



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

MF - Segundo Conselho de Contribuintes		
Publicado no Diário Oficial da União		
de 13	/ 03	/ 02
Rubrica		kl.

171

Processo : 13166.000692/96-19
Acórdão : 202-13.130
Recurso : 112.151

Sessão : 28 de agosto de 2001
Recorrente : ELO ATACADISTA DISTRIBUIDOR LTDA.
Recorrida : DRJ em Brasília - DF

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – PRECLUSÃO - Não é lícito inovar na postulação recursal para incluir questão diversa daquela que foi originariamente deduzida quando da impugnação do lançamento na instância *a quo*. Se o julgador monocrático não apreciou determinada matéria, não compete ao Conselho apreciá-la, simplesmente porque haveria de ferir o princípio do duplo grau de jurisdição. **Recurso não conhecido, nesta parte.** **COFINS – VERIFICAÇÃO POR AMOSTRAGEM** - A lei não estabeleceu rito especial a ser seguido no procedimento administrativo que visa determinar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária correspondente. A escolha do modo de proceder a investigação fiscal situa-se na competência da autoridade administrativa, respeitados os princípios da legalidade e da proporcionalidade. **FALTA DE RECOLHIMENTO** – Importâncias levantadas à vista da escrita da empresa fiscalizada. Devida exigência do principal, acrescido de multa e juros de mora, conforme comanda a legislação específica. **SUPRIMENTO DE CAIXA** – Não se enquadrando nas hipóteses previstas em lei, não se pode presumir omissão de receita operacional apenas pela existência de suprimentos de caixa de origem não comprovada pela empresa. Os recursos supridos podem ter origem em outras receitas não sujeitas ao recolhimento da COFINS. **DENÚNCIA ESPONTÂNEA** - Pedido de parcelamento, sem a observância da obrigação de antecipar parcelas, apesar de importar em confissão irretratável do débito, não configura denúncia espontânea. **Recurso parcialmente provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: ELO ATACADISTA DISTRIBUIDOR LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos: I) em não conhecer do recurso, no que concerne às alegações de erro na base de cálculo do tributo; e II) em dar provimento parcial ao recurso,



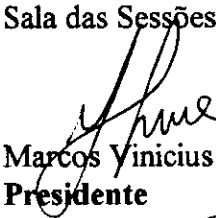
MINISTÉRIO DA FAZENDA

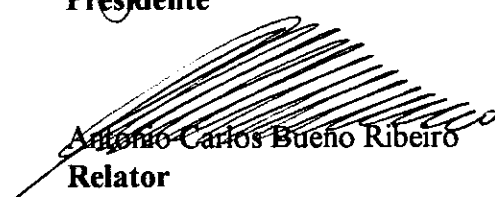
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13166.000692/96-19
Acórdão : 202-13.130
Recurso : 112.151

quanto às demais matérias, nos termos do voto do Relator. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Alexandre Magno Rodrigues Alves.

Sala das Sessões, em 28 de agosto de 2001


Marcos Vinicius Neder de Lima
Presidente


Antonio Carlos Bueno Ribeiro
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Luiz Roberto Domingo, Adolfo Montelo, Dalton Cesar Cordeiro de Miranda, Ana Paula Tomazzete Urroz (Suplente), Eduardo da Rocha Schmidt e Ana Neyle Olímpio Holanda.

Eaal/cf/cesa



Processo : 13166.000692/96-19
Acórdão : 202-13.130
Recurso : 112.151

Recorrente : ELO ATACADISTA DISTRIBUIDOR LTDA.

RELATÓRIO

Contra a empresa acima identificada foi lavrado o Auto de Infração de fls. 139/143, em decorrência da falta de recolhimento da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, apurada com base em sua escrita fiscal, declarações de Imposto de Renda no período de 10/93 a 08/96 e em suprimimento de caixa caracterizado como receita operacional relativamente ao período de 06/94 e 08/94 a 12/94.

Impugnando o feito, tempestivamente, às fls. 146/164, a autuada contesta o procedimento da fiscalização, segundo os seguintes argumentos:

a) a ausência de elementos essenciais ao auto de infração provoca a inexistência da obrigação tributária pretendida. Ademais, as imperfeições por acaso ocorridas na elaboração da peça fiscal impedem que o sujeito passivo se defenda corretamente, provocando cerceamento do direito de defesa;

b) o critério de amostragem é incompatível para a apuração do imposto devido, já que, a teor do estatuído no parágrafo único do art. 142 do CTN, os procedimentos que culminam com o lançamento são estritamente vinculados e indisponíveis. Além do mais, não há qualquer transparência nos autos do critério adotado pelo Fisco;

c) os princípios da legalidade e da tipicidade cerrada impedem o emprego da discricionariedade além dos estritos limites da lei, assim, o emprego da presunção somente é cabível diante de autorização legal, sob pena de macular a peça fiscal com vícios que venham a invalidá-la;

d) em 09.04.96, a impugnante protocolizou Pedido de Parcelamento, antes do início da ação fiscal, o que foi desconsiderado pela ação fiscal. Este procedimento espontâneo afasta a multa de ofício;

e) o suprimimento de caixa não foi caracterizado, porque só se dá nos estritos limites do art. 181 do RIR/80, pois a autoridade fiscal deverá identificar na escrituração do sujeito passivo os indícios ou outro elemento de prova da existência de omissão de receita, e somente a



Processo : 13166.000692/96-19
Acórdão : 202-13.130
Recurso : 112.151

partir daí poderá arbitrar o montante omitido com base nos valores supridos, desde que a origem dos recursos e a efetiva entrega não sejam comprovadas pelo contribuinte;

f) na verdade, o procedimento do Fisco não é convincente, pois valeu-se tão-somente de presunção para concluir acerca dos supostos suprimentos, sem que nada restasse, efetivamente, comprovado nos autos, transferindo para o contribuinte o ônus da prova; por outro lado, os rendimentos de aplicações financeiras não compõem a base de cálculo da COFINS; e

g) em face do exposto, requer “seja reconhecida e julgada procedente a presente impugnação”, com o objetivo de decretar, *in totum*, a insubsistência do auto de infração ou, se for convalidado o lançamento, total ou parcialmente, que seja aplicada a multa de ofício mais benéfica, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96.

A Autoridade Singular julgou procedente a exigência do crédito tributário em foco e reduziu de 100% para 75% a multa lançada, mediante a Decisão de fls. 169/178, assim ementada:

“CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

- CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

- Quando a exigência fiscal sustenta-se em processo instruído com todas as peças indispensáveis e não se vislumbra nos autos que o sujeito passivo tenha sido tolhido no direito que a lei lhe confere para se defender, é inaplicável o disposto no artigo 59, II do Decreto 70.235/72 (redação do art. 1º da Lei 8.748/93).

- LANÇAMENTO POR PRESUNÇÃO

- A omissão de receitas, quando a sua prova não estiver estabelecida na legislação fiscal, pode realizar-se por todos os meios admitidos em Direito, inclusive presuntiva com base em indícios veementes, sendo livre a convicção do julgador (Ac. 1º CC 101-74.888/83). No caso dos autos, a omissão de receita operacional (suprimento de caixa) se fundamenta na escrituração do próprio contribuinte cujos fatos nela registrados não foram comprovados por documentos hábeis.

- FALTA DE RECOLHIMENTO



Processo : 13166.000692/96-19
 Acórdão : 202-13.130
 Recurso : 112.151

- Constatada a falta ou insuficiência de recolhimento da contribuição no período alcançado pelo auto de infração, é de se manter integralmente o lançamento, por força da lei (art. 10, § único da LC 70/91, c/c arts. 890, 893 e 894 do RIR aprovado pelo Decreto nº 1.041/94).

- PEDIDO DE PARCELAMENTO

- Será indeferido no caso do contribuinte não recolher mensalmente, até o último dia útil de cada mês, a partir do mês subsequente ao do protocolo do pedido, valor correspondente a uma parcela do débito. A simples confissão da dívida, acompanhada de seu pedido de parcelamento, não configura deminência espontânea, nos termos da Súmula 208 do TFR - DJU 02/06/86.

- MULTA DE OFÍCIO

- O percentual da multa de ofício deve ser equivalente a setenta e cinco por cento, em decorrência da retroatividade benéfica do artigo 44 da Lei 9.430/96 (Ato Declaratório Normativo COSIT nº 1/97).

- IMPUGNAÇÃO PROCEDENTE EM PARTE."

Insurgindo-se contra a decisão prolatada em primeira instância administrativa, recorre a interessada, em tempo hábil, a este Conselho de Contribuintes (fls. 197/231), repisando as alegações expendidas na peça impugnatória e acrescentando questionamentos relativos à inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, o que tornaria a apuração dos valores da exigência ilíquida e incerta, acarretando, assim, a insubsistência do presente Processo Administrativo Fiscal.

Em 28.11.97, a recorrente ingressou com a Petição de fls. 234/270, à guisa, de razões complementares de defesa, na qual, invocando o princípio da verdade material, argui a nulidade do feito fiscal, porquanto teria sido lavrado em empresa com parcelamento tacitamente deferido e, mesmo que ainda não tivesse sido deferido, os valores espontaneamente denunciados, antes do início da fiscalização, não eram passíveis de autuação, na forma do art. 18 da Portaria nº 244/96.

O douto representante da Fazenda Nacional apresenta Contra-Razões de fls. 272/283, em que rebate os argumentos trazidos pelo sujeito passivo em seu recurso. Sustenta, preliminarmente, que as matérias relativas aos erros na identificação da base de cálculo do tributo



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13166.000692/96-19

Acórdão : 202-13.130

Recurso : 112.151

são inovadoras, não tendo sido alegadas na impugnação, e requer que tais matérias não sejam conhecidas por este Conselho.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized, cursive letter 'Q' followed by a horizontal line.



Processo : 13166.000692/96-19
Acórdão : 202-13.130
Recurso : 112.151

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR ANTONIO CARLOS BUENO RIBEIRO

Conforme relatado, trata-se de lançamento fiscal por falta de recolhimento da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, apurada com base em sua escrita fiscal, Declarações de Imposto de Renda no período de 10/93 a 08/96 e em suprimento de caixa caracterizado como receita operacional relativamente ao período de 06/94 e 08/94 a 12/94.

O recurso voluntário atende os pressupostos de admissibilidade e merece ser conhecido. A ciência da decisão de primeiro grau adveio em 28 de junho de 1997 (fls. 181), sendo anterior à expedição da Medida Provisória nº 1.621-30, de 12 de dezembro de 1997, que estabeleceu a exigência de depósito de 30% do valor do litígio.

A propósito das extensas considerações tecidas pela recorrente em torno da aplicação da consagrada metodologia de amostragem na apuração de matéria tributária, no afã de apontar vícios no presente lançamento, faço minhas as razões deduzidas, neste particular, pelo ilustre Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima no voto condutor do Acórdão nº 202-12.706:

“Rejeito, inicialmente, a alegação da ilegalidade do critério de verificação por amostragem para determinação da matéria tributária. Na verdade, a lei não estabelece rito especial a ser seguido no procedimento administrativo que visa determinar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária correspondente. O Decreto nº 70.235/72 dispõe, tão-somente, sobre o início do procedimento. A escolha do modo de proceder a investigação fiscal situa-se na competência da autoridade administrativa, respeitados os princípios da legalidade e da proporcionalidade.

A propósito, Alberto Xavier¹ ensina que:

‘O procedimento tributário de lançamento tem como finalidade central a investigação dos fatos tributários, com vistas à sua prova e caracterização; respeita a premissa menor do silogismo de aplicação da lei.

Como, porém, proceder à investigação e valoração dos fatos?

¹ Teoria geral do ato procedimento e do processo tributário, Ed. Forense, 1998, p. 121/122



Processo : 13166.000692/96-19
Acórdão : 202-13.130
Recurso : 112.151

A este quesito a resposta do Direito Tributário é bem clara. Dominado todo ele por um princípio de legalidade, tendente à proteção da esfera privada contra os arbítrios do poder, a solução não poderia deixar de consistir em submeter a investigação a um princípio inquisitório e a valoração dos fatos a um princípio material.

Com efeito, entre os caracteres gerais que se podem individualizar neste tipo de procedimento sobressai, desde logo, a sua natureza marcadamente inquisitória, no que toca às provas e ao objeto processual.'

Assim, não sendo possível o exame da totalidade dos lançamentos contábeis realizados pelo contribuinte, adota-se, em obediência à boa técnica de auditoria contábil, uma amostra representativa desses lançamentos para se inferir a situação de toda a escrita. Apurada qualquer irregularidade nos registros das transações selecionadas, o exame passa a ser feito com maior rigor. Os documentos fiscais correlatos àquela determinada transação são examinados de maneira particular e verificado o real alcance do erro detectado."

No caso sob exame, a amostragem nas diversas contas que compõem a escrituração da contribuinte levou a indícios de irregularidade na conta Caixa. Daí passou-se ao exame individual dos lançamentos contábeis e respectivos documentos fiscais dessa conta e intimou-se a contribuinte a apresentar os comprovantes de determinadas operações. Não apresentadas tais provas, fez-se a exigência, que veio a constituir o segundo item do presente lançamento, devidamente circunstanciada.

De se ressaltar que, quanto ao primeiro item do lançamento, nem mesmo há que se falar em emprego de amostragem, muito menos de estar arrimado em indícios e presunções ou de carecer de prova material, pois ele decorreu da constatação direta dos valores da base de cálculo da contribuição registrada nos próprios livros fiscais e Declarações de IRPJ da contribuinte em confronto com comprovantes de recolhimento (DARF) apresentados pela autuada. Cabe, ainda, assinalar, conforme apontado pela Procuradoria da Fazenda Nacional, que a contribuinte adotou a especiosa prática de calcular o total devido de COFINS e recolher cerca de 10% deste total, no período abrangido pela exigência de insuficiência de recolhimento da contribuição.

Não há, portanto, qualquer irregularidade no procedimento fiscal adotado pelo Fisco.

A recorrente invoca, no recurso, a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, o que tornaria a apuração dos valores da exigência ilíquida e incerta.



Processo : 13166.000692/96-19
Acórdão : 202-13.130
Recurso : 112.151

Como bem colocado, também, pelo Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima no acórdão acima referido, a recorrente, com isso, modificou, com evidente inovação de ordem temática, o conteúdo da postulação na fase recursal, passando a pleitear o reconhecimento de erro na identificação da base de cálculo da contribuição. Opondo a essa pretensão, assim se pronunciou o referido Conselheiro:

“Ora, as discordâncias recursais não devem ser opostas contra o lançamento em si, mas contra as questões processuais e de mérito decididas em primeiro grau. Se o contribuinte não impugnou determinada matéria, é evidente que o julgador não haverá de apreciá-la, e não tendo sido objeto de julgamento, não compete ao Conselho apreciá-la, simplesmente porque haveria de ferir o princípio do duplo grau de jurisdição. Tal qual no Processo Civil, o Processo Administrativo Fiscal, regulamentado pelo Decreto nº 70.235/72, adota literalmente o princípio da concentração:

‘Art. 16. A impugnação mencionará:

I – omissis

II – omissis

III – os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância, as razões e provas que possuir.’

Nessa mesma linha, o artigo 17 do Decreto nº 70.235/72 considera não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Não é lícito, portanto, inovar na postulação recursal para incluir questão diversa daquela que foi originariamente deduzida quando da impugnação do lançamento na instância a quo. Comina-se a esses casos a perda da faculdade processual de contestar, por força do princípio da preclusão ...”.

Com base nessas razões, não conheço do recurso, no que concerne às alegações de erro na eleição da base de cálculo do tributo, em virtude da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS.

Quanto à exclusão da penalidade em razão do pedido de parcelamento formulado pela contribuinte atinente à insuficiência de recolhimento lançado aqui de ofício, ou até mesmo a nulidade do feito fiscal por descumprir norma impeditiva para tal, como também,



Processo : 13166.000692/96-19
Acórdão : 202-13.130
Recurso : 112.151

inovadoramente, a recorrente alega nas denominadas razões complementares do recurso, não vejo como prosperar.

Conforme consta do Despacho de fls. 166, o Pedido de Parcelamento foi indeferido por falta de antecipação de parcelas a que estava condicionado durante o trâmite do processo, segundo o disposto nos artigos 5º e 6º da Portaria Conjunta PGFN/SRF nº 244/96.

Portanto, a confissão não acompanhada do respectivo pagamento do tributo ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do imposto dependa de apuração, não pode beneficiar o contribuinte, eis que não estão presentes os pressupostos do artigo 138 do Código Tributário Nacional, que qualifica o que se entende por denúncia espontânea e autoriza a exclusão da multa se e quando atendidos os aludidos pressupostos.

Daí que, inclusive, impertinente querer se socorrer do disposto no art. 18 da mencionada portaria, já que, na hipótese dos autos, a despeito de o Pedido de Parcelamento ter importado em confissão irretroatável do débito (art. 7º), não se configurou a “denúncia espontânea”, em face do descumprimento daquela obrigação de antecipar parcelas.

Por outro lado, de nada adianta à recorrente o fato de, junto com o Pedido de Parcelamento, ter apresentado autorização para débito em conta de prestações do parcelamento, na forma do disposto no art. 19 da Portaria nº 244/96, porquanto, ao teor do § 2º desse dispositivo, a implementação do débito em conta pela SRF só se daria “*em caso de deferimento do parcelamento*”, vale dizer e repisar, durante o trâmite do pedido, era da exclusiva responsabilidade da recorrente promover as antecipações em causa.

O inadimplemento dessas antecipações, por configurar inobservância de dispositivos da Portaria nº 244/96, afastou, também, a possibilidade de o pedido de parcelamento da recorrente ser considerado automaticamente aprovado por decurso de prazo, segundo o seu art. 9º, pondo por terra as lucubrações construídas a partir dessa falsa premissa.

A acusação de falta de recolhimento da COFINS deduzida por aplicação de presunção simples, entretanto, não pode prosperar. É fato incontroverso que a recorrente não logrou comprovar a origem dos valores registrados na conta Caixa, mas daí não se pode inferir que esses valores são receitas relativas ao faturamento da empresa. Os recursos supridos ao Caixa podem ter origem em outras receitas não sujeitas ao recolhimento da COFINS.

Ressalte-se que a hipótese dos autos não figura entre as presunções legais do artigo 229 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 1.041, de 11/01/94). Não há



Processo : 13166.000692/96-19

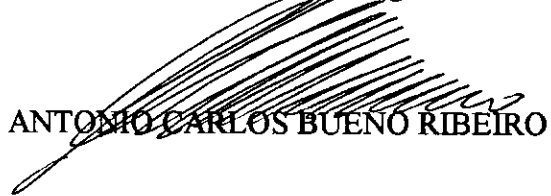
Acórdão : 202-13.130

Recurso : 112.151

elementos nos autos que autorizem dizer que o suprimento de caixa foi realizado por administradores, sócios da sociedade anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, hipóteses mencionadas na lei. Tampouco foi reconstituído o Caixa da empresa para demonstrar a existência de saldo credor.

Dado o exposto, não conheço do recurso, no que concerne às alegações de erro na eleição da base de cálculo do tributo, e, no mérito, dou provimento parcial ao recurso para excluir do lançamento os valores da contribuição obtidos a partir dos suprimentos de Caixa caracterizados como receita operacional nos períodos de 06/94 e 08/94 a 12/94.

Sala das Sessões, em 28 de agosto de 2001


ANTONIO CARLOS BUENO RIBEIRO