



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
De 28 / 05 / 2004  
VISTO

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10945.001367/2002-12  
Recurso nº : 121.805  
Acórdão nº : 203-09.080

Recorrente : DIPLOMATA INDUSTRIAL E COMERCIAL LTDA.  
Recorrida : DRJ em Curitiba - PR

**COFINS - PROVA PERICIAL - LIMITES OBJETIVOS -**  
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, não podendo ser utilizadas para suprir a ausência de provas que já poderiam as partes ter juntado à impugnação ou para reabrir, por via indireta, a ação fiscal.

**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.


**FALTA DE RECOLHIMENTO -** A falta do regular recolhimento da contribuição autoriza o lançamento de ofício para exigir o crédito tributário devido, com os seus consectários legais.

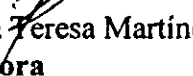
**Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:  
**DIPLOMATA INDUSTRIAL E COMERCIAL LTDA.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 12 de agosto de 2003

  
Otacílio Dantas Cartaxo  
Presidente

  
Maria Teresa Martínez López  
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Adriene Maria de Miranda (Suplente), Valmar Fonsêca de Menezes, Mauro Wasilewski, Luciana Pato Peçanha Martins e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.

Imp/cf



Processo nº : 10945.001367/2002-12

Recurso nº : 121.805

Acórdão nº : 203-09.080

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 01/10/1998 a 31/12/1998.

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. 314/317, pelo qual se exige o recolhimento de R\$ (...) de Cofins e R\$ (...) de multa de ofício de 75%, 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 27/02/2002 e cientificada em 09/04/2002 (fl. 316), ocorreu devido à falta de recolhimento da Cofins relativa aos períodos de apuração de 01/10/1998 a 31/12/1998, conforme demonstrativos de apuração de fl. 314 e de multa e juros de mora de fl. 315, tendo como base legal os arts. 1º e 2º da Lei Complementar nº 70, de 1991.

3. Às fls. 311/313, 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. 323/324, instruída com os documentos de fls. 325/333, na qual, após breve relato do conteúdo da autuação, alega que:

*“(…), conforme verifica-se no próprio Relatório, os Auditores Fiscais não detalharam as deduções das receitas para apuração da base de cálculo para apuração do tributo. Nesse período a empresa realizou vultosas vendas no exterior, via exportação, e provavelmente a nosso ver essas deduções devem exceder em muito os valores considerados pelos auditores como dedução da base de cálculo que geraram o tributo exigido ex-ofício, devido ao expressivo volume de vendas oriundas de produtos exportados.*

*Nesse mesmo procedimento, conforme detalhado no relatório elaborado pelos próprios auditores, não houve também a dedução da contribuição (COFINS) declaradas ao REFIS, referente ao período de outubro a dezembro de 1998, cujos valores constam da relação transmitidas via internet em 13.12.2000, cuja cópia anexamos ao presente.*



Processo nº : 10945.001367/2002-12  
Recurso nº : 121.805  
Acórdão nº : 203-09.080

*Não considerando as deduções relativamente ao COFINS declarados ao REFIS, 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 inócuo o levantamento fiscal ora realizado, por que não reflete a realidade quanto a situação fiscal da impugnante.” (sic)*

5. Do exposto, requer o cancelamento do auto de infração e respectiva exigência ou, alternativamente, que seja determinada uma “auditoria fiscal” no processo, pela “própria equipe de fiscalização”, para que seja verificada a “autenticidade” dos valores que serviram de base para o lançamento.”

Por meio do Acórdão de nº 1.585, de 17 de julho de 2002, os Membros da 3ª Turma de Julgamento da DRJ em Curitiba - PR, por unanimidade de votos, indeferiram o pedido de diligência e negaram provimento às razões de mérito da 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: 01/10/1998 a 31/12/1998

Ementa: APURAÇÃO FISCAL. REGULARIDADE.

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

DECLARAÇÃO AO REFIS. DÉBITOS DE ESTABELECIMENTO DIVERSO.

A declaração prestada pela pessoa jurídica ao Refis com a indicação de débitos do estabelecimento matriz não obsta o lançamento de ofício relativo a débitos da filial de períodos de apuração em que não havia centralização de recolhimento.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

É de se indeferir a solicitação de diligência que, com base nos documentos que instruem o processo, constata-se prescindível.

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 de infração, 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.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF  
Fl.  
\_\_\_\_\_

**Processo nº : 10945.001367/2002-12**  
**Recurso nº : 121.805**  
**Acórdão nº : 203-09.080**

Consta dos autos a informação de ter havido arrolamento de bens (fl. 382), 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 : 10945.001367/2002-12  
Recurso nº : 121.805  
Acórdão nº : 203-09.080

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, vejamos o que diz a decisão de primeira instância:

“9. Evidenciando serem improcedentes os argumentos da interessada, destacam-se:

- a) às fls. 32/307, cópias de registros contábeis da contribuinte, que dão embasamento à apuração fiscal;
- b) à fl. 308, demonstrativo da base de cálculo da contribuição para os períodos autuados, com a indicação discriminada conforme a origem de dados (Livro Razão), que denota que o levantamento fiscal refere-se às vendas registradas na conta de código nº 3.1.1.1.01.70001-70001-1, excluídas as devoluções de vendas, registradas sob código nº 3.1.2.1.02.70301-70301-0 (note-se que as vendas de produtos para o exterior, registradas sob código nº 3.1.1.1.02.70051-70051-7, foram reconhecidas pela fiscalização como não sendo base tributável, à exceção da correspondente à nota fiscal nº 7647, conforme descrito à fl. 312 e documentado em Termo de Constatação de fl. 31, que se refere a uma venda no mercado interno, por essa razão glosada);
- c) à fl. 309, pagamentos efetuados pela contribuinte; e
- d) à fl. 310, demonstrativo da situação fiscal apurada, em que são detalhadas as insuficiências de recolhimento de que decorrem a autuação.”

No mais, especificamente com relação à matéria objeto da presente análise, continua o julgador:

“É de se destacar que a impugnante, acerca de receitas de exportação, cinge-se à suposição de que *“provavelmente (...) devem exceder em muito os valores considerados pelos auditores”*, não tendo trazido ao processo comprovação alguma que lhe dê embasamento. Por outro lado, nos documentos que instruem o processo, às fls. 26/31 e 308, encontra-se a comprovação de que o levantamento fiscal, no tocante à identificação das receitas de exportação, ocorreu de forma criteriosa.”



Processo nº : 10945.001367/2002-12  
Recurso nº : 121.805  
Acórdão nº : 203-09.080

Penso estar correta a decisão de primeira instância. A palavra ônus, do latim ônus, 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. Assim, a obrigação de provar será tanto do agente fiscal, como o disposto na parte final do *caput* do art. 9º do Decreto nº 70.235/72, como do contribuinte que contesta o auto de infração, conforme se verifica pela redação dada ao art. 16 do do referido diploma legal.

Inexiste nos autos qualquer documento que ateste a veracidade do alegado pela contribuinte.

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; 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



Processo nº : 10945.001367/2002-12  
Recurso nº : 121.805  
Acórdão nº : 203-09.080

Ihe 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, 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 Arruda<sup>1</sup> 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 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,

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



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10945.001367/2002-12  
Recurso nº : 121.805  
Acórdão nº : 203-09.080

acompanhar o requerimento, sempre que possível, de amostragem ou qualquer forma de evidenciação dos aspectos cuja apreciação se requer nesse exame”.

Assim, reitero o entendimento manifestado pela autoridade de primeira instância no sentido de que 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.

No mais, a autoridade julgadora, ao entender ser desnecessária a perícia, motivou a sua recusa, afastando qualquer suposta nulidade da decisão de primeira instância. Cumprida a exigência da motivação do indeferimento e considerando a falta de apresentação de provas pela contribuinte, reitero a decisão de primeira instância, nesse item.

#### **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”.<sup>2</sup>

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 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:

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



Processo nº : 10945.001367/2002-12  
Recurso nº : 121.805  
Acórdão nº : 203-09.080

*“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 processual<sup>3</sup>. Matéria não questionada em primeira instância não há instauração de litígio, operando-se, conseqüentemente, a preclusão.<sup>4</sup>

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

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

<sup>4</sup> 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).