



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

Processo nº 10580.722143/2008-10
Recurso nº 883.968 Voluntário
Acórdão nº **1802-01.047 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 23 de novembro de 2011
Matéria MULTA ISOLADA
Recorrente CITÉLUZ SERVIÇOS DE ILUMINAÇÃO URBANA S/A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Período de apuração: 01/12/2003 a 31/12/2003

MULTA ISOLADA PELA FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA MENSAL

Tratando-se de pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real que optou pelo pagamento sobre a base de cálculo estimada, o não cumprimento dessa obrigação enseja a aplicação de multa isolada.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Período de apuração: 01/12/2003 a 31/12/2003

MULTA ISOLADA PELA FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA MENSAL

Tratando-se de pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real que optou pelo pagamento sobre a base de cálculo estimada, o não cumprimento dessa obrigação enseja a aplicação de multa isolada.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/12/2003 a 31/12/2003

NULIDADE DO LANÇAMENTO - ERRO NA TIPIIFICAÇÃO LEGAL - INOCORRÊNCIA

A multa isolada por falta de estimativas, antes prevista no art. 44, § 1º, IV, da Lei 9.430/1996, passou a constar do art. 44, II, “b”, da mesma lei, apenas com um percentual menor do que o anteriormente previsto (50% e não mais 75%), alteração legislativa que implicou apenas em uma nova disposição do texto normativo, que não se confunde com a norma que dele se extrai. À época do cometimento das infrações apontadas, ou seja, em agosto e dezembro de 2003, vigorava o texto original do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, sem a alteração promovida pela MP 351/2007. Correto, portanto, o enquadramento mencionado no auto de infração.

NULIDADE DO LANÇAMENTO - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF) - INOCORRÊNCIA

O MPF é mero instrumento de controle administrativo, e, portanto, não subtrai ou limita a competência legal do Auditor Fiscal para o exercício de suas funções, que está definida em Lei, em sentido estrito. Além disso, no caso sob exame, nem mesmo ocorreram as alegadas irregularidades relativas à sua espécie e à sua prorrogação.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/12/2003 a 31/12/2003

ACRÉSCIMOS MORATÓRIOS - TAXA SELIC

Perfeitamente cabível a exigência dos juros de mora calculados à taxa referencial do sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais sobre as multas exigidas isoladamente, conforme os ditames do art. 43, parágrafo único, e art. 5º, § 3º, ambos da Lei nº 9.430/96, uma vez que se coadunam com a norma hierarquicamente superior e reguladora da matéria - Código Tributário Nacional, art. 161, § 1º.

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE - TAXA SELIC

O controle de constitucionalidade dos atos legais é matéria afeta ao Poder Judiciário. Descabe às autoridades administrativas de qualquer instância examinar a constitucionalidade das normas inseridas no ordenamento jurídico nacional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em REJEITAR as preliminares de nulidade, e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa- Presidente.

(assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa, José de Oliveira Ferraz Corrêa, Marciel Eder Costa, Nelso Kichel, Gustavo Junqueira Carneiro Leão e Marco Antonio Nunes Castilho.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador/BA, que considerou parcialmente procedente o lançamento relativo à MULTA ISOLADA pela insuficiência no recolhimento das estimativas de Imposto sobre a Renda da Pessoa da Jurídica – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL dos meses de agosto e dezembro de 2003, nos valores originais de R\$ 482.306,61 e R\$ 176.464,79, respectivamente.

Para descrever os fatos que antecederam o recurso voluntário, reproduzo o relatório constante da decisão de primeira instância, Acórdão nº 15-20.354, às fls. 173 a 188:

(...)

O enquadramento legal dos Autos de Infração aponta os arts. 222 e 843 do RIR/1999, combinado com o art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996, alterado pelo art. 14 da Medida Provisória nº 351, de 2007, combinado com o art. 106, inciso II, alínea “c”, da Lei nº 5.172, de 1966.

No Relatório Fiscal, às fls. 11 a 14, os Autuantes declaram, em síntese, que:

– o Contribuinte é uma sociedade anônima que tem por atividade prestar Serviços Técnicos de Engenharia e é tributado com base no lucro real anual, conforme consta da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ/2004;

– inicialmente, o Contribuinte foi submetido ao procedimento denominado Revisão de Declaração Pessoa Jurídica (RDPJ), cujo objetivo é esclarecer divergências entre os valores do IRPJ e da CSLL informados na DIPJ e os valores constantes da DCTF. Com a apresentação do Livro Diário, notaram-se divergências também em relação aos valores escriturados nesse livro com aqueles registrados nas referidas declarações, fato que dificultou a análise sumária;

– assim, encerrou-se a Revisão da Declaração e iniciou-se o procedimento de fiscalização, em 29/02/2008, lavrando-se o Termo de Início da Ação Fiscal, através do qual intimou-se o contribuinte a apresentar, entre outros elementos, os Livros LALUR e Razão. Em resposta, o Contribuinte solicitou prorrogação do prazo para atendimento, o que foi tacitamente concedido;

– no curso da ação fiscal, os trabalhos executados compreenderam: a confrontação dos valores de IRPJ e CSLL a Pagar, do ano-calendário de 2003, informados na DIPJ/2004 com os declarados na DCTF; a confrontação das provisões de IRPJ e de CSLL escrituradas nos Livros Diário e Razão com os

valores declarados na DCTF. Os lançamentos de IRPJ e CSLL tiveram como base as informações no Livro Diário; e a intimação para apresentar documentação comprobatória das divergências apontadas, bem como para esclarecer o que julgasse necessário;

– o Contribuinte optou pelo recolhimento do IRPJ e da CSLL com base nas estimativas calculadas mediante o levantamento de balanço/balancete de redução/suspensão. Relativamente ao mês de agosto, foi apurado IRPJ a Pagar de R\$416.001,30, conforme Razão Analítico, e declarado em DCTF o valor de R\$184.791,25, restando R\$231.210,05 não declarado e não recolhido. Conseqüentemente, foi aplicado sobre esse valor 50%, a título de multa isolada, apurando-se o valor de R\$115.605,03;

– para o mês de dezembro, foi apurado IRPJ devido de R\$733.403,15, cujo pagamento deveria ocorrer em janeiro de 2004. Entretanto, tanto o recolhimento como a declaração em DCTF foram postergados e efetivados com base no ajuste anual, quando da apresentação da DIPJ/2004. Então, foi aplicada a multa de 50%, apurando-se R\$366.701,58;

– no caso da CSLL, foi calculada, no mês de agosto, uma contribuição devida de R\$162.079,79 e declarado em DCTF o valor de R\$83.562,17, restando um saldo de R\$78.517,62 não declarado e nem recolhido. A multa aplicada foi de R\$39.258,81. Com relação ao mês de dezembro, foi apurada CSLL devida de R\$274.411,96. O recolhimento e a declaração em DCTF foram efetuados com base no ajuste anual. Foi então aplicada sobre esse valor a multa de 50% no valor de R\$137.205,98;

– o lançamento dos valores acima está de acordo com o disposto na alínea “b”, inciso II, do art. 44 da Lei nº 9.430/96, c/c o art. 28 da Lei nº 9.430/96, no caso da CSLL.

Às fls. 129 a 150, a pessoa jurídica apresentou impugnação ao feito fiscal, alegando, em resumo, que:

- a matéria fiscalizada realmente refere-se à CSLL e ao IRPJ dos meses de agosto e dezembro de 2003, apurados com base no balanço de redução, sendo que os tributos devidos foram integralmente recolhidos no encerramento do ano-calendário. Assim, como restará demonstrado, não houve a alegada falta de pagamento e nem há prova nos autos de alguma irregularidade passível da penalidade tipificada no art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/1996, com as alterações dadas pelo art. 14 da MP nº 351/2007;

- como pode ser verificado pelo texto acima (refere-se à transcrição de todos os dispositivos citados no enquadramento legal), o § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 não contempla o inciso IV, que prevê a aplicação da multa isolada, de onde se conclui que não pode haver a aplicação de penalidade sem que haja a exata tipificação legal;

• apesar de estar anotado no Auto de Infração o número do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), o contribuinte dele não foi regularmente intimado, havendo descumprimento por parte da autoridade lançadora dos requisitos formais do lançamento, a saber, a ausência de regular MPF indicado no Auto de Infração para levar a efeito os atos de fiscalização e a constituição do crédito tributário em apreço. À luz do art. 142 do CTN, o lançamento é ato vinculado. A preexistência do MPF e a manutenção de sua renovação para validar o ato administrativo do lançamento são elementos que cumprem os designios legais do ato vinculado e, também, constituem ordem emanada por superior hierárquico, que não pode ser desrespeitada pelo servidor, nos termos do disposto no art. 116 da Lei nº 8.112/1990;

• o MPF foi resultado de uma norma complementar (Portaria SRF 3.007/2001), cujo escopo foi disciplinar as obrigatoriedades impostas pelo art. 196 do CTN (transcreve). Outra norma jurídica regulamentada por esta Portaria foi o art. 6º, § 3º, da Lei nº 10.593/2002, cujas disposições vêm desde a MP 1.915-2/1999, que dá incumbência ao Poder Executivo para disciplinar as atribuições do Auditor-Fiscal e a execução dos procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela SRB. Desta forma, a Portaria nº 3.007/2001, vigente à época dos fatos, traz em seu preâmbulo a competência da autoridade e a função a que se designa (transcreve). Não haveria como o MPF ser desconsiderado como se fosse mero instrumento desvinculado da autorização e controle dos procedimentos de fiscalização. Constitui-se, sim, o MPF elemento necessário para assegurar a validade do lançamento tributário;

• nesse sentido, transcreve comentários de alguns doutrinadores e de ementas de julgados de Delegacia de Julgamento da RFB e do Conselho de Contribuintes. Assim, se o MPF é peça inaugural da ação fiscalizadora e fundamento que deve constar do auto de infração que autorizou, o desatendimento dessa autorização legal, constitui motivo para nulidade do ato administrativo do lançamento, vez que o MPF figura entre os atos exigidos para o cumprimento das formalidades impostas pela legislação tributária. Logo, requer seja declarada a nulidade do lançamento por erro insanável de procedimento e em sua fundamentação legal. Caso considerem que é válido o auto de infração, a Impugnante entende que, mesmo que vigente a multa isolada, esta não seria aplicável ao caso concreto;

• com relação à multa isolada sobre a base estimada de agosto de 2003, requer o reconhecimento da decadência, por ter transcorrido o prazo de cinco anos da data da alegada infração. O prazo decadencial aplicável às penalidades, consideradas como “acessório”, deve seguir o regime jurídico do “principal”. Assim, por conta da inadimplência da CSLL e do IRPJ, tributos sujeitos ao lançamento por homologação, as penalidades estão sujeitas ao previsto no art. 150, § 4º, do CTN. Em novembro de 2008, já havia transcorrido mais de cinco anos do fato gerador da penalidade, restando decaído o direito de a Fazenda

constituí-lo. Nesse sentido, transcreve ementas de acórdãos de DRJ Belém e do Conselho de Contribuintes;

• apesar de a Impugnante ter atrasado o pagamento do IRPJ e da CSLL devidos, em face da apuração em balanço de redução, houve o pagamento desses tributos, não havendo, na data da intimação, fato impositivo para aplicação da penalidade, ou seja, não havia mais ausência de pagamento, objeto do lançamento da multa. O art. 2º da Lei nº 9.430/1996, por sua vez, prevê a obrigação dos recolhimentos do IRPJ e da CSLL por estimativa, mensalmente, calculados sobre a receita bruta. Essa antecipação pode ser reduzida desde que haja a demonstração do resultado por balancetes registrados no Livro Diário, conforme art. 230 do RIR/1999 (transcreve);

• pois foi exatamente o que ocorreu. A Impugnante apresentou à Fiscalização o balancete dos meses de agosto e dezembro de 2003, registrado no Diário, que comprova a apuração de IRPJ/CSLL devidos em valores inferiores aos calculados por estimativa. Sendo cumprida a obrigação acessória, automaticamente a obrigação principal ficou reduzida. Isso foi reconhecido pelo Fisco, tanto que as bases de cálculo utilizadas para os lançamentos de IRPJ e CSLL foram apuradas nos Balanço de Redução de agosto e dezembro de 2003. A Impugnante atendeu aos requisitos legais de apuração do IRPJ e da CSLL, na forma do art. 230 do RIR/1999, inclusive o pagamento, não sendo aplicável, por isso, a penalidade;

• ademais, improcede o entendimento da Fiscalização de que houve falta de recolhimento, pois, como já noticiado, a Impugnante realizou os pagamentos no próprio ano de 2003. Portanto, não há que se falar em “falta de pagamento”, pois pagamento houve. Aliás, não se poderia aplicar a multa isolada por falta de recolhimento da parcela mensal do IRPJ e da CSLL, pois tal penalidade perde seu sentido quando do encerramento do ano-calendário;

• note-se que o fato gerador do IRPJ e da CSLL é o lucro apurado em 31 de dezembro de cada ano. Os recolhimentos mensais são, em verdade, antecipações que devem ser levadas à apuração final do ano-calendário. Desta forma, ao final de cada exercício, a aplicação da multa isolada perde sua significação, pois não mais são devidas as antecipações em face da apuração final. No caso em tela, curioso notar que o valor apurado no balancete de dezembro de 2003 corresponde ao resultado do exercício apurado na DIPJ/2004, ano-base 2003, donde se conclui que a parcela de antecipação se confunde com o resultado do exercício. A vedação de cobrança da multa isolada sobre falta de pagamento de estimativa após o encerramento do exercício também se encontra pacificada no âmbito do contencioso administrativo, conforme ementas de julgados que faz reproduzir;

• por fim, cabe demonstrar que, por tratar-se de crédito tributário devido em dezembro de 2003, a multa isolada não

poderia ser aplicada. Lembre-se que a norma penal aplicada prevê que a multa isolada será devida quando o contribuinte deixar de pagar a estimativa no ano-calendário correspondente, ou seja, o IRPJ e a CSLL por estimativa do ano-calendário de 2003 devem ser pagos em 2003. O IRPJ e a CSLL por estimativa (assim como os devidos com base em balanços de suspensão/redução), apurados no mês de dezembro de 2003, não poderiam, em hipótese alguma, ser pagos no mesmo ano-calendário, sendo a obrigação deslocada automaticamente para o ano-calendário subsequente, o que equivale a dizer que não se aplica o tipo penal previsto no inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 ao IRPJ e à CSLL por estimativa devidos no mês de dezembro;

- *de outro lado, se entendermos que a locução “no ano-calendário correspondente” deve ser entendida como “ano-calendário subsequente”, a multa isolada não poderia ser aplicada, no caso concreto, pois no ano-calendário de 2003 (subsequente) houve o pagamento das obrigações. Diante disso, não há suporte fático bastante e suficiente para ensejar a incidência da norma penal tributária pretendida pelos autos de infração de IRPJ e CSLL relativos a dezembro de 2003;*

- *outra questão que merece ser apreciada é a não incidência de juros sobre a multa. A finalidade única da multa é impor uma sanção ao contribuinte que tenha descumprido uma obrigação tributária. Deve, portanto, restringir-se a níveis razoáveis, não podendo atingir a capacidade contributiva do contribuinte, nem mesmo transformar-se em instrumento de cerceamento do direito do contribuinte ver apreciada uma pretensão por conta da incidência de juros sobre o débito proposto. A multa é sanção tributária de natureza pecuniária, tendo como espécies a multa moratória e a multa punitiva, sendo a primeira aplicada não a uma conduta ilícita, mas sim por uma mera demora no cumprimento da obrigação de pagar, como ocorreu no caso em apreço. Por sua vez, a multa punitiva é utilizada para penalizar o contribuinte por adotar uma conduta caracterizadora de uma infração tributária;*

- *ocorre que as penas não podem sofrer a incidência de juros, seja porque não são elementos integrantes do patrimônio do credor, seja porque os juros não se coadunam com o instituto das penas. O atraso no cumprimento de uma penalidade não pode ser motivo para acréscimo de mais pena. A pena pecuniária, assim como a de cerceamento de liberdade, deve ter um valor fixo e nem mesmo poderia ser passível de revisão ou cômputo de juros, após o trânsito em julgado da decisão judicial que assim entender ser devida, ou seja, após a consolidação do valor principal e a proporcional penalidade sem o cômputo dos juros de mora. Diante disso, requer a exclusão da incidência de juros sobre as multas isoladas;*

- *de tudo quanto foi exposto, a Impugnante requer seja recebida a presente impugnação e seja proferido acórdão dando-lhe provimento e reconhecendo a irregularidade do lançamento, por*

ter sido: a) lavrado sem a permissão do competente MPF; b) lavrado sem cumprimento da estrita legalidade; c) lavrado em face de fato que não pode ser punido pela multa isolada; e d) exclusão dos juros da multa isolada.

Juntamente com a impugnação, a Interessada trouxe aos autos os documentos de fls. 151 a 168.

Como mencionado, a DRJ Salvador/BA considerou parcialmente procedente o lançamento, expressando suas conclusões com a seguinte ementa:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2003

NULIDADE.

Descabe a arguição de nulidade quando se verifica que o Auto de Infração foi lavrado por pessoa competente para fazê-lo e em consonância com a legislação vigente.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF).

O MPF constitui-se em mero elemento de controle da administração tributária, disciplinado por ato administrativo, sendo que eventual inobservância da norma infralegal, o que sequer ocorreu no presente caso, não pode gerar nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/08/2003 a 31/08/2003

DECADÊNCIA. IRPJ E CSLL POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO ANTECIPADO.

No caso de tributos e contribuições sujeitos ao lançamento por homologação, confirmada a existência de pagamento antecipado, decai o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário com o transcurso do prazo de cinco anos contados a partir da data da ocorrência do fato gerador.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Período de apuração: 01/12/2003 a 31/12/2003

ESTIMATIVA NÃO RECOLHIDA. MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE.

A pessoa jurídica tributada pelo lucro real anual sujeita-se à aplicação da multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas mensais do IRPJ, inclusive a relativa ao mês de dezembro, ainda que tenha pago o saldo final do imposto, decorrente do ajuste anual, apurado no encerramento anual-calendário.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Período de apuração: 01/12/2003 a 31/12/2003

ESTIMATIVA NÃO RECOLHIDA. MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE.

A pessoa jurídica tributada pelo lucro real anual se sujeita à aplicação da multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas mensais da CSLL, inclusive a relativa ao mês de dezembro, ainda que tenha pago o saldo final da contribuição, decorrente do ajuste anual, apurado no encerramento anual-calendário.

Lançamento Procedente em Parte

Inconformada com essa decisão, da qual tomou ciência em 08/03/2010, a Contribuinte apresentou em 06/04/2010 o recurso voluntário de fls. 214 a 234, onde reitera os mesmos argumentos de sua impugnação, conforme descrito nos parágrafos anteriores.

Este é o Relatório.

Voto

Conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa, Relator.

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos para a sua admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

Conforme relatado, a Contribuinte questiona lançamento para aplicação de multa isolada por insuficiência no recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL do ano-calendário de 2003.

A autuação abrangeu as estimativas dos meses de agosto e dezembro de 2003, mas a Delegacia de Julgamento reconheceu a decadência em relação ao mês de agosto, levando em conta que a ciência do lançamento ocorreu em 10/11/2008. Portanto, o litígio remanesceu apenas para a estimativa do mês de dezembro/2003.

PRELIMINARES

O enquadramento legal discriminado no lançamento indica os seguintes dispositivos: *“arts. 222 e 843 do RIR/99 c/c art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei 9.430/96, alterado pelo art. 14 da Medida Provisória nº 351/2007 c/c art. 106, inciso II, alínea “c” da Lei nº 5.172/1966”*.

De acordo com a Recorrente, o § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 não contempla o inciso IV que foi mencionado no Auto de Infração. Diante disso, ela afirma que não poderia haver a aplicação de penalidade sem a exata tipificação legal.

Vê-se que a Contribuinte se apegava ao fato de que a referida penalidade, antes prevista no art. 44, § 1º, IV, da Lei 9.430/1996, passou a constar do art. 44, II, “b”, da mesma lei, apenas com um percentual menor do que o anteriormente previsto (50% e não mais 75%).

Realmente, após a modificação introduzida em 2007 pela referida MP 351, o § 1º do art. 44 da Lei 9.430/1996 não mais possui o inciso IV, e nem qualquer outro inciso.

Mas, quanto à multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, essa alteração legislativa implicou apenas em uma nova disposição do texto normativo, que não se confunde com a norma que dele se extrai.

O relevante é que à época do cometimento das infrações apontadas, ou seja, em agosto e dezembro de 2003, vigorava o texto original do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, sem a alteração promovida pela referida MP.

E conforme já esclarecido pela DRJ, a citação do artigo 14 da MP 351/2007 serviu apenas para beneficiar a Autuada, à medida que este dispositivo legal reduziu o percentual da multa isolada de 75% para 50%, redução que foi aplicada retroativamente, tal como previsto no artigo 106, inciso II, alínea “c”, da Lei nº 5.172 (CTN), de 1966, também mencionado no enquadramento legal constante do Auto de Infração.

Portanto, não há qualquer problema em relação ao enquadramento legal constante dos autos de infração.

Quanto aos alegados problemas relacionados ao MPF, cabe mencionar que o antigo Conselho de Contribuintes já pacificou entendimento no sentido de que sua natureza é a de um instrumento meramente administrativo, e que eventual irregularidade em relação a ele não contamina o lançamento que tenha obedecido as regras do Processo Administrativo Fiscal – Decreto nº 70.235/1972, conforme ementas transcritas abaixo:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PORTARIA SRF Nº 1.265/99. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. INSTRUMENTO DE CONTROLE. O MPF constitui-se em elemento de controle da administração tributária, disciplinado por ato administrativo. A eventual inobservância da norma infra-legal não pode gerar nulidades, tampouco deslocar a data do início do procedimento fiscal no âmbito do processo administrativo. A Portaria SRF nº 1.265/99 estabelece normas para a execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, sendo o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF um instrumento de controle administrativo da atividade fiscal. (Acórdão 102-4791, de 21/09/2006)

PIS. MPF. O Mandado de Procedimento Fiscal é instrumento meramente administrativo. Eventual irregularidade em relação ao mesmo não contamina o lançamento que tenha obedecido às regras do Processo Administrativo Fiscal. (Acórdão 201-77550, de 17/03/2004)

Ementa: MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. A despeito da correta emissão dos Mandados de Procedimento Fiscal - MPF, este se constitui de mero controle administrativo, visando, sobretudo, proporcionar segurança ao contribuinte, não tendo o condão de tornar nulo lançamento corretamente efetuado, sob pena de contrariar o Código Tributário Nacional e o Decreto nº 70.235/72, o que não se permite a uma Portaria. (Acórdão 201-79542, de 24/08/2006)

PAF - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - A competência para execução de fiscalização, delegada através de Mandado de Procedimento Fiscal, não desconhece o princípio da competência vinculada do servidor administrativo e da indisponibilidade dos bens públicos. O MPF é mero instrumento de controle administrativo da fiscalização, na medida em que a competência que o auditor fiscal tem para realizar o trabalho de lançamento decorre da Lei. Ademais, continuação de trabalho fiscal com prorrogação feita, tempestivamente, por meio eletrônico, é válida nos termos das Portarias do Ministério da Fazenda de nº 1265/1999 e 3007/2001. (Acórdão 108-08696, de 25/01/2006)

Realmente, a competência dos Auditores Fiscais está definida em Lei, em sentido estrito, e as repercussões de irregularidades cometidas em relação ao MPF limitam-se

às relações entre a Administração Tributária e seus integrantes, no âmbito específico do Direito Administrativo.

Não obstante essas considerações, vê-se que todo o procedimento fiscal foi conduzido ao amparo de MPF válido, conforme restou muito bem esclarecido na decisão recorrida:

No caso concreto, a Impugnante reclama que não teria sido cientificada da emissão do MPF. A propósito, convém transcrever o artigo 4º da Portaria RFB nº 11.371, de 2007:

“Art. 4º. O MPF será emitido exclusivamente em forma eletrônica e assinado pela autoridade outorgante, mediante a utilização de certificado digital válido, conforme modelos constantes dos Anexos de I a III desta Portaria

Parágrafo único. A ciência pelo sujeito passivo do MPF, nos termos do art. 23 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532, de 10 de novembro de 1997, dar-se-á por intermédio da Internet, no endereço eletrônico www.receita.fazenda.gov.br, com a utilização do código de acesso consignado no termo que formalizar o início do procedimento fiscal.”

Resta evidente que o respectivo MPF não só foi emitido como seu número (0510100.2008.00395) está registrado em todos os termos emitidos pelos agentes fiscais, sendo que, no Termo de Início da Ação Fiscal, à fl. 28, consta, além do número do MPF, o Código de Acesso, como também a seguinte informação: “O sujeito passivo poderá verificar a autenticidade do Mandado de Procedimento Fiscal, disponível na página da Secretaria da Receita Federal do Brasil, na Internet, www.receita.fazenda.gov.br, onde deverão ser informados o número do CNPJ ou CPF, conforme o caso, e o código de acesso”.

Logo, a ciência do MPF, nos termos do disposto no artigo 4º, parágrafo único da Portaria RFB nº 11.371/2007 se dá por meio da Internet, no sítio da RFB, com a utilização do Código de Acesso registrado no Termo de Início da Ação Fiscal, não se justificando a alegada falta de ciência do MPF. Portanto, não se caracteriza, em hipótese alguma, a nulidade aventada pela Impugnante em seu arrazoado.

Os argumentos acima não foram refutados pela Recorrente, pelo que os adoto nesta decisão. De fato, não há qualquer vício em relação ao MPF.

Preliminares rejeitadas.

MÉRITO

Quanto ao mérito sobre a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas de IRPJ e CSLL do mês de dezembro de 2003, que é a parte remanescente do litígio, cabe primeiramente registrar que a previsão dessa penalidade está contida no art. 44 da Lei 9.430/1996, cuja redação à época do cometimento das infrações era a seguinte:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I -

II -

III -

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

Já esclarecemos que a referida multa está atualmente prevista no art. 44, II, “b”, da mesma lei, conforme as alterações promovidas pela MP 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007), e fixada em 50%, percentual que já foi aplicado ao caso em exame.

Não vislumbro outra interpretação possível, senão a de que esta penalidade deve sempre ser exigida quando a Contribuinte deixa de recolher alguma estimativa mensal.

Para não deixar dúvidas sobre isso, a lei inclusive determina que a multa deve ser aplicada ainda que a pessoa jurídica tenha apurado no ano-calendário correspondente prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a CSLL.

Com efeito, a clareza da redação não possibilita entendimento diverso, a menos que se admita o afastamento de norma legal vigente, tarefa que não compete à Administração Tributária.

Além disso, a hermenêutica jurídica ensina que se deve preferir a inteligência dos textos que torne viável o seu objetivo, ao invés da que os reduza à inutilidade. Nesse caso, qualquer entendimento contrário implicaria na supressão ou inutilidade de todo o adendo estabelecido pelo inciso IV acima (*ainda que tenha apurado ...*), e que foi colocado pelo legislador justamente para demonstrar que mesmo no caso extremo, ou seja, na apuração de prejuízo ao final do ano, a multa, ainda assim, deve ser aplicada e exigida.

Cabe também destacar que o texto legal diz “ainda que tenha apurado prejuízo fiscal” e não “ainda que venha a ser apurado prejuízo fiscal ...”, numa clara

indicação de que a multa é aplicável mesmo com o período já encerrado, e não apenas no ano em curso.

É importante ressaltar que as estimativas mensais, mesmo a de dezembro, configuram obrigações autônomas, que não se confundem com a obrigação tributária referente ao ajuste, relativa ao fato gerador anual que se consuma em 31 de dezembro.

Sua natureza jurídica, inclusive, a faz destoar totalmente do padrão traçado pelo art. 113 do CTN (que trata das obrigações tributárias), pois ela é uma obrigação que surge, via de regra, antes da ocorrência do fato gerador do tributo. Seu pagamento, por outro lado, nada extingue, gerando apenas um registro contábil de crédito a favor do contribuinte, a ser aproveitado no futuro.

Além disso, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/96, essa obrigação existe mesmo que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a CSLL. Ou seja, existe ainda que não haja tributo devido.

Portanto, não há entre as estimativas e o tributo devido no final do ano uma relação de meio e fim, ou de parte e todo (porque a estimativa é devida mesmo que não haja tributo devido).

Deste modo, o recolhimento feito pela Contribuinte referente ao ajuste anual, cujo valor a título de rubrica principal coincide com a estimativa de dezembro, em nada afeta o cometimento anterior da infração.

Em sua decisão, a Delegacia de julgamento faz alguns comentários bastante esclarecedores sobre essa questão:

(...) mais relevante ainda é o fato de que os pagamentos efetuados pela Autuada não se referem às estimativas do IRPJ e da CSLL do mês de dezembro de 2003, que deixaram de ser pagas, mas ao IRPJ e à CSLL relativos ao ajuste anual, apurados quando do encerramento do balanço, em 31/12/2003, conforme cópias dos documentos de fls. 171 e 172, extraídos do sistema Sinal05.

É o que decorre do exame de tais documentos, verificando-se que os recolhimentos foram feitos sob os códigos de receita de nºs 2456 e 6773, correspondentes, respectivamente, a “IRPJ – PJ não obrigadas ao lucro real – declaração de ajuste” e “CSLL – demais pessoas jurídicas – declaração de ajuste”, ou seja, os pagamentos reportam-se aos tributos definitivos, apurados na declaração de ajuste, e não às estimativas do mês de dezembro não recolhidas. Esse fato pode ser também confirmado pela data do vencimento legal das obrigações tributárias objeto dos parcelamentos, qual seja o dia 31/03/2004, como previsto no artigo 6º, § 1º, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996.

Logo, não é verdadeira a afirmação da Impugnante de que, antes da ação do Fisco, não se encontrava mais em débito, tendo resolvido suas pendências por meio do pagamento. O pagamento de que fala a Interessada abrangeu o IRPJ e a CSLL declarados na DIPJ/2004, restando patente que o imposto de renda e a

contribuição social concernentes ao mês de dezembro de 2003 não foram recolhidos.

Quanto aos tributos apurados no balancete de dezembro de 2003 corresponderem aos decorrentes do resultado apurado na DIPJ/2004, longe de se tratar de um fato “curioso”, como ressalta a Impugnante, tal ocorrência revela tão-somente um fato óbvio, até porque, tendo em vista que os balanços/balancetes mensais de suspensão/redução são acumulados, ou seja, abrangem o resultado desde o mês de janeiro até o mês de referência, é evidente que o balancete referente ao mês de dezembro de 2003, caso elaborado corretamente, representa o resultado de todo o exercício, devendo coincidir com aquele apurado na declaração de ajuste. Isso, porém, não desobriga a Contribuinte do pagamento das estimativas relativas ao mês de dezembro, cujo vencimento se dá no último dia do mês de janeiro de 2003, em conformidade com o disposto no artigo 6º, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996.

Portanto, a teor das normas legais retromencionadas, é legítimo o lançamento da multa isolada, exigida em virtude da falta de recolhimento das estimativas do IRPJ e da CSLL, relativas ao mês de dezembro de 2003.

A Contribuinte poderia ter evitado a multa isolada, mas para isso deveria ter recolhido o valor das estimativas de dezembro com os devidos acréscimos legais pelo atraso.

Contudo, ela optou por quitar os tributos (IRPJ e CSLL) referentes ao ajuste, cujo vencimento é posterior ao da estimativa, e, desta forma, ficou sujeita à penalidade.

Aliás, é oportuno registrar que nas divergências ainda existentes no CARF, relativamente a essa matéria, há um ponto pacífico, que abrange o valor da base de cálculo da multa isolada até o limite do tributo apurado e recolhido espontaneamente no ajuste.

Esse é exatamente o caso em questão, ou seja, a base de cálculo da multa isolada corresponde exatamente ao valor do tributo no ajuste. Frise-se, ainda, que não há aqui o problema da concomitância de multas, pois não houve lançamento de ofício para se exigir os tributos do ajuste anual, e, por mais esse motivo, a multa isolada deve ser mantida.

Finalmente, no que toca às alegações da Recorrente acerca dos juros SELIC sobre a multa isolada, cujo acolhimento implicaria no afastamento de norma legal vigente (art. 43, parágrafo único, da Lei 9.430/96), por suposta afronta a princípios constitucionais, cabe ressaltar que falece a esse órgão de julgamento administrativo competência para provimento dessa natureza, que está a cargo do Poder Judiciário, exclusivamente..

Oportuno lembrar que apenas de modo excepcional, havendo prévia decisão por parte do Supremo Tribunal Federal, e cumpridos os requisitos do Decreto nº 2.346/97 ou do art. 103-A da Constituição, o que não ocorre no presente caso, é que a Administração Pública deixaria de aplicar a norma legal.

O art. 161, “caput”, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, estabelece que *o crédito não integralmente pago no vencimento é*

acrescido de juros de mora... ”, e no seu parágrafo primeiro determina que se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês.

Neste contexto, o artigo 43 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, assim dispôs:

Auto de Infração sem Tributo

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.

O § 3º do art. 5º da Lei nº 9.430/1996, por sua vez, estabeleceu que:

§ 3º As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

Assim, incumbe a esse órgão julgador cumprir a norma legal que se encontra em pleno vigor, aplicando-a às situações concretamente verificadas, não lhe cabendo a apreciação das alegadas inconstitucionalidades da taxa SELIC sobre a multa isolada.

Apenas vale frisar que essa mesma taxa de juros é garantida aos contribuintes nos casos de restituição de indébitos. O tratamento, portanto, é isonômico, ou seja, tanto vale para a cobrança, quanto para a devolução de valores, o que reforça a justeza de sua aplicação.

Deste modo, voto no sentido de rejeitar as preliminares de nulidade, e, no mérito, nego provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa

Processo nº 10580.722143/2008-10
Acórdão n.º **1802-01.047**

S1-TE02
Fl. 252

CÓPIA