



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

**Processo n°** 13839.001409/2005-55  
**Recurso n°** 514.951 Voluntário  
**Acórdão n°** **3803-002.238 – 3ª Turma Especial**  
**Sessão de** 09 de novembro de 2011  
**Matéria** COFINS NÃO-CUMULATIVA-AUTO DE INFRAÇÃO  
**Recorrente** DEMAPE INDUSTRIA E COMÉRCIO LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 31/01/2003 a 31/12/2003

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. CONTESTAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao sujeito passivo comprovar os fatos que extingam ou modifiquem a exigência tributária consubstanciada em auto de infração, nos termos do Processo Administrativo Fiscal e do Código de Processo Civil, que estabelece as regras de distribuição do ônus da prova aplicáveis, subsidiariamente, ao PAF.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social-COFINS

Período de apuração: 31/01/2003 a 31/12/2003

FALTA DE RECOLHIMENTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO

É hígido o auto de infração que exige valores de COFINS incidente sobre o faturamento, não confessados e não recolhidos, apurados a partir da escrita fiscal da contribuinte e de declarações por ela prestadas,.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Alexandre Kern - Presidente.

(assinado digitalmente)

Belchior Melo de Sousa - Relator.

Participaram, ainda, da sessão de julgamento os conselheiros Hécio Lafeté Reis, João Alfredo Eduão Ferreira, Juliano Eduardo Lirani e Jorge Victor Rodrigues.

## **Relatório**

Contra este contribuinte foi formalizado auto de infração para a exigência fiscal relativa à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, referente a fatos geradores ocorridos entre Janeiro e dezembro/2003.

Durante o procedimento de verificações obrigatórias, realizadas por amostragem, foram constatadas divergências entre os valores informados na DCTF, na DIPJ e os valores apurados com base em demonstrativos apresentados pela contribuinte, que, devidamente intimado, não justificou satisfatoriamente as irregularidades apontadas para os referidos períodos de apuração.

Em sua impugnação, a interessada justificou que essa diferença reside no fato de o contribuinte, “por mera questão operacional, não ter inserido na DIPJ informação quanto à dedução de Substituição Tributária do ICMS, a qual o contribuinte está sujeito conforme regula legislação estipulada pelo CONFAZ em seu Protocolo 17/85 e suas alterações.”

Em julgamento da lide, a DRJ/Campinas entendeu que a controvérsia instalada se desenvolve no campo das provas.

Visualizou, do exame dos autos, que a Fiscalização respaldou seu procedimento nas próprias planilhas elaboradas pela contribuinte em resposta à intimação para que esclarecesse as diferenças apontadas.

Consignou que a impugnação cingiu-se à argüição apenas de que os dados declarados majorados na DIPJ estão incorretos, afirmando ser detentora da condição de substituto tributário do ICMS. Verificou que a impugnante não trouxe elementos/documentos que demonstrassem a existência do direito que atestara. Assim, considerou que a alegação desprovida de comprovação não tinha o condão de desqualificar as declarações prestadas pela própria autuada no cumprimento de obrigação.

Cientificada da decisão em 27 de outubro de 2009, apresentou recurso voluntário, fls. 143/152, em 23 de novembro de 2009, em que anexa listagens de saídas de produtos com informação das bases de cálculo e respectivas retenções de ICMS na condição de substituto tributário, e outras planilhas de cálculo, agora excluindo das bases de cálculo as ditas retenções de ICMS, e, afirmando não existir qualquer diferença, pede a reforma da decisão recorrida.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Relator Belchior Melo de Sousa

O recurso é tempestivo e atende os demais requisitos para sua admissibilidade, portanto dele conheço.

Registro, inicialmente, que a ação fiscal que resultou no lançamento ora em exame teve duração de dez (10) meses, nos quais houve prorrogação por mais de uma vez do prazo para apresentação da resposta à intimação, em que foi a contribuinte solicitada a justificar as diferenças de valores declarados à RFB.

A resposta foi de inexistência de diferenças com envio de planilhas confirmando os valores majorados da DIPJ.

Assim, o lançamento não podia se dar diferente da forma como se houve, bem assim a decisão recorrida da forma como dispôs, ante a mera alegação de não ter havido a dedução das bases de cálculo dos valores retidos a título de ICMS na qualidade de substituto tributário, indicando *apenas* o número do Protocolo CONFAZ nº 17/85<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> PROTOCOLO ICM 17/85

Dispõe sobre a substituição tributária nas operações com lâmpada elétrica.

Os Estados de Amazonas, Rio de Janeiro e São Paulo, neste ato representados pelos seus Secretários de Fazenda ou Finanças, tendo em vista o disposto no § 4º do artigo 6º do Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, acrescentado pela Lei Complementar nº 44, de 07 de dezembro de 1983, resolvem celebrar o seguinte

P R O T O C O L O

Redação anterior dada pelo Prot. ICMS 26/01, efeitos de 01.10.01 até 30.04.08.

Cláusula primeira Nas operações interestaduais com lâmpada elétrica e eletrônica, classificada nas posições 8539 e 8540, reator e “starter”, classificados nas posições 8504.10.00 e 8536.50.90, respectivamente, todos da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH -, realizadas entre contribuintes situados nos Estados signatários deste protocolo, fica atribuída ao estabelecimento industrial ou importador, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, relativo às saídas subseqüentes, bem como à entrada destinada a uso ou consumo do estabelecimento destinatário, exceto em relação às operações que destinem o produto ao Estado de São Paulo.

Redação original, efeitos até 31.05.09.

§ 1º O regime de que trata este Protocolo não se aplica à transferência de mercadoria entre estabelecimentos da empresa industrial, nem às operações entre contribuintes substitutos industriais.

Redação original, efeitos até 31.05.09.

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior, a substituição tributária caberá ao estabelecimento da empresa industrial ou ao contribuinte substituto destinatário que promover a saída da mercadoria para estabelecimento de pessoa diversa.

Redação original do § 3º acrescido à cláusula primeira pelo Prot. ICMS 37/01, efeitos de 01.02.02 a 31.05.09.

§ 3º Fica o Estado do Rio Grande do Sul excluído da substituição tributária nas operações com reator, classificado na posição 8504.10.00 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM-SH.

Redação original, efeitos até 31.05.09.

Cláusula segunda No caso de operação interestadual realizada por distribuidor, depósito ou estabelecimento atacadista com mercadoria a que se refere este Protocolo, a substituição tributária caberá ao remetente, mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente.

§ 1º Na hipótese desta cláusula, o distribuidor, o depósito ou o estabelecimento atacadista emitirá nota fiscal para efeito de ressarcimento, junto ao estabelecimento que tenha efetuado a primeira retenção, do valor do imposto retido em favor do Estado de destino, acompanhada de cópia do respectivo documento de arrecadação.

§ 2º O estabelecimento que efetuou a primeira retenção poderá deduzir, do próximo recolhimento ao Estado de origem, a importância do imposto retido a que se refere o parágrafo anterior, desde que disponha dos documentos ali mencionados.

Redação original, efeitos até 31.05.09.

Cláusula terceira O imposto retido pelo contribuinte substituto será calculado mediante a aplicação da alíquota vigente nas operações internas sobre o preço máximo de venda a varejo fixado pela autoridade federal competente, deduzindo-se, do valor obtido, o imposto devido pela operação do próprio fabricante.

Redação original, efeitos até 31.05.09.

Cláusula quarta No caso de não haver preço máximo de venda a varejo fixado nos termos da cláusula anterior, o imposto retido pelo contribuinte substituto será calculado da seguinte maneira:

I - ao montante formado pelo preço praticado pelo remetente nas operações com o comércio varejista, neste preço incluídos o valor do Imposto sobre Produtos Industrializados, o frete e/ou carreto até o estabelecimento varejista e demais despesas debitadas ao destinatário, será adicionada a parcela resultante da aplicação, sobre o referido montante, do percentual de 40% (quarenta por cento);

II - aplicar-se-á a alíquota vigente nas operações internas sobre o resultado obtido consoante o inciso anterior;

III - do valor encontrado no inciso II será deduzido o imposto devido pela operação do próprio remetente.

§ 1º O valor inicial para o cálculo mencionado no inciso I será o preço praticado pelo distribuidor ou atacadista, quando o estabelecimento industrial não realizar operações diretamente com o comércio varejista.

§ 2º Na remessa para a Zona Franca de Manaus, será deduzido o imposto relativo à operação do remetente, a que se refere o inciso III desta cláusula, ainda que não cobrado em virtude do incentivo fiscal.

Redação anterior dada à cláusula quinta pelo Prot. ICMS 51/91, efeitos de 01.01.92 a 31.05.09.

Cláusula quinta O imposto retido pelo sujeito passivo por substituição será recolhido em banco oficial estadual signatário do Convênio patrocinado pela Associação Brasileira de Bancos Comerciais Estaduais, até o dia nove do mês subsequente ao da remessa da mercadoria, mediante a Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais.

Redação anterior dada à cláusula quinta pelo Prot. ICM 10/87, efeitos de 01.08.87 a 31.12.92.

Cláusula quinta O imposto retido pelo contribuinte substituto será recolhido até o último dia útil do mês subsequente ao da saída da mercadoria, em banco oficial estadual, signatário do convênio patrocinado pela Associação Brasileira de Bancos Comerciais e Estaduais ou que ao mesmo vier a aderir.

Parágrafo único. O recolhimento em favor do Estado do Mato Grosso do Sul será feito nos Bancos por ele credenciados.

Redação anterior dada à cláusula quinta pelo Prot. ICM 9/86, efeitos de 01.09.86 a 31.07.87.

Cláusula quinta O imposto retido pelo contribuinte substituto será recolhido em banco oficial estadual, signatário do convênio patrocinado pela Associação Brasileira de Bancos Comerciais Estaduais - ASBACE, publicado em anexo, ou que ao mesmo vier a aderir, no prazo de 60 (sessenta) dias após o mês da saída, mediante impresso fornecido pela Secretaria de Fazenda ou Finanças do Estado de destino (endereços anexos).

Parágrafo único. O recolhimento em favor do Estado do Mato Grosso do Sul será feito nos Bancos por ele credenciados.

Redação original, efeitos até 31.08.86.

Cláusula quinta O imposto retido pelo contribuinte substituto será recolhido no Banco do Brasil S.A. ou em banco oficial do Estado de origem ou de destino, no prazo de 60 (sessenta) dias após o mês da saída, mediante impresso fornecido pela Secretaria de Fazenda ou Finanças do Estado de destino (endereços anexos).

Redação original, efeitos até 31.05.09.

Cláusula sexta Por ocasião da saída da mercadoria, o contribuinte substituto emitirá nota fiscal que contenha, além das indicações exigidas na legislação, o valor que serviu de base de cálculo para a retenção e o valor do imposto retido.

Redação original, efeitos até 31.05.09.

Cláusula sétima O Estado de destino pode atribuir ao contribuinte substituto número de inscrição e código de atividade econômica no seu cadastro de contribuintes.

§ 1º O número de inscrição a que se refere esta cláusula deve ser apostado em todo documento dirigido ao Estado de destino, inclusive no documento de arrecadação.

§ 2º Para os fins previstos no caput, o contribuinte substituto remeterá à Secretaria de Fazenda ou Finanças do Estado de destino:

1. cópia do instrumento constitutivo da empresa;
2. cópia do documento de inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes do Ministério da Fazenda - CGC.

§ 3º A remessa dos documentos pode ser feita por via postal para os endereços citados em anexo.

Redação original, efeitos até 31.05.09.

Cláusula oitava O contribuinte substituto informará à Secretaria de Fazenda ou Finanças do Estado de destino, até o dia 15 (quinze) de cada mês, o montante das operações abrangidas por este Protocolo, efetuadas no mês anterior, bem como o valor total do imposto retido.

Parágrafo único O Estado de destino poderá instituir documento próprio para a apresentação das informações a que se refere esta cláusula.

Redação original, efeitos até 31.05.09.

Cláusula nona Para os efeitos legais, considera-se como crédito tributário do Estado de destino o imposto retido, bem como a respectiva atualização monetária e os acréscimos penais e moratórios.

Redação original, efeitos até 31.05.09.

Cláusula décima Mediante ciência ao Estado de origem, a fiscalização do contribuinte substituto, quanto às operações previstas neste Protocolo, será feita pelo Estado destinatário, o mesmo ocorrendo em relação à autuação e execução fiscal, podendo, no entanto, serem efetuadas pelo Estado de origem, ou em conjunto, por solicitação ou acordo entre os Estados interessados.

Redação original, efeitos até 31.05.09.

Com uma vista d'olhos no texto do protocolo, é possível anotar uma série de condicionantes fixadas, tendo em vista o seu fiel cumprimento, a exemplo, entre outras, da restrita classificação fiscal dos produtos objeto da substituição.

Destaco que “a sociedade tem por objeto social o ramo de serviços, importação e exportação de componentes elétricos, partes, peças e produtos em geral e seus afins”<sup>2</sup>, do que se nota haver um raio de atuação abrangente no que toca ao número de itens de produtos que a empresa se habilita a dar circulação, evidentemente bem mais amplo que as classificações fiscais determinadas para o regime de substituição tributária previsto no Protocolo 17/85.

Tendo em foco essa referência normativa que vincula as Secretarias de Fazenda, e, nesse diapasão, os contribuintes do ICMS, pode-se deduzir que a ampla disponibilidade negocial da empresa, segundo destaque acima, frente a alguns meandros a que esta se sujeita no cumprimento do Protocolo 17/85, são indicativos de que a falta de comprovação de como e em que medida se sucederam as operações de substituição tributária não pode ser suprimida a qualquer preço, nesta instância, pela ora Recorrente, uma vez não colacionadas as provas na impugnação.

Foi sobre a falta dessa comprovação que a DRJ/Campinas erigiu as suas razões de decidir. Uma vez trazidas a seu tempo, permitiriam prover-se, no julgamento, a exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS, nos termos regidos pelo art. 3º, § 2º, da Lei nº 9718.98, *verbis*:

*§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:*

*I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o*

---

Cláusula décima primeira Os Estados signatários adotarão o regime de substituição tributária também nas operações internas com as mercadorias de que trata este Protocolo, observado o mesmo percentual.

Cláusula décima segunda Este Protocolo entrará em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União, produzindo efeitos a partir de 1º de setembro de 1985, revogadas as disposições em contrário.

Brasília, DF, em 25 de julho de 1985.

ANEXO

RIO DE JANEIRO

Superintendência de Planejamento Fiscal

Rua Buenos Aires, 29 - 5º andar

20070 - Rio de Janeiro – RJ

SÃO PAULO

Coordenação de Administração Tributária

Av. Rangel Pestana, 300 - 8º andar

01091 - São Paulo – SP

AMAZONAS

Av. André Araújo - 150

Bairro do Aleixo

Secretaria da Fazenda

69000 - Manaus - AM

<sup>2</sup> 8ª alteração do contrato social Demape Indústria e comércio Ltda. CNPJ nº55. 607.764/0001-67, fl. 154.

*Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;*

Neste caso, pende sobre o ônus de coligir a prova nesta fase a preclusão temporal. Pelo princípio da concentração e com fulcro no art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72<sup>3</sup>, deveria ela ter sido apresentada no momento processual da impugnação, somente podendo ser afastada nas exaustivas condições estipuladas nas alíneas “a” a “c”, do mesmo artigo.

A recorrente anexa ao recurso voluntário extenso trabalho de demonstração das saídas de produtos anotando as retenções de ICMS vinculadas a determinadas vendas, bem como anexa nova elaboração de cálculo da contribuição para todo o ano-calendário 2003, período alvo do lançamento, agora efetuando das bases de cálculo as exclusões do ICMS.

Registro que o trabalho merece encômios pelo seu esforço de organização e elucidação do argumento posto na defesa.

Outrossim, reconheço que o processo administrativo fiscal é informado pelo princípio da verdade material, princípio que *pode* encontrar lugar e ser homenageado, na ponderação de valores, mesmo em face da preclusão.

Contudo, vejo que o esforço da Recorrente foi mal direcionado, pois deveria ter anexado aos autos cópias de documentos e não planilhas elaboradas com o fim específico de escudar a sua alegação. Esses documentos seriam as cópias de sua escrita fiscal, ou dos comunicados à Secretaria de Fazenda do Estado de destino, ou, ainda, de notas fiscais, nas quais exige o Protocolo o destaque da base de cálculo da retenção, tudo, em cumprimento das cláusulas sexta e oitava do dito Protocolo:

*Cláusula sexta. Por ocasião da saída da mercadoria, o contribuinte substituto emitirá nota fiscal que contenha, além das indicações exigidas na legislação, o valor que serviu de base de cálculo para a retenção e o valor do imposto retido.*

*Cláusula oitava. O contribuinte substituto informará à Secretaria de Fazenda ou Finanças do Estado de destino, até o dia 15 (quinze) de cada mês, o montante das operações abrangidas por este Protocolo, efetuadas no mês anterior, bem como o valor total do imposto retido.*

*Parágrafo único O Estado de destino poderá instituir documento próprio para a apresentação das informações a que se refere esta cláusula.*

A empresa não precisaria de dez meses - tempo de duração da ação fiscal - para coligir documentos que fizeram parte de sua rotina e que serviram de base para sua escrituração. Não o fez nesse tempo, nem na impugnação, nem nesta fase recursal.

<sup>3</sup> § 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Trazê-los nesta fase, ainda poderia dar-lhe a chance de ver afastada a preclusão, para que, em diligência à Unidade de origem, se apurasse a verossimilhança dos seus dados de exclusão do ICMS das bases de cálculo. Chance, mesmo que remota, na medida em que a apuração carrega a nuance de gerar nova controvérsia de mérito, cujo desdobramento seria a supressão da instância de primeiro grau, o que não se pode dar no âmbito do processo administrativo fiscal.

Por esta razão é que afirmo, atrás, que suprimir a lacuna da ausência de prova no recurso voluntário, afastar-se a preclusão temporal em homenagem ao princípio da verdade material, não pode ocorrer a qualquer preço.

Ora, se difícil o êxito da recorrente uma vez presentes no recurso voluntário os documentos das operações de substituição tributária, sem uma cabal justificativa da impossibilidade de tê-los trazidos na impugnação, o que dizer, se ainda aqui não foram colacionados.

Não há, assim, prova nos autos de que ocorreram as operações de substituição tributária, para que se exclua das bases de cálculo da Cofins lançada o ICMS retido, conforme alegado.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das sessões, 09 de novembro de 2011

(assinado digitalmente)

Belchior Melo de Sousa



Ministério da Fazenda  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais  
Terceira Seção - Terceira Câmara

### TERMO DE ENCAMINHAMENTO

**Processo nº:** 13839.001409/2005-55

**Interessada:** DEMAPE INDUSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

Encaminhem-se os presentes autos à unidade de origem, para ciência à interessada do teor do Acórdão nº **3803-002.238**, de 09 de novembro de 2011, da 3ª. Turma Especial da 3ª. Seção e demais providências.

Brasília - DF, em 09 de novembro de 2011.

[Assinado digitalmente]

Alexandre Kern

3ª Turma Especial da 3ª Seção - Presidente