



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10830.721613/2017-11  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1301-005.396 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 16 de junho de 2021  
**Recorrente** MZA - SOLUÇÕES EM EMBALAGENS PLÁSTICAS - EIRELI  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

Período de apuração: 01/02/2013 a 31/01/2015

DCOMP NÃO HOMOLOGADA. FRAUDE. MULTA DE OFÍCIO ISOLADA QUALIFICADA.

A não homologação da compensação declarada enseja a aplicação da multa isolada sobre o crédito objeto dessa declaração.

Restando comprovado que o contribuinte pretendeu compensar crédito sabidamente inexistente - decorrente de indébito nunca apurado ou comprovado - é suficiente para a constatação da fraude e qualificadora da multa.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ARTIGO 135, III, DO CTN.

Havendo ilegalidade na apuração do crédito, resta caracterizada hipótese de responsabilização solidária dos diretores da pessoa jurídica, nos termos do artigo 135, III, do CTN.

MULTA DE MORA. MULTA DE OFÍCIO ISOLADA QUALIFICADA. LEGALIDADE.

São devidos os acréscimos legalmente previstos, inclusive a qualificação da multa de ofício isolada em caso de fraude. Aplicação das Súmula CARF nº 2.

Recurso Voluntário conhecido e não provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar a preliminar de nulidade para, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário.

Heitor de Souza Lima Junior - Presidente

**Lucas Esteves Borges - Relator**

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Giovana Pereira de Paiva Leite, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Lucas Esteves Borges, Rafael Taranto Malheiros, Marcelo Jose Luz de Macedo, Mauritania Elvira de Sousa Mendonca (suplente convocada), Heitor de Souza Lima Junior (Presidente). Ausente a conselheira Bianca Felicia Rothschild.

**Relatório**

MZA – SOLUÇÕES EM EMBALAGENS PLÁSTICAS - EIRELI, recorre a este Conselho Administrativo pleiteando a reforma do acórdão proferido pela 5ª Turma da DRJ/BEL que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada.

Por economia processual e por bem refletir os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida a seguir:

Este processo refere-se ao pedido de compensação realizado pela empresa MZA Soluções em Embalagens Plásticas – EIRELI, o qual foi indeferido pela autoridade fiscal competente através do Despacho Decisório (fls. 98 a 112) SEORT DRF/CPS Nº 133, no dia 24 de fevereiro de 2017.

O pedido de compensação foi formalizado pelo contribuinte através das DCOMP'S Nº 00471.32848.310714.1.3.02-6365 e Nº 06389.60608.030315.1.3.02-6807, (fls. 25 a 45) nos dias 31 de julho de 2014 e 03 de março de 2015, respectivamente, solicitando crédito fiscal no valor total de R\$ 1.249.949,25.

Abaixo segue a síntese dos fatos que ensejaram a manifestação de inconformidade apresentada pelo contribuinte.

Segundo consta no termo de verificação fiscal (fls. 121 a 132) a impugnante, MZA – Soluções em Embalagens Plásticas – EIRELI, apresentou DCOMP's com o intuito de extinguir débitos referentes ao IPI e PIS com crédito de terceiros; tal crédito é oriundo de suposto saldo negativo de IRPJ do terceiro trimestre do ano-calendário de 2012, no montante de R\$ 1.249.949,25.

Segundo alegado pelo impugnante, o suposto crédito de saldo negativo de IRPJ seria consequência do imposto de renda retido na fonte – IRRF, por remuneração de serviços profissionais prestados por pessoa jurídica, incidente sobre o pagamento feito à MZA – Soluções em Embalagens Plásticas – EIRELI pelo contribuinte Tuna One S/A.

Numa primeira análise do pedido de compensação, a autoridade fiscal emitiu o termo de intimação fiscal Nº 341/2016 onde solicitou algumas informações, tais como: notas fiscais, informes de rendimentos, livro diário etc.

Em resposta a este termo, o contribuinte argumentou que o crédito referese a saldo de prejuízo fiscal da empresa Tuna One S/A. Alega que esta empresa foi excluída do Programa REFIS da Lei 9.964/2000 e teve creditado em seu favor o saldo de prejuízo fiscal no valor de R\$ 4.715.972,32. Que pelo fato da empresa Tuna One S/A não estar mais ativa, cedeu parte desse crédito a MZA – Soluções em Embalagens Plásticas – EIRELI.

O contribuinte, prosseguindo em sua defesa, cita a Instrução Normativa SRF N.º 44, de 25 de abril de 2000, que versa sobre os procedimentos para compensação de débitos de terceiros com saldo de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL.

*Art. 1.º A liquidação dos valores correspondentes a multa, de mora ou de ofício, e a juros moratórios mediante compensação de créditos, próprios ou de terceiros, relativos a tributo ou contribuição incluído no âmbito do Programa de Recuperação Fiscal - Refis, e utilização de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro líquido - CSLL, próprios ou de terceiros pelas pessoas jurídicas optantes pelo referido Programa, será efetuada por meio de solicitação expressa e irrevogável, observadas as normas desta Instrução Normativa.*

Segue em seus argumentos:

“Atualmente a Secretaria da Receita Federal já utiliza saldos de prejuízo fiscal ou de base negativa da CSLL para liquidação de tributos quando o contribuinte tenha contra si algum Auto de Infração lavrado. Apurado o crédito tributário, o agente fiscal confirma se existe saldo de prejuízo fiscal ou de base negativa da CSLL para liquidar parte ou totalmente o Auto de Infração. Portanto, se essa prática pode ser utilizada, porque não se utilizar de saldo de prejuízo fiscal de terceiros para amortizar tributos de outra empresa?” (fl. 56)

Posteriormente cita decisões no âmbito do Poder Judiciário que permitiram a utilização de saldo de prejuízo fiscal e de base negativa da CSLL para quitação de multas e juros de terceiros.

Sendo assim, a Auditora Fiscal responsável pela análise do pedido de DCOMP emitiu o termo de intimação N.º 619/2016 solicitando que a Tuna One S/A comprovasse a cessão de crédito para a impugnante e a devolução do referido saldo negativo de prejuízos fiscais.

Após o recebimento da resposta ao termo de intimação N.º 619/2016 e análise das declarações DCOMP, DIPJ e DIRF da interessada, a autoridade fiscal decidiu pela não homologação das compensações requeridas, devido aos seguintes fatos:

- que conforme prescreve o Art. 2.º da IN N.º 44/2000, o prazo para protocolo do pedido a que se refere esta instrução normativa seria até o dia 30/06/2000; ao passo que a impugnante apresentou DCOMP's em 31/07/2014 e 03/03/2015, ou seja, quatorze e quinze anos após o prazo previsto. Argumento suficiente para desconsiderar tal homologação;
- que a cessão de crédito fosse precedida de preenchimento de formulário próprio e necessidade de protocolização de processo administrativo;
- que a empresa solicitante não apresentou a escrituração contábil que comprovasse as operações sob apreciação, embora tenha sido intimada para tal;
- que o contribuinte utilizou-se de artifício para inserir valor de crédito na DCOMP sabidamente inexistente.

Por fim, a fiscalização encerrou o procedimento fiscal aplicando a multa estipulada na legislação e formalizou processo para representação fiscal para fins penais.

### **Da Impugnação**

O contribuinte tomou ciência do despacho decisório no dia 10 de maio de 2017 e apresentou manifestação de inconformidade (fls. 147 a 195) no dia 12 de maio de 2017. Abaixo segue a síntese da impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Alega que por um equívoco ou pelo fato de não haver um campo específico para lançar o crédito pleiteado, efetuou os lançamentos como se fossem retenções de terceiros. Ressalta que o crédito é oriundo de saldo acumulado de prejuízo fiscal, não se tratando de saldo negativo advindo de retenção de terceiros. Sendo este fato amplamente comprovado na sua resposta à autoridade fiscal.

Questiona que a fiscalização não poderia lhe imputar suposta declaração falsa dos dados, pois a empresa, de forma espontânea, respondeu a solicitação da autoridade fiscal informando o crédito que era relativo a prejuízo fiscal de terceiro.

Com relação as multas qualificadas aplicadas pela fiscalização defende a tese que estas multas devem ser justificadas por condutas claramente descritas, de forma pormenorizada, não podendo haver dúvida na correlação dos fatos com os tipos penais descritos na lei; não podendo ser aplicadas ao alvedrio do fisco.

Afirma que a autoridade fiscal incorreu em erro material ao enquadrar a multa qualificada no Art. 44, §1º, o qual prevê a aplicação em dobro do percentual de 75%. Alega que não há possibilidade legal para tal percentual.

Argumenta que o auto de infração não tem como prosperar baseado em erro de enquadramento legal, que é a falta de previsão expressa para o percentual de multa aplicada. Pois o princípio da legalidade é que está sendo infringido resultando em insegurança jurídica para o administrado.

Prossegue fazendo referência ao princípio da legalidade que deve ser observado na elaboração dos atos administrativos. Defende que o auto de infração apenas enumera as compensações não homologadas e faz menção a outro processo que conteria as razões para o lançamento. Que não cabe em sede de lançamento tributário o simples indeferimento das compensações e posterior lançamento dos créditos. Além de ter o agravamento da multa sem qualquer motivação explícita no corpo do auto de infração e por cima de tudo, um erro de enquadramento legal que não se chega ao percentual utilizado através dos diplomas legais do enquadramento. Sendo assim, solicita que o auto de infração seja declarado nulo.

Ainda sobre a multa qualificada, o contribuinte alega: *“jamais poderá o Fisco, sem fazer a prova contundente e cabal da suposta conduta fraudulenta, impor sanções qualificadas. Até mesmo porque o próprio Código Tributário Nacional, em seu artigo 112, dispõe que a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato; à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; à autoria, imputabilidade, ou punibilidade e à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.”*

Cita o Acórdão Nº CSRF 9101-001.657, 1º Turma, Sessão de 15 de maio de 2013, que pacificou o entendimento de que não é cabível a cobrança de multa isolada, quando já lançada a multa de ofício. Completa que a aplicação concomitante da multa isolada e da multa de mora ou de ofício é uma duplicação da penalidade, desproporcional ao eventual prejuízo causado, injusta e incorreta, onerosa aos cofres públicos, pois causa o contencioso administrativo e o judicial, pois é impossível que, nessas circunstâncias, possa se pagar, além do próprio tributo mais três vezes o valor do tributo como penalidade, se considerarmos a absurda multa isolada de 150%.

Afirma que a multa aplicada é desarrazoada e desproporcional, tendo caráter confiscatório. Devendo ser observado o princípio da vedação ao confisco, previsto no Art. 150, IV da Constituição Federal.

Alega que não há que se falar em justo motivo para a inclusão do Sr. Francisco Mazza no pólo passivo da obrigação tributária ora combatida, haja vista não haver fundamentos da autuação a descrição de quaisquer fatos que se enquadrem na hipótese de incidência da regra de responsabilidade prescrita no artigo 135, III do Código Tributário Nacional. Que somente é permitida a inclusão dos sócios-gerentes no pólo passivo nos casos de comprovada infração à legislação e ao estatuto social da empresa. Além disso, há que se comprovar os elementos objetivos da responsabilidade, tais como o excesso de poder, a infração à lei ou ao estatuto e que resultam na supressão de tributo.

Por fim, o impugnante solicita, com base nas alegação trazidas nos autos deste processo, que o auto de infração seja cancelado e, caso não o seja, que a presente multa seja imediatamente reduzida ao patamar constitucional admitido, tendo em vista o seu absurdo valor confiscatório.

Ao tratar da questão, a DRJ/BEL julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Período de apuração: 01/02/2013 a 31/01/2015

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. NÃO RECONHECIMENTO DO CRÉDITO E NÃO HOMOLOGAÇÃO DA COMPENSAÇÃO.

A compensação tem o efeito de extinguir o crédito tributário sob condição resolutória de sua ulterior homologação pela autoridade administrativa. A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO POR CRÉDITOS SABIDAMENTE INEXISTENTES. FALSIDADE DE DECLARAÇÃO. APLICAÇÃO DE MULTA ISOLADA COM PERCENTUAL DE 150%.

Nos casos de sonegação, fraude ou conluio a multa de 75% prevista no inciso I, do Art. 44 da Lei Nº 9.430 de 1996, será duplicada, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignado, o contribuinte apresenta Recurso Voluntário repisando os argumentos apresentados em Manifestação de Inconformidade, em especial que teria havido equívoco ou pelo fato de não haver um campo específico para a verdadeira origem do crédito, fez constar como se fossem IRRF por remuneração de serviços profissionais prestados por pessoa jurídica, porém, em verdade, se trataria de saldo de prejuízo fiscal de terceiro que, excluído do REFIS teria cedido para o recorrente.

Por fim, requer a nulidade do auto de infração, subsidiariamente a redução da multa exigida. Não há pedido expresso de reconhecimento do direito creditório, tampouco de homologação da DCOMP.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Lucas Esteves Borges, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual, dele conheço.

Ponto fulcral a ser analisado diz respeito a origem do crédito pleiteado pelo contribuinte a ser compensado com débitos próprios. Acontece que, não há dúvidas de que, em que pese na DCOMP formalmente constar como origem IRRF incidente sobre remuneração de serviços profissionais prestados por pessoa jurídica, a retenção pela TUNA ONE S/A, ao ser intimado, o recorrente afirma que se trata *em verdade de saldo de prejuízo fiscal cuja empresa cedente TUNA ONE S/A foi excluída do Programa REFIS (...)* (e-fls. 99).

O recorrente defende que teria utilizado da indicação de IRRF pelo *fato de não haver um campo específico para lançar o crédito* como saldo de prejuízo fiscal, mas que não haveria dúvida a respeito da existência do crédito (de terceiro).

Verifica-se uma séria de incongruências praticadas pelo contribuinte quando do pedido de compensação que foram se descortinando com o avanço das intimações fiscais e passarão a ser enfrentadas.

## PRELIMINAR DE NULIDADE

Inicialmente, se faz imperioso enfrentar a matéria relacionada à alegada nulidade do lançamento da multa isolada, o qual não conteria *motivação explícita no corpo do Auto de Infração*.

Tal afirmação, entretanto, não condiz com a realidade, tendo em vista que no TVF (e-fls. 121), termo anexo ao Auto de Infração detalha minuciosamente a razão que levou não somente ao lançamento da multa isolada, mas ao seu agravamento e à responsabilização solidária do sócio-administrador.

A formalização do Auto de Infração está amparada nas normas que regulam a matéria, tendo sido lavrado nos termos da legislação específica, não se caracterizando nenhuma das hipóteses de nulidade previstas no artigo 59, do Decreto 70.235/72.

Não há, portanto, que se falar em nulidade do lançamento, visto que o que sustenta o recorrente (ausência de motivação) está amplamente superado quando da análise do TVF.

## MÉRITO

No mérito, o recorrente se insurge tanto contra a não homologação da compensação, quanto contra o lançamento da multa isolada agravada e a responsabilidade solidária.

Reitera-se que o recorrente alega que a origem do crédito é de saldo negativo de IRPJ da empresa TUNA ONE S/A que lhe teria cedido o direito creditório informalmente, entretanto, nas DCOMPs apresentadas o crédito é apontado como IRRF por remuneração de serviços profissionais prestados por pessoa jurídica. A divergência seria decorrente de equívoco ou pelo fato de não haver um campo específico para fazer constar a origem do crédito como saldo negativo de terceiro.

O próprio contribuinte confirma a existência da fraude no preenchimento da DCOMP quando em resposta à intimação prévia à emissão do Despacho Decisório afirma que o crédito seria de terceiro, sob a justificativa de que a IN SRF n.º 44/2000 lhe possibilitaria tal uso.

Acontece que, o artigo 2º, *caput* da IN SRF n.º 44/2000 é cristalino ao estabelecer data limite para o protocolo de pedido de liquidação na forma prevista na instrução normativa, veja:

Art. 2º O pedido de liquidação na forma prevista no artigo anterior deverá ser protocolizado, **até 30 de junho de 2000**, na unidade da Secretaria da Receita Federal - SRF com jurisdição sobre o domicílio fiscal da pessoa jurídica, mediante utilização dos seguintes documentos, conforme o caso:

A data limite para protocolo de pedido utilizando-se dos critérios estabelecidos na IN foi determinada em 30/06/2000 e, conforme se verifica às e-fls. 25 e 37, os PER/DCOMPS foram transmitidos em 31/07/2014 e 03/03/2015, respectivamente.

Não fosse suficiente, o artigo 1º, da IN delimita o escopo de alcance para utilização dos créditos por pessoas jurídicas optantes pelo REFIS, passível de compensação apenas a multa de mora ou de ofício e os juros moratórios. Não atendendo o recorrente a nenhuma dessas exigências, visto que não era optante do REFIS e pretendeu compensar o valor principal.

De certo, ainda que estivesse dentro do prazo determinado pela IN, o recorrente não faria jus a utilização dos créditos por não ter optado pelo REFIS e, ainda que tivesse optado, não poderia utilizar para compensar o valor principal como fez.

Merece atenção, ainda, o fato de que o suposto cedente afirma às e-fls. 76 que *não foi realizada qualquer cessão de direitos formal, apenas e tão somente foi anexado aos processos de compensação os documentos que comprovam a exclusão da empresa petionária do REFIS.*

Inconteste é, portanto, o fato de que o crédito é proveniente de terceiro, embasando, o contribuinte, a sua defesa, na tentativa de validar o uso do crédito declarado sabidamente inexistente.

O preenchimento da informação falsa na DCOMP foi feito de forma premeditada e consciente. Sabia o contribuinte que não possuía crédito de IRRF a compensar e, ainda assim, transmitiu a declaração com informações inverídicas.

Importante mencionar trecho do TVF (e-fls. 107) em que a autoridade fiscal menciona a ausência de escrituração contábil que embase as operações, apesar de intimada para tal e, ainda, que se não há campo na DCOMP para informar o crédito de terceiro, isso se dá devido ao fato da ausência de previsão legal para a sua operacionalização, veja:

Cabe enfatizar que a postulante, pretensamente recebedora do crédito, também não apresentou a escrituração contábil que comprovasse as operações sob apreciação, embora tenha sido intimada para tal.

Outrossim, convém destacar que se não há campo nas DCOMP e/ou na DIPJ para informar o valor do suposto crédito de terceiro, óbvio se torna que a operação não tem previsão legal ou operacional para ser efetivada.

Pautou-se o Despacho Decisório nas informações contidas no PER/DCOMP para proceder com a não homologação com comprovada falsidade na declaração, não estaria equivocado, também, caso considerasse a compensação não declarada por utilização de crédito de terceiro (artigo 74, §12, II, *a*, da Lei 9.430/96).

Tanto em uma (compensação não homologada com falsidade comprovada), como na outra (compensação considerada não declarada) situação a penalidade é a mesma, veja os parágrafos 2º e 4º, do artigo 18, da Lei 10.833/2003:

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 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 II 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, **uplicado na forma de seu § 1º, quando for o caso.**

A única distinção que se verifica em relação a penalidade (multa isolada) é que, quando pautado pelo §2º (compensação não homologada com falsidade comprovada), a qualificadora da multa é automática, enquanto que no §4º (compensação considerada não declarada por utilização de crédito de terceiro) a qualificadora depende da existência de sonegação, fraude ou conluio.

A falsidade da declaração não só está comprovada como está confessada pelo contribuinte nos autos (e-fls. 55), possibilitando a qualificadora em qualquer dos casos, seja na compensação não homologada ou na considerada não declarada.

Por tal razão, resta caracterizado elementos suficientes para a qualificadora da multa isolada, alcançando um patamar de 150%, bem como, a responsabilização solidária do sócio-administrador com base no artigo 135, III, do CTN.

No que se refere à alegada concomitância de multa de mora e multa isolada, não merece acolhida a pretensão recursal.

A multa de mora e a multa isolada possuem, no presente caso, imputações e aplicabilidades distintas. A primeira serve para evitar o atraso, enquanto que a segunda tem o condão de apenar o sujeito passivo que, tendo a faculdade de unilateralmente fazer a compensação e extinguir o crédito tributário, escolha fazê-lo com afronta direta à lei, conforme bem pontuado pelo I. Conselheiro Roberto Silva Junior, no Acórdão n.º 1301-004.738:

A finalidade da multa é apenar o sujeito passivo que, tendo a faculdade de unilateralmente fazer a compensação e extinguir (sob condição resolutoria) o crédito tributário, escolha fazê-lo com afronta direta à lei, incorrendo em uma das hipóteses

expressamente interditas à compensação. É esse o fato que atrai a aplicação da multa isolada. O ilícito se configura independentemente de o débito estar ou não constituído; tal circunstância, portanto, é irrelevante para a aplicação da multa isolada. Em resumo, onde a lei não discrimina, não cabe ao intérprete discriminar.

Afasto, assim, a mencionada impossibilidade de concomitância das multas aplicadas.

No que se refere a eventuais princípios constitucionais que a multa poderia afrontar, como o dito vedação ao confisco. Não compete a esse CARF análise de constitucionalidade de lei tributária, inteligência da Súmula CARF<sup>1</sup> n.º 2.

## CONCLUSÃO

Pelo exposto, adotando as razões de decidir aqui esposadas da decisão recorrida, voto por conhecer do Recurso Voluntário afastar a preliminar de nulidade e, no mérito, negar-lhe provimento.

Lucas Esteves Borges

---

<sup>1</sup> Súmula CARF n.º 2

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

Fl. 10 do Acórdão n.º 1301-005.396 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10830.721613/2017-11