



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

**Processo n°** 10166.729244/2011-08  
**Recurso n°** Embargos  
**Acórdão n°** 2402-004.136 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 15 de maio de 2014  
**Matéria** EMBARGOS DE DECLARAÇÃO  
**Embargante** DISBRAVE ADMINISTRADORA DE CONSÓRCIOS LTDA E OUTROS  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL (PGFN)

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/03/2007 a 31/12/2008

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.

Os embargos de declaração não se prestam para a rediscussão de matéria enfrentada no acórdão embargado.

Constatada a inexistência de obscuridade, omissão ou contradição no acórdão embargado, rejeita-se a pretensão da embargante.

Embargos Rejeitados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar os embargos opostos.

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente

Ronaldo de Lima Macedo - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Luciana de Souza Espíndola Reis, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Nereu Miguel Ribeiro Domingues e Thiago Taborda Simões.

## Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração, oposto pelo sujeito passivo (empresa DISBRAVE ADMINISTRADORA DE CONSÓRCIOS LTDA E OUTROS), em face do Acórdão nº 2402-03.967 da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF.

No Acórdão em questão, ficou consignado na Ementa o seguinte:

**“[...] Ementa: CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. CRÉDITOS DE TERCEIROS. IMPOSSIBILIDADE.**

*A compensação de contribuições previdenciárias está sujeita às limitações legais e à homologação pela fiscalização, não sendo um direito absoluto do sujeito passivo.*

*A cessão de crédito celebrada entre as empresas é negócio jurídico válido somente entre as partes, sendo vedada a compensação da contribuição previdenciária devida com crédito adquirido de terceiros, por meio de cessão de direitos creditórios.*

*É ilegítima a compensação baseada em crédito cedido por terceiros, mesmo que o crédito tenha sido reconhecido em decisão judicial, que não se manifestou a respeito.*

**MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. JUSTIFICATIVA PARA SUA APLICAÇÃO.**

*É justificável a exigência da multa qualificada quando o sujeito passivo tenha procedido com evidente intuito de fraude, minuciosamente justificado e comprovado nos autos.*

*Recurso Voluntário Negado. [...]”*

A Embargante (sujeito passivo) afirma ter ocorrido contradição, obscuridade e omissão nos fundamentos do voto condutor do acórdão ora embargado, eis que a matéria em debate encontrar-se-ia fundamentada, em parte, na decisão de primeira instância, nos seguintes termos:

**“[...] DOS FATOS**

*Conforme consta a fl 6 verso, o relator do presente processo argumenta que:*

*"Com relação às demais questões postuladas na peça recursal, elas foram devidamente refutadas na decisão de primeira instância, a qual não encontramos motivo para decretar a nulidade nem a modificação dessa decisão,..."grifo nosso*

*Ora, se o Recurso foi efetuada no sentido de contestar a decisão de primeira instância, a mesma devirá ser julgada e não ratificar sem justificativa a decisão da primeira instância.*

*Neste sentido solicitamos novo julgamento no que tange a todo o processo executado pela empresa quando da aquisição e compensação dos créditos junto a empresa SERVPORT, conforme descrevemos novamente abaixo.*

(...)

*Diante dos expostos acima, a embargante jamais teve o intuito de fraude, mas demonstrar que a aquisição dos créditos proveio conforme decisões judiciais autorizativas para a efetivação destas compensações.*

*Assim requer o acatamento do presente embargos de declaração, e a desconstituição da multa isolada de 150%. [...]”*

Enfim, a Embargante requer o recebimento e acolhimento do presente embargos, para sanar/retificar todos os vícios existentes no acórdão, acima apontados.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

O Recurso é tempestivo e dele farei apreciação.

Esclarecemos que a apreciação não significa conhecimento, porquanto, para se conhecer do recurso, faz-se necessário não só a satisfação dos requisitos extrínsecos recursais, tais como a tempestividade, garantia de instância, dentre outros, mas também, e fundamentalmente, a presença dos requisitos intrínsecos dos recursos, tais como o cabimento, o interesse de agir e a legitimidade para tanto.

Diante das considerações efetuadas pela Embargante (empresa DISBRAVE ADMINISTRADORA DE CONSÓRCIOS LTDA E OUTROS), entende-se que não lhe assiste razão quanto à contradição, obscuridade ou omissão, sinalizadas pela falta de análise das alegações postuladas no recurso voluntário interposto.

O fundamento do voto condutor é delineado no sentido de que a compensação de contribuições previdenciárias está sujeita às limitações legais e à homologação pelo Fisco, não sendo um direito absoluto do sujeito passivo, sendo vedada a compensação da contribuição previdenciária devida com crédito adquirido de terceiros, por meio de cessão de direitos creditórios, bem como é ilegítima a compensação baseada em crédito cedido por terceiros, mesmo que o crédito tenha sido reconhecido em decisão judicial, que não se manifestou a respeito da compensação oriunda de crédito de terceiros (sujeitos passivos distintos). E, com relação à multa qualificada, é justificável a sua exigência quando o sujeito passivo tenha procedido com evidente intuito de fraude, minuciosamente justificado e comprovado nos autos.

O acórdão ora embargado registrou o seguinte:

**“[...] Com relação ao direito de realizar a compensação, razão não assiste à Recorrente, eis que é vedada a compensação de contribuição previdenciária devida com crédito adquirido de terceiro, distinto da relação obrigacional tributária.**

*Inicialmente, deve-se observar que o caráter facultativo da compensação não desobriga o sujeito passivo do cumprimento da legislação pertinente, no caso, o Código Tributário Nacional (CTN) e a Lei 8.212/1991. Assim, se em uma ação fiscal ficar constatada a compensação de valores em desacordo com o permitido pela legislação previdenciária, será constituído o crédito tributário por meio do instrumento competente, sem prejuízo das penalidades cabíveis.*

*A compensação como modalidade de extinção do crédito tributário está prevista no art. 156, II, do Código Tributário Nacional (CTN). O mesmo diploma legal, artigos 170 e 170-A, prevê regras gerais sobre a matéria; as regras específicas são objeto de lei ordinária. Transcrevemos abaixo os artigos do CTN que tratam da compensação: (...)*

*Nesse caminhar, somente é permitida a compensação entre créditos e débitos que se contrapõem. Deve haver, portanto, identidade entre os sujeitos das relações jurídicas. Não se admite compensar valor devido a uma pessoa com crédito existente perante terceiro. Pois, a regra estampada no art. 170 do CTN somente autoriza a compensação de créditos tributários com créditos que o próprio sujeito passivo tenha contra a Fazenda Pública. O fundamento legal para a impossibilidade de compensação com créditos de terceiro está no próprio CTN, que não menciona (interpretação restritiva, literal, art. 111) a possibilidade de compensações com créditos que seriam de terceiros e que foram cedidos para o interessado. Logo, a compensação tributária com a utilização de créditos de terceiros encontra óbice na falta de previsão legal.*

*A Recorrente realizou a compensação de contribuição previdenciária devida com créditos pertencentes à empresa diversa da relação obrigacional tributária, qual seja, a Servport Serviços Marítimos e Portuários Ltda, que supostamente teria obtido uma decisão favorável nos autos do processo 94.00.49369-0. A empresa Servport cedeu, por sub-rogação, os direitos creditórios que detinha à Recorrente, por meio de Escritura de Cessão e Transferência de Direitos Creditórios.*

*A Recorrente menciona dispositivos do Código Civil para demonstrar a possibilidade de cessão de direito de crédito de terceiros contra a Fazenda Pública. Entretanto, quando se trata de matéria tributária, é necessário observar a especialidade da legislação que trata do assunto, em virtude da relação Fisco/contribuinte não se situar no mesmo patamar das relações privadas.*

*A impossibilidade de realizar compensação com crédito de terceiros já foi manifestada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos seguintes termos: (...)*

*No âmbito deste Tribunal Administrativo, a compensação com crédito de terceiros também não encontra acolhida, conforme se depreende das decisões, cujas ementas transcrevo abaixo: (...)*

*Considerando os elementos fáticos e probatórios, entende-se que a Recorrente não cumpriu todos os requisitos previstos na legislação previdenciária para realizar as compensações almejadas nas competências 03/2007 a 12/2008.*

**Quanto à aplicação da multa qualificada, não vejo como acatar a alegação da Recorrente, pois o Fisco demonstrou a hipótese de falsidade da declaração apresentada.**

*A Recorrente afirma que as compensações foram efetivadas e informadas com base na Escritura de Cessão e Transferência de Direitos Creditórios de terceiro (empresa Servport Serviços Marítimos e Portuários Ltda), que cedeu, por sub-rogação, os direitos creditórios que detinha à Recorrente.*

*Decorre dos elementos probatórios juntados aos autos que a Recorrente realizou, por meio de situações que não espelhavam a sua realidade fática contábil, operações fiscais com o intuito de burlar o Fisco, já que ela não detinha qualquer direito de compensação materializado em seus registros contábeis. Pelo contrário, o seu suposto direito compensatório provinha de uma mera relação privada, estabelecida mediante cessão de direitos creditório, em que o Fisco já havia informado da impossibilidade do aproveitamento de créditos de outro sujeito passivo. Isso está evidenciado no Relatório Fiscal (itens 34 a 36), eis que a Recorrente inseriu nas GFIP's informação não verdadeira, declarando créditos inexistentes, ou seja não passíveis de compensação, nos seguintes termos: (...)*

*Os elementos probatórios, contidos no Relatório Fiscal e nos seus anexos, permitem evidenciar que a Recorrente, embora tenha apresentado GFIP para as competências 03/2007 a 12/2008, efetivamente não recolheu os valores das contribuições que pretendeu compensar e baseou-se exclusivamente no fato de que detinha crédito de outro sujeito passivo para realizar a compensação, mesmo tendo o conhecimento de sua impossibilidade. Esse fato é distinto da hipótese prevista no art. 89 da Lei 8.212/1991, que somente permite a compensação de valor oriundo de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido.*

***O Fisco demonstrou nos autos que o GRUPO DISBRAVE (grupo econômico), do qual a Recorrente é parte integrante, foi devidamente informado, em diversas ocasiões, da impossibilidade da compensação decorrente de créditos de outro sujeito passivo, conforme documentos de fls. 244 e 262 e consubstanciado nos Despachos Decisórios (fls. 236/242 e 252/258), por meio dos quais as compensações solicitadas foram consideradas como não declaradas, em razão de não ter amparo legal a Declaração de Compensação que utiliza créditos de terceiros. Assim, mesmo ciente da impossibilidade das compensações efetuadas, a Recorrente não providenciou a retificação das GFIP's.***

*A conduta dissimuladora ou fraudulenta da Recorrente encontra-se evidenciada no momento em que inseriu dados e informações que não correspondem à realidade fática da empresa, assim como apresentou irregularidades na formalização das compensações realizadas por meio das GFIP's.*

*Diante desse quadro, entendo correta a interpretação adotada pelo Fisco de que a Recorrente agiu com perfeito conhecimento dos fatos e do direito, mediante aplicação de condutas totalmente injustificáveis perante a escrituração contábil e fiscal.*

*Logo, está caracterizada a prática pela atuada da conduta tipificada no art. 89, § 10, da Lei 8.212/1991 c/c art. 44, § 1º, da Lei 9.430/1996, que decorre a aplicação da multa isolada de 150%. [...]” (g.n.)*

***O simples registro, no voto condutor, de que “(...) Com relação às demais questões postuladas na peça recursal, elas foram devidamente refutadas na decisão de***

*primeira instância, a qual não encontramos motivos para decretar a nulidade nem a modificação dessa decisão, nos seguintes termos*”, isso não tem o condão de descaracterizar que a matéria foi omissa ou contraditória no conteúdo do acórdão ora embargado, já que, em vários fundamentos desse acórdão, há o enfrentamento da matéria fática e jurídica postulada na peça recursal, a saber: a compensação de créditos oriundos de terceiros e a aplicação da multa qualificada de 150%.

Além disso, a peça recursal traz como causa de pedir as questões referentes à compensação de créditos de terceiros e à multa qualificada, sendo que as demais questões são periféricas a essa causa de pedir, tais como: o fato de que não houve a lavratura de Auto de Infração de Obrigação Acessória (AIOA) relativo a fatos geradores não declarados em GFIP; (ii) não caberia ao CARF (órgão administrativo) proceder qualquer análise na seara penal; (iii) dever-se-ia observar que foram aplicadas, dependendo de cada caso, multa de mora, além de multa isolada, conforme a natureza da infração, não constituindo cumulação indevida de multas, por se tratarem de motivações fáticas e jurídicas distintas.

Logo, não se trata de fato omissis a análise da compensação oriunda de créditos de terceiros, da multa qualificada de 150% e do delineamento de que as questões periféricas postuladas na peça recursal *“foram devidamente refutadas na decisão de primeira instância, a qual não encontramos motivos para decretar a nulidade nem a modificação dessa decisão”*, já que, na causa de pedir da peça recursal e da peça de impugnação, a Recorrente (sujeito passivo) postulou o fato de que atendia todos os requisitos para realizar a compensação oriunda de créditos de terceiros.

Esse entendimento está consubstanciado em precedente pacificado do STJ, que afirma: *“a adoção dos fundamentos da sentença de 1ª instância ou das alegações de uma das partes como razões de decidir, não traduz, por si só, afronta ao art. 93, IX, da CF/88”* (EREsp 1.021.851-SP, Rel. Min. Laurita Vaz, julgados em 28/6/2012). O STF adota o mesmo entendimento, confira: *“Não viola o art. 93, IX da Constituição Federal o acórdão que adota os fundamentos da sentença de primeiro grau como razão de decidir”* (HC 98814, Relatora Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, julgado em 23/06/2009); *“O entendimento esposado na decisão do Superior Tribunal está em perfeita consonância com o posicionamento desta Suprema Corte, no sentido de que a adoção dos fundamentos da sentença de 1º grau pelo julgado de Segunda Instância como razões de decidir, por si só, não caracteriza ausência de fundamentação, desde que as razões adotadas sejam formalmente idôneas ao julgamento da causa, sem que tanto configure violação da regra do art. 93, inc. IX, da Constituição Federal”* (HC 94384, Relator Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, julgado em 02/03/2010)<sup>1</sup>.

Apenas a título de realce, no âmbito da matéria submetida à apreciação deste Conselho, o grau de devolutividade é definido pela Recorrente nas razões de seu recurso. Trata-se da aplicação do princípio *tantum devolutum quantum appellatum*. Assim, a matéria a

<sup>1</sup> A motivação por meio da qual se faz remissão ou referência às alegações de uma das partes, a precedente ou a decisão anterior nos autos do mesmo processo é chamada pela doutrina e jurisprudência de motivação ou fundamentação per relationem ou aliunde. Também é denominada de motivação referenciada, por referência ou por remissão. Veja: (...) MOTIVAÇÃO PER RELATIONEM. LEGITIMIDADE JURÍDICO-CONSTITUCIONAL DESSA TÉCNICA DE MOTIVAÇÃO. (...) Esta Corte já firmou o entendimento de que a técnica de motivação por referência ou por remissão é compatível com o que dispõe o art. 93, IX, da Constituição Federal. Não configura negativa de prestação jurisdicional ou inexistência de motivação a decisão que adota, como razões de decidir, os fundamentos do parecer lançado pelo Ministério Público, ainda que em fase anterior ao recebimento da denúncia (AI 738982 AgR, Relator Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, julgado em 29/05/2012).

ser apreciada pelo CARF estaria delimitada pelas razões apresentadas nos recursos. Para tanto, foi nesse sentido que foi proferido o conteúdo do voto ora embargado com a apreciação e julgamento de todas as questões suscitadas e discutidas no processo, ainda que a decisão de primeira instância não as tenha julgado por inteiro (art. 515, §1º, do CPC).

Assim, verifica-se que não há contradição, obscuridade ou omissão no voto condutor, eis que o seu conteúdo abordou de forma suficiente tanto a matéria fática como a matéria jurídica, sendo que os argumentos da Embargante apontam para uma nova discussão da matéria, não cabível em sede de Embargos de Declaração. Esse entendimento decorre do fato de que os Embargos de Declaração representam uma via estreita e não se prestam para a modificação da decisão embargada que não contenha omissão, contradição ou obscuridade.

Após o delineamento das questões fáticas e jurídicas expostas anteriormente, entendo que a decisão desta Corte Administrativa, manifestada por meio do acórdão ora embargado, apresenta os requisitos necessários para sua validade, pois nela se verifica a congruência interna e externa. Esta diz respeito à necessidade de que a decisão seja correlacionada com os sujeitos envolvidos no presente processo, enquanto a congruência interna refere-se aos atributos de clareza, certeza e liquidez. Logo, percebe-se que esse Acórdão guarda congruência em relação aos sujeitos do processo, com os fundamentos e pedidos apresentados e com os demais documentos acostados nos autos.

Com isso, entende-se que o acórdão embargado, da forma como tratou a matéria, não foi omissivo, nem obscuro, nem contraditório, e, como consequência, o seu julgamento resultou em conclusão plenamente válida. E, por consectário lógico, os Embargos de Declaração opostos pela Embargante não possuem os requisitos de admissibilidade, previstos no art. 65, Anexo II, da PORTARIA MF no 256/2009, impondo que não seja acolhida a pretensão da aludida contradição ou omissão.

Diante do exposto e de tudo o mais que dos autos consta.

Voto no sentido de **REJEITAR OS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO** opostos pela Embargante, nos termos do voto.

Ronaldo de Lima Macedo.