



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
 SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

**Processo n°** 10830.002727/2009-59  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2202-001.960 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 14 de agosto de 2012  
**Matéria** IRRF/MULTA ISOLADA  
**Recorrente** CASA INDEPENDÊNCIA ÓPTICA COMÉRCIO LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Exercício: 2008, 2009

**AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.**

Não está inquinado de nulidade o auto de infração lavrado por autoridade competente e que não tenha causado preterição do direito de defesa, efetuado em consonância com o que preceitua o art. 142 do Código Tributário Nacional, especialmente se o sujeito passivo, em sua defesa, demonstra pleno conhecimento dos fatos que ensejaram a sua lavratura, exercendo, atentamente, o seu direito de defesa.

**NULIDADE DO PROCESSO FISCAL. MOMENTO DA INSTAURAÇÃO DO LITÍGIO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.**

Somente a partir da lavratura do auto de infração é que se instaura o litígio entre o fisco e o contribuinte, podendo-se, então, falar em ampla defesa ou cerceamento dela, sendo improcedente a preliminar de cerceamento do direito de defesa quando concedida, na fase de impugnação, ampla oportunidade de apresentar documentos e esclarecimentos.

**COMPENSAÇÃO COM CRÉDITO QUE NÃO SE REFERE A TRIBUTO OU CONTRIBUIÇÃO ADMINISTRADO PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. LEGALIDADE.**

Verificando-se que o ato administrativo foi editado por servidor competente, fundou-se em motivos evidenciados nos autos e previstos em lei como ensejadores da não-declaração da compensação, nada há que o macule, mormente ante sua regular ciência ao sujeito passivo.

**MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. A COMPETÊNCIA PARA O AUDITOR-FISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL LANÇAR TRIBUTOS FEDERAIS INDEPENDENTE DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. IMPOSSIBILIDADE DE CARACTERIZAÇÃO DE NULIDADE DO LANÇAMENTO.**

A autoridade fiscal tem competência fixada em lei para lavrar o Auto de Infração. Na falta de cumprimento de norma administrativa a referida autoridade fica sujeita, se for o caso, a punição administrativa, mas o ato produzido continua válido e eficaz.

CAUTELA DE OBRIGAÇÕES DA ELETROBRÁS. RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Não compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil promover a restituição de obrigações da Eletrobrás nem sua compensação com débitos tributários (Súmula CARF nº 24).

CAUTELA DE OBRIGAÇÕES DA ELETROBRÁS. CRÉDITO DE NATUREZA NÃO TRIBUTÁRIA. NÃO-DECLARAÇÃO. MULTA ISOLADA. CABIMENTO.

É regular a exigência de multa isolada, prevista no § 4º do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, em face de DCOMPs consideradas não-declaradas, por veicularem, créditos que não se referem a tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. CARÁTER DE CONFISCO. INOCORRÊNCIA.

A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa ao lançamento de ofício, para exigi-lo com acréscimos e penalidades legais. A multa de lançamento de ofício é devida em face da infração às regras instituídas pelo Direito Fiscal e, por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V, do art. 150 da Constituição Federal.

INCONSTITUCIONALIDADE.

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

Preliminares rejeitadas.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas pela Recorrente e, no mérito, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator. A Conselheira Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga votou pelas conclusões quanto à preliminar de nulidade do lançamento em função de possíveis irregularidades no Mandado de Procedimento Fiscal – MPF.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Rafael Pandolfo, Antonio Lopo Martinez, Odmir Fernandes, Pedro

Processo nº 10830.002727/2009-59  
Acórdão n.º **2202-001.960**

**S2-C2T2**  
Fl. 129

---

Anan Junior e Nelson Mallmann (Presidente). Ausente, justificadamente, o Conselheiro Helenilson Cunha Pontes.

CÓPIA

## Relatório

CASA INDEPENDÊNCIA ÓPTICA E COMÉRCIO LTDA., contribuinte inscrita no CNPJ/MF 04.932.012/0001-05, com domicílio fiscal na cidade de Campinas, Estado de São Paulo, à Av. Projetada Leste, nº 500, Bairro Pequeno Dom Pedro, jurisdicionada a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Campinas - SP, inconformada com a decisão de Primeira Instância (fls. 93/122), prolatada pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas - SP, recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 211/234.

Contra a contribuinte acima mencionada foi lavrado, em 26/03/2009, Auto de Infração de Imposto de Renda Retido na Fonte (fls. 02/10), com ciência por AR, em 30/03/2009 (fls. 81), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 469.498,63 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Retido na Fonte, acrescidos da multa de lançamento de ofício normal de 75%; da multa isolada qualificada (§ 4º do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003) e dos juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor do imposto de renda, relativo aos exercícios de 2008 e 2009, correspondentes aos anos-calendário de 2007 e 2008, respectivamente.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização externa, onde a autoridade fiscal lançadora entendeu haver as seguintes irregularidades:

### **1 – IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE TRABALHO**

**ASSALARIADO:** Falta de recolhimento do imposto de renda na fonte sobre trabalho assalariado, conforme Termo de Verificação em anexo. Infração capitulada nos arts. 620, 621, 624, 625, 626, 636, 637, 638, 641 a 646, do RIR, de 1999 c/c art. 1º da Lei nº 9.887, de 1999.

### **2 – MULTA ISOLADA - COMPENSAÇÃO INDEVIDA:**

Compensação indevida efetuada em declaração prestada pelo sujeito passivo, conforme Termo de Verificação em anexo, foi apurado um total de R\$ 312.866,88 em débitos de diversos tributos que foram objeto de compensação considerada indevida. Infração capitulada art. 18 da Lei nº 10.833/03, com redação dada pelas Leis nºs 11.051, de 2004 e 11.196, de 2005 e pelo art. 18 da Medida Provisória nº 351/07.

A Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela constituição do crédito tributário lançado esclarece, ainda, através do Relatório da Ação Fiscal, datado de 26/03/2009 (fls. 11/18), entre outros, os seguintes aspectos:

- que, em 05/08/2008, foi emitido o Termo de Início de Fiscalização, recebido pela empresa em 18/08/2008, solicitando informações sobre a quitação dos débitos de "SIMPLES" referentes aos períodos de apuração outubro a dezembro/02, janeiro/03, janeiro a dezembro/04 e janeiro a dezembro/05, dos débitos de IRPJ e CSLL dos períodos de apuração 1º ao 4º trimestres de 2007 e 1º trimestre de 2008, dos débitos de PIS e COFINS dos períodos de apuração fevereiro/2007 a dezembro/2007 e janeiro/2008 a maio/2008, além dos constantes do processo administrativo nº 10830.208338/2005-10 devendo ainda, apresentar cópias de todas as Declarações de Compensação entregues à Receita Federal do Brasil, apresentar uma listagem contendo todos os processos de consulta formalizados perante a Receita Federal do Brasil que versem sobre a legislação dos aludidos imposto/contribuições, impetrados após

01/02/2007 e prestar esclarecimentos, apresentando declarações e/ou planilhas que detalhassem eventuais compensações entre impostos/contribuições durante o período de 01/02/2007 e 31/07/2007, além de outros itens referentes à documentação da empresa;

- que da análise dos documentos apresentados, verificou-se que a empresa confirmou as retenções de IRRF sobre a folha de salários, referentes ao código de arrecadação 0561, dos períodos de apuração de janeiro a agosto/2004. Os recolhimentos referentes a esses PA foram confirmados nos sistemas da Receita Federal do Brasil e, portanto, não será feito o lançamento dos débitos de IRRF aqui tratados. Para garantir que tais pagamentos não sejam utilizados para outros fins, será encaminhada correspondência ao SECAT desta Delegacia para que proceda ao bloqueio destes DARF nos sistemas da Receita Federal;

- que, nos termos do § 4º, do art. 18, da Lei nº 10.833/03, o percentual atinente A multa de ofício deverá observar o disposto no artigo 44, inciso 1, da Lei nº 9.430/96 e em seu § 1º;

- que o art. 72 da Lei nº 4.502/64 versa sobre os casos em que é constatada fraude, definida como "toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.";

- que no caso em análise, fácil constatar a presença de fraude no procedimento levado a efeito pela fiscalizada, por inexistir amparo legal para a compensação de créditos não administrados pela Receita Federal do Brasil. Ou seja, assim agindo, não poderia ser outro o intento do sujeito passivo senão o de criar subterfúgios, objetivando abster-se de pagar dívida tributárias líquidas e certas;

- que o presente Auto de Infração se limita ao lançamento de IRRF não declarado e da multa isolada prevista pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007;

- que a presente ação fiscal restringiu-se às verificações das informações contidas no processo de Pedido de Compensação nº 10830.000844/2007-16. Fica, portanto, ressalvado o direito da Fazenda Nacional fazer verificações posteriores e cobrar o que for devido em razão dos fatos, circunstâncias e elementos não verificados e/ou não conhecidos nesta oportunidade;

- que por tratar-se de procedimento de revisão interna, fica dispensada a emissão de Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, com base no artigo 11, inciso IV, da Portaria RFB 4.066/2007.

Irresignada com o lançamento a autuada apresenta, tempestivamente, em 29/04/2009, a sua peça impugnatória de fls. 93/122, instruída pelos documentos de fls. 123/181, solicitando que seja acolhida a impugnação e determinado o cancelamento do crédito tributário amparado, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que se constata ainda que o Nobre Auditor Fiscal dispensou a emissão Mandado de Procedimento Fiscal — MPF sob o argumento que se trata de procedimento de revisão interna, fundamentando no art. 11, inciso IV da Portaria RFB 4.066/2007 da RIB, a qual vigia época do início da fiscalização;

- que da leitura do dispositivo acima, constata-se que o MPF será dispensado quando a fiscalização referir-se à revisão interna de declarações, hipótese que não se verifica no presente caso, uma vez que a ação instaurada não se refere apenas, à revisão de declarações, mas sim de procedimento de maior complexidade, haja vista os esclarecimentos e documentos requisitados. Da leitura do dispositivo acima, constata-se que o MPF será dispensado quando a fiscalização referir-se à revisão interna de declarações, hipótese que não se verifica no presente caso, uma vez que a ação instaurada não se refere apenas, à revisão de declarações, mas sim de procedimento de maior complexidade, haja vista os esclarecimentos e documentos requisitados;

- que, nesse liame, em razão do objeto da ação fiscal, tem-se que essa somente poderia ser instaurada através da lavratura de Mandado de Procedimento Fiscal, e não por mero Termo de Início de Fiscalização, eivando a ação da mais absoluta nulidade por indubitável vício procedimental;

- que, destarte, a ação fiscal em questão deve ser anulada desde seu início, lavrando-se o competente Mandado de Procedimento Fiscal com observância das normas que regem a matéria de fiscalização, inclusive no tocante aos prazos de validade e informações acerca dos auditores responsáveis, o que obedecerá, inclusive, o princípio constitucional do devido processo legal;

- que conforme consta do histórico do termo de início de fiscalização, determinado pelo Registro de Procedimento Fiscal nº. 08.1.04.00-2008-000959-8, a ação fiscal se justificou pela necessidade de verificação da quitação dos seguintes débitos: "SIMPLES": Períodos de Apuração Nov./2002 e Dez/2002, Jan/2003, Jan/2004 a Dez/2004, Jan. 2005 a Dez. 2005; IRPJ e CSLL: Períodos de Apuração 1º ao 4º trimestre de 2007 e 1º trimestre 2008; PIS e COFINS: Períodos de Apuração Fev./2007 a Dez./2007 e Jan./2008 a Mai./2Q08, e no que se refere ao processo administrativo nº. 10830.208375/2005-10;

- que, desse modo, ato continuo ao recebimento do Termo de Início de Fiscalização a empresa contribuinte informou ao DD. Auditor-Fiscal que, os débitos objeto da ação fiscal estavam englobados em procedimento de compensação. Ou seja, que a empresa fiscalizada, apresentou, na esfera administrativa, declarações de compensação ensejando a extinção dos créditos tributários (art. 150 §§ 1º e 4º c/c 156, II, do CTN, Lei 9.430/96 e IN 600/2005);

- que cumpre salientar que, em 18/08/2008, data em que a empresa contribuinte teve conhecimento do Termo de Início de Fiscalização, a mesma não tinha conhecimento do Despacho Decisório SEORT/DRF/CPS sin, de 28/07/2008, que fora posteriormente retificado pelo Despacho Decisório SEORT/DRF/CPS nº. 82, de 19/12/2008, despachos estes que a contribuinte somente teve ciência em 30/03/2009, mesma data que recebeu o presente Auto de Infração;

- que não procede a afirmação de que a contribuinte agiu indevidamente ao propor a compensação de seus tributos com créditos oriundos de Empréstimos Compulsórios, por não ser este administrado pela Receita Federal;

- que significa dizer que a contribuinte não pode ser penalizada com a imposição da multa isolada de 150% (cento e cinquenta por cento), sob o pretexto de ter agido com fraude ao apresentar ao Fisco procedimento administrativo de compensação de seus tributos;

- que, assim sendo, é evidente a impossibilidade de se dar qualquer interpretação diversa da seguinte: a compensação será considerada indevida se o contribuinte, **dolosamente**, prestar informações inverídicas ao Fisco de modo a não permitir a identificação do crédito bem como dos valores informados na declaração;

- que, isso, definitivamente não ocorreu no procedimento proposto pela contribuinte, vez que prestou todas as informações pertinentes para identificação do crédito, além de elencar, minuciosamente, os elementos necessários referentes aos tributos inseridos na declaração de compensação, tais como código da receita, competência, vencimento, valor original do débito, etc.;

- que observamos, que o Nobre Auditor fiscal argüiu pela impossibilidade homologação do pedido de compensação formulado pelo ora recorrente em razão do crédito apurado (empréstimo compulsório sobre o consumo de energia elétrica) não sofrer os efeitos da administração da então Secretaria da Receita Federal, atual Receita Federal do Brasil;

- que a orientação sobredita não atende aos dispositivos legais que regulam a administração econômico-financeira do estado Brasileiro. Demonstraremos em curta incursão histórica, que as disposições que se seguiram atribuíram à Secretaria da Receita Federal do Brasil a obrigação de administrar receitas da União, somando-se, por conseguinte, o empréstimo compulsório sobre energia elétrica. É o que passamos a demonstrar;

- que, assim, não se pode negar, que fiscalizar, cobrar, arrecadar ou dar destinação são espécies do gênero administrar, e sob resta ótica, a Secretaria da Receita Federal administrou o Empréstimo Compulsório sobre Energia Elétrica em conjunto com a Eletrobrás, como não poderia deixar de ser, em razão da solidariedade passiva da União;

- que por essas razões a compensação não poderia ter sido considerada não declarada nos termos do inciso II, do §12, do art. 74 da Lei 9.430/96, afastando-se, por conseguinte, a aplicação do § 4º, do art. 18 da Lei 10.833/03;

- que a proibição do confisco, indubitavelmente, é um dos princípios mais importantes a favor do contribuinte contra a avidez e sagacidade do Estado arrecadador, uma vez que obsta a invasão desarrazoada na propriedade privada do cidadão. No seu aspecto semântico, segundo a obra Dicionário Aurélio Básico da Língua Portuguesa pelo insigne professor Aurélio Buarque de Holanda Ferreira, o ato de confiscar consigna: Apreender em proveito do fisco; arrestar. Apoderar-se ou apossar-se de, como em caso de confisco;

- que, destarte, a cobrança dos encargos tributários de natureza acessória nos moldes desenhados pelo Estado arrecadador, demonstra que não se busca a recomposição de eventual prejuízo sofrido e, sim, a lucratividade excessiva ao erário. As expensas da propriedade do contribuinte/cidadão, ou seja, o seu locupletamento ilícito ou sem justa causa;

- que, prefacialmente, os fatos geradores foram devidamente declarados sem qualquer omissão ou intuito de fraude e, depois nos termos da legislação tributária vigente, foi extinto os créditos tributários do período relacionado sob condição resolutória de ulterior homologação, ressaltando que, enquanto não incidir a eficácia preclusiva da última instância administrativa sobre o pedido de restituição dos valores correspondentes As Obrigações da Eletrobrás, onde a União é solidariamente responsável pelo seu resgate, poderá ser feita a extinção do crédito tributário pela declaração de compensação. Esta condição deverá persistir

enquanto o pedido de restituição estiver pendente de decisão administrativa, ou seja, enquanto não incidir a "coisa julgada" administrativa.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pela impugnante, em 04/09/2009, os membros da Primeira Turma da Delegacia da Receita do Brasil de Julgamento em Campinas - SP, concluíram pela procedência da ação fiscal e pela manutenção do crédito tributário, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que o contribuinte defende, em suas razões, a regularidade da compensação promovida e considerada não declarada, razão pela qual cumpre inicialmente esclarecer que, nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 11.051/2004, os atos de não-declaração não são passíveis de discussão no âmbito das Delegacias de Julgamento e dos Conselhos de Contribuintes (atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais). Isto porque, o § 13 do referido dispositivo expressamente excepciona o cabimento de manifestação de inconformidade e recurso voluntário em tais circunstâncias;

- que por sua vez, nos autos do processo administrativo nº 10830.000841/2007-82, consoante ressalta a autoridade preparadora, o recurso foi apresentado pelo interessado na vigência da Medida Provisória nº 449/2008, que afastou a possibilidade de questionamento, no âmbito administrativo, em face da não-declaração de compensação veiculada em DCOMP;

- que com referência aos vícios alegados em decorrência da ausência, nos autos, de Mandado de Procedimento Fiscal — MPF, observe-se que a Portaria RFB no 11.371/2007, dispensa a emissão de MPF nos seguintes casos: IV - relativo a revisão interna das declarações, inclusive para aplicação de penalidade pela falta ou atraso na sua apresentação (malhas fiscais);

- que, ainda, irrelevante é o fato de serem solicitadas informações relativas ao ativo permanente da empresa, se isto também se fez em procedimento interno. Não é a amplitude do trabalho fiscal de revisão das declarações, mas sim a sua forma de execução, que torna exigível ou não o MPF;

- que, de toda sorte, cumpre também consignar que é pacífico o entendimento no âmbito administrativo de que o MPF é mero instrumento interno de planejamento, controle e gerência das atividades de fiscalização, disciplinado por portarias da Receita Federal que não têm o condão de alterar a competência atribuída ao auditor fiscal e não o desoneram da atividade obrigatória e vinculada do lançamento;

- que o contribuinte inicia sua defesa abordando o procedimento por ele adotado, defendendo a inexistência de prejuízo ao Fisco. E, não obstante, como já dito, este não seja espaço para discussão do despacho decisório que considerou não-declaradas as compensações, passa-se à análise dos argumentos que guardam correlação com a caracterização da hipótese de aplicação da multa isolada;

- que assevera que apenas propôs a compensação de seus tributos com créditos oriundos de empréstimos compulsórios sobre energia elétrica, e invoca seu direito de petição, acrescentando que seu procedimento não inibe o Fisco, após o exaurimento da discussão administrativa, de exigir os valores que lhe são devidos, usando todos os meios legais para tal. Entende que compensação indevida é aquela em que *o contribuinte, dolosamente, prestar* informações inverídicas ao Fisco de modo a não permitir a identificado do crédito, bem como dos valores informados na declaração;

- que ocorre que a DCOMP não se trata de mero pedido, mas sim de veículo por meio do qual se formaliza a compensação (art. 74, § 1º da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002) e conseqüente extinção do crédito tributário (art. 74, §, 2º da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002);

- que se a Receita Federal não administra o crédito que o contribuinte pretende compensar, ela está impossibilitada de promover os ajustes decorrentes de eventual compensação. Assim, quando a Instrução Normativa veicula os procedimentos para execução de tais ajustes exclusivamente em relação aos valores recolhidos mediante DARF, implícito está o conceito de que os valores assim ingressados no Tesouro Nacional estão administrados pela Receita Federal, quer totalmente (como no caso dos impostos e contribuições incidentes sobre a renda e sobre o faturamento, por exemplo), quer parcialmente (como no caso das taxas devidas A Justiça Federal, por exemplo);

- que a Secretaria da Receita Federal, portanto, incumbia a fiscalização do Imposto Único sobre Energia Elétrica, o qual era recolhido pelos distribuidores de energia elétrica, depois de recebê-los por meio das contas de fornecimento. Observe-se, ainda, que o produto da arrecadação era destinado diretamente ao Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico (BNDE);

- que o impugnante ainda invoca a responsabilidade solidária da União sobre tais títulos para afirmar que eles teriam natureza tributária, mas decorreriam de uma relação jurídica de natureza privada. Defende, assim, a certeza e liquidez dos créditos deles decorrentes na medida em que a opção pela restituição do empréstimo compulsório somente poderia ocorrer depois de transcorridos os 20 (vinte) anos estipulados em lei para o resgate das Obrigações e/ou Cautelas, e somente a partir deste segundo momento fluiria a prescrição, também vintenária;

- que, de toda sorte, admitir que os empréstimos compulsórios possuem natureza tributária em nada favorece o autuado, pois não se está utilizando o indébito decorrente do empréstimo compulsório pago a maior ou indevidamente, mas sim suposto direito de crédito contra a Eletrobrás representado por uma cártula. Ou seja, o crédito pretendido não representa o reverso da relação jurídico-tributária que obriga o contribuinte ao pagamento do empréstimo compulsório, mas sim uma nova relação jurídica decorrente dos títulos emitidos pela Eletrobrás: o que se está discutindo é o cabimento ou não do resgate de uma obrigação (um título de crédito), e não do empréstimo compulsório pago via lançamento nas contas de consumo de energia elétrica;

- que, de todo o exposto, conclui-se que há obstáculos expressos na legislação ao procedimento adotado pelo contribuinte. A compensação somente se opera na forma prevista em lei, e, no âmbito dos tributos administrados pela antiga SRF, está vinculada A apresentação de DCOMP e A existência de créditos do próprio sujeito passivo, decorrentes de tributos ou contribuições também administrados pela antiga SRF, passíveis de restituição ou ressarcimento, e, se decorrentes de decisão judicial, quando já ocorrido o trânsito em julgado;

- que, assim, na medida em que há forma legalmente prevista, claro está que houve abuso de forma, se esta foi usada para outro fim que não o encontro de contas nas circunstâncias especificadas. Só há um meio de alcançar o objetivo econômico visado (extinção de créditos tributários administrados pela antiga SRF): a compensação na forma prevista no art. 74 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelas Leis nº 10.637/2002, 10.833/2003 e 11.051/2004;

- que é importante também recordar, como já dito, que a DCOMP não caracteriza mero exercício do direito de petição, mas sim de veículo por meio do qual se formaliza a compensação e conseqüente extinção do crédito tributário;

- que ao efetivar a compensação mediante DCOMP, o contribuinte angariou para si todos os efeitos daí decorrentes, como por exemplo, o direito à Certidão Negativa de Tributos e Contribuições Federais, se inexistentes outros débitos exigíveis, até que um ato administrativo firmasse a impropriedade da compensação veiculada. Evidente, neste contexto, a inadmissibilidade do uso da DCOMP, especificamente criada para outros fins, de modo que a negativa apresentada pelos órgãos da Receita Federal, nestas circunstâncias, apenas implementam o princípio da legalidade;

- que tais condutas, por sua vez, são reprimidas com a aplicação da multa isolada de 75% e com o restabelecimento da exigibilidade dos débitos compensados, independentemente de qualquer discussão administrativa acerca da compensação. Mas, se caracterizada uma das circunstâncias previstas nos arts. 71, 72 ou 73 da Lei no 4.502/64, autorizada está a duplicação daquele percentual;

- que, todavia, no Termo de Verificação Fiscal, os fundamentos apresentados para qualificação da penalidade são, apenas, a compensação de créditos não administrados pela Receita Federal do Brasil, sem qualquer amparo legal, com o intento de criar subterfúgios, objetivando abster-se de pagar dívidas tributárias líquidas e certas, atitude que corroboraria a ocorrência de fraude, como previsto no Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 17/2002. Ou seja, a penalidade foi qualificada porque o contribuinte efetuou compensações ao arrepio da lei;

- que, de outro lado, vê-se As fls. 75/115 que as DCOMP foram apresentadas em formulário, apontando como origem e valor do crédito utilizado o que informado no Pedido de Restituição nº 10830.000841/2007-82 que, nos termos do Despacho Decisório de fls. 27, se reporta a supostos créditos oriundos do que fora, em tese, pago a título de empréstimo compulsório, representado por obrigações ao portador da empresa Eletrobrás – Centrais Elétricas Brasileiras S A;

- que considerando que a autoridade lançadora apenas questionou a natureza do crédito alegado, firmando a impossibilidade de sua compensação com tributos administrados pela Receita Federal, sem nada opor A sua efetiva existência e titularidade pelo contribuinte, somente se pode concluir que a inadmissibilidade da compensação resulta de sua natureza não tributária e de sua prescrição, e, em conseqüência, que a aplicação do percentual de 150% está fundada na presunção de fraude antes referida, em razão da natureza do crédito utilizado na compensação, bem como da impossibilidade de tal procedimento em face da prescrição;

- que, assim, ausente demonstração de que o contribuinte, ao realizar a compensação indevida, ainda que nas hipóteses agora previstas no inciso II do § 12º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, agiu com evidente intuito de fraude, não há motivo para a duplicação da multa isolada de 75%, impondo-se a redução do valor lançado para R\$ 234.649,48.

As ementas que consubstanciam a presente decisão são as seguintes:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Ano-calendário: 2007,2008*

*COMPETÊNCIA. ATO DE NÃO-DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PRESSUPOSTO DA APLICAÇÃO DA*

*MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. APRECIÇÃO EM JULGAMENTO. Embora as Delegacias de Julgamento não tenham competência para apreciar recurso contra atos de não-declaração, na medida em que este pressuposto da aplicação da multa de ofício isolada, e o reconhecimento de sua eventual nulidade independeria de recurso do interessado, é possível a apreciação dos argumentos do impugnante, mas apenas com vistas a definir o cabimento de representação. A autoridade competente para revisão de ofício do ato questionado.*

*COMPENSAÇÃO COM CRÉDITO QUE NÃO SE REFERE A TRIBUTO OU CONTRIBUIÇÃO ADMINISTRADO PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. LEGALIDADE. Verificando-se que o ato administrativo foi editado por servidor competente, fundou-se em motivos evidenciados nos autos e previstos em lei como ensejadores da não-declaração da compensação, nada há que o macule, mormente ante sua regular ciência ao interessado.*

*MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. DESNECESSIDADE. MPF não é exigido nas hipóteses de procedimento de fiscalização interna, destinado a revisão de declarações e ao lançamento de multas isoladas.*

*INSTRUMENTO DE CONTROLE ADMINISTRATIVO. O Mandado de Procedimento Fiscal é mero instrumento de controle administrativo. Eventual irregularidade em sua emissão não acarreta nulidade de lançamento.*

*CAUTELA DE OBRIGAÇÕES DA ELETROBRÁS. CRÉDITO DE NATUREZA NÃO TRIBUTÁRIA. NÃO-DECLARAÇÃO. MULTA ISOLADA. CABIMENTO. Regular é a exigência de multa isolada em face de DCOMPs consideradas não-declaradas, por veicularem, crédito que não se refere a tributos ou contribuições administrados pela antiga SRF.*

*PERCENTUAL APLICÁVEL. A utilização de créditos de natureza não tributária em DCOMP justifica a aplicação de multa isolada sobre o valor total do débito indevidamente compensado, no percentual de 75%; a qualificação da multa fica restrita aos casos em que caracterizado o evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 1964.*

*RESPONSABILIDADE OBJETIVA. A responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.*

*CARÁTER CONFISCATÓRIO. ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. A apreciação de questionamentos relacionados a ilegalidade e inconstitucionalidade da legislação tributária não é de competência da autoridade administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte*

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 16/10/2009, conforme Termo constante às fls. 210/211, e, com ela não se conformando, a contribuinte interpôs, em tempo hábil (13/11/2009), o recurso voluntário de fls. 211/234, instruído pelo documento de fls. 235/259, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Nelson Mallmann, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Turma de Julgamento.

Da análise da matéria contida nos autos, verifica-se que a autoridade lançadora entendeu haver falta de recolhimento de Imposto de Renda na Fonte sobre trabalho assalariado, bem como aplicação da multa isolada por compensação indevida de tributos e contribuições de competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Ou seja, compensação indevida efetuada em declaração prestada pelo sujeito passivo, conforme Termo de Verificação em anexo, foi apurado um total de R\$ 312.866,88 em débitos de diversos tributos que foram objeto de compensação considerada indevida.

Observa-se, ainda, que a discussão principal está atrelada a aplicação da multa isolada, com previsão legal capitulada art. 18 da Lei nº 10.833/03, com redação dada pelas Leis nºs 11.051, de 2004 e 11.196, de 2005 e pelo art. 18 da Medida Provisória nº 351/07.

Inconformada, em virtude de não ter logrado êxito total na instância inicial, o contribuinte apresenta a sua peça recursal a este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais pleiteando a reforma da decisão prolatada na Primeira Instância onde, em sua defesa, suscita preliminares de nulidade do lançamento por entender que houve cerceamento no direito de defesa, bem como apresenta razões de mérito sobre o lançamento efetuado, bem como questiona a possibilidade da compensação das cautelas de obrigações da Eletrobrás com os débitos de natureza tributária.

Quanto às preliminares de nulidade do lançamento argüidas pela suplicante, sob o entendimento de que tenha ocorrido ofensa aos princípios constitucionais do devido processo legal, entendendo que a autoridade fiscal lançadora feriu diversos princípios fundamentais, não devem ser acolhidas pelos motivos abaixo.

Entendo, que o procedimento fiscal realizado pelos agentes do fisco foi efetuado dentro da estrita legalidade, com total observância ao Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal, não se vislumbrando, no caso sob análise, qualquer ato ou procedimento que tenha violado ou subvertido o princípio do devido processo legal.

O princípio da verdade material tem por escopo, como a própria expressão indica, a busca da verdade real, verdadeira, e consagra, na realidade, a liberdade da prova, no sentido de que a Administração possa valer-se de qualquer meio de prova que a autoridade processante ou julgadora tome conhecimento, levando-as aos autos, naturalmente, e desde que, obviamente dela dê conhecimento às partes; ao mesmo tempo em que deva reconhecer ao contribuinte o direito de juntar provas ao processo até a fase de interposição do recurso voluntário.

O Decreto n.º 70.235, de 1972, em seu artigo 9º, define o auto de infração e a notificação de lançamento como instrumentos de formalização da exigência do crédito tributário, quando afirma:

*A exigência do crédito tributário será formalizado em auto de infração ou notificação de lançamento distinto para cada tributo.*

Com nova redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 8.748, de 1993:

*A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.*

O auto de infração e a notificação de lançamento por constituírem peças básicas na sistemática processual tributária, a lei estabeleceu requisitos específicos para a sua lavratura e expedição, sendo que a sua lavratura tem por fim deixar consignado a ocorrência de uma ou mais infrações à legislação tributária, seja para o fim de apuração de um crédito fiscal, seja com o objetivo de neutralizar, no todo ou em parte, os efeitos da compensação de prejuízos a que o contribuinte tenha direito, e a falta do cumprimento de forma estabelecida em lei torna inexistente o ato, sejam os atos formais ou solenes. Se houver vício na forma, o ato pode invalidar-se.

Ademais, a jurisprudência é mansa e pacífica no sentido de que quando o contribuinte revela conhecer as acusações que lhe foram impostas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante extensa impugnação, abrangendo não só as questões preliminares como também as razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

Da mesma forma, não procede à nulidade do lançamento argüida sob os argumentos de que o auto de infração não foi lavrado dentro dos parâmetros exigidos pelo art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, ou seja, erro de capitulação legal, descrição confusa dos fatos, falta de autenticidade, bem como não houve a devida descrição e capitulação da infração cometida pela recorrente.

Inicialmente, verifica-se que para a contribuinte foi concedido o prazo legal de 30(trinta) dias, a contar da ciência do auto de infração, para apresentar a impugnação, sendo-lhe assegurado vistas ao processo, bem como a extração de cópias das peças necessárias a sua defesa, caso quisesse, garantindo-se desta forma o contraditório e a ampla defesa.

Quanto ao procedimento fiscal realizado pela agente do fisco, verifica-se que foi efetuado dentro da estrita legalidade, com total observância ao Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal, não se vislumbrando, no caso sob análise, qualquer ato ou procedimento que tenha violado ou subvertido o princípio do devido processo legal.

Verifica-se, ainda, que o Auto de Infração às fls. 02/10, identifica por nome e CNPJ a autuada, esclarece que foi lavrado na Delegacia da Receita Federal do Brasil em Campinas SP, cuja ciência foi através de AR e descreve, as irregularidades praticadas e o seu enquadramento legal assinado pela Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil, cumprindo o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, ou seja, o ato é próprio do agente administrativo investido no cargo de Auditor-Fiscal.

Não restam dúvidas de que o lançamento se deu em razão da constatação de falta de recolhimento de Imposto de Renda Retido na Fonte sobre rendimentos do trabalho assalariado, bem como a aplicação da multa isolada em razão da tentativa de compensação indevida de obrigações da Eletrobrás com débitos tributários da recorrente. Constam dos autos chamados ao sujeito passivo para que esse apresentasse as justificativas acerca das compensações pretendidas.

O enquadramento legal e a narrativa dos fatos envolvidos permitem a perfeita compreensão do procedimento adotado, da base tributável apurada e do cálculo do imposto resultante, permitindo a interessada o pleno exercício do seu direito de defesa.

Ora, o lançamento, como ato administrativo vinculado, celebra-se com estrita observância dos pressupostos estabelecidos pelo art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, cuja motivação deve estar apoiada estritamente na lei, sem a possibilidade de realização de um juízo de oportunidade e conveniência pela autoridade fiscal. O ato administrativo deve estar consubstanciado por instrumentos capazes de demonstrar, com segurança e certeza, os legítimos fundamentos reveladores da ocorrência do fato jurídico tributário. Isso tudo foi observado quando da determinação do tributo devido, através do Auto de Infração lavrado. Assim, não há como pretender premissas de nulidade do auto de infração, nas formas propostas pelo recorrente, neste processo, já que o mesmo preenche todos os requisitos legais necessários.

Da análise dos autos, constata-se que a autuação é plenamente válida.

Faz-se necessário esclarecer, que a Secretaria da Receita Federal é um órgão apolítico, destinada a prestar serviços ao Estado, na condição de Instituição e não a um Governo específico dando conta de seus trabalhos à população em geral na forma prescrita na legislação. Neste diapasão, deve agir com imparcialidade e justiça, mas, também, com absoluto rigor, buscando e exigindo o cumprimento das normas por parte daqueles que faltam com seu dever de participação.

Ademais, o Processo Administrativo Fiscal - Decreto n.º 70.235, de 1972 manifesta-se da seguinte forma:

*Art. 59 - São nulos:*

*I - Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - Os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

Como se verifica do dispositivo legal, não ocorreu, no caso do presente processo, a nulidade. O auto de infração foi lavrado e a decisão foi proferida por funcionários ocupantes de cargo no Ministério da Fazenda, que são as pessoas, legalmente, instituídas para lavrar e para decidir sobre o lançamento. Igualmente, todos os atos e termos foram lavrados por funcionários com competência para tal.

Ora, a autoridade lançadora cumpriu todos os preceitos estabelecidos na legislação em vigor e o lançamento foi efetuado com base em dados reais sobre a suplicante, conforme se constata nos autos, com perfeito embasamento legal e tipificação da infração cometida. Como se vê, não procede à situação conflitante alegada pelo recorrente, ou seja, não

se verificam, por isso, os pressupostos exigidos que permitam a declaração de nulidade do Auto de Infração.

Haveria possibilidade de se admitir a nulidade por falta de conteúdo ou objeto, quando o lançamento que, embora tenha sido efetuado com atenção aos requisitos de forma e às formalidades requeridas para a sua feitura, ainda assim, quer pela insuficiência na descrição dos fatos, quer pela contradição entre seus elementos, efetivamente não permitir ao sujeito passivo conhecer com nitidez a acusação que lhe é imputada, ou seja, não restou provada a materialização da hipótese de incidência e/ou o ilícito cometido. Entretanto, não é o caso em questão, pois a discussão se prende a interpretação de normas legais de regência sobre o assunto.

É de se esclarecer, que os vícios formais são aqueles que não interferem no litígio propriamente dito, ou seja, correspondem a elementos cuja ausência não impede a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas. Circunscrevem-se a exigências legais para garantia da integridade do lançamento como ato de ofício, mas não pertencem ao seu conteúdo material. Por outro lado, quando a descrição defeituosa dos fatos impede a compreensão dos mesmos, e, por consequência, das infrações correspondentes, tem-se o vício material. No presente caso, houve o perfeito conhecimento dos fatos descritos e das infrações imputadas.

Além disso, o art. 60 do Decreto n.º 70.235, de 1972, prevê que as irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no art. 59 do mesmo Decreto não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Quanto à preliminar de nulidade do lançamento sob o entendimento de que houve irregularidade na emissão do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, é de se dizer que, como visto no relatório a suplicante argúi a nulidade do auto de infração sob a consideração de que não houve expedição de Mandado de Procedimento Fiscal – MPF.

Inicialmente com referência aos vícios alegados em decorrência da ausência, nos autos, de Mandado de Procedimento Fiscal — MPF, observe-se que a Portaria RFB no 11.371, de 2007, dispensa a emissão de MPF nos seguintes casos:

*Art. 10. O MPF não semi exigido nas hipóteses de procedimento de fiscalização:*

*I - realizado no curso do despacho aduaneiro;*

*II - interno, de formalização de exigência de crédito tributário constituído em termo de responsabilidade ou pelo descumprimento de regime aduaneiro especial, lançamento de multas isoladas, revisão aduaneira e formalização de abandono ou apreensão de mercadorias realizada por outros órgãos;*

*III - de vigilância e repressão ao contrabando e descaminho realizado em operação ostensiva;*

*IV - relativo a revisão interna das declarações, inclusive para aplicação de penalidade pela falta ou atraso na sua apresentação (malhas fiscais); (o grifo não é do original).*

*V - destinado, exclusivamente, à aplicação de multa por não atendimento a intimação efetuada por AFRFB em procedimento de diligência, realizado mediante a utilização de MPF-D;*

*VI - destinado à aplicação de multa por não atendimento a Requisição de Movimentação Financeira (RMF), nos termos do art. 42 do Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001; e*

*VII - destinado a verificação de ocorrência de avaria ou extravio de mercadorias sob controle aduaneiro.*

*§ 12 Na hipótese de realização de diligência, em decorrência dos procedimentos fiscais de que trata este artigo, deverá ser emitido MPF-D.*

*§ 2º Para fins do disposto no inciso lido caput, considera-se revisão aduaneira o procedimento destinado a identificar irregularidades fiscais relativas ao despacho, com base tão somente nos elementos probatórios disponíveis no âmbito da RFB.*

E, no presente caso, observa-se no Termo de Início de Fiscalização juntado às fls. 43/44, que foi ele lavrado na Delegacia da Receita Federal do Brasil em Campinas - SP e cientificado a contribuinte por via postal, à semelhança do que anotado no Auto de Infração (fls. 02/39), confirmando que o procedimento fiscal se desenvolveu internamente, e teve por finalidade aplicar as consequências legais decorrentes da não-declaração das DCOMP, complementando as atividades de revisão de seu conteúdo.

Ademais, indiscutivelmente, o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, disciplinado pela Portaria SRF nº 1.265, de 1999, com as alterações incluídas pela Portaria SRF nº 1.614, de 2000 e Portaria SRF nº 3.007, de 2001, é um instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais relativo aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal. Desta forma, o mandado consiste em uma ordem emanada de dirigentes das unidades da Receita Federal para que seus auditores, em nome desta, executem atividades fiscais, tendentes a verificar o cumprimento das obrigações tributárias por parte do sujeito passivo.

A competência para a verificação fiscal inerente aos tributos e contribuições administrados pela União encontra-se determinada desde a Lei nº 2.354, de 29 de novembro de 1954, artigo 7º, que alterou o artigo 124 do Decreto nº 24.239, de 1947.

O cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal foi criado pelo Decreto-lei nº 2.225, de 1985, que por sua vez substituiu o anterior de Fiscal de Tributos Federais, Grupo TAF-601. Este último decorreu da Lei nº 5.645, de 10 de dezembro de 1970, que estabeleceu diretrizes para a classificação de cargos do Serviço Civil da União e das autarquias federais.

Sobre a competência do agente, também dispõe o art. 6º da Lei nº 10.593, de 2002, in verbis:

*Art. 6º - São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal, no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal, relativamente aos tributos e às contribuições por ela administrados:*

*I – em caráter privativo:*

*a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário.*

Ora, as referidas Portarias não tem o condão de limitar o dispositivo legal. Ou seja, extrair o poder de investigação fiscal da autoridade competente para esse fim. O poder/dever do Auditor-Fiscal da Receita Federal foi atribuído pelo Decreto-lei nº 2.225, de 1985. De outro lado, somente a ele incumbe efetuar o lançamento, na forma do artigo 142 do CTN.

Como visto, o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, disciplinado pela Portaria SRF nº 1.265, de 1999, com as alterações incluídas pela Portaria SRF nº 1.614, de 2000 e da Portaria SRF nº 3.007, de 2001, é um instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da receita Federal e não pode obstar o exercício da atividade de lançamento estabelecida por força de lei.

Assim, estando o Auditor-Fiscal em pleno exercício de suas funções e tendo formalizado administrativamente o procedimento, mesmo a falta de Mandado de Procedimento Fiscal – MPF não invalida o feito, se não ausentes outras irregularidades formais ou materiais.

Esta posição não é isolada e combina com a jurisprudência dominante deste Conselho de Contribuintes, conforme se observa nas ementas dos Acórdãos abaixo citados:

Acórdão nº 201-77049

*PAF. MPF. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) advém de norma administrativa que tem por objetivo o gerenciamento da ação fiscal. Por tal, eventuais vícios em relação ao mesmo, desde que evidenciado que não houve qualquer afronta aos direitos do administrado, não ensejam a nulidade do lançamento .”*

Acórdão nº 108.07458

*NULIDADE – INOCORRÊNCIA – MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – O MPF constitui-se em elemento de controle da administração tributária, disciplinado por ato administrativo. A eventual inobservância de norma infralegal não pode gerar nulidade no âmbito do processo administrativo fiscal.*

Acórdão nº 202.14949

*NORMAS PROCESSUAIS. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). IRREGULARIDADE FORMAL. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO. NULIDADE INEXISTENTE. Irregularidade formal em MPF não tem o condão de retirar a competência do agente fiscal de proceder ao lançamento, atividade vinculada e obrigatória (art. 142, CTN), se verificados os pressupostos legais. Ademais, não tendo havido prejuízo à defesa do contribuinte, não há se falar em nulidade de ato.*

Acórdão nº 107.06797

*MPF. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. POSTULADOS. INOBSERVÂNCIA. CAUSA DE NULIDADE. ARGÜIÇÃO RECURSAL. IMPROCEDÊNCIA. O Mandado de procedimento Fiscal (MPF) fora concebido com o objetivo de disciplinar a*

*execução dos procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições sociais administrados pela Secretaria da Receita Federal. Não atinge a competência impositiva dos seus Auditores Fiscais que, decorrente de ato político por outorga da sociedade democraticamente organizada e em benefício desta, há de subsistir em qualquer atos de natureza restrita e especificamente voltados para as atividades de controle e planejamento das ações fiscais. A não observância – na instauração ou amplitude do MPF – poderá ser objeto de repreensão disciplinar, mas não terá fôlego jurídico para retirar a competência das autoridades fiscais na concreção plena de suas atividades legalmente próprias. A incompetência só ficará caracterizada quando o ato não se incluir nas atribuições legais do agente que o praticou.*

Acórdão nº 107.06820

*MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – MPF – A atividade de seleção do contribuinte a ser fiscalizado, bem assim a definição do escopo da ação fiscal, inclusive dos prazos para a execução do procedimento, são atividades que integram o rol dos atos discricionários, moldados pelas diretrizes de política administrativa de competência da administração tributária. Neste sentido, o MPF tem tripla função: a) materializa a decisão da administração, trazendo implícita a fundamentação requerida para a execução do trabalho de auditoria fiscal, b) atende ao princípio constitucional da cientificação e define o escopo da fiscalização e c) reverencia o princípio da pessoalidade. Questões ligadas ao descumprimento do escopo do MPF, inclusive do prazo e das prorrogações, devem ser resolvidas no âmbito do processo disciplinar e não tem o condão de tornar nulo o lançamento tributário que atendeu aos ditames do art. 142 do CTN.*

Ora, com a devida vênia, neste processo, não há que se falar em nulidade, porquanto, todos os requisitos previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o processo administrativo fiscal, foram observados quando da lavratura do auto de infração.

É equivocada a conclusão da suplicante no sentido de que as informações sucintas; falta de Mandado de Procedimento Fiscal – MPF válido à época da lavratura do auto ou a indicação de qualquer matéria a ser analisada e/ou a falta de comunicação específica da expedição do MPF pela autoridade administrativa ou a extinção por decurso de prazo de sua validade, levaria à incompetência do agente fiscal para o ato. A competência do auditor fiscal para os procedimentos de fiscalização e lavratura dos autos de infração não advém da existência do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, mas de lei que determina as atribuições do agente, estabelecendo os limites de sua atuação.

Assim, não é passível de nulidade o lançamento elaborado por servidor competente, sob os argumentos de ter ultrapassado o prazo de encerramento do procedimento fiscal; ou porque do novo Mandado de Procedimento Fiscal só foi dada ciência no dia da lavratura do Auto de Infração; ou porque não houve emissão do Mandado nos casos de revisão interna (malhas fiscais); ou porque o Mandado foi transformado de procedimento de diligência para procedimento de fiscalização sem a substituição do Auditor-Fiscal que iniciou o

procedimento; ou porque não houve a emissão de Mandado Complementar, haja vista o dever de ofício que o obriga a observar as normas que subordinam o exercício desse dever e que não contraria o disposto na Portaria SRF de nº 1.265, de 1999 e suas edições posteriores, que dispõe sobre o planejamento das atividades fiscais e estabelece normas para execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal.

É de se observar, ainda, que nenhuma lei estabelece como requisito elementar do auto de infração a existência de Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, aqueles estão previstos no art. 10 do Decreto 70.235, de 1972. O Mandado de Procedimento Fiscal – MPF é necessário apenas para o controle administrativo dos atos dos fiscais na realização de exames e intimação de contribuintes ou terceiros para que apresentem documentos ou prestem informações, jamais para efetivação do lançamento que é procedimento imposto pela lei e não por norma infra legal.

Verifica-se, pelo exame do processo, que não ocorreram os pressupostos previstos no Processo Administrativo Fiscal, tendo sido concedido ao sujeito passivo o mais amplo direito, pela oportunidade de apresentar, na fase de instrução do processo, em resposta às intimações que recebeu, argumentos, alegações e documentos no sentido de tentar elidir as infrações apuradas pela fiscalização.

Dessa maneira, se revela totalmente improfícua sua alegação de nulidade, porque a apuração da infração foi feita com estrita observância das normas legais e a Portaria SRF nº 1.265, de 1999 (e portarias posteriores), é norma interna da Secretaria da Receita Federal do Brasil que não acarreta a nulidade levantada pelo suplicante.

Eventuais falhas na emissão ou na prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal não têm o condão de macular ação fiscal e tampouco o lançamento dela decorrente. O processo administrativo fiscal é regulado pelo Decreto nº 70.235, de 1972, que tem status de lei, e não pode ser alterado por um instrumento (MPF) instituído por uma portaria da SRFB, hierarquicamente inferior.

Assim, não há dúvidas que todas as autoridades fiscais estão sujeitas às regras aplicáveis ao Mandado de Procedimento Fiscal, e caso sejam descumpridas, cabe ao funcionário, autor do feito, se for o caso, punição administrativa. Porém, entendo que jamais provocam a nulidade do lançamento.

Por fim, é de se dizer, que quanto a alegação da regularidade da compensação promovida e considerada não declarada, cumpre esclarecer que, nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 11.051, de 2004, os atos de não-declaração não são passíveis de discussão no âmbito das Delegacias de Julgamento e dos Conselhos de Contribuintes (atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais). Isto porque, o § 13 do referido dispositivo expressamente excepciona o cabimento de manifestação de inconformidade e recurso voluntário em tais circunstâncias:

*Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)*

(...).

§ 11. A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam os §§ 9º e 10 obedecerão ao rito processual do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - previstas no § 3º deste artigo; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004);

II - em que o crédito: (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004).

a) seja de terceiros; (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004);

b) refira-se a "crédito-prêmio" instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969; (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004);

c) refira-se a título público; (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004);

d) seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado; ou (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004);

e) não se refira a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal - SRF. (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004).

§ 13. O disposto nos §§ 2º e 5º a 11 deste artigo não se aplica às hipóteses previstas no § 12 deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004).

§ 14. A Secretaria da Receita Federal - SRF disciplinará o disposto neste artigo, inclusive quanto a fixação de critérios de prioridade para apreciação de processos de restituição, de ressarcimento e de compensação. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004).

Por sua vez, nos autos do processo administrativo nº 10830.000841/2007- 82, consoante ressalta a autoridade preparadora, o recurso foi apresentado pelo interessado na vigência da Medida Provisória nº 449/2008, que afastou a possibilidade de questionamento, no âmbito administrativo, em face da não-declaração de compensação veiculada em DCOMP.

A autoridade preparadora e revisora do processo original, quando indagada, assim, se manifestou (fls. 180):

*Em resposta ao expediente :protocolizado em 29/04/09 via Correios informamos que o mesmo não foi analisado e não terá seguimento em virtude do que dispõe o Art. 74 da Lei 9.430/96 com redação dada pelo Art. 29 da Medida Provisória 449 de 03/12/2008:*

*Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.*

*§ 12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses:*

*- em que o crédito:*

*c) refira-se a título público;*

*e) não se refira a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal - SRF.*

*16. Nos casos revistos no § 12 o pedido será analisado em caráter definitivo pela autoridade administrativa.*

*Comunicamos que os débitos foram encaminhados a Procuradoria Seccional da Fazenda Nacional em Campinas para inscrição dívida Ativa da Unido e cobrança executiva.*

Nada mais há para se discutir sobre a matéria constante do processo original.

Ademais, matéria já pacificada neste Tribunal Administrativo através da Súmula CARF nº 24: Não compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil promover a restituição de obrigações da Eletrobrás nem sua compensação com débitos tributários.

Quanto a matéria de mérito, propriamente dito, cabe equacionar as questões de fato constatadas durante a análise dos autos do processo em discussão, para tanto, se nota que a infração lançada foi falta de recolhimento do imposto de renda na fonte sobre pagamentos de salários, matéria não contestada pela recorrente, e a multa isolada prevista nas Leis nºs 10.637, de 2002, 10.833, de 2003 e 11.051, de 2004.

Não tenho dúvidas, que o raciocínio utilizado pela autoridade fiscal lançadora pode ser contestada, desde que seja feita de forma clara, demonstrando o equívoco cometido pela fiscalização. Ou seja, qualquer fato e/ou qualquer presunção utilizada pela fiscalização pode ser contestada, quando um juízo razoável de determinado fato não leva à existência do fato que se pretende provar.

A presunção é justamente essa ilação mental entre o fato indiciário e o fato que se pretende provar. O indício e a presunção são partes de um mesmo expediente probatório, são como duas faces de uma mesma moeda. Não faz sentido separá-los: primeiro provar por indícios, sem uso de qualquer presunção, a entrega de numerários aos sócios ou a terceiros para, em seguida, aplicar-se à presunção. Não pode ser este o sentido da norma em exame.

Vivemos em um Estado de Direito, onde deve imperar a lei, de tal sorte que o indivíduo só se sentirá forçado a fazer ou não fazer alguma coisa compelido pela lei. Daí porque o lançamento ser previsto no art. 142 do Código Tributário Nacional como atividade plenamente vinculada, isto é, sem possibilidade de a cobrança se firmar em ato discricionário, e, por outro lado, obrigatória, isto é o órgão da administração não pode deixar de cobrar o tributo previsto em lei.

Do exposto, conclui-se que há obstáculos expressos na legislação ao procedimento adotado pela contribuinte. A compensação somente se opera na forma prevista em lei, e, no âmbito dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, está vinculada à apresentação de DCOMP e à existência de créditos do próprio sujeito passivo, decorrentes de tributos ou contribuições também administrados pela mesma Secretaria, passíveis de restituição ou ressarcimento, e, se decorrentes de decisão judicial, quando já ocorrido o trânsito em julgado.

Assim, na medida em que há forma legalmente prevista, claro está que houve abuso de forma, se esta foi usada para outro fim que não o encontro de contas nas circunstâncias especificadas. Só há um meio de alcançar o objetivo econômico visado (extinção de créditos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil): a compensação na forma prevista no art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelas Leis nº 10.637, de 2002, 10.833, de 2003 e 11.051, de 2004.

Importante também recordar, como já dito, que a DCOMP não caracteriza mero exercício do direito de petição, mas sim de veículo por meio do qual se formaliza a compensação e conseqüente extinção do crédito tributário.

Desde a Medida Provisória nº 66, de 2002, ou seja, a partir de 01/10/2002, não se cogita mais de compensação na própria escrituração do contribuinte, ou de pedido de compensação, prestando-se a DCOMP à implementação de compensação pelo sujeito passivo, com efeito extintivo do crédito tributário. Dai a impropriedade do uso deste veículo para a implementação de compensação fora dos parâmetros ali previstos.

Se o impugnante entende deter uma dívida certa, líquida e exigível em face da Eletrobrás e da União Federal, mas esta não é decorrente de tributos administrados pela Receita Federal, deve exercer seu direito na forma que a legislação lhe autoriza: executando a União Federal, peticionando administrativamente o pagamento de seu crédito, ou peticionando judicialmente o direito de deixar de recolher tributos em valor correspondente, dada a alegada identidade entre devedor e credor, apresentando os mencionados títulos como garantia, com vistas a futura dação em pagamento. Ainda, se cogita poder exercitar seu direito em face da Receita Federal, deveria ter dirigido a este órgão apenas a petição correspondente, aguardando a decisão administrativa sem deixar de efetuar os recolhimentos devidos.

Ao efetivar a compensação mediante DCOMP, a contribuinte angariou para si todos os efeitos daí decorrentes, como por exemplo, o direito à Certidão Negativa de Tributos e Contribuições Federais, se inexistentes outros débitos exigíveis, até que um ato administrativo firmasse a impropriedade da compensação veiculada. Evidente, neste contexto, a inadmissibilidade do uso da DCOMP, especificamente criada para outros fins, de modo que a negativa apresentada pelos órgãos da Receita Federal, nestas circunstâncias, apenas implementam o princípio da legalidade.

Conclui-se, daí, que a contribuinte descumpriu as determinações legais ao efetivar compensações mediante DCOMP tendo por referência supostos créditos que não decorrem de tributos ou contribuições administrados pela antiga Secretaria da Receita Federal.

Com evidente abuso de forma, veiculou compensações indevidas, e assim conseguiu postergar o pagamento de tributos.

Tais condutas, por sua vez, são reprimidas com a aplicação da multa isolada de 75% e com o restabelecimento da exigibilidade dos débitos compensados, independentemente de qualquer discussão administrativa acerca da compensação. Mas, se caracterizada uma das circunstâncias previstas nos arts. 71, 72 ou 73, da Lei nº 4.502, de 1964, autorizada está a duplicação daquele percentual.

De fato, desde a criação da DCOMP nos termos antes referidos, providências legais e normativas foram adotadas para coibir o seu uso abusivo, dentre elas o citado Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 17/2002:

*O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 209 do Regimento Interno da Secretariada Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 259, de 24 de agosto de 2001, declara:*

*Artigo único. Os lançamentos de ofício relativos a pedido; ou declarações de compensação indevidos sujeitar-se-ão à multa de que trata o inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, por caracterizarem evidente intuito de fraude, nas hipóteses em que o crédito oferecido a compensação seja:*

*I — de natureza não-tributária;*

*II — inexistente de fato;*

*III — não passível de compensação por expressa disposição de lei;*

*IV — baseado em documentação falsa.*

*Parágrafo único. O disposto nos incisos I a III deste artigo não se aplica às hipóteses em que o pedido ou a declaração tenha sido apresentado com base em decisão judicial.*

Na seqüência, a Instrução Normativa SRF no 226/2002 ratificou este entendimento, e o estendeu a outras hipóteses de compensação:

*Art. 10 Será liminarmente indeferido:*

*II*

*(...).*

*- o pedido ou a declaração de compensação cujo direito creditório alegado tenha por base:*

*a) o "crédito-prêmio", referido no inciso I;*

*b) título público;*

*c) crédito de terceiros, cujo pedido ou declaração tenha sido protocolizado a partir de 10 de abril de 2000.*

*Parágrafo único. Na hipótese do inciso II, deverá ser observado o disposto no ADI SRF nº 17, de 3 de outubro de 2002.*

Assim, a determinação presente naquele momento era de que fosse aplicada a multa de ofício de 150% (ou 225%, conforme o caso) se a compensação indevida se reportasse, dentre outros, a créditos de terceiros ou de natureza não tributária. Posteriormente, na redação

original do *caput* e do parágrafo 2º do artigo 18 da Lei no 10.833, de 2003, foi prevista a imposição da multa isolada nos casos de compensação indevida. Para maior clareza, o referido dispositivo é novamente transcrito:

*Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada sobre as diferenças apuradas decorrentes de compensação indevida e aplicar-se-á unicamente nas hipóteses de o crédito ou o débito não ser passível de compensação por expressa disposição legal, de o crédito ser de natureza não tributária, ou em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.*

(...).

*§2. A multa isolada a que se refere o caput é a prevista nos incisos I e II ou no § 22 do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, conforme o caso.*

Neste contexto, a aplicação deste dispositivo, à luz do ADI SRF nº 17, de 2002, permitia concluir que estava estabelecida uma presunção de fraude, quando a compensação fosse negada na hipótese de créditos de terceiros ou de natureza não tributária, entre outras. Ou seja, a utilização de créditos não passíveis de compensação mediante DCOMP já seria motivo suficiente para qualificação da penalidade.

Ocorre que a Instrução Normativa SRF nº 534, de 2005 evidenciou mudança de entendimento da Administração Tributária acerca da aplicação da multa de ofício isolada, ao também admitir a aplicação da penalidade prevista no inciso I do art. 44 da Lei no 9.430/96 nos casos de compensação com créditos de terceiros, de natureza não-tributária ou mesmo antes do trânsito em julgado de decisão judicial:

*Art. 31.*

*§ 1º Também será considerada não declarada a compensação nas hipóteses:*

*I - previstas no § 3º do art. 26;*

*II- em que o crédito:*

*a) seja de terceiros;*

*b) refira-se a "crédito-prêmio" instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 05 de março de 1969;*

*c) refira-se a título público;*

*d) seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado; ou*

*e) não se refira a tributos e contribuições administrados pela SRF.*

*§ 4º Verificada a situação mencionada no caput e no § 1º em relação aparte dos*

*débitos informados na Declaração de Compensação, somente a esses será dado tratamento previsto neste artigo.*

*§ 5º Nas hipóteses do inciso II do § 1º, será aplicada multa isolada nos percentuais previstos nos incisos I ou H do capta ou no § 20 do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.*

De fato, ao se cogitar da aplicação da multa de 75% nestes casos, foi expurgada a presunção de fraude até então existente, exigindo-se, para aplicação da multa de 150%, prova do evidente intuito defraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Assim não fosse, e inexistiria hipótese fática de aplicação do percentual de 75% (previsto no inciso I do art. 44 da Lei no 9.430, de 1996), admitido no referido § 5º

Importante observar que, na seqüência, a Lei nº 11.196, de 2005, publicada em 22/11/2005 e já vigente à época da apresentação das DCOMP, transportou este entendimento para o art. 18, da Lei no 10.833, de 2003, nos seguintes termos:

*Art. 117. O art. 18 da Lei e 10.833, de 2003, passa a vigorar com a seguinte redação:*

*(...).*

*§ 4º. Será também exigida multa isolada sobre o valor total do débito indevidamente compensado, quando a compensação for considerada não declarada nas hipóteses do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei n 2 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicando-se os percentuais previstos:*

*I - no inciso Ido caput do art. 44 da Lei e 9.430, de 27 de dezembro de 1996;*

*II - no inciso lido caput do art. 44 da Lei n 2 9.430, de 27 de dezembro de 1996, nos casos de evidente intuito defraude, 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.*

*§ 5º. Aplica-se o disposto no § 2º do art. 44 da Lei e 9.430, de 27 de dezembro de 1996, às hipóteses previstas no § 4º deste artigo.*

Note-se que as hipóteses previstas no inciso II, do § 12, do art. 74, da Lei nº 9.430, de 1996, acima mencionadas são, justamente, os casos de compensação indevida, ou compensação não-declarada como passou a ser chamada: (a) com créditos de terceiros; (b) como "crédito-prêmio" instituído pelo art. 10 do Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969; (c) com créditos vinculados a título público; (d) com créditos decorrentes de decisão judicial não transitada em julgado; e (e) com créditos que não se refiram a tributos e contribuições administrados pela SRF.

Ainda, o referido dispositivo foi alterado pela Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei no 11.488. de 2007, mas continuou a exigir motivação específica para a duplicação do percentual de 75%, na forma do art. 44 da Lei nº 9.430/96, também alterado nessa ocasião:

*Art. 14. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do § 2º nos incisos I, II e III:*

*"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;*

*(...).*

*§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos 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.*

*(...).*

*Art. 18. Os arts. 3º e 18 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, passam a vigorar com a seguinte redação:*

*(...).*

*"Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á A imposição de multa isolada em razão de não-homologação da compensação quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.*

*(...).*

*§ 2º A multa isolada a que se refere o caput deste artigo será aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado.*

*(...).*

*§ 4º Será também exigida multa isolada sobre o valor total do débito indevidamente compensado quando a compensação for considerada não declarada nas hipóteses do inciso H do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicando-se o percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicado na forma de seu § 1º, quando for o caso.*

*§ 5º Aplica-se o disposto no § 2º do art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, As hipóteses previstas nos §§ 2º e 4º deste artigo."*

Portanto, para decidir quanto ao cabimento da duplicação do percentual de 75% aqui aplicada para cálculo da multa isolada, cumpre determinar se está evidenciado que a conduta do contribuinte refine as características de um dos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964.

O impugnante questiona também a aplicação da penalidade *enquanto não* incidir a eficácia preclusiva da última instância administrativa sobre o pedido de restituição dos valores correspondentes às Obrigações Eletrobrás, pois nesta pendência, a extinção do crédito tributário pela declaração de compensação permaneceria possível, nos termos do art. 26 da Instrução Normativa SRF nº 600/2005.

Inicialmente observe-se que, mesmo se o direito creditório estivesse efetivamente sendo discutido em sede de manifestação de inconformidade amparada com os efeitos do art. 74, §§ 9º a 11, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003, a única eficácia suspensiva que se poderia cogitar seria em relação aos débitos compensados, de modo a impedir sua cobrança.

E isto porque, em razão da presunção de legitimidade dos atos administrativos, os recursos administrativos contra eles opostos, à falta de previsão expressa em outro sentido, têm apenas efeito devolutivo da matéria recorrida. Ou seja, se a norma em referência determina, tão só, a suspensão da exigibilidade dos débitos compensados, claro está que apenas este efeito do ato administrativo é postergado.

Logo, mesmo se este não fosse o caso em que a lei expressamente afasta a aplicação do art. 74, §§ 9º a 11, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003, as demais consequências do reconhecimento da natureza não tributária do crédito (impossibilidade de compensação mediante DCOMP, sua consequente não declaração e sujeição à multa isolada) subsistiriam, por falta de disposição expressa no sentido de sua suspensão, viabilizando a aplicação da penalidade aqui discutida.

Aqui, portanto, sem qualquer determinação legal a amparar tal pretensão, ineficaz é mera a arguição acerca da possibilidade, em tese, de discussão administrativa do direito creditório para obstar os efeitos decorrentes da não declaração da compensação, dentre os quais a multa isolada aqui formalizada.

Quanto às disposições do art. 100, parágrafo único do Código Tributário Nacional, resta evidente por todo o exposto que o contribuinte deixou de cumprir os atos normativos que, em consonância com as disposições legais, vedam a compensação, mediante DCOMP, de créditos que não correspondam a tributos ou contribuições administrados pela antiga SRF. A apresentação de Declarações de Compensação em formulários aprovados pelos referidos atos normativos não elidem o fato de que seu conteúdo exprime exatamente circunstâncias em que seu uso é vedado.

Da mesma forma, não cabe razão a recorrente no que tange às alegações de ilegalidade / ofensas a princípios constitucionais (razoabilidade, capacidade contributiva, inconstitucionalidade, não confisco e juro abusivos), o exame das mesmas escapa à competência da autoridade administrativa julgadora.

Há que se destacar que à autoridade fiscal cabe verificar o fiel cumprimento da legislação em vigor, independentemente de questões de discordância, pelos contribuintes, acerca de alegadas ilegalidades/inconstitucionalidades, sendo a atividade de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, como previsto no art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Não há dúvidas de que se entende como procedimento fiscal à ação fiscal para apuração de infrações e que se concretize com a lavratura do ato cabível, assim considerado o termo de início de fiscalização, termo de apreensão, auto de infração, notificação, representação fiscal ou qualquer ato escrito dos agentes do fisco, no exercício de

suas funções inerentes ao cargo. Tais atos excluirão a espontaneidade se o contribuinte deles tomar conhecimento pela intimação.

Os atos que formalizam o início do procedimento fiscal encontram-se elencados no artigo 7º do Decreto n.º 70.235, de 1972. Em sintonia com o disposto no artigo 138, parágrafo único do Código Tributário Nacional, esses atos têm o condão de excluir a espontaneidade do sujeito passivo e de todos os demais envolvidos nas infrações que vierem a ser verificadas.

Em outras palavras, deflagrada a ação fiscal, qualquer providência do sujeito passivo, ou de terceiros relacionados com o ato, no sentido de repararem a falta cometida não exclui suas responsabilidades, sujeitando-os às penalidades próprias dos procedimentos de ofício. Além disso, o ato inaugural obsta qualquer retificação, por iniciativa do contribuinte e torna ineficaz consulta formulada sobre a matéria alcançada pela fiscalização.

Ressalte-se, com efeito, que o emprego da alternativa “ou” na redação dada pelo legislador ao artigo 138, do Código Tributário Nacional, denota que não apenas a medida de fiscalização tem o condão de constituir-se em marco inicial da ação fiscal, mas, também, consoante reza o mencionado dispositivo legal, “qualquer procedimento administrativo” relacionado com a infração é fato deflagrador do processo administrativo tributário e da conseqüente exclusão de espontaneidade do sujeito passivo pelo prazo de 60 dias, prorrogável sucessivamente com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos, na forma do parágrafo 2º, do art. 7º, do Dec. n.º 70.235, de 1972.

O entendimento, aqui esposado, é doutrina consagrada, conforme ensina o mestre FABIO FANUCCHI em “Prática de Direito Tributário”, pág. 220:

*O processo contencioso administrativo terá início por uma das seguintes formas:*

*1. pedido de esclarecimentos sobre situação jurídico-tributária do sujeito passivo, através de intimação a esse;*

*2. representação ou denúncia de agente fiscal ou terceiro, a respeito de circunstâncias capazes de conduzir o sujeito passivo à assunção de responsabilidades tributárias;*

*3 - autodenúncia do sujeito passivo sobre sua situação irregular perante a legislação tributária;*

*4. inconformismo expressamente manifestado pelo sujeito passivo, insurgindo-se ele contra lançamento efetuado.*

*(...).*

*A representação e a denúncia produzirão os mesmos efeitos da intimação para esclarecimentos, sendo peças iniciais do processo que irá se estender até a solução final, através de uma decisão que as julguem procedentes ou improcedentes, com os efeitos naturais que possam produzir tais conclusões.*

No mesmo sentido, transcrevo comentário de A.A. CONTREIRAS DE CARVALHO em “Processo Administrativo Tributário”, 2ª Edição, págs. 88/89 e 90, tratando de Atos e Termos Processuais:

*Mas é dos atos processuais que cogitamos, nestes comentários. São atos processuais os que se realizam conforme as regras do processo, visando dar existência à relação jurídico-processual. Também participa dessa natureza o que se pratica à parte, mas em razão de outro processo, do qual depende. No processo administrativo tributário, integram essa categoria, entre outros: a) o auto de infração; b) a representação; c) a intimação e d) a notificação*

(...)

*Mas, retornando a nossa referência aos atos processuais, é de assinalar que, se o auto de infração é peça que deve ser lavrada, privativamente, por agentes fiscais, em fiscalização externa, já no que concerne às faltas apuradas em serviço interno da Repartição fiscal, a peça que as documenta é a representação. Note-se que esta, como aquele, é peça básica do processo fiscal (...).*

Portanto, o Auto de Infração deverá conter, entre outros requisitos formais, a penalidade aplicável, a sua ausência implicará na invalidade do lançamento. A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa a lançamento de ofício, para exigí-lo com acréscimos e penalidades legais.

É de se esclarecer, que a infração fiscal independe da boa fé do contribuinte, entretanto, a penalidade deve ser aplicada, sempre, levando-se em conta a ausência de má-fé, de dolo, e antecedentes do contribuinte. A multa que excede o montante do próprio crédito tributário, somente pode ser admitida se, em processo regular, nos casos de minuciosa comprovação, em contraditório pleno e amplo, nos termos do artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, restar provado um prejuízo para fazenda Pública, decorrente de ato praticado pelo contribuinte.

Por outro lado, a vedação de confisco estabelecida na Constituição Federal de 1988, é dirigida ao legislador. Tal princípio orienta a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Não observado esse princípio, a lei deixa de integrar o mundo jurídico por inconstitucional. Além disso, é de se ressaltar, mais uma vez, que a multa de ofício é devida em face da infração às regras instituídas pelo Direito Fiscal e, por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei, é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V, do art. 150 da Constituição Federal, não cabendo às autoridades administrativas estendê-lo.

Assim, as multas são devidas, no lançamento de ofício, em face da infração às regras instituídas pela legislação fiscal não declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, cuja matéria não constitui tributo, e sim de penalidade pecuniária prevista em lei, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no art. 150, IV da CF., não conflitando com o estatuído no art. 5º, XXII da CF., que se refere à garantia do direito de propriedade. Desta forma, o percentual de multa aplicado está de acordo com a legislação de regência.

Ora, os mecanismos de controle de legalidade / constitucionalidade regulados pela própria Constituição Federal passam, necessariamente, pelo Poder Judiciário que detém, com exclusividade, tal prerrogativa. É inócuo, portanto, suscitar tais alegações na esfera administrativa.

De qualquer forma, há que se esclarecer que o Imposto Renda da Pessoa Física é um tributo calculado sobre a renda tributável auferida. Ou seja, é calculado levando-se

em consideração aos rendimentos tributáveis auferidos e em razão do valor é enquadrada dentro de uma alíquota, não estando o seu valor limitado à capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária.

Ademais, os princípios constitucionais têm como destinatário o legislador na elaboração da norma, como é o caso, por exemplo, do princípio da Vedação ao Confisco, que orienta a feitura da lei, a qual deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco, cabendo à autoridade fiscal apenas executar as leis.

Da mesma forma, não vejo como se poderia acolher o argumento de inconstitucionalidade ou ilegalidade formal da multa de ofício e da taxa SELIC aplicada como juros de mora sobre o débito exigido no presente processo com base na Lei n.º 9.065, de 20/06/95, que instituiu no seu bojo a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia de Títulos Federais (SELIC).

É meu entendimento, acompanhado pelos pares desta Turma de Julgamento, que quanto à discussão sobre a inconstitucionalidade de normas legais, os órgãos administrativos judicantes estão impedidos de declarar a inconstitucionalidade de lei ou regulamento, face à inexistência de previsão constitucional.

No sistema jurídico brasileiro, somente o Poder Judiciário pode declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público, através do chamado controle incidental e do controle pela Ação Direta de Inconstitucionalidade.

No caso de lei sancionada pelo Presidente da República é que dito controle seria mesmo incabível, por ilógico, pois se o Chefe Supremo da Administração Federal já fizera o controle preventivo da constitucionalidade e da conveniência, para poder promulgar a lei, não seria razoável que subordinados, na escala hierárquica administrativa, considerasse inconstitucional lei ou dispositivo legal que aquele houvesse considerado constitucional.

Exercendo a jurisdição no limite de sua competência, o julgador administrativo não pode nunca ferir o princípio de ampla defesa, já que esta só pode ser apreciada no foro próprio.

Se verdade fosse, que o Poder Executivo deva deixar aplicar lei que entenda inconstitucional, maior insegurança teriam os cidadãos, por ficarem à mercê do alvedrio do Executivo.

O poder Executivo haverá de cumprir o que emana da lei, ainda que materialmente possa ela ser inconstitucional. A sanção da lei pelo Chefe do Poder Executivo afasta - sob o ponto de vista formal - a possibilidade da arguição de inconstitucionalidade, no seu âmbito interno. Se assim entendesse, o chefe de Governo vetá-la-ia, nos termos do artigo 66, § 1º da Constituição. Rejeitado o veto, ao teor do § 4º do mesmo artigo constitucional, promulgue-a ou não o Presidente da República, a lei haverá de ser executada na sua inteireza, não podendo ficar exposta ao capricho ou à conveniência do Poder Executivo. Faculta-se-lhe, tão-somente, a propositura da ação própria perante o órgão jurisdicional e, enquanto pendente a decisão, continuará o Poder Executivo a lhe dar execução. Imagine-se se assim não fosse, facultando-se ao Poder Executivo, através de seus diversos departamentos, desconhecer a norma legislativa ou simplesmente negar-lhe executoriedade por entendê-la, unilateralmente, inconstitucional.

A evolução do direito, como quer o suplicante, não deve pôr em risco toda uma construção sistêmica baseada na independência e na harmonia dos Poderes, e em cujos princípios repousa o estado democrático.

Não se deve a pretexto de negar validade a uma lei pretensamente inconstitucional, praticar-se inconstitucionalidade ainda maior consubstanciada no exercício de competência de que este Colegiado não dispõe, pois que deferida a outro Poder.

Ademais, matéria já pacificada no âmbito administrativo, razão pela qual o Presidente do Primeiro Conselho de Contribuintes, objetivando a condensação da jurisprudência predominante neste Conselho, conforme o que prescreve o art. 30 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (RICC), aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998, providenciou a edição e aprovação de diversas súmulas, que foram publicadas no DOU, Seção I, dos dias 26, 27 e 28 de junho de 2006, vigorando para as decisões proferidas a partir de 28 de julho de 2006.

Atualmente estas súmulas foram convertidas para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, pela Portaria CARF nº 106, de 2009 (publicadas no DOU de 22/12/2009), assim redigidas: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2)” e “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).”

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, negar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann

Processo nº 10830.002727/2009-59  
Acórdão n.º **2202-001.960**

**S2-C2T2**  
Fl. 144

---

## Declaração de Voto

CÓPIA