



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

**Processo n°** 19311.720142/2012-53  
**Recurso n°** 999.999 Voluntário  
**Acórdão n°** 2301-004.067 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de julho de 2014  
**Matéria** GLOSA COMPENSAÇÃO.  
**Recorrente** DEMAC PRODUTOS FARMACÊUTICOS LTDA E OUTROS  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/10/2009 a 30/08/2011

RESPONSABILIDADE DOS ADMINISTRADORES. ART. 135 DO CTN. NECESSIDADE DE APURAÇÃO DE ATUAÇÃO EM OFENSA À LEI OU COM EXCESSO DE PODERES. DESCUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA POR SI SÓ NÃO JUSTIFICA A ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE. DECISÃO DO STJ EM RECURSO REPETITIVO.

Seguindo o entendimento do STJ expresso no REsp 1.101.278, julgado na sistemática do art. 543-C do CPC, o descumprimento da obrigação tributária principal não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio ou administrador, prevista no art. 135 do CTN.

**GRUPO ECONÔMICO. ADMINISTRAÇÃO COMUM.**

Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, será solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas pelas obrigações tributárias referentes às contribuições previdenciárias.

**COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. POSSIBILIDADE COM CRÉDITOS QUE POSSUAM OS ATRIBUTOS DE LIQUIDEZ E CERTEZA.**

O art. 170 do CTN exige que, em matéria tributária, os créditos para serem compensáveis devem possuir os atributos de liquidez e certeza, além de outros requisitos estabelecidos pela lei.

**COMPENSAÇÃO. MULTA DE 150% POR FALSIDADE NA DECLARAÇÃO.**

Na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte estará sujeito à multa isolada aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, aplicado em dobro.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao recurso na questão da aplicação da multa isolada, pela demonstração de ocorrência de dolo, nos termos do voto do Redator. Vencido o conselheiro Mauro José Silva, que votou em negar provimento ao recurso, mas sem a necessidade de demonstração da ocorrência de dolo; b) em dar provimento parcial ao recurso, de modo a afastar a responsabilidade solidária de Alexandre Della Coletta, por não ter ficado demonstrada a atuação em ofensa à lei ou com excesso de poderes, nos termos do voto do Relator; c) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Redator: Adriano González Silvério.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva – Relator

(assinado digitalmente)

Adriano González Silvério - Redator Designado

Participaram, do presente julgamento, a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, bem como os Conselheiros Wilson Antonio de Souza Correa, Manoel Coelho Arruda Júnior, Adriano González Silvério, Mauro José Silva e Marcelo Oliveira.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão de primeira instância que julgou improcedente a impugnação apresentada pela(o) interessada(o).

O processo teve início com os Autos de Infração (AI) nº 51.000.308-7 e 51.000.309-5, lavrados em 16/03/2012, que constituíram crédito tributário relativo a glosa de compensação indevida e respectiva multa de ofício isolada de 150%, no período de 10/2009 a 08/2011, tendo resultado na constituição do crédito tributário de R\$ 10.729.877,12 e 11.938.057,08, respectivamente, fls. 03 e 121

A fiscalização assinalou o seguinte:

*" A empresa justificou a compensação efetuada com base numa cessão de crédito de precatório trabalhista e apresentou Escritura de Cessão de Direitos Creditórios e Contrato Particular de Cessão Parcial de Ativos Financeiros e de Prestação de Serviços Técnicos Especializados, documentos constantes do anexo I do presente relatório.*

(...)

*(...) a compensação efetuada pela empresa foi totalmente irregular já que o crédito alegado pelo contribuinte não era proveniente de contribuições previdenciárias. Depois, eram créditos cedidos de terceiros e que, finalmente, não tem nenhuma relação com tributos administrados pela Receita Federal do Brasil."*

Quanto à multa isolada por declaração falsa a fiscalização apontou a seguinte motivação:

*10.6 Também, pelos documentos apresentados pela empresa, a Fiscalização constatou que, na verdade, ainda o crédito trabalhista era inexistente de fato nas competências 10/2009 a 08/2011 quando ocorreu a compensação. Isto porque:*

*1- Inicialmente a empresa apresentou Contrato Particular de Cessão Parcial de Ativos Financeiros e de Prestação de Serviços Técnicos Especializados em que a pessoa física de Roberto Vieira da Silva Brasileiro CPF 306.060.717-68 cedeu o valor de R\$ 7.280.000,00 ao contribuinte sob Fiscalização com base em Ofício Requisitório de Precatório no valor total de R\$ 417.895.729,37 advindo de ação trabalhista no. 0054-1990-053-11-00-6, em trâmite perante a 3a. Vara Federal do Trabalho de Boa Vista/RR.*

*2. A Certidão apresentada pela empresa com a descrição do andamento do processo trabalhista confirma a expedição de*

*Ofício Requisitório. Entretanto, o despacho da MM. Juíza Presidente da 11a. Região determinou a inclusão do Precatório no orçamento de 2011. Outra informação bem interessante é a de que o Sr. Roberto Vieira da Silva aparece na Certidão com pedido de habilitação de crédito em 07/12/2009. Apesar dessas datas, a empresa já estava compensando desde a competência 10/2009 com base num crédito que não era líquido e certo. E, ainda, pela Certidão entregue pela empresa, apesar do Ofício Requisitório, desde o final de 2010, ainda há cálculos de liquidação sendo realizados no processo.*

*3- A empresa, para tentar justificar a compensação realizada, ainda apresentou outro documento denominado Escritura de Cessão de Direitos Creditórios em que se verifica inicialmente que a Cedente (empresa Minas Financial Consultoria e Participações Ltda. - ME) recebeu seus direitos creditórios por meio de Escritura de Cessão de Direitos Creditórios lavrada no 24º. Serviço Notarial do Rio de Janeiro, em 20/04/2011. Observe-se ainda que a Escritura de Cessão de Direitos Creditórios em que a empresa Cedente Minas Financial Consultoria e Participações Ltda. ME cede créditos à Cessionária Demac Produtos Farmacêuticos Ltda. data de 09/08/2011.*

*4- Conclui-se, desse modo, que a empresa não conseguiu sequer demonstrar à Fiscalização que o suposto crédito alegado existia de fato, nas competências quando houve a compensação, além de todas as ilegalidades já citadas.*

Foram lavrados dois Termos de Sujeição Passiva Solidária, fls. 265/278, contra Espírito Santo Gestão e Participação Societárias Ltda e Alexandre Della Coletta. O primeiro, devido a grupo econômico e o segundo, por conta de responsabilidade do sócio administrador, conforme o art. 135, inciso III do CTN.

Após tomarem ciência postal da autuação em 22/03/2012, fls. 384/393, a recorrente e os responsáveis apontados pela fiscalização apresentaram impugnação, fls. 397/429, na qual apresentaram argumentos similares aos constantes do recurso voluntário.

A 8ª Turma da DRJ/Campinas, no Acórdão de fls. 1005/1022, julgou a impugnação improcedente, tendo a recorrente e os demais coresponsáveis sido cientificados do decisório em 04/12/2012, 11/01/2013 e 15/01/2013, fls. 1032, 1146, e 1145.

O recurso voluntário, apresentado em 17/12/2012 e 18/12/2012, fls. 1035/1114 e 1118/1126, apresentou argumentos conforme a seguir resumimos.

Protesta pela nulidade do julgamento da DRJ por conta de falta de assinatura dos julgadores e ausência de declaração de voto.

Aponta que não houve prorrogação do MPF e que tal situação não foi abordada na decisão de primeira instância.

Teriam ocorrido omissão na decisão de primeira instância na apreciação do argumento de deficiência de motivação e fundamentação do Auto de Infração.

Com relação à multa isolada, argumenta que é necessária a demonstração de específica conduta dolosa.

Entende que não é possível lançar num mesmo auto de infração contribuições previdenciárias diferentes e CNPJ distintos. Teria ocorrido erro formal em ofensa ao art. 9º do Decreto 70.235/72.

Passa a defender a legalidade da compensação glosada. Cita o art. 74 da Lei 9.430/96. Argumenta que compensação de créditos de terceiros deve ser considerada não declarada, por força do §12º do art. 74 da Lei 9.430/96 e não compensação indevida. A compensação não declarada não chega sequer a produzir efeitos. Considerando os efeitos de tal prescrição normativa, a multa isolada restaria ilegalmente aplicada.

Insiste que não ocorreu qualquer conduta dolosa ou fraudulenta. Seria temerário falar-se em falsidade de declaração sem que fique comprovada a exata conduta do contribuinte que assim é considerada. O fisco, segundo entende, tem o dever de comprovar o dolo.

Conclui que só seria possível falar-se em falsidade nos moldes do §10º do art. 89 da Lei 8.212/91 caso houvesse falsidade da GFIP ou o crédito fosse fictício. Nenhuma dessas situações teria ocorrido no caso.

Se o contribuinte informou a compensação em GFIP e entregou à fiscalização todos os documentos relativos aos créditos, não se pode falar em dolo.

O caso não se amoldaria ao conceito legal de fraude.

Cita a Súmula CARF 14 para defender a necessidade de dolo específico para aplicação da multa de ofício de 150%.

Aponta que as dúvidas iminentes ao caso exigem a aplicação do inciso II do art. 112 do CTN, de modo que, havendo dúvida sobre as circunstâncias materiais do fato, a lei seja interpretada de maneira mais favorável ao acusado.

Protesta por um julgamento imparcial.

Solicita a exclusão dos diretores como corresponsáveis por entender que não foram atendidos os requisitos dos arts. 134 e 135 do CTN. Cita a Súmula 88 do CARF.

Além do Recurso Voluntário do contribuinte, houve apresentação, em conjunto, de Recurso por parte dos devedores solidários com argumentos a seguir resumidos.

Argumentam que, com a revogação do art. 13 da Lei 8.620/1993, não é mais possível atribuir responsabilidade pessoal a sócios e administradores da sociedade por dívidas de contribuições previdenciárias.

Defende a aplicação da Súmula CARF 88 ao caso para afastar a responsabilidade dos sócios.

Insiste que no caso nem os relatórios citados na Súmula 88 foram apresentados.

É o relatório.

CÓPIA

## Voto Vencido

Reconhecemos a tempestividade do recurso apresentado e dele tomamos conhecimento.

### **Mandado de Procedimento Fiscal. Eventuais vícios no MPF não afetam relação jurídica fisco x contribuinte. Procedimentos fiscais concluídos entre 12/2007 a 06/2011.**

Partimos para desvendar as conseqüências jurídicas para o lançamento tributário de eventuais vícios quanto ao Mandado de Procedimento Fiscal (MPF).

Como nesta Câmara tratamos do julgamento de segunda instância de recursos que versem sobre o que o regimento desta Casa denomina de contribuições previdenciárias, bem como sobre as contribuições devidas a terceiros, temos que, de início, identificar a legislação aplicável ao MPF relativamente a tais tributos.

No que tange às contribuições previdenciárias, o MPF foi criado pelo Decreto 3.969/2001, publicado em 16/10/2001, tendo mantido sua vigência até a edição do Decreto 6.104/2007, publicado em 02/05/2007. Assim, as regras relativas ao MPF devem ser buscadas no Decreto 3.969/2001, no período de 16/10/2001 a 01/05/2007, e no Decreto 3.724/2001, alterado pelo Decreto 6.104/2007, a partir de 02/05/2007.

Para complementar as normas dos Decretos, foram editadas portarias, sendo aplicáveis a Portaria 4.066/2007, de 02/05/2007 a 11/12/2007, a Portaria 11.371/2007, de 12/12/2007 a 28/06/2001, e a Portaria 3.014/2011, de 29/06/2011 até a presente data.

Para o período que interessa ao caso é aplicável a Portaria 11.371/2007.

Em resumo, o MPF, segundo o texto do art. 2º do Decreto 3.724/2001, é definido como uma ordem específica que instaura o procedimento fiscal, podendo ser um MPF destinado à fiscalização (MPF-F), destinado a realização de diligência (MPF-D) ou destinado a casos de flagrante constatação de contrabando, descaminho ou qualquer outra prática de infração à legislação tributária ou previdenciária (MPF-E) sendo sua emissão realizada por algumas autoridades definidas no art. 6º da Portaria 11.371/2007.

Interessa-nos o MPF-F, pois é este instrumento que pode preceder a constituição de crédito tributário pelo lançamento. Entre as informações constantes do MPF-F destacamos o prazo para realização do procedimento fiscal (inciso IV do art. 7º, Portaria 11.371/2007), o tributo objeto do procedimento fiscal a ser executado, o período de apuração

correspondente e as verificações a serem procedidas para constatar a correta determinação das respectivas bases de cálculo, em relação aos valores declarados ou recolhidos nos últimos exercícios (§1º do art. 7º da Portaria 11.371/2007).

O MPF-F tem prazo inicial de 120 dias, podendo ser prorrogado quantas vezes for necessário, art. 12 da Portaria 11.371/2007. Havendo o decurso de prazo, extingue-se o MPF-F, no entanto, o art. 15 da mesma Portaria estabelece que a extinção do MPF não implica nulidade dos atos praticados, podendo novo MPF ser emitido para a conclusão do procedimento fiscal.

Considerando a síntese que fizemos sobre as normas que regem a matéria, podemos sugerir três violações possíveis às disposições da legislação sobre o assunto no seguintes casos:

1. Instauração de procedimento fiscal sem a emissão de MPF-F;
2. Prosseguimento de procedimento fiscal após o prazo para conclusão do MPF;
3. Conclusão de procedimento fiscal após o prazo previsto para o MPF-F e sem prorrogação ou um novo MPF tenha sido emitido.

Para a primeira delas - instauração de procedimento fiscal sem a emissão de MPF-F - o Decreto 3.724/2001 não previu, diretamente, qualquer consequência jurídica. No entanto, o descumprimento de tal norma pode ensejar responsabilização funcional por desobediência, por parte do servidor, ao dever de cumprir as normas legais e regulamentares, conforme estabelecido pelo art. 116, inciso III da Lei 8.112/90.

Em relação à segunda violação – prosseguimento de procedimento fiscal após o prazo para conclusão do MPF – a portaria determinou no art. 16 que a extinção do MPF não implica em nulidade dos atos praticados. Mais uma vez poderia o servidor ser chamado responder por descumprimento de norma legal ou regulamentar, mas, seguindo o que determinou a legislação, os atos praticados seriam válidos.

No caso da terceira violação possível - conclusão de procedimento fiscal após o prazo previsto para o MPF-F e sem que tenha havido prorrogação ou um novo MPF tenha sido emitido – a Portaria 11.371/2007 ou mesmo o Decreto 3.724/2001 não trazem qualquer previsão de nulidade.

Portanto, qualquer eventual violação dos dispositivos do Decreto 3.724/2001 e das portarias que regem a matéria em relação ao MPF não gera consequências para a relação jurídica fisco x contribuinte, podendo, a depender do caso e de instauração de processo

**administrativo disciplinar, ensejar punição administrativa aos envolvidos.**

Passamos para a investigação de quais seriam as hipóteses de nulidade do lançamento validamente existentes em nosso ordenamento jurídico. Veremos as nulidades do ato administrativo do lançamento, sem abordarmos as nulidades processuais que podem surgir após o início do litígio com a apresentação da impugnação.

Sabemos que o CTN foi recepcionado como lei materialmente complementar que veicula normas gerais em matéria tributária, tendo tratado do lançamento nos arts. 142 a 150.

No entanto, o CTN não traz, explicitamente, qualquer hipótese de nulidade para o lançamento. Apesar de não fazê-lo explicitamente, a interpretação sistemática das normas do CTN nos revela as hipóteses de nulidade do lançamento.

Sendo o lançamento atividade privativa da autoridade administrativa, nos termos do art. 142, a doutrina já reconheceu que sua natureza jurídica é de ato administrativo. Sobre o assunto, Paulo de Barros Carvalho esclareceu que:

*“lançamento é ato jurídico e não procedimento.... Consiste muitas vezes, no resultado de um procedimento, mas com ele não se confunde. O procedimento não é da essência do lançamento, que pode consubstanciar ato isolado, independente de qualquer outro.”<sup>1</sup>*

Sendo ato administrativo, por força do CTN – lei materialmente complementar -, o ato administrativo de lançamento tributário traz implicitamente as nulidades próprias dos atos administrativos. Sobre estas, a doutrina foi buscar no art. 2º da Lei da Ação Popular (Lei 4.717/65) seu delineamento. Vejamos a literalidade do referido dispositivo legal:

*“Art. 2º São nulos os atos lesivos ao patrimônio das entidades mencionadas no artigo anterior, nos casos de:*

- a) incompetência;*
- b) vício de forma;*
- c) ilegalidade do objeto;*
- d) inexistência dos motivos;*
- e) desvio de finalidade.*

*Parágrafo único. Para a conceituação dos casos de nulidade observar-se-ão as seguintes normas:*

*a) a incompetência fica caracterizada quando o ato não se incluir nas atribuições legais do agente que o praticou;*

*b) o vício de forma consiste na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato;”*

Tomando o conteúdo de tal dispositivo, a doutrina<sup>2</sup> identifica os vícios dos atos administrativos como vícios de incompetência ou relativo ao sujeito, de forma, de ilegalidade do objeto, de inexistência de motivos ou motivação e de desvios de finalidade. Segundo o escólio de Maria Sylvia Zanella Di Pietro, os atos administrativos que possuem tais vícios são atos anuláveis.<sup>3</sup>

Com relação ao MPF, dois vícios têm sido apontados como ensejadores de nulidade: o vício de competência e o vício relativo à forma.

Entre os que enxergam na ausência do MPF um vício de competência, encontramos a Conselheira Liège Lacroix Thomasi, que, no Acórdão 2301-00.076, de 03 de março de 2009, bem como em diversos outros do mesmo ano, incidentalmente expressou seu entendimento de que o MPF era um requisito formal indispensável para a prática do lançamento, pois representava “*a habilitação do agente para o exercício da competência*”. Também a ex-Auditora-Fiscal, Mary Elbe Queiroz, vê no MPF um instrumento que atribui competência ao Auditor na medida em que afirma que este é o “*veículo normativo legalmente autorizado para estabelecer as regras de competência e investir o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil nos poderes de fiscalizar de modo individualizado determinado contribuinte*”.<sup>4</sup>

Respeitosamente, discordamos da ilustre Conselheira e da ex-Auditora.

Já tivemos oportunidade de escrever sobre o assunto e aqui aproveitaremos algumas anotações daquele trabalho.<sup>5</sup>

<sup>2</sup> Cf. DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito administrativo. 13ª ed., São Paulo: Atlas, 2001, p. 219-24.

<sup>3</sup> Cf. DI PIETRO, op. cit., (nota 2), p. 226.

<sup>4</sup> Cf. QUEIROZ, Mary Elbe. O Mandado de Procedimento Fiscal. Formalidade essencial, vinculante e obrigatória para o início do procedimento fiscal. *Revista Fórum de Direito Tributário*. Belo Horizonte, ano 7, n. 37, p. 53-98, jan./fev. 2009, (p. 96).

<sup>5</sup> Cf. SILVA, Mauro José. A competência para o lançamento e o Mandado de Procedimento Fiscal. *Tributação em revista*, n. 37, p. 10-17, jul./set. 2001.  
Documento assinado digitalmente em 15/09/2014 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 08/09/2014 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 07/09/2014 por ADRIANO GONZALES SILVERIO  
Impresso em 16/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Temos como inquestionável a importância da competência para os atos administrativos a ponto de cristalizar-se o brocardo: defeito nenhum existe tão grande quanto o da competência.<sup>6</sup>

Embora tratando competência como sinônimo de capacidade, José Cretella Júnior<sup>7</sup> fornece-nos a dimensão da competência para o ato administrativo dizendo que “*a falta de capacidade ou incapacidade do agente, quer absoluta, quer relativa, torna o ato ilegal, passível de consequências que podem culminar com seu total aniquilamento*”.

Maria Sylvia Zanella Di Pietro<sup>8</sup>, professora titular de Direito Administrativo da Universidade de São Paulo, ao tratar dos vícios relativos ao sujeito, defende que “*visto que a competência vem sempre definida em lei, o que constitui garantia para o administrado, será ilegal o ato praticado por quem não seja detentor das atribuições fixadas na lei...*”<sup>9</sup> A autora tratando do elemento sujeito do ato administrativo define-o como “*aquele a quem a lei atribui competência para a prática do ato*”. A ilustre professora das Arcadas, ao afastar a discricionariedade em relação à competência, reitera a gênese da norma que estatui a competência, insistindo que “*a competência para a prática dos atos administrativos é fixada em lei; é inderrogável, seja pela vontade da administração, seja por acordo com terceiros*”. Em outra obra<sup>10</sup>, a autora caracteriza a origem na lei como garantia para o administrado no trecho:

*“Visto que a competência vem sempre definida em lei, o que constitui garantia para o administrado, será ilegal o ato praticado por quem não seja detentor das atribuições fixadas na lei e também quando o sujeito pratica exorbitando de suas atribuições”*

Amparados nessas seguras lições, já concluímos que “*a fixação da gênese normativa da competência na lei encontra respaldo, portanto, da pacífica interpretação da doutrina sobre o instituto, e é autêntica garantia para o administrado*”.<sup>11</sup>

Oportuno lembrar que não podemos confundir competência tributária com competência para o lançamento. Possuir competência tributária – aptidão para criar tributos *in abstracto* que é conferida constitucionalmente aos entes federativos – não se confunde com

<sup>6</sup> *Nullus est maior defectus quam defectus potestatis.*

<sup>7</sup> Cf. CRETILLA JÚNIOR, José. *Tratado de direito administrativo, vol. II, Teoria do ato administrativo*. Rio de Janeiro: Forense, 1966, p. 149.

<sup>8</sup> Cf. DI PIETRO, op. cit., (nota 2), p. 186.

<sup>9</sup> Cf. DI PIETRO, op. cit., (nota 2), p. 220.

<sup>10</sup> Cf. DI PIETRO, op. cit., (nota 2), p. 220.

competência para o lançamento, pois esta deve ser entendida como a autorização legal para editar a norma individual e concreta veiculada pelo respectivo ato administrativo.

Ao dizermos que competência para o lançamento é a autorização legal para editar a norma individual e concreta veiculada pelo respectivo ato administrativo torna-se oportuno retomarmos a doutrina de Maria Sylvia Zanella Di Pietro. A autora, instada, em 2002, a opinar quanto à competência para o ato administrativo do lançamento tributário, considerando o conteúdo do art. 142 do CTN e as leis instituidoras dos tributos, asseverou que:

*“A primeira observação a fazer é no sentido de que a competência para a realização dos procedimentos fiscais é privativa dos Auditores-Fiscais nos termos do artigo 8º da Medida Provisória nº 2.17529, já analisada, e da legislação tributária também já mencionada. Como também é de sua competência privativa a constituição, mediante lançamento, do crédito tributário.*

*Sendo sua a competência, por força de lei, não há fundamento legal para a sua limitação por meio de portaria da Secretaria da Receita Federal[referindo-se à Portaria SRF 3.007/2001 que primeiro tratou da matéria no âmbito da SRF]. Certamente não há impedimento a que as autoridades indicadas na portaria emitam o MPF quando tiverem conhecimento de fatos que devam ser objeto de fiscalização ou de diligência. Mas essa possibilidade não pode limitar ou impedir a iniciativa de cada Auditor-Fiscal para o exercício das atribuições que são inerentes ao seu cargo e cuja omissão pode caracterizar ilícito administrativo, civil e até criminal. Também não há o mínimo fundamento legal para que o exercício de uma atribuição inerente a um cargo público fique dependendo de determinação de autoridade superior.*

(...)

*Aliás, contraria o bom-senso e a razoabilidade dos atos normativos exigir que o servidor dependa de determinação de autoridade superior para desempenhar atribuição que lhe é outorgada por lei. É evidente que a autoridade da lei tem que prevalecer sobre a vontade da autoridade administrativa. Mencionando, mais uma vez, o conceito de cargo público contido no artigo 3º da Lei no. 8.112/90, verifica-se que, por ele, o cargo público é o conjunto de atribuições e responsabilidades; sendo criado por lei, conforme parágrafo único do mesmo dispositivo, a lei é que define esse conjunto de atribuições e responsabilidades.”<sup>12</sup>*

<sup>11</sup> Cf. SILVA, op. cit., (nota 5), p. 14.

<sup>12</sup> Cf. DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella; MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Princípios constitucionais da administração pública. Aspectos relativos à competência do Auditor-Fiscal da Receita Federal e sua função de*

Merece destaque o trecho na qual a autora, com energia, afirma que **“contraria o bom-senso e a razoabilidade dos atos normativos exigir que o servidor dependa de determinação de autoridade superior para desempenhar atribuição que lhe é outorgada por lei. É evidente que a autoridade da lei tem que prevalecer sobre a vontade da autoridade administrativa”**<sup>13</sup>.

Com a maestria que lhe é peculiar, autora não deixou de considerar que o parágrafo único do art. 142 do CTN estatui que a *“atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”* e concluiu que:

*“o Auditor-Fiscal tem o dever irrenunciável de exercer todas as atribuições próprias do cargo, por força de lei, não podendo depender, para exercê-las, de decisão de autoridades superiores nem sofrer qualquer tipo de limitação. A omissão no desempenho de suas atribuições caracteriza improbidade administrativa, conforme artigo 11, inciso II, da Lei nº 8.249, de 2.6.92. Além disso, estará cumprindo ordem manifestamente ilegal se for impedido ou limitado no exercício de suas atribuições com base em MPF emitido em desacordo com a lei.”*<sup>14</sup>

Em conclusão de seu parecer, a autora asseverou que:

*“A competência para realizar o ato administrativo do lançamento tributário é do Auditor-Fiscal da Receita Federal, em razão de sua investidura no cargo, cujas atribuições são definidas em lei. Essa competência não pode ser condicionada ou limitada por portaria administrativa. O Auditor-Fiscal da Receita Federal pode exercer as suas atribuições independentemente da emissão de Mandado de Procedimento Fiscal ou **quando este esteja com prazo de validade vencido, sem que isto caracterize incompetência ou vício de nulidade que possa ser declarado pelas autoridades incumbidas do julgamento nos processos de contencioso administrativo.**” (grifei)*

O entendimento acima expresso é corroborado pela sentença proferida em sede de mandado de segurança, pelo juiz Ivan Velasco Nascimento, da 8ª Vara Federal,

<sup>13</sup> Cf. DI PIETRO, op. cit., (nota 12), p. 48. 08/08/2001

<sup>14</sup> Cf. DI PIETRO, op. cit., (nota 12), p. 49-50. SILVERIO, Assinado digitalmente em 15/09

/2014 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 08/09/2014 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 07/09/2014 por ADRIANO GONZALES SILVERIO

segundo a qual a norma administrativa que disciplinava o MPF à época, Portaria SRF nº 1.265, de 1999, “é colidente com outras normas tributárias que ocupam patamares mais elevados”, afirmando ainda que:

*“Não há dúvida de que a exigência de prévia emissão do MPF-F, para que o auditor possa cumprir o seu dever, ante a constatação da ocorrência de fato típico, é medida de efeito concreto que hostiliza o disposto no artigo 95 da Lei nº 4.502/94 c/c artigo 9º do Decreto-Lei 1.024/69 e cerceia o direito e dever, líquido e certo, do auditor executor da fiscalização”.*

Existem julgados do antigo 2º Conselho de Contribuinte e da Câmara Superior de Recursos Fiscais que já consideraram que problemas no MPF não acarretam nulidade no lançamento por vício de competência. Tratavam de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, mas podem ser aplicáveis ao caso, pois tudo que tratamos aqui sobre as nulidades do ato administrativo do lançamento não dependem de norma específica aplicável somente às contribuições previdenciárias.

Vejamos dois Acórdãos:

202-14693

*LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - O MPF, principalmente, presta-se como um instrumento de controle criado pela Administração Tributária para dar segurança e transparência à relação Fisco-contribuinte, que objetiva assegurar ao sujeito passivo que seu nome foi selecionado segundo critérios objetivos e impessoais, e que o agente fiscal nele indicado recebeu do Fisco a incumbência para executar aquela ação fiscal. Pelo MPF o auditor está autorizado a dar início ou a levar adiante o procedimento fiscal, mas, de nada adianta estar habilitado pelo MPF, se não forem lavrados os termos que indiquem o início ou o prosseguimento do procedimento fiscal. E, mesmo mediante um MPF, o procedimento de fiscalização apenas estará formalizado após notificação por escrito do sujeito passivo, exarada por servidor competente. O MPF sozinho não é suficiente para demarcar o início do procedimento fiscal, o que força o seu caráter de subsidiariedade aos atos de fiscalização; isto importa em que, se ocorrerem problemas com o MPF, não seriam invalidados os trabalhos de fiscalização desenvolvidos, nem dados por imprestáveis os documentos obtidos para respaldar o lançamento de créditos tributário apurados. Isto se deve ao fato de que a atividade de lançamento é obrigatória e vinculada, e, detectada a ocorrência da situação descrita na lei como necessária e suficiente para ensejar o fato gerador da obrigação tributária, não poderia o agente fiscal deixar de efetuar o lançamento, sob pena de responsabilidade funcional.*

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MPF. NULIDADE. Descabe a arguição de nulidade quando se verifica que o Auto de Infração foi lavrado por pessoa competente para fazê-lo e em consonância com a legislação vigente. O MPF é mero instrumento de controle da atividade de fiscalização no âmbito da Secretaria da Receita Federal, de modo que eventual irregularidade na sua expedição, ou nas renovações que se seguem, não acarreta a nulidade do lançamento.*

Considerando as lições doutrinárias e a jurisprudência administrativa, bem como respeitando as normas que validamente regem a matéria, expressamos nossa conclusão de que **o Mandado de Procedimento Fiscal não é instrumento que outorga ou retira competência, uma vez que esta necessita de lei que lhe defina os contornos e aquele foi instituído por Decreto. A utilização do Mandado de Procedimento Fiscal restringe-se aos interesses da administração tributária em controlar a atuação dos servidores legalmente competentes para efetuar o lançamento.**<sup>15</sup>

Apresentada nossa posição em relação à ausência de causa para nulidade do lançamento por vício de competência nos casos lançamento não precedidos de MPF ou que foram precedidos de MPF com algum vício de emissão ou prorrogação, passamos a enfrentar a segunda possibilidade de causa para nulidade do ato administrativo de lançamento: vício de forma ou vício por ausência de formalidades essenciais.

Entre os que defendem a existência de vício de forma encontramos o ilustre Conselheiro dessa Turma, Damião Cordeiro de Moraes, que se manifestou nesse sentido no voto que proferiu na ocasião do julgamento do recurso 268.580. O Conselheiro concluiu que “o MPF é elemento imprescindível (formalidade essencial) a validade do ato de fiscalização, que precede a constituição do crédito tributário”. No mesmo sentido, a ex-Auditora Mary Elbe entendeu que o MPF “adquiriu status de um instrumento e uma formalidade essencial, indispensável para que o lançamento, como produto final do procedimento fiscal, seja executado e considerado válido”.

No raciocínio de ambos os juristas encontramos duas premissas: o veículo normativo que institui o MPF seria apto a instituir uma formalidade essencial para o

lançamento e os procedimentos de fiscalização são imprescindíveis para o ato administrativo do lançamento.

Veremos que ambas as premissas devem ser afastadas.

Já dissemos que a Constituição Federal, no art. 146, inciso III, alínea “b”, exige que as normas gerais sobre o lançamento sejam estabelecidas em Lei Complementar, sendo que os arts. 142 a 150 do CTN exercem tal função. Especialmente no art. 142 não encontramos a exigência de uma formalidade essencial que pudesse ser equiparada ao MPF. Ou seja, não há previsão no CTN para a existência de uma formalidade essencial para o lançamento similar ao MPF. Considerando que o MPF foi instituído por Decreto, fácil concluir que seu “status” de formalidade essencial – se é que existe - foi-lhe concedido por norma infra legal que não estava autorizada para tanto pelo texto constitucional.

Quanto ao lançamento ser, necessariamente, precedido por procedimento inquisitorial investigatório, Paulo de Barros Carvalho já foi categórico em assentar que “o procedimento não é da essência do lançamento, que pode consubstanciar ato isolado, independente de qualquer outro.”<sup>16</sup> Além de tal lição doutrinária, podemos observar que inúmeros lançamentos são realizados sem que qualquer procedimento investigatório seja realizado em situações nas quais a autoridade lançadora dispõe de todos os elementos para, em estrita obediência aos ditames do art., 142 do CTN, “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível” . No campo da lógica simples já podemos descaracterizar a natureza de formalidade essencial do MPF, pois o que é essencial não se dispensa, existe em todos os casos, está sempre presente, o que não constitui a realidade do MPF.

Ainda que fosse admitido o *status* de formalidade essencial ao MPF, esta seria uma exigência para o procedimento inquisitorial de investigação e não para o ato administrativo do lançamento que pode, como vimos, prescindir de um prévio trabalho investigativo.

Assim, concluímos que o Mandado de Procedimento Fiscal diz respeito ao procedimento inquisitorial de investigação fiscal e não ao ato administrativo do lançamento em si, não possuindo, outrossim, *status* de formalidade essencial capaz de causar nulidade por vício formal no referido ato administrativo.

Por fim, há aqueles, como a ex-Auditor-Fiscal, Mary Elbe,<sup>17</sup> que entendem que o MPF é um instrumento garantidor do contraditório e da ampla defesa, ou mesmo outros, como o Conselheiro Leonardo no voto do recurso 268.580, que entendem a existência do MPF como corolário da segurança jurídica.

<sup>16</sup> CARVALHO, op. cit., (nota 1), p. 263-4. Documento assinado digitalmente em 20/08/2014 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 15/09/2014 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 08/09/2014 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 07/09/2014 por ADRIANO GONZALES SILVERIO

<sup>17</sup> Cf. QUEIROZ, op. cit., (nota ), p. 62. Documento assinado digitalmente em 15/09/2014 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 08/09/2014 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 07/09/2014 por ADRIANO GONZALES SILVERIO

Como é cediço não podemos falar em contraditório e ampla defesa na fase que antecede a conclusão do lançamento, pois os procedimentos da autoridade fiscalizadora têm natureza inquisitória não se sujeitando ao contraditório os atos lavrados nesta fase. Somente depois concluído o lançamento e instalado o litígio administrativo com a apresentação da impugnação é que se pode falar em obediência aos ditames do princípio do contraditório e da ampla defesa.

Nesse sentido, já decidiu o antigo Conselho de Contribuintes atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

*NORMAS PROCESSUAIS- NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO-A fase de investigação e formalização da exigência, que antecede à fase litigiosa do procedimento, é de natureza inquisitorial, não prosperando a argüição de nulidade do auto de infração por não observância do princípio do contraditório. Assim também a mesma argüição, quando fundada na alegação de falta de motivação do ato administrativo, que, de fato, não ocorreu.(Acórdão 101-93425)*

Quanto à segurança jurídica, Leandro Paulsen<sup>18</sup> conclui que são cinco os seus possíveis conteúdos: (i) certeza do direito; (ii) intangibilidade das posições jurídicas; (iii) estabilidade das situações jurídicas;(iv) confiança no tráfego jurídico; e (v) tutela jurisdicional. Considerando que o conteúdo de certeza do direito diz respeito ao conhecimento do direito vigente e aplicável aos casos, de modo que as pessoas possam orientar suas condutas conforme os efeitos jurídicos estabelecidos, buscando determinado resultado jurídico ou evitando consequência indesejada, podemos admitir sua relação com a existência do MPF. No entanto, todas as normas a serem consideradas na aplicação da segurança jurídica devem ter sido validamente inseridas no ordenamento jurídico e estarem em plena vigência. Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres,<sup>19</sup> citando Tipke, afirma que a segurança jurídica é a segurança da regra. Assim, tendo sido demonstrado que não há qualquer regra validamente inserida no ordenamento jurídico que atribua o efeito de nulidade aos eventuais vícios relacionados ao

<sup>18</sup> Cf. PAULSEN, Leandro. *Segurança jurídica, certeza do direito e tributação: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 165.

<sup>19</sup> Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, v. II; Valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 173.

MPF, não há qualquer violação à segurança jurídica a conclusão de que vícios quanto ao instrumento administrativo não geram efeitos na relação fisco x contribuinte.

Por oportuno, não podíamos concluir nossa manifestação sem enfrentar a questão de que a existência do MPF pode contribuir para diminuir os eventuais desvios de conduta das autoridades fiscais e o aparecimento de golpistas particulares que atuariam como falsos Auditores-Fiscais. A eventual função de auxílio ao combate a tais ilícitos que o MPF pode exercer não legitima, de *per si* e em afronta ao direito positivo, a consideração de que ocorreria nulidade quando da existência de quaisquer vícios quanto a tal instrumento de controle administrativo. Em apoio a nossa posição, tomamos, mais uma vez, as seguras lições da administrativista Maria Sylvia Zanella Di Pietro sobre o assunto. Afirmou a professora em parecer no qual considerou os efeitos da existência do MPF:

*“Os desvios de conduta, sempre possíveis de ocorrer, pela omissão no exercício das atribuições próprias do cargo, devem ser objeto de apuração e aplicação das sanções cabíveis. Não podem, contudo, levar a adoção ou imposição de medidas normativas contrárias à lei(...)”*<sup>20</sup>

Por todo o exposto, concluímos que a existência de quaisquer vícios em relação ao MPF não gera efeitos quanto à relação jurídica fisco x contribuinte estabelecida com o ato administrativo do lançamento, podendo aqueles ensejar, se for o caso, apuração de responsabilidade administrativa dos envolvidos, mas, insistimos, sem afetar a relação jurídica fisco x contribuinte.

Voltando para o caso presente, em resumo, portanto, não temos configurada quaisquer das hipóteses do art. 32 da Portaria 520/2004.

Porém, poderíamos justificar a declaração de nulidade do lançamento se alguns dos elementos do ato administrativo do lançamento estivesse deficiente.

Ocorre que não vislumbramos qualquer vício nos pressupostos de fato e de direito do lançamento.

O lançamento foi lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o agente notificante demonstrado, de forma clara e precisa, a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária e das obrigações acessórias, fazendo constar, nos relatórios que compõem a autuação, os fundamentos legais que amparam o procedimento adotado e as rubricas lançadas, cumprindo adequadamente os preceitos do art. 142 do CTN.

O Relatório Fiscal, juntamente com todos os anexos constantes dos autos, traz todos os elementos que motivaram a lavratura do lançamento e o relatório Fundamentos Legais do Débito – FLD, encerra todos os dispositivos legais que dão suporte ao procedimento do lançamento, separados por assunto e período correspondente, garantindo, dessa forma, o exercício do contraditório e ampla defesa à notificada.

Incabível a declaração de nulidade de lançamento que traz um enquadramento legal das infrações que permite ao sujeito passivo identificar os dispositivos legais aplicáveis de modo a construir adequadamente sua defesa. O enquadramento legal contido no lançamento de ofício não contém qualquer vício que resulta na nulidade. No mesmo sentido há vários julgados deste Colegiado:

*CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - INEXISTÊNCIA*  
*Inexiste nulidade no auto que contém a descrição dos fatos e seu enquadramento legal, permitindo amplo conhecimento da alegada infração. ( Ac. 1º CC - 108-05.383)*

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE -*  
*Contendo o auto de infração completa descrição dos fatos e enquadramento legal, mesmo que sucintos, atendendo integralmente ao que determina o art. 10 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa, especialmente quando a infração detectada foi simples falta de recolhimento de tributo. ( Ac. 2º CC - 202-11700)*

*PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO -*  
*CERCEAMENTO DE DEFESA - Incabível a argüição de nulidade do procedimento fiscal quando este atender as formalidades legais e for efetuado por servidor competente. Estando o enquadramento legal e a descrição dos fatos aptos a permitir a identificação da infração imputada ao sujeito passivo, não há que se falar em nulidade do lançamento por cerceamento de defesa. O cerceamento do direito de defesa não prevalece quando todos os valores utilizados na autuação se originam de documentos e demonstrativos constantes nos autos do processo. (Acórdão 1º CC, 106-13409)*

Entendemos que o lançamento cumpriu as exigências do art. 142 do CTN, o que resulta em afastarmos o argumento de nulidade do lançamento.

### **Nulidade da decisão de primeira instância. Inocorrência.**

A nulidade da decisão de primeira instância é declarada naqueles casos nos quais o decisório *a quo* deixa de apreciar argumento relevante da recorrente, em obediência ao disposto nos arts. 31 e 59, inciso II do Decreto 70.235/72. Destacamos que se faz necessário que a omissão esteja relacionada com questão que tenha relevância, ou seja, tenha o poder de modificar algum item do decisório. O não enfrentamento de alegação sem nenhuma importância para lide ou o acréscimo de algum esclarecimento que não altera o deslinde desta, não torna, necessariamente, nula a decisão recorrida.

Na peça recursal, a recorrente pretende a nulidade da decisão *a quo* por entender ter faltado motivação. No entanto, não vislumbramos ter ocorrido qualquer omissão no decisório que enseje a nulidade, tendo este analisado e fundamentado todos os aspectos jurídicos relevantes da defesa apresentada. Afastamos, portanto, a nulidade suscitada.

A suposta falta de assinaturas inexistente, uma vez que a assinatura do Presidente da Turma e do Relator foram colhidas eletronicamente e tal procedimento é o que consta da Portaria MF 341/2011.

Ao apontar o art. 9º do Decreto 70.235/72, a recorrente deixou de mencionar o §1º do mesmo artigo que permite a formalização em um mesmo processo de vários autos de infração quando os elementos de prova forem comuns. Inexistente, pois, qualquer nulidade nesse aspecto.

### **Multa isolada na compensação.**

Com relação à multa isolada de 150%, aplicada a partir de 12/2008, o que devemos discutir são os requisitos para aplicação do §10º do art. 89 da Lei 8212/91 que transcrevemos:

*Art. 89. As contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, as contribuições instituídas a título de substituição e as contribuições devidas a terceiros somente poderão ser restituídas ou compensadas nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009)*

(...)

*§ 10. Na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte estará sujeito à multa isolada 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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009)*

Existem posicionamentos sobre essa questão que adotam como premissa a necessidade de dolo na falsidade, bem como entendem que o caso se submete-se ao art. 35-A da Lei 8.21/91, *in verbis*:

*Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009)*

Se o caso estava regido pelo art. 35-A, todas as determinações do art. 44 deveriam ser obedecidas, inclusive aquelas do §1º do art. 44 que exigia existência de dolo de fraude, sonegação ou conluio para os casos de aplicação da multa duplicada.

**Discordamos de ambas as premissas.**

Começamos pela segunda. O art. 35-A é uma determinação geral para os lançamentos de ofício, prescrevendo que estes sigam o art. 44 da Lei 9.430/96. Porém para o caso de compensação, a mesma lei 8.212/91 traz norma especial determinando qual penalidade aplicar quando houver compensação indevida com falsidade de declaração. Tratando-se de aparente conflito de normas, como se sabe, deve prevalecer a lei específica – *lex specialis*, para o caso. Portanto, é inaplicável ao caso de compensação indevida de contribuições previdenciárias com falsidade de declaração o art. 35-A da Lei 8.212/91. A remissão que o §10º do art. 89 da Lei 8.212/91 faz ao art. 44 da Lei 9.430/96 é apenas para adotar o mesmo percentual do inciso I do dispositivo. Apenas isso.

Afastada a ideia da necessidade de aplicação integral do art. 44 da Lei 9.430/96 ao caso, devemos analisar se o §10º do art. 89 da Lei 8.212/91 exige dolo para a falsidade. Facilmente se observa que o dispositivo não exige dolo ou faz menção à Lei 4502/64. Exige-se apenas a falsidade de declaração como infração. Sendo infração tributária, esta se submete à regra geral do art. 136 do CTN que determina que a responsabilidade por infrações tributárias independe da intenção do agente, ou seja, independe de dolo. Assim, não temos que averiguar a intenção do agente em praticar a falsidade de declaração, mas apenas se esta foi praticada.

Apesar de o Direito Tributário não exigir, genericamente, em suas infrações a presença do dolo, o que marca uma das diferenças em relação ao do Direito Penal, podemos buscar naquele ramo do Direito a noção da falsidade em si, dissociada do elemento doloso. Tomamos a lição de Guilherme de Souza Nucci (Código Penal Comentado, São Paulo: Editora do Tribunal, 2007, p. 972) sobre a falsidade prevista no art. 299 do CP(falsidade ideológica):

*A introdução de algo não correspondente à realidade compõe a falsidade ( ex.: incluir na carteira de habilitação que no motorista pode dirigir qualquer veículo, quando sua permissão limita-se aos automóveis de passeio) e a inserção de declaração não compatível com a que se esperava fosse colocada compõe outra situação.”*

Assim, falsa é a declaração sobre um fato que não corresponde à realidade ou que não é compatível com o que se esperava fosse colocado.

O que se esperava de um crédito que o contribuinte utiliza para compensar créditos tributários da União? Espera-se aquilo que o CTN exige: que seja líquido e certo. É esse o comando do art. 170:

*Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.*

Portanto, leia-se: só existe direito creditório compensável em matéria tributária se este for líquido e certo.

A realidade jurídica da recorrente era a não existência de créditos líquidos e certos até o fim da ação judicial. Ao declarar que os possuía, declarou fato falso, fato diverso da realidade jurídica. Fez declaração em GFIP contendo informação diversa da que se esperava, uma vez que se esperava que só declarasse a compensação de créditos líquidos e certos.

Ainda que não houvesse provas de que foi feita tal declaração falsa com dolo, a lei não exige o dolo, como já demonstramos. As infrações tributárias não exigem a investigação da intenção do agente, salvo expressa determinação legal, que não existe para o caso.

A Recorrente afirmou que a falsidade exigiria um fingimento doloso, tese que não compartilhamos, conforme explanamos acima. Se houve a declaração contendo informação sobre compensação de créditos que não eram líquidos e certos, ou que não eram de sua titularidade, houve a declaração falsa, ainda que não dolosa, o que enseja a aplicação da multa do §10º do art. 89 da Lei 8.212/91, conforme realizado pela fiscalização.

Afastamos a aplicação da Súmula 25, pois o caso não trata de omissão de rendimentos e nosso entendimento não exige dolo para aplicação da multa do §10º do art. 89 da Lei 8.212/91.

Não há que se falar em aplicação do art. 112 do CTN, tendo em conta que, de nosso ponto de vista, não qualquer dúvida no caso. O art. 136, por seu turno, conduz, como já assumimos, à desnecessidade de subjetividade na conduta do infrator, estabelecendo, em regra, a necessidade de culpa e não de dolo.

No tocante à base de cálculo da multa isolada, a Recorrente pretende a nulidade da decisão de primeira instância por entender que aquele *decisum* deixou de apreciá-la. Porém, sua peça impugnatória, bem como a peça recursal, não apontam quais seriam os problemas da base de cálculo que poderiam ser observados sem que se discutisse o mérito, limitando-se a argumentar genericamente sobre sua incorreção, tornando oportuna a lembrança do brocardo jurídico *allegatio et non probatio, quasi non allegatio*, ou seja, alegar sem provar equivale a não alegar.

Quanto à pretensão da recorrente de aplicar alguns dispositivos da Lei 9.430/96 que tratam de compensação, esta não prospera diante da existência de lei específica para tratar da compensação das contribuições previdenciárias.

**Responsabilidade dos sócios. Art. 135 do CTN. Necessidade de apuração de atuação em ofensa à lei ou com excesso de poderes. Descumprimento da obrigação tributária por si só não justifica a atribuição de responsabilidade.**

De plano, esclarecemos que a Súmula CARF 88 não se amolda ao caso, uma vez que aqui houve a lavratura de Termo de Sujeição Passiva apontando os motivos para a atribuição de responsabilidade e não mera inclusão numa relação, tipo CORESP ou similar. A existência do Termo de Sujeição Passiva é uma atribuição explícita de responsabilidade e não uma simples informação a ser consultada posteriormente. Portanto, afastada a aplicação da Súmula CARF 88, devemos analisar se a atribuição de responsabilidade seguiu os ditames legais.

Sobre a responsabilidade tributária dos administradores das pessoas jurídicas, dispõe o inciso III do artigo 135, do Código Tributário Nacional que:

*“Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:*

*I – (...)*

*II – (...)*

*III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.”*

Aplicando tal dispositivo, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já decidiu no Recurso Repetitivo 1.101.728 - SP o seguinte:

*TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DISPENSA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. TRIBUTO NÃO PAGO PELA SOCIEDADE.*

*(...)*

*2. É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa (EREsp 374.139/RS, 1ª Seção, DJ de 28.02.2005).*

Portanto, para atribuição de responsabilidade aos administradores da empresa faz-se necessária a apuração de um ato, distinto do próprio descumprimento da obrigação tributária, em ofensa à lei ou com excesso de poderes.

No caso presente, a autoridade fiscal concluiu que o próprio descumprimento da obrigação tributária por meio da compensação indevida e apresentação de declaração falsa (GFIP) representou a ofensa à lei exigida pelo CTN, o que, como vimos, conflita com o entendimento do STJ em Resp julgado na sistemática do art. 543-C do CPC. Assim sendo, considerando o art. 62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aplicamos o conteúdo do Resp 1.101.728 e afastamos a responsabilidade do sócio administrador Alexandre Della Coletta.

## Da solidariedade advinda do grupo econômico

Quanto ao grupo econômico, a Lei n.º 8.212/91, prevê a responsabilidade solidária entre as empresas que o compõem:

*O art. 30, inciso IX, da Lei n. 8.212/91, dispõe:*

*IX - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta lei; (Ver § 4º do art. 2º da Lei nº 9.719/98)*

Para a caracterização do grupo econômico, os requisitos estão previstos no art. 2º, §2º da CLT:

*CLT*

*Art. 2º - Considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço.*

*(...)*

*§ 2º - Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação de emprego, solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas.*

Em adição, é oportuno tecermos algumas considerações acerca do conceito de grupo econômico. Segundo a moderna doutrina trabalhista, para configuração de grupo econômico não se exige a demonstração de controle ostensivo de uma empresa sobre as demais e tampouco identidade de objeto social. Nesse sentido é a lição esclarecedora de Paulo Emílio Ribeiro de Vilhena:

*”há grupo desde o instante em que, através de um continuado e recíproco tráfico de poderes, uma empresa interfira, direta ou indiretamente, na atividade de outra, seja em decorrência da titularidade (propriedade de ações de uma sobre outra), seja pela coincidência de domínio ou comunicação acionária de portadores de capital. Não se exclui da possibilidade jurídica o empreendedor individual, a pessoa física, que nada obsta mantenha em atividade empresas diferentes e as controle, ainda que por vias oblíquas ou transversas” (Relação de emprego: estrutura legal e pressupostos, 2ª ed., São Paulo: LTr, 1999, p. 231 – grifos nossos)*

Vejamos a situação fática dos autos.

A empresa Espírito Santo Gestão de Participações Societárias Ltda é sócia administradora da Demac, o que preenche o requisito do §2º do art. 2º da CLT para se

Processo nº 19311.720142/2012-53  
Acórdão n.º 2301-004.067

S2-C3T1  
Fl. 1.166

---

considerar a existência de grupo econômico. Nesse caso, frise-se, a responsabilidade não foi atribuída por conta do CTN e sim pela existência de grupo econômico.

Por todo o exposto, voto no sentido **CONHECER e DAR PROVIMENTO PARCIAL** ao Recurso Voluntário de modo a afastar a responsabilidade solidária de Alexandre Della Coletta, por não ter ficado demonstrada a atuação em ofensa à lei ou com excesso de poderes.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva - Relator

## Voto Vencedor

Conselheiro Adriano González Silvério, Redator Designado

A divergência no caso concreto diz respeito apenas no que diz respeito aos fundamentos para aplicar a multa agravada de 150%, decorrente da glosa de compensação, a qual, exige a presença de atitude dolosa para sua configuração, isto é, a inserção de informação conhecidamente falsa em declaração objetivando reduzir ônus fiscal.

No mérito, insurge-se o recorrente contra a aplicação da multa no percentual de 150%, por entender que a D. fiscalização não teria logrado em provar a falsidade na declaração GFIP, de modo a fazer incidir a regra prevista no artigo 89 da Lei nº 8.212/91, antes de ser alterado pela Lei nº 11.941/2009. Nesse diapasão, transcreve-se a redação original do invocado dispositivo:

*“Art. 89. Somente poderá ser restituída ou compensada contribuição para a Seguridade Social arrecadada pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS na hipótese de pagamento ou recolhimento indevido.*

(...)

*§ 2º Somente poderá ser restituído ou compensado, nas contribuições arrecadadas pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, o valor decorrente das parcelas referidas nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do art. 11 desta lei.*

*§ 3º Em qualquer caso, a compensação não poderá ser superior a trinta por cento do valor a ser recolhido em cada competência.*

(...)

*§ 10. Na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte estará sujeito à multa isolada aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado.”*

Da leitura do artigo supramencionado, não há qualquer dúvida de que, no caso de prestação de informação falsa na declaração da GFIP, o contribuinte fica, por fazer o artigo acima reproduzido remissão ao inciso I, do art. 44, da Lei nº 9.430/1996, sujeito à multa isolada de 75%, a qual é aplicada em dobro, por conta da gravidade da infração.

Analisando a função social dessa norma, verifica-se que ela tem por finalidade inibir, aplicando multa elevada, a prática infracional de prestação de informações falsas, com o claro intuito de reduzir a carga tributária, o que inevitavelmente acarreta lesão direta aos cofres públicos.

Pois, especificamente no caso de compensação, o contribuinte deixa de desembolsar valores a título de pagamento do tributo, por possuir créditos contra a Fazenda Pública. Assim, se na GFIP, o sujeito passivo insere na declaração ser possuidor de direito crédito sabendo que tal fato não corresponder à realidade, sem dúvida, constitui clara hipótese

do artigo supra.

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

Autenticado digitalmente em 07/09/2014 por ADRIANO GONZALES SILVERIO, Assinado digitalmente em 15/09

/2014 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 08/09/2014 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digit

almente em 07/09/2014 por ADRIANO GONZALES SILVERIO

Impresso em 16/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

---

A falsidade a que se refere o artigo em debate, está atrelada a ideia de que a informação prestada na declaração deve necessariamente não corresponder à verdade dos fatos.

No caso concreto essa conduta restou evidenciada, conforme precisamente exposto no item 10.6 do Relatório Fiscal, o qual, fazendo referência às provas da originação do crédito apresentado pelo sujeito passivo, demonstra que no período em que já se iniciara a compensação, estava pendente de habilitação e expedição de precatório.

Logo, o sujeito passivo estava ciente de que o crédito objeto de compensação não gozava de liquidez e certeza à época do encontro de contas e, ainda assim, de forma consciente, lançou na declaração competente, diminuindo o valor das contribuições a recolher em época própria, o que faz incidir a penalidade agravada do artigo 89 da Lei nº 8.212/91.

Adriano Gonzalez Silvério – Redator Designado.