



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

Processo nº 15889.000164/2010-46
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1201-00.707 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de maio de 2012
Matéria PAF - DIREITO DE DEFESA
Recorrente DIVELPA DISTRIBUIDORA DE VEÍCULOS LENÇÓIS PAULISTA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

DIREITO DE DEFESA. NÃO APRECIÇÃO DA TOTALIDADE DOS ARGUMENTOS. CIÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO SEM CÓPIA INTEGRAL DO PROCESSO. CERCEAMENTO. INOCORRÊNCIA.

A declaração de nulidade ocorre quando a decisão, por omissão do julgador, não contempla matéria devidamente impugnada pela defesa. A autoridade julgadora não está vinculada aos argumentos oferecidos no recurso, devendo manifestar-se de forma fundamentada, com base no seu livre convencimento acerca das provas nos autos e o direito que entende aplicável ao caso.

A ciência dos autos de infração sem apresentação de cópia integral do processo à autuada não implica cerceamento do direito de defesa do contribuinte, que podia compulsá-lo e obter, junto à repartição as cópias que entendesse necessárias.

IRPJ. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INDEDUTIBILIDADE DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL, PIS E COFINS LANÇADOS DE OFÍCIO.

A dedutibilidade dos tributos segundo o regime de competência, para cálculo do Lucro Real, está restrita aos valores constantes da escrituração comercial, não alcançando os valores das contribuições lançadas de ofício sobre receitas omitidas.

ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados (Súmula CARF nº 2).

JUROS DE MORA. TAXA DE JUROS SELIC.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 25/05/2012 por CLAUDEMIR RODRIGUES MALAQUIAS, Assinado digitalmente em 25/05/2012 por FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QU, Assinado digitalmente em 25/05/2012 por CLAUDEMIR RODRIGUES MALAQUIAS

Impresso em 25/05/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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 CARF nº 4).

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em AFASTAR as preliminares de nulidade suscitadas. Por voto de qualidade, em NEGAR provimento ao recurso, quanto à incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Vencidos os conselheiros Regis Magalhães Soares de Queiroz, André Almeida Blanco e Cristiane Silva Costa, que davam provimento. Quanto às demais matérias, por unanimidade de votos, em NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(documento assinado digitalmente)

Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Claudemir Rodrigues Malaquias - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (Presidente), Marcelo Cuba Netto, Regis Magalhães Soares de Queiroz, Claudemir Rodrigues Malaquias, André Almeida Blanco e Cristiane Silva Costa.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto com fundamento no art. 33 do Decreto nº 70.235/72, em face do Acórdão nº 14-35.366, de 29.09.2011, proferido pela e. 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto-SP.

Os autos de infração foram lavrados para constituir o crédito tributário relativo ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) (fls. 03/08); Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) (fls. 35/30); Contribuição para o PIS/Pasep (fls. 09/16 e 31/38) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) (fls.17/24 e 39/46), em decorrência de infrações apuradas no ano-calendário de 2007.

Conforme o Termo de Verificação Fiscal (fls. 48/60), as diferenças apuradas referem-se a: i) omissão de receita, em razão da não contabilização de rendimentos auferidos informados pela fonte pagadora; e ii) falta e/ou insuficiência de recolhimento das contribuições

PIS/Pasep e Cofins, apuradas com base em diferenças entre a DACON e os valores escriturados.

Os valores relativos aos fatos geradores verificados encontram-se indicados nos corpos dos autos de infração, nos quais também constam os enquadramentos legais respectivos, atingindo o crédito tributário consolidado o montante de R\$ 1.868.794,47 na data da lavratura, compreendendo os valores dos tributos e contribuições, acrescidos da multa de ofício de 75%, e dos juros de mora calculados até 30.06.2010.

Após ciência do lançamento, a Recorrente apresentou impugnação (fls. 276/312) com a seguinte linha argumentativa, em síntese:

- a) preliminarmente, alega que o Auto de Infração do IRPJ não menciona o enquadramento legal do “Imposto Adicional”;
- b) após reproduzir diversas ementas do CARF sobre o tema, e excertos de obras de renomados tributaristas, pleiteia a nulidade do lançamento, em razão da falta de menção ou menção errônea do enquadramento legal;
- c) pretende, também, a nulidade dos Autos de Infração, arguindo cerceamento do direito de defesa, pois a Fiscalização não teria anexado aos referidos Autos os elementos constantes no sistema eletrônico da RFB-DIRF, especificamente, as DIRF apresentadas pelas fontes pagadoras, e citadas no Termo de Verificação Fiscal, como parte integrante dos documentos de lançamento;
- d) alega ainda em sede de preliminar, que houve cerceamento do direito de defesa, uma vez que seu domicílio fiscal é o município de Lençóis Paulista-SP, onde existe uma agência da Receita Federal, e as vistas ao processo foram disponibilizadas na cidade de Bauru-SP;
- e) no mérito, postula a dedução dos valores tributados a título de Pis e Cofins das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL;
- f) insurge-se, também, contra a exigência de juros de mora com base na taxa Selic, assim como, a sua aplicação sobre a multa exigida, por entendê-la inconstitucional;
- g) pretende, por fim, que o órgão administrativo de primeira instância se pronuncie sobre as inconstitucionalidades da legislação referenciada nos autos;

A autoridade julgadora de primeira instância, ao apreciar a argumentação da defesa, julgou improcedente a impugnação, mantendo integralmente o crédito tributário exigido, conforme decisão assim ementada, *verbis*:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA ENQUADRAMENTO LEGAL. INEXISTÊNCIA.

Descritos os fatos imputados à autuada de forma clara e minuciosa, e trazendo os autos de infração a capitulação legal

pertinente, ainda que mediante referência a artigos do Regulamento do Imposto de Renda, não há vício de formalização do lançamento, nem cerceamento ao direito de defesa.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. CIÊNCIA DOS AUTOS DE INFRAÇÃO SEM CÓPIA INTEGRAL DO PROCESSO. INOCORRÊNCIA.

A ciência dos autos de infração sem apresentação de cópia integral do processo à autuada não implica cerceamento do direito de defesa do contribuinte, que podia compulsá-lo e obter as cópias que entendesse necessárias, providências não adotadas no caso.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. LOCALIZAÇÃO DO PROCESSO.

Comprovado que o Processo encontrava-se na ARF do domicílio da contribuinte, inócua a alegação de cerceamento de defesa.

OMISSÃO DE RECEITAS. COMISSÕES E CORRETAGENS. VALORES NÃO CONTABILIZADOS E NÃO TRIBUTADOS.

Constatada omissão de receitas, não contestada pelo contribuinte, relativa a falta de contabilização e da tributação de comissões e corretagens recebidas, mantém-se a exigência fiscal.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. BASE DE CÁLCULO DO IRPJ. DEDUÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E PARA A COFINS LANÇADOS DE OFÍCIO.

A dedução dos tributos segundo o regime de competência, para cálculo do lucro real, alcança de imediato os valores constantes da escrituração comercial. Quanto aos valores da contribuição para o Pis e para a Cofins lançados de ofício, a dedução obedecendo ao regime de competência deve ser efetivada na apuração do lucro real do período de apuração em que se opera a constituição definitiva do crédito tributário lançado.

LANÇAMENTOS DECORRENTES. PIS. COFINS. CSLL.

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se aos lançamentos que com ele compartilham o mesmo fundamento factual quando não há razão de ordem jurídica para lhe conferir julgamento diverso.

JURISPRUDÊNCIA. DOUTRINAS

A análise de processos fiscais no âmbito administrativo obedece de forma irrestrita aos atos legais que comandam as disciplinas em discussão, assim como o manifesto entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

INCONSTITUCIONALIDADE. APRECIÇÃO

É defeso à autoridade administrativa pronunciar-se sobre inconstitucionalidade/legalidade de leis e atos normativos do poder público.

Impugnação Improcedente.”

Ante a decisão desfavorável, cientificada em 21.11.2011, a contribuinte recorre a este Conselho por meio do recurso voluntário (fls. 341/368), protocolizado em 13.12.2011. Repisa em seu recurso as alegações trazidas na impugnação, asseverando que ocorreu cerceamento do seu direito de defesa. Em sua argumentação, aduz o seguinte:

- Preliminarmente:

- a) quanto a **não apreciação de argumentos**, que a autoridade julgadora de primeira instância não apreciou os seguintes argumentos: i) o direito ao recebimento da íntegra do auto de infração, conforme o disposto no art. 9º do PAF; e ii) a afirmação de que, com base no Parecer PGFN nº 436/96, os órgãos administrativos podem decidir com fundamento na inconstitucionalidade de lei e que tais pareceres possuem efeito vinculante (fls. 351/352); que a autoridade julgadora deveria ter se pronunciado expressamente sobre todos os argumentos da Recorrente, sob pena de nulidade da decisão, por cerceamento do direito de defesa. Menciona diversos acórdãos deste Conselho, que anulam a decisão da DRJ em razão da não apreciação de todos os argumentos de defesa da impugnante (fls. 352/357);
- b) quanto ao **enquadramento legal**, assevera a Recorrente que não foi informado a base legal para exigência do Imposto Adicional e que o citado art. 288 do RIR/1999 não é a disposição legal infringida;
- c) quanto a **não entrega dos autos de infração integralmente**, argumenta que os dispositivos do PAF não amparam a afirmação de que a legislação determina “apenas a ciência do lançamento”; que a exigência da entrega integral do auto de infração está no art. 9º, que não há como comparar documentos das fontes pagadoras com “registros da RFB” que não são de seu conhecimento; e que o que se discute não é o fato dos documentos estarem nos autos, mas se tais documentos devem ser entregues ao contribuinte pela autoridade fiscal (fls. 359);
- d) quanto à **localização do processo**, que houve erro por parte da Receita Federal ao informar que o processo estaria disponível ao contribuinte para vistas em Bauru e não em Lençóis Paulista, seu domicílio; e que isto provocou cerceamento de seu direito de defesa (fls. 361);
- e) **inconstitucionalidades**, sustenta a defesa o dever da autoridade administrativa apreciar a inconstitucionalidade e ilegalidade dos dispositivos legais aplicáveis.

- No mérito:

- f) quando à **dedução do PIS e da COFINS**, alega serem dedutíveis tanto as despesas como os custos não contabilizados; que é cabível a dedução de despesas não contabilizadas quando se apura receitas também não contabilizadas, conforme decidiu o Conselho no acórdão nº 107-2.174 (fls. 362/363);

- g) quanto aos **juros de mora**, alega que o CARF deve apreciar a aplicação da taxa Selic, não obstante a matéria ser objeto de Súmula; e que o questionamento dos juros de mora sobre a multa de ofício dever ser apreciado pelas instâncias administrativas, sem contudo, aduzir em sua argumentação, razões de direito para seu afastamento;
- h) quanto à **jurisprudência citada**, alega que a sua não aplicação obriga o julgador a motivar seu ato, “com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos”, sob pena de nulidade.

Ao final, requer seja julgado procedente o recurso, declarando-se as nulidades e improcedências demonstradas.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Claudemir Rodrigues Malaquias

O recurso atende aos pressupostos processuais de admissibilidade estabelecidos no Decreto nº 70.235/1972 (PAF), razão pela qual dele tomo conhecimento.

A matéria a ser apreciada por este colegiado cinge-se em verificar se houve, no curso do processo, o alegado cerceamento do direito de defesa da Recorrente. Quanto às questões de fundo que embasaram a autuação, a contestação abrange somente i) a dedução da base de cálculo do IRPJ dos valores lançados de ofício a título de PIS e COFINS; e ii) a incidência dos juros de mora com base na taxa Selic e sua aplicação sobre a multa de ofício.

De plano, cumpre consignar que a Recorrente, da mesma forma que o fez quando da impugnação, não questiona as irregularidades que deram origem ao lançamento, quais sejam, i) a apuração de receitas omitidas, verificadas entre as informações prestadas pelas fontes pagadoras nas DIRF e os valores escriturados; e ii) as diferenças apuradas de PIS e COFINS pelo cotejo entre a escrituração da Recorrente e as DACON apresentadas à Receita Federal. A insurgência da Recorrente está centralizada nas alegações de nulidade do lançamento, por suposto cerceamento do seu direito de defesa.

Questões preliminares

a) Quanto a não apreciação de todos os argumentos da defesa

A Recorrente informa que a autoridade de primeira instância, ao apreciar sua impugnação, deixou de analisar todos os argumentos apresentados pela defesa. Aponta que os seguintes argumentos não foram apreciados: i) o direito ao recebimento da íntegra do auto de infração, conforme o disposto no art. 9º do PAF; e ii) a afirmação de que, com base no Parecer PGFN nº 436/96, os órgãos administrativos podem decidir com fundamento na inconstitucionalidade de lei e que tais pareceres possuem efeito vinculante (fls. 351/352).

Não assiste razão à Recorrente, pois as matérias foram devidamente abordadas pelo órgão julgador, sem preterimento do seu direito de defesa.

A questão do não recebimento do auto de infração, juntamente com os demais documentos do processo, foi enfrentada pela autoridade julgadora, cuja manifestação foi devida e claramente fundamentada. O inconformismo da Recorrente com a decisão não se converte em hipótese de nulidade do julgado, pelo não acatamento de seus argumentos.

Ademais, caberia à defesa, aduzir elementos jurídicos que demonstrassem que a não apreciação de determinado dispositivo legal influenciou substancialmente a decisão que lhe foi desfavorável. No entanto, não há em sua peça recursal argumentação alguma que fundamente a alegada omissão da autoridade julgadora.

Quanto às inconstitucionalidades suscitadas e a não referência ao Parecer PGFN, a Recorrente, da mesma forma, apenas alega a sua não referência na decisão sem, contudo, apontar em que medida o ato interpretativo da Procuradoria da Fazenda indicaria que a decisão seria em sentido inverso.

Aliás, compulsando-se o acórdão da DRJ, verifica-se que o órgão julgador abordou amplamente a matéria, justificando a impossibilidade jurídica de se apreciar a inconstitucionalidade das leis no âmbito administrativo. Com base no art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972 (PAF), rechaçou a pretensão da defesa, concluindo ser inócuo suscitar que os órgãos administrativos apreciem alegações de inconstitucionalidade e ilegalidade.

Em suma, não se verifica, *in casu*, hipótese de nulidade da decisão em razão da não consideração de todos os argumentos tecidos pela Recorrente. A declaração de nulidade ocorre quando a decisão, por omissão do julgador, não contempla matéria devidamente impugnada pela defesa. A autoridade julgadora não está vinculada aos argumentos oferecidos no recurso, devendo manifestar-se de forma fundamentada, com base no seu livre convencimento acerca das provas nos autos e o direito que entende aplicável ao caso.

Em razão disso, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa pela não apreciação de todos os argumentos apresentados pela Recorrente.

b) Quanto ao enquadramento legal do “Imposto Adicional”

A Recorrente alega que a Fiscalização não teria feito menção ao dispositivo legal relativo ao Imposto Adicional exigido da contribuinte.

Entendo não merecer acolhida os argumentos da contribuinte. A autoridade fiscal embasou os autos de infração em relatório fiscal minucioso, no qual descreve o procedimento de auditoria, as provas colhidas, as conclusões e a motivação para o lançamento, elaborando também detalhados demonstrativos de apuração das receitas omitidas.

Os autos de infração, que trazem todos os requisitos formais exigidos pela lei, fazem um resumo da irregularidade cometida e remetem ao relatório fiscal, demonstrando os cálculos dos tributos, dos juros e da multa aplicada. Para cada infração foi citada a legislação aplicável, não havendo maiores dificuldades para relacioná-la com os fatos que ensejaram o lançamento.

No tocante ao imposto adicional, o próprio art. 288 do RIR/99, citado pelo autuante no enquadramento legal, cuja base legal é o artigo 24 da Lei nº 9.249, de 1995, faz

menção expressa à sua exigência. No caso, o enquadramento legal aplicável foi citado e a descrição dos fatos realizada no Termo de Constatação Fiscal foi detalhada e completa, não deixando dúvidas acerca das infrações imputadas ao Recorrente.

Além disso, tanto pela peça impugnatória quanto pelo Recurso, o contribuinte revelou pleno conhecimento das acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as em alentada defesa.

Assim, não se ventila a menor possibilidade de que a defesa do contribuinte tenha sido cerceada.

c) Quanto a não entrega do auto de infração e dos demais documentos

A defesa sustenta que os dispositivos do PAF não amparam a afirmação de que a legislação determina “apenas a ciência do lançamento”; que a exigência da entrega integral do auto de infração está no art. 9º. Acrescenta que não há como comparar documentos das fontes pagadoras com “registros da RFB” que não são de seu conhecimento e que o que se discute não é o fato dos documentos estarem nos autos, mas se tais documentos devem ser entregues ao contribuinte pela autoridade fiscal.

Também neste ponto, não assiste razão à Recorrente. Como bem pontuou a autoridade de primeira instância, a irresignação da contribuinte é indevida, pois a legislação determina, como pressuposto de validade do ato, apenas a ciência do lançamento (art. 10, inciso V, e art. 23 do Decreto nº 70.235, de 1972).

Cumprе destacar que a lei garante ao contribuinte vistas ao processo e obtenção de cópias. E, no caso, não há qualquer registro de que a contribuinte tenha agido nesse sentido, e, muito menos, que tenha encontrado qualquer óbice ao exercício desse direito.

Aliás, o alegado prejuízo à defesa da Recorrente não se verificou concretamente. Apesar de seu alentado inconformismo, o presente recurso não aponta em que medida o não conhecimento integral do processo junto à repartição efetivamente prejudicou sua defesa. Não consta dos autos que a ciência do lançamento promovida mediante cópias dos autos de infração e seus demonstrativos e planilhas, inclusive o Termo de Verificação Fiscal, foram insuficientes para contestar a autuação.

Desta forma, deve também ser afastada esta alegação de nulidade.

d) Quanto à localização do processo

A defesa sustenta ainda, que os autos de Infração seriam nulos em razão do processo físico ter ficado à sua disposição na DRF em Bauru, distante do seu domicílio fiscal, em Lençóis Paulista, o que também configuraria cerceamento do direito de defesa.

Mais uma vez, entendo que não assiste razão à Recorrente.

Conforme destacado pelo acórdão da DRJ, a autoridade fiscal após ter dado ciência dos Autos de Infração à contribuinte, encaminhou o Processo ao Chefe da Fiscalização

da DRF/Bauru que, por sua vez, endereçou o Processo à ARF/Lençóis Paulista (fls 275). Do mesmo modo, a impugnação foi entregue pela contribuinte na ARF/Lençóis Paulista como nos dá conta o documento de fls. 276. Conclui-se que o processo permaneceu na ARF/Lençóis Paulista, onde a contribuinte teve acesso aos autos e a totalidade dos documentos pertinentes para produzir sua defesa.

Ademais, cumpre ressaltar que a Recorrente apresentou seu recurso voluntário após decorridos apenas vinte dos trinta dias de prazo que dispunha. Isto permite inferir que de modo algum houve prejuízo para a defesa da Contribuinte.

Pelas razões acima expostas, não configurado o alegado cerceamento do direito de defesa, pelos diversos motivos aventados pela Recorrente. Impõe-se, assim, o afastamento das preliminares de nulidade suscitadas.

e) Inconstitucionalidades

A Recorrente, de forma genérica e não pontual, assevera que a autoridade administrativa deve se pronunciar sobre a inconstitucionalidade e ilegalidade dos atos legais.

Não há como acatar esta pretensão da defesa.

O fato do órgão julgador administrativo abster-se de apreciar arguições de inconstitucionalidade decorre de expresso comando legal contido no art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, *verbis*:

“Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

(...)

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei no 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

(...)” (destacou-se)

No âmbito deste Conselho, o entendimento de que os órgãos julgadores administrativos não podem manifestar-se sobre matéria constitucional foi pacificado por meio da Súmula CARF nº 2, cuja observância é obrigatória pelos seus membros, conforme o art. 72, *caput*, do Regimento Interno, *verbis*:

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

A autoridade administrativa não possui, portanto, competência para apreciar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, cuja prerrogativa pertence exclusivamente aos órgãos do Poder Judiciário.

Mérito

Como dito acima, relativamente aos fundamentos da autuação, a Recorrente não apresentou nenhum questionamento jurídico quanto às infrações que lhe foram imputadas, bem como quanto aos valores apurados, que serviram de base para o cálculo do imposto e das contribuições objeto do lançamento.

a) Dedução do PIS e da COFINS lançados de ofício

A Recorrente alega que são dedutíveis tanto as despesas como os custos não contabilizados, verificados no procedimento de ofício. Entende que é cabível a dedução de despesas não contabilizadas quando se apura receitas também não contabilizadas, conforme decidiu o Conselho no acórdão nº 107-2.174 (fls. 362/363).

Não deve, entretanto, prosperar o entendimento da defesa.

Com relação a esta matéria, compartilho do entendimento exarado por diversas decisões deste Conselho, no sentido de que somente podem afetar bases de cálculo lançadas de ofício o valor dos tributos e contribuições devidamente contabilizados pelo contribuinte.

O tratamento tributário a ser dado a esta dedutibilidade deve levar em consideração apenas os valores constantes de escrituração contábil e devidamente declarados pelo contribuinte, não se adequando a situações de apuração de infrações, onde receitas não foram escrituradas e, por consequência, ocorreu uma redução indevida do resultado do exercício.

As despesas tributárias são dedutíveis no período-base a que competirem, procedimento inaplicável a situações nas quais a fiscalização apura valores subtraídos à tributação, não se adaptando ao lançamento de ofício, passível de ser impugnado, que pode ser alterado e até mesmo cancelado.

A dedução dos tributos segundo o regime de competência, para cálculo do lucro real, alcança somente os valores constantes da escrituração comercial. Isso não quer dizer que a impugnante não usufruirá da dedução da despesa correspondente aos valores lançados de ofício. Quanto a estes valores apurados pelo Fisco, a dedução, obedecendo ao regime de competência, se dá na apuração do lucro real do período correspondente a constituição definitiva do crédito tributário lançado.

Uma vez que não o fez no momento correspondente à aplicação do regime de competência, poderá fazê-lo quando efetivamente pagar ou, mesmo antes, logo que contabilizá-la, desde que não esteja com a exigibilidade suspensa, em razão de eventual discussão administrativa do débito.

A dedutibilidade dos impostos e contribuições está vinculada à efetiva escrituração. Nas hipóteses em que o contribuinte, por não reconhecer a ocorrência do fato gerador dos tributos, é submetido ao lançamento de ofício em relação aos valores não escriturados regulamente, a dedutibilidade só será possível a partir da constituição do crédito tributário, até então inexistente.

Cientificado do auto de infração e não sendo instaurada a fase litigiosa do processo administrativo, o que suspende a exigibilidade do crédito tributário, o contribuinte poderá deduzir integralmente do lucro real os valores correspondentes aos tributos e contribuições objetos do lançamento de ofício. Somente a partir da constituição definitiva do crédito lançado de ofício é que as despesas tributárias são dedutíveis.

Por tais fundamentos, deve ser negada a solicitação da Recorrente quanto a dedução na base de cálculo do imposto de renda, lançado de ofício, dos tributos e contribuições exigidos nos lançamentos decorrentes.

b) Juros de Mora (Selic) e sobre a Multa de Ofício

Quanto aos juros de mora, requer a Recorrente que seja apreciada a aplicação da taxa Selic, não obstante a matéria ser objeto de Súmula; e, da mesma forma, a aplicação dos juros de mora sobre a multa de ofício.

No que tange a exigência de **juros de mora**, calculados com base na **taxa Selic**, nos termos do art. 61, *caput* e § 3º, c/c art. 5º, § 3º, da Lei nº 9.430/1996, incidentes sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal, a matéria já foi pacificada no âmbito deste Conselho, conforme o enunciado da Súmula CARF nº 4, cuja observância é obrigatória pelos seus membros, conforme o art. 72, *caput*, do Regimento Interno, *verbis*:

“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.”

Quanto à incidência de **juros de mora sobre a multa de ofício**, a exigência tem por fundamento o disposto no art. 61 da Lei nº. 9.430/1996, *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.

A multa de ofício é débito para com a União e decorre de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, nos termos dos seguintes dispositivos do CTN:

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.

[...]

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.

Em razão das expressas disposições legais, o crédito tributário não integralmente pago no vencimento deve ser acrescido de juros de mora. E o crédito tributário é definido como aquele decorrente da obrigação principal, que tem por objeto não apenas o pagamento do tributo, mas também da penalidade pecuniária e, nesse sentido, sequer se poderia afirmar que a multa de ofício não seria decorrente da exigência de tributos e contribuições.

A própria Lei nº. 9.430, de 1996, no artigo 43, prevê expressamente a incidência de juros de mora sobre a multa de mora e os juros de mora devidos, isolada ou conjuntamente, e não teria sentido admitir a incidência dos juros de mora sobre a multa de mora e sobre os próprios juros de mora lançados de ofício e afastar a incidência nos casos de

multa objeto de lançamento de ofício. Este tratamento distinto não se justifica frente ao sistema sancionatório tributário vigente.

Quanto à natureza jurídica, a multa de ofício é inequivocamente um débito para com a União, decorrente, portanto, de tributos e contribuições administrados pela SRF e, em consequência, sujeita-se, da mesma forma que os demais débitos, à incidência de juros de mora a partir de seu vencimento.

Os julgados deste Conselho vêm seguindo este entendimento, como se verifica das ementas de acórdãos recentes, *verbis*:

“JUROS SOBRE MULTA — sobre a multa de ofício devem incidir juros a taxa Selic, após o seu vencimento, em razão da aplicação combinada dos artigos 43 e 61 da Lei nº 9.430/96.”

(Acórdão 120200.138— 1a. Seção. 2a. Câmara. 1a. Turma Ordinária. Sessão de 30/07/2009. Relator Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes).

“JUROS SOBRE MULTA. A multa de ofício, segundo o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430/96, deverá incidir sobre o crédito tributário não pago, consistente na diferença entre o tributo devido e aquilo que fora recolhido, Não procede o argumento de que somente no caso do parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 é que poderá incidir juros de mora sobre a multa aplicada. Isso porque a previsão contida no dispositivo refere-se à aplicação de multa isolada sem crédito tributário, Assim, nada mais lógico que venha dispositivo legal expresso para fazer incidir os juros sobre a multa que não torna como base de incidência valores de crédito tributário sujeitos à incidência ordinária da multa.”

(Acórdão 140100.155 – 1a. Seção. 4a. Câmara. 1a. Turma Ordinária. Sessão de 28 de janeiro de 2010. Relator Conselheiro Antonio Bezerra Neto).

No mesmo sentido é o julgado recente da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, proferido no Acórdão 9101-00.539, em sessão realizada em 11 de março de 2010 de relatoria da Conselheira Viviane Vidal Wagner, *verbis*:

“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.”

Pela precisão e clareza, vale a transcrição dos seguintes excertos do referido julgado:

O art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o crédito tributário não pago integralmente no seu vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento.

Nesse sentido, no sistema tributário nacional, a definição de crédito tributário há de ser uniforme.

De acordo com a definição de Hugo de Brito Machado (2009, p.172), o crédito tributário "é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)."

Converte-se em crédito tributário a obrigação principal referente à multa de ofício a partir do lançamento, consoante previsão do art. 113, §1º, do CTN:

[...]

A obrigação tributária principal surge, assim, com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, o que inclui a multa de ofício proporcional.

A multa de ofício é prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e é exigida "juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago" (§1º).

Assim, no momento do lançamento, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tomando-se ambos obrigação de natureza pecuniária, ou seja, principal.

A penalidade pecuniária, representada no presente caso pela multa de ofício, tem natureza punitiva, incidindo sobre o montante não pago do tributo devido, constatado após ação fiscalizatória do Estado.

Os juros moratórios, por sua vez, não se tratam de penalidade e têm natureza indenizatória, ao compensarem o atraso na entrada dos recursos que seriam de direito da União.

A própria lei em comento traz expressa regra sobre a incidência de juros sobre a multa isolada.

Eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos é de ser afastada pela previsão contida na própria Lei nº 9.430/96 quanto à incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. O parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu expressamente que sobre o crédito tributário constituído na forma do caput incidem juros de mora 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.

O art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, ao se referir a débitos decorrentes de tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses tributos e contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento, dizia então, reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente.

[...]

A partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário constituído pelo tributo mais a multa de ofício passa a ser acrescido dos juros de mora devidos em razão do atraso da entrada dos recursos nos cofres da União.

No mesmo sentido, ainda, a Súmula CARF nº 5, que pode ser aplicada ao caso:

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.

Com base nestas considerações e sob a égide dos dispositivos legais vigentes, devem ser afastadas as pretensões da recorrente, mantendo-se a exigência dos juros de mora calculados com base na taxa Selic, devidos, inclusive, sobre a multa lançada de ofício.

c) Quanto à vinculação à jurisprudência

A Recorrente alega, pelos seus termos, que a autoridade julgadora deve observar a jurisprudência do órgão e que a sua não aplicação obriga o julgador a motivar seu ato, com a indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, sob pena de nulidade por desobediência à lei.

Não há como acolher as ponderações da Recorrente.

A atividade administrativa de controle do lançamento tributário obedece os atos legais que comandam as disciplinas em discussão. É sob a ótica das normas em vigor à época da ocorrência dos fatos, presumidamente legais e constitucionais, enquanto sua validade não é afastada pelas instâncias competentes, que se procede a resolução dos litígios administrativos.

Os posicionamentos jurisprudenciais trazidos pela Recorrente para fundamentar seu entendimento não vinculam este Colegiado. Os entendimentos assentados pelas decisões não possuem o chamado efeito vinculante, ante a inexistência de lei que lhes atribua a eficácia normativa pretendida pela defendente, podendo cada instância decidir com base na livre convicção motivada sobre os elementos constantes do processo.

Ainda que as decisões colacionadas fossem emanadas pelo Supremo Tribunal Federal, elas somente alcançariam terceiros, não participantes da lide, nas hipóteses previstas no Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, o que não se configurou na espécie.

Ademais, as normas legais tributárias, uma vez publicadas, revestem-se da presunção de constitucionalidade e de legalidade, devido à natureza jurídica obrigacional de caráter público que encerram. E, pela estrita subordinação ao princípio da legalidade a que se submetem as autoridades administrativas, dentre elas as deste Conselho, devem tais autoridades, dentro da suas esferas de competência, tão somente velar pelo fiel cumprimento daquelas normas.

Assim, não se vislumbra vício jurídico algum nas decisões supostamente proferidas em divergência a outros julgados.

Por todo o exposto, AFASTO as preliminares suscitadas para, no mérito, NEGAR provimento ao recurso, mantendo-se integralmente a decisão de primeira instância.

É como voto.

Processo nº 15889.000164/2010-46
Acórdão n.º **1201-00.707**

S1-C2T1
Fl. 387

(documento assinado digitalmente)

Claudemir Rodrigues Malaquias - Relator

CÓPIA