



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De 02 / 03 / 2004
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13558.000317/2001-81
Recurso nº : 120.627
Acórdão nº : 201-76.714

Recorrente : RURAL QUÍMICA AGROPECUÁRIA COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.
Recorrida : DRJ em Salvador - BA

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. NULIDADE. LAVRATURA DE AUTO DE INFRAÇÃO FORA DO ESTABELECIMENTO DO CONTRIBUINTE.

A lavratura do auto de infração fora do estabelecimento do contribuinte, ou mesmo nas dependências da repartição pública, não constitui motivo para a sua nulidade, desde que tenha ocorrido "...no local da verificação da falta" (Decreto nº 70.235/72, art 10, *caput*).

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA.

A alegação de cerceamento de defesa por parte da decisão administrativa, pela ausência de exame de questões relevantes da defesa, só determina a nulidade quando suficientemente demonstrada e comprovada.

COFINS. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PARCELAMENTO.

A alegação de inclusão do crédito tributário exigido em parcelamento anterior, inclusive no caso do REFIS, só afasta a exigência quando devidamente comprovada.

DIREITO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR. NÃO CONFISCATORIEDADE DE MULTAS.

O princípio constitucional do não confisco (Constituição Federal, art. 150, IV) é aplicável exclusivamente aos tributos, não se estendendo às penalidades. É possível cogitar-se da aplicação de uma noção de não confisco genérico às penalidades, como decorrência da proteção constitucional ao direito de propriedade (Constituição Federal, arts. 5º, XXII, e 170, II), contudo, apenas quando em face de um exagero irrecusavelmente exorbitante.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por RURAL QUÍMICA AGROPECUÁRIA COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13558.000317/2001-81
Recurso nº : 120.627
Acórdão nº : 201-76.714

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 29 de janeiro de 2003.

Josefa Maria Coelho Marques
Josefa Maria Coelho Marques
Presidente

José Roberto Vieira
José Roberto Vieira
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Antonio Mario de Abreu Pinto, Serafim Fernandes Corrêa, Gilberto Cassuli, Sérgio Gomes Velloso e Rogério Gustavo Dreyer.



Processo nº : 13558.00031 7/2001-81
Recurso nº : 120.627
Acórdão nº : 201-76.714

Recorrente : **RURAL QUÍMICA AGROPECUÁRIA COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.**

RELATÓRIO

A **recorrente** foi alvo da lavratura de Auto de Infração de Contribuição para Financiamento da **Seguridade Social - COFINS** (fls. 04 a 06), relativo a períodos de apuração de janeiro a dezembro de 1996 e de janeiro a junho de 2000 (fls. 05-06 e 67), de que tomou ciência em 18/05/2001 (fl. 04), pela falta de recolhimento do referido tributo.

Inconformada, a contribuinte impugnou a exigência por instrumento apresentado em 12/06/2001 (fl. 55), alegando, preliminarmente, que o auto de infração foi lavrado fora do seu estabelecimento e que ele não examina todos os itens da impugnação, cerceando o seu direito de defesa, bem como alegando, no mérito, que a sua adesão ao Programa de Recuperação Fiscal - REFIS consolida todos os seus débitos até 31/01/2000, declarados ou não, e que a multa aplicada, de 112,50%, é confiscatória (fls. 55/62).

A decisão de primeira instância, da autoridade da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador - BA, de 28/11/2001, rejeitou os argumentos da impugnação descartando a lavratura do auto fora do estabelecimento da impugnante, bem como a alegação de narração não detalhada dos fatos, como preliminares capazes de determinar-lhe a nulidade; e, no mérito, entendeu, quanto à adesão ao REFIS, que os débitos objeto do processo nele não estavam incluídos, porque não conhecidos do Fisco, uma vez que não declarados, e, quanto à multa, que era procedente o seu agravamento e que a ela não se aplica a noção de confisco (fls. 67/77).

Cientificada dessa decisão por Aviso de Recebimento de 06/12/2001 (fl. 80), a empresa autuada interpôs Recurso Voluntário para este órgão Colegiado, em 04/01/2002 (fl. 81), reiterando os argumentos da impugnação (fls. 81/94). Esse recurso foi encaminhado a este Conselho, pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador - BA, em 13/05/2002.

É o relatório.



Processo nº : 13558.000317/2001-81
Recurso nº : 120.627
Acórdão nº : 201-76.714

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
JOSÉ ROBERTO VIEIRA

1. Improcedência do Pedido de Anulação

O primeiro motivo alegado pela recorrente para solicitar o reconhecimento da **nulidade do auto de infração** é o fato da sua **lavratura fora do seu estabelecimento** (fl. 85), talvez nas dependências da própria repartição, como sugeriu no instrumento de impugnação (fl. 56), o que contraria, no seu entendimento, o disposto no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 06/03/72.

Embora o local registrado como de lavratura do auto de infração tenha sido o do estabelecimento da empresa, como consta do próprio auto (fl. 04), nada impede sua lavratura em outro local. O dispositivo legal invocado no recurso determina que *"O auto de infração será lavrado... no local da verificação da falta..."* (grifamos); *"...o que não significa o local onde a falta foi praticada..."* (LUIZ HENRIQUE BARROS DE ARRUDA¹); *"...o que não implica na obrigatoriedade de efetuar o ato nas dependências da empresa fiscalizada"* (sic) (MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA e MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ²).

O local da verificação da falta é o que também indica a doutrina referida pela própria recorrente. Referida, mas não transcrita, pois não constitui apoio à sua interpretação: *"O auto de infração, assim, deverá ser lavrado no local onde foi 'verificada a ocorrência da infração'... o auto de infração deve ser lavrado no próprio local... em que é verificada a infração"* (BERNARDO RIBEIRO DE MORAES³).

Ora, o local da verificação da falta é o lugar em que ela foi averiguada, em face dos dados e comprovações ali disponíveis. Isso tanto pode ocorrer **no estabelecimento do contribuinte** quanto **fora dele, inclusive na própria repartição pública**, se ali disponíveis as informações e as provas que possibilitam a referida verificação. É o que confirma a doutrina: *"...nada impedindo, portanto, que isso ocorra no interior da própria repartição ou em qualquer outro local, conforme o caso"* (LUIZ HENRIQUE BARROS DE ARRUDA⁴); *"A jurisprudência administrativa, neste sentido, tem entendido que não é nulo o auto de infração lavrado na sede da Delegacia da Receita Federal se a repartição dispuser de todos os elementos necessários e suficientes para a caracterização da infração e formalização do lançamento tributário"* (MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA e MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ⁵).

Já o segundo motivo para atacar a validade do procedimento administrativo, dessa vez pedindo a nulidade da decisão de primeira instância, afigura-se, a princípio, mais consistente: a recorrente alega que a *"...decisão... não aprecia e não examina todos os itens relevantes da defesa..."*, o que constituiria **cerceamento de defesa** (fl. 91); porque, de fato, os despachos e decisões proferidos com preterição do direito de defesa são declarados nulos pelo

¹ Processo Administrativo Fiscal – Manual, 2ª ed., São Paulo, Resenha Tributária, 1994, p. 45.

² Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado, São Paulo, Dialética, 2002, p. 131.

³ Compêndio de Direito Tributário, Rio de Janeiro, Forense, 1987, p. 872.

⁴ Processo..., op. cit., p. 45.

⁵ Processo..., op. cit., p. 131.



Processo nº : 13558.000317/2001-81
Recurso nº : 120.627
Acórdão nº : 201-76.714

legislador (Decreto nº 70.235/72, art. 59, II). Essa aparência de consistência, no entanto, ocorre apenas “a princípio”, e acaba se revelando nada mais do que somente aparência, quando se promove a análise cuidadosa e detalhada da impugnação (fls. 55/62) e da decisão de primeira instância (fls. 67/77).

Esse exame comparativo demonstra que **todas as questões suscitadas pela impugnante foram objeto de consideração da mencionada decisão**, até mesmo o pedido de que seus débitos continuassem incluídos no REFIS, “...inclusive o valor original da cofins decorrente do auto de infração... independentemente de terem sido declarados ou não...” (fl. 62), o que evidentemente foge à competência daquela instância administrativa julgadora. Ainda assim, não se furtou a autoridade administrativa de brevemente apreciá-lo, mesmo que tão-somente para declarar a sua incompetência (fl. 77). Eis que a queixa da contribuinte constitui mera alegação, **desacompanhada** de demonstração suficiente ou de qualquer elemento probatório de confirmação.

Assim, afastam-se os questionamentos de validade da recorrente, dirigidos à pretendida anulação, seja do auto de infração, seja da decisão de primeira instância, em face da sua improcedência.

2. Ineficácia da Adesão ao REFIS para Afastar a Exigência

Tal como já o fizera na impugnação (fl. 59), a contribuinte alegou a sua adesão ao Programa de Recuperação Fiscal – REFIS, que teria o condão de regularizar seus débitos tributários para com a União “...referentes aos fatos geradores ocorridos até o dia 31 de janeiro de 2000... declarados ou não...” (fls. 86/87), razão pela qual cogita da “...completa nulidade...” da exigência tributária, “...haja vista que exige imposto que devido foi parcelado...” (grifamos) (fl. 86).

Atente-se para a informação trazida ao processo pela decisão de primeira instância: “**Os débitos relacionados neste Auto de Infração não foram incluídos no REFIS e nem mesmo poderiam estar consolidados neste programa, uma vez que a data de adesão ocorreu em 03/11/2000, antes, portanto, da ação fiscal que verificou a ocorrência de débitos da Cofins...**” (grifamos) (fl. 74). Apresenta-se como revestida de logicidade a informação, que damos por verdadeira, uma vez que, em nenhum momento a recorrente provou o contrário.

Logicidade, aliás, que segue presente na seqüência do raciocínio da autoridade de primeira instância: “...**débitos da Cofins não declarados e não recolhidos ou recolhidos com insuficiência e, portanto, débitos que não eram conhecidos pelo Fisco, posto não declarados**” (fl. 74). É de toda a evidência que **débitos da COFINS não declarados, e pois desconhecidos do sujeito ativo, não poderiam ter sido antes incluídos no REFIS**. Outra vez, nada prova em contrário a defendente. E, aliás, parece implicitamente admitir a não declaração, quando insiste que o REFIS consolida todos os débitos até certa data, “...**declarados ou não...**” (fl. 87); e quando pede a inclusão (ou a continuidade da inclusão) no REFIS dos débitos da COFINS apurados no auto de infração, “...**independentemente de terem sido declarados ou não...**” (fl. 62).

Assim, afastamos essa alegação de inclusão do débito no REFIS.

João



Processo nº : 13558.000317/2001-81
Recurso nº : 120.627
Acórdão nº : 201-76.714

3. Inexistência de Confiscatoriedade da Multa

A multa de ofício aplicada, de 112,5% (fls. 05 e 06), encontra **supedâneo legal** no art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 27/12/96, que a estabelece em 75% do valor da contribuição “...nos casos de falta de pagamento ou... de falta de declaração...”; agravando-a para 112,5%, “...nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para... prestar esclarecimentos” (§ 2º do mesmo dispositivo, na redação do art. 70 da Lei nº 9.532, de 10/12/97).

O fato encontra boa descrição na decisão de primeira instância: “A impugnante claramente deixou de atender ao Termo de Início de Ação Fiscal, emitido em 18/04/2001 (fls. 16/17), tendo em vista que após o decurso do prazo de 20 dias a fiscalização lavrou o Termo de Intimação Fiscal (fls. 18/19) exigindo a apresentação imediata da mesma documentação e informações, por escrito, antes solicitadas no Termo de Início da Fiscalização. Não tendo a interessada atendido à intimação, foi lavrado o Auto de Infração, ora em litígio” (fl. 77).

Tanto no instrumento de impugnação (fls. 59-60) quanto no de recurso voluntário (fls. 92/93), a recorrente tacha essa multa de “elevada”, “abusiva” e “escorchante”, dizendo-a u’a multa **confiscatória**, e invocando o desrespeito ao disposto no art. 150, IV da Lei Magna, que consagra o princípio do não confisco.

Quanto ao **princípio do não confisco**, observe-se que o legislador constitucional vedou às esferas de governo “utilizar tributo com efeito de confisco” (Constituição, art. 150, IV), **não multa**. Inadmissível confundir tributo e multa, distinção, aliás, que, segundo PAULO CESAR BARRIA DE CASTILHO, é um dos “Poucos temas em matéria de direito tributário...” que “...conseguem unanimidade entre os doutrinadores.”⁶ Embora, do ponto de vista do Direito Financeiro, ambos constituam receitas derivadas, caracterizados pela compulsoriedade, eles são facilmente extremados um do outro, pela origem da multa num ato ilícito e pela licitude da hipótese de incidência do tributo. Nesse sentido, a distinção apropriadamente efetuada por GERALDO ATALIBA: de um lado, “Para que alguém seja devedor de multa, é necessário que algum comportamento anterior seu tenha sido qualificado como ato ilícito...”; de outro, “Se, pelo contrário, o vínculo obrigacional nascer... por força da lei, mediante a ocorrência de um fato jurídico lícito, então estar-se-á diante de tributo...”⁷. E nesse mesmo sentido o legislador do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25/10/66, art. 3º, ao sublinhar, na definição legal de tributo, que se trata de “...uma prestação pecuniária compulsória...que não constitua sanção de ato ilícito...”

Ora, desde que o princípio do não confisco (Constituição Federal, art. 150, IV) só se aplica aos tributos, e desde que multa evidentemente não se reveste de caráter tributário, não cabe invocá-lo em relação a uma multa, mesmo que pela falta de recolhimento de tributo, e ainda que se configure como excessiva. Nessa mesma direção o raciocínio recente de ESTEVÃO HORVATH, que se justifica: “...o rigor científico que entendemos deva prevalecer numa abordagem que se pretende científica nos afasta dessa possibilidade” (sic)⁸.

⁶ Confisco Tributário, São Paulo, RT, 2002, p. 124.

⁷ Hipótese de Incidência Tributária, 5ª.ed., São Paulo, Malheiros, 1992, p. 34 e 35.

⁸ O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário, São Paulo, Dialética, 2002, p. 114. Entre os muito raros doutrinadores que se manifestam em sentido contrário, registre-se a posição singular de AMÉRICO MASSET LACOMBE, para quem, do artigo 150, IV, da Constituição, “...decorre que o confisco em si mesmo será



Processo nº : 13558.000317/2001-81
Recurso nº : 120.627
Acórdão nº : 201-76.714

Embora flagrantemente equivocada a recorrente ao buscar apoio no princípio do não confisco tributário para repelir uma multa exageradamente elevada, entendemos possível cogitar, como a mesma também o faz, de um não confisco genérico, como corolário do direito de propriedade (Constituição Federal, art. 5º, XXII). É como pensa também ESTEVÃO HORVATH, ao versar sobre o tema da aplicação da noção de confisco às multas: "...*embora a situação ora em comento não se submeta ao art. 150, IV da Lei Maior, segundo pensamos, está ela ao abrigo do princípio genérico que, decorrente da proteção ao direito de propriedade, está a vedar o confisco, genericamente considerado*"⁹. Na mesma linha de entendimento, PAULO CESAR BARRIA DE CASTILHO, que acrescenta ao fundamento no art. 5º, XXII, o do art. 170, II, que contempla a propriedade privada como um dos princípios gerais da atividade econômica¹⁰.

Reconheça-se, aqui, o embaraço de grandes proporções para o estabelecimento de contornos e limites desse não confisco genérico, como também da noção tributária de não confisco, segundo apontava, recentemente JOSÉ LUIS PÉREZ DE AYALA, o respeitado catedrático espanhol da Universidad San Pablo: "...uno de los temas más difíciles de nuestro Derecho impositivo..."¹¹. Dificuldade que só não alcança o estabelecimento de uma regra geral desse não confisco genérico em relação às multas, bem apanhada por ANTÔNIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA, o antigo mestre da USP: "Para que a multa fiscal se considere satisfatória, é necessário que *inexista qualquer conexão entre a penalidade imposta e a infração cometida, ou que a pena seja desproporcionada ao delito ou infração tributários praticados*"¹².

Entretanto, descartado o exame profundo do tema, esse sim repleto de complexidades, não há maiores dificuldades em concluir que só existe razoabilidade bastante para aplicação desse não confisco genérico quando diante de penalidades de proporções francamente descomunais. GUSTAVO J. NAVEIRA DE CASANOVA, por exemplo, refere decisão da Corte Suprema de Justiça da Nação Argentina, que, tratando de uma "...pena impuesta por violación de lo establecido en la ley de impuestos internos...", equivalente a "...una multa igual al décuplo de lo defraudado...", decidiu "...que la pena impuesta no es contraria a la garantía del derecho de la propiedad..."¹³. Entre nós, há julgados do Supremo Tribunal Federal, que só reconhecem o caráter confiscatório em multa punitiva para a sonegação fiscal de 500%, em multa punitiva para o não recolhimento de 200% e em multa moratória de 100%, como depõe PAULO CESAR BARRIA DE CASTILHO¹⁴.

Decididamente, uma multa de ofício, punitiva, de 112,5% do tributo devido e não declarado, não recolhido e não esclarecido dentro dos prazos legais, não nos parece configurar um exagero suficientemente extraordinário, desmedido o bastante, efetivamente exorbitante, para que se possa dar por ocorrido um patente atentado ao não confisco genérico, para que se possa ter por caracterizado uma violação manifesta ao direito de propriedade!

vedado, ainda que não seja consequência de tributo" (Princípios Constitucionais Tributários, São Paulo, Malheiros, 1996, p. 29).

⁹ O Princípio..., op. cit., p. 115.

¹⁰ Confisco..., op. cit., p. 124.

¹¹ Prólogo, in FRANCISCO GARCÍA DORADO, *Prohibición Constitucional de Confiscatoriedad y Deber de Tributación*, Madrid, Dykinson, 2002, p. 13.

¹² Direito Constitucional Tributário e 'Due Process of Law', 2ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1986, p. 201.

¹³ *El Principio de No Confiscatoriedad: Estudio en España y Argentina*, Madrid, McGraw-Hill, 1997, p. 286.

¹⁴ Confisco..., op. cit., p. 126-129.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13558.000317/2001-81
Recurso nº : 120.627
Acórdão nº : 201-76.714

4. Conclusão

Esses os motivos, suficientemente explicitados e detalhados, pelos quais **negamos convictamente provimento ao recurso** interposto.

É o nosso voto.

Sala das Sessões, em 29 de janeiro de 2003.


JOSÉ ROBERTO VIEIRA

