Ausência de demonstração analítica da divergência;
  - ✓ Nesse contexto, pugna pelo não conhecimento do Recurso Especial;
  - ✓ Quanto ao mérito, os documentos fiscais do fornecedor não podem ser considerados inidôneos sem anterior emissão de ato declaratório de inaptidão do CNPJ;
  - ✓ O documento fiscal só deixa de produzir efeitos em relação a terceiros na hipótese de o emissor ter sua inscrição no CNPJ considerada inapta antes dos fatos, o que não ocorreu;
  - ✓ A fiscalização se limitou a mencionar um suposto processo onde havia declaração de inaptidão, sem juntá-lo aos autos, o que impossibilitou a recorrida de se defender;
  - ✓ O STJ e o próprio CARF entendem que é inadmissível que os documentos fiscais do fornecedor sejam declarados inidôneos em ADE com efeitos retroativos;
  - ✓ A fiscalização se apoiou integralmente em declaração de inidoneidade estadual (posterior aos fatos) e que também não se encontra nos autos, o que também causa cerceamento do direito de defesa;
  - ✓ O ato estadual foi anulado pela justiça estadual, que reconheceu a regularidade das aquisições realizadas do fornecedor em questão;
  - ✓ O contribuinte comprovou o pagamento e o registro da operação no seu Livro Registro de Entradas, foram juntados aos autos ainda o Livro Razão, balanço patrimonial e DRE, além dos comprovantes bancários de pagamento;
  - ✓ O Contribuinte tomou as cautelas exigidas pelo STJ, consultando, por ocasião da celebração das operações comerciais a situação do fornecedor no SINTEGRA, identificando que ele se encontrava “habilitado”, juntando cópia das consultas realizadas;
  - ✓ Além disso não há nos autos prova da participação do Contribuinte nas irregularidades;
  - ✓ Portanto, o acórdão recorrido não merece qualquer reparo.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Gerson Macedo Guerra, Relator

Sobre a admissibilidade do Recurso entendo ser necessário o debate.

No acórdão recorrido foi rechaçada a inversão do ônus da prova, com fulcro no artigo 82, da Lei 9.430/96, nos seguintes termos:

*Em virtude de não ter sido comprovada no âmbito federal a declaração de inidoneidade da empresa fornecedora e o fato de a declaração no âmbito estadual não suprir a falta de declaração no âmbito federal, não há que se falar em inversão do ônus da prova, fazendo com que se presuma a má-fé da empresa adquirente e esta precise, para não ser tributada pelos correspondentes tributos (IRPJ, CSL e IRRF), comprovar o recebimento das mercadorias e o pagamento do preço respectivo*

*Isso porque, a inversão do ônus da prova apenas ocorre nas hipóteses previstas em lei e tanto o artigo 82, caput e parágrafo único, da Lei nº 9.430/96, quanto o artigo 48, § 1º e § 2º, da Instrução Normativa RFB nº 748, de 28 de junho de 2007 tão somente invertem o ônus da prova quando a empresa fornecedora esteja com a inscrição declarada inapta no CNPJ.*

Mais adiante o Relator continua seu raciocínio:

*Não ocorrendo a inversão do ônus da prova, compete, por força dos dispositivos acima transcritos, ao Fisco demonstrar a inidoneidade da empresa fornecedora e a má-fé da empresa adquirente, ora Contribuinte.*

*Corroborando com esse entendimento, apresentamos teor do RESP 1.148.444, de relatoria do Ministro Luiz Fux (DJ 27/04/2010):*

*(...)*

E a conclusão do Relator foi a seguinte:

*As provas juntadas foram suficientes para demonstrar a inidoneidade da empresa fornecedora, mas não foram aptas a demonstrar a má-fé da Contribuinte. No presente caso, a autoridade fiscal, partindo da premissa de um fornecedor possivelmente irregular (“Rubens”), apenas presumiu que a atividade da Recorrente também estava irregular, não desincumbindo, assim, do seu ônus de provar tais irregularidades.*

Por seu turno, o Colegiado que proferiu o Acórdão 203-12.636, assim se manifestou sobre o tema:

*“O voto vencido considera relevante a circunstância de a declaração de inidoneidade das notas fiscais ser posterior às datas de suas emissões. Por isto considera admissível o aproveitamento dos créditos, por parte da recorrente.*

*Todavia, tal circunstância só seria crucial se a recorrente tivesse demonstrado que as operações de compra e venda relativas às notas fiscais se realizaram efetivamente. Para tanto, devia ter comprovado, ao menos, o ingresso das mercadorias adquiridas no estabelecimento industrial e os pagamentos respectivos.*

(...)

*Reputo irrelevante a data de declaração dos documentos fiscais porque esta, meramente declaratória que é, até pode ser dispensada.*

(...)

*Por pertinente, observo que podem ser caracterizados como inidôneos os documentos fiscais emitidos por empresas não declaradas inaptas, quando inexistentes de fato ou sabidamente sem funcionarem (inativas). O importante é ficar demonstrado que as empresas supostamente emitentes não realizaram as operações de venda consignadas nas notas fiscais de saída. Esta caracterização de inidoneidade, assim como aquela proveniente da declaração de inaptidão, admite provas em contrário, especialmente a comprovação de entrada dos insumos no estabelecimento industrial, acompanhada dos pagamentos respectivos. Como tais provas não foram apresentadas, os efeitos tributários decorrentes da inidoneidade dos documentos fiscais atingem a recorrente, na qualidade de beneficiária direta da utilização dos mesmos.*

(...)

*Na situação dos autos cabe a inversão do ônus da prova. Somente por meio da comprovação da entrada dos insumos e dos pagamentos é que poderiam ser elididas as provas levantadas pela fiscalização. Neste sentido os seguintes acórdãos (sublinhados acrescentados):”*

Como se pode ver, no Acórdão recorrido restou decidido que apenas após a declaração de inidoneidade ocorre a inversão do ônus da prova e que não ocorrendo a inversão cabe à autoridade fiscal demonstrar a inidoneidade e a má fé do Contribuinte. Por outro lado, no Acórdão paradigma admitiu-se a imputação de inidoneidade no próprio procedimento fiscal, admitindo com isso a inversão do ônus da prova em relação à comprovação da boa fé do contribuinte, através da comprovação da entrada da mercadoria e do respectivo pagamento.

Assim sendo, clara está a divergência jurisprudencial, de modo que deve ser conhecido o Recurso Especial em análise.

Pois bem.

No mérito, a questão a ser aqui definida e se a inversão do o ônus da prova prevista no artigo 82, da Lei 9.430/96 ocorre apenas quando a empresa fornecedora esteja com a inscrição declarada inapta no CNPJ ou se a inaptidão fornecedor for constatada através do procedimento fiscal que culminou no respectivo lançamento, inverte-se o ônus da prova em relação à comprovação da boa fé do adquirente.

Em relação à esse tema, penso de forma semelhante aos julgadores do Acórdão recorrido.

A inversão do ônus da prova apenas ocorre nas hipóteses previstas em lei, notadamente o artigo 82, caput e parágrafo único, da Lei nº 9.430/96, donde se extrai que tão somente inverte-se o ônus da prova quando a empresa fornecedora esteja com a inscrição declarada inapta no CNPJ. Nos seguintes termos:

*“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.”*

Não ocorrendo a inversão do ônus da prova, compete, por força dos dispositivos acima transcritos, ao Fisco demonstrar a inidoneidade da empresa fornecedora e a má-fé da empresa adquirente, ora Contribuinte.

De fato, o STJ, no Resp 1.148.444, menciona apesar de adquirente de mercadoria de fornecedor posteriormente declarado inidôneo ser considerado terceiro de boa fé, posteriormente condiciona o direito ao crédito do imposto à comprovação da veracidade da compra e venda efetuada, conforme se pode depreender da seguinte passagem do voto do Relator:

*Nada obstante, a jurisprudência das Turmas de Direito Público é no sentido de que o comerciante que adquire mercadoria, cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) tenha sido, posteriormente declarada inidônea, é considerado terceiro de boa-fé, o que autoriza o aproveitamento do crédito do ICMS pelo princípio da não-cumulatividade, desde que demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada (em observância ao disposto no artigo 136, do CTN), sendo certo que o ato declaratório da inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação.*

Ora, sob minha ótica, há um equívoco nessa decisão, pois, se o adquirente tem boa fé, não há a necessidade de prová-la, isso apenas ocorreria se houvesse uma presunção de má-fé. Ora, má-fé não se pode presumir, tem que se provar, mesmo que todos os elementos fáticos levem à dedução de inidoneidade do fornecedor.

Logo, não tenho reparos a fazer na decisão a quo, quando assim conclui:

*"As provas juntadas foram suficientes para demonstrar a inidoneidade da empresa fornecedora, mas não foram aptas a demonstrar a má-fé da Contribuinte. No presente caso, a autoridade fiscal, partindo da premissa de um fornecedor possivelmente irregular ("Rubens"), apenas presumiu que a atividade da Recorrente também estava irregular, não desincumbindo, assim, do seu ônus de provar tais irregularidades.*

*As provas colacionadas nos autos demonstram justamente o contrário. Em nenhum momento, a autoridade fiscal informou que havia lançamento contábil errôneo. Nenhuma escrituração no livro de inventário foi alegada inexata ou faltante pelo fiscal. Quando o mesmo comenta sobre as exportações (algo mais simples de verificar-se fls. 1887 e segs.), confirmou a existência de seus registros. Ainda que a DRJ alegasse que não se pode precisar se houve circulação de mercadorias, ao menos, não se constatou que não havia estoque físico de matéria prima (por exemplo) para a produção da mercadoria acabada; nem que não havia estoque de produtos acabados para que fossem vendidos; ou que as exportações não ocorreram ou referidos valores não foram recebidos. Entre tantas outras verificações (movimentações bancárias, por exemplo) que foram ou que poderiam ter sido feitas para o esclarecimento do caso, nada foi apontado pelo fiscal.*

*Nesse sentido, observa-se que, com relação à glosa dos créditos pelo fisco paulista, socorreu-se a Recorrente do judiciário através de ação anulatória, obtendo êxito integral em primeira instância (fls. 2594 e segs.), decisão esta confirmada em sede de Tribunal (fl. 2807 e segs.). É importante destacar, que o juiz de primeira instância declarou que referida glosa de créditos era "insensata e absurda", e que não encontrou indícios de envolvimento da Recorrente com seu cliente "Rubens".*

*Sendo assim, conduzo o meu voto pela nulidade do auto de infração, por cerceamento do direito de defesa, vez que a Fiscalização não se desincumbiu do seu ônus de comprovar a suposta má-fé da empresa adquirente, ora Contribuinte.*

*Por todo o exposto, conduzo meu voto no sentido de dar provimento integral ao recurso voluntário."*

Nesse contexto, NEGOU provimento ao Recurso Especial.

(assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra

## Voto Vencedor

Conselheira Adriana Gomes Rêgo, Redatora designada.

Ouso divergir do ilustre relator porque entendo que a dedutibilidade da despesa não está necessariamente atrelada à demonstração de má-fé da contribuinte mas sim à comprovação de que as operações de fato ocorreram. A má-fé é um elemento subjetivo necessário para manutenção ou não da multa qualificada.

No caso em apreço, há uma acusação fiscal de que a contribuinte teria adquirido matéria-prima do fornecedor RUBENS BATISTA DO AMARAL – RANCHARIA, que era pessoa jurídica inexistente de fato. A Fiscalização constatou uma incapacidade de a empresa RUBENS BATISTA DO AMARAL - RANCHARIA produzir ou fornecer matéria prima à recorrida, uma vez que não tinha condições físicas adequadas, não possuía trabalhadores ou autônomos, nem pessoas jurídicas a lhe prestar serviços, bem como não recebeu os pagamentos efetuados pela recorrida.

No que diz respeito aos destinatários dos pagamento, o TVCF destacou (fl.1992):

*È curial notar, que os supostos pagamentos efetuados pelo CURTUME TOURO ao suposto fornecedor RUBENS BATISTA DO AMARAL - RANCHARIA, ocorreu mediante a emissão de cheques, os quais foram depositados e compensados na conta do suposto adquirente (Curtume Touro), todavia, de outro lado, os referidos valores não foram levados a efeito na conta do suposto fornecedor, pois, que, compulsando o sistema informatizado da Secretaria da Receita Federal do Brasil, tem-se claro que para todo o ano de 2007, não se tem qualquer registro de Declaração de Informações sobre Movimentação Financeira - DIMOF, para o suposto fornecedor e, diga-se o mesmo, para o período de 01/2008 a 04/2008.*

*Ora, vê-se, com solar clareza, que os supostos pagamentos efetuados como se fosse para a empresa RUBENS BATISTA DO AMARAL-RANCHARIA, em verdade, foram creditados na conta de terceiros.*

*Não se pode olvidar, ademais, que os pagamentos pelas supostas compras de couro efetuadas junto à firma RUBENS BATISTA DO AMARAL - RANCHARIA foram todos efetuados ao Senhor Octavio Pellin Júnior, que, absolutamente, nada tem a ver com suposto fornecedor nem com suposto adquirente, ou seja, o Senhor Octávio, não mantém relação empregatícia, laboral autônoma ou societária com qualquer das partes.*

*Curioso é que, os recibos de quitações das supostas aquisições de couros junto ao fornecedor Fronteiras Subprodutos Bovinos Ltda - ME, também foram firmados pelo Senhor Octavio Pellin Júnior, que, também, neste caso, não se*

*tem quaisquer prova de sua relação com o suposto fornecedor (os valores dos créditos do PIS e da COFINS pleiteados pelo Curtume Touro, referente as notas fiscais do suposto fornecedor Fronteiras Subprodutos Bovinos Ltda - ME foram indeferidos).*

*Chamado a se pronunciar sobre o assunto o Curtume Touro, em 03/05/2012, declarou que os pagamentos foram efetivados ao Sr. Octávio, tendo em vista que tinha autorização do Senhor Rubens para tanto. Contudo, em algumas de tais autorizações nem sequer o reconhecimento da assinatura do autorizante (Rubens), conforme depreende, exemplificativamente, dos pagamentos da nota 47312, emitida em 18/02/2007 e respectivos pagamentos efetuados em 21/02/2007, mediante a emissão dos cheques 120709 e 120710, ambos do Banco do Brasil S A. Ademais disso, a cessão de crédito para produzir efeitos contra terceiros tem que atender os ditames do artigo 288, combinado com o artigo 654, inciso I, ambos do Código Civil Brasileiro, que assim proclamam:*

*(...)*

*No tocante aos pagamentos efetuados ao Senhor Octávio, referente às supostas aquisições da empresa Fronteiras Subprodutos Bovinos Ltda - ME, temos que, conforme declaração do Curtume Touro o mesmo tinha autorização do fornecedor para assinar recibos e receber os cheques, contudo tal autorização não apresentada e, ademais, não há qualquer prova que vincule o suposto fornecedor com o Senhor Octavio.*

*Não é despiciendo aduzir, que o Senhor Octavio é titular da empresa OCTAVIO PELLIN JÚNIOR - EPP, inscrita no CNPJ sob nº 05.579.410/0001-52 , porém a precitada pessoa jurídica está na situação de NÃO HABILITADA junto à Fazenda Pública Paulista, desde 31/08/2007. Assim sendo, não se pode dizer que o senhor Octavio tinha crédito com o Senhor Rubens que autorizasse a suposta "cessão de crédito".*

*Em síntese, diante do circunstanciado, pode-se inferir que as vendas da firma RUBENS BATISTA DO AMARAL RANCHARIA para o CURTUME TOURO LTDA, no período de 01/2007 a 04/2008, jamais existiram, mormente porque não houve o pagamento das supostas aquisição dos produtos e o Senhor Rubens ter firmado 06/12/2011, declaração de próprio punho declinando que a mais de cinco anos esta com as atividades paralisadas.(grifei)*

De acordo com os fatos narrados no TVCF, constata-se que a recorrida efetivou pagamentos por meio de cheque (confirma-se que a contribuinte efetuou pagamentos). Todavia esses pagamentos não foram para a empresa RUBENS BATISTA DO AMARAL - RANCHARIA, emissora das notas fiscais, tendo em vista que a mesma não teve movimentação financeira após a autoridade fiscal consultar a DIMOF.

Por sua vez, o próprio Sr. Rubens declarou em dezembro de 2011 que fazia aproximadamente 05 anos que estava com as atividades paralisadas (fl.1501).

Em que pese formalmente a declaração de inidoneidade só ter sido formalizada após os fatos geradores, entendo oportuno transcrever trechos da decisão de primeira instância que analisou tanto a acusação fiscal, quanto a impugnação e assim concluiu:

*Consta no presente processo que a Secretaria da Fazenda Estadual, mediante o cumprimento de Mandado de Busca e Apreensão Domiciliar autorizado pela justiça, obteve documentos que comprovam que no local declarado como sede da empresa Rubens Batista do Amaral – Rancharia o seu titular mantém escritório no qual gera pseudoempresas com atividade de frigorífico e/ou de comercialização de carne bovina e demais produtos e subprodutos do abate, cujos impressos de notas fiscais se prestam a acobertar operações de venda de carne e de couros bovinos efetivamente realizadas por terceiros e a transferir crédito de ICMS para os estabelecimentos destinatários de forma que os verdadeiros titulares das operações permanecem no anonimato e sem a responsabilidade pelos tributos estaduais e federais incidentes.*

*Tal situação foi devidamente comprovada por inúmeros documentos apreendidos pelo fisco no curso de ação fiscal empreendida, conjuntamente com o Ministério Público Estadual e com a Polícia Civil, junto ao estabelecimento do contribuinte Rubens Batista do Amaral Rancharia, bem assim na residência do seu titular e na sede do estabelecimento comercial não inscrito no cadastro de contribuintes do ICMS, situado no sítio Estrela de Davi, no município de Pirapozinho – SP., que tem como sócio e administrador o Sr. Octávio Pellin Júnior.*

*A empresa Rubens Batista do Amaral Rancharia não exercia efetivamente a atividade declarada em seus registros comerciais e fiscais (frigorífico, abate de bovinos), mas sim a de emitir documentos fiscais para acobertar operações com mercadorias realizadas por terceiras empresas, recebendo, para tanto, vantagem financeira indevida representada por pagamento de determinada importância por parte da empresa adquirente do referido documento fiscal.*

*Os documentos apreendidos demonstram as formas utilizadas para remunerar o Sr. Rubens Batista do Amaral pela emissão e fornecimento de notas fiscais em seu nome, as quais eram utilizadas pelo estabelecimento não inscrito no cadastro de contribuintes do ICMS, pertencentes a Octávio Pellin Júnior e Luiz Fernando de Oliveira, controladores da empresa de fato, denominada Mega Couros Company.*

*Esse procedimento tinha o objetivo de ocultar do fisco as operações realizadas pelas empresas que adquiriam os documentos fiscais, fazendo com que se eximissem de assumir a obrigação tributária decorrente de suas operações, as quais eram assumidas pelo contribuinte Rubens Batista do Amaral Rancharia, que as declarava perante o fisco e assumia os débitos fiscais como se fossem de sua responsabilidade. Ao mesmo tempo elevados valores de créditos de ICMS eram irregularmente transferidos para terceiros adquirentes de produtos junto a empresas que se utilizavam dos documentos fiscais confeccionados em nome de Rubens Batista do Amaral, os quais eram utilizados em suas escritas fiscais para reduzir o valor do débito de*

*imposto apurado nos períodos de entradas de mercadorias ou para serem acrescentados aos saldos credores de ICMS eventualmente existentes nos meses de apuração.*

*Além disso, diligências comprovaram que o estabelecimento da citada fornecedora Rubens Batista do Amaral – Rancharia se constitui de escritório administrativo que cuida dos interesses de diversas outras empresas, sem qualquer condição para se constituir num estabelecimento frigorífico, ante a inexistência de locais para armazenamento e resfriamento de produtos resultantes de abate de bovinos. Citada fornecedora, apesar de ter movimentado expressivo volume de mercadorias nos anos fiscalizados, não possui e jamais possuiu em seu nome qualquer tipo de veículo de carga, que fosse utilizado no transporte dessas mercadorias, como era de se esperar.*

*O Sr. Rubens Batista do Amaral, titular da fornecedora Rubens Batista do Amaral – Rancharia, participou do quadro societário da “empresa” Frigorífico São Matheus Ltda. (posteriormente alterada para Card Alimentos Ltda.), a qual, apesar de ter sua inscrição estadual cassada, a partir de 03/10/2001, em face da comprovada simulação de existência do estabelecimento, continuou a emitir notas fiscais para supostas operações de compra e venda de mercadorias.*

*Constatou-se, também, que referido Senhor participou ativamente de negociações relacionadas às empresas Comercial de Alimentos Dualdo Ltda. e Comercial de Alimentos Santa Gertrudes Ltda., ambas com atividade de comércio atacadista de carnes, cujas inscrições estaduais foram declaradas “inaptas” perante a Secretaria da Fazenda e os documentos fiscais por elas emitidos foram considerados inidôneos em decorrência da comprovada simulação de existência dos estabelecimentos.*

*Tem-se, assim, que há elementos suficientes nos autos que atestam a inidoneidade da documentação fiscal emitida pela empresa fornecedora da contribuinte. (grifei)*

Assim, há um conjunto de indícios que convergem no sentido de demonstrar que as notas fiscais emitidas pela fornecedora não correspondiam à efetiva movimentação de mercadorias.

Essa reunião de indícios são, na realidade, uma presunção relativa que admite a prova em contrário.

Como a contabilidade do sujeito passivo faz prova a seu favor, desde que comprovada por documentos hábeis (art. 9º, §1º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977), cabe ao sujeito passivo demonstrar que essa movimentação de mercadorias ocorreu, que, de fato, adquiriu do fornecedor a mercadoria, e que pagou por essa mercadoria adquirida desse fornecedor.

É essa, inclusive, a dicção do legislador também ao dispor no parágrafo único do art. 82 da Lei nº 9.430, de 1996:

*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)*

Assim, diferentemente do que interpretou a decisão recorrida, é de se entender que caberia à contribuinte provar a efetivação do pagamento e o recebimento dos bens. Ou seja, se a adquirente comprovar o efetivo pagamento e a efetiva operação, ainda que a fornecedora seja declarada inapta, as notas fiscais produzem efeito tributários para esse adquirente.

É verdade que no presente caso não se tem a declaração de inaptidão, mas há provas robustas no sentido da inexistência da pessoa jurídica fornecedora e é dever da contribuinte demonstrar as operações a efetividade das operações que contabilizou.

Em relação ao recebimento dos bens, a prova trazida não foi considerada suficiente porque os livros de entrada lastreados nas notas fiscais cuja idoneidade está sendo questionada, por si só, já perdem o seu valor probatório.

Em relação aos pagamentos, também não há prova de pagamentos à fornecedora, mas sim ao Sr. Octávio Pellin Jr, que dava quitação das duplicatas, mas não restou comprovada sua relação com a empresa emissora das notas fiscais.

Além disso, como bem observou a Fiscalização e a decisão de primeira instância, a alegação de que havia cessão de crédito da fornecedora a favor do Sr Octávio Pellin Jr também não restou cabalmente demonstrado, conforme transcrevo da mencionada decisão:

*Há que se registrar que as cessões de crédito, para ter eficácia perante terceiros, nos termos do art. 288 do Código Civil, reclamam sejam celebradas por instrumento público ou, no caso de instrumento particular, deverão conter os elementos referidos no art. 654, § 1º daquele diploma legal, a saber:*

Art. 288. É ineficaz, em relação a terceiros, a transmissão de um crédito, se não celebrar-se mediante instrumento público, ou instrumento particular revestido das solenidades do § 1º do art. 654.

Art. 654. Todas as pessoas capazes são aptas para dar procuração mediante instrumento particular, que valerá desde que tenha a assinatura do outorgante.

§ 1º O instrumento particular deve conter a indicação do lugar onde foi passado, a qualificação do outorgante e do outorgado, a data e o objetivo da outorga com a designação e a extensão dos poderes conferidos.

*Ademais, para que os efeitos de tais transações transcendam as partes contratantes e sejam oponíveis a terceiros, é condição indispensável que sejam lançados no Registro de Títulos e Documentos, a teor do que prescreve a Lei de Registros Públicos:*

Art. 127. No Registro de Títulos e Documentos será feita a transcrição:

*I - dos instrumentos particulares, para a prova das obrigações convencionais de qualquer valor;*

(...)

Art. 129. Estão sujeitos a registro, no Registro de Títulos e Documentos, para surtir efeitos em relação a terceiros:

(...)

9º) os instrumentos de cessão de direitos e de créditos, de sub-rogação e de dação em pagamento.

E conclui o acórdão de primeira instância:

*Não é usual ou razoável que a maioria da movimentação de pagamentos se dê com relação a terceiros. Nada impede que a contribuinte realize pagamentos a terceiros por dívida mantida com fornecedores. Entretanto, no caso presente, os fatos constatados clamam pela comprovação de relação jurídica apta a justificar os referidos pagamentos.*

Chama, ainda, a atenção a seguinte observação da decisão de 1ª instância:

*Ao contrário do que afirma a contribuinte, à fl. 25 do relatório do fisco estadual, consta que foram encontradas no estabelecimento comercial sem inscrição no cadastro de contribuintes do ICMS (Mega Couros Company) não somente cópia de cheques emitidos pelo Curtume Touro tendo como beneficiária a empresa Rubens Batista do Amaral Rancharia, mas também demonstrativos de pagamentos realizados à citada empresa pelo fornecimento de notas fiscais para acobertar operações de saídas de mercadorias, com menção de datas, notas fiscais, romaneios e valores. (grifei)*

Com efeito, à e-fl. 1.455, consta como dentre os documentos apreendidos pela Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo, as seguintes informações:

**ANEXO V.2 – DOC.FLS. 2552 A 2563**

Apreendidos no estabelecimento comercial, também, demonstrativos de pagamentos realizados à empresa Rubens Batista do Amaral-Rancharia, pelo fornecimento de Notas Fiscais para acobertar operações de saídas de mercadorias, com menção de datas, Notas Fiscais, romaneios e valores.

Consta ainda à efl. 1.447 também como dentre os documentos apreendidos pela Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo, as seguintes informações:

- Demonstrativos de operações de saídas realizadas pela empresa Rubens Batista do Amaral-Rancharla, relativamente a parte do exercício de 2003, no qual constam diversas colunas, dentre as quais o nº da nota fiscal, data de emissão, valor da operação, ICMS, e especialmente as colunas "Lista", "Boleto" e "ABX\_Pauta", com menção das expressões: **FALSO** ou **VERDADEIRO**, predominando a primeira;

Ou seja, há uma reunião de indícios convergentes no sentido de demonstrar que havia um esquema envolvendo notas fiscais de favores, e como a contribuinte não logra provar que efetivamente pagou para o fornecedor das mercadorias, é de se aplicar o entendimento do acórdão paradigma 1402-001.199, do qual transcrevo o seguinte trecho:

*Provada por todos os meios juridicamente admitidos, incluído o empréstimo de provas de outra entidade tributante, no bojo de um processo de exigência tributária concernente à empresa adquirente de mercadorias, a inexistência de fato de uma empresa supostamente fornecedora ou a inexistência de fornecimentos específicos desta com elementos irrefutáveis como inexistência de fato do estabelecimento, empresa fictícia, ausência de comprovação do transporte de mercadorias, etc., constatadas em diligências, permite considerar a documentação fiscal como tributariamente ineficaz, independentemente da declaração de inaptidão em ato oficial adequado. Essa é a situação presente nos autos. (grifei)*

Assim, a despeito de a declaração de inaptidão só ter sido publicada em 2012, portanto, após os fatos geradores, o fato é que há provas nos autos suficientes a infirmar que as operações de fato ocorreram. E, como a contribuinte não logra demonstrar o efetivo pagamento e o efetivo ingresso das mercadorias, é de se manter a glosa das despesas.

No que diz respeito à multa qualificada, multa isolada, lançamento do IRRF e demais questionamentos trazidos no recurso voluntário que não foram analisados pela decisão recorrida, por terem sido prejudicados, é de se determinar o retorno dos autos ao colegiado a quo.

Por essas razões, voto no sentido de **DAR PROVIMENTO** ao Recurso Especial da Fazenda Nacional para restabelecer a exigência principal, devendo a turma recorrida analisar as demais questões trazidas pelo Recurso Voluntário que não foram apreciadas pela decisão recorrida.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo