

A SÚMULA N. 509 DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA E O ÔNUS DA PROVA DE INIDONEIDADE DE NOTAS FISCAIS

Davi Cozzi do Amaral

Mestre em Direito pela Universidade Católica de Pernambuco (Unicap). Graduado em Direito pela Faculdade de Direito do Recife da Universidade Federal de Pernambuco (UFPE). Julgador do Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco (TATE-PE). Superintendente jurídico da Secretaria da Fazenda do Estado de Pernambuco.

Paulo Rosenblatt

Professor de Direito Financeiro e de Direito Tributário da Universidade Católica de Pernambuco (Unicap). Graduado e mestre pela Faculdade de Direito do Recife da Universidade Federal de Pernambuco (UFPE). PhD em Direito Tributário pela Universidade de Londres (Institute of Advanced Legal Studies).

Artigo recebido em 14.07.2023 e aprovado em 17.07.2023.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 O procedimento fiscal como instrumento de coleta de provas 3 As obrigações acessórias de gerar e guardar documentos 4 Notas fiscais como meios de prova 5 Inidoneidade das notas fiscais: momento, causas e efeitos 6 A Súmula n. 509 do STJ e os direitos subjetivos dos contribuintes 7 A Súmula n. 509 do STJ e o ônus da prova de inidoneidade da nota fiscal 8 Conclusão 9 Referências.

RESUMO: O artigo aborda a Súmula n. 509 do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e os seus efeitos em relações tributárias concretas. Para tanto, é estudado o procedimento fiscal como instrumento de coleta de provas e a conformação das obrigações acessórias dos contribuintes de produzir e armazenar documentos, assim como a aptidão da nota fiscal para servir como meio de prova de fatos tributáveis. São analisadas as causas de inidoneidade de notas fiscais, concernentes à existência de vícios intrínsecos ou extrínsecos que retirem a confiabilidade das informações nelas registradas, bem como os efeitos gerados pela declaração, notadamente de retirar a aptidão dos documentos para provar a realização da operação ou prestação neles descrita. A partir disto, busca-se extrair o conteúdo da Súmula n. 509 do STJ para identificar o titular do ônus da prova de inidoneidade das notas fiscais e a extensão dos direitos e deveres do contribuinte de boa-fé que conste como destinatário

de documento fiscal inidôneo. Conclui-se que à fiscalização tributária incumbe declarar e provar a existência da situação de fato que acarrete a inidoneidade da nota fiscal, de modo a inverter para o contribuinte o ônus de provar a efetiva realização da operação ou prestação registrada na nota fiscal que, antes de comprovada inidônea, é suficiente para atestar as informações nela registradas.

PALAVRAS-CHAVE: Notas fiscais. Fiscalização tributária. Obrigações acessórias. Ônus da prova.

PRECEDENT NO. 509 OF THE BRAZILIAN SUPERIOR COURT OF JUSTICE AND THE BURDEN OF PROOFING THE UNACCEPTANCE OF INVOICES

CONTENTS: 1 Introduction 2 The tax procedure as a tool for gathering evidence 3 The ancillary obligations of generating and keeping documents 4 Invoices as evidence 5 Ineligibility of invoices: timing, causes and effects 6 Precedent n. 509 of the STJ and the subjective rights of taxpayers 7 Precedent n. 509 of the STJ and the burden of proof of unsuitability of the invoice 8 Conclusion 9 References.

ABSTRACT: The paper addresses Precedent no. 509 of the Superior Court of Justice (STJ) and its effects on concrete tax relations. To this end, the tax procedure as an instrument for collecting evidence and the conformation of the obligations of taxpayers to produce and store documents is studied, as well as the ability of the invoice to serve as a means of proof of taxable facts. The causes of inadequacy of invoices are analysed, concerning the existence of intrinsic or extrinsic defects that remove the reliability of the information recorded in them, as well as the effects generated by the declaration, notably to remove the aptitude of the documents to prove the performance of the operation or provision described in them. From this, it endeavours to extract the content of Precedent no. 509 of the STJ to identify the holder of the burden of proof of unsuitability of invoices and the extent of the rights and duties of the taxpayer in good faith who appears as the recipient of an unsuitable tax document. It concludes that the tax official is responsible for declaring and proving the existence of the factual situation that entails the unsuitability of the invoice, to reverse to the taxpayer the burden of proving the effective realization of the operation or provision recorded in the invoice that, before proven inadequate, is sufficient to attest to the information recorded therein.

KEYWORDS: Tax invoices. Tax inspection. Tax obligations. Burden of proof.

1 INTRODUÇÃO

O artigo pretende investigar o conteúdo da Súmula n. 509 do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e os seus possíveis efeitos em relações tributárias concretas. A matéria tem fundamental importância para as relações jurídicas travadas entre fisco e contribuintes, especialmente na tributação do consumo em geral e pelo ICMS, em particular. Mesmo eventual reforma tributária não retirará a relevância da matéria, visto que as propostas em trâmite (v.

PEC 45/2019-A e PEC 110/2019) visam não apenas à manutenção do princípio da não cumulatividade na tributação do consumo, como a sua ampliação (crédito financeiro amplo), também a ser operacionalizado por meio de destaque do valor do tributo em nota fiscal, a ser apropriado como crédito no destino, mesmo com o proposto sistema chamado *split payment*¹.

Ademais, está previsto um período de transição de dez anos de convivência do regime atualmente em vigor e o que vier a ser implementado, até a sua integral substituição. E haverá um estoque de processos pendente de julgamento que certamente se prolongará no tempo. Portanto, o presente tema é atual e relevante.

Para atingir o objetivo fixado, será analisada, em primeiro lugar, a utilidade do procedimento fiscal como instrumento de coleta de provas de fatos tributáveis, assim como a característica dos deveres instrumentais dos contribuintes de gerar e armazenar documentos de interesse da fiscalização. Em seguida, será estudada a nota fiscal enquanto meio de prova de fatos de interesse tributário para, desse ângulo, tratar das causas e dos efeitos da declaração da sua inidoneidade.

Assentadas as premissas, será examinado o conteúdo da Súmula n. 509/STJ sob a perspectiva dos direitos subjetivos dos contribuintes de boa-fé para, finalmente, a partir do mesmo enunciado, extrair a configuração do dever de prova de inidoneidade dos documentos fiscais e o momento da sua realização no procedimento fiscal.

O artigo tem como resultado a extração do conteúdo da Súmula n. 509/STJ, inclusive quanto aos possíveis direitos e deveres de fisco e contribuintes por ela delimitados, analisados sob a perspectiva do ônus de prova no curso da fiscalização tributária que preceda lançamento de ofício.

1. No *split payment*, o contribuinte segregará as parcelas relativas ao custo de sua operação e os tributos nela incidentes, quando da aquisição dos bens ou tomada dos serviços como forma de comprovar a titularidade dos créditos das fases anteriores. Esse sistema, a toda evidência, não dispensará a devida emissão de notas fiscais (TEIXEIRA, A. A. *To split or not to split: o split payment como mecanismo de recolhimento de IVA e seus potenciais impactos no Brasil*. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 50, p. 27-46, 2022. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2139>. Acesso em: 13 jul. 2023).

2 O PROCEDIMENTO FISCAL COMO INSTRUMENTO DE COLETA DE PROVAS

Com a massificação das relações tributárias, o lançamento adquiriu característica de ato residual, efetuado, quanto à maioria dos tributos, nas situações em que o contribuinte não tenha cumprido a contento os seus deveres de cálculo e antecipação de pagamento, a partir do exercício de uma função administrativa de fiscalização e controle². O procedimento de fiscalização tributária, assim, preparatório do lançamento, tem como escopo maior a coleta e produção de provas dos fatos tributáveis a fundamentar o lançamento de ofício³; afinal, a constituição do crédito tributário pela autoridade administrativa pressupõe, conforme estabelece o *caput* do art. 142 do CTN, “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente”.

A par da existência de normas expressas nesse sentido na legislação dos diversos entes federados, é certo que a verificação da ocorrência do fato impositivo que autoriza o lançamento de ofício tem como corolário imediato o dever de instrução do ato constitutivo de crédito com provas do surgimento da obrigação tributária. Em outras palavras, à autoridade administrativa que verificar o fato incumbe demonstrá-lo no procedimento fiscal, também de modo a permitir o exercício do direito de defesa do contribuinte e fornecer subsídios para a análise da legitimidade do crédito tributário pelas autoridades administrativas e judiciais competentes para a sua revisão.

Tais subsídios têm, em regra, natureza documental, uma vez que, pela própria característica dos fatos e negócios jurídicos sobre os quais incide a tributação, provas dessa espécie preponderam no direito tributário⁴. Isso porque os atos da vida civil e empresarial costumam se aperfeiçoar por meio de documentos – ou, pelo menos, com registro em suporte documental –, de natureza pública ou privada, formalizados para controle próprio de quem os expediu ou para possibilitar o controle por pessoa ou instituição externa.

A prova documental detém tamanha relevância no âmbito tributário que, mesmo as demais espécies usadas como provas em relações tributárias,

2. XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 15.

3. XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 180-182.

4. TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 146-147.

costumam envolvê-la. Uma prova pericial, por exemplo, pode ser produzida para atestar, com base em documentação contábil, a ocorrência ou inoocorrência de determinado fato gerador. Da mesma forma, uma perícia informática pode ser realizada para determinar a autenticidade de certo documento digital que tenha servido de suporte para a apuração de um tributo. Mesmo a prova testemunhal pode ser produzida, por exemplo, para auxiliar a investigação acerca das condições em que um documento fraudulento foi produzido pelo seu autor, possível responsável tributário.

A instrução das exigências fiscais formalizadas pelo lançamento com os documentos gerados pelo contribuinte ou por terceiros, ou mesmo produzidos pela fiscalização com base nas informações colhidas no curso do procedimento, é condição de validade do crédito tributário constituído.

3 AS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS DE GERAR E GUARDAR DOCUMENTOS

Também pelas razões antes elencadas, a legislação prevê a possibilidade de instituição de obrigações tributárias acessórias para contribuintes e demais sujeitos de interesse da administração tributária. O Código Tributário Nacional, em seu art. 113, § 2º, qualifica como obrigações acessórias aquelas que têm por objeto as prestações positivas ou negativas instituídas pela legislação tributária no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

As assim chamadas obrigações acessórias, sem conteúdo pecuniário, correspondem aos deveres instrumentais⁵ cometidos aos contribuintes ou àqueles sujeitos dotados de deveres legais de colaboração, correlatos ao dever fundamental de pagar tributos, mas dotadas de maior âmbito, já que responsáveis por possibilitar e facilitar a fiscalização tributária⁶. As ditas obrigações acessórias são, portanto, obrigações de fazer e não fazer, normalmente concernentes à produção, guarda e entrega de documentos, ou, ao menos, à prática de atos redutíveis a documentos.

5. Sobre a natureza jurídica obrigacional das obrigações acessórias, vide: BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária* (uma introdução metodológica). 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. Em sentido contrário, por todos: CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 283-286.

6. PAULSEN, Leandro. *Capacidade colaborativa: princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 91.

Com a instituição de tais obrigações, busca-se conferir meios à administração para que investigue e controle o recolhimento de tributos, seja pelo próprio sujeito dotado do dever de colaboração, seja por terceiros⁷. Os documentos produzidos para tal finalidade, assim como aqueles mantidos no interesse empresarial, são passíveis de análise pelas autoridades fiscais para fins de verificar o efetivo cumprimento das obrigações tributárias principais (art. 195 do CTN). Por essas razões, como antes visto, também servem como provas do descumprimento de tais obrigações, a embasar a formalização de crédito tributário, em caso de cometimento de infrações.

Por outro lado, penalidades pecuniárias – obrigações principais, na forma do art. 113, § 1º, do Código Tributário Nacional (CTN) – são devidas pelo descumprimento de obrigações acessórias, mesmo que delas não tenham resultado a supressão, a diminuição ou a postergação do pagamento de tributo devido, especialmente com a aplicação de multas isoladas, estas também obrigações principais⁸.

4 NOTAS FISCAIS COMO MEIOS DE PROVA

Amplamente prevista na legislação disciplinadora da tributação do consumo (v.g., art. 396 do RIPI), a expedição de notas fiscais constitui um dos deveres instrumentais mais relevantes atribuídos aos contribuintes. A nota, afinal, é o documento fiscal por excelência: serve precipuamente para documentar as operações de circulação de bens e mercadorias, assim como as prestações de serviços. É, em outras palavras, o meio de prova mais relevante da ocorrência das operações e prestações nela descritas e importante via para conferir praticabilidade à tributação.

As notas fiscais, assim, servem para legitimar o trânsito e a armazenagem de bens e mercadorias, bem como para lastrear a escrituração fiscal e contábil dos contribuintes. Por identificar as operações e prestações nelas descritas, servem como suporte dos lançamentos efetuados nos livros próprios, permitindo

7. AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 275.

8. ROSENBLATT, Paulo. Regulação responsiva das obrigações tributárias acessórias: mudança de paradigma a partir de José Souto Maior Borges. In: BERNARDES, Flávio Couto; MATA, Juselder Cordeiro da; LOBATO, Valter de Souza (coord.). *ABRADT: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. Belo Horizonte: Arraes, 2022. v. 1, p. 803-817.

a apuração dos tributos devidos e operacionalizando a não cumulatividade nos tributos sujeitos à sistemática.

Dada a sua relevância para a arrecadação e a fiscalização tributária, as notas fiscais são recorrente objeto de fraude, seja por meio da adulteração indevida do próprio documento, seja com a inserção de informações falsas em documentos formalmente legítimos. Na era da nota fiscal eletrônica, no entanto, é certo que a segunda modalidade prepondera, sem que, por tal razão, ato dessa natureza seja menos grave: a nota fiscal, afinal, configura verdadeiro suporte documental de direitos e obrigações.

Nesse sentido, a nota pode funcionar quase como meio de criação de dinheiro, já que o tributo sujeito à sistemática da não cumulatividade nela destacado pode ser usado como crédito fiscal pelo seu destinatário, reduzindo ou eliminando o saldo de tributo a recolher na apuração. Da mesma forma, é passível de desonerar o seu destinatário do tributo incidente sobre a operação posterior que vier a praticar, se indicar o prévio recolhimento por substituição do tributo incidente sobre o restante da cadeia. Pode, ainda, servir para justificar a posse de determinadas mercadorias por aquele indicado no documento. Finalmente, é apta a servir de base para o lançamento de despesas a deduzir da base de cálculo de tributos diretos.

A nota fiscal é um documento unilateral, visto que a sua expedição por determinado sujeito, assim como, em regra, a sua aptidão para produzir efeitos, não depende de visto ou aval de autoridade fiscal, ou mesmo de particular indicado no documento. Por esses motivos, a capacidade da nota fiscal de gerar efeitos fiscais para o emitente e para terceiros é ampla, ainda que não ilimitada, já que condicionada à sua idoneidade para tanto, nos termos da legislação tributária.

5 INIDONEIDADE DAS NOTAS FISCAIS: MOMENTO, CAUSAS E EFEITOS

Como antes exposto, a nota fiscal é documento unilateral cuja expedição é dever instrumental dos sujeitos descritos na legislação tributária. Tal documento é utilizado para discriminar operações e prestações fiscalmente relevantes, bem como lastrear lançamentos na escrita fiscal e contábil e servir de suporte de direitos e obrigações de contribuintes.

A nota fiscal, no entanto, torna-se inidônea para tais fins quando contém vícios intrínsecos ou extrínsecos capazes de retirar a confiabilidade das informações

nela descritas. A legislação tributária dos diversos entes federados, a exemplo do que preceitua o art. 394 c/c art. 427 do RPI, prevê causas diversas de inidoneidade das notas fiscais, conquanto, sem embargo de níveis diversos de detalhamento, contenham importante núcleo comum.

Em geral, as causas de inidoneidade das notas fiscais são aquelas que indiquem alta probabilidade de se tratar de notas frias: documentos emitidos, em fraude à lei, para forjar a realização de operações ou prestações que não tenham ocorrido na forma descrita no próprio documento.

Aqui, há que se pontuar que as notas inidôneas não necessariamente são aquelas com alta probabilidade de terem descrito operações ou prestações não realizadas, mas, sim, também aquelas que descrevam operações ou prestações não realizadas *nos termos documentados*. A sutileza da diferença semântica não deve obstar a relevância da constatação, principalmente se adotada a premissa de que as mentiras mais perigosas são aquelas que contêm meias-verdades.

Exemplificativamente, é possível que uma nota fiscal inidônea documente operação em que o destinatário efetivamente tenha recebido as mercadorias acobertadas pela nota fiscal inidônea, porém de remetente diverso do indicado na nota, que apenas teria atuado como “laranja” na operação – um sujeito entreposto, fictício, que encobriria as verdadeiras operações anteriores realizadas na cadeia. Na mesma linha, é factível que um sujeito de fato tenha prestado um serviço para outro, mas em local diverso do indicado no documento, buscando alterar indevidamente as condições de tributação da prestação.

Nesses casos, a exemplo de uma nota fiscal que documente uma operação ou prestação sem nenhum lastro na realidade, a inidoneidade do documento impedirá a sua produção de efeitos, ressalvados aqueles favoráveis ao fisco – conforme disposições disseminadas pela legislação tributária (v.g., art. 394, *caput*, do RPI) e em tudo consoantes com o princípio jurídico da vedação ao benefício da própria torpeza por aquele que tenha concorrido para a prática de ato ilícito.

Assim, são notas fiscais inidôneas aquelas que descrevam negócios jurídicos não realizados de fato, ou que contenham equívocos ou omissões de informações relevantes, ou mesmo aquelas emitidas por sujeito por alguma razão inapto para a emissão de documentos fiscais. Em todas essas hipóteses, a declaração de inidoneidade da nota fiscal equivale a assentar que

aquele documento não tem aptidão para confirmar a ocorrência da operação ou prestação que visa a acobertar.

Em tais situações, a nota, portanto, não tem capacidade de gerar efeitos benéficos imediatos para o contribuinte nela indicado, tais como de apropriação de créditos fiscais, de desoneração das saídas posteriores em caso de substituição tributária para frente, de legitimidade da posse dos produtos descritos ou de dedução do custo representado pela nota da base imponível de tributo direto. Em outros termos, afirmar a inidoneidade da nota fiscal significa retirar a força probante intrínseca do documento, ou sua capacidade de servir, por si mesmo, como meio de prova da efetiva realização da operação ou prestação nele descrita.

Neste ponto, cabe destacar a inexistência de previsão de processo administrativo específico, observado o contraditório e a ampla defesa, que regule a declaração de inidoneidade de um documento fiscal⁹. Assim, uma vez que a declaração não é precedida ou sucedida por procedimento ou processo autônomo, ocorre incidentalmente em procedimento preparatório de lançamento de ofício de que seja alvo o próprio emitente da nota ou terceiro relacionado à operação por ela acobertada.

Também por isso, o momento da declaração de inidoneidade de um determinado documento fiscal não se confunde com o momento do início dos efeitos correspondentes, visto que a declaração é formulada quando já expedida a nota e independentemente de a causa de inidoneidade ser antecedente ou concomitante à sua expedição. Não por acaso, o ato em que se verifica a inaptidão do documento, mesmo se exarado no bojo de ato constitutivo de crédito tributário, tem natureza declaratória, e não constitutiva, de forma que seus efeitos retroagem ao momento do surgimento da causa.

Por essa razão, os elementos que atestem a inidoneidade das notas fiscais devem necessariamente ser carreados aos eventuais atos constitutivos de crédito tributário delas decorrentes, já que servem como prova mediata da eventual infração cometida. Da mesma forma, a declaração de inidoneidade deve ser fundamentada no ato de lançamento, justamente a fim de propiciar o exercício do contraditório pelo interessado.

9. BOTTALLO, Eduardo Domingos. Inidoneidade fiscal no âmbito do ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 232, p. 76, jan. 2015.

Aqui, pode-se considerar, assim como em regra acontece nos atos integrantes do procedimento preparatório, existir um contraditório diferido, uma vez que a apuração da inidoneidade ocorre no curso da fiscalização, mas os efeitos da declaração são produzidos apenas com o lançamento de ofício. Como consequência, eventual vício relativo à declaração de inidoneidade de documento fiscal usado como suporte probatório para a constituição do crédito tributário necessariamente contaminará, ainda que parcialmente, o produto resultante do lançamento, mesmo que com ele não se confunda¹⁰.

Assim como a aptidão da nota fiscal para gerar efeitos é ampla, mas não ilimitada, a inaptidão da nota fiscal inidônea para a produção de efeitos tampouco é absoluta. Não se pode descurar de que, como já exposto, para além de configurar relevante dever instrumental dos sujeitos descritos na legislação tributária, a emissão de nota fiscal, sob a ótica do procedimento fiscal, constitui meio de prova da realização de negócios jurídicos com repercussão tributária. Ou seja: a obrigação acessória estipulada no interesse da arrecadação e da fiscalização tributária tem a finalidade correlata de propiciar às autoridades fiscais o conhecimento daquelas operações ou prestações – estas, sim, de efetiva relevância tributária.

A emissão de nota fiscal em si não aperfeiçoa a relação jurídica sobre a qual incide a norma tributária material, mas apenas a descreve e registra documentalmente. Na analogia, a operação representa o território, e a nota fiscal é o mapa.

Diante disso, apesar da aparente obviedade, não é demais ressaltar que a tributação incide sobre a operação ou prestação prevista na hipótese de incidência, e não sobre a nota fiscal. Para efeitos fiscais, portanto, imprescindível é conhecer o fato gerador, e não a nota fiscal, ainda que a documentação da ocorrência do fato tributável por meio da regular emissão da nota fiscal seja a forma mais simples e confiável de atestar o surgimento da obrigação tributária principal.

É por isso que o cumprimento satisfatório da obrigação acessória – a emissão de nota fiscal idônea – desonera os sujeitos envolvidos na operação de comprová-la por outra forma. Analogamente, o não cumprimento satisfatório da obrigação acessória – a emissão de nota fiscal inidônea – onera os sujeitos

10. BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 169.

envolvidos na operação, que adquirem, assim, o ônus de comprová-la em sua existência e características por outra forma, dada a imprestabilidade da nota fiscal inidônea como meio de prova válida.

Dessa forma, as operações ou prestações acobertadas por notas fiscais inidôneas não necessariamente terão vedados os efeitos fiscais previstos para as operações regulares. Tais efeitos, entretanto, não serão produzidos automaticamente, diante da incapacidade do documento a elas relativo de servir como suporte para tanto. Avançando ainda mais, pode-se dizer que a declaração de inidoneidade da nota fiscal transfere para o contribuinte interessado a carga da prova da realização daquele negócio jurídico.

A inexistência ou inidoneidade do documento de excelência para a comprovação da realização de determinada operação ou prestação dificulta, mas não impossibilita, provar que ela tenha sido efetivamente realizada. A ilegitimidade do documento, assim, afeta a própria obrigação acessória – representa o descumprimento do dever instrumental de emitir corretamente uma nota fiscal –, mas não inquina necessária e definitivamente o fato gerador da obrigação principal (o objeto da tributação). Especificamente no que concerne ao ICMS e à transmissão de créditos, pode-se afirmar que o direito ao creditamento decorre diretamente da aquisição de mercadorias tributadas, razão pela qual deve ser restringido somente quando for comprovadamente inverídica a operação registrada no documento fiscal¹¹.

Constatar a imprestabilidade do documento que atestaria a realização de certa operação em determinados termos, portanto, não significa constatar que a operação não foi realizada, ou que são falsas todas as informações constantes do documento. Significa, por outro lado, que, com base apenas naquele documento, não se pode afirmar que a operação tenha sido realizada, ou que as informações nele inseridas sejam confiáveis.

Aqui, não se trata de mero jogo de palavras, mas de afirmar que não há óbice à produção de efeitos pela operação registrada na nota inidônea, desde que seja possível asseverar a sua efetiva ocorrência nos termos descritos no documento. De certa forma, a inidoneidade da nota fiscal acarreta uma presunção *relativa*,

11. TOMÉ, Fabiana Del Padre. Declaração de inidoneidade de documento fiscal e direito ao crédito de ICMS: prova da operação e boa-fé do contribuinte. In: CARVALHO, Paulo de Barros; SOUZA, Priscila de (org.). *Direito tributário e os novos horizontes do processo*. São Paulo: Noeses, 2015. v. 1, p. 458.

de caráter lógico, de que a operação nela indicada não tenha ocorrido conforme registrado no documento – como antes enunciado, inverte para o interessado o dever de provar a sua ocorrência por outros meios.

6 A SÚMULA N. 509 DO STJ E OS DIREITOS SUBJETIVOS DOS CONTRIBUINTE

Representa desdobramento da conclusão parcial alcançada no ponto anterior a constatação de que vício em documento decorrente da prática de obrigação acessória, considerado em si mesmo, não é totalmente impeditivo do exercício de direitos subjetivos dos contribuintes com repercussão em obrigações principais (ainda que o vício impeça o exercício do direito com base naquele documento, também apenas considerado em si mesmo).

Cuidando exclusivamente do direito subjetivo ao aproveitamento de créditos fiscais de tributos sujeitos à sistemática da não cumulatividade, a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp n. 1.148.444/MG, representativo de controvérsia repetitiva, decidiu conforme a seguinte ementa:

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 (Precedentes das Turmas de Direito Público: EDcl nos EDcl no REsp 623.335/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 11.03.2008, *DJe* 10.04.2008; REsp 737.135/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 14.08.2007, *DJ* 23.08.2007; REsp 623.335/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 07.08.2007, *DJ* 10.09.2007; REsp 246.134/MG, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, julgado em 06.12.2005, *DJ* 13.03.2006; REsp 556.850/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 19.04.2005, *DJ* 23.05.2005; REsp 176.270/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 27.03.2001, *DJ* 04.06.2001; REsp 112.313/SP, Rel. Ministro Francisco Peçanha Martins, Segunda Turma, julgado em 16.11.1999, *DJ* 17.12.1999; REsp 196.581/MG, Rel. Ministro Garcia Vieira, Primeira Turma, julgado em 04.03.1999, *DJ* 03.05.1999; e REsp 89.706/SP, Rel. Ministro Ari

Pargendler, Segunda Turma, julgado em 24.03.1998, *DJ* 06.04.1998). 2. A responsabilidade do adquirente de boa-fé reside na exigência, no momento da celebração do negócio jurídico, da documentação pertinente à assunção da regularidade do alienante, cuja verificação de idoneidade incumbe ao Fisco, razão pela qual não incide, à espécie, o artigo 136, do CTN, segundo o qual “salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato” (norma aplicável, *in casu*, ao alienante). 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. 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 (STJ, REsp n. 1.148.444/MG, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, *DJe* 27.04.2010).

A reiteração de decisões nesse sentido ensejou a edição da Súmula n. 509 pelo STJ, que dispõe ser “lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda”. Portanto, a jurisprudência se consolidou no sentido de que somente pode haver a presunção de culpa mediante a verificação da publicação regular de ato declaratório de inidoneidade, “não operando efeitos *ex tunc* sobre os créditos que o precederam”¹².

12. TAKANO, C. A.; BRANCO, L. O. de A. Responsabilidade por infrações em matéria tributária: reconsiderações acerca do art. 136 do Código Tributário Nacional. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 29, p. 114-132, 2013. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1771>. Acesso em: 13 jul. 2023.

Neste ponto, em primeiro lugar, cumpre destacar que, embora os precedentes e os enunciados remetam especificamente à possibilidade de aproveitamento de créditos, não parece que haja óbice à extrapolação do entendimento para outras situações em que a nota fiscal que tenha acobertado determinada operação ou prestação seja declarada inidônea. É dizer: o fundamento do entendimento é o reconhecimento de que o exercício de direito subjetivo do contribuinte com repercussão em obrigação tributária principal está relacionado à operação subjacente, e não necessariamente à higidez do seu suporte documental.

Assim, em resgate de exemplos anteriormente fornecidos, é possível citar, além da hipótese de utilização de créditos fiscais destacados em nota posteriormente declarada inidônea, os possíveis efeitos gerados pelo documento de desoneração de saídas subsequentes (quando comprovado o prévio recolhimento do imposto pelo substituto) ou dedução de despesas (quando estas sejam documentalmente comprovadas).

Os direitos subjetivos dos contribuintes derivados da efetiva ocorrência dos fatos de interesse tributário (como o direito a deduzir custos da base de cálculo de determinados tributos diretos, ou de não pagar em duplicidade valor já retido e recolhido por substituto), portanto, não podem ser impedidos pela mácula no cumprimento de dever instrumental relativo à emissão de notas fiscais pelo fornecedor. É, entretanto, evidente condição para tanto a comprovação da fidedignidade das informações prestadas nos documentos inidôneos, notadamente quanto aos valores de tributos e insumos – comprovação que passa a incumbir ao interessado, em virtude da imprestabilidade do documento fiscal que tenha servido de suporte à operação.

A análise do enunciado sumulado e dos precedentes que o ensejaram permite afirmar que os efeitos da inidoneidade das notas fiscais podem ser afastados quando cumpridos cumulativamente dois requisitos: a boa-fé do destinatário do documento e a efetiva realização da operação.

Eventual má-fé, no caso, não pode ser presumida, mas necessariamente comprovada pelo sujeito que a alegue, considerando o princípio geral de direito de presunção da boa-fé. Como consequência, não é pesada a carga da prova de boa-fé, que deve ser suficiente para atestar que o destinatário da nota fiscal não tenha concorrido ou obtido vantagens do cometimento de qualquer infração à legislação tributária. Assim, para configuração de boa-fé, basta que o contribuinte

destinatário de operação ou prestação registrada em nota inidônea comprove ter adotado as cautelas normais de uma relação comercial com efeitos fiscais, como a conferência da regularidade fiscal do fornecedor no momento da contratação e a promoção dos registros contábeis e fiscais da transação.

Por sua vez, a veracidade do negócio jurídico depende primordialmente da prova de efetivo pagamento, pelo destinatário de boa-fé, ao fornecedor emiteente da nota fiscal inidônea. Aqui, é válido destacar, mais uma vez, a necessária distinção entre a possível existência de algum pagamento no valor da operação praticada e a prova do pagamento por aquela específica operação; ou seja, devem necessariamente coincidir os polos da relação comercial indicados nos comprovantes de pagamento e nas notas fiscais, bem como, obviamente, os próprios valores transferidos. Nesses casos, o pagamento pode ser atestado mediante a apresentação de duplicatas, extratos bancários, comprovantes de transferência, faturas quitadas ou quaisquer meios que demonstrem a efetiva transmissão de numerário.

Quanto a esse ponto, embora não se possa descartar a utilização de determinado meio de prova de forma apriorística, dada a sua necessária análise à luz dos casos concretos, é certo que – principalmente na era da economia digital e dos meios eletrônicos de pagamento – carecem de confiabilidade, ao menos se considerados apenas em si mesmos, os meros recibos unilaterais que tratem de adimplemento de obrigações em dinheiro vivo.

7 A SÚMULA N. 509 DO STJ E O ÔNUS DA PROVA DE INIDONEIDADE DA NOTA FISCAL

Como antes exposto, a inidoneidade do documento fiscal tem como efeito retirar a sua confiabilidade como meio de prova de que a operação ou prestação por ele registrada efetivamente aconteceu naqueles termos. Assim, constatada a inidoneidade, passa a incumbir ao contribuinte a comprovação por outros meios daquilo que a nota fiscal, se idônea, provaria sozinha.

De fato, na linha do entendimento sumulado pelo STJ, o contribuinte de boa-fé tem o direito subjetivo de aproveitar os créditos fiscais destacados em nota fiscal, ainda que inidônea, quando logre comprovar a fidedignidade dos dados nela lançados (entendimento perfeitamente extensível para outras situações em que o documento gere efeitos favoráveis ao sujeito passivo da relação tributária). Repise-se que o contribuinte tem *direito* a comprovar a realização de

determinada operação acobertada por nota fiscal inidônea; a necessidade de exercício de tal direito, por sua vez, depende de ter sido atendido o dever do fisco de *previamente* comprovar a inidoneidade da nota fiscal.

Com isso, quer-se dizer que uma nota fiscal é suficiente para comprovar a realização de determinada operação ou prestação por ela documentada, e deixa de ser suficiente apenas quando constatada a sua inidoneidade. Antes de provada a inidoneidade do documento fiscal, não há fundamento legal para a atribuição de dever ao contribuinte de provar a realização da operação que o próprio documento é suficiente para asseverar – visto ser, até alegação e prova em contrário, idôneo.

Nesse caso, a prova da situação de fato que acarreta a inidoneidade descumbe a fiscalização de provar que a operação não ocorreu nos termos em que documentada. Até que isso ocorra, no entanto, não há fundamento jurídico para desconsiderar as informações registradas no documento fiscal. Na mesma linha, mas com outras palavras, pode-se afirmar que a prova do fato presuntivo (inidoneidade do documento) dispensa a prova do fato presumido (não realização da operação/prestação nos termos documentados). *A contrario sensu*, portanto, não configurado o fato presuntivo, por óbvio não há razão para atribuir ao contribuinte a prova de não ocorrência do fato presumido.

Não é lícito à fiscalização tributária, assim, adotar lógica circular; no curso do procedimento fiscal, imputa-se ao contribuinte um dever de provar a realização de determinada operação acobertada por nota fiscal e, caso aquele se negue a apresentar comprovantes de pagamento, declara-se a inidoneidade do documento fiscal. Como a inaptidão de nota fiscal ou a não realização de operação ou prestação acobertada por documento não pode ser presumida, não pode ser atribuída ao destinatário do documento a responsabilidade de provar a sua idoneidade, já que ao contribuinte não cabe mais do que escriturar seus livros fiscais e contábeis e manter os documentos que suportem os registros realizados¹³.

Como antes exposto, a prova da realização da operação por outros meios que não a nota fiscal é um *direito* do contribuinte a ser exercido se comprovada

13. TOMÉ, Fabiana Del Padre. Declaração de inidoneidade de documento fiscal e direito ao crédito de ICMS: prova da operação e boa-fé do contribuinte. In: CARVALHO, Paulo de Barros; SOUZA, Priscila de (org.). *Direito tributário e os novos horizontes do processo*. São Paulo: Noeses, 2015. v. 1, p. 460.

a inidoneidade do documento fiscal; não é, portanto, um dever a ele atribuído que, se não atendido, seria capaz de fundamentar a declaração de inidoneidade. A declaração de inidoneidade da nota fiscal, com a documentação no procedimento dos seus fatos ensejadores, necessariamente precede a eventual necessidade de o contribuinte provar a realização da operação ou prestação por outros meios.

A declaração, portanto, não pode ser, por razões lógicas e por falta de fundamento jurídico, o *resultado* da não comprovação da realização da operação por outros meios, diante da inexistência de dever atribuído pela legislação tributária ao contribuinte que tenha a sua atividade acobertada por nota fiscal não declarada inidônea previamente.

Exemplificativamente, constatada a inexistência de fato do estabelecimento emitente da nota fiscal (por exemplo, por jamais ter funcionado no endereço de cadastro), deve ser declarada a inidoneidade do documento por ele expedido, passando ao destinatário o ônus de comprovar a efetiva realização da operação por outros meios. Não é dado à fiscalização, portanto, exigir a apresentação de comprovantes de pagamento relativos a operações documentadas por notas fiscais não provadas inidôneas para, se não atendida a determinação, declarar a inidoneidade dos documentos e a inexistência do estabelecimento emitente.

Dessa forma, para desconstituir os efeitos favoráveis ao contribuinte de determinada nota fiscal (ou, dito de outro modo, para atribuir ao sujeito passivo o dever de provar a operação por outros meios que não a própria nota fiscal), à fiscalização incumbe, em primeiro lugar, declarar e demonstrar a existência da situação que acarreta a inidoneidade do documento. Ao fisco pertence o ônus de prova da inidoneidade do documento fiscal, o qual, se satisfeito, gera a atribuição ao contribuinte do ônus de comprovar a efetiva realização das operações ou prestações por ele acobertadas, a fim de que sejam produzidos os efeitos sustados pela declaração de inidoneidade.

Considerando que a Súmula n. 509 do STJ reconhece um *direito subjetivo* do contribuinte a ser exercido em momento *posterior* à declaração de inidoneidade da nota fiscal a ele destinada, é equivocado o seu uso para embasar declaração de inidoneidade de nota fiscal por falta de comprovação da realização da operação subjacente por meios outros.

8 CONCLUSÃO

Uma vez que o procedimento fiscal serve como instrumento de coleta de provas de infrações à legislação tributária, no seu curso devem ser acostados os documentos pertinentes à configuração dos fatos geradores a embasar posterior exigência fiscal. Dentre tais documentos, são relevantes as notas fiscais em que registradas operações e prestações, dada a sua capacidade de provar a realização dos fatos a que remete.

As notas fiscais, no entanto, perdem tal poder quando dotadas de vícios intrínsecos ou extrínsecos aptos a retirar a confiabilidade das informações nelas escrituradas. Dessa forma, quando inidôneas, as notas fiscais deixam de servir como suporte válido dos direitos e deveres por ela documentados, inclusive para a transmissão de créditos fiscais.

Por outro lado, considerando que a nota fiscal serve apenas como suporte documental de obrigações tributárias principais, a jurisprudência admite que sejam obstados os efeitos da inidoneidade quando comprovada por outros meios a efetiva realização dos fatos geradores nos termos em que documentados na nota inidônea. É o que prescreve a Súmula n. 509 do STJ ao dispor que “é lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda”.

O referido entendimento sumulado, assim, reconhece ao contribuinte que lograr comprovar a efetiva realização da operação o direito de usufruir dos efeitos que a nota fiscal, se idônea, produziria por si só. O enunciado, portanto, não comete ao sujeito passivo dever autônomo de comprovar a veracidade de operações de compra e venda, mas apenas o autoriza a fazê-lo para preservar os efeitos retirados pela declaração de inidoneidade da nota fiscal.

Finalmente, o exame detido da Súmula n. 509 do STJ permite concluir que à fiscalização pertence o ônus de provar a ocorrência das situações de fato que ensejem a declaração de inidoneidade de nota fiscal para que ao contribuinte possa ser exigida a prova da realização das operações por outros meios, uma vez que, sem que seja previamente declarada inidônea, a própria nota fiscal é meio de prova suficiente da realização das operações ou prestações nela registradas.

9 REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária (uma introdução metodológica)*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- BOTTALLO, Eduardo Domingos. Inidoneidade fiscal no âmbito do ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 232, p. 74-83, jan. 2015.
- BRASIL. Decreto n. 7.212/2010. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. Brasília, DF: Presidência da República, 2010. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm. Acesso em: 22 jun. 2023.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Turma). Recurso Especial n. 1.148.444/MG. 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. Relator: Min. Luiz Fux. Data de julgamento: 14.04.2010. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=%28RESP.clas.+e+%40num%3D%221148444%22%29+ou+%28RESP+adj+%221148444%22%29.suce>. Acesso em: 22 jun. 2023.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula n. 509. É lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, [2014]. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/sumstj/doc.jsp?livre=%22509%22.num.&b=SUMU&p=false&l=10&i=1&operador=E&ordenacao=-@NUM>. Acesso em: 22 jun. 2023.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- PAULSEN, Leandro. *Capacidade colaborativa: princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.
- ROSENBLATT, Paulo. Regulação responsiva das obrigações tributárias acessórias: mudança de paradigma a partir de José Souto Maior Borges. In: BERNARDES, Flávio Couto; MATA, Juselder Cordeiro da; LOBATO, Valter de Souza (coord.). *ABRADT: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. Belo Horizonte: Arraes, 2022. v. 1, p. 803-817.

TAKANO, C. A.; BRANCO, L. O. de A. Responsabilidade por infrações em matéria tributária: reconsiderações acerca do art. 136 do Código Tributário Nacional. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 29, p. 114-132, 2013. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1771>. Acesso em: 13 jul. 2023.

TEIXEIRA, A. A. *To split or not to split: o split payment como mecanismo de recolhimento de IVA e seus potenciais impactos no Brasil*. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 50, p. 27-46, 2022. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2139>. Acesso em: 13 jul. 2023.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. Declaração de inidoneidade de documento fiscal e direito ao crédito de ICMS: prova da operação e boa-fé do contribuinte. In: CARVALHO, Paulo de Barros; SOUZA, Priscila de (org.). *Direito tributário e os novos horizontes do processo*. São Paulo: Noeses, 2015. v. 1, p. 455-471.

XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.