



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	10855.723443/2013-06
ACÓRDÃO	1003-004.557 – 1ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	HNR INDUSTRIA E COMERCIO REPRESENTACOES LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2010

MULTAS DE OFÍCIO. ARGUMENTO DE INFRAÇÃO CONSTITUCIONAL AO NÃO CONFISCO. INAPLICABILIDADE

Nos termos da Súmula CARF nº 2 o CARF é incompetente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA NÃO CONFIGURADA.

Prevê o Código Tributário Nacional que (1) a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora; e (2) não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Não há legislação hodierna que permita a autoridade lançadora a concessão de prazo para denúncia espontânea, depois de iniciado o procedimento fiscalizatório.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior – Relator

Assinado Digitalmente

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto (substituto[a] integral), Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Helder Jorge dos Santos Pereira Junior, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (fls.258/280) em face do Acórdão de Impugnação nº 15-48.555, da 1ª turma da DRJ/SDR, por meio do qual aquele Colegiado julgou improcedente a Impugnação, mantendo o crédito tributário lançado.

Assim restou assentado o Acórdão ora Recorrido:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

NULIDADE DO LANÇAMENTO

Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais e não havendo prova de violação das disposições contidas no art. 142 do CTN e artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há que se falar de nulidade do lançamento.

ARGÜIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. APRECIACÃO VEDADA. ENTENDIMENTO ADMINISTRATIVO.

A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a argüição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade dos preceitos legais que embasaram o ato de lançamento. As leis regularmente editadas segundo o processo constitucional gozam de presunção de constitucionalidade e de legalidade até decisão em contrário do Poder Judiciário. As alegações de inconstitucionalidade ou de ilegalidade somente são apreciadas nos julgamentos administrativos quando houver expressa autorização.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

RECEITA BRUTA DE VENDAS ESCRITURADA E NÃO DECLARADA. VALORES ESCRITURADOS SUPERIORES AOS INFORMADOS NA DIPJ. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Faz-se mister o lançamento dos tributos sobre receitas de venda de mercadorias escrituradas e não declaradas, cujos tributos não tenham sido recolhidos espontaneamente.

DETERMINAÇÃO DO IMPOSTO. REGIME DE TRIBUTAÇÃO. LUCRO PRESUMIDO

Verificada a diferença entre a receita bruta de vendas escriturada e a declarada, o imposto a ser lançado de ofício deve ser determinado de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a diferença. No presente caso, há opção pelo Lucro Presumido Trimestral exercida pelo sujeito passivo.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA NÃO CONFIGURADA.

Prevê a legislação que (1) a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora; e (2) não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Não tendo havido "pagamento", não é possível a concessão do benefício fiscal da exclusão da multa de ofício, pois interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre exclusão do crédito tributário (a multa de ofício).

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

MULTAS DE OFÍCIO. CONFISCO. INAPLICABILIDADE

É inaplicável o conceito de confisco em relação à aplicação da multa de ofício, que não se reveste do caráter de tributo. Ademais, a vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas impor a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

MULTAS DE OFÍCIO. ANÁLISE PRINCIPiolÓGICA. INAPLICABILIDADE

A análise principiológica do sistema jurídico cabe ao Poder Judiciário. A autoridade julgadora administrativa encontra-se vinculada ao estrito cumprimento da legislação tributária, não podendo afastar a incidência de multa quando regularmente aplicada conforme os preceitos legais.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2010

RECEITA BRUTA DE VENDAS ESCRITURADA E NÃO DECLARADA. VALORES ESCRITURADOS SUPERIORES AOS INFORMADOS NA DIPJ. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Faz-se mister o lançamento dos tributos sobre receitas de venda de mercadorias escrituradas e não declaradas, cujos tributos não tenham sido recolhidos espontaneamente.

DETERMINAÇÃO DA CSLL. REGIME DE TRIBUTAÇÃO. LUCRO PRESUMIDO

Verificada a diferença entre a receita bruta de vendas escriturada e a declarada, a CSLL a ser lançada de ofício deve ser determinada de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica nº período-base a que corresponder a diferença. No presente caso, há opção pelo Lucro Presumido Trimestral exercida pelo sujeito passivo.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA NÃO CONFIGURADA.

Prevê a legislação que (1) a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora; e (2) não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Não tendo havido "pagamento", não é possível a concessão do benefício fiscal da exclusão da multa de ofício, pois interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre exclusão do crédito tributário (a multa de ofício).

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Por bem resumir o caso, adoto o relatório da DRJ:

1 Trata o presente processo dos Autos de Infração, às fls. 179/204, lavrados contra a HNR INDÚSTRIA E COMÉRCIO REPRESENTAÇÕES LTDA (doravante denominada HNR), para a exigência de crédito tributário no montante de R\$ 940.746,32 (novecentos e quarenta mil, setecentos e quarenta e seis reais e trinta e dois centavos), estando assim distribuído:

Imposto de Renda Pessoa Jurídica -IRPJ	R\$ 303.538,53
Juros de Mora (calculados até 09/2013)	R\$ 81.328,84
Multa Proporcional (Passível de Redução)	R\$ 227.653,90

Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL	R\$ 162.694,68
Juros de Mora (calculados até 09/2013)	R\$ 43.509,35
Multa Proporcional (Passível de Redução)	R\$ 122.021,02

DO LANÇAMENTO

2 De acordo com o Auto de Infração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e Relatório Fiscal, às fls. 179/193 e 176/178, respectivamente, o crédito tributário ali lançado foi constituído em razão da Fiscalização verificar que a Contribuinte, no ano-calendário de 2010, teria cometido a infração abaixo, a qual pode ser assim resumida:

2.1 RECEITA DA ATIVIDADE ESCRITURADA E NÃO DECLARADA.

RECEITA BRUTA NA VENDA DE PRODUTOS DE FABRICAÇÃO PRÓPRIA. A sobredita infração de IRPJ acarretou lançamentos de ofício no valor de R\$ 612.521,27(seiscentos e doze mil, quinhentos e vinte e um reais e vinte e sete centavos), correspondentes aos fatos geradores ocorridos nos trimestres do ano-calendário de 2010, conforme discriminado no Relatório Fiscal, às fls. 176/178, tendo como enquadramento legal o art. 3º, da Lei nº 9.249/95 e os arts. 518, 541, 542 e 841, inciso IV, do Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99), vigente à época dos fatos, observando-se que, no referido relatório, a Fiscalização aponta que a receita bruta na venda de produtos de fabricação própria foi escriturada e parcialmente declarada, principalmente:

2.1.1 A ação fiscal teve como objetivo verificar o cumprimento das obrigações tributárias pelo Sujeito Passivo, no ano-calendário de 2010. Neste período, a HNR tinha como objeto a fabricação de outras máquinas e equipamentos de uso geral e optou pela tributação com base no Lucro Presumido;

2.1.2 Cotejando os dados extraídos dos Livros Fiscais e Contábeis com os declarados na DIPJ, constatou-se insuficiência de Receita Bruta declarada nº valor de R\$ 14.003.197,46, conforme o Demonstrativo da Receita Bruta abaixo apresentado:

Ano-Calendário 2010	Rec Bruta Apurada	Declarado – DIPJ	Diferença
1º Trimestre	6.776.418,44	3.368.412,85	3.408.005,59
2º Trimestre	5.293.661,54	1.729.601,06	3.564.060,48
3º Trimestre	4.016.473,91	659.436,19	3.357.037,72
4º trimestre	5.754.187,20	2.080.093,53	3.674.093,67
Total	21.840.741,09	7.837.543,63	14.003.197,46

2.1.3 Diante do exposto, foi elaborado o Demonstrativo de Apuração do IRPJ e da CSLL Devidos, Declarados e a Diferença a Cobrar, às fls. 174/175, atestando que os débitos de IRPJ e da CSLL, no ano-calendário de 2010, foram apurados e declarados com insuficiência, cujos valores representaram os montantes de R\$ 303.538,83 e R\$ 162.694,68.

2.2 Em razão dos mesmos fatos, foi realizado o lançamento relativo à RECEITA ESCRITURADAS E NÃO DECLARADAS. FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CSLL SOBRE RECEIAS DA ATIVIDADE ESCRITURADAS, às

fls. 194/204, tendo como enquadramento legal, principalmente: Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90; Art. 2º da Lei nº 9.249/95; Art. 3º, da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17, da Lei nº 11.727/08.

DA IMPUGNAÇÃO

3 Ciente da autuação em 26/09/2013, no dia 22/10/2013, a Interessada apresentou impugnação, às fls. 211/219, arguindo improcedência dos autos de infração e exteriorizou, em síntese, citando doutrina e jurisprudência, as seguintes argumentações:

3.1 Preliminarmente, argüiu nulidade dos autos de infração, posto que a Autoridade Fiscal, quando constatou as diferenças apontadas, deveria ter advertido a Contribuinte sobre o erro do seu contador no cumprimento das obrigações acessórias (DIPJ, DACON e DCTF), concedendo-lhe o benefício da denúncia espontânea, previsto no art. 138, do Código Tributário Nacional – CTN, antes de qualquer procedimento fiscal, e possibilitando-lhe o pagamento dos tributos devidos com a exclusão da multa punitiva, estipulada em 75% (setenta e cinco por cento) sobre o valor do tributo; e

3.2 No mérito, asseverou que o auto de infração é improcedente e que é inconcebível e abusivo a aplicação da multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento), dado que ofende aos princípios constitucionais da MORALIDADE PÚBLICA e do NÃO-CONFISCO. Assim, protesta em favor da redução da MULTA PUNITIVA para 10% (dez por cento);

3.3 Por fim, requereu:

3.6.1 o cancelamento do débito fiscal reclamado, visto que foi demonstrada a insubsistência e a improcedência da autuação;

3.6.2 (...) a exclusão da multa punitiva, uma vez que o descumprimento de obrigação acessória decorreu de erro, e que se tivesse sido devidamente orientada, poderia ter se valido do benefício legal do art. 138, do CTN;

3.6.3 (...) a redução do percentual da multa, para parâmetros que descaracterizem o efeito confiscatório e não afrontem o princípio constitucional da moralidade pública.

Sobreveio o Acórdão de Impugnação, que afastou todas as preliminares aventadas, que não foram arguidas agora na fase recursal, e, no mérito, assentou, em síntese:

- a) A motivação da autuação foi de receita de vendas trimestrais não escrituras e nem declaradas na DJPJ de 2011, no montante de R\$ 14.003.197,46, e os tributos correspondentes a tais receitas não foram declarados em DCTF.
- b) A base do lançamento da multa de ofício foi o inciso I, do art. 44, da Lei nº 9.430/1996 (com redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007), e que o pleito de redução da multa, porquanto da inexistência de normativo para

tanto, e que a responsabilidade pela violação das normas tributárias é objetiva, independente de existência de dolo ou culpa, nos termos do art. 136 do CTN.

- c) Não houve infração aos princípios constitucionais na aplicação da multa, pois a vedação ao não confisco é direcionada ao tributo, e não à penalidade. A vedação do não confisco é dirigida ao legislador. O afastamento da multa alegada como atentatória deve ser discutida no âmbito do judiciário. O contencioso administrativo não é o foro próprio para examinar essas questões. Vigora no âmbito administrativo, a Súmula CARF nº 2.
- d) De acordo com o art. 26-A, do Decreto nº 70.235/72, na redação vigente, dispõe que é vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Em sua peça Recursal, ainda que um pouco mais elaborada, e com a colação de respeitada doutrina, o pano de fundo continua o mesmo dos argumentos manejados quando da Impugnação, consubstanciando-se a defesa *“sobre questão de direito, já que a norma individual e concreta construída pelo Agente Fiscal, talvez num intuito meramente arrecadatário, não se coaduna com o entendimento pretoriano do Poder Judiciário, nem com a regra-matriz de incidência dos tributos”*. Alega, em síntese, que:

- a) *“...o Agente Fiscal invocou e construiu a interpretação de uma norma em si própria, sem considerar, convenientemente, a incidência de outras normas que foram aplicadas ao fato gerador, situação essa corroborada pelo acórdão ora mantido”*.
- b) A empresa sempre procedeu a escrituração de forma correta, e que houve apenas um erro de terceiro, o contador da época, que não havia contabilizado as receitas da filial.
- c) O auditor poderia ter advertido o contribuinte e conceder o benefício do art. 138 do CTN.
- d) *“Diante de todo exposto é a presente para considerar incabível a manutenção do lançamento tributário, com a consequente procedência do Auto de infração, vez que demonstrado a ausência de qualquer irregularidade por parte da empresa”*.
- e) A multa de 75% tem caráter confiscatório. Que *“Não há alegação de existência de fraude, simulação ou sonegação que, em hipótese, poderiam justificar a aplicação de gravosa multa. No presente caso, então, essa multa é claramente desproporcional à falta supostamente cometida e deve de pronto ser cancelada”*.
- f) *“...a Impugnante pretende é apenas a decretação de improcedência do Auto de Infração em combate, afastando-se as infrações imputadas pela r. fiscalização sob pena de ofensa à não-cumulatividade, i.e., não se está aqui a requerer a decretação*

da inconstitucionalidade de lei, mas apenas que a sua aplicação seja afastada em atendimento ao preceito constitucional da não-cumulatividade”.

Ao fim, requer:

6. DOS PEDIDOS

Tendo em vista as alegações acima, a empresa recorrente requer o recebimento e que seja dado provimento ao presente recurso voluntário, para o fim de que seja revista Acórdão nº 15-48.555, proferido pela 1ª Turma da DRJ/SDR, para o fim de que seja reconhecida a improcedência da autuação fiscal, , desconstituindo o Auto de Infração e Imposição de Multa ora combatido, cancelando-o e nulificando-o, bem como o crédito tributário nele contido, por todos os motivos acima alegados.

Caso entenda de outra forma, o que se admite apenas por amor ao debate, requer seja diminuído o valor dos juros e da multa, eis que transcende o caráter punitivo e passa a possuir nítido caráter confiscatório, caracterizando inconstitucional os valores arbitrados nessa esfera administrativa, tudo isso, por ser medida de Direito!

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior**, Relator

ADMISSIBILIDADE

A Recorrente tomou ciência do Acórdão de Impugnação ora combatido em 04/01/2020, através do acesso ao teor dos documentos disponibilizados em sua caixa postal eletrônica (Portal e-CAC) (fls. 254). Protocolizou sua peça recursal em 03/02/2020. Portanto, o Recurso Voluntário é tempestivo. Atendidos os demais requisitos de admissibilidade, dele conheço.

MÉRITO

DO LANÇAMENTO DO PRINCIPAL E MULTA

Em sua impugnação (fls. 211/228), a Recorrente confessa que, de fato, os R\$ 14.003.197,46 correspondem à receitas de vendas de sua filial que não foram oferecidas à tributação em razão de “erro de seu contador”.

Considerando não ter havido dolo (e nem acusação da autoridade fiscal nesse sentido), deveria ter sido dado a oportunidade e orientação para fazer a denúncia espontânea de forma a afastar a imposição da multa de ofício (punitiva) de 75% sobre os tributos.

Conforme constatado pela própria Fiscalização, a contribuinte sempre escriturou corretamente todas as operações. Entretanto, no período mencionado, por erro de seu contador, acabou não declarando as receitas das operações devidamente escrituradas de sua filial. **PORÉM, DEVERIA TER SIDO ORIENTADA A FAZER A DENUNCIA ESPONTÂNEA DA INFRAÇÃO, ANTES DE QUALQUER PROCEDIMENTO FISCAL, NOS TERMOS DO ART. 138 DO CTN, O QUE EVITARIA A MULTA PUNITIVA DE 75% SOBRE O VALOR DO IMPOSTO.**

(...)

No caso em análise, a contribuinte errou. Porém, não tinha noção do erro. Deveria então ser orientada pelo Agente Fiscal a corrigir o erro, e não ser autuada.

(...)

No caso em análise, a contribuinte errou. Porém, não tinha noção do erro. Deveria então ser orientada pelo Agente Fiscal a corrigir o erro, e não ser autuada.

A mesma ordem de ideias é defendida agora no Recurso. Vejamos:

Conforme constatado pela própria fiscalização originária, a empresa recorrente sempre procedeu com a escrituração correta de todas suas operações, sendo que o período apurado, ocorreu a inconsistência, haja vista erro de terceiros, em especial o contador responsável a época, o qual não procedera com a declaração devida de sua filial.

(...)

Verifica-se que a empresa recorrente, por todos os meios tentou obter sua regularização junto à Receita, sendo pela própria denúncia espontânea, conforme prevista nº artigo 138 do Código Tributário Nacional.

Restou claro que o auditor fiscal poderia ter advertido o contribuinte a época, sobre o as inconsistências nas obrigações acessórias (DIPJ, DICON E DCTF), é de se conceder a recorrente o benefício do artigo 138 do CTN, de pagar os tributos devidos com a exclusão de multa punitiva, estipulada em 75% (setenta e cinco por cento) sobre o valor do tributo.

Adequada a decisão da DRJ. O Lançamento do crédito tributário é um ato da atividade administrativa vinculado à lei. Não há na legislação hodierna, qualquer regramento no sentido de, uma vez iniciado o procedimento atinente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, a autoridade conceda prazo para uma auto-regularização, e mais, que esta concessão signifique a possibilidade de o sujeito passivo se socorrer dos efeitos da denúncia espontânea, pela própria vedação do instituto. Vejamos:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se fôr o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. **Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.**

Adicionalmente, a multa de 75% se aplica igualmente por dever de ofício da autoridade lançadora em face da constatação de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata. É o que a DRJ apontou: Aplicação do inciso I, do art. 44, da Lei nº 9.430/1966, combinado com o art. 26-A, do Decreto nº 70.235/1972, e com o art. 136 do CTN. *In verbis*:

Lei nº 9.430/1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007).

DECRETO nº 70.235/1972

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL - CTN

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Lembrando-se que se tivesse havido a constatação de dolo, a multa poderia ter sido agravada ou, quiçá, qualificada. Mas a falta dele, não significa redução da multa de 75%. Portanto, nada a reparar no lançamento e no Acórdão Recorrido.

MULTA DE 75% - ASPECTOS CONSTITUCIONAIS

Como visto acima, a aplicação da multa decorre da inafastável aplicação do inciso I, do art. 44, da Lei nº 9.430/1996. Portanto, não há como este CARF adentrar em questões que

visem o afastamento ou o cancelamento da multa nos limites que a lei estabeleceu sem questionar a própria constitucionalidade do dispositivo.

Portanto, correta a afirmação da DRJ que não cabe à autoridade administrativa o afastamento de sua aplicação, devendo ser observada no caso a Súmula CARF nº 2, que ora se adota como razão de decidir, para afastar a alegação do caráter confiscatório ou mesmo desvirtuamento da finalidade das multas punitivas.

CONCLUSÃO

Em face do exposto, conheço do Recurso Voluntário, e, no mérito, voto para NEGAR-LHE PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior