



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 19515.003304/2004-99  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-010.736 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de abril de 2021  
**Recorrente** ELETRONICOS PRINCE REPRESENTACAO, INDUSTRIA, COMERCIO, IMPORTACAO E EXPORTACAO DE PRODUTOS EM GERAL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/11/1999 a 31/12/1999, 01/03/2000 a 31/05/2000, 01/09/2000 a 31/10/2000, 01/01/2001 a 31/03/2001, 01/05/2001 a 31/05/2001, 01/07/2001 a 31/10/2001, 01/02/2002 a 30/04/2002, 01/06/2002 a 30/11/2002, 01/04/2004 a 30/04/2004, 01/06/2004 a 30/06/2004

VENDAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO. DILIGÊNCIA. INTIMAÇÕES NÃO ATENDIDAS. PROVIMENTO NEGADO.

O contribuinte pleiteou a realização de diligência, para que pudesse esclarecer as divergências entre lançamentos contábeis e DACON, que originaram a autuação. Contudo, não atendeu às intimações. Não resta alternativa que não a de negar provimento ao recurso voluntário.

MULTA DE OFÍCIO. LEGITIMIDADE. LEGALIDADE.

A multa de ofício de 75% sobre as contribuições devidas e não recolhidas é prescrita pelo art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, atendendo ao princípio da legalidade, nos termos dos art. 5º, II e 37, caput da Constituição e art. 97 do CTN. Constatada a ausência de recolhimento, a autoridade fiscal não só está autorizada como, por dever funcional, está obrigada a proceder ao lançamento, nos termos do art. 142 do CTN.

INCONSTITUCIONALIDADE DO ALARGAMENTO DA BASE DE CÁLCULO PROMOVIDO PELA LEI 9.718/98. ALEGAÇÃO VAZIA. ÔNUS DA PROVA.

Não basta alegar na petição de recurso que o direito de crédito decorreria do alargamento da base de cálculo do PIS pela Lei nº 9.718/98, sendo minimamente necessário que o contribuinte demonstre a existência e o valor do indébito, por meio de prova da composição da base de cálculo do tributo, com isso demonstrando qual seria o valor efetivamente devido.

**PIS. DESCRIÇÃO FÁTICA E IDÊNTICA. MATÉRIA TRIBUTÁVEL.**

Aplica-se ao lançamento à título de contribuição para o PIS/Pasep, o disposto em relação à COFINS, vez que decorrente da mesma descrição fática e idêntica matéria tributável.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green - Relator

(documento assinado digitalmente)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Vinicius Guimaraes, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Larissa Nunes Girard, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

## Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida:

Trata o presente processo de auto de infração lavrado contra o contribuinte acima identificado, relativo à diferença apurada entre o valor escriturado e o declarado/pago da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, abrangendo os períodos de apuração 11/99, 12/99, 03/00, 05/00, 09/00, 08/01, 01/02, 02/02, 04/02, 08/02, 09/02, 11/02, 04/04 e 06/04, (fls. 37 a 46), no valor de R\$15.119,81, incluindo principal, multa de ofício e juros de mora, calculados até 30/11/2004.

Foi também lavrado auto de infração relativo à diferença apurada entre o valor escriturado e o declarado/pago da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, abrangendo os períodos de apuração 11/99, 12/99, 03/00, 04/00, 10/00, 01/01, 02/01, 03/01, 05/01, 07/01, 09/01, 10/01, 02/02, 03/02, 06/02, 07/02, 09/02, 10/02, 11/02, 04/04 e 06/04, (fls. 207 a 214), no valor de R\$298.333,26, incluindo principal, multa de ofício e juros de mora, calculados até 30/11/2004.

Nos Termos de Constatação Fiscal (fls. 37 a 39 e 207 a 209) a autoridade lançadora registra que:

- a) Em procedimento de verificações obrigatórias, com base em dados da base de cálculo fornecidos pelo contribuinte, foram constatadas diferenças nos recolhimentos do PIS e da COFINS;
- b) Após Termo de Intimação para justificar as diferenças apuradas, a Planilha de Informações à SRF, elaborada pelo contribuinte, foi alterada e novos valores foram encontrados;
- c) Os valores das bases de cálculo estão demonstrados nas planilhas que compõem processos administrativos e dossiês.

O enquadramento legal da presente autuação foi:

COFINS: artigo 77, inciso III do Decreto-lei 5.844/43, artigo 149 da Lei nº 5.172/66; artigo 1º da Lei Complementar 70/91; artigos 2º, 3º e 8º da Lei nº 9.718/98, com as alterações da Medida Provisória 1.807/99 e suas reedições, com as alterações da Medida provisória 1.858/99 e suas reedições; artigos 2º, inciso II e parágrafo único, 3º, 10, 22 e 51 do Decreto 4.524/02.

PIS: artigo 77, inciso III do Decreto-lei 5.844/43, artigo 149 da Lei 5.172/66; artigos 1º e 3º, alínea "b", da Lei Complementar nº 7/70; artigo 1º, parágrafo único da Lei Complementar 17/73, Título 5, capítulo I, seção I, alínea "b", itens I e II, do Regulamento PIS/PASEP, aprovado pela Portaria MF 142/82; artigos 2º, I, 8º, I e 9º da Lei nº 9.715/98; artigos 2º e 3º da Lei nº 9.718/98; artigos 2º, inciso I, alínea "a" e parágrafo único, 3º, 10, 23, 59 e 63 do Decreto 4.524/02.

A base legal dos juros de mora exigidos consta às fls. 43 e 211.

Após tomar ciência das autuações em 22/12/2004 (fls. 44 e 212), a empresa autuada, inconformada, apresentou as impugnações anexadas às fls. 49 a 55 e 217 a 223 em 21/01/2005, com as alegações abaixo resumidas, relativas à COFINS e ao PIS:

a) Não obstante a clareza dos artigos 5º, I da Lei nº 10.637/02 e 6º, I da Lei 10.833/03, os autos de infração glosaram créditos de PIS e COFINS com base em receitas de exportação de mercadorias relativas aos meses de abril e junho de 2004;

b) De acordo com o formulário entregue à fiscalização, a requerente auferiu receitas com exportação de mercadorias nos valores de R\$28.462,24 em 04/04 e R\$327.689,82 em 06/04, conforme comprovam os contratos de câmbio, notas fiscais de exportação e comprovantes de exportação anexados à impugnação;

c) Provavelmente o agente fiscal se baseou exclusivamente na DACON. Ocorre que a referida declaração foi transmitida com erro e as receitas de exportação (não tributadas pelo PIS e pela COFINS) foram somadas às receitas de vendas de mercadorias no mercado interno;

d) Constatado o erro na DACON, a requerente providenciou a sua retificação, conforme cópia em anexo;

e) Conforme decisões do STF, as multas decorrentes de infrações tributárias devem ser fixadas segundo o critério da proporcionalidade, respeitando-se o direito constitucional de propriedade (art. 5º, XXII) e o princípio do não-confisco (art. 150, IV da Carta Magna);

f) A multa lançada de 75% é demasiadamente onerosa. Demonstrada a ilegalidade da cobrança de multa com efeito de confisco, requer seja excluída ou reduzida a sanção aplicada contra a requerente;

g) O sistema de cálculo de juros moratórios com base na taxa SELIC, previsto no art. 61, § 3º da Lei 9.430/96 é flagrantemente inconstitucional. A CF/88, em seu art. 150, inciso I condiciona a cobrança ou aumento de tributo à prévia edição de lei que defina o que não ocorre no caso em tela;

h) A taxa SELIC não pode ser aplicada pois, além de não ter sido criada por lei, tem natureza puramente remuneratória;

i) Em decisão de 17/02/2000, ratificada em 13/06/2000, a Segunda Turma do STJ acolheu por unanimidade a arguição de inconstitucionalidade da cobrança de juros moratórios calculados à base da taxa SELIC;

j) Face a ilegalidade e abusividade na cobrança pleiteada pela recorrida, torna-se necessária a aplicação das disposições contidas no art. 161, § 1º do CTN, limitando os juros de mora à taxa de 1% ao mês.

O processo foi encaminhado a esta DRJ/RJ02 tendo em vista o disposto na Portaria RFB nº 10.70612007, publicada no DOU em 2610712007.

Ao analisar a Impugnação, a 5ª Turma da DRJ do Rio de Janeiro (RJ) exarou o Acórdão 13-18.074 de 20 dezembro de 2007 (fls. 336/341), que, por unanimidade de votos, julgou os lançamentos procedentes, nos termos da emenda colacionada abaixo:

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.**

Período de apuração: 01/11/1999 a 31/12/1999, 01/03/2000 a 31/05/2000, 01/09/2000 a 31/10/2000, 01/01/2001 a 31/03/2001, 01/05/2001 a 31/05/2001, 01/07/2001 a 31/10/2001, 01/02/2002 a 30/04/2002, 01/06/2002 a 30/11/2002, 01/04/2004 a 30/04/2004, 01/06/2004 a 30/06/2004

**IMPUGNAÇÃO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.**

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

**IMPUGNAÇÃO. ALEGAÇÃO SEM PROVAS.**

Cabe ao contribuinte no momento da impugnação, trazer ao julgado todos os dados e documentos que entende comprovadores dos fatos que alega.

**LANÇAMENTO. MULTA DE OFÍCIO.**

Verificada em procedimento de ofício a falta de declaração e de recolhimento de valores devidos ao PIS, cabe a aplicação da multa de ofício, por expressa determinação do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

**ACRÉSCIMOS LEGAIS = JUROS DE MORA - TAXA SELIC.**

A partir de 01/04/1995, por expressa disposição legal, os juros de mora serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic.

**Lançamento Procedente**

Inconformado, o contribuinte apresentou, no prazo legal, recurso voluntário de fls.364/399, por meio do qual repete, basicamente, os mesmos argumentos já declinados em sua impugnação, acrescentou a questão jurídica, atinente ao ilegal alargamento da base de cálculo determinada pelo § 1º do art. 3º da Lei 9.718/1998, que fora declarada inconstitucional pelo STF no julgamento do RE 357.950.

Remetido este processo ao CARF, a Turma Julgadora entendeu por bem converter o julgamento em diligência para que fossem prestados alguns esclarecimentos, mais precisamente, a Resolução nº 3302-001.206 (fls. 403/409), teve como objetivo intimar o contribuinte para que este demonstrasse se as receitas do mercado interno, sujeitas à tributação pelo PIS e pela COFINS compuseram as receitas provenientes das vendas de mercadoria ao exterior.

Lavrado o Termo de Início de Diligência Fiscal em 31/08/2020 (fls. 413/415), tendo solicitado os seguintes elementos:

1 – Apresentar em relação às competências abril de 2004 e junho de 2004, planilhas excel que demonstrem os valores que compuseram as receitas do mercado interno e as

receitas do mercado externo, em cada uma dessas competências, contendo no mínimo os seguintes elementos:

Número da nota fiscal, data da nota fiscal, valor total da nota fiscal, valor da base de cálculo do PIS e da COFINS, nome do cliente, cnpj do cliente.

Obs.: Apresentar planilhas separadas para vendas do mercado interno e vendas do mercado externo.

### Segundo Relatório Fiscal juntado às fls. 423/424:

Decorrido o prazo que constou no Termo de Início de Diligência Fiscal, não houve qualquer manifestação por parte do sujeito passivo, e considerou-se, em 15/09/2020, a ciência efetuada por decurso de prazo.

Numa segunda tentativa de intimação, encaminhamos via Correios, para o endereço de cadastro do sujeito passivo, o Termo de Início de Diligência Fiscal, e após três tentativas de entrega, ninguém foi localizado no endereço da empresa.

Como não houve a possibilidade de intimação do contribuinte pelos meios acima descritos, lavramos em 30/09/2020 o edital número 006460314, e decorrido o prazo legal de quinze dias, também não se obteve êxito no que se refere em obter-se a ciência do contribuinte.

Dessa forma, como não foi possível a localização e não houve a eventual manifestação da empresa, retornamos o processo ao órgão de origem, uma vez não ter sido possível o atendimento ao que foi solicitado, em razão dos fatos mencionados.

Todos os documentos mencionados anteriormente encontram-se anexados ao presente processo.

E, para surtir os efeitos legais, damos por encerrados os trabalhos desta diligência fiscal e lavramos o presente Termo em duas vias de igual forma e teor, assinadas pelo AFRFB, sendo uma das vias encaminhadas ao contribuinte, para ciência eletrônica deste, no processo digital nº 13032.446299/2020-71, concedendo-se o prazo de 30(trinta) dias para qualquer manifestação nos autos do processo, caso julgue necessário.

Encerrada a diligência fiscal sem manifestação do recorrente, o processo foi remetido ao CARF para prosseguimento do feito.

É o relatório.

### **Voto**

Conselheiro Denise Madalena Green , Relator.

#### ***I – Da admissibilidade:***

A Recorrente foi intimada da decisão de piso em 08/09/2008 (fl. 306) e protocolou Recurso Voluntário em 26/09/2008 (fl.364) dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72<sup>1</sup>.

Desta forma, considerando que o recurso preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

## ***II – Pedido de sustentação oral:***

Primeiramente, quanto a sustentação oral pretendida, cabe apenas esclarecer é garantido às partes a publicação da Pauta de Julgamento com antecedência mínima de 10 dias, tanto no Diário Oficial da União como no sítio do CARF na internet (carf.economia.gov.br), aliás, conforme determina o art. 55, § 1º, do Anexo II do RICARF, cabendo aos interessados acompanhar as respectivas publicações, inclusive podendo, mediante apresentação de requerimento próprio e observado o prazo regulamentar contido no art. 61-A, § 2º, do Anexo II do RICARF, efetuar sustentação oral se assim entender.

Em não havendo preliminares passo de plano ao mérito.

## ***III –Do mérito:***

A lide gira em torno de Auto de Infração lavrado contra a contribuinte relativo à diferença apurada entre o valor escriturado e o declarado/pago referente a Contribuição para o PIS e Cofins, sendo que os valores utilizados nos cálculos foram retirados das Planilhas, com dados fornecidos pelo contribuinte, senão vejamos:

3. Os valores utilizados nos cálculos dos Autos de Infração lavrados foram retirados das Planilhas, com dados fornecidos pelo contribuinte e elaborados por meio do Programa Papéis de Trabalho, já citadas acima e que farão parte integrante dos Processos Administrativos de PIS e da COFINS.

4. Após Termo de Intimação Fiscal para justificar as Diferenças a Tributar encontradas pela fiscalização, a Planilha de Informações à Secretaria da Receita Federal, ela orada pelo contribuinte, foi alterada e novos valores foram encontrados (fl.40).

Após tomar ciência da autuação, a contribuinte em sua defesa alegou que o crédito tributário ora em discussão, advém da glosa de COFINS e PIS das receitas de exportação de mercadorias ao exterior relativo aos meses de abril e junho de 2004 (R\$28.462,24 em abril e R\$327.689,82 em junho).

Nesse ponto, esclarece a recorrente que por um erro na formatação da DICON, as receitas de exportação (não tributadas pelo PIS e pela COFINS) foram somadas às receitas provenientes da venda de mercadorias no mercado interno (tributadas pelo PIS e pela COFINS), sendo que uma vez constatado o erro no preenchimento da DICON, a recorrente imediatamente providenciou a sua retificação.

Registou ainda, que quando da lavratura do auto de infração a fiscalização levou em consideração apenas a DICON fornecida com erro material, visto que não foi consignado as

---

<sup>1</sup> Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

receitas provenientes de exportação de mercadorias para o exterior. Expôs que promoveu a retificação da DICON, pugnando pela improcedência do auto de infração.

A fim de comprovar o alegado a recorrente junta em sede de Impugnação DICON retificada, contrato de câmbio, notas fiscais de exportação e comprovantes de exportação. em relação aos fatos geradores ocorridos em abril e junho de 2004 (fls.244/329), não apresentando qualquer de defesa para os demais períodos exigidos no auto de infração, como consignado na decisão recorrida.

Ressalta-se que o contencioso não crava-se na discussão quanto a não incidência das contribuições com fins específicos de exportação em tese, pois a não incidência tem fundamento em relação ao PIS/Pasep no art. 5º da Lei n.º 10.637/02<sup>2</sup> e ao Cofins foi conferida pelo art. 6º da Lei n.º 10.833/03<sup>3</sup>, mas pelo fato da Autoridade Fiscal não reconhecer tais operações.

Com efeito, a Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, considerou procedente o lançamento, por entender que a contribuinte não comprovou as operações de exportação para fins de isenção do PIS/COFINS.

Por certo que as notas fiscais e todos os documentos a ela relacionados, anexados ao processo na impugnação (fls.81/139), a princípio, apontam forte indícios confirmam que a empresa realizou vendas de mercadorias destinadas ao exterior, nos períodos de abril e junho de 2004, fato este confirmado pelo julgador *a quo*.

No entanto, como pontualmente observado pela Autoridade Julgadora “*não há nos autos elementos que demonstrem os valores das receitas auferidas pela empresa nos meses de abril e junho de 2004, decorrentes das vendas de mercadorias no mercado interno, sujeitas, portanto, à tributação pelo PIS e pela COFINS. Tais dados são essenciais à comprovação do fato alegado pela autuada, pois somente a partir da identificação da correta base de cálculo das contribuições no período autuado é possível avaliar se as receitas de exportação teriam sido indevidamente incluídas na base tributável, considerada no auto de infração*”.

Restou consignado na decisão recorrida que “*embora a interessada comprove os documentos acostados à impugnação, a realização de vendas para o exterior nos valores relacionados no demonstrativo, não há como afirmar que tais valores tenham sido indevidamente incluídos no item correspondente a venda no mercado interno, acarretando, consequentemente, a exigência de ofício das contribuições calculadas sobre receitas não tributadas, por expressa disposição legal*”.

---

<sup>2</sup> Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:  
I exportação de mercadorias para o exterior;

(...);

III vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação

<sup>3</sup> Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I exportação de mercadorias para o exterior;

(...)

III vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

Nesse ponto, destaca-se que na apuração dos valores devidos, a autoridade autuante tomou como base os valores constantes do demonstrativo "Informações Prestadas à SRF", anexado às fls. 28/30, preenchido pela própria contribuinte que informa, separadamente, os valores correspondentes à venda de bens e produtos no mercado interno e à venda de mercadoria e serviços ao exterior (itens 1 e 3).

Sendo assim, a fim de conseguir provar que faria jus ao não pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins e, conseqüentemente, obter a declaração de insubsistência dos Autos de Infração impugnados, conforme deseja, o interessado deveria trazer ao processo elementos de prova que demonstrassem o equívoco na escrituração de tais receitas, como bem destacado pela decisão *a quo*.

Atentando-se para o caso presente, vislumbra-se que a contribuinte alegou que a origem do crédito decorreria de equívoco no preenchimento do DACON dos períodos, vindo a ser retificado após a lavratura do Auto de Infração, sendo indispensável à comprovação do erro em que se funde.

Este Conselho possui pacífica jurisprudência, tanto nas turmas ordinárias (e.g. Acórdãos 3302-007.911, 3803003.964) como na Câmara Superior de Recursos Fiscais (e.g. Acórdão 9303005.519), no sentido de que a retificação posterior ao Despacho Decisório não impediria o deferimento do crédito quando acompanhada de provas documentais comprovando o erro cometido no preenchimento da declaração original. Tal entendimento funda-se na letra do artigo 147, § 1º do Código Tributário Nacional, a seguir transcrito:

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

**§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.** (grifou-se)

Portanto, o DACON retificador apresentado após a conclusão dos trabalhos de auditoria não é suficiente para a demonstração do direito alegado, sendo imprescindível que o contribuinte faça prova do erro em que se fundou a retificação.

Com efeito, o Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACON), instituído pela Instrução Normativa SRF nº 387, de 20 de janeiro de 2004, é uma declaração acessória obrigatória em que as pessoas jurídicas informam a Receita Federal do Brasil sobre a apuração da Contribuição ao PIS e da COFINS. Em outros termos, sua função é de refletir a situação do recolhimento das contribuições da empresa, sendo os créditos autorizados por lei e com substrato nos documentos contábeis da empresa, basicamente além as notas fiscais os livros fiscais onde estão registradas as referidas notas, bem como a própria DCTF. Assim, são esses últimos documentos que possuem aptidão para comprovar o crédito.

Por este motivo, o julgamento deste processo foi convertido diligência, para que o contribuinte pudesse demonstrar se as receitas do mercado interno, sujeitas à tributação pelo PIS e pela Cofins, compuseram as receitas provenientes das vendas de mercadoria ao exterior, com o intuito de dirimir a dúvida e contrapor as informações contidas no Auto de Infração, não atendidas essas condições, a responsabilidade pelas contribuições é da empresa produtora vendedora.

Ora desde o início do processo lhe foram disponibilizadas todas as informações quanto as diferenças apontadas, inclusive através do Termo de Intimação Fiscal PF/RPF-F 08.1.90.00-2004-00692-4 (fls. 31/37), para que a empresa justificasse os valores constantes na coluna “*Diferenças Apuradas pelo AFRF*”, correspondentes do período analisado, não tendo sido apresentado qualquer documento ou informação que pudesse afastar esse fato na fase inquisitória.

Caberia à recorrente, demonstrar os valores que compuseram as receitas do mercado interno e as receitas do mercado externo, a fim de provar o equívoco nas declarações apresentadas, nos exatos termos da diligência fiscal requerida por este juízo, pois somente a partir da identificação da correta base de cálculo das contribuições no período autuado é possível avaliar se as receitas de exportação teriam sido de fato indevidamente incluídas na base tributável, considerada no auto de infração.

Contudo, conforme consta do relatório acima, restou decorrido o prazo da recorrente, conforme constatou o Termo de Início de Diligência Fiscal, sem qualquer manifestação por parte do sujeito passivo.

Ora, como já firmado por esta Turma em distintas oportunidades (Acórdão nº 3302-007.554, 3302-007.911) quando se trata de exoneração tributária, o ônus probatório é do postulante quanto à existência de fato modificativo ou extintivo do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário (art. 373 do CPC<sup>4</sup>). Pertinente destacar a lição do professor Hugo de Brito Machado, a respeito da divisão do ônus da prova:

No processo tributário fiscal para apuração e exigência do crédito tributário, ou procedimento administrativo de lançamento tributário, autor é o Fisco. A ele, portanto, incumbe o ônus de provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária que serve de suporte à exigência do crédito que está a constituir. Na linguagem do Código de Processo Civil, ao autor incumbe o ônus do fato constitutivo de seu direito (Código de Processo Civil, art.333, I). Se o contribuinte, ao impugnar a exigência, em vez de negar o fato gerador do tributo, alega ser imune, ou isento, ou haver sido, no todo ou em parte, desconstituída a situação de fato geradora da obrigação tributária, ou ainda, já haver pago o tributo, é seu ônus de provar o que alegou. A imunidade, como isenção, impedem o nascimento da obrigação tributária. São, na linguagem do Código de Processo Civil, fatos impeditivos do direito do Fisco. **A desconstituição, parcial ou total, do fato gerador do tributo, é fato modificativo ou extintivo, e o pagamento é fato extintivo do direito do Fisco. Deve ser comprovado, portanto, pelo contribuinte, que assume no processo administrativo de determinação e exigência do tributo posição equivalente a do réu no processo civil**”. (grifou-se) - Mandado de Segurança em Matéria Tributária, 3. ed., São Paulo: Dialética, 1998, p.252.

A medida que, no presente caso, restaram ausentes elementos necessários à prova de seu direito, não sendo possível sequer identificar com clareza qual o equívoco cometido pela empresa em sua apuração, inexistindo um comparativo realizado pelo sujeito passivo entre sua apuração fiscal original, uma vez que os documentos juntados não demonstram com clareza a diminuição do valor do débito correspondente a cada período de apuração.

---

<sup>4</sup> 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.

Como disse anteriormente, há indícios razoáveis de que a apuração dos valores devidos podem não estar em consonância com a realidade dos fatos. Contudo, em razão de a contribuinte não ter atendido às intimações para prestação de esclarecimentos, não há outra alternativa a não ser negar provimento ao recurso nesse ponto.

#### **IV - Multa de ofício:**

Com relação à multa de ofício, o percentual aplicado encontra-se previsto no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996, conforme citado no demonstrativo de multa e juros do auto de infração, devendo ser aplicada no caso de lançamento de ofício em que fique constatada a falta de recolhimento de tributo não declarado. No caso presente, a multa exigida foi decorrente de ato de ofício da autoridade fiscal, no qual foi verificada a falta ou insuficiência de recolhimento da contribuição devida pela autuada, sendo aplicável, portanto, o percentual previsto no dispositivo acima, atendendo ao princípio da legalidade, nos termos dos art. 5º, II e 37, caput da Constituição e art. 97 do CTN.

#### **V – Inconstitucionalidade da base de cálculo do art. 3º, §1º, da Lei 9718/98:**

*Alega a recorrente que no período de 1999, a empresa auferiu outras receitas que não aquelas decorrentes de venda de mercadoria, venda de serviço ou venda de mercadoria e serviço. Portanto, trataram-se de outras receitas que jamais poderia ser incluídas na base de cálculo das contribuições, ou seja, o lançamento tributário ao apontar diferenças nos meses de NOVEMBRO e DEZEMBRO de 1999 incluiu na base de cálculo o valor relativo a outras receitas, o que não poderia, sob pena de estarmos diante de um enriquecimento sem causa-por parte da Fazenda Federal em detrimento ao contribuinte.*

De início, registre-se que dúvida não há quanto à decisão do STF relativa à inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo promovido pelo § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998, decisão essa proferida na sistemática da repercussão geral, de observância obrigatória pelos conselheiros do CARF.

No entanto, a questão que impede uma decisão favorável é a não comprovação do direito alegado, a recorrente não apresenta uma única prova, não demonstrando concretamente quais receitas deveriam ser excluídas da base de cálculo das contribuições.

Ressalta-se que caberia a recorrente, fazer prova do direito alegado, para tanto, torna-se necessário conhecer a real base de cálculo da contribuição com base na documentação contábil e fiscal, além das notas fiscais os livros contábeis onde estão registradas as referidas notas.

Sabemos que o momento apropriado para apresentação das provas que comprovem suas alegações é na propositura da impugnação. Temos conhecimento, também, que a regra fundamental do sistema processual adotado pelo Legislador Nacional, quanto ao ônus da prova, encontra-se cravada no art. 373 do CPC.

Tal dispositivo é a tradução do princípio de que o ônus da prova cabe a quem dela se aproveita. No caso, a recorrente alega que existem as receitas, porém não deveriam compor as bases de cálculo das contribuições. Ora, o que temos aqui é a alegação da recorrente de um fato impeditivo. Logo, quem deve prova-lo é quem alega.

Como já foi mencionado, não houve a identificação das receitas que não deveriam compor da base de cálculo das contribuições. Portanto, não há como afastar qualquer receita tida como tributável pela Autoridade Autuante da base de cálculo do PIS e da Cofins em virtude da decretação da inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98.

***VI - Da conclusão:***

Pelos fundamentos jurídicos e legais acima expostos, nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green