



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10940.722173/2013-49  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2401-004.310 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 14 de abril de 2016  
**Matéria** IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF  
**Recorrente** SANTA MARIA CIA DE PAPEL E CELULOSE  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Exercício: 2008

IRRF. PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS. INEXISTÊNCIA DE RECOLHIMENTOS ANTECIPADOS. ART. 173, I, DO CTN.

O IRRF sujeita-se ao regime de caixa e considera-se vencido no dia do pagamento da referida importância.

O prazo decadencial para o lançamento sujeito a homologação do pagamento é de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, desde que o Obrigado tenha efetuado o recolhimento, ainda que parcial, do tributo devido e, cumulativamente, não tenha agido com dolo, fraude ou simulação. Caso contrário, conta-se o lustro do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, nos termos do art. 173, I, do CTN.

AUTO DE INFRAÇÃO. MOTIVAÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Não incorre em cerceamento do direito de defesa do Contribuinte o lançamento tributário cujo Termo de Verificação Fiscal e demais relatórios complementares descrevem, de maneira clara e precisa, os fatos jurídicos apurados, os procedimentos de Fiscalização, a motivação do lançamento, os dispositivos legais violados, a matéria tributável e seus acréscimos legais, bem como os fundamentos legais que lhe dão esteio jurídico, permitindo dessarte a perfeita identificação dos tributos lançados na autuação fiscal, favorecendo, assim, o contraditório e a ampla defesa do Autuado.

IRRF. PAGAMENTO DE DÍVIDA PELO AVALISTA. DIREITO DE REGRESSO. NATUREZA JURÍDICA. PAGAMENTO SUPERIOR AO VALOR SUB-ROGADO. TRIBUTAÇÃO.

Caracteriza-se como sub-rogação legal a operação pela qual o avalista liquida débito do devedor principal e adquire contra este o direito regresso sobre o

montante desembolsado. Eventual pagamento efetuado pelo devedor principal ao avalista em valor superior ao sub-rogado, a título de regresso, não se reveste de causa e está sujeito incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte. Art. 61, §1º, da Lei nº 8.981/95.

MULTA DE OFÍCIO. AUTO DE INFRAÇÃO. CONFISCO. INOCORRÊNCIA.

Não constitui confisco a incidência de multa de ofício decorrente do inadimplemento de Obrigação Principal, constituída mediante lançamento de ofício.

Foge à competência deste colegiado a análise da adequação das normas tributárias fixadas pela Lei nº 9.430/96 às vedações constitucionais ao poder de tributar previstas no art. 150 da CF/88.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 1ª TO/4ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por unanimidade de votos, em CONHECER do Recurso Voluntário para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO, nos termos do voto do Relator.

André Luís Mársico Lombardi – Presidente de Turma.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: André Luís Mársico Lombardi (Presidente de Turma), Maria Cleci Coti Martins, Luciana Matos Pereira Barbosa, Miriam Denise Xavier Lazarini, Carlos Alexandre Tortato, Rayd Santana Ferreira, Theodoro Vicente Agostinho e Arlindo da Costa e Silva.

## Relatório

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011.

Data da Lavratura do Auto de Infração: 18/12/2013.

Data de Ciência do Auto de Infração: 19/12/2013.

Tem-se em pauta Recurso Voluntário interposto em face de Decisão Administrativa de 1ª Instância proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém/PA, que julgou improcedente a impugnação interposta pelo Sujeito Passivo do Crédito Tributário formalizado mediante Auto de Infração a fls. 1167/1175, consistente em Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre pagamento sem causa ou de operação não comprovada, relativo ao período de janeiro a julho de 2007, nos termos consignados no Termo de Constatação Fiscal a fls. 1139/1161.

De acordo com os documentos dos autos, a Autoridade Lançadora constatou que:

- *O Sr. MANOEL LACERDA CARDOSO VIEIRA, acionista da SANTA MARIA, no início de 2004, quitou por cerca de R\$ 10.850.000,00 uma dívida de R\$ 30.561.700,75 da SANTA MARIA junto ao BANCO DO BRASIL. Depois, entre jan/2004 e dez/2011, o Sr. MANOEL recebeu da SANTA MARIA o total inicial de R\$ 30,6 milhões.*
- *Tais pagamentos se iniciaram após o Sr. MANOEL quitar dívidas da SANTA MARIA perante o BANCO DO BRASIL. O Sr. MANOEL assumiu, como devedor solidário, as dívidas da SANTA MARIA perante o BANCO DO BRASIL. E o BANCO DO BRASIL, por sua vez, cedeu em favor de CIA SQUEEZE SECURITIZADORA DE CRÉDITOS FINANCEIRO (SQUEEZE) seus créditos a receber da SANTA MARIA conforme documentos a seguir:*
  - *“Termo de Cessão de Créditos” (doravante “CESSÃO DE CRÉDITOS”) às fls. 1084 e ss. (resposta à intimação nº 04);*
  - *“Acordo para quitação de dívidas que fazem entre si MANOEL LACERDA CARDOSO VIEIRA e outra e CIA SQUEEZE SECURITIZADORA DE CRÉDITOS FINANCEIRO” datado de 27/01/2004 (doravante “ACORDO PARA QUITAÇÃO”), juntado às fls. 1088 e ss. (resposta à intimação nº 04);*
  - *“Instrumento particular de Consolidação e Confissão de Dívida e outras avenças ...” entre SANTA MARIA e MANOEL (doravante “CONFISSÃO”), datado de 28/01/2004 juntado às fls. 920 a 926 (resposta à intimação nº 03);*

- *“Primeiro Aditivo ao Instrumento particular de Consolidação e Confissão de Dívida e outras avenças ...” entre SANTA MARIA e MANOEL (doravante “ADITIVO”), datado de 28/01/20046 à fl. 919 (resposta à intimação nº 03);*
- *De acordo com a CESSÃO DE CRÉDITOS, o BANCO DO BRASIL cedeu à SQUEEZE os seus direitos ou haveres perante a SANTA MARIA, a MASAMA ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÃO S/A (companhia do mesmo grupo econômico ao qual pertence a SANTA MARIA, a HOLDING e a REFLORESTADORA), a REFLORESTADORA e o Sr. MANOEL*
- *No ACORDO PARA QUITAÇÃO (às fls. 1088 e ss.) constam: a. A SQUEEZE, como primeira transigente; b. O Sr. MANOEL e sua esposa Sra. EUGÊNIA PODOLAN LACERDA VIEIRA, como segundos transigentes; c. A SANTA MARIA, a MASAMA e a REFLORESTADORA como terceiros transigentes.*
- *No mencionado ACORDO PARA QUITAÇÃO, à pág. 10 daquele documento, consta que os segundos transigentes (Sr. MANOEL e esposa) “reconhecem como de sua responsabilidade solidária, na forma do art. 264 e seguintes do Código Civil Brasileiro (Lei nº 10.406/2002), os débitos objeto dos contratos acima mencionados ..., que nada têm a obstar quanto a sua origem, constituição, método de cálculo e contratos que o antecederam”*
- *Consta também deste ACORDO que o Sr. MANOEL e esposa quitaram por R\$ 10.850.000,00 uma dívida da SANTA MARIA*
- *Conforme esclarecimentos prestados pela SANTA MARIA em 08/07/2013 (fls. 1083), o resumo destas operações entre o Sr. MANOEL, o BANCO DO BRASIL e a SANTA MARIA é o que segue, sendo que antes do ACORDO PARA QUITAÇÃO a dívida da SANTA MARIA então montava em R\$ 30.561.700,75*
- *A SANTA MARIA devia ao BANCO DO BRASIL que passou a cobrar em juízo os seus haveres perante a SANTA MARIA por meio de diversas ações judiciais. É o que consta do TERMO DE CESSÃO DE CRÉDITOS, do ACORDO PARA QUITAÇÃO, e da CONFISSÃO juntada às fls. 920 a 926 e excerto (“PREÂMBULO” à fl. 920)*
- *O Sr. MANOEL, na qualidade de avalista de sua Cia., a SANTA MARIA, assumiu a dívida consolidada da SANTA MARIA perante o BANCO DO BRASIL e quitou-a junto ao credor por meio de acordo com a SQUEEZE, cessionária dos créditos do BANCO DO BRASIL, declarando-se sub-rogado na condição de credor da SANTA MARIA*
- *Em razão desta sub-rogação, a SANTA MARIA e MANOEL reconheceram o direito deste de cobrar daquela “... as quantias desembolsadas junto ao Banco do Brasil...”*
- *O valor destas “...quantias desembolsadas junto ao Banco do Brasil...” é aquele expressamente constante do ACORDO PARA QUITAÇÃO, qual*

*seja, R\$ 10.850.000,00 resultante da soma das parcelas de R\$ 2.000.000,00 e R\$ 8.850.000,00 indicadas no instrumento.*

- *Não houve sub-rogação convencional expressa entre o BANCO DO BRASIL e MANOEL por meio da qual o BANCO DO BRASIL tivesse cedido a MANOEL os direitos de crédito integrais sobre a dívida original consolidada em mais de R\$ 30 milhões.*
- *Houve sim sub-rogação convencional expressa entre o BANCO DO BRASIL e a SQUEEZE por meio da CESSÃO DE CRÉDITOS.*
- *Não há neste caso que se falar em sub-rogação convencional em favor do Sr. MANOEL que lhe assegure contra a SANTA MARIA o direito de receber o valor de face da dívida consolidada da SANTA MARIA para com o BANCO DO BRASIL.*
- *Conforme reza o art. 283 do CC retro, se o devedor solidário Sr. MANOEL satisfizer a dívida por inteiro, se considerada a dívida ao valor transacionado de R\$ 10.850.000,00, então este é o valor limite sobre o qual MANOEL tem direito a exigir de cada um dos co-devedores (SANTA MARIA e outros) a sua quota.*
- *Quaisquer pagamentos da SANTA MARIA em favor do Sr. MANOEL acima deste limite de R\$ 10.850.000,00, a título de ressarcimento ou outro título, não tem causa nem amparo na solidariedade passiva.*
- *De acordo com o art. 350 do Código Civil, “na sub-rogação legal o subrogado não poderá exercer os direitos e as ações do credor, senão até à soma que tiver desembolsado para desobrigar o devedor”*
- *A assunção do acionista MANOEL pelas dívidas de sua Companhia SANTA MARIA é uma sub-rogação legal prevista no Código Civil*
- *A SANTA MARIA fez a contabilização da sua dívida para com o Sr. MANOEL pelo valor de face (R\$ 30.561.700,75), sem considerar o desconto ou deságio de R\$ 19.711.700,75 auferido pelo avalista Sr. MANOEL quando da transação com a SQUEEZE, cessionária do BANCO DO BRASIL. Portanto, todos os pagamentos da SANTA MARIA em favor de MANOEL no valor superior a R\$ 10.850.000,00 não tem causa na quitação de dívidas ou empréstimos.*
- *Sendo sem causa os pagamentos, ainda que identificado o beneficiário (Sr. MANOEL) ficam os mesmos sujeitos à incidência do IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE – IRRF à alíquota de 35%, como disposto no caput e §§ do art. 674 do RIR/1999.*

Irresignados com o supracitado lançamento tributário, o Sujeito Passivo apresentou impugnação administrativa a fls. 1184/1223.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém/PA lavrou Decisão Administrativa aviada no Acórdão nº 01-29.181 - 1ª Turma da DRJ/BEL, a fls. 1336/1351, julgando improcedente a impugnação ofertada em face do lançamento e mantendo o Crédito Tributário em sua integralidade.

O Contribuinte foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 23/05/2014, conforme Aviso de Recebimento a fl. 1353.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o Sujeito Passivo interpôs recurso voluntário, a fls. 1354/1386, respaldando seu inconformismo em argumentação desenvolvida nos termos que se vos seguem:

- Nulidade do lançamento, por ausência de defesa prévia;
- Que o Auto de Infração não preenche os requisitos legais que a própria legislação dispõe, qual seja, determinar seguramente a infração cometida;
- Cerceamento de defesa, em razão de o Auto de Infração carecer de amparo legal, motivação e de correta subsunção do fato à norma;
- Decadência;
- Existência e validade do Instrumento Particular de Consolidação e Confissão de Dívida;
- Multa de ofício com efeito de confisco;
- IRRF + multa de ofício: Locupletamento ilícito do Estado;

Ao fim, requer a declaração de nulidade do Auto de Infração ou, alternativamente, que seja afastada a aplicação da multa nos patamares em que foi aplicada.

É o que importa, neste momento, relatar.

## Voto

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

### 1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

#### 1.1. DA TEMPESTIVIDADE

O Sujeito Passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 23/05/2014. Assim, havendo sido o Recurso Voluntário protocolizado no dia 16/06/2014, há que se reconhecer a sua tempestividade.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade do Recurso Voluntário, dele conheço.

### 2. DAS PRELIMINARES

#### 2.1. DAS NULIDADES E DO CERCEAMENTO DE DEFESA

O Recorrente requer a declaração de nulidade do lançamento por ausência de defesa prévia.

VIXE !!!

Cabível neste ponto o esclarecimento de que o processo administrativo fiscal é precedido de uma fase inquisitiva, na qual a autoridade fiscal pratica todos os atos de ofício de sua competência, aplicando a legislação tributária à situação de fato, cujo resultado pode ou não desaguar na formalização de lançamento tributário. Nessa fase preliminar, conhecida como oficiosa ou não contenciosa, a autoridade administrativa procede à coleta de informações, dados e elementos de prova, à audita de testemunhas, ao exame de documentos, à auditoria dos registros contábeis e fiscais, tendentes ao apuro de eventual ocorrência de fatos geradores de obrigação tributária principal e/ou acessória.

Sublinhe-se que tanto as provas coletadas diretamente pela fiscalização quanto àquelas obtidas por intermédio dos trabalhos complementares de investigação não se submetem, nesta fase do procedimento, ao crivo do contraditório e da ampla defesa, direito constitucional este que se abrirá ao sujeito passivo com a intimação do lançamento, momento processual próprio em que o Autuado, desejando, pode impugnar os termos do lançamento, oportunidade em que se instaura a fase contenciosa do Processo Administrativo Fiscal, nos

termos do art. 14 do Decreto nº 70.235/72, quando então o Contribuinte tem ao seu inteiro dispor o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa.

**Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**

*Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.*

*Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.*

Tal compreensão é corroborada pelos termos consignados no inciso LV do art. 5º da Constituição Federal que assegura aos litigantes, nos processos judiciais e administrativos, o contraditório e a ampla defesa, sendo certo que só se há que falar em litígio após a impugnação do lançamento, se assim desejar o Autuado, uma vez que, ao tomar ciência de eventual lançamento tributário, o Notificado tem a faculdade de nada contestar, anuindo com a exigência fiscal, vindo a pagar ou a parcelar o que lhe está sendo exigido (caso em que não é instaurada a fase contraditória) ou, exercendo o direito de defesa e do exercício do contraditório, poderá impugnar o lançamento, instaurando assim a fase litigiosa do procedimento fiscal.

**Constituição Federal de 1988**

*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:*

*(...)*

*LV - aos **litigantes**, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes; (grifos nossos)*

Assim, ao ser dada a ciência do lançamento tributário ao Recorrente, também lhe são fornecidos todos os relatórios integrantes do lançamento, assim como o conjunto probatório, que demonstram os fatos geradores apurados, os tributos devidos, as infrações perpetradas, os fundamentos legais que fornecem esteio jurídico à Autuação, os procedimentos levados a efeito pela Fiscalização, as circunstâncias e motivação do lançamento, bem como as demais condições de contorno atávicas à atuação fiscal.

Também não procede a alegação de que o Auto de Infração não determina seguramente a infração cometida, tampouco a de Cerceamento de defesa.

Merece ser destacado, inicialmente, que o lançamento tributário é constituído por uma diversidade de Termos, Relatórios e Discriminativos, sendo certo que a captação e compreensão das condições de contorno que individualizam e modelam a exação exigida decorrem não só de um único relatório, mas, sim, da interpretação conjunta, sistemática e teleológica de todos os documentos que integram o lançamento de ofício, apreciados à luz da legislação de regência, atividade essa que exige profissionais capacitados e com conhecimento específico sobre o tema, como assim sói ocorrer em toda e qualquer área da atividade

governamental, econômica ou intelectual da era pós-moderna. A complexidade e o sinergismo dos diversos ramos do conhecimento assim o exigem.

Dessarte, dada à complexidade do procedimento, cada elemento constitutivo do lançamento há que ser interpretado e digerido com o olhar clínico que o seu propósito finalístico assim demanda, e com o conhecimento técnico que a atividade assim exige, para que não se cometa o despropósito de se atribuir à administração tributária uma deficiência que, muita vez, não é da parte que formaliza e redige os elementos constitutivos do lançamento, mas, sim, da capacidade de cognição de quem os analisa e interpreta.

Com efeito, por se tratar o lançamento de um procedimento administrativo de cunho eminentemente jurídico, nada mais natural e exigível que os termos que o compõem obedeçam à lógica e ao jargão jurídico. Tal característica, logicamente, não o invalida. Ao contrário, lhe confere a precisão terminológica adequada à sua perfeita compreensão e alcance. Fosse um documento médico, de informática, ou de engenharia, exigíveis seriam os jargões médico, de TI ou de engenharia, respectivamente, não o jurídico.

Ao contrário da leitura empreendida pelo Recorrente, avulta dos autos que o Auto de Infração em relevo houve-se por lavrado em perfeita consonância com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo a Autoridade Lançadora demonstrado, de forma clara e precisa, as circunstâncias concretas do caso em exame a evidenciar a efetiva ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, bem como a motivação da lavratura do Auto de Infração em apreço.

Com efeito, o Termo de Verificação Fiscal, a fls. 1139/1161, traz a lume as circunstâncias motivadoras da deflagração da Ação Fiscal da qual resultou o Auto de Infração em debate, sendo abordado todo o procedimento de Fiscalização levado a efeito pelo Fisco, as intimações fiscais lavradas em face do Contribuinte, e dedicando capítulo específico aos fatos concretos caracterizadores do “*pagamento sem causa*”, a real motivação do lançamento em análise, as provas utilizadas, sempre cortejados pela indicação da legislação tributária que fornece o indispensável esteio jurídico ao lançamento formalizado de ofício.

O Auto de Infração, a fls. 1167/1175, reporta a completa a qualificação do autuado, o local, a data e a hora da lavratura, trazendo ao conhecimento do Contribuinte os demonstrativos analíticos do crédito em constituição, os fatos geradores e sua expressão monetária, a memória de cálculo do tributo devido e dos seus acréscimos legais, assim como o enquadramento legal específico, convocando ao fim o sujeito passivo a pagar ou impugnar o débito constituído em favor da Fazenda Nacional, no prazo de trinta dias da ciência do lançamento.

No caso em apreço, os relatórios fiscais que integram o presente lançamento foram elaborados dentro do escopo especificamente idealizado para cada um deles, não se afastando nem omitindo as informações que deles se esperam, permitindo ao Autuado a perfeita compreensão dos fundamentos e razões da autuação, sendo-lhe dessarte garantido o exercício do contraditório e da ampla defesa.

A motivação do lançamento é simples e se encontra perfeitamente delineada, de forma clara e precisa, no Auto de Infração e no Termo de Verificação Fiscal. A empresa efetuou pagamento sem causa ao Sr. Manoel Lacerda Cardoso Vieira no valor de R\$



*tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.*

Como é cediço, o Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF se enquadra na modalidade de lançamento por homologação do pagamento, nos termos do art. 150 do CTN.

A verve de fundamentação do lançamento por homologação baseia-se no fato de, desde a ocorrência do fato gerador do tributo até a ocorrência do lançamento, o que existe é, tão somente, obrigação tributária, a qual é ilíquida e incerta, não dispondo a Administração Tributária de justo título para a cobrança. Torna-se, por isso, necessário o procedimento administrativo do lançamento para, conferindo à obrigação tributária os atributos da liquidez e certeza, convolá-la em crédito tributário, este sim exigível pelo Fisco. Daí a natureza jurídica dúplice do lançamento: declaratória da obrigação tributária e constitutiva do crédito tributário.

Trocando em miúdos, somente após a efetiva convolação, pelo lançamento, da obrigação tributária em crédito tributário, passa a administração tributária a dispor de justo título para a exigência do crédito decorrente. Antes não. Antes do lançamento há, apenas, obrigação tributária: ilíquida, incerta e inexigível.

No caso do Imposto de Renda, como originariamente o sujeito passivo efetuava o recolhimento do tributo com fundamento em obrigação tributária, e não em crédito tributário, tal recolhimento, nessa condição, era ainda indevido, haja vista que o beneficiário do pagamento – o Fisco, até então, não dispunha de justo título, o qual é constituído por intermédio do Lançamento, nos termos do art. 142 do CTN.

Ocorrido o fato gerador, a obrigação tributária correspondente ao pagamento realizado antecipadamente pelo Sujeito Passivo passava a depender da efetivação do respectivo lançamento, por parte da administração tributária, o qual, ocorrendo, convolava a obrigação em crédito tributário sendo este, imediatamente extinto pelo recolhimento antecipado efetuado pelo Sujeito Passivo.

É o que diz o §1º do art. 150 do CTN.

**Código Tributário Nacional - CTN**

*Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

**§1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.** (grifos nossos)

*§2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.*

*§3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.*

*§4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

Em outras palavras, a extinção do crédito tributário pelo pagamento antecipado realiza-se sob condição resolutória de ulterior homologação ao lançamento. Ou seja, se não houver lançamento, resolve-se a extinção do crédito tributário correspondente ao pagamento efetuado, podendo o Obrigado repetir o que se houve por indevidamente pago, haja vista que o pagamento deu-se com fundamento, não em razão de crédito tributário, e não em virtude de obrigação tributária, ilíquida, incerta e inexigível.

Daí a necessidade de lançamento associado, especificamente, ao montante que se houve por recolhido antecipadamente: Para convolar a obrigação tributária nascida com os fatos geradores praticados pelo Contribuinte no crédito tributário correspondente, este dotado de liquidez, certeza e exigibilidade, excluindo, a partir de então a possibilidade do Sujeito Passivo de repetir o que foi pago antecipadamente.

Note-se que, nos termos do §1º do art. 150 do CTN, a extinção do crédito tributário encontra-se sujeita a condição resolutória do lançamento. Ocorre que, nos termos do art. 173, I, do CTN, o direito da Fazenda Pública efetuar o lançamento extingue-se após 5 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que tal lançamento poderia ter sido efetuado.

Assim, exaurido o prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN sem que tenha ocorrido o lançamento, passa a dispor o Contribuinte do direito de repetir o que se houve por recolhido antecipadamente.

Para evitar tal repetição tributária, o legislador ordinário instituiu a figura do lançamento por homologação tácita daquilo se houve por antecipadamente recolhido a título de tributo, nos termos assentados no §4º do art. 150 do CTN.

Assim, escoado o prazo de cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador, a Lei homologa o valor recolhido correspondente como se lançamento fosse. Daí o lançamento por homologação ser conhecido pela Doutrina e jurisprudência pelo termo “*auto lançamento*”.

Note-se que o lançamento por homologação tácita sempre, sempre irá ocorrer antes de exaurido o prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN.

Registre-se, todavia, que a modalidade de lançamento por homologação somente é aplicável aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. Nos termos da lei, o lançamento por homologação opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento do recolhimento antecipado realizado pelo Sujeito Passivo, expressamente o homologa como se

lançamento fosse. Inexistindo tal homologação expressa, esta soerá advir tacitamente, após o decurso de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador.

Acontece que o §1º do art. 113 do CTN estatui que “*A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente*”.

Assim, com a homologação expressa ou tácita, apenas a fração da obrigação tributária correspondente ao crédito tributário pago antecipadamente se houve por extinta com o pagamento.

Ilumine-se que a própria lei estatui que não influem sobre a obrigação tributária **quaisquer atos anteriores à homologação**, aqui incluído por óbvio o ato do pagamento antecipado, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito, **os quais** serão considerados na apuração do saldo porventura devido.

Assim, nos termos do art. 150, *caput* e parágrafos, do CTN, apenas encontra-se extinta pelo pagamento antecipado e correspondente homologação tácita a fração da obrigação tributária correspondente ao pagamento realizado.

Dessarte, as obrigações tributárias decorrentes dos fatos geradores cujo crédito tributário correspondente não se houve por contemplado pelo recolhimento antecipado permanecem hígdas, não sofrendo qualquer influência do pagamento realizado pelo Sujeito Passivo, nos termos do §2º do art. 150 do CTN.

Nessa vertente, o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário referente às obrigações tributárias ainda não extintas pelo pagamento extingue-se após 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, em atenção ao preceito inscrito no art. 173, I, do CTN.

Nada obstante, o entendimento deste subscritor revela-se isolado, na medida em que doutrina e jurisprudência comungam entendimento diverso, segundo o qual o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, somente nos casos em que: a) a lei não prevê o pagamento antecipado da exação; b) quando, mesmo a despeito da previsão legal, não se verifica o recolhimento antecipado do tributo; c) quando a lei prevê o pagamento antecipado do tributo, mas se constata a ocorrência de dolo, fraude ou simulação do contribuinte.

De outro eito, mas vinho de outra pipa, entende este relator que o lançamento tributário encontra-se perfeito e acabado na data de sua lavratura, representada pela assinatura da Autoridade Fiscal lançadora, figurando a ciência do contribuinte como atributo de publicidade do ato e condição de eficácia do lançamento perante o sujeito passivo, mas, não, atributo de sua existência. Nada obstante, o entendimento dominante neste CARF comunga a concepção de que a data de ciência do contribuinte produz, como um de seus efeitos, a demarcação temporal do *dies a quo* do prazo decadencial.

Diante de tal cenário, o entendimento deste que vos relata mostra-se isolado perante o Colegiado. Dessarte, em atenção aos clamores da eficiência exigida pela *Lex*

*Excelsior*, curvo-me ao entendimento majoritário deste Sodalício, em respeito à *opinio iuris* dos demais Conselheiros.

O art. 2º da Lei nº 7.713/88 dispõe sobre o uso do regime de caixa para fins de tributação do imposto sobre rendimentos percebidos pela pessoa física, de maneira que os rendimentos são tributados no mês e no ano-base que forem recebidos.

**Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988**

*Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.*

Assim, o imposto de renda a ser descontado e retido na fonte pelo empregador ou pela empresa tomadora dos serviços de trabalhadores autônomos dar-se-á mediante a aplicação da tabela progressiva no mês do efetivo pagamento dos rendimentos, a teor do art. 61 da Lei nº 8.981/95.

**Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995**

*Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.*

**§1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, bem como à hipótese de que trata o §2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991. (grifos nossos)**

*§2º Considera-se vencido o Imposto de Renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.*

*§3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.*

Dessa forma, o prazo decadencial para o lançamento sujeito à homologação do pagamento é de 5 anos contados da ocorrência de cada fato gerador isoladamente considerado. Nada obstante, para que se efetive a subsunção a tal regime de decadência revela-se indispensável que o Obrigado tenha efetuado recolhimento, ainda que parcial, do tributo devido e, ainda, não tenha agido com dolo, fraude ou simulação.

Dessarte, não tendo havido recolhimento antecipado do tributo em realce, como assim admite o próprio Recorrente em seu instrumento recursal, aplica-se a regra geral de decadência encartada no inciso I do art. 173 do CTN, de maneira que o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário extingue-se após 5 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Nesse contexto, tendo sido o Auto de Infração litígio levado à ciência do Sujeito Passivo no dia 19 de dezembro de 2013, inexistindo prova de recolhimentos antecipados do tributo em tela, como assim admite o próprio Contribuinte, e considerando que considera-se vencido o Imposto de Renda na Fonte no dia do pagamento da referida importância, a teor do §2º do art. 61 da Lei nº 8.981/95, conclui-se que os efeitos do

lançamento em questão alcançam com a mesma eficácia constitutiva todas as obrigações tributárias exigíveis a contar da 1º de janeiro de 2008, inclusive, nos termos do Inciso I do art. 173 do CTN.

Assim delimitadas as nuances materiais do lançamento, nesse específico particular, sendo o período de apuração do crédito tributário de 01/08/2008 a 01/11/2011, há que se reconhecer que todos os fatos geradores objeto do vertente lançamento ocorreram em horizonte temporal ainda não atingido pela decadência tributária, razão pela qual rejeitamos a preliminar de decadência.

Vencidas as preliminares, passamos ao exame do mérito.

### 3. DO MÉRITO

Cumpre de plano assentar que não serão objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente impugnadas pelo Recorrente, as quais serão consideradas como verdadeiras, assim como as matérias já decididas pelo Órgão Julgador de 1ª Instância não expressamente contestadas pelo sujeito passivo em seu instrumento de Recurso Voluntário, as quais se presumirão como anuídas pela Parte.

Também não serão objeto de apreciação por esta Corte Administrativa as questões de fato e de Direito referentes a matérias substancialmente alheias ao vertente lançamento, eis que em seu louvor, no processo de que ora se cuida, não se houve por instaurado qualquer litígio a ser dirimido por este Conselho, assim como as questões arguidas exclusivamente nesta instância recursal, antes não oferecida à apreciação do Órgão Julgador de 1ª Instância, em razão da preclusão prevista no art. 17 do Decreto nº 70.235/72.

#### 3.1. DOS FATOS GERADORES

Advoga o Recorrente a existência e validade do Instrumento Particular de Consolidação e Confissão de Dívida.

A *vexata quaestio* sobre a qual se funda a lide em debate reside na determinação da amplitude da sub-rogação (total ou parcial) em favor do Sr. Manoel Lacerda Cardoso Vieira nas dívidas da Recorrente perante o Banco do Brasil.

O Recorrente alega que, por meio do *Instrumento particular de Consolidação e Confissão de Dívida e Outras Avencas*, a fls. 920/926, de folhas 920-926, referido instrumento, o Sr. Manoel Lacerda Cardoso Vieira, Diretor Presidente da empresa, se sub-rogou nas dívidas da Autuada perante o Banco do Brasil, no montante de R\$ 30.561.700,75, cujo valor correspondente gerou uma obrigação da Recorrente em favor do sub-rogado, confessada no referido instrumento, que deu origem aos pagamentos – fatos geradores do lançamento em exame.

Consta no referido *Instrumento particular de Consolidação e Confissão de Dívida e Outras Avencas* que o Sr. Manoel Lacerda Cardoso Vieira, Diretor Presidente da

Santa Maria Cia de Papel e Celulose, figurava como avalista de débitos contraídos pela Recorrente perante o Banco do Brasil. Na condição de avalista, o Sr. Manoel Lacerda Cardoso Vieira quitou os referidos débitos bancários e, em consequência, se sub-rogou na condição de credor da Empresa da qual era seu Diretor Presidente. Consta que, para evitar transtornos de uma possível ação judicial, a empresa procedeu à confissão de sua dívida em favor do Sr. Manoel Lacerda Cardoso Vieira, estipulando as formas de pagamento e demais disposições.

Verifica-se o fenômeno da sub-rogação por pagamento quando a dívida de alguém é satisfeita por um terceiro que adquire o crédito e satisfaz o credor, mas não extingue a dívida e nem libera o devedor, que passa a dever a esse terceiro.

A lei civil estatui duas modalidades distintas de sub-rogação, assim denominadas sub-rogação legal e sub-rogação convencional, nos termos dos artigos 346 e 347 do Código Civil, respectivamente.

**Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.**

*CAPÍTULO III*

*Do Pagamento com Sub-Rogação*

*Art. 346. A sub-rogação opera-se, de pleno direito, em favor:*

- I - do credor que paga a dívida do devedor comum;*
- II - do adquirente do imóvel hipotecado, que paga a credor hipotecário, bem como do terceiro que efetiva o pagamento para não ser privado de direito sobre imóvel;*
- III - do terceiro interessado, que paga a dívida pela qual era ou podia ser obrigado, no todo ou em parte.*

*Art. 347. A sub-rogação é convencional:*

- I - quando o credor recebe o pagamento de terceiro e expressamente lhe transfere todos os direitos;*
- II - quando terceira pessoa empresta ao devedor a quantia precisa para solver a dívida, sob a condição expressa de ficar o mutuante sub-rogado nos direitos do credor satisfeito.*

*Art. 348. Na hipótese do inciso I do artigo antecedente, vigorará o disposto quanto à cessão do crédito.*

*Art. 349. A sub-rogação transfere ao novo credor todos os direitos, ações, privilégios e garantias do primitivo, em relação à dívida, contra o devedor principal e os fiadores.*

*Art. 350. Na sub-rogação legal o sub-rogado não poderá exercer os direitos e as ações do credor, senão até à soma que tiver desembolsado para desobrigar o devedor.*

*Art. 351. O credor originário, só em parte reembolsado, terá preferência ao sub-rogado, na cobrança da dívida restante, se os bens do devedor não chegarem para saldar inteiramente o que a um e outro dever.*

No caso presente, avulta das circunstâncias descritas nos autos estarmos diante de um clássico caso de sub-rogação legal, nos termos assinalados no inciso III do art. 346 do Código Civil, na medida em que o Sr. Manoel Lacerda Cardoso Vieira figurava **contratualmente como avalista dos débitos da empresa devedora, da qual era seu diretor**

presidente. Atente-se que no aval, a responsabilidade do avalista é solidária, de maneira que credor pode exigir o montante integral da dívida tanto do devedor quanto avalista. Dessarte, o avalista figura como responsável solidário pela quitação do débito, e ao mesmo tempo se torna terceiro interessado nas execuções movidas contra o devedor.

Nessas circunstâncias, o Sr. Manoel Lacerda Cardoso Vieira assumiu o papel do terceiro interessado que pagou uma dívida pela qual podia ser obrigado a solver, no todo ou em parte, caso o devedor principal (a empresa da qual era seu diretor presidente) não lograsse adimplir o débito.

Nessa vertente, dispõe o art. 350 do Código Civil que nas hipóteses de sub-rogação legal o sub-rogado não pode exercer os direitos e as ações do credor, senão até à soma que tiver desembolsado para desobrigar o devedor.

Como visto, nas hipóteses de sub-rogação legal, como assim se caracteriza o caso dos autos, as forças do direito do sub-rogado encontram limites na própria Lei Civil que estabelece como teto do direito creditório “a soma que tiver desembolsado para desobrigar o devedor”.

Nesse contexto, o excedente que o devedor creditar em favor do sub-rogado não encontra fundamento jurídico no subjacente pagamento por sub-rogação, uma vez que a Lei Civil estabelece expressamente o alcance e o limite do direito do sub-rogado.

Não merece reparos a decisão do Órgão Julgador de 1ª Instância, *ad litteris et verbis*:

**Acórdão nº 01-29.181 - 1ª Turma da DRJ/BEL**

*“No caso vertente, o avalista desembolsou R\$ 10.850.000,00 para quitar um débito de R\$ 30.561.700,75. Assim, sob-rogou-se no pólo credor da dívida, até o montante de R\$ 10.850.000,00.*

*A despeito do limite imposto pelo art. 350 do Código Civil, a recorrente reconheceu um crédito em favor do avalista, no valor original da dívida (R\$ 30.561.700,75), através de um instrumento particular de confissão de dívida.*

*A expedição de um instrumento particular para reconhecimento do direito de regresso do avalista - pela quitação do débito efetuada por este - é despicienda, vez que a sub-rogação da dívida se opera por lei.*

*A confissão de dívida em valor superior ao sub-rogado por lei é ato de mera liberalidade da recorrente, sem causa definida, gratuita e consensual. Mais se assemelha a uma doação, na forma definida pelo art. 538 do Código Civil.*

*[...]*

*Não havendo causa definida para a confissão de dívida efetuada pela recorrente, naquilo que excede ao valor da sub-rogação legal, os pagamentos dela decorrente repetem o desprovimento de causa e estão sujeitas à incidência do IRRF, na forma definida pelo art. 674, §1º, do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99).*

**Regulamento do Imposto de Renda**

*Art. 674. Está sujeito à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais (Lei nº 8.981/95, art. 61).*

*§1º A incidência prevista neste artigo aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa (Lei nº 8.981/95, art. 61, §1º).*

*§2º Considera-se vencido o imposto no dia do pagamento da referida importância (Lei nº 8.981/95, art. 61, §2º).*

*§3º O rendimento será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto (Lei nº 8.981/95, art. 61, §3º).*

Não procede, portanto, a alegação de ausência de amparo legal.

Conforme demonstrado, o excedente pago pela Recorrente em favor do seu diretor presidente não encontra amparo jurídico no aludido pagamento por sub-rogação, uma vez que a Lei Civil estabelece expressamente o alcance e o limite do direito do sub-rogado, configurando-se, portanto, pagamento sem causa, sujeito à tributação na forma orquestrada no art. 61 da Lei nº 8.981/95.

Diante desse quadro, deve prevalecer o lançamento.

### 3.2. DA MULTA DE OFICIO

Alega o Recorrente que a Multa de ofício tem efeito de confisco.

Com efeito, a Constituição Federal de 1988, no Capítulo reservado ao Sistema Tributário Nacional assentou, em relação aos impostos, os princípios da pessoalidade e da capacidade contributiva do contribuinte. Nessa mesma prumada, ao tratar das limitações do poder do Estado de tributar, o inciso IV do art. 150 da Carta obstou, igualmente, a utilização de tributos com efeito de confisco, estatuindo *ipsis litteris*:

**Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988**

*Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:*

*(...)*

*§1º - Sempre que possível, **os impostos** terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (grifos nossos)*

*Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

*IV - utilizar tributo com efeito de confisco;*

Olhando com os olhos de ver, avulta que os Princípios Constitucionais suso realçados são dirigidos, sem sombra de dúvida, aos membros políticos do Congresso Nacional, como vetores a serem seguidos no processo de gestação de normas matrizes de cunho tributário, não ecoando nos corredores do Poder Executivo, cujos servidores auditores fiscais subordinam-se cegamente ao princípio da atividade vinculada aos ditames da lei, dele não podendo se descuidar, sob pena de responsabilidade funcional.

Cite-se, ademais, que a norma constitucional tributária é expressa ao vetar o efeito confiscatório aos tributos, não a seus acessórios legais, os quais possuem natureza jurídica totalmente distinta. Tributo configura-se como a própria obrigação principal devida pelo sujeito passivo à Fazenda Pública, em razão da ocorrência real do fato gerador tributário estatuído na lei. A multa de ofício, por seu turno, possui natureza jurídica de penalidade de natureza pecuniária decorrente do descumprimento tempestivo de obrigação principal.

Justifica-se a vedação constitucional à instituição de tributos com efeito de confisco pelo fato de a prestação pecuniária dessa natureza ter caráter compulsório, em razão da ocorrência inevitável do fato gerador correspondente.

Caso o tributo fosse criado com alíquota por demais elevada, a própria ocorrência inevitável do fato gerador resultaria na extinção da matéria tributável correspondente, circunstância que representaria violação ao direito de propriedade.

O mesmo não ocorre com a multa de ofício, que não possui natureza jurídica de tributo, mas, meramente, de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício.

Ao contrário dos tributos, aqui o fato gerador da multa de ofício é evitável. Aliás, é extremamente desejável pela Fazenda Pública que tal fato gerador não ocorra, por isso a inflição de penalidade de tamanha onerosidade, visando a brindar a máxima efetividade às normas tributárias e a desencorajar o seu descumprimento objetivo.

Nesse viés, ao ignorar as normas tributárias cogentes, e ao empregar meios ardilosos para fugir da tributação, o Infrator volitivamente se coloca em situação de risco calculado perante o Fisco, consciente de que a constatação de tal irregularidade irá desaguar em apenação condizente com a gravidade da infração perpetrada.

Imerso na Ordem Constitucional positiva e eficaz, a disciplina atinente à aplicação de penalidade pecuniária decorrente do descumprimento tempestivo de obrigações tributárias principais ficou a cargo da Lei nº 9.430/96, cujo art. 44 estatui, de forma objetiva, que nos casos de lançamento de ofício será aplicada a multa de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento.

**Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 18/04/2016 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 18/04/

2016 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 21/04/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBAR

DI

Impresso em 29/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

*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 11.488/2007)*

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)*

*a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488/2007)*

*b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488/2007)*

*§1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)*

*I - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)*

*II - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.48/2007)*

*III - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)*

*IV - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)*

*V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998). (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)*

*§2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)*

*I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea "a", pela Lei nº 11.488/2007)*

*II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea "b", com nova redação pela Lei nº 11.488/2007)*

*III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea "c", com nova redação pela Lei nº 11.488/2007)*

*§3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.*

*§4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.*

Atente-se que, nos casos de lançamento de ofício, se na hipótese de haver atraso no recolhimento for ainda constatado pela Fiscalização a ocorrência de fraude, simulação ou conluio, por se tratar de infração de maior gravidade e repúdio, a penalidade a ser aplicada deverá ser também ainda mais rigorosa, devendo então obedecer ao critério fixado no art. 44, I e §1º da Lei nº 9.430/96 c.c. artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 que prevê multa de 150% sobre o principal.

**Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**

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

*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 11.488/2007)*

(...)

*§1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)*

(...)

**Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964**

*Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

*I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;*

*II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.*

*Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.*

*Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.*

Conforme se observa, a imputação de penalidades pecuniárias decorrentes do não recolhimento tempestivo de tributos encontra-se devidamente prevista em lei formal, em observância à reserva legal determinada pelo art. 97, V do CTN.

**Código Tributário Nacional - CTN**

*Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:*

*I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;*

*II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;*

*III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;*

*IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;*

*V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; (grifos nossos)*

*VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.*

*§1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.*

*§2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.*

Também não procede a alegação de que a imputação de IRRF e multa de ofício implica o locupletamento ilícito do Estado.

Conforme demonstrado, o lançamento de ofício do tributo devido, assim como a imputação da penalidade pecuniária apropriada, não decorreram de mera discricionariedade ou faculdade dos agentes do Fisco, mas, sim, do seu próprio dever de ofício, atividade vinculada ao império da lei formal, gerada nas Conchas Opostas do Congresso Nacional, segundo o trâmite gestacional plasmado nos artigos 61 a 69 da nossa Lei Soberana.

Escapa, contudo, à competência deste Colegiado a sindicância da adequação das normas tributárias constantes na Lei nº 8.212/91 ao Ordenamento Jurídico a princípios constitucionais e às limitações ao poder de tributar veiculadas nos artigos 145 e 150 da Lei Maior.

Revela-se mais do que sabido por aqueles que militam com profissionalismo no Direito Pátrio que a declaração de inconstitucionalidade de leis ou a ilegalidade de atos administrativos constitui-se prerrogativa outorgada pela Constituição Federal exclusivamente ao Poder Judiciário, não podendo os agentes da Administração Pública imiscuírem-se *ex proprio motu* nas funções reservadas pelo Constituinte Originário ao Poder Togado, sob pena de usurpação da competência exclusiva deste.

Nesse sentido, no que é atávico ao Processo Administrativo Fiscal, determina o Decreto nº 70.235/72, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, ser vedado aos órgãos de julgamento administrativo afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

**Decreto nº 70.235/72**

*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 11.941/2009)*

§6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

Ademais, perfilando idêntico entendimento como o acima esposado, a Súmula CARF nº 2, de observância vinculante, exorta não ser o CARF órgão competente para se pronunciar a respeito da inconstitucionalidade de lei de natureza tributária.

### **Súmula CARF nº 2:**

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

Cumpre ainda salientar, por relevante, ser vedado aos membros das turmas de julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afastar a aplicação ou deixar de observar o conteúdo encartado em leis e decretos sob o fundamento de incompatibilidade com a Constituição Federal, conforme determinado pelo art. 62 Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, do Ministério da Fazenda.

### **Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015**

*Art. 62. Fica vedado aos membros afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

*Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:*

*I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou*

*II - que fundamente crédito tributário objeto de:*

*a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;*

*b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou*

*c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.*

Por outro viés, mas vinho de outra pipa, sendo a atuação da Administração Tributária inteiramente vinculada à Lei, e, restando os preceitos introduzidos pelas leis que regem os tributos ora em apreciação plenamente vigentes e eficazes, a inobservância desses comandos legais implicaria negativa de vigência por parte do Auditor Fiscal Autuante, fato que desaguaria inexoravelmente em responsabilidade funcional dos agentes do Fisco Federal.

Cumpre-nos chamar a atenção para o fato de que as disposições introduzidas pela legislação tributária em apreço, até o presente momento, não foram ainda vitimadas de qualquer seqüela decorrente de declaração de inconstitucionalidade, seja na via difusa, tendo o Recorrente como parte, seja na via concentrada, exclusiva do Supremo Tribunal Federal, produzindo, portanto, todos os efeitos jurídicos que lhe são típicos.

Desbastada nesses talhes a escultura jurídica, impedido se encontra este Colegiado de apreciar tais alegações e afastar a multa pela demora no adimplemento da obrigação tributária principal, formalizada mediante lançamento de ofício, sob alegação de inconstitucionalidade por violação ao princípio previsto no artigo 150, IV, da Constituição Federal, atividade essa que somente poderia emergir do Poder Judiciário.

#### **4. CONCLUSÃO**

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do Recurso Voluntário para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva, Relator.