



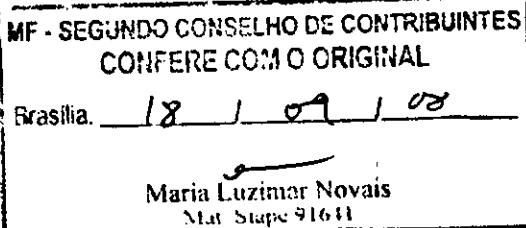
**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**  
**QUARTA CÂMARA**

---

**Processo nº** 10380.013750/2002-48  
**Recurso nº** 138.964 Voluntário  
**Matéria** COFINS  
**Acórdão nº** 204-03.169  
**Sessão de** 07 de maio de 2008  
**Recorrente** CANINDÉ CALÇADOS LTDA.  
**Recorrida** DRJ - FORTALEZA-CE

---

MF-Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
de 31/10/08  
Rubrica



Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/05/1999 a 31/10/2000

Ementa: NORMAS PROCESSUAIS. ÔNUS DA PROVA.

Segundo o art. 333 do Código de Processo Civil, é ônus da autoridade fiscal a prova da infração imputada ao contribuinte. Baseando-se a autoridade fiscal em presunção simples, há de demonstrar a inevitabilidade do fato não provado a partir de outro fato demonstrado. A mera descaracterização do retorno de produtos saídos para depósitos não comprova a ocorrência de receita a ser tributada pela Cofins.

**COFINS. FALTA DE RECOLHIMENTO.**

Constatada a falta de recolhimento de valores não confessados em DCTF entregue antes do início da ação fiscal, imprescindível o lançamento de ofício com os acréscimos legais previstos para a hipótese. A entrega de DCTF no curso da ação fiscal não surte os efeitos da espontaneidade de que cuida o art. 138 do CTN.

**Recurso Voluntário Provido em Parte**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da QUARTA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para excluir do lançamento os valores referentes à omissão de receitas não comprovadas.

*Henrique Pinheiro Torres*  
HENRIQUE PINHEIRO TORRES  
Presidente

*Júlio César Alves Ramos*  
JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS  
Relator

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 18 09 108

*Maria Luzimara Novais*  
Maria Luzimara Novais  
Mat. Siapc 91641

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros, Ivan Alegretti (Suplente) Nayra Bastos Manatta, Ali Zraik Júnior, Sílvia de Brito Oliveira, Raquel Motta B. Minatel (Suplente) e Leonardo Siade Manzan.

Ausente a Conselheira Rodrigo Bernardes de Carvalho.

Brasília, 18 / 09 / 08

CC02/C04  
Fls. 3

Maria Luzimara Novais  
Mat. Sigepe 91641

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário tempestivamente apresentado contra decisão que manteve na íntegra autuação de Cofisn lavrada em decorrência de divergências entre o valor escriturado e o declarado/pago.

A acusação fiscal aponta falta de recolhimento da Cofins em relação a vinte e oito operações de saída de mercadorias para depósito em estabelecimento de terceiros (listadas em planilha de fls. 10/11), acobertadas com notas fiscais com CFOP 5.99 e 6.99 emitidas entre 05/5/99 e 17/10/2000. Segundo a fiscalização, a empresa não conseguiu comprovar adequadamente o retorno dessas mercadorias ao seu estabelecimento e sua posterior, ou concomitante, venda. Isso porque “teriam sido devolvidas através de notas fiscais de entrada do próprio contribuinte, CFOP 1.99, em 18 e 19 de dezembro de 2001”.

A autoridade fiscal complementa informando que, em 18 e 19 de dezembro de 2001, a empresa estava sob procedimento fiscalizatório decorrente de processos relativos a pedidos de ressarcimento de IPI. Nessa ação fiscal fora intimada a comprovar a regularidade daquelas operações, o que pretendeu fazer arrolando notas fiscais de venda (CFOP 6.11 e 7.11) em relação à fl. 110. Nelas, segundo a fiscalização, a descrição, a quantidade e/ou valor dos produtos não coincidem com aqueles constantes nas notas originais de remessa. A leitura da relação juntada revela que em 24 das 28 operações a venda teria ocorrido antes da remessa (em alguns casos dois meses antes).

A autuação inclui ainda diferenças apuradas nos meses de maio e junho de 2000 entre os valores apurados pela fiscalização na escrita da empresa e os valores por ela declarados em DCTF apresentada durante o procedimento fiscalizatório.

A empresa impugnou o lançamento, alegando, preliminarmente, sua nulidade em virtude de o MPF ser relativo apenas ao IPI, não podendo, por isso, acobertar lançamento de Cofins. No mérito, juntou planilha em que procurou vincular as saídas para depósito com notas de reingresso e de vendas que coincidiram quanto às quantidades e ao número da correspondente fatura. Quanto à segunda diferença, apontou que, constando em DCTF entregue, não poderia ser alvo de lançamento de ofício.

A DRJ em Fortaleza - CE determinou a realização de diligência para que a autoridade fiscal verificasse a compatibilidade suscitada pela empresa entre as notas de saída e as faturas a que se referia bem como confirmasse a data de início da ação fiscal e de entrega da DCTF.

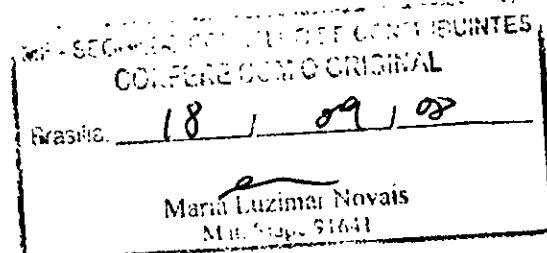
Realizada a diligência, a autoridade fiscal afirmou que a empresa, embora reiteradamente intimada, deixou de apresentar as faturas que apontara em sua impugnação, limitando-se a reapresentar documentos fiscais já constantes nos autos. Reiterou suas conclusões de que as notas fiscais apresentadas não comprovam a regularidade do registro das vendas dos produtos, pelas inconsistências já descritas no Termo de Verificação Fiscal de fls. 10/11 e reafirmou que a empresa se encontrava sob ação fiscal quando entregou a DCTF retificadora.

O auto foi, então, mantido pela DRJ em Fortaleza - CE, que rejeitou a alegação de nulidade argüida, sob a premissa de que o MPF é mero instrumento de controle das

atividades de fiscalização, não ocasionando nulidade de ação fiscal realizada por autoridade fiscal competente e nos estritos termos legais. No mérito, que a empresa não conseguiu comprovar a regularidade das operações apontadas pela fiscalização, pois não apresentou, embora intimada e reintimada, as faturas que sanariam as irregularidades quanto a quantidades e valores apontadas pela fiscalização. Também quanto à segunda infração, considerou-a procedente visto que a DCTF retificadora foi apresentada pela empresa após o início da ação fiscal, não produzindo por isso, os efeitos da espontaneidade.

Dessa decisão recorre a empresa sob os mesmos fundamentos de mérito já expendidos em sede de impugnação, aos quais acresce que a decisão DRJ apenas repetiu as acusações fiscais. No entender da autuada, a fiscalização utilizou-se de mera presunção, baseada num único indício, para afirmar ter havido "desvio" de mercadorias para o mercado interno, desqualificando as notas fiscais que provariam as exportações. Ao recurso, fez juntar todas as notas fiscais em discussão, tanto as de remessa, como as de reingresso e de vendas, por meio das quais se pode comprovar tanto as acusações fiscais (divergências entre valores, datas, quantidades e tipo de produtos) bem como sua afirmação de que as faturas indicadas nas notas de remessa e de reingresso são coincidentes.

É o Relatório.



Brasília, 18/07/2008

CC02/C04  
Fls. 5

**Voto**

  
Maria Luzimara Novais  
Mat. Susep 91641

Conselheiro JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS, Relator

Sendo tempestivo, o recurso há de ser conhecido.

Como a empresa não repetiu a alegação de nulidade por conta do suposto descumprimento de disposições do MPF, passo ao mérito.

E hei de começar realçando que a acusação fiscal em nenhum momento pretendeu desclassificar as operações de exportação elencadas pela autuada. Pelo contrário! O que disse a autoridade fiscal não foi que aquelas exportações não ocorreram; disse que elas não correspondiam aos produtos que haviam saído do estabelecimento autuado “com destino a depósitos de terceiros”.

Em outras palavras, a empresa foi acusada de ter vendido os produtos saídos no mercado interno e não ter oferecido a receita correspondente à tributação pela Cofins. E a essa conclusão a fiscalização chegou pela ausência de documentos hábeis a demonstrar o reingresso das mercadorias anterior ou concomitante às vendas indicadas e pela gritante divergência entre os dados das notas fiscais de venda e de remessa exibidas.

Por isso, de nada valem as “provas” trazidas acerca da regularidade das exportações elencadas nas notas fiscais. O que está em discussão é se a fiscalização logrou provar sua acusação ou não.

E quanto a isso, diversamente do que alega o autuado, entendo que há, sim, fortes indícios a macular o registro fiscal da empresa. Esses indícios consistem na impossibilidade material de que um produto que foi vendido em 1999 retorne ao estabelecimento em 2001 sem que seja por devolução do comprador. Também, de que o mesmo produto que já foi vendido e entregue a um comprador seja, posteriormente, remetido a outro endereço, como se ainda estivesse no estabelecimento vendedor.

São esses fortes, veementes indícios, que levaram a fiscalização a requerer esclarecimentos da empresa. Esclarecimentos que a DRJ em Fortaleza - CE alargou ainda mais ao admitir a possibilidade de vinculação das notas por meio das faturas alegadas na impugnação.

Deu, assim, à empresa a oportunidade de exibir tais documentos e deixou consignado na decisão que os registros delas, faturas, se sobreporiam aos das notas fiscais. Isto é, houvesse a empresa exibido as supostas faturas que relaciona nas notas, em que ficasse demonstrada a compatibilidade entre as saídas originais e as vendas posteriores, o auto seria considerado insubsistente.

Mas a empresa não exibiu fatura alguma!

Ora, o exame das notas fiscais exibidas atesta serem elas “Notas Fiscais Fatura”. Como se sabe, tais documentos, cuja emissão requer autorização, servem exatamente para



cumprir, também, o papel das faturas. É, por isso, de todo provável que as faturas, como documentos independentes, de fato não existissem. Ainda assim, foi dada à empresa a oportunidade de os apresentar e ela não os apresentou.

Não nos sensibiliza, portanto, o argumento de que a autuação não se sustenta porque está amparada em mera presunção, fundada num único e frágil indício. Ao contrário, há forte indício que mais se reforça pela acusação fiscal (fl. 11) de que a empresa não escrutava o livro de controle da produção e do estoque nem registro equivalente, no qual pudesse ela, fiscalização, comprovar a retidão das operações aparentemente irregulares. Insta frisar que essa acusação não foi rebatida pela autuada em nenhuma de suas peças de defesa.

Pois, como se pode considerar frágil a impossibilidade física apontada? Ou não é fisicamente impossível que o mesmo produto dê saída duas vezes sucessivas do mesmo lugar – o que ocorreu **em vinte e quatro** das vinte e oito operações? Ou “seja devolvido” por um estabelecimento onde não mais se encontrava há mais de dois anos?

De qualquer modo, também não prospera a afirmação de que a legislação do imposto de renda assegura a força probante da contabilidade a favor do contribuinte somente admitindo sua desconstituição mediante prova da autoridade fiscal. Em verdade, o que a legislação fiscal diz, no que apenas repete a própria legislação comercial, é que a contabilidade, **lastreada em documentos hábeis**, faz prova contra e a favor do contribuinte: Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 9º, §§ 1º e 2º, matriz-legal dos arts. 923 e 924 do RIR 90, citados pela própria empresa), verbis:

*Art. 9º - A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos da sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova.*

*§ 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.*

*§ 2º - Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no § 1º.*

*§ 3º - O disposto no § 2º não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração*

*Contrariu sensu*, quando inexistentes tais documentos, ou reputados inábeis ou inidôneos, a prova é apenas contra. Cabe sim a prova à autoridade fiscal da “inabilidade” dos documentos. E aqui ela o fez perfeitamente.

Deveras, como se pode considerar hábil e idôneo documento que atesta a entrada, em 2001, de produto que já havia sido vendido em 1999? Do mesmo modo não se pode aceitar que ele tenha sido vendido e dado saída do estabelecimento vendedor se, antes, ele já havia sido entregue a outro estabelecimento.

Mas, dir-se-á, tais inconsistências não poderiam ser meramente formais? A empresa não poderia, por exemplo, apenas ter “esquecido” de registrar o retorno do produto na

época própria e ter “solucionado o problema” emitindo nota fiscal apenas em 2001, quando instada pela fiscalização? De fato, isso poderia ser aventado para explicar as divergências nas quatro primeiras operações entre a nota de remessa e a de retorno. Mas há ainda divergências entre a remessa e as vendas (quantidades diversas, produtos diversos, valores diversos).

Pior ainda se dá nas demais vinte e quatro operações. Aqui o produto foi vendido e saiu do estabelecimento depois (até dois meses depois!) de nele não mais estar! Como se pode justificar isso? Como admitir mero erro formal no registro?

Assim, a fiscalização não “presumiu” que algo estava errado. “Algo” estava errado, e muito errado.

Destarte, considero adequadamente demonstrado que as notas fiscais de retorno e de venda dos produtos de fato a eles não se reportam. São, quando muito, notas relativas a outras operações.

É preciso agora perguntar: e daí? Isso basta para que haja autuação de Cofins sobre os valores registrados nas notas fiscais identificadas como sendo de remessa?

Entendo que não.

É que a fiscalização não demonstrou, sequer indiciariamente, que tenha havido alguma venda a ser tributada. Tudo o que provou indiciariamente foram saídas que deveriam ser temporárias e que, pelos assentamentos fiscais da empresa, parecem definitivas. Isto é, ou os produtos saídos permanecem ainda em poder dos “depositários”, ou foram de lá enviados a outras pessoas.

Ocorre que a mera saída de produtos não é fato gerador da Cofins. Ela é a obtenção de receita.

Por isso, em meu entender, a partir da descaracterização das operações indicadas pela empresa, caberia ainda à autoridade fiscal demonstrar que:

1. as próprias “remessas” de remessas nada tinham e eram de fato operações de venda por parte da autuada; e

2. ou então que, após ingressar nos depósitos, os produtos foram vendidos, seja de lá mesmo, seja mediante prévio retorno físico e que tais vendas não estavam registradas na autuada.

Tanto num quanto noutro, provar-se-ia a omissão de receitas, que é o verdadeiro teor da acusação fiscal.

Infelizmente, a tanto não chegou a fiscalização, contentando-se em descaracterizar os retornos e alegadas vendas registradas.

É verdade, portanto, que a acusação fiscal está baseada em uma presunção, e presunção simples, dado que em nenhum dos dispositivos legais mencionados pelo autuante no enquadramento legal da infração encontra-se base para autuar omissão de saída como omissão de receita.

Aliás, curiosamente, o agente fiscal intitula a infração "Saídas - base de cálculo". Mas qual dispositivo legal define que é base de cálculo da Cofins o valor expresso em nota fiscal de remessa?

Entretanto, isso, por si só, não invalida a autuação. Isso porque, é bem sabido que a figura da presunção pode e tem sido utilizada para configurar infrações à legislação tributária. E, diversamente do que afirma a autuada, mesmo a presunção simples, como no caso. Por meio desta, prova-se a ocorrência de um fato, do qual se pode, com bastante probabilidade, senão certeza, deduzir que outro fato (este sim hipótese de incidência tributária) tenha ocorrido.

Há, no caso, duas provas a fazer: primeira, a de um dado fato; segunda, a de que dele decorre o segundo fato – este, gerador de obrigação tributária. Destarte, sendo o fato gerador da contribuição a obtenção de receita, e tendo sido provado apenas que o alegado retorno de mercadorias não correspondia à verdade, seria ainda necessário provar que deste último decorria a primeira.

E essa prova haveria de ser ainda produzida pelo autor da acusação, por força do art. 333 do CPC. Somente a presunção legal tem o efeito de inverter esse ônus, passando à empresa a obrigação de prova negativa da conclusão prevista na lei. Nela, e apenas nela, é que basta à autoridade fiscal provar a ocorrência do primeiro fato.

Por isso, entendo que somente se poderia acolher a acusação fiscal se a única consequência da descaracterização do retorno fosse a existência de uma venda não registrada. Mas não é.

De fato, além da hipótese implicitamente considerada na autuação (venda não registrada) o produto poderia ainda se encontrar nos "depósitos", ter retornado com notas de emissão destes não adequadamente registradas na escrita da autuada ou de lá ter saído em operação que não constitua venda.

É claro que a presunção pode ser de que a própria saída original, em depósito, não ocorreu como tal. Nesse caso, porém, um complicador a mais se instaura. É que se estará afirmando ter ocorrido uma fraude, o que exigiria prova.

Seja num caso, seja outro, entendo que a fiscalização não poderia prescindir da verificação *in loco* nos estabelecimentos "depositantes". Intimasse-os a fiscalização, provas adicionais por certo haveriam de surgir. Mas, infelizmente, não o fez.

Com essas considerações, por absoluta falta de prova de que tenha ocorrido omissão de registro de receitas, dou provimento ao recurso no que tange à primeira das infrações apontadas pela fiscalização.

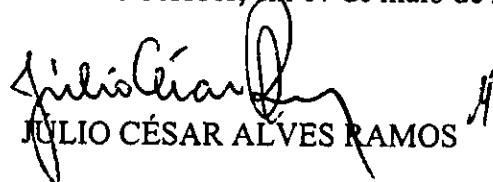
Quanto à segunda, a empresa nada acresceu contra as bem lançadas razões de decidir do voto que me antecedeu, com as quais concordo e peço vênia para aqui considerar transcritas.

De fato, a DCTF apresentada após o início do procedimento fiscal, como de resto qualquer providência diferente do pagamento integral do débito – incluída a multa de ofício –, não tem o efeito da espontaneidade de que trata o CTN.

Em conclusão, voto por dar parcial provimento ao recurso da contribuinte a fim de afastar a tributação relativa às “saídas – base de cálculo” indicadas às fls. 9 a 11 e manter a exigência relativa às diferenças apuradas nos meses de maio e junho de 2000 a partir da DCTF retificadora apresentada já sob ação fiscal.

É como voto.

Sala das Sessões, em 07 de maio de 2008.

  
JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS

