



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.721928/2011-11
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-007.959 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de dezembro de 2020
Recorrente SATELITAL BRASIL COMÉRCIO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/11/2008

PRAZO PARA GUARDA DE DOCUMENTOS. APLICAÇÃO DO ART. 195 DO CTN. OBRIGAÇÃO QUE PERSISTE ATÉ O TRANSCURSO DO PRAZO PRESCRICIONAL.

Cabe ao contribuinte o dever de guardar e conservar os livros contábeis e fiscais e a documentação com base na qual fez realizou suas declarações até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram. Inteligência do art. 195, parágrafo único, do CTN.

ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE.

A apresentação de documentação deficiente autoriza o Fisco a lançar o tributo que reputar devido, recaindo sobre o sujeito passivo o ônus da prova em contrário.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Renata da Silveira Bilhim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Renata da Silveira Bilhim, Carlos Alberto da Silva Esteves (suplente convocado), Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada), Thais de Laurentiis Galkowicz e Rodrigo Mineiro Fernandes (Presidente). Ausente a Conselheira Maysa de Sa Pittondo Deligne, substituída pela Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada).

Fl. 2 do Acórdão n.º 3402-007.959 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 19515.721928/2011-11

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 14-104.103 (e-fls. 2541 a 2551), proferido pela 14ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente em parte a impugnação da contribuinte.

A decisão recorrida possui a seguinte ementa, *in verbis*:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/11/2008

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. CONTESTAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

Cabe à autoridade lançadora provar a ocorrência do fato constitutivo do direito de lançar do fisco. Comprovado o do direito de lançar cabe ao sujeito passivo alegar fatos impeditivos, modificativos ou extintivos e além de alegá-los, comprová-los efetivamente, nos termos do Código de Processo Civil, que estabelece as regras de distribuição do ônus da prova aplicáveis ao PAF, subsidiariamente. A exigência tributária deve ser reduzida na exata medida das provas juntadas pelo sujeito passivo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/11/2008

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. CONTESTAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

Cabe à autoridade lançadora provar a ocorrência do fato constitutivo do direito de lançar do fisco. Comprovado o do direito de lançar cabe ao sujeito passivo alegar fatos impeditivos, modificativos ou extintivos e além de alegá-los, comprová-los efetivamente, nos termos do Código de Processo Civil, que estabelece as regras de distribuição do ônus da prova aplicáveis ao PAF, subsidiariamente. A exigência tributária deve ser reduzida na exata medida das provas juntadas pelo sujeito passivo.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Por bem retratar os fatos que gravitam em torno da presente demanda, reproduzo o relatório desenvolvido pela DRJ de Ribeirão Preto (SP) e retratado no Acórdão recorrido, o que passo a fazer nos seguintes termos:

Trata-se de Autos de Infração da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social-COFINS e da contribuição para o Programa de Integração Social-PIS., fls. 153/170, que constituíram o crédito tributário total de R\$ 996.253,55, somados o principal, multa de ofício e juros de mora calculados até 30/12/2011.

No Termo de Verificação Fiscal de fls. 149/152, a autoridade autuante contextualiza da seguinte forma o lançamento:

Em resposta ao Termo de Início for apresentada a escrituração fiscal completa de forma tempestiva. Juntamente à escrituração fiscal foi encaminhada correspondência emitida pela empresa de contabilidade Partwork Associados, responsável pela escrituração contábil da fiscalizada, nesta foi anexada planilha

contendo as bases de cálculo para o Pis e a Cofins, bem como algumas centenas de notas fiscais referentes ao ano-calendário de 2008. Tal correspondência apresentava o título ANÁLISE -CONTABILIDADE X DACON X DIPJ (anexa ao processo).

...

Ao examinar os documentos apresentados, a fiscalização detectou que a planilha contendo as bases de cálculo do Pis e da Cofins que deram base à preparação do Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais –DACON e a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF - apresentava divergências em relação às próprias declarações.

...

As planilhas preparadas pela Partwork detalharam cada operação e identificaram se os documentos foram localizados juntamente com os comprovantes de seus pagamentos (boletos), bem como a não localização destes.

Parte significativa dos documentos não foi localizada, motivo pelo qual desconsideramos a tomada de seus créditos para o Pis e para a Cofins.

2 – Dos Resultados da Auditoria

Não foi apresentada parte significativa da documentação (conhecimentos de embarque e parte das notas fiscais) suporte para fins de comprovação dos créditos tomados, especificamente em relação à aquisição de mercadorias e às despesas com transportes e fretes. Desse modo a fiscalização refez as bases de cálculo das referidas contribuições para todo o ano-calendário de 2008, excluindo parte dos créditos anteriormente registrados na Dacon.

...

5 - Conclusão

Tendo em vista a infração apurada, procedemos ao lançamento de ofício do Pis e da Cofins

Cientificada, a interessada apresentou Impugnação alegando, em síntese, que:

2. Como se observa do relatório circunstanciado que acompanha os autos de infração, os documentos fiscais da Impugnante foram analisados, não tendo sido comprovados os créditos assumidos em sua escrita fiscal acerca de tais contribuições, o que ensejou sua glosa e conseqüente exigência, acrescidas dos consectários legais.

3. Entretanto, como se demonstrará nesta impugnação, a exigência não merece prevalecer: (i) seja porque o trabalho da d. fiscalização não observou os ditames do art. 142 do Código Tributário Nacional; (ii) seja porque a base de cálculo utilizada pela d. fiscalização não corresponde a verdade material dos fatos, conforme faz prova as notas fiscais anexadas à presente. (...).

II. 1. INDEVIDA GLOSA DE CRÉDITOS - PRESUNÇÃO DE INOCORRÊNCIA DAS OPERAÇÕES QUE GARANTIRAM O DIREITO AOS CRÉDITOS GLOSADOS

4. Determina o artigo 142 do Código Tributário Nacional que "compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a

matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível".

5. No presente caso, não há como se concluir ter sido observado o quanto disposto no aludido dispositivo legal, na medida em que não foi verificada a ocorrência do fato gerador que deu origem à assunção dos créditos relativos ao PIS e à COFINS pela Impugnante.

*6. Diante das informações apostas nos livros fiscais e da impossibilidade de apresentadas as notas fiscais que comprovassem a aquisição das mercadorias que deram origem aos aludidos créditos - **eis que as vias da Impugnante foram extraviadas, conforme boletim de ocorrência apresentado** (doc. j) a d. autoridade preferiu presumir como inexistentes tais operações, glosando os créditos e aplicando a correspondente penalidade.*

*7. Há que se salientar que a d. fiscalização teria outros métodos para apurar a veracidade das informações apostas nos livros fiscais da Impugnante (livros estes que, desde logo importante consignar, **jamais tiveram sua fé contestada**), como por exemplo, ter intimado os fornecedores da Impugnante a apresentar tais notas ou verificado seus próprios registros fiscais. Tivesse aprofundado o trabalho investigativo que pressupõe o lançamento tributário, certamente teria a d. autoridade fiscal concluído pela lisura nos registros realizados pela Impugnante.*

...

II.2. EFETIVA EXISTÊNCIA DOS CRÉDITOS GLOSADOS: NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DA VERDADE MATERIAL

...

10. As notas anexadas identificam de maneira inequívoca que a maior parte das notas fiscais identificadas pelo Fiscal como tendo "somente boleto" ou "doc não encontrado" de fato existem e somente não foram apresentadas por terem sido extraviadas por empresa terceirizada responsável pela guarda dos documentos, conforme se comprova do Boletim de Ocorrência formalizado junto à Polícia Civil do Estado de São Paulo (docs.j).

11. Em que pesem as dificuldades apontadas para localização das notas inclusive em razão de seu volume, a Impugnante entrou em contato com cada um de seus fornecedores e conseguiu localizar a maior parte delas, conforme faz prova a documentação anexa (doc.j).

12. Sendo assim, em respeito ao princípio da verdade material que, de acordo com a unanimidade da doutrina e jurisprudência, deve nortear a Administração, é de rigor o reconhecimento das provas aqui produzidas - mediante juntada das notas, que elidem, de forma incontestável, a exigência consubstanciada nos autos de infração ora combatidos.

...

16. Impositivo, portanto, o cancelamento do auto na parcela correspondente aos créditos cuja origem ora se comprova, mediante a juntada das notas e livro razão (docs. j), garantindo-se, com isso, a concreta aplicação do tão prestigiado princípio da verdade material, informador dos julgados administrativos.

17. Com relação a menor parcela da exigência, cujas cópias das notas ainda não foram obtidas junto aos fornecedores e/ou prestadores, a despeito dos requerimentos já formalizados (doc. j), a Impugnante protesta pela sua posterior

juntada, nos termos do art. 15, § 4o, a, do Decreto 70.235/72, sendo certo, de qualquer modo, que a existência dos créditos pode ser confirmada mediante diligência fiscal determinada por essa por esta C. Turma Julgadora, caso persista qualquer dúvida, ou ainda se houver confirmação das operações por parte de qualquer um dos seus fornecedores.

Examinados os autos, foi o julgamento convertido em diligência por meio da Resolução nº 4.686, de 18 de junho de 2018, e-fls. 1788/1789, para que a autoridade jurisdicionante examinasse os documentos trazidos na impugnação e lhes desse consequência.

No Relatório de Encerramento de Diligência, a autoridade fiscal relata o procedimento de auditoria e conclui que:

Ao longo do presente procedimento, intimamos a fiscalizada apresentar o referido Boletim de Ocorrência, entretanto, nos foi apresentada uma Declaração de Extravio de Documento ou Objeto lavrado no 96º Distrito Policial Monções, no dia 06/12/2018 ou seja ainda que fiscalizada quisesse se amparar no alegado Boletim de Ocorrências para deixar de refazer sua escrituração, o documento não foi apresentado.

...

O crédito tributário constituído em 12/01/2012 montou R\$ 996.253,55 (Novecentos e noventa e seis mil, duzentos e cinquenta e três reais e cinquenta e cinco centavos) somados o principal, a multa de ofício e juros e mora para o PIS e a COFINS.

A bases de cálculo mensais reajustadas pela fiscalização para fins de constituição do referido auto de infração foi de R\$ 5.156.219,00 (Cinco milhões, cento e cinquenta e seis mil , duzentos e dezenove reais).

Ao longo do presente procedimento foram apresentadas notas fiscais de aquisições de mercadorias no montante de R\$ 642.363,36 (Seiscentos e quarenta e dois mil , trezentos e sessenta e trinta e seis centavos) e de fretes no montante de R\$ 30.782,00 (Trinta mil e setecentos e oitenta e dois reais) que juntos perfazem R\$ 673.145,36 (Seiscentos e setenta e três mil, cento e quarenta e cinco reais e trinta e seis centavos).

...

Dessa forma restaram R\$ 4.483.073,64 (Quatro milhões, quatrocentos e oitenta e três mil, setenta e três reais e sessenta e quatro centavos) sem comprovação documental.

Cientificada do resultado da diligência, tornou a contribuinte aos autos para dizer que:

Da Introdução e Fundamentação Legal – A autoridade fiscal fundamenta atuação de atendimento à resolução 14-4-686 da 14ª Turma da DRJ/RPO nos artigos 904, 911 e 927 do Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/99 (Decreto 3.000/99).

Ocorre que o referido decreto foi revogado pelo DECRETO Nº 9.580, DE 22 DE NOVEMBRO DE 2018, e as disposições dos artigos 904, 911 e 927 completamente alteradas de modo que o relatório goza de nulidade formal imperiosa e insanável a medida em que encerrada a diligência não mais pode ser alterado.

Soma-se a isto o fato de que a autoridade fiscal aponta que a contribuinte deixou de prestar informações adequadas ao desenvolvimento do trabalho.

Ora, além de realizar novamente checagem de todo o histórico de informações fiscais e mercantis, fora juntado aos autos planilhas atualizadas, livro de entrada e saída dando conta de todas operações e o boletim de ocorrência informando quais notas não mais estão disponíveis.

Em nenhum momento a autoridade fiscal buscou informar-se junto aos fornecedores. Não o fez quando da lavratura do auto de infração e também não o fez agora quando requerido pela DRJ/RPO. Portanto, a diligência restou frutífera – somente – em decorrência do trabalho de levantamento feito pela contribuinte.

Da Conclusão – O Lançamento fiscal tem como valor originário os seguintes elementos de constituição (...).No entanto a autoridade fiscal declara nesta conclusão que o valor atualizado do lançamento seria R\$ 5.156.219,00 (cinco milhões, cento e cinquenta e seis mil, duzentos e dezenove reais), porém sem qualquer fundamento aritmético visto que uma atualização via SELIC através de aplicativo do Banco Central dá conta de outro resultado (...).

Não obstante, a autoridade fiscal aponta o valor de R\$ 642.363,36 de aquisições compradas, somadas à R\$ 30.782,00 de frete sem aplicar atualização alguma de modo contraditório e viciante ao lançamento que pretende produzir à medida que constitui nova nulidade essencial e absoluta, pois o lançamento deve ser certo.

Este não é o momento processual para se apresentar arrazoado técnico de confrontação a condução legal da atuação, no entanto é cediço que faltou adequação e subordinação às regras tributárias vigentes, aliás como demonstrado a fundamentação está bastante desatualizada.

Com Máxima Vênia o contribuinte não pode se sujeitar à imposição de obrigação fiscal que se fundamenta em lei revogada, informações conflitantes, bem como sem checagem mínima das fontes, especialmente as fontes apresentadas pelo contribuinte como o LIVRO FISCAL DE ENTRADA E SAÍDA DE ICMS.

Assim, a impugnante entende que a diligência foi eficiente no que dependeu, exclusivamente de seu esforço e atuação, os cálculos de correção estão incorretos, não houve conferência junto aos fornecedores, o livro de entrada e saída de ICMS (documento fiscal válido) foi completamente desprezado.

Nestes termos, Reitera o pedido de provimento à impugnação e improcedência do Auto de Infração com consideração de todo o material probatório apresentado pela contribuinte.

A forma como apresentados os resultados da diligência, no entanto, motivaram nova remessa para a autoridade jurisdicionante por meio da Resolução nº 5.161, de 22 de julho de 2019, e-fls. 2146/2148, para que se suplementasse a diligência original no seguinte sentido:

- a) sejam explicitados as operações consideradas comprovadas pela documentação apresentada na diligência;*
- b) determine a repercussão sobre a atuação em períodos mensais;*
- c) junte aos autos a versão completa do Relatório de Encerramento de Diligência.*

Em resposta, a autoridade jurisdicionante produziu o Termo de Diligência Fiscal de e-fls. 2176/2179, em que relata:

Inicialmente cabe ressaltar que a Resolução da DRJ/RPO, determina que seja verificada a documentação trazida ao processo por ocasião da impugnação, o que nos leva a concluir que todos os objetos para a análise se encontram nos autos e, desta forma, passamos a adotar o seguinte procedimento:

1-) Verificar em cada documento (nota fiscal/conhecimento de transporte) se está indicado o contribuinte como destinatário/remetente;

2-) Verificar, por amostragem, se os documentos juntados ao processo administrativo foram tempestivamente contabilizados;

3-) Confrontar cada documento com os relacionados pelo Auditor autuante, desconsiderando-se aqueles por ele aceitos quando da ação fiscal, como também aqueles apresentados em duplicidade;

3-) Com base nos documentos analisados, elaboramos as planilhas anexadas a esta Informação Fiscal denominadas: Anexo I - Relação das Notas Fiscais de Aquisição de Mercadorias para Revenda e Anexo II - Relação dos conhecimentos de Transporte.

...

Conforme acima demonstrado, constata-se que o contribuinte efetivamente comprovou as operações de aquisição de mercadorias para revenda no valor total de R\$ 2.390.497,56 e fretes no valor total de 166.556,05, que confrontados com as bases de cálculo das contribuições sociais PIS/PASEP e COFINS sobre as quais foram constituídos os créditos tributários impugnados, restam ainda operações não comprovadas no valor de R\$ 2.599.165,39, sobre o qual incidem as contribuições sociais PIS/PASEP e COFINS pelo regime tributário da não-cumulatividade. cujos valores principais e os acréscimos legais correspondentes devem ser calculados levando-se em consideração os respectivos períodos de apuração mensal, conforme acima discriminado.

Cientificada, a contribuinte acrescentou às suas razões de defesa, e-fls. 2.189/2.195:

Máxima Vênia, o nobre julgador deixa claro que nos autos já existiam elementos, documentos, comprovações da realização de transação mercantil apta a conferir legitimidade aos créditos de Pis e Cofins apurados e lançados em conta gráfica e obrigações acessórias.

Porém, através de uma interpretação distante daquela expressa no texto do decisório que determinou a baixa em diligência, buscou novos documentos e convocou o contribuinte a realizar a conciliação que fora feita com relação de notas fiscais encontradas (fisicamente) e notas fiscais não encontradas fisicamente conforme planilhas que ora se faz juntar novamente.

Não obstante tal oferta de documentos a recorrente juntou ainda o livro de Entrada de ICMS que faz prova da existência das notas fiscais encontradas fisicamente e também faz prova da existência das notas fiscais não encontradas fisicamente.

Ao apontar repercussão negativa o auditor fiscal ignora documento fiscal valioso (Livro de Entrada e Saída de ICMS) e repete conduta vista quando da lavratura do auto de infração momento em que o Auditor poderia ter notificado os fornecedores de produtos emissores das notas fiscais.

...

Instada a trazer novos elementos de prova não regateou e ainda trouxe o livro de entrada ICMS fazendo prova fática da existência das notas fiscais em comento.

A autoridade fiscal responsável pela diligência quedou-se inerte diante de tão vasta documentação e apresentou repercussão sobre o crédito evasiva e oposta aos elementos probatórios consubstanciados nos autos.

Permissa Vênia a recorrente-impugnante reitera seu pleito inicial e renova todas as provas já produzidas novamente trazendo aos autos materiais aptos a corroborar os créditos que pleiteia.

Nesses termos, seguiram os autos para continuidade do julgamento.

Cientificada da decisão da DRJ em 27/02/2020, conforme Termo de fl. 2564, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, na data de 03/03/2020, pugnano pelo provimento do recurso e cancelamento da exigência fiscal, com a consequente extinção do crédito tributário exigido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Renata da Silveira Bilhim, Relator.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

Nos termos do relatório, verifica-se a tempestividade do Recurso Voluntário, bem como o preenchimento dos requisitos de admissibilidade, resultando em seu conhecimento.

2. Mérito

Trata-se o presente processo de Autos de Infração à legislação das contribuições à COFINS, no valor total, incluindo juros e multa, de R\$ 818.543,54 (fls. 157 a 161) e ao PIS, no valor total, de R\$ 177.710,01 (fls. 166 a 170) relativos ao período de 01/01/2008 a 30/11/2008, pela insuficiência de recolhimento dessas contribuições no mencionado período.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, fls. 149 a 152, em resumo, a autuação se deu porque o contribuinte não teria comprovado, mediante apresentação das notas fiscais de aquisição de mercadorias, os créditos de PIS e COFINS que alegava possuir, o que ocasionou na respectiva glosa de créditos, culminando na lavratura dos Autos de Infração.

Em impugnação a Recorrente alegou a insubsistência da autuação: (i) seja porque o trabalho da d. fiscalização não observou os ditames do art. 142 do Código Tributário Nacional; (ii) seja porque a base de cálculo utilizada pela d. fiscalização não corresponde a verdade material dos fatos, conforme faz prova as notas fiscais anexadas.

Diante da apresentação de novos documentos os autos foram baixados em diligência e, uma vez retornando, entendeu-se necessária nova diligência para esclarecimentos de fatos e valores que não haviam ficado evidenciados nos autos.

A DRJ julgou parcialmente procedente a impugnação do Contribuinte, reconhecendo parcela dos créditos comprovados. Em síntese, a DRJ pontuou o seguinte: (i) não há que se falar em autuação por presunção porque a contribuinte foi *incapaz de apresentar a totalidade dos documentos fiscais de suporte às despesas que serviram de base para a apuração de créditos da não cumulatividade*; (ii) que não foi apresentado o boletim de ocorrência que comprovaria o extravio de documentos alegado, mas apenas uma declaração de extravio lavrada em 2018; (iii) que cabe ao contribuinte o ônus de comprovar o que foi por ele declarado e escriturado, o que não foi realizado em sua totalidade, motivo porque somente foi reconhecida parcela dos créditos comprovados.

Em resumo, a Recorrente, em Recurso Voluntário, pontua (i) a violação do seu direito de defesa, assim como do princípio da verdade material que rege o procedimento administrativo fiscal, que permite a análise de livros, arquivos e documentos que façam chegar a verdade dos fatos narrados, (ii) que na forma do art. 23, do Decreto n.º 70.235/72, e art. 199, do CTN, poderia a autoridade fiscal solicitar informações a terceiros (fornecedores e SEFAZ) a fim de aferir a verdade dos fatos, (ii) que juntou aos autos cópias dos livros contábeis e de apuração do ICMS, que faz prova da existência das notas fiscais encontradas fisicamente e também faz prova da existência das notas fiscais não encontradas fisicamente; (iv) que o auditor ignorou os livros de apuração de ICMS de modo que poderia solicitar informações ao fisco estadual (SP e RJ) e aos fornecedores de mercadorias, em nome da verdade material.

Desta forma, pede a baixa dos autos em diligência para que a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo e Secretaria da Fazenda do Estado do Rio de Janeiro sejam intimadas para disponibilizar suas vias das notas fiscais relacionadas nestes autos e extraviadas; ou, caso não seja este o entendimento desta corte de julgamento, que os livros fiscais de entrada de mercadorias (Livro de ICMS), sejam aceitos como prova efetiva e terminativa da existência das operações de compra que originaram o crédito tributário indevidamente glosado.

Vejamos:

É fato incontroverso que a questão posta em debate **tem conteúdo exclusivamente probatório**. Trata-se de lançamento de ofício ante a ausência física das notas fiscais de produtos adquiridos (insumos) pela Recorrente.

Sobre o ônus da prova, importante consignar que durante muito tempo preponderou a regra de que o ato administrativo era dotado do atributo da presunção de legitimidade e por isso mesmo o ônus da prova, em matéria tributária, caberia ao contribuinte.

Contudo, com a evolução da doutrina e da jurisprudência, essa ideia não mais é absoluta, sendo certo que a presunção de legitimidade do ato administrativo não exonera a Administração de fazer prova dos fatos que afirma ter ocorrido.

Não se pode olvidar, neste diapasão, que o ato de lançamento é ato administrativo vinculado aos critérios definidos na norma geral e abstrata que retrata a hipótese de incidência tributária (princípio da legalidade e tipicidade tributária). Assim, cabe ao Fisco provar de forma incisiva que o evento narrado ocorreu na estrita conformidade da previsão genérica da hipótese normativa.

Afinal, o ônus da prova recai àquele que a alega, ou seja, a quem dela se aproveita. Observe-se, quanto ao ônus da prova, o art. 373 do CPC, *literis*:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Portanto, se a Fazenda alega ter ocorrido fato gerador da obrigação tributária, deverá apresentar a prova de sua ocorrência. Se, por outro lado, o interessado aduz a inexistência da ocorrência do fato gerador, igualmente, terá que provar a falta dos pressupostos de sua ocorrência ou a existência e fatores excludentes

No processo administrativo tributário federal as provas que se pretende dispor devem ser apresentadas na impugnação do contribuinte, precluindo seu direito fazê-lo em outro momento processual (art. 16 e seus parágrafos, do Decreto Lei nº. 70.235/72).

No tocante à prova documental, contudo, a lei prevê exceções na hipótese de comprovada impossibilidade de sua apresentação oportuna, seja por motivos de força maior; ou porque a prova refere-se a fato ou a direito superveniente; ou, ainda, destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos, *ex vi*, Art. 16, § 4º, do Decreto Lei nº. 70.235/72.

Impende ressaltar, no entanto, que tal regra pode e deve ser flexibilizada. Diferente do que ocorre no processo civil, no qual o juiz está limitado ao exame dos fatos e provas apresentadas nos autos (verdade formal), o órgão julgador fiscal pode, inclusive de ofício, na condução processual, buscar complementos (via diligências e perícias, entre outras) para suprir omissões ou irregularidades levadas a efeito pelas partes, visando a busca da tão prestigiada verdade material.

Donde se conclui que se o julgador administrativo de ofício pode determinar a produção da prova até o julgamento do processo, com muito mais razão deverá acolher qualquer requerimento probatório até a tomada da decisão.

Desta forma, a preclusão pela falta de apresentação da prova no momento da impugnação tem sido amplamente aceita por este Colegiado, em obediência ao princípio da verdade real ou material, autorizando, assim, a produção de provas até o julgamento do recurso.

Posto isso, volta-se ao estudo do presente processo:

Destaca-se que o caso ora em análise tem por objeto a verificação da (im) procedência de Auto de Infração e não de pedido de Ressarcimento ou de Declaração de compensação. Sendo certo que, naqueles casos, cabe ao Fisco a prova da inexistência de créditos a gerar a glosa pretendida.

Pois bem, o Termo de Verificação Fiscal de fls. 149 a 152, que acompanha o auto de infração, deixa claro que o Contribuinte, instado a apresentar informações e documentação solicitada, juntou aos autos, além da sua escrituração fiscal, uma planilha contendo as bases de cálculo para o PIS e a COFINS, bem como algumas centenas de notas fiscais referentes ao ano-calendário de 2008. Frisa que as planilhas preparadas pela empresa Partwork detalharam cada

operação e identificaram se os documentos foram localizados juntamente com os comprovantes de seus pagamentos (boletos), bem como a não localização destes.

Assim, do exame de tais documentos, a fiscalização detectou que a planilha contendo as bases de cálculo do PIS e da COFINS que deram base à preparação do Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais – DACON e a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF - apresentava divergências em relação às próprias declarações da Contribuinte.

Desta forma, como não foi apresentada parcela significativa da documentação comprobatória das aquisições de mercadorias e das despesas com transportes e fretes (conhecimentos de transporte, notas fiscais, comprovantes de pagamentos), que dariam suporte aos créditos, a fiscalização refez as bases de cálculo das referidas contribuições para todo o ano-calendário de 2008, excluindo parte dos créditos anteriormente registrados na Dacon.

Assim, lavrou-se os Autos de Infração para a exigência do PIS e COFINS derivados das glosas dos créditos decorrentes da não cumulatividade porque a Contribuinte não logrou comprovar a aquisição das mercadorias, mediante apresentação das respectivas notas fiscais e demais documentos - suporte fático a legitimar a sua escrituração fiscal.

Vê-se, portanto, que a Fiscalização arcou com seu dever. A autoridade fiscal reconstruiu a apuração feita pela Contribuinte, já que ausente a comprovação de despesas lançadas na contabilidade e utilizadas na apuração de créditos. Impostas as glosas e recomposta a apuração, foram apuradas contribuições devidas e não recolhidas, resultando na constituição de ofício do crédito.

Cabe agora, ao Contribuinte trazer as razões que justifiquem a existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor – Fazenda Pública.

A Recorrente insiste em se defender com o argumento de que a falta de comprovação das aquisições se deu em razão do extravio da documentação pela empresa terceirizada responsável por sua guarda. Situação essa que estaria evidenciada por meio de boletim de ocorrência.

Entretanto, da leitura dos autos, consta-se que não houve a juntada de referido boletim de ocorrência, mas de uma Declaração de Extravio de documento ou objeto lavrado perante a Polícia Civil do Estado de São Paulo (às fls. 2072) datada de **06/10/2018, com vistas a instruir segunda via de documento**. Confira:

SECRETARIA DE ESTADO DA SEGURANÇA PÚBLICA
POLÍCIA CIVIL DO ESTADO DE SÃO PAULO

Dependência: 96* D.P. MONÇÕES
Atendimento N.º: 06/12/2018 (1)

JLLPTXCBDLEEFQXZn (\^*PTVRYTV

DECLARAÇÃO DE EXTRAVIO DE DOCUMENTO OU OBJETO

Declaro que compareceu neste 96º D.P. MONÇÕES às 16:42 do dia 06 de dezembro de 2018, o sr(a) ISABELE MORATA LEONARDI, RG 36895766 - SP, CPF 39052213655, filho de RUDENS LEONARDI JUNIOR e de ELIANA APARECIDA MORATA LEONARDI, natural de S.PAULO - SP, nacionalidade BRASILEIRA, sexo Feminino, nascido(a) em 11/09/1997, com 21 anos de idade, estado civil Solteiro, profissão ESTAGIÁRIO(A), grau de instrução Superior incompleto, representando a empresa SATELITAL DO BRASIL COMERCIAL LTDA, CNPJ. 01.336.140/0001-08, LOCALIZADA NA RUA LUIGI GALVANI, 42, SÃO PAULO/SP noticiando o extravio do(s) seguinte(s) documento(s) e/ou objeto(s):

Objeto..... Documentos
Subtipo..... Nota fiscal
Quantidade.: 1
Unidade..... Outros

Observação: Notas Fiscais (Emissor/NºNF/Data de emissão): Fort Solution 755 17/12/2007; Black & Decker 14212 13/12/2007; Mercabel 20327 05/12/2007; Philips 23714 23/10/2007; Black & Decker 102965 06/12/2007; Black & Decker 105197 13/12/2007; Black & Decker 105399 13/12/2007; Black & Decker 106631 17/12/2007; Black & Decker 106632 17/12/2007; Edfort 103231 08/12/2007; Plasvale 618142 08/12/2007; Martins 676011 10/11/2007; Lojas Colombo 964303 02/01/2008; Fort Solution 788 04/01/2008; Black & Decker 110038, 7/01/2008; Edfort 133704 08/01/2008; Plasvale 620667 08/01/2008; Samsung 14/01/2008; Ibratele 80166 15/01/2008; Presentes Ltda -Me 28 17/01/2008; Fortaleza 86021 35506 09/01/2008; Cruzeiro 30665 11/01/2008; Tramontina Sudeste 964491 11/01/2008; Samsung 24/01/2008; Casas Bahia 51868 24/01/2008; Fortaleza 86285 24/01/2008; Fort Solution 887 24/01/2008; Mercabel 20927 24/01/2008; Mercabel 20928 24/01/2008; Mercabel 21040 31/01/2008; Cruzeiro 30988 30/01/2008; Philips 33562 16/01/2008; Philips 34655 30/01/2008; Ibratele 79582 01/02/2008; Ibratele 80530 29/01/2008; Ibratele 80531 29/01/2008; Philips 88326 01/02/2008; Black & Decker 114571 23/01/2008; Edfort 134391 28/01/2008; Edfort 134560 30/01/2008; Philips 211339 01/02/2008; Philips 211345 01/02/2008; B2W 383144 30/01/2008; Plasvale 623078 26/01/2008; Mercabel 21067 06/02/2008; Philips 211674 06/02/2008; Tramontina Sudeste 970979 06/02/2008; Philips 35041 07/02/2008; Fortaleza 86713 12/02/2008; Black & Decker 120804 14/02/2008; Philips 12150 18/02/2008; Black & Decker 121786 22/02/2008; Edfort 135388 22/02/2008; Ibratele 81188 25/02/2008; Cruzeiro 31547 28/02/2008; Black & Decker 125593 28/02/2008; Fast Shop 83637 08/03/2008; Ponto Frio 16044 07/05/2008; Tramontina Cutelaria 256948 08/05/2008; Fort Solutions 1449 09/05/2008; Ibratele 83566 12/05/2008; Ponto Frio 483811 12/05/2008; Brnox 270140 13/05/2008; Philips 218166 14/05/2008; Fort Solutions 1485 16/05/2008; Fortaleza 89849 16/05/2008; Gazola 202462 16/05/2008; Gazola 202464 16/05/2008; Plasvale 638771 19/05/2008; Tramontina Sudeste 164 20/05/2008; Fortaleza 90070 20/05/2008; Black & Decker 155546 21/05/2008; Gazola 202498 21/05/2008; Gazola 202498 21/05/2008; Brnox 271298 21/05/2008; Brnox 271358 21/05/2008; Martins 655155 21/05/2008; Martins 655156 21/05/2008; Ponto Frio 518589 22/05/2008; Fort Solutions 1533 23/05/2008; Black & Decker 158084 23/05/2008; Black & Decker 158290 24/05/2008; Ibratele 83982 26/05/2008; Philips 43941 27/05/2008; Black & Decker 158554 27/05/2008; Black & Decker 156432 28/05/2008; Mercabel 23273 29/05/2008; Tramontina Sudeste 3429 30/05/2008; Gazola 202553 30/05/2008; Tramontina Cutelaria 259115 30/05/2008; Mercabel 23656 11/09/2008; Ibratele 84589 12/09/2008; Black & Decker 197642 01/09/2008; PHILIPS 221250 22/06/2008; Hermas 443016 21/08/2008; Tramontina 34510 02/09/2008; Black & Decker 189148 02/09/2008; FORT SOLUTIONS 2312 03/09/2008; ELGIN 315115 03/09/2008; IBRATELE 86985 04/09/2008; PLASVALE 653194 04/09/2008; SAMSUNG 49482 06/09/2008; MERCABEL 25572 08/09/2008; TRAMONTINA 35887 08/09/2008; PHILIPS 52145 09/09/2008; Fortaleza 93184 09/09/2008; Black & Decker 201814 10/09/2008; PHILIPS 227091 10/09/2008; Submarino 253831 10/09/2008; Still 9268 11/09/2008; B2W 573936 12/09/2008; Submarino 524341 13/09/2008; UDENIO 245 15/09/2008; FORT SOLUTIONS 2387 15/09/2008; Black & Decker 203441

DECLARAÇÃO DE EXTRAVIO DE DOCUMENTO OU OBJETO

15/09/2008; FORT SOLUTIONS 2398 16/09/2008; IBRATELE 87155 16/09/2008; PLASVALE 654428 16/09/2008; PLASVALE 654429 16/09/2008; TRAMONTINA SUDESTE 39025 17/09/2008; PHILIPS 52773 17/09/2008; MERCABEL 25744 18/09/2008; Black & Decker 205879 18/09/2008; PHILIPS 227618 18/09/2008; Black & Decker 206187 18/09/2008; Atos HBL 369 24/09/2008; ADC 42695 26/09/2008; Plasvale 695112 26/09/2008; Nikon 295 03/10/2008; Udenio 336 04/11/2008; FORT SOLUTIONS 2762 04/11/2008; MERCABEL 27024 05/11/2008; Mercabel 15/01/1974 05/11/2008; Fortaleza 95098 06/11/2008; GAZOLA 203804 06/11/2008; Plasvale 661159 06/11/2008; Ibratele 88802 07/11/2008; Black & Decker 228446 07/11/2008; PBK-Importação 12925 08/11/2008; Ponto Frio 17186 08/11/2008; Saraiva 1263162 10/11/2008; TRAMONTINA 56497 11/11/2008; Brnox 295034 11/11/2008; PHILIPS 59554 12/11/2008; PHILIPS 59555 12/11/2008; PHILIPS 59627 13/11/2008; Ponto Frio 20483 14/11/2008; Ponto Frio 20486 14/11/2008; Philips 60021 17/11/2008; Black & Decker 232221 17/11/2008; Black & Decker 232326 17/11/2008; Tramontina 58872 18/11/2008; Casas Bahia 63596 18/11/2008; Casas Bahia 63597 18/11/2008; Casas Bahia 63598 18/11/2008; Casas Bahia 63599 18/11/2008; Casas Bahia 63600 18/11/2008; Casas Bahia 63601 18/11/2008; Casas Bahia 63602 18/11/2008; Casas Bahia 63603 18/11/2008; Casas Bahia 63604 18/11/2008; Casas Bahia 63605 18/11/2008; Casas Bahia 63606 18/11/2008; Casas Bahia 63607 18/11/2008; Casas Bahia 63608 18/11/2008; Plasvale 662640 18/11/2008; Black & Decker 233732 19/11/2008; MERCABEL 27469 20/11/2008; Gazola 203923 20/11/2008; Casas Bahia 63653 21/11/2008; Casas Bahia 63655 21/11/2008; Casas Bahia 63656 21/11/2008; Casas Bahia 63659 21/11/2008; Casas Bahia 63660 21/11/2008; Casas Bahia 63661 21/11/2008; Casas Bahia 63662 21/11/2008; Casas Bahia 63663 21/11/2008; PHILIPS 127402 21/11/2008; PHILIPS 127421 21/11/2008; Black & Decker 234971 21/11/2008; Ponto Frio 17294 23/11/2008; PHILIPS 60720 24/11/2008; Tramontina Cutelaria 276628 24/11/2008; Samsung 54755 26/11/2008; Mabe 594538 26/11/2008; Martins 514212 27/11/2008.

Termo de Responsabilidade:

Declaro assumir inteira responsabilidade civil e criminal pela declaração que deu origem ao presente registro (Art 299 do C.P.B.), ficando ciente de que a presente declaração não vale como prova de identidade do portador, não autoriza dirigir, nem serve como prova de propriedade de veículo, prestando-se apenas para instruir solicitação de 2ª via de documento.

S.PAULO, 6 de dezembro de 2018.

Isabele Morata Leonardi
ISABELE MORATA LEONARDI
NADIA FERREIRA ALUZ SANTOS
Delegado(a) de Polícia

A este respeito, a DRJ pondera que esse documento foi lavrado dez anos após a ocorrência dos fatos que geraram a atuação, em 2008, *in verbis*:

(...) é interessante notar que a Declaração de Extravio de Documento, apresentada à autoridade fiscal no decorrer do procedimento de diligência, **teria sido lavrado em**

2018, dez anos após os fatos que levaram à autuação. Ora, nessas condições, nem a alegação, nem o documento que comprovaria o extravio, podem servir como justificativa para a falta de comprovação.

(grifou-se)

Ademais, destaco que é do Contribuinte o dever de guarda da documentação fiscal e documentos que corroboram a escrituração até ultrapassado o prazo prescricional de cinco anos para a propositura da ação de cobrança visando a exigir o crédito tributário definitivamente constituído, *ex vi* art. 195, parágrafo único, do CTN:

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.

Parágrafo único. **Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.**

Se o Contribuinte falha quanto ao seu dever de guarda, não deve a Administração Tributária suprir sua dissídia. Resta a Contribuinte, a sua escolha, buscar junto a empresa que deu azo a perda da documentação a adequada reparação dos danos que vier a sofrer.

Sobre o tema em testilha, confira o seguinte julgado deste Conselho:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011

(...)

ÔNUS DA PROVA. EXTRAVIO DE DOCUMENTOS.

Cabe ao contribuinte guardar e conservar os livros contábeis e fiscais e a documentação de suporte. Havendo extravio ou furto, é do contribuinte o ônus da prova do fato, bem como o de refazer a escrituração com os elementos disponíveis, de modo a registrar suas operações. Se 06 (seis) meses depois de dados como furtados os livros não foram refeitos, cabe o arbitramento do lucro pelo fisco. (acórdão nº 1301001.990, Conselheiro Relator Paulo Jakson da Silva Lucas, sessão de 07/04/2016)

(grifou-se)

Quanto à alegação de que houve a apresentação dos livros contábeis e fiscais, inclusive os de entrada e saída de ICMS, que comprovariam a aquisição das mercadorias, tenho que concordar com a DRJ, argumentando, acertadamente, *que os livros fiscais são registros de segundo nível, ou seja, são transcrições dos documentos originais que acompanham as transações comerciais. Na falta dessa fonte primária de informação, os livros fiscais pouco mais são que relatos sem substância. Assim, não serviriam, por si, como elemento probatório para dar suporte às despesas registradas pela contribuinte e glosadas pela autoridade fiscal. Ainda mais, quando foram requisitadas as notas que teriam servido como base para os lançamentos contábeis.*

Nesta toada, observa-se que antes da prolação do acórdão recorrido, **o julgamento foi convertido em diligência, por duas vezes**, uma vez que o Contribuinte logrou trazer aos

autos comprovação da aquisição de parte das mercadorias adquiridas por meio de notas fiscais e conhecimento de transportes, confira trecho extraído do relatório da segunda diligência, datado de 08/11/2019 (fls. 2176 a 2179):

Conforme acima demonstrado, **constata-se que o contribuinte efetivamente comprovou as operações de aquisição de mercadorias para revenda no valor total de R\$ 2.390.497,56 e fretes no valor total de 166.556,05**, que confrontados com as bases de cálculo das contribuições sociais PIS/PASEP e COFINS sobre as quais foram constituídos os créditos tributários impugnados, **restam ainda operações não comprovadas no valor de R\$ 2.599.165,39**, sobre o qual incidem as contribuições sociais PIS/PASEP e COFINS pelo regime tributário da não-cumulatividade, cujos valores principais e os acréscimos legais correspondentes devem ser calculados levando-se em consideração os respectivos períodos de apuração mensal, conforme acima discriminado.

(grifou-se)

Instada a se manifestar a Contribuinte se insurge, em resumo, contra a diligência argumentando que, nada obstante a oferta de documentos juntados, (i) foi anexado aos autos o livro de Entrada e Saída de ICMS que, ao seu ver, faz prova da existência das notas fiscais encontradas fisicamente e também faz prova da existência das notas fiscais não encontradas fisicamente (ii) os livros de ICMS foram ignorados pela fiscalização, que poderia ter notificado os fornecedores de produtos emissores das notas fiscais, assim como a Secretaria de Fazenda dos Estados do Rio de Janeiro e São Paulo a fim de fazer prova das aquisições, nos termos dos art. 17 e 23, do Decreto nº 7.574/11¹ c/c art. 199, do CTN². Argumento esse reiterado em Recurso Voluntário.

Também nesse ponto, não assiste razão à Recorrente.

Como bem destacado pela decisão de piso, não compete a autoridade fiscal suprir as lacunas probatórias verificadas na escrituração contábil/fiscal da Contribuinte, intimando a fornecedores ou mesmo as Secretarias de Fazenda para comprovação dos lançamentos e apurações que realizou. Esse ônus não lhe cabe, mas sim ao Contribuinte, que como assinalado alhures, tem o dever de guarda da documentação probatória até findar o lapso do prazo prescricional para ação de cobrança do crédito tributário constituído.

¹ Decreto nº 7574/11

Art. 17. Para o efeito da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos empresários e das sociedades, ou da obrigação destes de exibi-los (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, art. 195 ; Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil, art. 1.179).

Art. 23. Os órgãos da Secretaria da Receita Federal do Brasil, e os Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, no uso de suas atribuições legais, poderão solicitar informações e esclarecimentos ao sujeito passivo ou a terceiros, sendo as declarações, ou a recusa em prestá-las, lavradas pela autoridade administrativa e assinadas pelo declarante (Lei nº 2.354, de 29 de novembro de 1954, art. 7º ; Decreto-Lei nº 1.718, de 27 de novembro de 1979, art. 2º ; Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, arts. 196 e 197 ; Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, art. 10).

² CTN - Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.

Nada obstante, frise-se, em momento algum houve a contestação dos registros fiscais da Recorrente, o que lhe foi solicitado foi a comprovação do que ali foi escriturado, fato que não foi totalmente por ela alcançado.

Neste contexto, confira-se recente julgado da 2ª Seção deste Conselho (acórdão n.º 2301-008.304 – publicado em 05/11/2010, de Relatoria da Conselheira Fernanda Melo Leal) que, embora tratando de outro tributo, o raciocínio quanto á prova é o mesmo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2004 a 30/12/2004

ÔNUS DA PROVA. RECURSO VOLUNTÁRIO E IMPUGNAÇÃO SEM ESTEIO EM PROVAS MATERIAIS.

A apresentação de documentação deficiente autoriza o Fisco a lançar o tributo que reputar devido, recaindo sobre o sujeito passivo o ônus da prova em contrário. O Recurso pautado unicamente em alegações verbais, sem o amparo de prova material, não desincumbe o Recorrente do ônus probatório imposto pelo art. 33, §3º, in fine da Lei n.º 8.212/91, eis que alegar sem provar é o mesmo que nada alega.

(grifou-se)

Desta forma, como a Recorrente não trouxe aos autos novos elementos de prova a infirmar a autuação, não se desincumbiu completamente da obrigação que lhe cabia, ou seja, de comprovar as despesas que lançou em sua contabilidade e que serviram de base para a apuração de créditos da não cumulatividade.

3. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e nego provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Renata da Silveira Bilhim