

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

Processo nº 18088.000751/2007-53
Recurso nº 174.066 Voluntário
Acórdão nº 2101-00300 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de setembro de 2009
Matéria IRPF
Recorrente SERGIO LUIS AFFONSO
Recorrida 11ª TURMA/DRJ SÃO PAULO II/SP

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Exercício: 2002

DECADÊNCIA - CONTAGEM DO PRAZO - DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO - A contagem do prazo decadencial, em caso de dolo, fraude ou simulação, se faz nos moldes previstos no art. 173, I, do CTN, iniciando-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

INTUITO DE FRAUDE. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. APLICABILIDADE - É aplicável a multa de ofício qualificada quando constatado que a conduta do contribuinte esteve associado a evidente intuito de fraude.

DESPESAS MÉDICAS - APRESENTAÇÃO DE RECIBOS - SOLICITAÇÃO DE OUTROS ELEMENTOS DE PROVA PELO FISCO - POSSIBILIDADE - Todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação, podendo a autoridade lançadora solicitar elementos de prova da efetividade dos serviços médicos prestados e dos correspondentes pagamentos.

MULTA DE OFÍCIO - CONFISCO - A multa de ofício aplicada encontra suporte no inciso II o art. 44, da Lei n. 9.430/96. O legislador ao elaborar as leis tributárias deve fazer com que estas dêem vigor aos princípios constitucionais da capacidade contributiva e da vedação ao confisco.

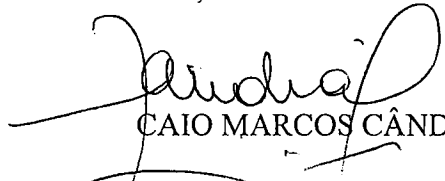
TAXA SELIC - A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula nº. 4, do Primeiro Conselho de Contribuintes).

Preliminar rejeitada

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma Ordinária da Primeira Câmara da Segunda Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, em REJEITAR a preliminar de decadência, e, no mérito, em NEGAR provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.


CAIO MARCOS CÂNDIDO
Presidente


JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS

Relator

05.FEV.2010

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Ana Neyle Olímpio Holanda, Silvana Mancini Karam, Alexandre Naoki Nishioka e Gonçalo Bonet Allage.

Relatório

O recurso voluntário em exame pretende a reforma do Acórdão nº 17-26.607 (fls. 122/129), que, por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento (fls. 59 a 65).

Em 22/10/2007, foi emitido o Termo de Início de Fiscalização (fls. 03/04) em que o contribuinte foi intimado a apresentar os comprovantes em originais e cópias das despesas médicas do ano calendário 2001 e provas dos efetivos pagamentos das supostas despesas médicas.

Consta nos autos a Representação Administrativa de fls. 05 a 08, contra os usuários de recibos emitidos pela pessoa jurídica Serviço de Anestesiologia, Hemo e Inaloterapia de São Carlos S/C CNPJ 45.361.524/0001-46. A Representação também informa a respeito dos processos sob os nºs 2003.61.15.001700-7 (Ivan Meirelles de Castro) e nº 2003.61.15.001701-9 (Osmar Genovez Júnior), que tramitam na Justiça Federal de São Carlos contra os profissionais emissores dos recibos inidôneos.

Ao apreciar o litígio, instaurado com a impugnação de fls. 70/117, o Órgão julgador *a quo* manteve integralmente o lançamento, resumindo o seu entendimento na seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

Ano-calendário: 2001

DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR.

A contagem do prazo decadencial, na hipótese de não recolhimento de imposto e de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, em tese, rege-se-á pelo art. 173, I, do CTN.

GLOSA DEDUÇÕES DE DESPESAS MÉDICAS.

Mantidas as glosas de despesas médicas, visto que o direito às suas deduções condiciona-se à comprovação da efetividade dos serviços prestados, bem como dos correspondentes pagamentos.

JURISPRUDÊNCIA.

As decisões judiciais e administrativas não constituem normas complementares do Direito Tributário, aplicando-se somente à questão em análise e vinculando as partes envolvidas no litígio, à exceção das decisões do STF sobre inconstitucionalidade da legislação.

MULTA. LEGALIDADE. DESCARACTERIZADO O CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A multa administrativa pelo descumprimento de obrigação acessória prevista em lei, aplicada nos estritos termos legais, não possui efeito de confisco.

JUROS DE MORA. TAXA REFERENCIAL SELIC. OBRIGATÓRIA.

Há previsão legal para a aplicação da taxa SELIC, de caráter irrelevável.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS.

A Representação Fiscal deve sempre ser elaborada quando se constatar fatos que, em tese, configuram crime Contra a Ordem Tributária, sendo encaminhada ao Ministério Público, após proferida decisão final na esfera administrativa.

DECLARAÇÃO INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA. PODER JUDICIÁRIO.

A declaração de inconstitucionalidade ou ilegalidade de atos normativos é prerrogativa outorgada pela Constituição Federal ao Poder Judiciário.

Lançamento Procedente

Em sua peça recursal de fls. 134/184 o contribuinte inicialmente discorre a respeito do lançamento e da decisão recorrida.

Em preliminar, investiga a natureza jurídica do lançamento do imposto de renda das pessoas físicas e pugna pela decadência do direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário, considerando o fato gerador ocorrido em 31 de dezembro de 2001 e o tributo sujeito ao lançamento por homologação.

Sustenta que o CTN, no artigo 150, § 4º, estabelece que nos lançamentos por homologação o prazo decadencial é de cinco anos contados da data de ocorrência do fato gerador. Acrescenta não haver dúvidas quanto à natureza homologatória do imposto de renda, sendo esse o entendimento consagrado no âmbito da Receita Federal, consoante jurisprudência colacionada.

Conclui que independentemente de haver ou não pagamento antecipado de impostos sujeitos a homologação a contagem do prazo decadencial tem início na data da ocorrência do fato gerador, extinguindo-se em cinco anos o direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento. Entretanto, se contra toda expectativa de direito, prevaleça o entendimento de que o imposto de renda pessoa física rege-se pela modalidade de lançamento denominada por declaração, com aplicação do prazo estabelecido no artigo 173 do CTN, a apresentação da Declaração de Ajuste Anual, em 15/04/2002, como indispensável medida preparatória ao lançamento, também evidencia a decadência do direito em relação ao lançamento somente efetuado em 29/11/2007.

Transcreve o inciso III do artigo 80 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR e alega que a comprovação deverá ser feita com os dados ali citados, constantes do respectivo recibo e que somente se não atendido esse requisito deverá comprovar através de cheque nominativo, portanto se trata de uma faculdade. Transcreve acórdãos e doutrinas sobre o assunto.

Afirma que a exigência para comprovar a efetividade dos pagamentos através de cheques, extratos e outros não encontram respaldo em nossa Legislação, e que apensou os Laudos Técnicos de lavra dos citados profissionais, com firma reconhecida, em papel timbrado de que efetuou os tratamentos.

Por fim, argumenta que a multa de ofício tem nítido caráter confiscatório e que a cobrança dos juros de mora com base na Taxa SELIC é ilegalidade e inconstitucional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, Relator

O recurso atende os requisitos de admissibilidade.

Em relação à preliminar de decadência, este Conselho de Contribuintes tem reiteradamente decidido que as alterações legislativas do imposto de renda, ao atribuir à pessoa física a incumbência de apurar e pagar o imposto, sem prévio exame da autoridade administrativa, classifica-se na modalidade de lançamento por homologação, na forma do artigo 150 do CTN, pois a entrega da declaração de rendimentos converteu-se em mero cumprimento de obrigação acessória (repassa ao órgão administrativo de informações para fins de controle do adequado cumprimento da legislação tributária, com ou sem obrigação principal a ser adimplida – Acórdão CSRF/01-04.493 de 14/04/2003 – DOU de 12/08/2003).

A natureza do lançamento é determinada pela legislação do tributo, que impõe ao sujeito passivo a obrigação de ocorrido o fato gerador, identificar a matéria tributável, apurar o imposto devido e efetuar o pagamento sem prévio exame da autoridade. Se não houver imposto a pagar, por ter havido prejuízo ou pela operação não estar sujeita à incidência tributária, a natureza do lançamento não se altera.

Com efeito, a existência ou não do pagamento é irrelevante para fins de aplicação do prazo decadencial previsto no parágrafo 4º, consoante entendimento consagrado neste Conselho:

IRPF – DECADÊNCIA – GANHO DE CAPITAL - A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu

lançamento. Se a legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, o tributo amolda-se à sistemática de lançamento denominada homologação, onde a contagem do prazo decadencial dá-se na forma disciplinada no §4º do artigo 150 do CTN, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data de ocorrência do fato gerador. (Acórdão CSRF/01-04.493 de 14/04/2003 – DOU de 12/08/2003).

DECADÊNCIA – IRPJ – Exercício 1993 – O Imposto de renda pessoa jurídica se submete à modalidade de lançamento por homologação, eis que é exercida pelo contribuinte a atividade de determinar a matéria tributável, o cálculo do imposto e pagamento do “quantum” devido, independente de notificação, sob condição resolutória de ulterior homologação. Assim, o fisco dispõe do prazo de 5 anos, contado da ocorrência do fato gerador, para homologá-lo ou exigir seja complementado o pagamento antecipadamente efetuado, caso a lei não tenha fixado prazo diferente e não se cuide de hipótese de sonegação, fraude ou conluio (ex-vi do disposto no parágrafo 4º do art. 150 do CTN). A ausência de recolhimento do imposto não altera a natureza do lançamento, vez que o contribuinte continua sujeito aos encargos decorrentes da obrigação inadimplida (atualização, multa, juros etc. a partir da data de vencimento originalmente previsto, ressalvado o disposto no art. 106 do CTN).

PRELIMINAR QUE SE ACOLHE. (Recurso 121157, Acórdão 101-93.146, Julgamento em 16.08.2000).

No mesmo sentido, na edição de outubro/dezembro de 2000 da “Tributação em Revista”, foi publicado um artigo da lavra dos Auditores Fiscais Antonio Carlos Atulin e José Antonio Francisco, em que se exalta este entendimento com as seguintes considerações:

(...) ousamos afirmar que o pagamento antecipado não é da essência do lançamento por homologação.

A hipótese típica do lançamento por homologação é a previsão legal do dever de o sujeito passivo antecipar o pagamento: o fato de haver ou não pagamento não altera a tipicidade do lançamento por homologação, que, para ocorrer, deve apenas ter previsão legal a respeito do dever de o sujeito passivo fazer a antecipação do pagamento.

O fato de eventualmente inoportunizar a antecipação do pagamento não desnatura o lançamento por homologação (...).

Claro está que a atividade não pode ser apenas a existência do pagamento. Na hipótese de não haver pagamento, pode, perfeitamente, incidir a hipótese típica do lançamento por homologação, posto que o sujeito passivo pode ter cumprido o dever legal e dele ter concluído que não há o que pagar. Confirma-se a regra decadencial estabelecida pelo § 4º do artigo 150 do CTN:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de

X

X

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

[...]

§ 4.º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (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.(grifos acrescidos).

Como se infere da parte final do dispositivo transcrito, tal regra é excetuada nos casos em que reste comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Mas então, na comprovação da ocorrência de dolo, fraude ou simulação (afastado, portanto, o parágrafo 4.º do artigo 150 do CTN), como fica a disciplina da decadência? A resposta desta questão encontra na doutrina três correntes: uma afirma que, constatada a fraude, não haveria prazo decadencial correndo contra a Fazenda; outra, se posiciona no sentido de que o prazo decadencial só teria seu termo inicial quando da descoberta da prática dolosa; uma outra, por fim, baseada principalmente na constatação de que não há no Direito, em regra, relações jurídicas imprescritíveis, afirma que o afastamento do parágrafo 4.º do artigo 150 traria como consequência a aplicação do prazo mais largo definido no inciso I do artigo 173. Luciano Amaro (in “*Direito Tributário Brasileiro*”, Ed. Saraiva, 2.ª edição, 1998, p. 385), defende esta terceira corrente por outros argumentos:

A segunda questão diz respeito à ressalva dos casos de dolo, fraude ou simulação [...] Em estudo anterior, concluímos que a solução é aplicar a regra geral do art. 173, I. Essa solução não é boa, mas continuamos a não ver outra, de lege lata. A possibilidade de o lançamento poder ser feito a qualquer tempo é repelida pela interpretação sistemática do Código Tributário nacional (arts. 156, V, 173, 174, 195, parágrafo único). Tomar de empréstimo prazo do direito privado também não é solução feliz, pois a aplicação supletiva de outra regra deve, em primeiro lugar, ser buscada dentro do próprio subsistema normativo, vale dizer, dentro do Código. Aplicar o prazo geral (5 anos, do art. 173) contado após a descoberta da prática dolosa, fraudulenta ou simulada igualmente não satisfaz, por protrair indefinidamente o início do lapso temporal. Assim, resta aplicar o prazo de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido feito. Melhor seria não se ter criado a ressalva.

Há de se entender, por certo, como mais consentânea com a nossa ordem jurídica, a terceira das opções postas. Com efeito, num sistema jurídico onde a prática até mesmo do mais grave dos crimes, aquele que atenta contra a vida humana, tem prazo definido para o exercício do *jus puniendi*, não seria razoável eleger o direito de constituição do crédito tributário como imprescritível, ou melhor dizendo, não passível de decadência. Do mesmo modo, atentaria também contra a busca da pacificação social, da estabilização das relações jurídicas e contra a própria segurança jurídica – objetivos de primeira ordem do Direito -, a eleição de uma regra que, por vias transversas, igualmente levaria a uma quase eternização do direito da Fazenda, como tal a que condiciona o início do curso do prazo decadencial à ciência da autoridade fiscal quanto à prática dolosa do contribuinte.

f

Desta forma, a teor do parágrafo 4º do artigo 150 do CTN, o prazo para a Fazenda Pública efetuar o lançamento é de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, a menos que tenha restado evidenciada a presença de dolo, fraude ou simulação, caso em que o prazo de cinco anos passa a ter transcurso a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento já poderia ter sido efetuado, nos termos do inciso I do artigo 173 do mesmo CTN. Neste sentido é o pronunciamento reiterado deste Conselho.

Do exame das peças processuais, verifica-se que a autoridade lançadora comprovou o intuito fraudulento do contribuinte, como se verá em item posterior deste voto, circunstância que ensejou inclusive uma Representação Fiscal para fins Penais ao Ministério Público (processo em apenso de nº 18088.000790/2007-51), o que faz com que, desde já, se tenha como aplicável não a regra do parágrafo 4º do artigo 150, mas a do inciso I do artigo 173 do CTN.

A partir desta regra, passa a ser importante identificar qual é a data que se deve ter como “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.

No caso do IRPF, a tributação se dá em bases anuais; assim, a regularidade fiscal do contribuinte relativa a um determinado ano-calendário só pode ser aferida no ano imediatamente posterior. Diante deste quadro, apenas ao início do ano seguinte àquele em que o lançamento já poderia ter ocorrido, ou seja, no ano subsequente àquele em que ocorreu o fato gerador, é que tem início o curso do prazo decadencial previsto no inciso I do artigo 173 do CTN. Deste modo, como no presente processo está o contribuinte se insurgindo contra o lançamento referente ao ano-calendário de 2001, tem-se que o lançamento só poderia ter sido efetuado a partir de 01/01/2002, o que faz com que o primeiro dia do exercício seguinte seja 01/01/2003. A tese alternativa defendida pela defesa no que tange à apresentação da Declaração de Ajuste Anual, como medida preparatória indispensável ao lançamento, se aplicava à hipótese do lançamento por declaração, situação em que a Administração Tributária aguardava o sujeito passivo apresentar a matéria fática através da declaração de rendimentos para o fim de iniciar a constituição do crédito. Na sistemática atual de lançamento por homologação, a entrega da declaração converteu-se em mero cumprimento de obrigação acessória, sem qualquer necessidade de notificação ao sujeito passivo, como medida preparatória indispensável ao lançamento.

Tendo o curso do prazo decadencial de cinco anos seu termo inicial em 01/01/2003, percebe-se que somente em 31/12/2007 é que se esgotou o termo final do lapso temporal, o que torna o lançamento aqui discutido – cientificado que foi ao contribuinte em 30/11/2007 (folha 68) – perfeitamente regular, no que tange ao prazo decadencial.

No mérito, verifica-se que a decisão recorrida analisou cuidadosamente as questões de fato e de direito que cercam a matéria tributável em exame, cujos fundamentos a seguir transcritos não merecem reparos:

Quanto à alegação que apensou Laudos Técnicos aos autos, essa alegação não prospera, tendo em vista que os únicos documentos carreados aos autos pelo impugnante foram os recibos as fls. 44 a 55 (trazidos a época do Termo de Início de Fiscalização), estes não considerados pela autoridade autuante e também por este relator, conforme abaixo transcrito:



O contribuinte foi devidamente intimado através do Termo de Início de Fiscalização, datado de 22/10/2007 a apresentar os recibos das despesas médicas do ano calendário de 2001, relativos aos seguintes beneficiários/profissionais:

- Serv. Anest. Hemo. E Inaloterapia de São Carlos S/C Ltda R\$ 8.480,00;

- Osmar Genovez Filho..... R\$ 3.500,00;

O contribuinte foi intimado, também, a provar os efetivos pagamentos das supostas despesas médicas referentes aos beneficiários acima, e que as tais provas poderiam ser feitas através de extratos, cheques ou outros meios de provas de disponibilidade financeira, coincidentes em data e valor, que permitissem uma vinculação inequívoca entre os pagamentos efetuados e os recibos/notas apresentados.

Neste Termo de Início de Fiscalização foi informado ao contribuinte que a razão da exigência prendia-se ao fato dos recibos relativos as despesas médicas terem passado a não ser merecedores de boa fé, conforme relato contido em Representação Administrativa (fls. 03/04) a qual depreendesse que os recibos do Serviço de Anestesiologia foram emitidos sem vinculação a serviços prestados.

Em resposta ao termo inicial o contribuinte alegou a suposta decadência do crédito tributário e traz aos autos cópias autenticadas dos recibos dos beneficiários SAHI São Carlos S/C Ltda e de Osmar Genovez Jr.

Consta no relatório fiscal que anteriormente ao envio do Termo de Início foi realizada uma diligência junto ao Serviço de Anestesiologia Hemo e Inaloterapia de São Carlos S/C Ltda, e foi apurado que esta clínica é uma emissora de recibos inidôneos, e também os profissionais Ivan Meirelles de Castro e Osmar Genovez Filho são notórios emissores de recibos fraudulentos, conforme descrito na Representação Administrativa encaminhada juntamente com o Termo de início ao contribuinte.

Diante dos fatos, evidenciando não só a falta do efetivo pagamento, mas deixando inclusive dúvidas a cerca da efetivação da prestação do serviço, conforme corroborado pelas demais assertivas elencadas pela Fiscalização, foi corretamente feita a glosa para fins de dedução do imposto de renda as despesas médicas dos emitentes a seguir relacionados:

- Serv. Anest. Hemo. E Inaloterapia de São Carlos S/C Ltda R\$ 8.480,00;

- Osmar Genovez Filho..... R\$ 3.500,00;

Abaixo transcrevo os dispositivos legais onde foi fundamentada a glosa acima.

[Handwritten signature]

“Art.73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, §3º).

§1ºSe forem pleiteadas deduções exageradas em relação aos rendimentos declarados, ou se tais deduções não forem cabíveis, poderão ser glosadas sem a audiência do contribuinte (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, §4º).

§2ºAs deduções glosadas por falta de comprovação ou justificação não poderão ser restabelecidas depois que o ato se tornar irreversível na esfera administrativa (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, §5º).

...

Com efeito, as conclusões estampadas pelo autuante na Representação Administrativa estão absolutamente corretas (fls. 05/08). Diante das circunstâncias do presente caso, necessário que o sujeito passivo comprovasse o efetivo pagamento das despesas, como solicitado pela fiscalização. É evidente a fragilidade dos argumentos suscitados pelo recorrente, já que três membros de sua família, inclusive o próprio, utilizou, cada um, serviço de anestesia em dois meses consecutivos (fls. 44/49). Ocorre que esse serviço usualmente está associado a intervenções cirúrgicas e procedimentos hospitalares cuja documentação é de fácil comprovação, através de exames, radiográficas, laudos técnicos etc. Por outro lado, a fiscalização em procedimento de busca e apreensão na Santa Casa de Misericórdia de São Carlos, autorizada judicialmente, local onde o contribuinte afirmou ter realizado os procedimentos, não encontrou prontuário médico nem ficha de atendimento dos usuários dos recibos. Da mesma forma, os recibos às fls. 50/55, não especificam os tratamentos realizados e foram emitidos por profissional já conhecido pelo setor de fiscalização, por estar envolvido em emissões de documentos fiscais fraudados. Também seria fácil pelo menos apresentar a ficha odontológica e demais exames complementares que comprovariam a prestação do serviço. Neste sentido, o autuado em sua impugnação e também no recurso voluntário afirmou ter apresentado laudos técnicos que comprovariam os serviços médicos glosados, mas, contudo, não o fez. Por tais razões, entendo que a glosa deve ser mantida, com a multa qualificada, por ser evidente o intuito de fraude do contribuinte, nos termos dos artigos 71 a 73 da 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 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.

Art. 73 - Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no artigo 71 e 72."

Quanto ao efeito confiscatório da multa de ofício, há que se declarar, de plano, que ao remeter a discussão para o campo da inconstitucionalidade de institutos jurídico-tributários definidos em disposições literais de lei regularmente vigentes, deixa a contribuinte em limites muito restritos a possibilidade de manifestação deste juízo administrativo. É que, como já é de amplo domínio, não podem os órgãos julgadores administrativos estender suas apreciações para o campo das arguições relacionadas com a inconstitucionalidade de atos legais regularmente editados. É uma limitação de competência que, à evidência, nasce da própria natureza da atividade administrativa.

No sentido desta limitação de competência tem se firmado tanto a jurisprudência judicial quanto as reiteradas manifestações do Primeiro Conselho de Contribuintes, traduzidas estas em inúmeros de seus acórdãos; cite-se, entre estes, o de n.º 106-07.303, de 05/06/95:

CONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS - Não compete ao Conselho de Contribuintes, como tribunal administrativo que é, e, tampouco ao juízo de primeira instância, o exame da constitucionalidade das leis e normas administrativas.

LEGALIDADE DAS NORMAS FISCAIS - Não compete ao Conselho de Contribuintes, como Tribunal Administrativo que é, e, tampouco ao juízo de primeira instância, o exame da legalidade das leis e normas administrativas.

No presente caso, a multa de ofício aplicada encontra suporte no inciso II o art. 44, da Lei n. 9.430/96. O legislador ao elaborar as leis tributárias deve fazer com que estas dêem vigor aos princípios constitucionais da capacidade contributiva e da vedação ao confisco. Portanto, falece competência ao Órgão administrativo para declarar a inconstitucionalidade de lei tributária. Neste sentido é a **Súmula 1ºCC nº 2: O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.**

Em relação à aplicação da taxa SELIC como juros de mora, entendo que o artigo 161, do Código Tributário Nacional, dá suporte ao referido acréscimo legal:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês.

A cobrança dos juros de mora não tem caráter punitivo, a sua incidência visa compensar o período de tempo em que o crédito tributário deixou de ser pago. Aqui, impende observar que o § 1º do artigo 161 do CTN, supra citado, tem o percentual de 1% ao mês como obrigatório apenas se não houver determinação legal dispendo em contrário. Atualmente, os juros são cobrados em percentual equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC – por força dos dispositivos do art. 13 da Lei n.º 9.065, de 1995 e § 3º do art. 61 da Lei n.º 9.430, de 1996.



O § 3º, do art. 192 da Constituição Federal, de 1998, revogado pela Emenda Constitucional nº 40, nunca chegou a ser regulamentado por lei complementar, conforme Acórdão proferido pelo STF na ADIN nº 4-7 DF, razão pela qual nenhuma solução de continuidade sofreu o § 1º do art. 161 do CTN.

Paulo de Barros Carvalho, eminente tratadista do Direito Tributário, (Curso de Direito Tributário, 9a edição, Editora Saraiva: São Paulo, 1997, p. 337), discorre sobre as características dos juros moratórios, imprimindo-lhes um caráter remuneratório pelo tempo em que o capital ficou com o administrado a mais que o permitido:

(...) Sobre os mesmos fundamentos, os juros de mora, cobrados na base de 1% ao mês, quando a lei não dispuser outra taxa, são tidos por acréscimo de cunho civil, à semelhança daqueles usuais nas avenças de direito privado. Igualmente aqui não se lhes pode negar feição administrativa. Instituídos em lei e cobrados mediante atividade administrativa plenamente vinculada, distam de ser equiparados aos juros de mora convencionados pelas partes, debaixo do regime da autonomia da vontade. Sua cobrança pela Administração não tem fins punitivos, que atemorizem o retardatário ou o desestimule na prática da dilação do pagamento. Para isso atuam as multas moratórias. Os juros adquirem um traço remuneratório do capital que permanece em mãos do administrado por tempo excedente ao permitido. Essa particularidade ganha realce, na medida em que o valor monetário da dívida se vai corrigindo, o que presume manter-se constante com o passar do tempo. Ainda que cobrados em taxas diminutas (1% do montante devido, quando a lei não dispuser sobre outro valor percentual), os juros de mora são adicionais à quantia do débito, e exibem, então, sua essência remuneratória, motivada pela circunstância de o contribuinte reter consigo importância que não lhe pertence.

Por oportuno, convém relembrar que falece competência à administração pública para negar vigência a leis editadas pelo Congresso Nacional e sancionadas pelo presidente da República, até porque a sua missão é atuar conforme a lei (executá-la).

Referido acréscimo legal tem suporte em norma legal vigente, expressamente indicada no lançamento, cuja constitucionalidade e legalidade são previamente examinada pela Comissão de Constituição e Justiça do poder Legislativo Federal e também pelo poder Executivo. O exame de constitucionalidade das leis e possível ofensa aos princípios da capacidade contributiva e vedação ao confisco é tarefa estritamente reservada aos órgãos do Poder Judiciário (art.102 da Constituição Federal, de 1988), em controle difuso ou concentrado. O artigo 49 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes também dispõe neste sentido, sendo aprovada a Súmula nº 2, que dispõe:

Súmula 1ºCC nº 2: *O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Já se encontrava pacificada no âmbito do Primeiro Conselho de Contribuintes o entendimento quanto à aplicação da taxa SELIC aos débitos tributários. Com efeito, após intenso debate a respeito da sua legalidade e constitucionalidade foi editada a Súmula nº 4, de aplicação obrigatória neste Órgão:

Súmula 1º CC nº 4: *A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

Em face ao exposto, rejeito a preliminar decadência, e, no mérito, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 23 de setembro de 2009.

JOSÉ RAIMUNDO COSTA SANTOS

