



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De 09/09/2004
[Assinatura]
visto

2º CC-MF
Fl.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO ACÓRDÃO Nº 203-08.857

Processo nº : 10945.001509/00-82

Recurso nº : 115.797

Embargante : ITAJUÍ ENGENHARIA DE OBRAS LTDA.

Embargada : Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE OBSCURIDADE, DÚVIDA OU CONTRADIÇÃO. Incabíveis os embargos de declaração por inexistência de obscuridade, dúvida ou contradição no voto proferido.

Embargos de Declaração rejeitados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes embargos de declaração interpostos por:
ITAJUÍ ENGENHARIA DE OBRAS LTDA.

DECIDEM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, rejeitar os Embargos de Declaração no Acórdão nº 203-08.857, nos termos do voto da Relatora.**

Sala das Sessões, em 01 de dezembro de 2003

Otacílio Dantas Cartaxo
Presidente

Maria Teresa Martínez López
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros César Piantavigna, Valmar Fonsêca de Menezes, Maria Cristina Rosa da Costa, Luciana Pato Peçanha Martins, Mauro Wasilewski e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.

Eaál/cf/ovrs



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF
Fl.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO ACÓRDÃO Nº 203-08.857

Processo nº : 10945.001509/00-82

Recurso nº : 115.797

Embargante : ITAJUÍ ENGENHARIA DE OBRAS LTDA.

**RELATÓRIO E VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ**

Trata-se de **Embargos de Declaração** no Acórdão nº 203-08.857, Sessão de 16/04/2003, interpostos pelo contribuinte, com fundamento no art. 27 do vigente Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, **sob a principal alegação de que teria sido omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a Câmara.**

Esclarece que a contribuinte, na impugnação, requereu a realização de diligência em sua sede administrativa na cidade de Curitiba-PR, eis que, embora efetuada a fiscalização no estabelecimento-matriz em Foz do Iguaçu-PR, estava em processo de transferência para Curitiba-PR, em cuja sede administrativa poderiam ser verificados os documentos comprobatórios de receitas de contratos de longo prazo, justificadoras das deduções efetuadas na base de cálculo da COFINS. O pedido, indeferido pela DRJ em Curitiba-PR, foi reiterado no recurso voluntário.

Aduz, à fl. 651, em suas razões de direito, que: *(sic)* “A impugnação e, por extensão, o recurso voluntário, mencionará, entre outros quesitos, as diligências, ou perícias que o impugnante pretende sejam efetuadas,...”.

Aduz, à fl. 652, que o acórdão indeferiu pretensão pedido de perícia, não formulado pela contribuinte.

Que, *(sic)* “Nota-se, no relatório, que os fundamentos de decidir levaram em conta pretensão pedido de perícia, não formulado.”

Que, em outro processo *(sic)* similar, “esta Câmara, em sessão de 27/01/2003, através da Resolução 203-00179, por unanimidade de votos, converteu o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto do relator.”

Que, *(sic)* “se este Colegiado admitiu o direito à redução em tela, há que se convir que a sua efetivação apenas está a depender da diligência requerida, ponto este omitido no acórdão. Procedimento em contrário entraria em contradição com decisão anterior desta Câmara em processo similar de interesse da mesma recorrente.”

Por último, requer que sejam acolhidos os embargos para, diante da suposta omissão, tornar sem efeito o Acórdão recorrido e determinar a realização da Diligência requerida, para então proferir a competente decisão.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF
Fl.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO ACÓRDÃO Nº 203-08.857

Processo nº : 10945.001509/00-82

Recurso nº : 115.797

A decisão, na parte supostamente objeto de embargos, está redigida nos seguintes termos:

“(…)

Consta dos autos que a recorrente tributou apenas parte da receita de serviços contabilizada, justificando o diferimento do restante dos valores até o efetivo recebimento com base no art. 359 do RIR/94 e na IN SRF nº 21/79, conforme registrou no Livro Diário (fl. 30).

Intimada, não apresentou os controles específicos previstos no item 4 da IN SRF nº 21/79, nem a discriminação das datas de realização da receita diferida ou os DARF de pagamento da COFINS correspondente.

Não tendo sido verificada pela fiscalização qualquer evidência de que os valores diferidos foram tributados, esta procedeu à reconstituição da base de cálculo de 1994 a partir do Livro Razão (fls. 33 a 65) e da planilha de consolidação de receitas de fl. 26.

Reitera-se que em momento algum a fiscalização se insurge contra o diferimento dos valores, nos casos em que houver contratos de longo prazo ou com entidades públicas. A questão toda diz respeito à prova, ou melhor, à comprovação de que as receitas contabilizadas em 1994 enquadradas estão em quaisquer das hipóteses enumeradas na IN SRF nº 21/79. Sequer é possível confirmar a natureza das receitas, se advindas de contratos com entidades públicas ou particulares, não se podendo assim determinar se a tributação se daria em função do recebimento do preço ou da execução da obra. Inexiste, também, dados referentes ao prazo contratado.

Nesse sentido, oportuno trazer os fundamentos de decidir pela autoridade de primeira instância:

“(…) Deste modo, nos termos da legislação de regência, é admissível que a contribuinte, em avençando contratos de longo prazo com entidades públicas, recolha a COFINS sobre a receita desta atividade à medida da execução da obra ou conforme o efetivo recebimento dos valores pactuados. Contudo, a sobriedade da tese da impugnante encerra-se nesta discussão teórica, pois a argumentação apresentada ressam-se de substratos fáticos.

Efetivamente, a impugnante não trouxe a necessária comprovação de que as receitas contabilizadas em 1994 subsumiam-se em quaisquer das hipóteses enumeradas na IN SRF 21/79. Sequer é possível confirmar a natureza das receitas, se advindas de contratos com entidades públicas ou particulares,



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO ACÓRDÃO Nº 203-08.857

Processo nº : 10945.001509/00-82

Recurso nº : 115.797

não se podendo assim determinar se a tributação se daria em função do recebimento do preço ou da execução da obra.

É certo que a impugnante requereu a realização de diligência, contudo, como explanado no primeiro item desta fundamentação, o pedido era injustificada e mereceu o indeferimento. Assim, as únicas peças anexadas aos autos (fls. 147 a 375) referem-se a supostas operações com subcontratadas em instrumentos particulares de acordo, contratos que em nada corroboram a tese da impugnante, uma vez que não demonstram as circunstâncias do contrato originário, e muito menos a correção do diferimento levado a efeito, (...)

Bem assim, como relatado pela autoridade autuante ao termo de fls. 119 a 122, a contribuinte foi instalada a apresentar os controles dos valores diferidos, bem como as datas de realização e respectivos recolhimentos da COFINS, ao que não houve resposta, inviabilizando qualquer tentativa de aferir a correção dos valores subtraídos à tributação.

E ainda, seguindo o informe do fiscal, não foi encontrada nos sistemas da Secretaria da Receita Federal qualquer evidência de que os valores diferidos foram tributados em época alguma.

Deste modo, impõe-se a reconstituição da base de cálculo em 1994 da contribuição, considerando-se a totalidade das receitas contabilizados, uma vez que não restou comprovado que o diferimento aventado era legítimo e nem se este foi realizado regularmente. Correto o procedimento da autoridade fiscal."

A IN nº 21/79, por sua vez, dispôs, quanto à documentação que deveria ser mantida pelo contribuinte e inexistente nos autos, o seguinte: "4. Controles Específicos. O Contribuinte manterá registro individualizado por contrato de produção em longo prazo, de que constará: - descrição sumária da encomenda; - o prazo de execução, bem como eventual dilação; - o custo orçado ou estimado e os seus reajustes; - o preço total e os reajustes convencionados; - em relação a cada período-base: - os custos incorridos; - a receita ou parte do preço recebida ou faturada; - o resultado apurado."

Contra as acusações levantadas, solicita a contribuinte perícia contábil, matéria que será analisada posteriormente em item próprio.

2.2 DOS PERÍODOS DE 1996 E 1997



EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO ACÓRDÃO Nº 203-08.857

Processo nº : 10945.001509/00-82

Recurso nº : 115.797

Não consta dos autos que a contribuinte tenha efetuado posteriormente o recolhimento da contribuição sobre essas receitas, levando em consideração o regime de caixa. A empresa realizou exclusões da base de cálculo conforme o registrado nas planilhas de fls. 22 e 23. Intimada a apresentar os documentos comprobatórios de tais exclusões, a contribuinte informou, primeiramente, que se tratava de receitas transferidas para outras pessoas jurídicas, conforme disposto no art. 3º, § 2º, inciso III, da Lei nº 9.718, de 27/11/98. Na impugnação, e posterior recurso, a contribuinte não mais faz menção a esse dispositivo, argumentando que as exclusões se deram em função dos pagamentos a subcontratadas. Nesse sentido, alega o diferimento das receitas provenientes de contratos de longo prazo com entidades públicas, os quais deveria ser postergado o recolhimento da COFINS até o recebimento dos pagamentos dos serviços prestados a referidos órgãos.

Contra as acusações levantadas, solicita a contribuinte perícia contábil, matéria que será analisada posteriormente em item próprio.

DO INDEFERIMENTO DO PEDIDO DE PERÍCIA

O exame do ato administrativo, válido para a decisão administrativa, revela nitidamente a existência de cinco requisitos necessários à sua formação, a saber: competência, finalidade, forma, motivo e objeto. Tais componentes, pode-se dizer, constituem a infra-estrutura do ato administrativo, seja ele vinculado ou discricionário, simples ou complexo, de império ou de gestão.¹

*Além do motivo, a decisão de primeira instância deve conter a exposição das razões que levaram o agente público a emaná-la. Esta enunciação é obrigatória e denominada de **motivação**. "Motivar o ato é explicitar-lhe os motivos. Motivação" é a justificativa do pronunciamento tomado."²*

Celso Antônio Bandeira de Mello, fundamentando-se na Constituição Federal, bem explica a questão da motivação:

"Perece-nos que a exigência de motivação dos atos administrativos, contemporânea à prática do ato, ou pelo menos anterior a ela, há de ser tida como uma regra geral, pois os agentes administrativos não são "donos" da coisa pública, mas simples gestores de interesses de toda a coletividade, esta, sim, senhora de tais interesses, visto que, nos termos da Constituição, "todo o poder emana do povo (...)" (art. 1º, parágrafo único). Logo, parece óbvio que, praticado o ato em um Estado onde tal preceito é assumido e que, ademais, qualifica-se como "Estado Democrático de

¹ MEIRELLES, HELY LOPES. *Direito Administrativo Brasileiro*. 21ª Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 1990. p. 134.

² JÚNIOR, JOSÉ CRETILLA. *Curso de Direito Administrativo*. 14ª Ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1995. p. 276.



EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO ACÓRDÃO Nº 203-08.857

Processo nº : 10945.001509/00-82

Recurso nº : 115.797

*Direito" (art. 1º, caput), proclamando, ainda ter como um de seus fundamentos a "cidadania" (inciso II), os cidadãos e em particular o interessado no ato têm o direito de saber por que foi praticado, isto é, que fundamentos o justificam."*³ (destaca-se)

No presente caso, a decisão emanada pela autoridade de primeira instância está suprida de motivação. O indeferimento motivado de realização de perícia (no âmbito do poder discricionário do julgador administrativo) não acarretou cerceamento do direito de defesa da parte, ainda mais tendo sido dado à contribuinte, no decurso da ação fiscal, todos os meios de defesa aplicáveis ao caso, e sobretudo quando em momento algum ficou a contribuinte impedida de apresentar as provas ainda que numerosas, que entendia necessárias à sua defesa.

No mais, especificamente quanto ao pedido reiterado pela contribuinte, consta da fundamentação da autoridade singular que:

"1 – Do pedido de diligência

No curso da ação fiscal a contribuinte, ainda que intimada, não trouxe comprovantes suficientes das operações contabilizadas, sobretudo relativos a reduções da base de cálculo da COFINS, falta que ensejou a reconstituição dos valores tributáveis e resultou na insuficiência de recolhimentos da contribuição.

Agora, na impugnação, a contribuinte vem reclamar pela realização de diligência com o escopo de averiguar a regularidade da base de cálculo tributada, alegando a dificuldade que teria em trazer os documentos solicitados para o processo, uma vez que encontram-se na nova sede da empresa em Curitiba e são de difícil juntada ao processo dada a quantidade de papéis.

A diligência fiscal é instrumento que se destina à formação do convencimento do julgador e pode ser requerida pelo contribuinte, conforme estabelecido no Decreto 70.235/72, desde que se verifique a impossibilidade de produção da prova pelo mesmo. No presente caso o pedido não se justifica.

É compreensível que a transferência da sede ocasionasse algum embaraço no atendimento às intimações no curso da ação fiscal, contudo daí não se pode inferir que seria de todo impossível a apresentação dos elementos solicitados. Ora, os documentos não estavam na posse de terceiros nem em lugar incerto, encontravam-se, como afirmou a contribuinte, em sua própria empresa, ou seja, à sua plena disposição. Nem se diga da suposta inviabilidade de juntada ao processo tal a quantidade de documentos, pois os autos podem estender-se em tantos volumes quantos se fizessem necessários.

³ Curso de Direito Administrativo. 11ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 1999. p. 285



EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO ACÓRDÃO Nº 203-08.857

Processo nº : 10945.001509/00-82

Recurso nº : 115.797

Nem as exigências fiscais envolviam grandes pesquisas ou extensas ou inviáveis auditorias, quando muito requereu-se da contribuinte a tabulação de alguns dados, tal como a relação das datas de realização das receitas diferidas em 1994. Bem assim, nota-se que a matéria autuada refere-se a transações atípicas nas atividades normais de uma empresa. Diferimento de receitas, transferências para terceiros, trata-se de operações que exigiriam controles específicos, pelo que seria de se esperar que a contribuinte já possuísse as informações solicitadas, sem que fosse necessária nenhuma outra providência senão a sua remessa a Foz do Iguaçu.

Deve-se ter em conta ainda que os documentos poderiam ter sido apresentados com a impugnação, lembrando que a apresentação das provas que subsidiam a alegação da defesa, mais do que um direito é uma obrigação legal do impugnante, conforme determinam os artigos 15 e 16 do Decreto 70.235/72. De maneira que a contribuinte teve um largo intervalo de tempo desde a intimação fiscal (a última data de janeiro deste ano conforme fls. 07) até a data da protocolização da impugnação (abril). É inconcebível que este prazo não tenha sido suficiente para permitir a juntada das provas.

Não vislumbro, assim, motivação suficiente nas alegações da contribuinte a ensejar o aceite de seu pedido de diligência, uma vez que não havia óbice a que trouxesse ao processo, se quisesse, os documentos que quer ver examinados in loco.

O que ressalta no pedido da contribuinte, sim, é o intuito que sejam mobilizados recursos físicos e humanos para que o Fisco, embrenhando-se na documentação que a impugnante afirma possuir no novo endereço, traga à tona substratos que demonstrem a tese defensiva, ou seja, a contribuinte comodamente espera que seja produzida a prova que lhe incumba apresentar desde as primeiras intimações no curso da ação fiscal. Espera que a fiscalização supra a sua desídia e, subvertendo o ônus da prova, descubra elementos que comprovem suas alegações, o que é inaceitável."

Penso da mesma forma que a autoridade de primeira instância. A prova pericial deveria ter sido produzida com o fim de firmar o convencimento do julgador, que pode ter a necessidade, em face da presença de documentos juntados, de municiar-se de mais elementos de prova. No caso, não se discute quanto ao conteúdo da materialidade dos fatos alegados pela contribuinte, e sim, repita-se, quanto à veracidade de suas alegações, já que a autoridade julgadora reconhece o diferimento da receita de contratos de longo prazo.

Da análise detalhada dos autos, verifica-se que a documentação acostada no processo diz respeito aos subcontratos efetuados com Empreiteiros. Inexiste fotocópias dos contratos principais com entidades governamentais, planilhas de custo, etc., de forma, inclusive, a avaliação do prazo de contratação.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO ACÓRDÃO Nº 203-08.857

Processo nº : 10945.001509/00-82

Recurso nº : 115.797

No mais, 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.

Por outro lado, não é lícito obrigar a Fazenda a substituir o particular no cumprimento que, legalmente, a este lhe compete. A instrução de sua defesa é, praticamente, um dever do contribuinte, principalmente quando a este cabe tal competência e é detentor das provas em seu favor."

Diante da transcrição parcial do voto e da análise do feito fiscal CONCLUO não ter ocorrido no julgamento obscuridade, dúvida ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou omissão de ponto que deveria ter se pronunciado o Conselho à época do julgamento do feito, restando tão-somente a manifestação de inconformismo em relação ao julgamento do recurso. Na verdade, a utilização da palavra perícia nada mais é do que o resultado da diligência. Em outras palavras, pede a contribuinte que seja feita a diligência para que se proceda à perícia nos documentos fiscais, pedido este negado pela autoridade de primeira instância e confirmada por esta Eg. Câmara, conforme os motivos explicitados no voto.

Desta forma, a embargante, alegando omissão, almeja discutir matéria já analisada quando do julgamento do recurso voluntário, algo impossível em sede de embargos de declaração, porquanto não são o recurso adequado.

Também, é matéria estranha, tratando-se de embargos de declaração, o decidido em outro processo administrativo, ainda mais se tratando de contribuições distintas.

No mais, há de se observar que os declaratórios se prestam ao aprimoramento do julgado e não como meio de a parte demonstrar, mais uma vez, a sua irresignação com o que decidido foi "ex lege", visando à sua modificação.

Diante dos fatos, voto no sentido de rejeitar os embargos de declaração.

Sala das Sessões, em 01 de dezembro de 2003


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ