



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10925.721352/2014-38
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-005.074 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de dezembro de 2020
Recorrente CR COMERCIAL AGROPECUÁRIA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

RECURSO VOLUNTÁRIO. ADMISSIBILIDADE. SÚMULA Nº 2 DO CARF. ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA. MATÉRIA RELATIVA AO DIREITO MATERIAL APLICÁVEL

A Súmula CARF nº 02 possui o seguinte enunciado: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. O conceito de competência contido no texto da súmula não se destina à análise dos pressupostos de admissibilidade do recurso voluntário, mas às limitações dos membros do Conselho sobre o direito material aplicável. Assim, o recurso voluntário que possuir como matéria recursal, ainda que unicamente, questão relativa à inconstitucionalidade de lei, deve ser conhecido para, no mérito, avaliar-se se é o caso de aplicação da súmula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do recurso voluntário, e em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Fabiana Okchstein Kelbert (relatora) e Gustavo Guimarães da Fonseca, que não conheciam do recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Cleucio Santos Nunes.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fabiana Okchstein Kelbert – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Cleucio Santos Nunes - Redator designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros Paulo Henrique Silva Figueiredo, Gustavo Guimarães da Fonseca, Ricardo Marozzi Gregório, Flávio Machado Vilhena

Dias, Andréia Lúcia Machado Mourão, Cleucio Santos Nunes, Fabiana Okchstein Kelbert e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do acórdão n.º **14-57.593** proferido pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Na origem, tem-se auto de infração (e-fls. 03-91) que exigiu Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) no valor de R\$ 79.042,64, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) de R\$ 62.118,57, Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) de R\$ 64.557,24 e Contribuição para o PIS no valor de R\$ 14.002,07, acrescidos de juros de mora e multa de ofício de 150%, perfazendo o crédito tributário de R\$ 611.003,34, em virtude de omissão de receita escriturada no livro Caixa e não declarada em DIPJ, relativamente aos anos-calendário de 2010, 2011 e 2012.

Em sua impugnação (e-fls. 529-544), a ora recorrente defendeu que a exigência não poderia prosperar, porque teria aderido a parcelamento da Lei 12.966/14, englobando o principal, juros e multa espontânea; e que não caberia a multa qualificada de 150%. Afirmou que o próprio fiscal menciona que a recorrente teria escriturado suas receitas, o que afastaria a infração para aplicação da multa qualificada. Argumentou que a multa teria caráter confiscatório, devendo ser reduzida para 30%.

O acórdão recorrido (e-fls. 588-594) entendeu correta a aplicação da multa qualificada, em razão do comportamento reiterado da recorrente de omitir de sua DIPJ e DCTF as receitas auferidas por trinta e seis meses, o que evidencia o dolo de não pagar a tributação devida e não pode ser considerado um erro ou descuido, como se infere dos trechos pertinentes:

Observa-se que o mérito da autuação é omissão de receita que embora tenha sido escriturada no livro Caixa não fora informada na DIPJ. Esse procedimento deu-se de maneira reiterada, uma vez que foi verificada a mesma infração em todos os meses do período fiscalizado (2010, 2011 e 2012).

(...)

O elemento subjetivo da conduta adotada pela empresa é o dolo genérico, que se apresenta como a vontade consciente e livre de omitir a informação, ou de prestá-la de forma adulterada, vale dizer, falsa, não verdadeira. Além do dolo genérico, no presente caso também se verificou o dolo específico, caracterizado pela vontade voltada à redução dos tributos devidos.

Restou devidamente comprovado que a empresa não só apresentou a DIPJ com valores zerados, ou seja, sem informar qualquer receita, mas também deixou de informar seus débitos em DCTF dando a impressão ao Fisco de que não existia débito.

(...)

O procedimento da autuada está muito mais a configurar a intenção de obscurecer o conhecimento da dimensão do evento jurídico-tributário por parte das autoridades fiscais que, de outro lado, a caracterizar a simples hipótese de declaração inexata como

quer a impugnante. Não se pode admitir a hipótese de ter havido simplesmente erro de informação ou que a impugnante tenha agido, por assim dizer, desavizadamente; neste caso, poder-se-ia concluir pela ocorrência de um erro eventual, de ordem meramente material, passível de tributação sem a caracterização de qualquer intuito fraudulento. Mas não é o caso, posto que o fato de enviar a DIPJ com valores zerados e não informar os seus débitos em DCTF, obviamente, não pode ser creditada a erro de declaração, o que demonstra o elemento dolo, no sentido de ter a consciência e querer a conduta de sonegação descrita no art. 71 da Lei nº 4.502/64. Entendo que o "animus", vontade de querer o resultado, ou assumir o risco de produzi-lo, ficou evidenciado pelo montante de receita omitida ao longo de todo o período fiscalizado.

Quanto à alegação de que a multa seria confiscatória, a DRJ assentou que “Aos julgadores administrativos incumbe aferir em que grau os atos da Administração se harmonizam àquelas leis, na forma como foram elaboradas. Não lhes compete apreciar eventual caráter confiscatório ou abusivo de qualquer preceito legal, e invocou a Súmula CARF nº 02.

No recurso voluntário (e-fls. 611-627), a recorrente reproduz a integralidade das alegações constantes na impugnação, tendo se insurgido unicamente contra a multa qualificada, em síntese, aos argumentos de que configuraria violação aos princípios constitucionais de vedação ao confisco e da proporcionalidade. Defende que a multa é confiscatória em razão do pagamento a menor do tributo.

Citou precedentes judiciais e do CARF, em que a multa foi afastada pela inoccorrência de fraude. Defendeu, ainda, a aplicabilidade do não-confisco à multa punitiva e mencionou precedente do STF que trata de controle jurisdicional de penalidades fiscais. No que diz com a alegação de violação à proporcionalidade, faz longo arrazoado e transcreve jurisprudência do STF. Por fim, defende que seria aplicável ao caso o princípio constitucional de individualização da pena. Alfim, pede o “cancelamento do presente auto de infração por ter aplicação de multa confiscatória de 150%” ou “a redução do presente auto de infração, para o pagamento apenas da multa de 10%, haja visto o principal, juros e multa de 20%, já terem sido parcelados pela Lei 11.996/2014.”

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Fabiana Okchstein Kelbert, Relatora

1. Da admissibilidade do recurso

O recorrente teve ciência do acórdão recorrido na sua Caixa Postal do Domicílio Tributário Eletrônico em 11/05/2015 (e-fl. 609) e protocolou o recurso em 14/05/2015 (e-fl. 610), dentro, portanto, do prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235/1972.

A matéria vertida no recurso está contida na competência da 1ª Seção de Julgamento do CARF, conforme arts. 2º do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RI/CARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015.

Dessa forma, porquanto tempestivo e por preencher os demais requisitos, admito o recurso voluntário e passo a analisá-lo.

2. Do conhecimento do recurso

Conforme relatado, o presente recurso voluntário versa exclusivamente sobre violação a princípios constitucionais, notadamente da vedação ao confisco e da proporcionalidade.

Considerando que a atividade do Fisco é vinculada e que por força do princípio da legalidade está obrigado a aplicar a lei sem avaliar a validade jurídica de seu conteúdo, a análise da multa ora combatida levaria necessariamente à investigação da constitucionalidade da lei que a previu, o que não é possível nesta instância administrativa, por força do enunciado da Súmula CARF nº 02:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Por faltar competência a este tribunal administrativo, que não exerce a jurisdição propriamente dita, e exatamente por isso está impedido de analisar alegações de inconstitucionalidade (o que compete unicamente ao Poder Judiciário), **o caso é de não conhecimento do recurso.**

Como bem destacado por Ruy Cirne Lima, amparado nas lições de Ruy Barbosa, os tribunais administrativos “embora decidam, realmente não julgam”.¹

Ainda que neste CARF haja entendimentos divergentes quanto ao ponto, pois há posições no sentido de conhecer e negar provimento a recursos que versem sobre violações a princípios constitucionais, a sistemática processual vigente leva à conclusão de que **recurso dirigido a órgão incompetente para apreciação de determinada matéria não pode ser conhecido.**

Isso porque o conhecimento de um recurso é um dos requisitos de admissibilidade, ou seja, antecede ao mérito – este sim, sujeito a provimento ou improvimento.²

A leitura conjunta do art. 337, II do CPC e do art. 63, II da Lei nº 9.784/99, ambos de aplicação supletiva e subsidiária ao PAF, demovem qualquer dúvida quanto ao ponto, como se observa:

CPC/ 2015

Art. 337. Incumbe ao réu, antes de discutir o mérito, alegar:

II - incompetência absoluta e relativa;

¹ LIMA, Ruy Cirne. Princípios de direito administrativo. 7. Ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 551-554.

²

Nesse sentido, por todos, José Carlos Barbosa Moreira, em artigo intitulado “Que significa ‘não conhecer’ de um recurso?” In: Revista da Academia Brasileira de Letras Jurídicas. v. 10, n. 9, p. 191–207, jan./jun., 1996. Imprensa: Rio de Janeiro, Academia Brasileira de Letras Jurídicas, 1985.

Lei nº 9.784/99

Art. 63. O recurso **não será conhecido** quando interposto:

II - perante órgão incompetente; [Grifo nosso]

Pelo exposto, meu voto é no sentido de não conhecer do recurso voluntário.

Conclusão

Diante do exposto, **NÃO CONHEÇO DO RECURSO VOLUNTÁRIO.**

(assinado digitalmente)

Fabiana Okchstein Kelbert

Voto Vencedor

Conselheiro Cleucio Santos Nunes

Com a devida vênia à Relatora, divergi do seu voto, no que fui acompanhado pela maioria, quanto ao conhecimento do recurso interposto pela recorrente, com base nas razões a seguir.

De acordo com o que consta do relatório, em síntese, o caso trata de recurso voluntário contra decisão da DRJ que julgou procedente autuação fiscal, em que a empresa se insurgia contra a multa qualificada de 150%. No recurso voluntário, a recorrente suscita como única matéria recursal a falta de proporcionalidade ou razoabilidade da multa em questão, invocando precedentes do Poder Judiciário para legitimar sua tese.

A relatora entendeu que, por força da súmula nº 2 do CARF, este órgão administrativo não possui competência para se manifestar sobre a proporcionalidade ou razoabilidade de dispositivos legais. Em razão dessa incompetência, concluiu ser o caso de não conhecer do recurso.

Registre-se, primeiramente, que na teoria do processo a competência não é um requisito de admissibilidade do recurso. Nesse sentido, explica Fabrício Castagna Lunardi: “os requisitos de admissibilidade dos recursos são os seguintes: legitimidade para recorrer, cabimento, interesse recursal, tempestividade, regularidade formal, preparo, inexistência de fato impeditivo ou extintivo do direito de recorrer”.³ E isso é assim em paralelismo aos requisitos da petição inicial, que não será indeferida (o que equivale a não admitir o recurso) por vício de competência (CPC, art. 330).⁴ É verdade, no entanto, que a lei geral do processo administrativo

³ LUNARDI, Fabrício Castagna. Curso de direito processual civil. São Paulo: Saraiva/Série IDP, 2016, p. 554.

⁴ Conforme Cassio Scarpinella Bueno, o juízo de admissibilidade exercido pelos tribunais possui nítido paralelo com as condições da ação e com os pressupostos processuais. Cf. Curso sistematizado de direito processual civil. 2ª ed. Saraiva: São Paulo, 2010, p. 62, v. 5.

federal (Lei n.º 9.784, 1999, art. 63, II), define que será caso de não conhecer do recurso, quando este for dirigido a órgão incompetente. Essa norma, porém, dever ser interpretada conjuntamente com as que definem as competências dos órgãos julgadores de cada processo administrativo, o que será explicado adiante.

Por outro lado, a súmula CARF n.º 2 possui o seguinte verbete:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Conforme se observa do texto da súmula, a falta de competência reconhecida ao CARF dá-se para impedir que os seus órgãos fracionários analisem a constitucionalidade das leis para pronunciar sua eventual ofensa à Constituição Federal. Isso porque, a interpretação a que se chegou neste órgão administrativo é que compete ao poder judiciário manifestar-se sobre a inconstitucionalidade da legislação tributária por meio dos conhecidos instrumentos de controle abstrato ou difuso. Ao órgão administrativo, dentre outras atribuições, cabe interpretar a lei tributária a fim de verificar sua incidência sobre os casos concretos, sua relação com a teoria do direito, com os princípios tributários ou com outras leis.

Eventual pronunciamento sobre afronta direta da lei tributária perante a Constituição Federal não é competência do CARF, exatamente porque a ordem jurídica nacional atribuiu essa função ao Poder Judiciário. Essa conclusão decorre da interpretação lógica e sistemática do art. 102, I “a” da Constituição Federal:

Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

I - processar e julgar, originariamente:

a) a ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual e a ação declaratória de constitucionalidade de lei ou ato normativo federal; (Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 3, de 1993)

Tratando-se do controle difuso de constitucionalidade, o art. 5º, XXXV da Constituição estabelece o seguinte:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;

A interpretação que se extrai deste dispositivo é que qualquer lesão ou ameaça de lesão a direito, ainda que se trate de, por exemplo, violação aos postulados da proporcionalidade ou da razoabilidade das leis, dependeria de pronunciamento do Poder Judiciário, seja pelo juiz singular ou pelos tribunais estaduais, o que também se considera controle difuso ou concentrado, respectivamente.

Fixadas essa premissas, o teor da súmula n.º 2 do CARF se destina a orientar os seus membros e órgãos a não exercer os controles de constitucionalidade da lei tributária, porquanto essa função está reservada ao Poder Judiciário. Isso não significa que o órgão julgador não possua competência para conhecer do recurso voluntário em que a matéria a que se insurge o recorrente seja eventual inconstitucionalidade de lei. Até porque, para chegar a esse juízo, o

órgão precisa apreciar tal alegação para, em seguida, aplicar a súmula. Se não conhecer do recurso, não há condições lógicas de aplicar a súmula em questão, exatamente porque, o não conhecimento de um recurso implica em não se analisar as matérias nele alegadas por ausência de requisitos processuais para sua admissibilidade.

Apenas a título de exemplo, é possível que no debate perante a turma sobre a alegação sustentada no recurso, conclua-se que não é o caso de se aplicar a súmula e para isso ocorrer será necessário admitir o recurso. Da mesma forma que, ainda a título de exemplo, a primeira instância poderá ter entendido que o caso não era de inconstitucionalidade de lei e, na segunda instância, o entendimento é o de que deva ser aplicada a súmula CARF n.º 2. Daí porque o recurso precisa ser admitido para se analisar se é ou não o caso de aplicação da súmula.

A teoria do processo, em geral, não distingue as expressões “não admitir o recurso” de “não conhecer do recurso”. Esta última ganhou força no jargão forense para popularizar o instituto do juízo de admissibilidade dos recursos. Tanto se trata de um jargão que o verbo “conhecer”, sabidamente transitivo-direto, recebeu a preposição “de”, transformando-o em verbo transitivo-indireto. Isso demonstra que “conhecer do recurso” e “não o admitir” dão o mesmo resultado prático, que é não receber o recurso para ser julgado no mérito. Nesse sentido é a doutrina de Cassio Scarpinella Bueno, quando esclarece:

Por isso, a doutrina sempre ensinou – e nada no CPC de 2015 infirma a necessidade de continuar ensinando – a necessária distinção entre o juízo de *admissibilidade* dos recursos, que se ocupa com aquelas questões que levará, de acordo com o jargão forense, ao *conhecimento* ou ao *não conhecimento* do recurso, e o juízo de *mérito* que, somente quando ultrapassado aquele outro juízo, a ele prévio, analisará se o pedido do recorrente deve, ou não, ser acolhido ou, no jargão forense, se ao recurso dever ser *dado* ou *negado provimento*. [grifos do autor]⁵

Registre-se que nas razões de seu voto a relatora chega a admitir o recurso, mas não o conhece por falta de competência ao órgão administrativo. No entanto, conforme se viu, não existe uma distinção conceitual ou prática entre o “conhecimento do recurso” e sua “admissibilidade”. Tanto assim que, do texto do voto, colhe-se a seguinte passagem, provavelmente inspirada na doutrina de José Carlos Barbosa Moreira: “Isso porque o conhecimento de um recurso é um dos requisitos de admissibilidade, ou seja, antecede ao mérito – este sim, sujeito a provimento ou improvimento.” Por conseguinte, se o recurso não deveria ser conhecido, igualmente, não poderia ser admitido.

Quanto ao argumento da competência institucional do CARF, deve-se observar que o art. 25 do Decreto n.º 70.235, de 1972 define a competência do órgão com base na matéria tributária em questão. Veja-se:

Art.25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete: (Redação dada pela Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001) (Vide Decreto n.º 2.562, de 1998)

II – em segunda instância, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com atribuição de julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial.(Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)

⁵ BUENO, Cassio Scarpinella. Manual de direito processual civil. 4ª ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2018, p. 791

Assim, a análise da competência do CARF deve se ater às discussões relativas aos tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal. Essa norma pode ser conjugada com a do art. 63, II da Lei n.º 9.784, de 1999, que dispõe sobre normas gerais do processo administrativo federal. Com base nesse dispositivo, chegar-se à conclusão de que recursos administrativos não devem ser conhecidos quando interpostos perante órgão sem competência para apreciar a matéria.

Lei n.º 9.784/99

Art. 63. O recurso **não será conhecido** quando interposto:

II - perante órgão incompetente;

Nos termos dessa legislação, seria caso de não conhecimento do recurso com a sua consequente inadmissão, se a matéria debatida se referisse a tributo não administrado pela SRF ou qualquer outra matéria não tributária. Mas não é o caso, o contribuinte quer ver afastada norma referente à aplicação de multa tributária aplicada pela Receita Federal, órgão pertencente à estrutura da Secretaria da Receita Federal. Portanto, a apreciação dessa matéria concerne à competência do CARF.

O ponto controvertido é saber se os membros do colegiado poderão, depois de admitido o recurso, pronunciar-se sobre a inconstitucionalidade de lei que veicula norma referente a tributo federal. A partir deste ponto incide a súmula CARF n.º 2 para limitar a atuação dos seus conselheiros, mas não para alterar a disposição legal contida no art. 25 do Decreto n.º 70.235, de 1972.

Embora do ponto de vista prático não haja muita diferença entre admitir o recurso para negar-lhe provimento em razão de limitação ao poder de decidir do órgão recursal, não se pode, por esse motivo, confundir a análise do direito material aplicável com a competência do órgão recursal. Isso porque, implicaria, por via difusa, em se alterar o art. 25 II do Decreto n.º 70.235, de 1972, para incluir hipótese de incompetência do CARF não prevista em lei.

Dessa forma, pedindo-se novamente vênias à relatora, o recurso, neste ponto, preenche requisito para ser admitido, pois o conceito de competência a que se refere a súmula CARF n.º 2 não deve ser interpretado como pressuposto processual de conhecimento dos recursos administrativos, mas uma limitação à atuação dos membros e órgãos do CARF sobre o direito material aplicável.

Vale à propósito, um paralelo com o processo judicial, em que a regra do art. 932, III e IV do CPC de 2015, dando respaldo aos precedentes, distingue que cabe ao relator despachar previamente quando for caso de “não admitir” a peça recursal. Mas deverá negar provimento ao recurso que contrariar súmulas e entendimentos dos tribunais. Veja-se:

Art. 932. Incumbe ao relator:

III - não conhecer de recurso inadmissível, prejudicado ou que não tenha impugnado especificamente os fundamentos da decisão recorrida;

IV - negar provimento a recurso que for contrário a:

a) súmula do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça ou do próprio tribunal;

- b) acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal ou pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento de recursos repetitivos;
- c) entendimento firmado em incidente de resolução de demandas repetitivas ou de assunção de competência;

Conforme se observa, para aplicar entendimentos jurídicos veiculados por súmulas, no processo judicial, a técnica processual estabelece que o relator deve conhecer do recurso para a ele negar provimento. No processo em questão, algo semelhante ocorreu, ou seja, a matéria suscitada pela recorrente contraria a súmula n.º 2 do CARF, pois este órgão recursal não pode declarar a inconstitucionalidade de uma lei, razão pela qual o recurso deve ser admitido por preencher os demais requisitos processuais e, no mérito, não ser provido.

Diante do exposto, reiterando as vênias à eminente relatora, voto por conhecer do recurso e, no mérito, negar provimento.

(documento assinado digitalmente)

Cleucio Santos Nunes