



Processo nº : 10945.001364/2002-71
Recurso nº : 121.804
Acórdão nº : 203-09.079

Recorrente : **DIPLOMATA INDUSTRIAL E COMERCIAL LTDA.**

RELATÓRIO

Contra a empresa nos autos qualificada foi lavrado auto de infração exigindo-lhe a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, no período de apuração de 01/04/1998 a 30/04/1998.

Consta do relatório elaborado pela autoridade de primeira instância o que segue:

“Em decorrência de ação fiscal de verificação do cumprimento das obrigações fiscais pela contribuinte qualificada, foi lavrado o auto de infração de fls. 61/64, pelo qual se exige o recolhimento de R\$ (...) de Cofins e R\$ (...) de multa de ofício, essa fundamentada no art. 10, parágrafo único, da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, e no art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, além dos acréscimos legais.

2. A autuação, lavrada em 26/02/2002 e cientificada em 09/04/2002 (fl. 63), ocorreu devido à falta de recolhimento da Cofins relativa aos períodos de apuração de 01/07/1997 a 31/08/1997 e de 01/04/1998 a 30/04/1998, conforme demonstrativos de apuração de fl. 61 e de multa e juros de mora de fl. 62, tendo como base legal os arts. 1º e 2º da Lei Complementar nº 70, de 1991.

3. Às fls. 58/60, Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do auto de infração, no qual as autoridades autuantes descrevem o procedimento de determinação do crédito tributário.

4. Tempestivamente, em 08/05/2002, a interessada, por intermédio de representante (procuração à fl. 08), interpôs a impugnação de fls. 70, instruída com os documentos de fls. 71/75, na qual alega que: *“Talvez por lapso ou falta de elementos, passou despercebido aos ilustres Auditores, a informação através de DCTF relativamente ao segundo trimestre de 1988, conforme cópia anexa, onde a impugnante declara a contribuição ao PIS relativamente ao mês de abril de 1998. Estando devidamente informados os tributos devidos pelo contribuinte, não poderá ser objeto de lançamento suplementar ex-officio por Auto de Infração acrescido de astronômica multa e juros. Não considerando as deduções relativamente ao COFINS declarados ao DCTF, que seria o procedimento correto para fins de apuração da diferença do tributo exigido no Auto de Infração e ainda não demonstrando com clareza a formação da base de cálculo utilizada pelos auditores para calcular o tributo ora exigida, fica totalmente inócua o levantamento fiscal ora realizado, por que não reflete a realidade quanto a situação fiscal da impugnante”* (sic).



Processo nº : 10945.001364/2002-71
Recurso nº : 121.804
Acórdão nº : 203-09.079

5. Com base nesses argumentos, requer o cancelamento do crédito tributário exigido.”

Por meio do Acórdão de nº 1.583 , de 17 de julho de 2002, os Membros da 3ª Turma de Julgamento da DRJ em Curitiba - PR, por unanimidade de votos, não deram provimento às razões de impugnação, considerando procedente o lançamento. A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/1997 a 31/08/1997, 01/04/1998 a 30/04/1998

Ementa: DCTF APRESENTADA NO CURSO DE AÇÃO FISCAL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

A Declaração de Contribuições e Tributos Federais apresentada no curso da ação fiscal não suprime o poder/dever de o fisco proceder ao lançamento de ofício.

APURAÇÃO FISCAL. REGULARIDADE.

Constatando-se que a apuração fiscal encontra-se devidamente descrita e demonstrada, é improcedente a arguição contrária, que apenas pretende atribuir-lhe incerteza inexistente.

Lançamento Procedente”.

A contribuinte, inconformada com a decisão de primeira instância, interpõe recurso, pelo qual, em síntese, alega que: a autoridade fiscal, ao lavrar o auto, não levou em consideração as receitas de exportação, o que acabou por culminar em uma inverídica diferença a ser quitada, solicitando diligência, eis que *(sic)* “*a análise dos documentos contábeis e das notas fiscais guardadas pela empresa podem fazer prova da total improcedência da exigência fiscal.*” No mais, aduz a inconstitucionalidade das modificações de base de cálculo e alíquotas da COFINS introduzidas pela Lei nº 9.718/98, da impossibilidade da utilização da SELIC como Taxa de juros moratórios sobre débitos fiscais e, por último, da natureza confiscatória da multa de ofício aplicada.

Consta dos autos a informação de ter havido arrolamento de bens, conforme previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pelo art. 32 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002.

É o relatório.



Processo nº : 10945.001364/2002-71
Recurso nº : 121.804
Acórdão nº : 203-09.079

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

O Recurso voluntário atende aos pressupostos genéricos de tempestividade e regularidade formal, merecendo ser conhecido.

Conforme relatado, a recorrente aduz que a autoridade fiscal, ao lavrar o auto de infração, não levou em consideração as receitas de exportação, pela qual requer diligência. No mais, alega, somente em grau recursal, a inconstitucionalidade das modificações de base de cálculo e alíquotas da COFINS introduzidas pela Lei nº 9.718/98, da impossibilidade da utilização da SELIC como taxa de juros moratórios sobre débitos fiscais e, por último, da natureza confiscatória da multa de ofício aplicada.

Quanto à primeira questão, exclusão da base de cálculo das receitas de exportação, observa-se não ter a contribuinte trazido aos autos nenhuma prova capaz de alterar o julgamento por parte deste órgão colegiado.

A palavra ônus, do latim *onus*, significa carga, peso, encargo, obrigação. Quando se indaga - a quem cabe o ônus da prova? Quer se saber a quem cabe a necessidade de prover os elementos probatórios suficientes para a formação do convencimento do julgador. No processo administrativo fiscal federal tem-se como regra que aquele que alega algum fato é quem deve provar. Nesse sentido, o ônus da prova recai a quem dela se aproveita. Assim, se a Fazenda alega ter ocorrido fato gerador da obrigação tributária, deverá apresentar a prova de sua ocorrência. Por outro lado, se o interessado aduz a inexistência da ocorrência do fato gerador, igualmente, caberá provar a falta desses pressupostos ou a existência de fatores excludentes.

Quanto à diligência, é de se dizer, de início, que o artigo 18 do Decreto nº 70.235/72, que prevê a possibilidade de a autoridade julgadora de primeira instância determinar a realização de perícias, assim dispõe, *verbis*:

"Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93)".

Como se percebe, o preceito contido na legislação que rege o processo administrativo fiscal segue a linha adotada pelo nosso direito processual, expresso no artigo 420 do Código de Processo Civil:

*"Art. 420. A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação.
Parágrafo único. O juiz indeferirá a perícia quando:
I - a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnico;
II - for desnecessária em vista de outras provas produzidas;*



Processo nº : 10945.001364/2002-71
Recurso nº : 121.804
Acórdão nº : 203-09.079

III - a verificação for impraticável."

O que há de comum nos dois dispositivos é que ambos consagram a idéia de que a prova pericial deve ser produzida, antes de qualquer outra razão, com o fim de firmar o convencimento do juiz, que pode ter a necessidade, em face da presença de questões de difícil deslinde, de municiar-se de mais elementos de prova.

Deste modo, destinam-se as perícias à formação da convicção do julgador, devendo limitar-se ao aprofundamento de investigações sobre o conteúdo de provas já incluídas no processo, ou à confrontação de dois ou mais elementos de prova também já incluídos nos autos. Jamais poderão as perícias estender-se à produção de novas provas ou à reabertura, por via indireta, da ação fiscal. O julgador, relembre-se, não tem a atribuição de efetuar lançamento, não lhe sendo aberta a possibilidade, por tal, de se mover sem óbices por universo externo ao processo.

Nestes termos, prova pericial existe para fins de que o julgador, seja de primeira ou de segunda instância, não convencido da materialidade dos fatos em face das provas produzidas pelas partes, aprofunde a averiguação por via de um posicionamento complementar efetuado por um especialista na matéria discutida ou, então, quando o assunto, dada a sua complexidade, exija conhecimentos técnicos aprofundados.

O que não se pode conceber é o uso da prova pericial para fins de suprir material probatório a cuja apresentação está a parte pleiteante obrigada. Por exemplo, não é plausível que o sujeito passivo da relação tributária, intimado a apresentar sua escrituração e os documentos que a embasam (obrigação expressamente prevista em lei), supra sua responsabilidade simplesmente pleiteando a produção de prova pericial que, neste caso, estará sendo usada para a produção de elementos que o contribuinte já estava obrigado a manter cotidianamente. Manutenção de escrituração contábil e guarda dos documentos que a embasam, bem como a explicitação dos registros contábeis, são obrigações previstas em lei, não sendo razoável entendê-las supridas pelo pleito de perícias quando da impugnação a um lançamento de ofício.

E no caso que aqui se discute é praticamente isto que se tem: quer a contribuinte que, por via da prova pericial, sejam produzidas as provas que embasam as informações que já forneceu à autoridade fiscal, por via de declarações e de livros fiscais, ao aduzir que não foram excluídas receitas de exportação da base de cálculo.

Sobre a necessidade de perícia técnica destinada a esclarecer qualquer ponto obscuro e importante ao deslinde da questão, o Dr. Luiz Henrique Barros Arruda¹ expressou o seguinte entendimento:

“Embora não explicitado no Decreto em apreço, deve-se concluir somente justificável a formulação de pedidos de diligência ou perícias, pelo

¹ BARROS DE ARRUDA, Luiz Henrique. Processo Administrativo Fiscal/Manual. Resenha Tributária/jan 93. 1ª ed. p. 56/7 e 59



Processo nº : 10945.001364/2002-71
Recurso nº : 121.804
Acórdão nº : 203-09.079

Reclamante, quando a matéria de fato, ou assunto de natureza técnica, cuja comprovação não possa ser feita no corpo dos autos, que pelo volume de papéis envolvidos na verificação, quer pela impossibilidade de deslocar os elementos examináveis (vg. máquinas, veículos, construções, exame do processo de produção), que pela localização da prova (vg. escrituração, documentos, ou informação em poder de terceiros, outros processos fiscais existentes, documentos de órgãos públicos), que pela espécie de exame necessário (vg. análise grafotécnica, análise química). Por conseguinte, revela-se prescindível a diligência ou perícia sobre aspecto que poderia ser comodamente trazido à colação com a inicial, ou sobre matéria de natureza puramente jurídica. De outra parte, é de conveniência, para reforçar a possibilidade de êxito do pedido e afastar suspeitas quanto ao seu caráter protelatório, acompanhar o requerimento, sempre que possível, de amostragem ou qualquer forma de evidenciação dos aspectos cuja apreciação se requer nesse exame”.

Assim, o deferimento da perícia depende da evidenciação das circunstâncias que a motivaram, ou seja, das causas que determinaram a sua imprescindibilidade, pois, afinal, ela só tem sentido na busca da verdade material que contribua para certificar a legitimidade ao lançamento.

Das alegações de inconstitucionalidade e/ou ilegalidades

Por outra frente, matéria aduzida apenas em segunda instância diz respeito à inconstitucionalidade das modificações de base de cálculo e alíquotas da COFINS introduzidas pela Lei nº 9.718/98, da impossibilidade da utilização da SELIC como taxa de juros moratórios sobre débitos fiscais e, por último, da natureza confiscatória da multa de ofício aplicada.

Questiona-se se é possível ao contribuinte produzir argumentos novos em qualquer fase processual segundo seu alvedrio. A negativa, em parte, deve-se à garantia do andamento lógico do procedimento até seu ato-fim, que é a decisão, como também à seqüência ordenada de atos processuais determinados em lei, para garantia dos contribuintes em face do Estado. Há ritos e formas inerentes a todos os procedimentos, e nesse sentido não há como se aceitar a informalidade absoluta, como se o direito à contestação do direito em si ou à prova fosse ilimitado. Para Paulo Bonilha, “o processo administrativo deve observar a forma e os requisitos mínimos indispensáveis à regular constituição e segurança jurídica dos atos que compõem o processo”.²

A concentração dos atos em momentos processuais oportunos tem a finalidade de proteger o Estado contra a protelação injustificada do processo. Por exemplo, a liberdade de suscitar questões, a possibilidade ilimitadas de alegações, a não-observância das fases lógicas do procedimento, a ocultação proposital dos fatos pelo contribuinte em determinada fase processual

² BONILHA, Paulo Celso B. Da Prova no Processo Administrativo Fiscal. 1994, 2ª ed., p. 3.



Processo nº : 10945.001364/2002-71
Recurso nº : 121.804
Acórdão nº : 203-09.079

para sua apresentação em momento posterior, constituem fatores para a demora do processo, muitas vezes contrários ao interesse público.

Tal qual no Processo Civil, o processo administrativo fiscal, pelas regras do Decreto nº 70.235/72, prevê a concentração dos atos processuais em momentos processuais pré-estabelecidos, conforme depreende-se do exame do seu artigo 16, a saber:

“Art. 16 - A impugnação mencionará:

(...) III- os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.” (negritei)

Assim, deveria ter a contribuinte argumentado quando da impugnação, ao invés de fazê-lo somente na fase recursal, o exame da inconstitucionalidade das modificações de base de cálculo e alíquotas da COFINS introduzidas pela Lei nº 9.718/98, da impossibilidade da utilização da SELIC como taxa de juros moratórios sobre débitos fiscais e, por último, da natureza confiscatória da multa de ofício aplicada. A preclusão liga-se ao princípio do impulso processual. Consiste em um fato impeditivo a garantir o avanço progressivo da relação processual e a obstar o recuo às fases anteriores do procedimento. Por força desse princípio, anula-se uma faculdade ou o exercício de algum poder ou direito processual³. Matéria não questionada em primeira instância não há instauração de litígio, operando-se, conseqüentemente, a preclusão.⁴

No mais, a falta do regular recolhimento da contribuição autoriza o lançamento de ofício para exigir o crédito tributário devido, com os seus consectários legais, razão pela qual voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 12 de agosto de 2003


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

³ GRINOVER, Ada Pelegrine e outros. Teoria Geral do Processo. 13ª ed. Malheiros. p. 332

⁴ Nesse sentido é a jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, conforme ementa a seguir reproduzida: “MATÉRIA NÃO IMPUGNADA - Não se toma conhecimento do recurso que versar matéria não questionada em primeira instância, posto que em relação à ela não se instaurou o litígio, operando-se a preclusão.” (Ac. nº 107-05.072 e Ac. nº 203-05.789).