



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

Processo n° 14041.720028/2013-18
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1401-001.629 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de maio de 2016
Matéria IRPJ. CSLL. Insuficiência de recolhimentos.
Recorrente MEDICAL SHOP PRODUTOS HOSPITALARES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

NULIDADE. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. ILEGALIDADE.

Inexiste ilegalidade do feito fiscal, não caracterizando nulidade por preterição do direito de defesa, se a infração foi claramente descrita, os fatos alegados foram documentalmente comprovados e a fundamentação legal expressamente declarada.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

ARBITRAMENTO DO LUCRO. EXCEÇÃO.

A tributação pelo lucro arbitrado é uma exceção que só pode ser levada adiante no caso de impossibilidade de apuração do lucro real (regra geral) e, se for o caso, de irregular opção pelo lucro presumido.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

INCONSTITUCIONALIDADE. AUSÊNCIA DE COMPETÊNCIA.

A autoridade administrativa não dispõe de competência para apreciar alegações de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo.

JUROS SOBRE MULTA. POSSIBILIDADE.

Os juros moratórios são devidos à taxa SELIC e sobre o “crédito tributário”. Este decorre da obrigação principal que, por sua vez, inclui também a penalidade pecuniária.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso

Documento assinado digitalmente.

Antônio Bezerra Neto - Presidente.

Documento assinado digitalmente.

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Ricardo Marozzi Gregorio, Marcos de Aguiar Villas Boas, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Aurora Tomazini de Carvalho e Antonio Bezerra Neto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por MEDICAL SHOP PRODUTOS HOSPITALARES LTDA contra acórdão proferido pela DRJ/São Paulo I que concluiu pela improcedência total da impugnação. Os créditos tributários lançados, no âmbito da DRF/Brasília, referentes ao IRPJ e CSLL, devidos nos períodos de apuração correspondentes ao ano-calendário de 2009, totalizaram o valor de R\$ 17.395.688,58. A autuação verificou a insuficiência de recolhimento daqueles tributos a partir de apuração efetuada com base no lucro real trimestral.

No que importa para o enfrentamento do que foi alegado no recurso, vale a pena reproduzir os seguintes trechos do Termo de Verificação Fiscal:

16. Como mencionado no tópico anterior, a empresa apresentou o Livro Diário/Razão nº 15, referente ao ano-calendário de 2009, bem como o Lalur referente ao mesmo período.

17. Compulsando o Livro Diário/Razão nº 15, esta Fiscalização constatou que a empresa apurou trimestralmente valores do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL pelo regime do Lucro Presumido (cálculo sobre a receita efetivamente recebida), não obstante ter apresentado – praticamente com valores zerados – a DIPJ 2010 pelo regime do Lucro Real trimestral, além de ter efetuado recolhimentos reduzidos a título de estimativa mensal do IRPJ e da CSLL.

(...)

22. Cabe enfatizar novamente que a fiscalizada apurou, no referido Diário autenticado, o IRPJ e a CSLL com base no Lucro Presumido. No entanto, esta Fiscalização constatou que não houve recolhimentos do IRPJ por esse regime de apuração nem foi apresentada DIPJ retificadora –devidamente preenchida – referente à apuração pelo Lucro Presumido, nem entregue Declaração de Compensação relativa à compensação de débitos do IRPJ apurado sob aquele regime, nem houve parcelamento desse imposto, nem foi apresentada DCTF declarando o IRPJ com base no Lucro Presumido.

23. Com relação à DCTF, cumpre registrar que a empresa, originalmente, declarou débitos de estimativa mensal de IRPJ e de CSLL para os meses de janeiro a junho do ano de 2009, vindo a retificar as declarações correspondentes a esses períodos nos dias 20 e 21/09/2012, ou seja, quando a empresa já se encontrava submetida à presente ação fiscal e, portanto, com sua espontaneidade excluída, nos termos do art. 7º, inciso I e § 1º, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

24. Diante do que foi exposto, chegou-se à conclusão de que a opção pelo Lucro Presumido não foi exercida pela fiscalizada, seja pelo pagamento, seja pela declaração em DCTF ou pela apresentação da DIPJ devidamente preenchida, seja pelo parcelamento, seja pela compensação. Assim, não tendo havido a efetiva opção pelo Lucro Presumido, a empresa foi submetida à tributação do IRPJ e da CSLL com base no Lucro Real trimestral (regra geral), considerando que sua escrituração comercial devidamente autenticada – Livro Diário/Razão nº 15 – possibilitou a apuração desses tributos segundo esse regime de tributação.

25. Para efeito de apuração do IRPJ e da CSLL com base no Lucro Real trimestral, esta Fiscalização partiu da demonstração do resultado do exercício – DRE apresentada pela empresa (Anexo I), e procedeu aos seguintes ajustes nessa demonstração, o que resultou na elaboração de nova DRE (novo resultado contábil) constante do Anexo II ao presente Termo:

Em seu relatório, a decisão recorrida assim descreveu as alegações contidas na impugnação:

II – Mérito.

Dos critérios de determinação da exigência de IRPJ e CSLL.

5.4. No Termo de Verificação Fiscal o auditor informa que a autuada apurou inicialmente no Diário autenticado o IRPJ e a CSLL com base no Lucro Presumido; entretanto, não efetuou pagamentos dos respectivos tributos neste citado regime.

5.5. A autoridade fiscal afirma que encontrou inconsistências não só na escrituração, mas também na Declaração DIPJ, o que, no seu modo de ver, implicaria concluir que a opção pelo Lucro Presumido não teria sido de fato exercida.

5.6. Aduz o auditor que a fiscalizada retificou, nos dias 20 e 21/09/2012, as DCTF dos meses correspondentes a janeiro a junho de 2009, porém não aceitou as ditas retificadoras, haja vista a perda de espontaneidade.

5.7. Diante disso, indica que optou por recalcular o Lucro Real com base no Livro Diário/Razão nº 15, sob a alegação de que esse fora devidamente autenticado.

5.8. Portanto, na determinação dos tributos supostamente devidos, o autuante e utilizou o regime do Lucro Real, ao o argumento de que a DIPJ transmitida pela empresa, do ano-calendário de 2009, fora entregue dentro do referido regime.

5.9. A fiscalização, ao final, acrescenta que para fins da apuração do IRPJ e da CSLL no regime do lucro real trimestral, partiu da Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) apresentada pela empresa, e procedeu a ajustes que resultaram em nova DRE e em nova base de cálculo dos tributos.

5.10. A Impugnante discorda dessa metodologia e da adoção do regime do Lucro Real no lançamento de ofício, pois o critério utilizado foi o mais gravoso possível, o que prejudicou a empresa, além de ser ilegal, motivo porque passará a demonstrar o desacerto do critério fazendário.

Da Nulidade do AI por descumprimento de regras fundamentais.

5.11. O não cumprimento por parte da Administração Pública, representada pelo AFRF, de procedimentos e formalidades estabelecidas pela própria Constituição Federal de 1988 (ampla defesa e contraditório, art. 5º, LV), até aquelas previstas em decretos, portarias e instruções normativas do próprio Poder Executivo, conforme adiante demonstrado, enseja a nulidade de todo o procedimento concernente à constituição do crédito tributário, sob pena de se estar incorrendo em inconstitucionalidade e ilegalidade. Não por outro motivo que tal consequência também encontra previsão normativa.

Do IRPJ e da CSLL – Divergência de Declarações.

5.12. A fiscalização consigna que a empresa apresentou a DIPJ ano-calendário 2009 praticamente zerada, tendo feito recolhimentos reduzidos a título de estimativa mensal dos dois tributos acima citados.

5.13. De outra parte, mesmo em face de tal constatação, manteve a apuração dos referidos tributos no regime do Lucro Real, da forma mais gravosa possível à recorrente. E por que ?

5.14. Ao contrário do que seria um procedimento razoável e justo, o auditor firmou intransigente posição de adotar o Diário nº 15, como válido para a determinação das receitas e dos resultados e, em contrapartida, rejeitar, alegando não terem comprovação hábil, nem registros contábeis aceitáveis, quase todas as despesas e custos apresentados pela fiscalizada.

5.15. O auditor usou o malévolo critério de adotar as receitas escrituradas no Diário, ao que acrescentou o exame de créditos em contas bancárias da empresa, cujo sigilo foi quebrado por Requisição Administrativa.

5.16. O trabalho fiscal foi tendencioso, parcial e direcionado a levantar créditos tributários muito acima do razoável e proporcional ao faturamento anual da empresa.

5.17. A auditoria-fiscal pressupõe uma cuidadosa e meticulosa verificação dos fatos e dos elementos que permitam aferição que mais se aproxime da realidade econômica do contribuinte. (cita e transcreve julgado administrativo às fls. 738 a 740).

5.18. A jurisprudência administrativa, em relação a tributos análogos, é dominante no sentido de que nem a interpretação pessoal, sem amparo na lei, nem as presunções humanas, são suficientes para fundamentar os lançamentos tributários. (cita e transcreve julgados administrativos às fls. 740 e 741).

5.19. Na autuação que se discute não foi utilizado o critério que mais se aproximaria da realidade, tampouco foram efetuadas diligências para apuração do ocorrido, o que torna nula a exigência.

5.20. Ao escolher o critério mais gravoso para a Autuada, o lançamento acabou por conter outro vício de nulidade em razão de capitulação legal inadequada, vale dizer, incabível a adoção do lançamento pelo regime do Lucro Real, quando a situação contábil da empresa não permitia uma determinação do IRPJ e da base de cálculo da CSLL de acordo com dados revestidos de veracidade e idoneidade, tanto no campo das receitas mas sobretudo no campo dos custos e despesas.

5.21. Em se verificando que não houve o correto aferimento da base tributável, bem como foi indevida a determinação da exigência e erroneamente capitulado o lançamento, este desatendeu a norma prescrita no artigo 142 do CTN.

5.22. O procedimento fiscal viola os princípios da estrita legalidade e da tipicidade fechada, haja vista que a exigência tributária só se verifica com a existência concreta do fato gerador previsto em lei, embasada na estrita competência constitucional.

5.23. A própria presunção legal de omissão de receitas, por exemplo, de depósito ou créditos bancários de origem incomprovada (art. 42 da Lei 9.430/96), reclama, para sua perfeição, que a autoridade administrativa proceda à análise individualizada dos créditos, com expurgo das transferências entre contas de mesma titularidade e de outros que manifestamente não representam receitas, como estornos e créditos de empréstimos. O contribuinte deve, ainda, ser previamente intimado a esclarecer e comprovar a origem dos créditos. Sem esses requisitos ou pressupostos, padece a presunção legal.

5.24. A autoridade administrativa jamais poderá valer-se de arbitrariedade. É por isto que, mesmo ao se valer desse regime de apuração do IRPJ, a Administração Pública deverá propiciar ao contribuinte a produção de prova em contrário, devendo também ater-se ao fato gerador e aos demais elementos da hipótese de incidência previstos em lei, não obstante estar auferindo o “quantum debeatur” por métodos indiciários.

5.25. No processo administrativo vigora o princípio da verdade material e o dever de aperfeiçoamento do lançamento. No lançamento foram levados à tributação valores absurdos e evidentemente distantes da realidade, tomando-se por base de cálculo parâmetros incompatíveis com a atividade da empresa.

5.26. O art. 10, do Decreto nº 70.235/1972 assevera que o AI deverá conter, necessariamente, dentre outros requisitos, a disposição legal infringida, a penalidade aplicável e a determinação da exigência.

5.27. No caso que se discute não foi utilizado o critério que mais se aproximaria da realidade, o que torna nula a exigência.

5.28. Verifica-se, quanto à forma, um lançamento indevido, pela utilização de critério ilegal e mais oneroso ao contribuinte, em desobediência ao artigo 112 do CTN, como também ao princípio da legalidade (art. 97 do CTN e art. 150 da CF), ao tributar em desacordo com o prescrito no CTN (art. 43) e no RIR/1999, no que se relaciona à base de cálculo.

5.29. O autuante deveria ter obedecido à lei e adotado o arbitramento de lucros, pois claramente restou impossibilitada a apuração do Lucro Real em razão da apuração de informações insuficientes. (cita e transcreve julgado administrativo às fls. 746 e 747).

5.30. Na situação em debate, o Auditor optou pelo Lucro Real para determinar as receitas e não acatou a maior parte das despesas e deduções de que deveria ter se valido para, de início, refazer a Demonstração de Resultados do Período (antiga DRE) e na seqüência determinar os ajustes (adições, exclusões e compensações) previstos na legislação de regência.

Erros Materiais e Postura Nitidamente Tendenciosa na Determinação da Base de Cálculo do IRPJ e da CSLL.

5.31. A fiscalização cometeu falhas graves, ao que parece de forma proposital, para superestimar a base tributável, em detrimento do direito da empresa a uma apuração justa do valor que se lhe imputa como devido no AI:

5.31.1. Notas Fiscais canceladas: grande parte das notas fiscais canceladas foi mantida porque o autuante não aceitou as justificativas da contribuinte. Nesse caso, muitas dessas Notas foram substituídas por outras e os clientes não devolveram a primeira via. Bastou isso para o auditor nem mesmo se dar ao trabalho de conferir as Notas apresentadas pela contribuinte.

5.31.2. As despesas com as folhas de pagamento mensais não foram deduzidas da base de cálculo dos tributos, embora o fiscal delas tenha sido cientificado no decorrer do procedimento fiscal.

5.32. Além das questões suscitadas, olvidou-se das disposições existentes na legislação tributária que, nesses casos, tornam obrigatório o arbitramento de lucros.

5.33. Nulo, portanto, o lançamento feito com base no regime do Lucro Real.

Do Obrigatório Lançamento com base no Arbitramento de Lucros.

5.34. No presente lançamento, o critério adequado seria o arbitramento de lucros, conforme previsto no artigo 47 da Lei nº 8.981/1995.

5.35. As deficiências da contabilidade da empresa fiscalizada são mais do que aptas a caracterizar o enquadramento nas hipóteses de arbitramento de lucros estabelecida na legislação tributária.

5.36. Desse modo, a contribuinte requer a adoção do referido critério de apuração.

Da Penalidade Pecuniária Lançada de Ofício.

5.37. Pelas razões apresentadas, em todos os itens em relação aos quais descabe o lançamento de ofício, inexistente fundamento para a imposição de quaisquer multas de ofício, uma vez que as aludidas penalidades pecuniárias constituem acessório da exação principal.

5.38. De outra parte, ainda que houvesse infração à legislação tributária, a penalidade aplicada no lançamento de ofício, de 75%, ultrapassa todos os limites do bom senso e da moralidade, para se transformar em verdadeiro ato confiscatório, ao teor do que prescreve o art. 150, inciso IV da CF/1988.

5.39. O texto constitucional deve ser interpretado de forma extensiva, abrangendo não somente o tributo, mas também a pena pecuniária, isto é, a multa aplicada ao contribuinte em decorrência de transgressão à legislação tributária.

5.40. A fiscalização ateu-se aos ditames da Lei nº 9.430/1996 a qual jamais poderia ter estabelecido tais absurdos percentuais, em seu artigo 44, inciso I.

5.41. A multa fixada no AI não pode subsistir, haja vista infringir o princípio da vedação ao confisco.

5.42. O percentual aplicado, não pode prosperar, em face de manifesta inconstitucionalidade, com frontal violação ao princípio do não-confisco. (cita e transcreve doutrina às fls. 752 a 755, e julgados do Poder Judiciário às fls. 755 a 757).

5.43. A penalidade pecuniária constitui espécie de obrigação tributária principal (art. 113, § 1º, do CTN) e, portanto, deve sujeitar-se à vedação do efeito confiscatório.

Dos Juros de Mora.

5.44. Inobstante a existência de Súmula Administrativa do CARF concernente à aplicação dos juros de mora com base na taxa Selic, a Impugnante tecerá considerações sobre o assunto, exercendo seu direito de manifestação contra referida incidência e para o devido pré-questionamento da matéria, caso venha a discutir o lançamento perante o Poder Judiciário.

5.45. A defendente vem sustentando em sua defesa a improcedência da autuação. Mesmo assim, caso os Julgadores mantenham alguma parcela da exigência, cumpre destacar que os juros aplicados na autuação representam majoração extorsiva e ilegal do débito.

5.46. A Circular BACEN nº 466/79, que aprovou o Regulamento da taxa Selic, alterado posteriormente pelas Circulares BACEN nºs 1.594/90, 2.311/93 e 2.671/96, deixa claro que essa taxa de referência atua como pagamento pelo uso do dinheiro, sendo calculada em função da variação do custo do mesmo, o qual sofre a influência das flutuações da economia de mercado. No caso específico da Selic, é esta uma taxa de referência que visa premiar o capital investido pelo tomador de títulos da dívida pública federal.

5.47. Desde o início de sua aplicação aos tributos até o presente momento, a Selic atingiu a marca de 3% e, por vezes, até 4% ao mês. Enquanto isso, a Caderneta de Poupança remunera os investidores com juros de 6% ao ano! Flagrante, pois, o disparate da taxa Selic, só justificável em termos de mercado financeiro.

5.48. O art. 161 do CTN determina que o crédito não integralmente pago no vencimento seja acrescido de juros de mora, estabelecendo o seu § 1º que, se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1%.

5.49. Da simples leitura da Lei nº 9.065/1995, depreende-se que ela não estabeleceu nova forma de cálculo de juros de mora a serem aplicados nas obrigações tributárias, apenas determinou a utilização de uma taxa de juros preexistente e de natureza remuneratória, em desobediência, portanto, ao disposto no artigo 161, §1º, do CTN. (cita e transcreve doutrina às fls. 761 a 764).

5.50. Mais do que demonstrado está, portanto, que a incidência de juros de mora com base na taxa Selic afrontou diversos princípios constitucionais tributários, bem como o disposto nos artigos 161, § 1º do CTN, e 192, § 3º da Constituição Federal.

5.51. Como se ainda não bastasse, o citado índice nem sequer foi instituído por lei, mas sim por circulares do Banco Central do Brasil autarquia do Poder Executivo sem competência constitucional para tributar, conduta esta vedada por unanimidade em nossa doutrina e jurisprudência, tendo em vista o disposto no art. 5º, inciso II, da CF/88. (cita e transcreve julgado do Poder Judiciário à fl. 765).

5.52. A taxa Selic constitui verdadeira aplicação de juros sobre juros um caso genuíno de anatocismo em percentuais muito mais elevados do que os permitidos pela ordem constitucional, posto ultrapassar o limite de 12% estabelecido pelo art. 192, § 3º, da Lei Maior.

6. Ao final, a requerente protesta pela produção de todas as provas complementares admitidas em direito, inclusive o de anexar as respostas dos clientes aos quais a empresa requereu devolução das 1ªs vias de Notas Fiscais canceladas.

Ao apreciar a impugnação apresentada, a 2ª Turma da já mencionada DRJ/São Paulo I proferiu o Acórdão nº 16-56.804, de 03 de abril de 2014, por meio do qual decidiu por sua improcedência total.

Assim figurou a ementa do referido julgado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/03/2009, 30/06/2009, 30/09/2009, 31/12/2009

APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. IMPUGNAÇÃO.

Os documentos que fundamentam contestação a lançamento tributário devem ser apresentados juntamente com a impugnação administrativa.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONTROLE JURISDICIONAL.

O controle de constitucionalidade de leis e atos normativos é da competência do Poder Judiciário, restringindo-se o julgador administrativo à análise do ato impugnado em face da legislação infraconstitucional.

LANÇAMENTOS DECORRENTES.

O decidido quanto à infração que, além de implicar o lançamento de IRPJ implica o lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), também se aplica a este outro lançamento naquilo em que for cabível.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/03/2009, 30/06/2009, 30/09/2009, 31/12/2009

LUCRO. RECOMPOSIÇÃO.

Pertinente a recomposição do lucro da fiscalizada, no regime do Lucro Real Trimestral, tendo em vista que a opção pelo Lucro Presumido não foi efetivamente exercida pela fiscalizada, seja pelo pagamento, seja pela declaração em DCTF ou pela apresentação da DIPJ devidamente preenchida, seja pelo parcelamento ou pela compensação, e tendo em vista, ainda, que sua escrituração comercial devidamente

autenticada (Livro Diário/Razão nº 15) possibilitou a apuração desses tributos segundo esse regime de tributação.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS SELIC. PERCENTUAL. CONFISCO.

O percentual da multa de ofício e dos Juros Selic aplicados está de acordo com a legislação de regência, sendo incabível à instância administrativa manifestar-se a respeito de eventual alegação de afronta ao princípio da vedação ao confisco.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/03/2009, 30/06/2009, 30/09/2009, 31/12/2009
LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA. 75%.

Em lançamento de ofício é devida multa de 75% no mínimo calculada sobre a totalidade ou diferença do tributo que não foi pago, recolhido ou declarado.

CRÉDITO VENCIDO. JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

Os créditos Tributários vencidos e ainda não pagos devem ser acrescidos de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic).

Inconformada, a empresa apresentou recurso voluntário no qual repete os argumentos deduzidos anteriormente. Acrescenta, no entanto, que apresenta as cartas enviadas às empresas solicitando a devolução das primeiras vias das notas fiscais emitidas e que foram canceladas.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

No que diz respeito à **preliminar de nulidade**, a instância *a quo* se pronunciou de forma adequada no sentido de afastá-la porque não há nos autos qualquer elemento que enseje as hipóteses previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 (Processo Administrativo Fiscal - PAF).

A alegação de que houve erro no regime de apuração (lucro arbitrado, ao invés de lucro real), mesmo que fosse verdadeira (e isso é matéria de mérito), só implicaria em nulidade se resultasse em preterição do direito de defesa da recorrente, *ex-vi* do inciso II daquele artigo. Entretanto, não é isso que se verifica no presente caso. Toda a matéria fática e legal que fundamentou o lançamento foi claramente descrita no Termo de Verificação Fiscal. Tanto foi bem compreendida que a empresa não se esquivou de produzir em suas peças impugnatória e recursal toda a sorte de argumentos que julgou oportunos para a sua defesa.

Portanto, afasto a preliminar de nulidade.

Quanto ao mérito, não se pode também acolher os argumentos da recorrente.

Conforme exaustivamente exposto pela fiscalização e enfatizado no voto condutor da decisão recorrida, o Livro Diário/Razão nº 15 estava revestido de todas as formalidades que permitiram o lançamento com base na sistemática do lucro real. Como já assentado em jurisprudência firmada nessa Casa, a tributação pelo lucro arbitrado é uma exceção que só pode ser levada adiante no caso de impossibilidade de apuração do lucro real (regra geral) e, se for o caso, de irregular opção pelo lucro presumido. Na presente situação, a fiscalização comprovou a inexistência de regularidade nessa opção. Destarte, **correta a apuração pelo lucro real trimestral**.

Além disso, **a decisão recorrida enfrentou acertadamente os demais argumentos** que acabaram por ser repetidos no recurso. Confira-se:

- Deixou claro que os custos e despesas não comprovados ou com registros contábeis inaceitáveis tiveram sua dedutibilidade recusada após a defendente ter sido regularmente intimada a esclarecer a questão, em estrita conformidade com as normas do PAF. A motivação foi criteriosamente esclarecida no Termo de Verificação Fiscal e, diante da contestação genérica acerca desse fato na impugnação, replicada no voto condutor daquela decisão. No recurso, a empresa nada acrescentou para infirmar as razões que motivaram a fiscalização.

- Especificamente, quanto à alegação de que as despesas com as folhas de pagamento não teriam sido deduzidas da base de cálculo dos tributos, foi precisa ao verificar que o item "despesas com pessoal" foi devidamente deduzido na apuração empreendida pela fiscalização (cf. Anexo II do Termo de Verificação Fiscal às fls. 637).

- No que concerne ao acréscimo de créditos de contas bancárias da empresa às receitas escrituradas no Livro Diário, explicou que a autuação não se pautou pela apuração de créditos bancários, sendo a receita omitida obtida pela via direta, não presuntiva, amparada nos livros fiscais eletrônicos enviados pela empresa à Secretaria de Fazenda do Distrito Federal.

- Acerca das notas fiscais canceladas, identificou as planilhas (cf. Anexos VI a XVIII do Termo de Verificação Fiscal - fls. 641 a 716) nas quais a fiscalização analisou a pertinência ou não desse pleito da contribuinte, o que atestaria que a questão foi devidamente contemplada pela autoridade atuante.

Ademais, depois de ver sua pretensão de produção de provas complementares **negada pela decisão recorrida**, a empresa apresenta com o recurso (fls. 861 a 874) algumas

cartas que teriam sido enviadas a seus clientes solicitando a devolução das primeiras vias de notas fiscais, por ela emitidas, e que teriam sido posteriormente canceladas. Com base nessas cartas, espera que o lançamento seja reduzido na conformidade das respectivas notas fiscais porque elas deveriam reduzir a receita bruta determinada pela fiscalização. Alega que tais documentos não foram apresentados antes por motivo de força maior, eis que dependia da resposta e devolução daquelas primeiras vias.

Nada obstante, como observado pela instância *a quo*, **a fiscalização fez sua análise da pertinência das notas fiscais canceladas com base nas alegações e documentos disponibilizados no contexto do procedimento fiscal** (em resposta ao T.I.F. nº 05). Mesmo que as referidas primeiras vias fossem fundamentais para a reversão da tributação das correspondentes receitas (o que não se entra no mérito aqui), não tem cabimento a recorrente requerer agora nova análise dessa questão com base em meros expedientes que as solicitaram a seus clientes se nenhuma dessas primeiras vias foi sequer juntada aos autos. Em outras palavras, o que a recorrente pretende é a reversão de parte da autuação porque demonstrou boa vontade de obter documentos solicitados no contexto do procedimento fiscal.

Quanto às alegações de que houve **ofensa a princípios constitucionais** e, particularmente, ao princípio do não-confisco na aplicação da multa de ofício, além do que já foi levantado na primeira instância, acrescento que a inconstitucionalidade de comandos legais não pode ser apreciada por este Colegiado.

É que a atuação administrativa deve ser pautada pelas normas estabelecidas pela lei. A competência desta Casa está circunscrita a verificar os aspectos legais dessa atuação. Quanto a isso, vale a pena transcrever o que dispõem o artigo 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343/15, e a Súmula CARF nº 2:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (grifei)

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Ademais, cumpre enfatizar a exigência regimental para que os julgados desta Casa observem os entendimentos sumulados. É o que está determinado no artigo 72 do Anexo II do RICARF:

Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.

Por fim, a recorrente alega também que deve ser afastada a incidência dos **juros de mora sobre os valores da multa de ofício**.

Essa argumentação costuma ser motivada pela ressalva contida no artigo 161 do CTN. Confira-se:

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. (grifei)

Ou seja, apenas o valor do principal poderia ser atualizado pelos juros, ressalvado o direito de o Fisco exigir a multa correspondente, sem que esta pudesse ser atualizada.

Outras vezes faz-se semelhante argumentação com base no que dispõem o artigo 61, c/c o seu § 3º, da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

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)

Desta feita, somente sobre os débitos de tributos e contribuições poderiam incidir os juros.

Sem embargo, sobre o assunto, o entendimento do CARF pode ser extraído das seguintes súmulas:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados

pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (grifei)

Súmula CARF nº 5: São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral. (grifei)

Portanto, os juros moratórios são devidos à taxa SELIC e sobre o “crédito tributário”. Esta última expressão é definida pelo CTN nos seguintes termos:

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

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. (grifei)

Assim, o crédito tributário decorre da obrigação principal que, por sua vez, tem por objeto também a penalidade pecuniária. Consequentemente, o entendimento sumulado compreende todo o crédito tributário lançado, ou seja, tributos e multas aplicadas.

Como já enfatizado, a matéria sumulada é de observância obrigatória por disposição expressa do que consta no artigo 72 do Anexo II do RICARF.

A despeito de existirem decisões contrárias, há outras que corroboram o entendimento acima expresso. Note-se, por exemplo, as ementas dos seguintes acórdãos da Câmara Superior:

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 nº 9101-00.539, de 11/03/2010, Redatora Designada: Viviane Vidal Wagner)

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 nº 9101-01.192, de 17/10/2011, Redator Designado: Claudemir Rodrigues Malaquias)

Ademais, o STJ também já se pronunciou neste sentido. Veja-se:

TRIBUTÁRIO. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE.

- 1. É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.*
- 2. Recurso especial provido.*

(Acórdão REsp 1.129.990/PR – Relator: Min. Castro Meira - DJe de 14/09/2009)

Assim, concluo que está correta a incidência da taxa SELIC sobre a multa de ofício.

Pelo exposto, oriento meu voto no sentido de afastar a preliminar de nulidade e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

Documento assinado digitalmente.

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator