



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

Processo nº 12448.722374/2015-02
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1401-002.301 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de março de 2018
Matéria IRPJ - GLOSA DE DESPESAS
Recorrente ACOM COMUNICAÇÕES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

ARBITRAMENTO DO LUCRO. APRESENTAÇÃO POSTERIOR DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. INADMISSIBILIDADE.

A tributação do lucro na sistemática do lucro arbitrado não é invalidada pela apresentação, posterior ao lançamento, de livros e documentos imprescindíveis para a apuração do crédito tributário que, após regular intimação, deixaram de ser exibidos durante o procedimento fiscal. Súmula 59 do CARF.

PAGAMENTOS DE PIS E COFINS. UTILIZAÇÃO PARA REDUÇÃO DA AUTUAÇÃO ALÉM DO VALOR CONFESSADO EM DCTF.

Os valores pagos a título de PIS e COFINS que excederam o valor confessado em DCTF nos períodos de lançamento devem ser utilizados para reduzir o valor da autuação.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros de mora, a partir de seu vencimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para abater os pagamentos de PIS e Cofins superiores aos informados em DCTF já considerados no lançamento. Vencidos Conselheiros Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa e Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, que davam provimento integral para afastar a autuação e a Conselheira Letícia Domingues Costa Braga que dava provimento parcial para afastar os juros sobre a multa de ofício. Participou do julgamento o Conselheiro Suplente Aílton Neves da Silva. Ausente o Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves.

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Presidente em Exercício.

(assinado digitalmente)

Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes (Presidente em Exercício), Ailton Neves da Silva, Livia De Carli Germano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Abel Nunes de Oliveira Neto, Leticia Domingues Costa Braga, Daniel Ribeiro Silva, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa

Relatório

Iniciemos com a transcrição de trechos do relatório da Decisão de Piso, com os nossos acréscimos.

Contra a contribuinte ACOM COMUNICAÇÕES LTDA, em epígrafe, foram lavrados autos de infração, com exigência de IRPJ, CSLL, Cofins e contribuição para o PIS, no valor (incluídos juros de mora e multa de ofício) de R\$ 19.265.944,10, R\$ 6.136.362,44, R\$ 2.143.923,58 e R\$ 464.262,48, respectivamente, relativos aos períodos de janeiro a dezembro de 2011, além de multa regulamentar no valor de R\$ 674.028,93.

I. DO PROCEDIMENTO FISCAL

Reporto-me ao Termo de Constatação Fiscal de fls. 111/131, no qual o agente fiscal detalha todo o procedimento adotado durante os trabalhos de auditoria, que, ao final, resultou nos presentes lançamentos.

Informa a autoridade fiscal que, de acordo com as operações programadas, a auditoria fiscal contemplava a verificação da efetiva ocorrência de diversos custos e despesas operacionais relacionados ao ano-calendário de 2011. Tais verificações consistiam, inicialmente, na confrontação entre registros contábeis e correspondentes documentos comprobatórios relacionados àquelas rubricas.

No entanto, esclarece o agente fiscal, esta tarefa preliminar não pôde ser levada a cabo de forma adequada aos padrões estabelecidos pela auditoria fiscal programada, pois parcela significativa da documentação comprobatória relacionada aos custos e despesas operacionais declarados na DIPJ 2012 não foi colocada à disposição da Fiscalização, em que pese as reiteradas intimações e reintimações expedidas e levadas a ciência do contribuinte, o qual, no mais das vezes, apresentou inúmeros pedidos de dilação de prazo, sem que, até a conclusão dos trabalhos, viesse a lograr oferecer resposta a parcela significativa dos elementos de comprovação exigidos.

Aduz que, para agravar as dificuldades enfrentadas, o contribuinte, embora intimado e reintimado a fazê-lo, não logrou apresentar o Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) do ano-calendário em exame, não permitindo, assim, a verificação da correta e hábil apuração do lucro real deduzido na DIPJ 2012.

São as seguintes as rubricas, cuja documentação comprobatória não foi apresentada: (1) encargos de depreciação e amortização; (2) folha de pagamento de pessoal; (3) juros pagos decorrentes de empréstimos com pessoas vinculadas ou situadas em país com tributação favorecida; e (4) outros custos e outras despesas operacionais, conforme fichas 04D e 05D da DIPJ 2012.

Elabora, então, o autor do procedimento quadro em que demonstra que o contribuinte deixou de comprovar, aproximadamente, 77% do total de custos e despesas operacionais deduzidos na apuração do lucro operacional e do lucro real informados na DIPJ 2012.

Nesse cenário, conclui o agente fiscal que a escrituração contábil não é capaz de sustentar a determinação do lucro real do ano de 2011, uma vez que lhe falta quantidade significativa dos documentos comprobatórios dos lançamentos contábeis registrados e não houve apresentação do LALUR, impondo-se o arbitramento do lucro, com fundamento na alínea “b” do inciso III do artigo 530 do RIR/99.

Efetou, então, o arbitramento de lucro trimestral, com as conseqüentes exigências de IRPJ e de CSLL, a partir da receita bruta escriturada pelo contribuinte, destacando que os valores registrados nas contas contábeis de receita bruta (escrituração contábil) estão compatíveis com aqueles declarados na DIPJ e nos DACON.

No que tange às exigência de Cofins e de contribuição para o PIS, destaca que a utilização da sistemática do lucro arbitrado implica em mudança no regime de apuração dessas contribuições sociais, passando do regime não-cumulativo para o cumulativo.

Informa que foram aproveitados os valores declarados pelo contribuinte em DCTF.

Por fim, promoveu a autoridade fiscal o lançamento de multa regulamentar, tendo em vista que o contribuinte não logrou, até a conclusão dos trabalhos, apresentar os arquivos digitais referentes à folha de pagamento do ano-base 2011, no formato e conteúdo disposto na Instrução Normativa (IN) SRF nº 86, de 22 de outubro de 2001.

Referida penalidade foi imposta com fulcro no artigo 12 da Lei nº 8.218, de 1991.

II. DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada dos autos de infração em 14/09/2015, e irressignada, a contribuinte ACOM COMUNICAÇÕES LTDA apresentou a impugnação de fls. 826/845, em 13/10/2015, por meio da qual oferece, em apertada síntese, as seguintes razões de defesa.

1. Da possibilidade, neste caso em particular, de revisão do arbitramento do lucro

Reconhece a impugnante que prevalece, atualmente, o entendimento de que, quando o contribuinte dá causa ao arbitramento, por não ter atendido satisfatoriamente aos pedidos da fiscalização, não lhe é facultado contestar o lançamento a partir da posterior apresentação de documentos.

Não obstante, pretende demonstrar que os fatos objeto deste processo administrativo não são atingidos pela Súmula CARF nº 59, pois não guardariam correspondência com o sentido que se lhe deve atribuir em vista dos precedentes que serviram de fundamento para a edição do respectivo verbete.

Sustenta que a referida súmula veda a invalidação do arbitramento diante da apresentação, em fase de julgamento, da escrituração comercial, ou, então, da simples colocação, de elementos não submetidos à fiscalização, à disposição dos julgadores. A fórmula minimalista do verbete sumular, portanto, deveria ter o seu conteúdo e abrangência revelados e iluminados pelos precedentes que o embasam nestes termos.

Alega que a situação discutida nestes autos é bastante diversa, uma vez que o arbitramento em comento decorre da falta de apresentação, pela impugnante, do LALUR (escrituração fiscal) e da documentação de suporte dos custos e despesas deduzidos (não da própria escrituração comercial).

Ressalta que, no que tange ao LALUR, a falta de apresentação deste livro, pura e simplesmente, nem mesmo deveria dar azo ao arbitramento, consoante jurisprudência do CARF, que cita.

Sustenta, por outro lado, que a falta de apresentação da documentação de suporte de custos e despesas deduzidos, embora possa justificar o arbitramento quando atinge parcela substancial do universo das exclusões do lucro real, não exclui a revisibilidade do lançamento, pois a glosa das quantias correspondentes sempre pode ser revertida pela produção de provas no âmbito do contencioso tributário. Assim, se o arbitramento decorre de uma exasperação da glosa de custos ou despesas, por esta atingir parcela significativa do total deduzido, então não parece lícito tolher do contribuinte o direito de defesa de que disporia acaso o lançamento lhe fosse muito mais gravoso, com a simples glosa dos custos e despesas em lugar do arbitramento.

Destacando que o presente caso trata de glosa de 77% do total de custos e despesas operacionais deduzidos na apuração do lucro operacional e do lucro real, desenvolve o seguinte raciocínio: "(...) o contribuinte que poderia exercer amplamente o seu direito de defesa para comprovar a efetividade de 50% dos custos e despesas glosados, não teria o mesmo direito processual na hipótese de serem glosados 51% daqueles, ou seja, não poderia provar qualquer dos custos e despesas glosados porque esta via de defesa lhe seria negada."

Seguindo essa linha de argumentação, passa, então, a suplicante a comprovar a efetividade dos aludidos custos e despesas questionados pela autoridade fiscal.

Nesse mister, junta cópias de livros e documentos (fls. 867/2.272), tais como: LALUR, balancetes mensais, folhas de pagamento, comprovantes de arrecadação (IRRF), contratos bancários, Razão, notas fiscais, entre outros.

2. Da impossibilidade de imposição da multa isolada capitulada no artigo 11 da Lei nº 8.218/91

Ressalta a suplicante que, por não ter apresentado os arquivos digitais relativos às folhas de pagamento após intimada para tanto, a autoridade fiscal impôs-lhe a multa isolada prevista no artigo 12, inciso III, da Lei nº 8.212, de 1991.

Alega que o artigo 11 da Lei nº 8.212, de 1991, prevê a obrigação de "manter à disposição" arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial, e que esta obrigação não teria sido descumprida pela impugnante.

Assevera que a conduta da impugnante foi a de "deixar de apresentar" arquivos digitais; conduta esta que se sujeitaria à penalidade descrita no artigo 57, inciso II, da MP nº 2158-35/01, com a redação dada pela Lei nº 12.776/12.

Destaca que essa confusão entre a penalidade referente aos artigos 11 e 12 da Lei nº 8.212/91 (que recebeu nova redação dada pelo artigo 72 da MP nº 2158-35/2001), e a penalidade do artigo 57, inciso II, da MP nº 2158-35/01 (com a redação dada pela Lei nº 12.776/12), é reconhecida pelo Parecer Normativo RFB nº 03/2013.

No mesmo sentido, aponta precedente do CARF, que teria tratado de situação semelhante.

Protesta, então, pela redução da penalidade.

3. Do descabimento do cômputo de juros de mora sobre a multa de
ofício

Ressalta a impugnante que, nos casos de lançamento de ofício formalizado por auto de infração, a RFB exige os juros de mora, calculados pela taxa SELIC, também sobre o valor da multa lançada de ofício, sob a justificativa de que essa penalidade se enquadra no conceito de "crédito tributário" de que trata o artigo 161 do CTN.

Sustenta, contudo, que o crédito tributário decorrente da obrigação penal tributária, por já ser penalidade, não está sujeito a ulterior sanção. Logo, é mister concluir que esta categoria de crédito tributário não está abrangida no artigo 161.

Conclui que o único sentido normativo que se pode atribuir ao vocábulo "crédito" referido no artigo 161 é o sentido restrito de "crédito sujeito a penalidade", ou seja, crédito decorrente do descumprimento da obrigação tributária.

Nesse mesmo sentido, aponta precedente do CARF.

Analisando as razões do impugnante em confronto com os argumentos apontados pela fiscalização, a Delegacia de Julgamento proferiu a seguinte decisão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
Ano-calendário: 2011 ARBITRAMENTO DO LUCRO. APRESENTAÇÃO
POSTERIOR DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. INADMISSIBILIDADE.
A tributação do lucro na sistemática do lucro arbitrado não é invalidada pela apresentação, posterior ao lançamento, de livros e documentos imprescindíveis para a apuração do crédito tributário que, após regular intimação, deixaram de ser exibidos durante o procedimento fiscal.

MULTA ISOLADA. DESCUMPRIMENTO DE INTIMAÇÃO PARA
APRESENTAÇÃO DE ARQUIVOS DIGITAIS. NORMA APLICÁVEL.
Não havendo prova, por parte da Fiscalização, de que a pessoa jurídica não teria elaborado os arquivos digitais, e configurada a dúvida sobre esse fato, é de se invocar o art. 112, inciso II, do CTN, para aplicar, no caso, a norma que sanciona o descumprimento de intimação para apresentação de arquivos

digitais, a saber: o art. 57 da MP nº 1.158-35/2001, com a redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012, posteriormente alterada pela Lei nº 12.873, de 2013.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros de mora, a partir de seu vencimento.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificado da decisão o contribuinte apresentou recurso voluntário no qual aduziu os seguintes argumentos:

- Possibilidade de Revisão do arbitramento do Lucro

Alega, neste ponto, que a súmula CARF nº 59 não se aplica ao caso em questão, podendo ser revisto o arbitramento do lucro em razão de entender que é possível a apresentação de provas que levarão ao cancelamento do arbitramento. Alega que a dificuldade na apresentação decorreu do fato de se referirem a ano anterior ao da aquisição da empresa pelo atual proprietário. Que apresentou toda a sua escrituração e que apenas não apresentou o Lalur e a documentação de suporte ligada a certos custos e despesas.

Com relação à falta do Lalur entende que a simples falta de apresentação do mesmo não é causa para arbitramento conforme farta jurisprudência deste CARF. A falta de apresentação da documentação de suporte não exclui a revisibilidade do lançamento em razão de a Súmula 59 de aplicar aos casos de não apresentação da escrituração e não da documentação de suporte e, em analogia à aplicação da norma do art. 299, que trata da glosa de despesas, a não apresentação da documentação de suporte poderia ser suprida na fase recursal, revertendo-se o arbitramento.

Alega que a DRJ não analisou os argumentos da impugnação, mas simplesmente informou que a apreciação não era necessária em face da aplicação da súmula. Alega, então, que há de serem analisados os argumentos apresentados a fim de permitir à defesa a comprovação da efetividade de suas despesas e a consequente revisão do arbitramento.

- Comprovação do Custos de Despesas Glosados => Neste item, apresenta um extenso arrazoado no qual pretende demonstrar a efetiva realização das despesas e a necessidade revisão do arbitramento. Neste ponto, não se faz necessário apresentar a argumentação do recorrente vez que esta deverá ser analisada em sede de diligência, acaso, a apresentação da documentação seja aceita pela turma julgadora do recurso.

- Necessidade de Abatimento Integral dos valores recolhidos a título de PIS e COFINS => Alega que a fiscalização ao lavrar a autuação deduziu dos montantes apurados apenas os valores devidos informados nas DCTF enquanto que a empresa realizou recolhimentos em valores maiores, razão pela qual deve ser revista a autuação. Alega também que a DRJ incorreu em omissão ao deixar de analisar este ponto específico da impugnação.

- **Descabimento da aplicação dos juros sobre a multa de ofício** => Neste item apresenta diversos argumentos e precedentes no sentido de que seja cancelada a incidência da aplicação de juros SELIC sobre a multa de ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos legais, assim dele tomo conhecimento.

Iniciemos a análise deste recurso a partir dos pontos de discordância levantados pelo recorrente em sua peça.

Possibilidade de Revisão do arbitramento do Lucro e Comprovação de Despesas Glosadas

Alega, neste ponto, que a súmula CARF nº 59 não se aplica ao caso em questão, podendo ser revisto o arbitramento do lucro em razão de entender que é possível a apresentação de provas que levarão ao cancelamento do arbitramento. Alega que a dificuldade na apresentação decorreu do fato de se referirem a ano anterior ao da aquisição da empresa pelo atual proprietário. Que apresentou toda a sua escrituração e que apenas não apresentou o Lalur e a documentação de suporte ligada a certos custos e despesas.

Com relação à falta do Lalur entende que a simples falta de apresentação do mesmo não é causa para arbitramento conforme farta jurisprudência deste CARF. A falta de apresentação da documentação de suporte não exclui a revisibilidade do lançamento em razão de a Súmula 59 de aplicar aos casos de não apresentação da escrituração e não da documentação de suporte e, em analogia à aplicação da norma do art. 299, que trata da glosa de despesas, a não apresentação da documentação de suporte poderia ser suprida na fase recursal, revertendo-se o arbitramento.

Alega que a DRJ não analisou os argumentos da impugnação, mas simplesmente informou que a apreciação não era necessária em face da aplicação da súmula. Alega, então, que há de serem analisados os argumentos apresentados a fim de permitir à defesa a comprovação da efetividade de suas despesas e a consequente revisão do arbitramento.

- **Comprovação do Custos de Despesas Glosados** => Neste item, apresenta um extenso arrazoado no qual pretende demonstrar a efetiva realização das despesas e a necessidade revisão do arbitramento. Neste ponto, não se faz necessário apresentar a argumentação do recorrente vez que esta deverá ser analisada em sede de diligência, acaso, a apresentação da documentação seja aceita pela turma julgadora do recurso.

Com relação a esta argumentação, que será analisada em conjunto, a apresentação dos comprovantes de despesas em momento posterior é possível quando demonstrada a impossibilidade da apresentação em momento anterior. O arbitramento do lucro foi realizado, neste caso, pela ausência da maior parte da documentação requerida pelo fiscal responsável pelo procedimento. Segundo as informações apresentadas pelo fiscal a empresa, apesar de intimada diversas vezes, deixou de apresentar a maior parte da documentação comprobatória de seus custos e despesas. Transcrevemos, abaixo, o quadro onde a fiscalização demonstra o montante da ausência de comprovação dos custos.

<i>Custos e Despesas Operacionais Não Comprovados</i>	<i>Valor (R\$)</i>
<i>Encargos de Depreciação e Amortização</i>	<i>16.300.029,61</i>
<i>Custos e Despesas com Pessoal</i>	<i>9.619.667,90</i>
<i>Juros Pagos Decorrentes de Empréstimos com Pessoas Vinculadas ou Situadas em País com Tributação Favorecida</i>	<i>11.286.225,81</i>
<i>Outros Custos e Outras Despesas</i>	<i>30.327.803,360</i>
<i>Total dos Custos e Despesas Operacionais Não Comprovados</i>	<i>67.533.726,68</i>

<i>Linha</i>	<i>Descrição</i>	<i>Valor (R\$)</i>
17	<i>Custos dos Bens e Serviços Vendidos</i>	<i>48.675.715,70</i>
44	<i>Despesas Operacionais</i>	<i>26.060.841,45</i>
45	<i>Variações Cambiais Passivas</i>	<i>10.329.100,87</i>
49	<i>Juros Pagos Dec. Emp. c/Pes. Vinc. / Sit. País Trib. Fav.</i>	<i>11.286.225,81</i>
51	<i>Outras Despesas Financeiras</i>	<i>1.664.632,62</i>
53	<i>Resultados Negativos em Participações Societárias</i>	<i>5.020.998,76</i>
(A)	Total das Rubricas de Custos e Despesas Operacionais Declarados	103.037.515,21
12	<i>Var Cambiais Passivas (MP nº 1.858/1999, art. 30)</i>	<i>(10.329.100,87)</i>
14	<i>Ajustes por Diminuição Valor Invest. Aval. p/ PL</i>	<i>(5.020.998,76)</i>
(B)	Total das Rubricas de Custos e Despesas Operacionais Declaradas Excluídas as Adições Referentes a Estas Rubricas Informadas na Ficha 09A (utilizadas para reduzir a base de cálculo dos tributos)	87.687.415,58
(C)	Total dos Custos e Despesas Operacionais Não Comprovados no Curso da Presente Ação Fiscal (valor extraído do quadro anterior)	67.533.726,68
(D)	Percentual de Custos e Despesas Operacionais Não Comprovados (D) = (C) / (B) x 100	Aproximadamente 77%

Demonstra-se da leitura das tabelas acima que o contribuinte deixou de apresentar a maior parte dos documentos de comprovação dos custos e despesas da empresa durante o período fiscalizado. Além disso informa a fiscalização que a empresa, obrigada ao lucro real, igualmente deixou de apresentar o LALUR, livro obrigatório para as empresas sujeitas a este regime.

Ocorre, no entanto, que a simples não apresentação do LALUR ou de parte da documentação não seria suficiente para justificar o arbitramento se não ficar demonstrado

primeiro, a reiteração da solicitação por parte do fiscal responsável pelo procedimento, segundo, o conhecimento da empresa das intimações e sua inação. Assim, no nosso entender não bastaria apenas uma única intimação não atendida para provocar o arbitramento, mas sim que se demonstre a efetiva tentativa de obter a documentação e se buscar a verdade material.

Por isso, apesar de ter sido indicado pelo fiscal responsável pelo procedimento as datas em que foram realizadas intimações, cuidamos de rever detidamente estas intimações e as respostas apresentadas pelo recorrente. Vejamos:

Data da Intimação	Solicitações	Resposta
27/11/2013	Termo de Início solicitando toda a escrituração livros e comprovantes de despesas	Entrega parcial e pedido de prorrogação de prazo
18/12/2013	Apresentar bens depreciados e justificar não recolhimento da CIDE	Apresenta alegações da CIDE e pede prorrogação de prazo da depreciação. Em seguida informa não ter como apresentar a lista de bens depreciados.
08/01/2014	Reintimou apresentação da folha de pagamento e dos comprovantes de prestação de serviços	Solicita prorrogação de prazo
24/02/2014	Intimou a apresentar os comprovantes de aquisição dos bens	
29/04/2014	Reintimado a apresentar os comprovantes de pagamento de despesas com juros pagos a pessoa vinculada com tratamento favorecido	Solicita prorrogação de prazo
16/07/2014	Reintimação do item acima	Solicita mais prorrogação de prazo. Depois apresenta lista dos registros contábeis desacompanhados de documentos.
28/08/2014	Reintimação arquivos da folha de pagamento e dos documentos dos pagamentos de royalties	Apresenta arquivos da folha que não foram validados. Apresenta justificativa de que os documentos são os que já tinham sido apresentados.
29/09/2014	Devolução do arquivo da folha por não ter sido validado. Reintimação da solicitação dos arquivos da folha. Reintimação da apresentação de documentos comprobatórios do pagamento dos royalties. Intimação apresentação do LALUR	Apresenta as mesmas justificativas sem qualquer documento a embasar.
27/10/2014	Reintimação apresentação do LALUR	
31/10/2014	Reintimação para apresentar os comprovantes das demais despesas informadas na apuração	Pedido de prorrogação por 20 dias

Além destas intimações e reintimações para apresentação de documentos, foram realizadas outras intimações para regularização de arquivos do SPED, retificação de DCTF e prosseguimento de fiscalização que deixamos de relacionar por não se relacionarem à apresentação dos documentos comprobatórios.

A título de ênfase, destacamos que dos documentos anexados ao processo não consta um único comprovante de despesa, REPITO, nenhum comprovante de despesa de qualquer espécie, mesmo decorridos um ano e nove meses entre o início do procedimento de fiscalização e a conclusão do auto de infração.

Inobstante o reiterado descumprimento quanto ao atendimento das intimações recebidas no curso da fiscalização, o recorrente, quando da apresentação da impugnação apresentou os seguintes documentos: Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR, Planilha de despesas mensais, espelhos das folhas de pagamento, DARFs de pagamento, contratos bancários, documentos de despesas de contas de energia, comunicações, frete e tudo o mais que a empresa pode apresentar relativo aos custos e despesas de sua atividade.

Na análise da impugnação a Delegacia de Julgamento deixou de apreciar os documentos com base nos seguintes argumentos:

“1. Da alegada possibilidade, neste caso em particular, de revisão do arbitramento do lucro

No que tange ao arbitramento dos lucros, reconhece a impugnante que, regularmente intimada e reintimada, efetivamente, deixou de apresentar à Fiscalização diversos documentos comprobatórios de lançamentos contábeis registrados em sua escrituração contábil.

Com efeito, deixou a contribuinte de comprovar, aproximadamente, 77% do total de custos e despesas operacionais deduzidos na apuração do lucro operacional e do lucro real informados na DIPJ 2012.

Não obstante, alega a suplicante que os fatos objeto deste processo administrativo não são atingidos pela Súmula CARF nº 59, pois não guardariam correspondência com o sentido que se lhe deve atribuir em vista dos precedentes que serviram de fundamento para a edição do respectivo verbete.

Não merece acolhida a pretensão da impugnante.

Preliminarmente, cabe ressaltar que o feito fiscal encontra amparo no art. 530, III, do RIR/99, que dispõe verbis:

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

(...);

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527; (...);

Por outro lado, a apresentação posterior de documentos da escrituração não tem o condão de afastar o arbitramento do lucro, consoante mansa e pacífica jurisprudência administrativa.

A matéria, inclusive, se encontra há muito sumulada pelo atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Veja-se o enunciado da Súmula CARF nº 59:

Súmula CARF nº 59: A tributação do lucro na sistemática do lucro arbitrado não é invalidada pela apresentação, posterior ao lançamento, de livros e documentos imprescindíveis para a apuração do crédito tributário que, após regular intimação, deixaram de ser exibidos durante o procedimento fiscal.

Da simples leitura do enunciado supra, depreende-se claramente que a apresentação a posteriori de documentos da escrituração não tem o condão de invalidar o arbitramento do lucro promovido pela autoridade fiscal, revelando-se desarrazoada a tese suscitada pela impugnante de que a citada súmula só vedaria a apresentação posterior de livros.

Com efeito, extrai-se do entendimento sumulado verdadeira proteção ao trabalho fiscal, na medida em que inibe embaraço à fiscalização, consistente na negativa de atendimento às sucessivas intimações fiscais, durante os trabalhos de auditoria.

Ora, a ausência dos documentos que lastreiam a escrituração, caso dos autos, equivale à total ausência de escrita, impossibilitando a apuração do lucro real e, por consequência, a verificação se o contribuinte pagou o tributo devido. Daí a autorização legal para o arbitramento do lucro.

Ora, é sabido, o ato administrativo de lançamento é um ato vinculado, exigindo-se para sua validade o atendimento a certos pressupostos objetivos (no caso, a ocorrência das hipóteses previstas em lei para o arbitramento do lucro) e também subjetivos, (competência do agente, etc).

Todavia, uma vez atendidos esses pressupostos objetivos e subjetivos, isto é, regularmente constituído, o crédito somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos em lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional.

Sob a impossibilidade de revisão do lançamento na hipótese sob exame, vale trazer à lume ensinamentos produzidos ainda nos idos de 1982, pela E. Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme excertos do voto condutor do Acórdão CSRF nº 01-0.241, de 1982:

“(...) não se pode admitir que a posterior apresentação do documentário, isto é, o arrependimento, torne nulo o trabalho fiscal. Admitir-se o contrário, equivaleria a um arbitramento condicional, não previsto em lei ou, ainda, implicaria em dizer-se que o ato administrativo de lançamento ficaria sem efeito, quando o contribuinte, após autuado, comprovasse possuir escrita e se dispusesse a apresentá-la, o que, convenhamos, por afrontar a lógica e o

bom senso, somente seria admissível se a lei expressamente o dissesse. À luz das normas vigentes, não há lugar para qualquer regularização, uma vez lavrado o Auto de Infração, e qualquer tentativa interpretativa em sentido contrário, além de ficar desprovida de consistência jurídica, também não seria salutar do ponto de vista da política e administração tributárias.”

Rejeito, pois, as razões de impugnação da contribuinte sobre o tema do arbitramento dos lucros e, conseqüentemente, ficam prejudicados (1) o exame da alegação de que a falta de apresentação do LALUR não justificaria por si só o arbitramento do lucro; e (2) o exame dos livros e documentos apresentados pela contribuinte junto com sua peça de defesa.”

Veja-se que a DRJ não deixou de analisar a documentação apresentada pela empresa sem qualquer motivo. A sua decisão baseou-se na aplicação da Súmula nº 59 do CARF e pelo entendimento que a apresentação posterior de documentos não pode reverter a aplicação do arbitramento resultante da falta de apresentação dos mesmos durante o procedimento de fiscalização.

No meu entender corretíssimo o entendimento da DRJ. Mais ainda, no presente caso a empresa teve um ano e nove meses para coletar os documentos e apresentá-los à fiscalização. Documentos estes que deveriam estar sob sua guarda, desde a realização dos registros contábeis. Alega o recorrente, em seu benefício, que o período fiscalização era anterior ao de aquisição da empresa, no entanto esta alegação não lhe pode servir de justificativa para a reversão da aplicação da Súmula nº 59.

Sendo o atual proprietário da empresa adquirente da participação dos antigos sócios, normalmente nestes casos são realizadas diligências e auditorias não somente para verificar o valor da empresa, como também para verificar a situação de sua escrituração e registros contábeis. Ora, se os atuais proprietários adquiriram a empresa, com certeza se apropriaram de todo o seu acervo contábil e fiscal.

Não faz sentido a alegação de que sendo o período anterior ao da aquisição, este fato dificultou a obtenção da documentação. A obrigação de guarda dos documentos comprobatórios de sua escrituração não decorre dos dispositivos legais que a determinam, mas surgem de uma necessidade lógica dos adquirentes em se apoderar de todos os documentos que pudessem ser meios de prova em favor da empresa, como os são os documentos comprobatórios da escrituração fiscal.

Levando-se em consideração estes elementos e que, da leitura das intimações e respostas apresentadas pela empresa não se encontra nenhuma justificativa plausível da impossibilidade de obtenção da documentação, nos parece que a não disponibilização da mesma durante o curso do procedimento fiscal pode ter outro motivo que não se encontra demonstrado no processo.

À título de suposição poderia a documentação não ter sido apresentada por alguma rusga ocorrida durante o procedimento entre a empresa e o fiscal responsável; poderia também ser uma ação intencional para buscar uma nulidade futura na análise recursal. Enfim, poderíamos suscitar inúmeras possibilidades, nenhuma delas aferível por meios dos documentos juntados ao processo.

Por tudo isso entendemos que, inobstante toda a argumentação apresentada pela empresa no intuito de demonstrar que este processo era diferente do que se baseou a jurisprudência para firmar a Súmula nº 59, entendo de modo diverso.

Não consegui vislumbrar nos autos do processo documentos, motivos ou justificativas que fizessem crer que não foi possível à empresa coletar e apresentar os documentos necessários à realização da fiscalização. Não basta apenas ao recorrente alegar que o caso é diferente, para que isto se comprove tem de demonstrar os motivos que levam ao caso ser diferente, não apenas apresentar interpretações da súmula e de que o seu caso é diferente, merecendo a análise de toda a documentação apresentada posteriormente ao encerramento da fiscalização.

Aceitar a análise posterior da documentação não só seria um desprestígio ao serviço da fiscalização como, na verdade, permitiria a que as empresas simplesmente se omitissem ao dever de apresentar documentos durante a fiscalização para obter essa análise *a posteriori* solicitando diligências buscando a anulação do procedimento.

Veja-se, havendo a aceitação posterior da documentação qual seria o destino do auto de infração anterior lavrado. Com certeza seria o da anulação. Se a realização do arbitramento decorre, como neste caso, na não apresentação da escrituração e documentação completa, se esta é aceita posteriormente o auto de infração teria de ser anulado, posto que estaria ausente o fundamento do arbitramento.

Não podemos concordar com esta hipótese. O arbitramento resultante da falta de apresentação da documentação e da escrituração não pode ser revertido pela simples apresentação da documentação junto com a impugnação. Aceitar este fato seria admitir que o próprio contribuinte detenha o poder de ditar o ritmo da fiscalização e proceder no sentido de buscar a decadência ou provocar a anulação de autos regularmente lavrados.

Veja-se que o único destino possível de auto de arbitramento após a aceitação da documentação apresentada posteriormente é a anulação e, conseqüentemente, a alteração do prazo de decadência, posto que, a partir da anulação, este permaneceu correndo sem interrupção. Assim, a decadência estaria a serviço do alvitre do contribuinte e não agindo contra a inação do fisco.

Por todos os fatos, conseqüências e pela necessária aplicação da Súmula nº 59 neste caso que, conforme demonstrado, não apresenta informações à desvinculá-lo da aplicação sumulada, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Necessidade de Abatimento Integral dos valores recolhidos a título de PIS e COFINS => Alega que a fiscalização ao lavrar a autuação deduziu dos montantes apurados apenas os valores devidos informados nas DCTF enquanto que a empresa realizou recolhimentos em valores maiores, razão pela qual deve ser revista a autuação. Alega também que a DRJ incorreu em omissão ao deixar de analisar este ponto específico da impugnação.

Neste ponto, em verdade o que a empresa deseja é que os pagamentos realizados em um determinado mês que forem superiores aos valores lançados sejam utilizados no abatimento das contribuições apuradas em períodos subsequentes no mesmo lançamento.

Realmente verificamos que esta mesma argumentação foi trazida em sede de impugnação por parte da empresa e, no entanto, não foi analisada pela decisão de Piso,

entretanto, entendendo este relator que pode decidir quanto ao mérito em favor do recorrente, sou de opinião que podemos superar a nulidade vertida para no mérito reconhecer assistir razão ao recorrente, neste ponto, conforme segue.

O pedido do contribuinte, neste caso, trata-se, em verdade de compensação de pagamentos a maior de um período com débitos lançados em auto de infração relativos a períodos subsequentes. O procedimento de compensação está normatizado na lei nº 9.430/96 e alterações posteriores, por estas normas o contribuinte é que deveria realizar tal procedimento por meio da apresentação de declarações de compensação.

A outra possibilidade existente seria a de realizar-se a compensação de ofício dos pagamentos a maior de um período com os débitos de outros períodos. Tal procedimento não se aplicaria no entanto ao caso, vez que a compensação de ofício aplica-se apenas quanto o sujeito passivo, detentor de créditos contra a fazenda, antes de recebe-los em espécie e verificada a existência de outros débitos, é intimado de que será realizada a compensação de ofício.

No caso em tela em verdade, não há regra normativa a alcançar a pretensão, justamente porque o legislador não poderia prever o caso de, em um mesmo procedimento fiscal, ser verificada a existência de pagamentos a maior de um tributo em alguns períodos e lançamento em outros períodos.

Por isso, neste ponto, mais do que se utilizar as normas, até porque inexistentes ao caso, há de se ponderar sobre os princípios do direito que se podem aplicar ao caso. Neste sentido, exigir-se que o contribuinte apresente declarações de compensação para buscar a compensação pretendida é absolutamente desproporcional e não razoável. Primeiro porque já atingidos os créditos pela decadência, segundo porque seria exigir do mesmo a admissão da existência dos débitos no curso da análise dos recursos administrativos.

Havemos também de levar em conta o princípio da economia processual. Não se justifica o início de novo processo para apurar fatos que já se tem conhecimento neste processo e que podem ser resolvidos no curso deste.

Por tudo isso e considerando razoável a pretensão do contribuinte que, mais das contas poderia ter sido realizada no curso do procedimento fiscalizatório, voto no sentido de se acatar a pretensão para que, quando da elaboração da liquidação do julgado, sejam abatidos dos débitos de PIS e COFINS objeto de lançamento, os valores dos pagamentos de PIS e COFINS relativos aos períodos de apuração envolvidos na autuação e que se demonstrem em valor superior aos débitos lançados em DCTF e já considerados na mesma autuação, em cada período de apuração.

Descabimento da aplicação dos juros sobre a multa de ofício

Com relação à alegação de impossibilidade de incidência de juros calculados pela SELIC sobre a multa de ofício, entendo por bastante elucidativa a argumentação apresentada em voto proferido pela DRJ/Florianópolis no acórdão nº 07-38.069 - 3ª Turma da DRJ/FNS relativo ao assunto. Por isso transcrevo a parte do mesmo o adoto como suficiente para justificar a não aceitação das alegações do recorrente quanto a este ponto.

De todo modo, para comprovar que o tema não está pacificado nas Egrégias Câmaras Superiores administrativas, como pretende fazer crer o interessado, cita-se ementa de acórdão proferida pelo Primeiro Conselho de Contribuintes, no sentido de que a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício está amparada em lei:

“JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO - A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista pelos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei 9.430/96.” (1º Conselho de Contribuintes, 3ª Câmara, acórdão 103-22197, sessão de 07/12/2005)

A partir da leitura do Código Tributário Nacional, conclui-se que a multa, apesar de não ter a natureza de tributo, faz parte do crédito tributário. Os artigos a seguir assim dispõem:

“Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”(negritamos)

“Art. 113 A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

“Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”. (grifei)

Enquanto o art. 3º exclui as multas da definição de tributo, os dispositivos seguintes (art. 113, §1º, e art. 139) trazem-nas para compor o crédito tributário. Por conseguinte, a cobrança das multas lançadas de ofício deve receber o mesmo tratamento dispensado pelo CTN ao crédito tributário.

Por sua vez, o artigo 161, do mesmo diploma legal, dispõe que ao crédito tributário não pago no vencimento devem ser acrescidos os juros moratórios.

“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.”(negritamos)

Destarte, o CTN admite a incidência de juros de mora sobre as multas lançadas de ofício. A expressão “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis” apenas reforça a idéia de que juros e multa não são excludentes entre si.

A incidência de juros sobre as multas de ofício, ao contrário do que alega o interessado, foi introduzida pelo legislador ordinário justamente através da Lei nº 9.430/1996, cujo art. 61 dispõe:

“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento." (grifei)

Verifica-se que a lei utiliza a expressão "débitos decorrentes de tributos e contribuições". Ora, as multas de ofício proporcionais, lançadas em função de infração à legislação tributária de que resulta falta de pagamento de tributo, como é o caso, são débitos decorrentes de tributos e contribuições.

Não se trata de mera imprecisão terminológica do legislador, mas sim de ampliação do campo de incidência dos juros de mora para abranger também as multas de ofício, o que é perfeitamente compatível com nosso sistema jurídico tributário. Tanto é assim, que a mesma Lei nº 9.430/1996, em seu artigo 43, expressamente prevê essa hipótese no caso de multas lançadas isoladamente:

"Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento." (negritamos)

Desta forma, conforme demonstrado, mostra-se perfeita a conclusão a que chegou o Parecer MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG nº 28, de 02 de abril de 1998:

"3. (...). Assim, desde 01.01.97, as multas de ofício que não forem recolhidas dentro dos prazos legais previstos estão sujeitas à incidência de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de um por cento no mês de pagamento, desde que estejam associadas a:

- a) fatos geradores ocorridos a partir de 01.01.97;*
- b) fatos geradores que tenham ocorrido até 31.12.94, se não tiverem sido objeto de pedido de parcelamento até 31.08.95."*

Assim, tem plena previsão legal a incidência de juros moratórios – Taxa Selic sobre a multa de ofício aplicada em decorrência de infração, como é o caso dos autos, haja vista esta compor o crédito tributário.

Corroboram este entendimento os seguintes precedentes do CARF:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. A multa de ofício, penalidade pecuniária, compõe a obrigação tributária principal, e, por conseguinte, integra o crédito tributário, que se encontra submetido à incidência de juros moratórios, após o seu vencimento, em consonância com os artigos 113, 139 e 161, do CTN, e 61, § 3º, da Lei 9.430/96. (Acórdão 9101-003.009, de 08 de agosto de 2017)

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Acórdão 9101-002.957, de 03 de julho de 2017)

JUROS DE MORA. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE OFÍCIO. CÁLCULO INDIRETO. POSSIBILIDADE. A multa de ofício incide sobre o valor do crédito tributário devido e não pago, acrescido dos juros moratórios, calculados com base na variação da taxa Selic, logo, se os juros moratórios integram a base de cálculo

da referida multa, necessariamente, eles comporão o valor da multa de ofício devida. (Acórdão 3302-004.496, de 25 de julho de 2017)

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. De acordo com art. 161 do CTN, sobre o crédito tributário incidem juros de mora. Como a multa de ofício integra o crédito tributário, também sobre ela devem incidir juros de mora. (Acórdão 1401-001.903, de 20 de junho de 2017)

Pelo apresentado acima, entendo estar correta a decisão de Piso na parte em manteve a exigência da aplicação da taxa SELIC sobre o crédito tributário relativo à multa de ofício. Assim, voto por negar provimento ao recurso quanto a este ponto.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário apenas para que, quando da elaboração da liquidação do julgado, sejam abatidos dos débitos de PIS e COFINS, objeto de lançamento, os valores dos pagamentos de PIS e COFINS relativos aos períodos de apuração envolvidos na autuação e que se demonstrem em valor superior aos débitos lançados em DCTF e já considerados na mesma autuação, em cada período de apuração.

Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator