



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 13807.001306/98-81
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1401-002.889 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de setembro de 2018
Matéria IRPJ - OMISSÃO DE RECEITA
Recorrente YADOYA INDÚSTRIA E COMÉRCIO S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1993, 1994

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. DUPLICAÇÃO JUSTIFICADA PELA AUTORIDADE JULGADORA. INOVAÇÃO. INACEITÁVEL.

A duplicação do percentual da multa de que trata o inciso I do art.44 da Lei nº 9.430/96 (com a nova redação do artigo dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007) deve ser devidamente justificada pela autoridade que efetua o lançamento de ofício e não pela autoridade julgadora.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA APLICÁVEL.

As multas de ofício não possuem natureza confiscatória, constituindo-se antes em instrumento de desestímulo ao sistemático inadimplemento das obrigações tributárias, atingindo, por via de consequência, apenas os contribuintes infratores, em nada afetando o sujeito passivo cumpridor de suas obrigações fiscais.

JUROS DE MORA. APLICABILIDADE.

Estando os juros lançados em absoluta conformidade com a legislação de regência, não podem ter seus percentuais reduzidos aleatoriamente pelo julgador administrativo, em virtude de alegada feição de inconstitucionalidade/ilegalidade da exigência de juros.

JUROS DE MORA. SÚMULA CARF Nº 4.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1993, 1994

SÚMULA CARF Nº 2.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para, tão somente, afastar a qualificação da multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Livia de Carli Germano, Abel Nunes de Oliveira Neto, Cláudio de Andrade Camerano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva, Letícia Domingues Costa Braga e Ângelo Abrantes Nunes (Suplente convocado).

Relatório

DOS AUTOS DE INFRAÇÃO

Contra a contribuinte acima identificada foi lavrado o Auto de Infração o qual lhe exige a importância de **R\$ 515.862,17**, a título de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - **IRPJ**, pelo regime do Lucro Real, correspondente a fatos geradores **mensais** ocorridos nos anos calendário de 1993 e 1994, acrescido de multa de ofício de 150% e juros de mora à época do pagamento.

Segundo consta na **Descrição dos Fatos** do lançamento de **IRPJ**, a exigência de imposto decorre de omissão de receitas da atividade. Segundo o Termo de Verificação Fiscal (fls.30 a Volume I), a autoridade fiscal teria encontrado **diferenças** entre os valores escriturados no Livro Registro de Saídas de Mercadorias com os valores contabilizados no Livro Diário (planilhas anexas nos autos) e que, após intimações feitas ao contribuinte para as devidas explicações, o mesmo não teria providenciado os necessários esclarecimentos.

As diferenças apontadas são (valores em CR\$):

VALORES CONSTANTES NOS LIVROS EM \$

	S A I D A S	DIÁRIO	DIFERENÇAS
jan/93	2.935.842.699	2.499.327.354	436.515.345
fev/93	7.186.445.334	4.874.098.394	2.312.346.940
mar/93	7.722.532.917	7.329.333.820	393.199.097
mai/93	14.255.339.544	12.458.019.374	1.797.320.170
jul/93	33.844.524.253	30.661.271.715	3.183.252.538
ago/93	25.738.132	24.266.348	1.471.784
TOTAL	65.970.422.879	57.846.317.005	8.124.105.874
set/93	46.770.676	38.377.150	8.393.526
out/93	49.502.866	43.095.490	6.407.376
nov/93	58.937.684	58.448.626	489.058
dez/93	81.686.697	77.146.079	4.540.618
TOTAL	236.897.923	217.067.345	19.830.578
jan/94	119.315.074	98.641.114	20.673.960
fev/94	210.018.109	193.080.752	16.937.357
abr/94	407.367.192	349.413.025	57.954.167
jun/94	1.029.515.292	854.995.700	174.519.592
TOTAL	1.766.215.667	1.496.130.591	270.085.076
jul/94	440.206	425.185	15.021
ago/94	579.443	418.842	160.601
set/94	648.182	440.494	207.688
out/94	598.953	429.032	169.921
nov/94	629.619	465.157	164.462
dez/94	386.046	279.544	106.502
TOTAL	3.282.449	2.458.254	824.195

Estas diferenças foram tributadas e o IRPJ apurado foi convertido para **Reais**, conforme consta no Auto de Infração.

Em decorrência do lançamento de **IRPJ**, foram ainda lavrados os Autos de Infração a título de Contribuição para o Programa de Integração Social - **PIS**, de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - **COFINS**, de Imposto de Renda Retido na Fonte - **IRRF**, e de Contribuição Social sobre o Lucro - **CSLL**, nas importâncias de **R\$ 15.477,16**, **R\$ 41.272,51**, **R\$ 515.099,22** e de **R\$ 199.358,57**, respectivamente, acrescidas da multa de ofício de 150% e de juros de mora à época do pagamento.

A Autuada foi cientificada dos Autos de Infração em **19/10/98** e em 16 de novembro foi protocolada a **Impugnação**, onde, após descrever seu ramo de atividade, suas origens e fundadores, as sucessivas crises internas brasileiras, os vários planos de estabilização econômica e da moeda, alegou que "*ficará inviável para a Autuada pagar, mesmo que de forma parcelada os seus débitos já existente somados ao presente Auto de Infração com a abusiva cobrança dos juros e multa lançados, ...*"

Alegou também:

Ademais, sem prova material existência de fraude fiscal ou sonegação fiscal, como definidas em leis federais, a multa por eventual infração de regulamento fiscal, sem má fé, não pode ser astronômica, nem proporcional ao valor do imposto como no presente caso.

Não há no presente Auto de Infração qualquer causa legítima para o confisco tributário, que é manifestamente contrário a Lei

maior, que é a Constituição Federal, que em seu art.150 - IV, assim diz:

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

IV. utilizar tributos com efeito de confisco."

Diante do exposto, requer de V.Sa. a redução da multa de 150% por ser um flagrante confisco tributário e redução dos juros a 1% ao mês, por ser de direito, com a conseqüente improcedência do Auto de Infração.

DO ACÓRDÃO DE IMPUGNAÇÃO

Em 08 de junho de 1999, a Delegacia de Julgamento de São Paulo (DRJ/SPO) julgou o lançamento procedente (fls.122 a - Volume I), nos seguintes termos, resumidamente:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica -IRPJ

Ementa: IRPJ. OMISSÃO DE RECEITAS. Em não havendo justificativa para a diferença a maior detectada entre a receita apurada no Livro de Saídas de Mercadorias e a receita oferecida à tributação é de se concluir que houve omissão de receitas.

MULTA DE OFÍCIO. Configurada a ocorrência, em tese, de sonegação fiscal é de se aplicar a penalidade agravada.

PIS, COFINS, IRFON e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. O decidido no lançamento do IRPJ deve prevalecer na análise dos lançamentos decorrentes.

[...]

VOTO

Da Preliminar

A alegação de que a exigência fiscal caracterizaria a ocorrência de confisco, não deve ser apreciada nesta esfera administrativa.

A exigência fiscal baseou-se na legislação em vigor, conforme descrito no relatório inicial. A esta instância administrativa de julgamento, não cabe manifestar-se direta ou indiretamente sobre a validade das leis. Tal restrição está ratificada no Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação nº 329 de 21/10/1970, que determina:

"Iterativamente tem esta Coordenação se manifestado no sentido de que a arguição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa por transbordar os limites de sua competência, o julgamento da matéria do ponto de vista constitucional."

Do Mérito

Segundo o autuante a empresa impugnante apresentava valores de receita distintos, entre os apurados através do Livro de Saídas de Mercadorias e àqueles constantes do Livro Diário que foram oferecidos à tributação.

Em sua impugnação o interessado cinge-se a debater-se contra a multa de ofício e os juros moratórios.

[...]

A Multa de ofício foi capitulada no artigo 4º da Lei nº 8.218/1991 e artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, c/c artigo 106, inciso II, alínea "c" da Lei nº 5.172 de 25/10/1996. Transcreve-se o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - de cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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.

Portanto ocorrendo um dos fatos descritos nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964, deve ser aplicada a penalidade em questão. Vejamos o que dispõe os artigos citados:

“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 ou a evitar ou diferir o seu pagamento.”

Vejamos agora o procedimento do autuado. O contribuinte omitiu parte da receita apurada, conforme discutido anteriormente, portanto, o fato gerador do imposto de renda, disponibilidade econômica ou jurídica de renda (art. 43 do CTN) ocorreu. O que houve foi uma tentativa por parte do interessado de impedir que a autoridade fazendária tomasse conhecimento deste fato, através de uma omissão dolosa.

Quanto ao dolo, a verdadeira receita apurada constava do Livro de Saídas, livro contábil da empresa interessada, que não pode alegar desconhecimento de um livro por ela mesma escriturado. Em não havendo justificação para a diferença entre o valor oferecido à tributação e o constante do Livro de Saídas, é de se concluir que a omissão foi dolosa.

Portanto, a conduta do contribuinte amolda-se, em tese, ao fato típico descrito na Lei nº 4.502/1964, sendo cabível a aplicação da penalidade prevista no artigo 4º da Lei nº 8.218/1991 e art. 44 da Lei nº 9.430/1996 c/c artigo 106, inciso II, alínea “c” da Lei nº 5.172 de 25/10/1966.

Verifica-se inócua a alegação de eventual infração sem má-fe, para furtar-se à exigência da multa agravada, enquanto que sob fiscalização, tendo sido intimada e reintimada a apresentar razões para as diferenças apontadas, a autuada silenciou-se. Segundo o artigo 136 da Lei nº 5.172/1966, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

PIS, COFINS, IRFON e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

O decidido quanto ao lançamento do IRPJ deve prevalecer na análise dos tributos decorrentes.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificada, em 24/08/99, da decisão da DRJ, ingressou a Interessada com **recurso voluntário**, protocolado em 22/09/99, onde repetiu os mesmos argumentos apresentados na Impugnação.

Às fls.150, consta despacho da DRF/SP (datado de 04/07/2001), por meio de autoridade fiscal competente, negando seguimento ao Recurso Voluntário por inexistência do depósito então previsto na MP 1621-30, ocasião em que a contribuinte foi intimada (fl.151) para recolhimento do crédito tributário lançado.

Em 04 de julho de 2002 os débitos foram inscritos em dívida ativa, conforme Termo de Inscrição de Dívida Ativa, fls.185 a 283, Volume II.

Às fls.286, despacho, em 16/06/2010, da PGFN informando (e solicitando manifestação da divisão própria) que a executada ingressou com Ação de Embargos à Execução Fiscal alegando a existência de cobrança em duplicidade de IRPJ e de CSLL do mesmo período (93/94) em dois processos judiciais (existiam outras execuções de outros períodos e foram juntadas por determinação judicial - reunião de processos).

Em 02/09/2015, despacho da DERAT/SP (fls.361) propondo "*o encaminhamento deste processo à autoridade superior para que seja declarada nula a decisão que negou seguimento ao recurso voluntário interposto.*"

E assim foi feito, sendo solicitado que a contribuinte tomasse ciência do feito e envio à PGFN para que procedesse ao cancelamento da inscrição em dívida ativa e, posteriormente, ao CARF para apreciação do recurso voluntário apresentado.

Às fls.411 A 419, em Telas e Extratos, sistemas da PGFN mostram a situação da contribuinte, relativa ao débitos do presente processo presente: EXTINTA POR DECISÃO ADMINISTRATIVA ORGÃO DE ORIGEM A SER DEV OU ARQ.

às fls.422, despacho, 05/09/2017, da DERAT/SP:

Com base no Parece PGFN/CRJ nº 1.973/2010 e em face da declaração de inconstitucionalidade proferida na Súmula Vinculante nº 21 do STF, a DIDAU/PFN-SPO proferiu despacho considerando indevida a negativa de seguimento do recurso, cancelando, inclusive, a inscrição na dívida ativa da União.

Por sua vez, a DERAT-SPO, por meio de sua Delegada, reconsiderou decisão anterior e determinou o encaminhamento do processo ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (fls. 380/381).

Informo que o contribuinte foi cientificado da reconsideração e o processo atualizado para situação "Suspense – Julgamento do Recurso Voluntário", conforme extrato de fls.397/405.

À vista do exposto, encaminhe-se o presente ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Voto

Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano

Preenchidos os requisitos de admissibilidade do Recurso Voluntário apresentado, dele conheço.

O recurso voluntário repete a argumentação apresentada na Impugnação, ora transcrita na decisão recorrida, então apreciada pela primeira instância.

Da delimitação do litígio

Depreende-se do Recurso apresentado, que a Recorrente insurge-se apenas contra a aplicação dos acréscimos legais, quais sejam, a multa de ofício e os juros moratórios.

Da Multa de Ofício

A base de cálculo da multa de ofício, ora aplicada, é o próprio valor do tributo/contribuição lançado, nos termos e com a utilização dos percentuais estabelecidos no art.44 da Lei 9.430/96 que adiante se transcreverá.

Com relação aos argumentos trazidos pela Impugnante acerca do **caráter confiscatório** da multa aplicada de se dizer apenas que reclamações desta natureza não cabem sua apreciação nas instâncias administrativas.

Sem qualquer discussão acerca da constitucionalidade/legalidade da legislação citada na Impugnação, algumas considerações são oportunas.

Com relação a multa de **ofício**, alega que representa afronta ao preceito constitucional que veda a utilização de tributo com efeito de confisco.

Quanto à argüição de confisco, a Constituição Federal, em seu art. 150, IV, veda a utilização de **tributo** com o efeito de confisco. Trata-se de limitação ao poder de tributar que visa evitar o excesso de carga tributária, que implique agravamento exagerado na situação do contribuinte. Porém, não existe um patamar pré-definido que permita dizer que um tributo tem ou não efeito confiscatório, cabendo essa valoração ao legislador ou, mediante provocação, ao órgão judicial competente. Assim, em primeiro plano, pode-se dizer que o princípio do não confisco é uma limitação imposta pelo legislador constituinte ao legislador infra-constitucional, não podendo este último instituir tributo que tenha efeito confiscatório, onerando excessivamente o contribuinte. Em segundo plano, o princípio dirige-se, eventualmente, ao poder judiciário, que deve aplicá-lo no controle difuso ou concentrado da constitucionalidade das leis.

Portanto, não se pode dizer que o princípio esteja direcionado à administração tributária. Esta submete-se ao princípio da legalidade, não podendo se esquivar à aplicação de lei editada conforme o processo legislativo constitucional. Não cabe à administração tributária criar a lei, muito menos furtar-se a aplicá-la ou negar sua vigência.

A autoridade lançadora não deve nem pode fazer um juízo valorativo sobre a conveniência do lançamento. O lançamento tributário é rigidamente regrado pela lei, ou, no dizer do art. 3º do CTN, é “atividade administrativa plenamente vinculada”. O que é determinante para a efetivação do lançamento é a ocorrência do fato gerador, e não a repercussão da exigência no patrimônio do contribuinte. Conforme o art. 142 do CTN, ocorrido o fato gerador a autoridade fiscal deve constituir o crédito tributário, calculando a exigência de acordo com a lei vigente à época do fato, não tendo repercussão a atual situação econômico-financeira do sujeito passivo.

Assim, não compete à instância administrativa a análise sobre a matéria, pois a vedação constitucional quanto à utilização de tributo com efeito confiscatório dirige-se ao legislador, e não ao aplicador da lei.

Em se tratando de falta de pagamento ou recolhimento de imposto/contribuição, apurada em procedimento de **ofício**, a autoridade lançadora deve aplicar a multa de lançamento de ofício, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, não podendo deixar de aplicá-la ou reduzir seu percentual ao seu livre arbítrio.

De tal sorte, como as multas de ofício estão previstas em ato legal vigente, regularmente editado, descabida mostra-se qualquer manifestação deste órgão julgador no sentido do afastamento de sua aplicação/eficácia.

LEI 9.430 DE 27/12/1996 – DOU 30/12/1996

Multas de Lançamento de Ofício (com a nova redação da Lei 11.488/2007)

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

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;

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 anocalendarário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 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.

Como se percebe, nos casos de lançamento de ofício, a regra geral é aplicar a multa de 75%, estabelecida no inciso I transcrito, sendo, entretanto, aplicada no presente lançamento a multa do parágrafo 1º, de **150%**.

O princípio que norteia a imputação desta penalidade tem o condão de compelir o contribuinte a se afastar de cometer atos ou atitudes lesivos à coletividade, constituindo-se em instrumento de desestímulo ao sistemático inadimplemento das obrigações tributárias.

No mais, a apreciação de arguições de inconstitucionalidade/ilegalidade da legislação tributária foge à alçada das autoridades administrativas de qualquer instância, que não dispõem de competência para examinar hipóteses de violações às normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional.

Com efeito, a apreciação de assuntos desse tipo acha-se reservada ao Poder Judiciário, pelo que qualquer discussão quanto aos aspectos da validade das normas jurídicas deve ser submetida ao crivo deste poder.

Não compete à instância administrativa a análise sobre a matéria, pois a vedação constitucional quanto à utilização de tributo com efeito confiscatório dirige-se ao legislador, e não ao aplicador da lei.

A questão já foi, inclusive, objeto de súmula em instância administrativa superior, no caso, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, por meio da Portaria CARF de nº 106, de 21 de dezembro de 2009:

Súmula CARF nº 2

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

Entretanto, entendo que deve ser afastada a **qualificação** da multa de ofício, uma vez que a autoridade autuante não justificou o motivo de sua aplicação.

Apesar de constar no Auto de Infração - IRPJ apenas uma infração, qualquer acréscimo de percentual (agravamento ou qualificação) à multa de ofício típica (75%) deve ser objeto de justificativa por parte da autoridade fiscal autuante, sob pena de termos uma situação como a vista nos autos, ou seja, a justificativa para a aplicação da **qualificação** da multa de ofício foi construída pela decisão recorrida, algo que, obviamente, não se pode aceitar.

Dos Juros de Mora

Quanto à alegação de redução de taxa de juros para 1% ao mês, além de contestar sua legalidade, nada traz a contribuinte em sua defesa que lhe possa permitir o uso de tal percentual.

Correto o enquadramento legal que consta no auto de infração para os juros de mora, observando-se que, em alguns períodos (não todos), os juros eram cobrados à razão de 1%.

Como se vê, os juros de mora foram calculados com base em dispositivos legais e devidamente citados nos autos de infração. A ação fiscal baseou-se em comandos constantes de disposições legais, e destaque-se que a Recorrente não apontou qualquer incorreção em sua apuração.

Em casos como este, em que a única forma de afastar uma determinada exigência fiscal é a de negar validade aos atos que a prevêm, no caso **os juro**s, bastante limitada resta a atuação do julgador administrativo, em face das limitações impostas às instâncias administrativas à apreciação de questões relacionadas com a legalidade ou constitucionalidade de qualquer ato legal.

Dos Lançamentos Decorrentes – CSLL, PIS/PASEP, COFINS e IRRF

O lançamento de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, PIS/PASEP, COFINS e IRRF neste processo, são reflexos da mesma irregularidade apurada no Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ). Assim sendo, por possuírem os mesmos fundamentos fáticos, a decisão prolatada com relação ao Auto de Infração do IRPJ faz coisa julgada em relação aos decorrentes, no mesmo grau de jurisdição administrativa, em vista da íntima relação de causa e efeito.

Conclusão

Voto por **dar provimento parcial ao recurso voluntário**, cancelando-se a qualificação da multa de ofício, mantida, portanto, em seu patamar típico, de 75%.

(assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano