



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13850.720104/2013-06
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-006.833 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de julho de 2023
Recorrente EMBRAER S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

AUTO DE INFRAÇÃO. FALTA DE EMISSÃO DE MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O MPF é um instrumento de gerenciamento e controle da atividade fiscal, voltada à administração tributária e também para fins de notificar o contribuinte da realização de um procedimento de fiscalização a que está sendo submetido. Eventuais lacunas, omissões ou até mesmo a inexistência deste instrumento não caracterizam vícios insanáveis, porque destinado à administração tributária como meio de controle e acompanhamento das ações fiscais, mas não é elemento indispensável à validade do ato administrativo do lançamento, atividade esta vinculada e obrigatória por força do artigo 142 do Código Tributário Nacional.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2010

AUTO DE INFRAÇÃO. CSLL. COMPENSAÇÃO DE IMPOSTOS PAGOS NO EXTERIOR. LIMITES. DIVERGÊNCIA DE INTERPRETAÇÃO DO ART. 15 DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF 213/2002.

O parágrafo único do art. 21 da MP 2.158-35 deixa claro que a compensação pode ser realizada com a CSLL devida, em virtude da adição à base de cálculo da mesma (da CSLL) dos lucros respectivos oriundos do exterior. O limite para compensação é a diferença entre a CSLL apurada com e sem a adição do lucro do exterior à base de cálculo da CSLL.

MULTA DE OFÍCIO. AFRONTA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA DO PODER JUDICIÁRIO. SÚMULA CARF Nº 2.

A multa de ofício não pode ser afastada sob argumentos de violação a princípios constitucionais de razoabilidade, proporcionalidade e proibição ao confisco, estando prevista em lei tributária vigente. Não há previsão legal para redução da multa nas condições aduzidas pela Recorrente, e atender ao pedido da Recorrente seria considerar inconstitucional uma lei tributária que

fundamentou o lançamento, competência que somente cabe ao Poder Judiciário. Tal entendimento é pacífico neste CARF com a Súmula nº 2.

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade suscitada, e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do Relator.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wilson Kazumi Nakayama - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wilson Kazumi Nakayama, Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, Marcelo Oliveira, Savio Salomão de Almeida Nobrega, Helder Jorge dos Santos Pereira Junior e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra o acórdão 14-108.014, de 23 de junho de 2020 da 13ª Turma da DRJ/RPO, que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada pela contribuinte acima qualificada contra Auto de Infração com exigência de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido-CSLL do ano-calendário 2010 no valor de R\$ 959.048,97, acrescido de multa de ofício de 75% e juros moratórios.

A autuação foi decorrente de análise da DCOMP nº 36102.25735.200812.1.7.02-0094, no qual a contribuinte pleiteia a compensação de débitos próprios com crédito de saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2010.

No curso de procedimento de análise manual da DCOMP, a Autoridade Fiscal constatou uma diferença de recolhimento e declaração da CSLL do ano-calendário 2010, conforme consignado no Termo Fiscal (e-fls. 180 -186). Teriam sido apurados CSLL de R\$ 4.068.138,88 e declarados em DCTF R\$ 3.109.089,914, a diferença de R\$ 959.048,97 é o objeto do lançamento discutido nos presentes autos.

A contribuinte apresentou impugnação ao Auto de Infração, arguindo nulidade do lançamento por ter sido realizada sem amparo de Mandado de Procedimento Fiscal-MPF, e que o fundamento legal do auto não se coadunaria com os fatos, com a legislação de regência, com o entendimento da Receita Federal e do CARF, devendo ser reconhecido que estava correto a

compensação do saldo remanescente do imposto recolhido no exterior sobre os lucros auferidos por suas coligadas, no exato limite da CSLL devido no país. Arguiu também que a multa aplicada foi desproporcional e tem caráter confiscatório e pela ilegalidade da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

A impugnação foi julgada parcialmente procedente pela 13ª Turma da DRJ/RPO, que considerou procedente a alegação da Recorrente quanto ao limite do imposto pago no exterior que teria sido indevidamente utilizado pela Autoridade Fiscal autuante.

Irresignada com o acórdão, a ora Recorrente interpôs recurso voluntário onde ratifica seu entendimento que o Auto de Infração deveria ser anulado por não ter sido amparado em MPF específico e repisa os demais argumentos apresentados na impugnação.

Defende que o acórdão recorrido deveria ser parcialmente reformado, porque segundo a mesma, a DRJ também se equivocou ao manter parte do lançamento combatido, tendo interpretado os dispositivos legais “*de forma totalmente particular e dissonante da orientação da própria Receita Federal do Brasil*”.

Requer ao final o provimento do recurso com o cancelamento do Auto de Infração, ou caso não reconhecido os argumentos de mérito por ela deduzidos, que a multa de ofício seja reduzida e afastada a aplicação de juros sobre a multa.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Wilson Kazumi Nakayama, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e apresenta os demais requisitos de admissibilidade assim dele tomo conhecimento.

1. Da arguição de nulidade do Auto de Infração

O Auto de Infração aqui analisado decorreu de análise manual de DCOMP. A Autoridade Fiscal constatou, no curso do procedimento fiscal de análise de direito creditório, que o valor apurado da CSLL era maior que o declarado em DCTF.

A Recorrente defende que o auto de infração deve ser anulado pois teria sido lavrado sem a emissão anterior de um MPF específico que autorizasse a atuação do Auditor Fiscal, não se enquadrando numa das hipóteses de dispensa do MPF previstas no art. 10 da Portaria RFB nº 3.014/2011:

Existindo uma Portaria da RFB que exige a emissão de um MPF, afirmando que somente através deste será instaurado o procedimento fiscal, a Autoridade, além de competência abstrata para agir, que é aquela que garante a legitimidade ativa do MPF, deve ter competência concreta para agir nos fatos reais, ou seja, naqueles que ocorrem de acordo com a previsão legal.

Se tal norma existe no ordenamento, é indubitável que apenas a competência abstrata de agir não legitima a competência para fiscalizar do agente público, de modo que a instauração de MPF específico é pressuposto de validade ao lançamento gerado, em consonância com o princípio da legalidade.

E assim deve ser entendido pois somente a partir da emissão do MPF é que o contribuinte passa a acompanhar com transparência os procedimentos fiscais, sendo-lhe assegurado, desde o início do procedimento, o pleno conhecimento do objeto e da abrangência da ação, dos tributos e períodos examinados, com fixação de prazo para a sua execução, além de possibilitar a certificação da veracidade do MPF por intermédio do sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil.

Em face deste contexto, o auto de infração combatido é inequivocamente um ato nulo, uma vez que a situação vivenciada na Fiscalização não se enquadra nas hipóteses legais/regulamentares de dispensa do MPF, previstas no artigo 10, da Portaria RFB nº 3.014/2011, devendo ser integralmente cancelado por esta C. Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, uma vez foi praticado ao amparo da legalidade que rege a atividade da Administração Pública, ainda que se considere o conceito de juridicidade

Não assiste razão à Recorrente.

O procedimento que levou ao lançamento de ofício ora questionado, decorreu de revisão interna de declaração, que dispensa a emissão de MPF. Baseou-se em sistemas internos do FISCO, alimentados por informações prestadas pela própria contribuinte.

O MPF é um instrumento de gerenciamento e controle da atividade fiscal, voltada à administração tributária e também para fins de notificar o contribuinte da realização de um procedimento de fiscalização a que está sendo submetido. Dessa forma, eventuais lacunas, omissões ou até mesmo a inexistência deste instrumento não caracterizam vícios insanáveis, porque destinado à administração tributária como meio de controle e acompanhamento das ações fiscais, mas não é elemento indispensável à validade do ato administrativo do lançamento, atividade esta vinculada e obrigatória por força do artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN).

A nulidade do Auto de infração ocorre se for lavrado por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/72, o que não é o caso dos autos. O Auto de Infração foi lavrado por Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, servidor público com competência para lavratura do Auto de Infração (art. 142 do CTN c/c o art. 6º, I, “a”, da Lei nº 10.593/2002).

A Recorrente teve todos os meios para se defender, conforme se verifica nos argumentos da impugnação e do recurso voluntário, não havendo nenhum indício de prejuízo à defesa e sequer a Recorrente arguiu cerceamento de defesa.

Por fim, o Auto de Infração preenche todos os requisitos previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, de modo que não se vislumbra nenhuma nulidade do ato.

Afasto portanto, a nulidade arguida.

2. Mérito

A questão controversa é a interpretação do art. 15 da Instrução Normativa SRF n.º 213/2002, abaixo transcrita, que regulamentou o art. 21, parágrafo único, da Medida Provisória n.º 2.158-35/2000:

COMPENSAÇÃO COM A CSLL DEVIDA NO BRASIL

Art. 15. O saldo do tributo pago no exterior, que exceder o valor compensável com o imposto de renda e adicional devidos no Brasil, poderá ser compensado com a CSLL devida em virtude da adição, à sua base de cálculo, dos lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior, até o valor devido em decorrência dessa adição.

A compensação da CSLL ocorre com o saldo remanescente da compensação do imposto de renda, o qual tem a forma de cálculo e o limite compensável descritos no art. 14 da Instrução Normativa SRF n.º 213/2002 .

A Recorrente pagou um total de R\$ 32.279.894,90 de tributos no exterior, conforme tabela por ela própria elaborada. Os valores foram confirmados pela Autoridade Fiscal:

PAGAMENTOS	DATA	Euros	taxa/venda	REAIS
FRANÇA	12/03/10	3.464.324,00	2,4272	8.408.607,21
FRANÇA	14/09/10	3.432.947,00	2,2240	7.634.874,13
FRANÇA	14/06/10	3.434.321,00	2,2081	7.583.324,20
FRANÇA	20/12/10	3.860.918,00	2,2412	8.653.089,42
Banco CENTRAL COTAÇÃO				
14/09/2010 B 2,2228 2,2240 1,3023 1,3024				
20/12/2010 B 2,2398 2,2412 1,3118 1,3120				
12/03/2010 B 2,42577 2,42720 1,37601 1,37620				
14/06/2010 B 2,2070 2,2081 1,2246 1,2247				
soma				32.279.894,96

Conforme consta no Relatório de Análise do Usuário, na análise do direito creditório pleiteado na DCOMP n.º 36102.25735.200812.1.7.02-0094 (às e-fls. 162- do processo n.º 13850.720104/2013-06), a Autoridade Fiscal considerou que o limite do imposto pago no exterior para compensação do IRPJ seria R\$ 11.128.693,08 e que o saldo compensável com a CSLL seria de R\$ 5.068.587,14 (menor valor entre o saldo do imposto pago no exterior depois da compensação do IRPJ e a diferença entre a base de cálculo do IRPJ com e sem adição do lucro no exterior):

b) Cálculo do saldo do imposto compensável no futuro ou com a CLSS: Apura-se o lucro a princípio compensável sobre o Lucro Adicionado total de R\$ 64.885.120,84 menos lucro real cujo imposto foi deduzido R\$ 44.610.772,30, restando uma base de cálculo de R\$ 20.274.348,54 que multiplicada pela alíquota de 25% resulta o imposto a princípio compensável com a CSLL até o valor de R\$ 5.068.587,14.(fls 193)

Apura-se o saldo do imposto não utilizado : R\$ 32.279.894,96 menos R\$ 11.152.693,08, restando assim um saldo não utilizado de R\$ 21.127.201,89.(mapa abaixo) e planilha (fls 193).

O saldo do imposto compensável é o menor entre o saldo do imposto não utilizado e o a princípio compensável (o menor entre R\$ 21.127.201,89 e R\$ 5.068.587,14, portanto R\$ 5.068.587,14.(mapa abaixo) e e planilha (fls193).

CÁLCULO DO IMPOSTO COMPENSÁVEL			
3 Lucro fiscal adicionado líquido prejuízo		64.885.120,84	
4 IMPOSTO PAGO		32.279.894,96	conf tabela acima
5 imposto compensável A PRINCÍPIO		16.221.280,21	3x25%
6 LUCRO REAL É MENOR		44.610.772,30	CONF FL DE DIPJ RECALCULADA
7 imposto compensável A PRINCÍPIO		11.128.693,08	DIPJ
8 Base compensável		20.274.348,54	3-6
9 Base compensável x25%		5.068.587,14	8x25%
10 Saldo do imposto pago exterior		21.151.201,88	igual 4 menos 11
11 compensado com imposto renda devido		11.128.693,08	
12 Saldo a compensar < entre 9 e 10		5.068.587,14	menor entre 9 e 10
13 Saldo do imposto utilizável futuro P/ IRPJ		0,00	7-11
	COMPENSADO COM O IR	11.128.693,08	
	COMPENSADO COM A CSLL		
	TOTAL IGUAL LIMITE COMP	11.128.693,08	IGUAL A 5

(fls 193)

Foi com base no limite compensável de imposto pago no exterior de R\$ 5.068.587,14 que a Autoridade Fiscal concluiu que a CSLL devida seria R\$ 4.068.138,88 e a confessada em DCTF de R\$ 3.109.089,91, apurando uma diferença de R\$ 959.048,96:

CSLL	Base de cálculo	CSLL
1 Base positiva com lucro exterior	R\$ 135.402.119,73	R\$ 12.186.190,78
3 Base positiva sem lucro exterior	R\$ 70.516.998,89	R\$ 6.346.529,90
5 Diferença	R\$ 64.885.120,84	R\$ 5.839.660,88
6 CSLL		R\$ 12.186.190,78
7 (-) CSLL retida Lei nº 9.430/96		-R\$ 3.046.378,95
8 (-) CSLL retida Lei nº 10.811/03		-R\$ 3.085,82
9 (-) saldo imposto pago exterior a compensar (menor entre 5 e 9)		-R\$ 5.068.587,14
10 CSLL apurada		R\$ 4.068.138,88
11 (-) CSLL declarada em DCTF		-R\$ 3.109.089,91
CSLL a pagar		R\$ 959.048,96

Por outro lado, a DRJ entendeu que o limite compensável da CSLL, de acordo com o art. 15 da Instrução Normativa SRF nº 213/2002 seria um único limite, a diferença entre a CSLL devida, apurada com e sem a inclusão dos lucros apurados no exterior, chegando ao valor de R\$ 5.839.660,88:

Com base no exposto acima e no art. 15 da Instrução Normativa SRF nº 213/02 (transcrito a seguir), que trata especificamente do aproveitamento do imposto pago no exterior na compensação da CSLL apurada, constata-se serem procedentes as alegações da autuada relacionadas ao limite do imposto pago no exterior utilizado indevidamente pela Autoridade lançadora na compensação com a CSLL devida:

COMPENSAÇÃO COM A CSLL DEVIDA NO BRASIL

Art. 15. O saldo do tributo pago no exterior, que exceder o valor compensável com o imposto de renda e adicional devidos no Brasil, poderá ser compensado com a CSLL devida em virtude da adição, à sua base de cálculo, dos lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior, até o valor devido em decorrência dessa adição.

Verifica-se que o dispositivo acima autoriza o sujeito passivo a utilizar o saldo do tributo pago no exterior (R\$ 21.151.201,88) na compensação com a CSLL e determina a observância de um único limite: o valor devido em decorrência da adição de lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior à base de cálculo da CSLL, calculado com base na diferença da CSLL devida com e sem

a adição dos lucros disponibilizados no exterior à base de cálculo da contribuição, conforme demonstrado a seguir:

	CSLL	Base de cálculo	CSLL
1	Base Cálculo com adição de lucros no exterior	R\$ 135.402.119,73	R\$ 12.186.190,78
3	Base Cálculo sem adição de lucros no exterior	R\$ 70.516.998,89	R\$ 6.346.529,90
5	Diferença	R\$ 64.885.120,84	R\$ 5.839.660,88

Com base no reconhecimento de CSLL compensável com imposto pago no exterior no montante de R\$ 5.839.660,88, o crédito tributário lançado foi alterado para R\$ 187.975,22:

Pode-se concluir que o limite do imposto pago no exterior a ser compensado com a CSLL devida é de R\$ 5.839.660,88 e não de R\$ 5.068.587,14, devendo ser recalculado o crédito tributário lançado de ofício:

CSLL	
CSLL calculada fiscalização	R\$ 12.186.190,78
(-) CSLL retida Lei nº 9.430/96	-R\$ 3.046.378,95
(-) CSLL retida Lei nº 10.811/03	-R\$ 3.085,82
(-) saldo imposto pago exterior a compensar limitado ao valor adicionado	-R\$ 5.839.660,88
CSLL apurada	R\$ 3.297.065,13
(-) CSLL declarada em DCTF	-R\$ 3.109.089,91
CSLL a pagar	R\$ 187.975,22

A Recorrente, por seu turno, defende que o limite para a compensação do imposto pago no exterior da CSLL é o saldo do imposto pago no exterior que excedeu ao imposto de renda devido no Brasil.

Entendo não assistir razão à Recorrente.

A matriz legal do art. 15 da Instrução Normativa SRF nº 213/02 é o art. 21 da Medida Provisória nº 2.158-35 de 2001, abaixo transcrito:

Medida Provisória nº 2.158-35/2001

Art. 21. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior sujeitam-se à incidência da CSLL, observadas as normas de tributação universal de que tratam os arts. 25 a 27 da Lei no 9.249, de 1995, os arts. 15 a 17 da Lei no 9.430, de 1996, e o art. 1º da Lei no 9.532, de 1997.

Parágrafo único. O saldo do imposto de renda pago no exterior, que exceder o valor compensável com o imposto de renda devido no Brasil, poderá ser compensado com a CSLL devida em virtude da adição, à sua base de cálculo, dos lucros oriundos do exterior, até o limite acrescido em decorrência dessa adição.”

O instituto trata de compensação da CSLL com o saldo remanescente do imposto pago no exterior após a compensação do IRPJ. Portanto, ocorre após a compensação do IRPJ, esta realizada dentro dos limites prescritos no art. 14 da Instrução Normativa SRF nº 213/2002.

O parágrafo único do art. 21 da MP 2.158-35 deixa claro que a compensação pode ser realizada com a CSLL devida, em virtude da adição à base de cálculo da mesma (da CSLL) dos lucros respectivos oriundos do exterior.

Mas há um limite estabelecido para essa compensação, qual seja, até o valor devido em decorrência dessa adição. E qual seria essa adição? A adição é precisamente a diferença entre a CSLL apurada com e sem a adição do lucro do exterior à base de cálculo da CSLL.

É um procedimento para “neutralizar” o aumento da CSLL devida em decorrência da inclusão dos impostos pagos no exterior à base de cálculo de CSLL da controladora domiciliada no Brasil. Ou seja, é uma compensação do imposto já pago pela controlada em relação ao lucro produzido no exterior.

Na interpretação da Recorrente a compensação da CSLL seria maior do que a CSLL incidente sobre a base de cálculo com a inclusão dos lucros da controlada no exterior, portanto seria compensação no Brasil de um valor maior do que foi pago no exterior, o que evidentemente não se pode admitir.

A título de esclarecimento, caso ainda houver saldo remanescente do imposto pago no exterior após a compensação da CSLL, este será controlado na parte B do LALUR, de acordo com o disposto nos §§ 16 e ss do art. 14 da Instrução Normativa SRF nº 213/2002.

Portanto, correta a apuração da DRJ do cálculo do crédito tributário.

3. Da alegação de confisco e desproporção da multa aplicada

A Recorrente alega que a multa de ofício tem caráter confiscatório, é desproporcional e a Administração Tributária deveria respeitar os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, reduzindo-a para um patamar de 10 a 20%.

A multa de ofício foi aplicada com base no art. 44, inc. I da Lei nº 9.430/96 na diferença entre o montante apurado e declarado:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

A multa aplicada não pode ser afastada sob argumentos de violação a princípios constitucionais de razoabilidade, proporcionalidade e proibição ao confisco, estando prevista em lei tributária vigente.

Não há previsão legal para redução da multa nas condições aduzidas pela Recorrente, e atender ao seu pedido seria considerar inconstitucional uma lei tributária que fundamentou o lançamento, competência que somente cabe ao Poder Judiciário. Tal entendimento é pacífico neste CARF com a Súmula nº 2:

Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Portanto há que ser mantida a multa de ofício no patamar de 75%.

4. Da irresignação da incidência de juros sobre a multa de ofício

Irresigna-se a Recorrente contra a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, alegando que os juros moratórios deveriam incidir apenas sobre o crédito tributário não pago no vencimento, a teor do art. 84 da Lei nº 8.981/95, e o crédito tributário, segundo seu entendimento não abrangia a multa, por serem de natureza distintos.

Essa questão não demanda maiores digressões, eis que está resolvida na Súmula vinculante CARF nº 108 (abaixo transcrita), que os conselheiros, bem como toda a Administração Tributária Federal devem observar em suas decisões.

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. **(Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).**

Portanto deve ser mantida a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício.

Conclusão

Por todo o acima exposto voto em rejeitar a preliminar de nulidade, e no mérito, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Wilson Kazumi Nakayama