



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

Processo nº 16327.001922/2008-57
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-002.789 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de outubro de 2017
Matéria LUCRO ARBITRADO
Recorrente AVS SEGURADORA S/A - EM LIQUIDAÇÃO EXTRAJUDICIAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

LIQUIDAÇÃO EXTRAJUDICIAL. MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA.

Não havendo exceções na lei, correta a exigência a título de multa de ofício e juros de mora.

MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício devida no lançamento ex-officio em face da infração às regras instituídas pelo Direito Fiscal, não constitui tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei; o percentual de multa aplicado deve estar de acordo com a legislação de regência, sendo incabível a alegação de inconstitucionalidade baseada na noção de confisco, por não se aplicar o disposto constitucional à espécie dos autos.

DENUNCIA ESPONTÂNEA.

O instituto da denúncia espontânea pressupõe o pagamento do tributo dos juros de mora, ou o depósito de quantia arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante de tributo dependa de apuração

PIS. COFINS. CSLL. DECORRÊNCIA.

O resultado do julgamento do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ estende seus efeitos sobre os lançamentos das contribuições PIS, COFINS e CSLL lançadas em decorrência da omissão de receitas apurada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Processo nº 16327.001922/2008-57
Acórdão n.º **1402-002.789**

S1-C4T2
Fl. 1.443

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros:

Paulo Mateus Ciccone, Caio Cesar Nader Quintella, Ailton Neves da Silva, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 1212 a 1226) interposto contra Acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de São Paulo I/SP (DRJ/SP1) (fls. 320 a 330) que negou provimento à Impugnação apresentada (fls. 1106 a 1115).

Adoto, em sua integralidade, o relatório do Acórdão de Impugnação nº 16-21.105, proferido em 16 de abril de 2009, pela 8ª Turma da DRJ em São Paulo I (SP1) (fl. 1.212/1.226), além de tecer as atualizações processuais pertinentes.

"Em consequência de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias foram lavrados, em 22/12/2008, contra a contribuinte acima identificada, os Autos de Infração, a seguir discriminados, decorrentes de irregularidades verificadas em relação a OMISSÃO DE RECEITAS (Receita Operacional Omitida e Ganhos financeiros):

a) Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) (fls. 653 a 661):

Total do Crédito Tributário (IR, juros e multa de ofício-150%): R\$ 6.726.283,64;

Fatos Geradores: 31/03/2003, 30/06/2003, 30/09/2003 e 31/12/2003;

Enquadramento legal: art. 530, inciso III, do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99 - Decreto nº 3.000, de 26/03/1999 - (arbitramento); artigos 530, 532 e 533 do RIR/99 (Receita Operacional Omitida - Lucro arbitrado - Receita Conhecida - Seguradora); e art. 536 do RIR/99 (Outras Receitas - Ganhos Financeiros).

b) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (fls. 662 a 669)

Total do Crédito Tributário (CS, juros e multa de ofício -150%): R\$ 723.391,57;

Fatos Geradores: 31/03/2003, 30/06/2003, 30/09/200 e 31/12/2003;

Enquadramento legal: art. 2º e §§ da Lei nº 7.689/1998; art. 20 da Lei nº 9.249/1995; art. 29 da Lei nº 9.430/1996 e art. 37 da Lei nº 10.637/2002 (CSLL sobre Receitas omitidas); art. 2º e §§ da Lei nº 7.689/1998; art. 20 da Lei nº 9.249/1995 e art. 37 da Lei nº 10.637/2002 (CSLL sobre receita não-operacional).

c) Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS (fls. 670 a 677)

Total do Crédito Tributário (PIS, juros e multa de ofício -150%): R\$ 379.781,88;

Fatos Geradores: 31/01/2003 a 31/12/2003;

Enquadramento legal: Lei nº 8.212, de 1991, art. 33, caput e §§ 3º e 6º; Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 10, parágrafo único; Lei nº 9.715, de 1998, arte. 9º a 11, e Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 24; arte. 2º, inciso I, alínea "a" e parágrafo único, 3º, 5º e 9º do Decreto nº 4.524/02.

d) Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS (fls. 678 a 685)

Total do Crédito Tributário (PIS, juros e multa de ofício -150%): R\$ 1.752.840,61;

Fatos Geradores: 31/01/2003 a 31/12/2003;

Enquadramento legal: arts. 2º, inciso I, alínea "a" e parágrafo único, 3º, 5º e 9º do Decreto nº 4.524/02.

2. No Termo de Verificação Fiscal (TVF - fls. 686 a 711), o Auditor Fiscal autuante, ao descrever os fatos, expõe que, (1) em 31/07/2007, foi decretada (Portaria SUSEP nº 2.717) a liquidação extrajudicial da interessada, que, desde o ano de 2001, apresentava irregularidades em suas operações (emissão não autorizada de bilhetes de seguro DPVAT, sem registros contábeis dessas emissões e de contas correntes bancárias) e (2) a Seguradora fora submetida a auditoria do Ministério Público e inspeções da SUSEP. Cópia do volumoso Relatório de Apuração produzido, em 12/05/2008, por Comissão de Inquérito Administrativo da SUSEP no Processo SUSEP nº 15414.100624/2007-16, foi encaminhado à Secretaria da Receita Federal do Brasil pela Advocacia Geral da União/Procuradoria-Geral Federal (fls. 310/399; 402/432). Antes disso, em 22/04/2008, o Liquidante da AVS já havia encaminhado expediente à DEINF/SP comunicando a apuração de irregularidades quanto ao não recolhimento do repasse aos cofres públicos de prêmios do seguro DPVAT (Categorias 3 e 4) recebidos; à existência de contas bancárias não escrituradas; e à falta de recolhimento do IOF.

2.1. O autuante relata, ainda, que o Serviço de Programação da DEINF/SP verificou que, a despeito da interessada ter apresentado DIPJs com declaração de inatividade, as movimentações financeiras detectadas por meio das DCPMF haviam sido de R\$ 23,7 milhões em 2003 e R\$ 2,9 milhões em 2004. Também apontou que as DCTF desses períodos ou haviam sido apresentadas "em branco" (1º ao 4º trimestres de 2003 e 4º trimestre de 2004), ou sequer haviam sido apresentadas. Não consta o recolhimento de tributos IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e IOF relativamente a esses períodos.

2.2. Ao discorrer sobre as intimações e verificações efetuadas, o autuante explicita a respeito das intimações e correspondentes respostas, destacando que o LALUR de 2003 não foi apresentado (não foi localizado), os Razões da Contabilidade continham lançamentos sem indicação da correspondente contrapartida (a desrespeitar regra básica de contabilidade) e os Relatórios Analíticos (IOF - art. 43 do Decreto nº 4.494/2002) nem foram produzidos pela seguradora no período. Em relação aos extratos das contas mantidas junto a instituições financeiras, por terem sido apresentados apenas em parte, teve a fiscalização de recorrer ao instrumento da RMF - Requisição de Movimentação Financeira, nos termos do art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 10/01/2001 e do Decreto nº 3.724/2001.

2.3. Assinala, ainda, que quase ao final dos trabalhos, a fiscalização produziu um documento denominado Termo de Constatação, no qual expõe a análise efetuada sobre os valores dos prêmios de seguro recebidos pela AVS através das agências da CEF, visando

determinar a parcela líquida de IOF. Esse termo foi cientificado ao contribuinte, que dias depois encaminhou correspondência informando que "nada temos a manifestar sobre as assinalações e conclusões emitidas no referido Termo de Constatação".

2.4. Com relação a "Falta de Contabilização da Movimentação Bancária da Empresa no ano de 2003", confronta os dados obtidos via RMF com aqueles constantes da contabilidade da fiscalizada, constatando uma grande diferença entre a real movimentação financeira da AVS no ano de 2003 e os valores que foram escriturados no grupo das contas Banco-movimento (crédito em contas no total de R\$ 28,6 milhões X entradas contabilizadas de R\$ 6,8 milhões). Apenas 24% do movimento bancário foi escriturado e ainda não foram escrituradas ao longo de todo o período:

Período de 2003

CONTABILIDADE - Grupo de contas 11.13 BANCOS CONTA DEPÓSITOS - MOVIMENTO Lançamento contábeis a Débito - ano 2003		Créditos em conta corrente, conforme os extratos das contas (obtidos via RMF)
Conta	Valor Anual	Valor Anual
11.13.10.000002 - MOVIMI Banco do Brasil	450.500,00	914.205,50
11.13.10.000004 - MOVIMI Banco Bradesco S/A	3.282.592,67	3.281.104,10
11.13.10.000007 - MOVIMI Caixa Econômica Federal- 101	731.319,88	5.117.468,16
11.13.10.000008 - MOVIMI Caixa Econômica Federal- 2222	399.118,86	432.491,78
11.13.10.000009 - MOVIMI Caixa Econômica Federal-130	503.087,68	5.326.021,86
11.13.10.000010 - MOVIMI Caixa Econômica Federal-150	13.379.730	38.347.760
11.13.10.000011 - MOVIMI Caixa Econômica Federal-1001	341.391,53	5.670.077,50
11.13.10.000012 - MOVIMI Caixa Econômica Federal- 21672	91.319.245	7.552.246,76
	6.755.000	28.677.093

2.5. Quanto ao período de 2004, em que a empresa já estava sob o regime de Direção Fiscal pela SUSEP, o autuante apontou que a escrituração está compatível com a movimentação bancária, e que a diferença localizada com relação ao Banco do Brasil, diz respeito ao resgate de títulos, não estando, portanto, relacionada com possível emissão não contabilizada de prêmios de seguros (vide tabela à fl. 690).

2.6. Em relação ao "AJUSTE DE RECEITA EFETUADO NA CONTABILIDADE EM 31/12/2003", o autuante explica que em 2003 a contabilidade da AVS registra uma emissão de prêmios de seguros no valor total de R\$ 17.254.586,33, sendo que grande parte dos valores recebidos não transitou pela pelas contas Banco-c/movimento, impossibilitando a correta auditoria das receitas auferidas. Em 31/12/2003, foram escriturados, sem indicação da contrapartida, vultosos valores (R\$ 13.612.852,10) de Prêmios Emitidos sob o histórico "vir. ref. Ajuste de receita cfe. Demonst.", distribuídos por cinco ramos de seguro em montantes incompatíveis com as médias mensais verificadas até então (página 7 do Balancete de Dezembro/2003 e grupo 31.11.11- páginas 125 a 127 do Razão 2003).

Contas do grupo 31.11.11 <u>Prêmios emitidos</u>		Valor total dos prêmios emitidos no ano todo	Prêmios contabilizados em 31/12/2003 como "Ajuste"
131.11.11.000551	RCG	2.655.484,41	2.655.484,41
131.11.11.000553	Responsabilidade Civil	1.064.364,40	484.217,78
131.11.11.000589	Dpvat (Cat. 3 e 4)	7.097.482,00	4.724.527,66
131. 11. 11.000981	Acidentes Pessoais	581.560,13	408.508,56
131.11.11.000993	Vida Em Grupo	5.511.067,88	5.340.113,69
131. 11. 11 .000523	Resp. C.T. Rodov. Interest.	280.293,69	0
131.11.11.000581	AP	51.103,48	0
131. 11. 11 .000593	Vida em Grupo	13.230,34	0

17.254.586,33	13612.852,10
---------------	--------------

2.7. Informa também que na conta 11.58.10.000001 - "OUTROS VALORES E BENS" foram lançados valores expressivos, também sem contrapartida e com o mesmo histórico dos ajustes de prêmios emitidos, porém, apesar de serem da mesma ordem de valores, não apresentam perfeita identidade com as receitas dos ajustes, prejudicando assim a auditoria das receitas da Seguradora por meio de sua Contabilidade. Observou ainda que o referido ajuste decorreu da instauração do regime especial de Direção Fiscal pela SUSEP em 03/11/2003 e que essa contabilização do ajuste de receitas não corresponde à realidade porquanto a participação do DPVAT é muito maior do que aquela escriturada, como informa trecho do relatório (item 3.1.3 - fls. 25.534) da Comissão de Inquérito SUSEP que transcreve.

2.8. Assinala ainda o autuante que essa descaracterização da real distribuição da receita de prêmios pelos vários ramos de seguros, acarreta erros fundamentais no cálculo das provisões técnicas e, conseqüentemente, compromete a correta apuração do resultado da empresa.

2.9. Em relação ao "Levantamento da Receita de Prêmios Emitidos", o autuante expõe que a falta de contabilização da maior parte da movimentação bancária da empresa em 2003 e a não apresentação dos relatórios analíticos obrigatórios que possibilitariam o controle das emissões diárias de operações de seguro impôs que a fiscalização procedesse à análise dos extratos bancários (obtidos via RMF) com o fim de identificar os créditos relacionados ao recebimento de prêmios. Passa, então, a descrever o que apurou em relação ao Banco do Brasil (Anexo 1); Banco Bradesco (anexo 2) e da Caixa Econômica Federal (anexos 3, 4 e 5 fls. 709 a 711- ressaltando-se a importância de seis contas desta instituição bancária que totalizaram receitas com prêmios em 2003 de R\$ 19.431.608,54). Manifestação da empresa quanto às cobranças efetuadas através da CEF - Agência 0263 - c/c nº 21.672 (R\$ 7.306.302,46, em 2003) esclareceu que (1) em sua quase totalidade os créditos referiam-se a bilhetes de seguro do ramo DPVAT; (2) uma parte dos bilhetes correspondia a valores líquidos do IOF, consequência da isenção gozada por órgãos públicos e (3) em sua maior parte os prêmios recebidos correspondiam à tabela de "Prêmio Bruto (com IOF - cálculo efetuado baseado no § único do art. 1º da Resolução CNSP nº 35)".

2.10. No item 6 "DETERMINAÇÃO DA PARCELA DE PRÊMIOS EMITIDOS EM 2003, LÍQUIDA DE I.O.F." (fls. 695/697), o autuante explicita como apurou e consolidou os valores mensais de prêmios emitidos pela AVS Seguradora em 2003:

Total de Prêmios Líquidos Emitidos – ano de 2003

MÊS	Bradesco	CEF	Total
jan/03	50.013,80	1.258.722,83	1.308.736,63
fev/03	36.932,42	1.423.270,48	1.460.202,90
mar/03	79.670,94	1.670.713,99	1.750.384,93
abr/03	96.790,15	1.581.273,76	1.678.063,91
mai/03	170.301,65	1.745.938,67	1.916.240,32
jun/03	93.498,31	1.754.626,43	1.848.124,74
jul/03	99.799,34	1.914.134,75	2.013.934,09
ago/03	136.165,73	1.776.286,95	1.912.452,68
set/03	127.483,29	1.853.964,32	1.981.447,61
out/03	243.861,60	1.855.102,00	2.098.963,60
nov/03	87.726,20	1.112.001,01	1.199.727,21
dez/03	96.045,26	271.170,44	367.215,70

1.318.288,69	18.217.205,65	19.535.494,34
--------------	---------------	---------------

2.11. No tópico 7, o autuante discorre a respeito do ARBITRAMENTO DO LUCRO NO ANO-CALENDÁRIO DE 2003, expondo que a AVS está obrigada à apuração do Lucro Real (inc. II do art. 246 do RIR/99) e explicando a contabilização para a apuração dos Prêmios Retidos que, por sua vez, é ajustado pela variação das provisões técnicas (as quais são resultantes de complexos cálculos atuariais), para a apuração do Prêmio Ganho. A Resolução CNSP nº 86, de 2002 estabelece as normas com vistas a padronização de procedimentos e registros pelas Seguradoras. A existência de erros ou vícios na escrituração distorce significativamente a distribuição dos prêmios emitidos pelos diversos ramos de seguros, afetando, por conseguinte, os resultados de provisionamento, agrupados sob a rubrica "Variação das provisões Técnicas". O erro na apuração no Lucro Líquido maculará também o levantamento do Lucro Real.

2.11.1. Sobre o arbitramento do Lucro, reporta-se o autuante aos artigos 529e 531) do RIR/99, indicando que, no caso, verificam-se mais de uma das hipóteses de arbitramento do lucro previstas no Regulamento, a saber:

- apesar de intimado e reintimado, o contribuinte não apresentou o LALUR do ano de 2003, impossibilitando a identificação dos ajustes, adições e exclusões, aplicáveis ao Lucro Líquido do Exercício
- conforme apresentado no item 03 deste Termo de Verificação, a contabilidade da empresa apresenta erros técnicos e inconsistências que a desclassificam para dar suporte à apuração do Lucro Real.
- a escrituração mantida não contém e nem fornece meios para a identificação da efetiva movimentação financeira da AVS no período - as contas bancárias foram apenas parcialmente contabilizadas (item 03 deste Termo)
- a receita que foi escriturada, apresenta evidentes indícios de fraude, uma vez que a distribuição dos prêmios recebidos dentre os diferentes ramos de

seguro não corresponde à realidade, conforme analisado no item 04 deste Termo, comprometendo o correto cálculo das provisões técnicas aplicáveis

2.11.2. O autuante explana, então, a respeito do Arbitramento com receita Conhecida no ano de 2003, tendo resultado na seguinte tabela:

RECEITA DE PRÊMIOS RETIDOS – ANO DE 2003

M-S	Prêmios Emitidos Líquidos de IOF	(-) Prêmios de Co-seguros cedidos	(-) Prêmios de Resseguros cedidos	(-) Repasse ao SUS/DENATRAN	(=) Receita de Prêmios Retidos
jan/03	1.308.736,63	3.209,89	-	421.880,05	883.646,69
fev/03	1.460.202,90	2.497,85	10.452,65	100.000,00	1.347.252,40
mar/03	1.750.384,93	231,73	-	-	1.750.153,20
abr/03	1.678.063,91	33002	-	150.546,21	1.527.18768
mai/03	1.916.240,32	-	-	75.813,77	1.840.426,55
jun/03	1.848.124,74	222,09	-	-	1.847.902,65
jul/03	2.013.934,09	201,92	15.121,06	210.692,13	1.787.918,98
ago/03	1.912.452,68	-	-	103.616,57	1.808.836,11
set/03	1.981.447,61	-	-	155.160,63	1.826.286,98
out/03	2.098.963,60	-	15.121,06	123.545,90	1.960.296,64
nov/03	1.199.727,21	-	-	159.312,15	1.040.415,06
dez/03	367.215,70	-	-	87.977,41	279.238,29
	19.535.494,34	6.693,50	40.694,77	1.588.544,82	17.899.561,25

2.12. Ao expor sobre o resultado do ano-calendário de 2004, o auditor fiscal conclui não existirem razões (observadas no período anterior) para o arbitramento do lucro nesse ano-calendário.

2.13. O autuante discorre, em seguida, sobre as circunstâncias qualificantes da infração, evidenciando a declaração de inativo em período em que auferiu rendimentos e a apresentação de DCTFs sem declaração de débitos, atitudes que ocultaram do Fisco suas atividades econômicas, seu auferimento de receitas e a apuração de lucros, concluindo, assim, pela verificação da conduta prevista nas hipóteses de qualificação da multa de ofício (art. 957, inciso II, do RIR/99), bem como naquela prevista no artigo 71, inciso I, da Lei nº 4.502, de 30/11/1964 (sonegação).

2.14. Por fim, o autuante explana sobre a constituição do crédito tributário referente ao IRPJ, à CSLL, ao PIS e à COFINS devidos no ano-calendário de 2003, mediante, autos de infração. Aponta as disposições legais infringidas e, em relação ao IRPJ, esclarece: Considerando as receitas conhecidas de Prêmios Retidos, calculadas no item 07, bem como os ganhos financeiros contabilizados (valores dos balancetes mensais, grupo de contas 36 - RESULTADO FINANCEIRO), tem-se as duas parcelas que compõem a base de cálculo para o arbitramento do lucro da AVS Seguradora em 2003:

MÊS	Receita para Arbitramento do Lucro	Ganhos Financeiros
jan/03	883.646,69	16.162,07
fev/03	1.347.252,40	8.538,49
mar/03	1.750.153,20	27.125,31
abr/03	1.527.187,68	17.374,31
mai/03	1.840.426,55	37.968,51
iun/03	1.847.902,65	39.922,05
Jul/03	1.787.918,98	-
ago/03	1.808.836,11	32.423,48
set/03	1.826.286,98	29.258,78
out/03	1.960.296,64	35.521,74
nov/03	1.040.415,06	44.232,95
dez/03	279.238,29	40.485,25
	17.899.561,25	329.012,94

3. Irresignada com o lançamento, do qual tomou ciência em 23/12/2008, a interessada, por intermédio de seus advogados e procuradores (Procuração à fl. 725), apresentou, em 22/01/2009, a impugnação de fls. 714 a 723, acompanhada dos documentos de fls 724 a 799.

3.1. A interessada ao descrever os fatos ressalta que a presente apuração fiscal só foi possível porque o Liquidante, nomeado pela Superintendência de Seguros Privados - SUSEP, devido à decretação do regime especial de Liquidação Extrajudicial, enviou correspondência para a DEINF competente para tanto, informado a existência de indícios de irregularidades, o que gera a ocorrência da Denúncia Espontânea, neste diapasão argúi que:

- o Liquidante adiantou-se até mesmo à Advocacia Geral da União em noticiar a ocorrência de irregularidades na empresa;
- verificou-se, *in casu*, a ocorrência do instituto da Denúncia Espontânea, conforme "art. 138 do Código Tributário Nacional;
- Somente após a análise e apuração por parte da Receita Federal é que se pôde saber se existiam irregularidades e quais eram o somente foi possibilitado pela informação prestada pelo Liquidante, e que se efetuou antes mesmo de qualquer ato fiscalizatório, o que exclui a incidência do Parágrafo único do artigo 138, do Código Tributário Nacional;
- o instituto da Denúncia Espontânea deve ser analisado à luz do art. 3º, inciso I, da Constituição Federal do Brasil;
- é importante observar a matéria sob a ótica de que não merece aquele que informa a possível existência de irregularidades, dando azo à devida apuração pelo órgão competente, o mesmo tratamento do que aquele que se mantém inerte. Caso seja o entendimento dado à matéria contrário ao que ora se explicito, estar-se-á negando vigência a nossa Carta Política, que visa o tratamento justo observadas as circunstâncias particulares de cada caso.

3.2. Contrapõe-se a interessada à aplicação dos Juros de mora e da multa de ofício, com base no artigo 18, alíneas "d" e "f" da lei nº 6.024/1974, apresentando os seguintes argumentos:

- em face dos débitos da Massa Liquidando, não são aplicados juros, enquanto não pago integralmente o passivo, quanto menos multas de qualquer espécie. Tal fato decorre da atual situação jurídica em que se encontra submetida a ora Impugnante, pois a interessada encontra-se sob a égide da Lei nº 6.024/1974 (lei que orienta e prevê o regime especial de Liquidação Extrajudicial no qual se encontra a impugnante desde 11/07/2007);
- Decretado o regime especial de Liquidação Extrajudicial, no mesmo ato é nomeado Liquidante para gerir a Massa, com o principal escopo de angariar todo o ativo existente, apurar o passivo, para que ao final possa o último ser saldado. Importante frisar que, existe uma ordem legal de classificação dos créditos, que está devidamente expressa no artigo 83, da Lei nº 11.101/05, que é aplicada subsidiariamente ao regime especial de Liquidação Extrajudicial, no que couber, e não for conflitante, por força do artigo 34, da Lei nº 6.024/74;
- os juros, não fluem contra a Massa, enquanto não pago integralmente todo o passivo, e isto tem uma razão lógica de ser, uma vez que a Lei tenta proteger o principal que é devido, assegurando ao credor que este receba ao menos o valor principal, e após, caso sobre ativo, sejam saldados os acessórios. Tal entendimento se extrai observando o critério utilizado pelo legislador infraconstitucional, quando da instituição da ordem legal dos créditos, existente no artigo 83, da Lei nº 11.101/05, onde se vê que, tenta fazer uma distribuição igualitária, atendida a finalidade do crédito devido, e, ainda, tentando fazer de forma que todos recebem ao menos parte do crédito, ou o principal;
- A multa tem nítido caráter de punição, sanção, pelo descumprimento da obrigação resultante da Lei, e não pode ser transmitida aos credores, uma vez que diminuirá sensivelmente o patrimônio existente e destinado ao pagamento dos créditos, após a regular habilitação deste no regime Liquidatário. Neste sentido é a mais conceituada e renomada doutrina;
- a jurisprudência já pacificou o assunto, pois a multa ora aplicada tem caráter de pena administrativa, e como observamos do disposto na alínea f, do artigo 18, da Lei nº 6.024/74, não se aplica a multa por infração à lei administrativa, e como salientou o Superior Tribunal de Justiça, a multa fiscal tem natureza de pena administrativa."

Passo, agora, a complementar o relatório acima colacionado.

O Acórdão da 8ª Turma de Julgamento da DRJ/SP1, por unanimidade de votos, considerou PROCEDENTE o lançamento, mantendo integralmente o crédito tributário exigido. Tal decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

DENUNCIA ESPONTÂNEA.

O instituto da denúncia espontânea pressupõe o pagamento do tributo dos juros de mora, ou o depósito de quantia arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante de tributo dependa de apuração

MULTA DE OFÍCIO. EMPRESA SOB LIQUIDAÇÃO EXTRAJUDICIAL. CABIMENTO.

É cabível a aplicação de multa de lançamento de ofício em face de empresa sob liquidação extrajudicial, pois não há previsão legal que afaste a imposição de multa tributária punitiva.

JUROS DE MORA. EMPRESA SOB LIQUIDAÇÃO EXTRAJUDICIAL. APLICABILIDADE.

Os créditos tributários de responsabilidade de empresas sob liquidação extrajudicial também sofrem incidência de juros de mora.

PIS. COFINS. CSLL. DECORRÊNCIA.

O resultado do julgamento do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ espraia seus efeitos sobre os lançamentos das contribuições PIS, COFINS e CSLL lançadas em decorrência da omissão de receitas apurada.

Inconformada com a decisão de 1ª instância, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário a este Conselho (fls. 1234 a 1241) , repisando os argumentos trazidos na Impugnação:

- Importante ressaltar o fato de que, em face da Recorrente, em decorrência do regime especial de Liquidação Extrajudicial ao qual se encontra submetida, não incidem correção monetária, juros, enquanto não pago o passivo e multas pecuniárias de qualquer espécie, o que, inclusive, possui amparo legal.
- A cobrança do Fisco não é constituída meramente das operações não declaradas, integra o valor total do débito a aplicação da MULTA DE 150% (cento e cinquenta por cento) sobre o valor da dívida, VERDADEIRO CONFISCO.
- A Recorrente não aduzirá pretensão contra texto expresso de lei e espera que a Recorrida também não o faça, até mesmo ante ao princípio da legalidade que rege o procedimento administrativo, sem falar do princípio da moralidade, isso porque o artigo 18, alínea "f", da Lei 6024/74, veda a aplicação de multa em prejuízo de empresa submetida ao regime especial de liquidação extrajudicial. Neste sentido, com *permissiva vénia*, a ora Recorrente traz o texto prescritivo do dispositivo legal citado:

"Art. 18. A decretação da liquidação extrajudicial produzirá, de imediato, os seguintes efeitos:

(...)

d) não fluência de juros, mesmo que estipulados, contra a massa, enquanto não integralmente pago o passivo;

f) NÃO RECLAMAÇÃO de correção monetária de quaisquer dívidas passivas, nem DE PENAS PECUNIÁRIAS POR INFRAÇÃO de leis penais ou ADMINISTRATIVAS." (grifos nossos).

- A Lei 6024/74, prescreve a inexigibilidade de multa, e no que concerne a esse fato, não existe permissivo legal em favor da pretensão da Recorrida, ademais, *lex speciale derogat generale*.
- Assim, a lei que regulamenta especificamente o procedimento de liquidação deverá ser observada para o afastamento da cobrança da multa.
- Noutro passo, como demonstrado, aos valores demandados, o mesmo artigo 18, em sua alínea "d", prescreve a não incidência de correção monetária e juros enquanto não integralizado o passivo, de modo que, a Lei especial deverá ser observada, sendo, portanto, aplicada no caso em apreço.
- A multa tem nítido caráter de punição, sanção, pelo descumprimento da obrigação resultante da Lei, e não pode ser transmitida aos credores, uma vez que diminuirá sensivelmente o patrimônio existente e destinado ao pagamento dos créditos, após a regular habilitação deste no regime liquidatário. Neste sentido é a mais conceituada e renomada doutrina. Vejamos:

Neste sentido, comenta o Ilustre Professor Miranda Valverde:

"As penas pecuniárias, segundo Miranda Valverde, são sanções penais de ações ou omissões, pelas quais respondem pessoalmente os infratores. E sendo penalidade que o infrator pessoalmente deve sofrer, não seria justo que se transmitisse, ferindo o direito de outrem, com conseqüente enfraquecimento do patrimônio do devedor." (Curso de Direito Falimentar - Rubens Requião, vol. 1, pág 150). (grifos nossos).

- Importante destacar que a jurisprudência já pacificou o assunto, pois a multa ora aplicada tem caráter de pena administrativa, e como observamos do disposto na alínea "f", do artigo 18, da Lei n.º 6.024/74, não se aplica a multa por infração à lei administrativa, e como salientou o Superior Tribunal de Justiça, a multa fiscal tem natureza de pena administrativa. Vejamos:

"RECURSO ESPECIAL ALÍNEA "A". MASSA FALIDA. JUROS DE MORA E MULTA FISCAL NÃO-INCIDÊNCIA. ALEGADA VIOLAÇÃO DOS ARTS. 22,

§ 22, § 1º, DA LEI Nº 8.036/90, BEM COMO 23 E 25 DO DECRETO-LEI Nº 7661/45. NÃO-OCORRÊNCIA. SÚMULAS 192 E 565 DO STF. ITERATIVOS PRECEDENTES. ACÓRDÃO RECORRIDO MANTIDO PELOS SEUS PRÓPRIOS FUNDAMENTOS.

É firme a orientação deste Sodalício no sentido de que não incidem juros sobre a massa falida, bem como o entendimento de que não se inclui a multa fiscal moratória sobre o crédito habilitado em falência, por constituir pena administrativa.

Súmula nº 192 do STF: 'Não se inclui no crédito habilitado na falência a multa fiscal com efeito de pena administrativa.'

Súmula 565 do STF: 'A multa fiscal moratória constitui pena administrativa, não se incluindo no crédito habilitado na falência.'

Recurso especial improvido." (grifos nossos)

- Tendo assim, a multa aplicada in casu, caráter de pena administrativa, não pode incidir nos débitos da Massa, por expressa previsão legal da Lei nº 6.024/74, como já destacado, e quanto aos juros, devem estes ser afastados, por não incidirem, tão pouco podem ser reclamados enquanto não pago integralmente todo o passivo.
- Demonstrado a decadência ocorrida em parte do crédito tributário lançado, bem como da não incidência de multas de qualquer espécie, e juros, enquanto não pago integralmente o passivo, importante demonstrarmos a existência, in casu, da Denúncia Espontânea. Vejamos:
- Consoante o que se extrai do Termo de Verificação Fiscal, mais precisamente no item 01, sob o título "BREVE HISTÓRICO SOBRE A AVS SEGURADORA E SOBRE A MOTIVAÇÃO DA PRESENTE FISCALIZAÇÃO", pode-se de forma clara extrair o informação de que o Liquidante, nomeado pela Superintendência de Seguros Privados - SUSEP, do seu cargo, e em atendimento ao que consigna a lei, encaminhou correspondência à DEINF competente, com o qual relatou a detecção de irregularidades. Para demonstrar, pedimos, permissiva vénia, para transcrever o trecho pertinente. Vejamos:

"Antes disso, em 22/04/2008, o Liquidante da AVS já havia encaminhado correspondência a esta DEINF relatando a detecção de irregularidades com relação aos prêmios recebidos pela AVS a título de seguro DPVAT, categorias 3 e 4, a partir do exercício 2001. Foram citados a existência de contas bancárias não contabilizadas, a falta de

recolhimentos do Imposto Sobre Operações Financeiras (IOF) e não recolhimento do repasse de 50% dos prêmios seguros DPVAT emitidos, que são devidos aos SUS E DENATRAN."

- Importante consignar que o Liquidante adiantou-se até mesmo à Advocacia Geral da União/Procuradoria-Geral Federal, pois esta encaminhou alerta sobre a existência de "indícios de prática de ilícitos penais contra o Sistema Financeiro e outros" em 10/09/2008, ou seja, até antes mesmo de que se iniciasse qualquer ato fiscalizatório.
- Verifica-se, então, in casu, a ocorrência do instituto da Denúncia Espontânea, conforme corrobora a inteligência do artigo 138, do Código Tributário Nacional. Vejamos a disposição do cânone citado:

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

- Importante e oportuno destacar que, o Liquidante, quando nomeado para o cargo, pela autarquia competente, recebe a empresa liquidando no estado em que se encontra, e inicia-se um processo de verificação e apuração de todo o passivo, e também a arrecadação de todos os livros.
- No vertente caso, assim que se apurou a existência de práticas duvidosas, realizadas pela administração afastada, tratou imediatamente de informar a autoridade competente acerca de possíveis irregularidades, principalmente perante o Fisco. Foi nesta oportunidade que se iniciou todo o procedimento fiscalizatório e de apuração, pois não havia como se saber o valor devido, ante a falta de elementos e da documentação necessária.
- Somente após a análise e apuração por parte da Receita Federal é que se pôde saber se existiam irregularidades e quais eram, o que somente foi possibilitado pela informação prestada pelo Liquidante, e que se efetuou antes mesmo de qualquer ato fiscalizatório, o que exclui a incidência do parágrafo único do artigo 138, do Código Tributário Nacional
- Assim, qualquer responsabilidade deve ser afastada, e até mesmo a multa moratória. Este é o entendimento da mais nobre e renomada doutrina. Vejamos:

"A denúncia espontânea da infração, nos termos do art. 138 do Código Tributário Nacional, exclui qualquer penalidade, inclusive a multa de mora." (MACHADO, Hugo de Brito.

Curso de Direito Tributário. 29.ª ed., Malheiros Editores, 2008, p. 164.).

- Não podemos deixar de destacar que tal fato implica diretamente o afastamento das penalidades, como multa moratória, entre outros, o que reforça a nossa tese que será exposta a seguir, quanto aos juros e multa, os quais devem ser afastados.
- Tal instituto deve ser analisado à luz da nossa Constituição Federal, mais precisamente, quanto ao disposto no artigo 3º, inciso I, da Carta Magna. Vejamos:

"Art. 3. Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;"(grifos nossos).

- Nesse sentido, é importante observar a matéria sob a ótica de que não merece, aquele que informa a possível existência de irregularidades, dando azo à devida apuração pelo órgão competente, o mesmo tratamento do que aquele que se mantém inerte. Caso seja o entendimento dado à matéria contrário ao que ora se explicita, estar-se-á negando vigência à nossa Carta Política, que visa o tratamento justo observado as circunstância" particulares de cada caso.
- É assente o entendimento da doutrina pátria, neste exato sentido. Vejamos:

"Em face do disposto no art. 3º, inciso I, da Constituição Federal, temos o dever de buscar a solução justa.". (MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 29º ed.. Malheiros Editores, 2008, p. 167.).

- Assim, devem ser ponderadas as circunstâncias do caso em tela, atendidos os requisitos encampados em nossa Carta Magna, como bem demonstrado, reconhecendo-se a aplicabilidade do instituto da Denúncia Espontânea no presente caso.
- Reforçando a tese, necessário frisar que, o próprio julgador "a quo", deixou expresso na r. decisão, como já salientado alhures, que "Antes disto, em 22/04/2008, o Liquidante da AVS encaminhou correspondência à DEINF relatando a detecção de irregularidades com relação aos prêmios recebidos pela AVS a título de seguro DPVAT, categorias 3 e 4, a partir do exercício 2001. Na ocasião, alertou-se para: a existência de contas bancárias não contabilizadas, a falta de recolhimentos do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) e o não repasse ao SUS e ao DENATRAN, nos termos da legislação própria, de 50% dos prêmios de seguros DPVAT emitidos;".

-
- Em decorrência, mediante ao princípio da moralidade, boa-fé e eficiência, deve ser reconhecida a caracterização do instituto da denúncia espontânea, pois partiu do Liquidante da ora Recorrente, seu representante legal, nomeado pela Superintendência de Seguros Privados - SUSEP, as informações peculiares a apuração realizada em atendimento ao princípio do dever de contribuição e boa-fé.

A Recorrente requer que seja afastada a aplicabilidade da multa imposta, por se tratar de nítido confisco, vedado pelo ordenamento jurídico, e em respeito ao disposto no artigo 18, alínea "f", da Lei n.º 6.024/74, assim como, seja reconhecida a não incidência de correção monetária e juros, este último enquanto não integralizado o passivo, nos termos da alínea "d", do mesmo dispositivo legal, bem como seja reconhecida a caracterização do instituto da denúncia espontânea, com base no artigo 138, do Código Tributário Nacional.

Voto

Conselheiro Evandro Correa Dias, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual, dele conheço.

Da incidência da multa e juros - regime especial de liquidação extrajudicial

A alegação da Recorrente de que se encontra em liquidação extrajudicial e por isso não deveria incidir no lançamento a multa e os juros nos termos do art. 18 da Lei 6.024/74 não deve prosperar, pois a decretação de liquidação extrajudicial não exclui do lançamento de ofício a multa e os juros, cujas exigências devem ser examinadas na fase da execução.

Quanto à penalidade aplicada, o §1º, do artigo 44, da Lei 9.430/96 determina que a aplicação de multa de 150%, nas hipóteses que enumera. Sendo tal exação prevista em lei, os argumentos relacionados à impossibilidade de se cobrar o percentual aplicadas em face dos princípios da vedação ao confisco e da proporcionalidade demandariam uma análise da sua constitucionalidade, o que é vedado a este Tribunal, nos termos da Súmula CARF nº2:

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

No caso da liquidação extrajudicial, a intervenção é reversível, de modo que não se deve afastar a incidência da multa de ofício durante a fase administrativa de discussão do crédito tributário.

A questão da reclamação de multa das empresas em processo de liquidação extrajudicial diz respeito à fase de execução, onde se examinará o concurso de créditos, não cabendo ao julgador declará-la previamente indevida quando configurados os pressupostos legais para sua imposição.

A restrição à reclamação de penas pecuniárias por infração de natureza administrativa prevista no artigo 18 da Lei 6.024/74 mencionada pela Recorrente, não impede a análise e o julgamento da exigência tributária, incluindo sua multa e juros, para fins de constituição definitiva do crédito, eis que o lançamento é ato administrativo vinculado e obrigatório.

As restrições impostas pela Lei nº 6.024, de 1974, no art. 18, alíneas "d" e "f" dizem respeito à fase de execução fiscal, e devem, portanto, serem analisadas naquele momento.

O julgamento administrativo é parte do processo de constituição definitiva do crédito tributário que não deve ser prejudicado por circunstâncias que diz respeito à reclamação ou cobrança desse crédito na via judicial, vale dizer, à fase de execução.

O processo administrativo um dos meios pelo qual se constitui o crédito tributário a ser posteriormente exigido no judiciário não pode ser confundido com a aplicação de penas pecuniárias por infração de natureza administrativa.

A legislação tributária é clara ao prescrever a incidência de multa de ofício e dos juros de mora no caso de lançamento de ofício. Sendo assim, não se vislumbra razão para excluir tais encargos nessa fase.

A jurisprudência e doutrina colacionadas pela recorrente não se aplicam à fase de constituição do crédito tributário.

Da denúncia espontânea

A Recorrente alega que deve ser aplicado aos lançamentos o instituto da Denúncia Espontânea, art. 138 do CTN, e que esse deve ser analisado à luz da nossa Constituição Federal, mais precisamente, quanto ao disposto no art. 3º, Inciso I, da Carta Magna.

Esclarece que a própria encaminhou correspondência à Receita Federal, relatando a detecção de irregularidades com relação aos prêmios recebidos pela AVS a título de seguro DPVAT, categoria 3 e 4, a partir do exercício 2001. No vertente caso, assim que se apurou a existência de práticas duvidosas, realizadas pela administração afastada, tratou de informar a autoridade competente acerca de possíveis irregularidades, principalmente perante o Fisco.

A Recorrente argumenta que não havia como se saber o valor devido, ante a falta de elementos e da documentação necessária. Somente após análise e apuração por parte da Receita Federal é que se pôde saber se existiam irregularidades e quais eram, o que somente foi possibilitado pela informação prestada pelo liquidante, e que se efetuou antes mesmo de qualquer ato fiscalizatório, o que exclui a incidência do parágrafo único do art. 138 do CTN.

O instituto da denúncia espontânea é previsto art. 138 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), transcrito a seguir:

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

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

Extrai-se do preceptivo colacionado que a responsabilidade do sujeito passivo pela infração é excluída pela denúncia espontânea da mesma, acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito de quantia arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Portanto de acordo com o artigo 138 do CTN, a comunicação feita pelo Liquidante à DEINF/SP desacompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros de mora

(ou depósito de quantia arbitrada pela autoridade administrativa) não produziu o efeito de denúncia espontânea.

A Recorrente conforme comunicação feita à Receita Federal já tinha conhecimento das irregularidades, portanto deveria ter realizado a apuração dos tributos devidos, e em seguida ter realizado o pagamento do tributo com juros para que se produzissem os efeitos de denúncia espontânea. Transcrevo o trecho pertinente que demonstra o conhecimento das irregularidades pela recorrente.

"Antes disso, em 22/04/2008, o Liquidante da AVS já havia encaminhado correspondência a esta DEINF relatando a detecção de irregularidades com relação aos prêmios recebidos pela AVS a título de seguro DPVAT, categorias 3 e 4, a partir do exercício 2001. Foram citados a existência de **contas bancárias não contabilizadas, a falta de recolhimentos do Imposto Sobre Operações Financeiras (IOF)** e não recolhimento do repasse de 50% dos prêmios seguros DPVAT emitidos, que são devidos aos SUS E DENATRAN."

Não se aplica ao caso concreto a doutrina colacionada pela Recorrente, pois não atendeu ao previsto na norma para que se configurasse a denúncia espontânea.

Quanto à alegação da Recorrente que o instituto da denuncia espontânea deve ser analisado à luz da nossa Constituição Federal, mais precisamente, quanto ao disposto no artigo 3º, inciso I, da Carta Magna, também, não se aplica ao caso concreto, pois dessa análise não poderia resultar entendimento diverso das condições postas no art. 138 do CNT para obter os efeitos da denuncia espontânea.

A recorrente alega que, sob a ótica do fundamento disposto no artigo 3º, inciso I, da Carta Magna, não merece, aquele que informa a possível existência de irregularidades, dando azo à devida apuração pelo órgão competente, o mesmo tratamento do que aquele que se mantém inerte.

Somente por hipótese, olhando sob a ótica da interpretação que a recorrente quer dar ao art. 138 do CNT, também não poderia se dar àquele que realiza o pagamento do tributo devido acompanhado de juros o mesmo tratamento daquele que não o faz.

Os princípios da moralidade, boa-fé e eficiência, alegados pela recorrente não produzem, no presente caso, os efeitos da caracterização do instituto da denúncia espontânea.

Registra-se que aplica-se o resultado do julgamento do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ sobre os lançamentos das contribuições PIS, COFINS e CSLL lançadas em decorrência da omissão de receitas apurada.

Conclusão

Em face do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias

Processo nº 16327.001922/2008-57
Acórdão n.º **1402-002.789**

S1-C4T2
Fl. 1.461
