



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.724032/2020-13
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1102-001.437 – 1ª Seção de Julgamento / 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de setembro de 2024
Recorrente LEANDRO LUIZ LUNKES
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2019

DCOMP. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. INSERÇÃO DOLOSA DE INFORMAÇÕES INVERÍDICAS. FRAUDE. MULTA ISOLADA QUALIFICADA.

Comprovada a inserção dolosa de informações inverídicas na declaração, pretendendo fraudulentamente compensar crédito evidentemente inexistente, é suficiente para a caracterização da falsidade qualificadora da multa isolada, prevista no art. 18, caput, e § 2º, da Lei nº 10.833, de 2003.

ILEGALIDADE. ARTIGO 98 DO RICARF. INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

Além de ser vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto; o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Beltcher da Silva – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fenelon Moscoso de Almeida – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Fernando Beltcher da Silva (Presidente), Lizandro Rodrigues de Sousa, Fenelon Moscoso de Almeida, Fredy José Gomes de Albuquerque e Cristiane Pires McNaughton.

Ausente justificadamente o Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, em razão de sua participação em sessão de julgamento em outro colegiado, para a qual fora igualmente convocado.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra o Acórdão nº 106-003.319 - 10ª Turma da DRJ06, de 08 de outubro de 2020, que julgou improcedente a Impugnação do contribuinte.

Por bem descrever os fatos e por economia processual, adoto o relatório da decisão recorrida, nos termos abaixo (grifos nossos):

“Contra o Contribuinte, pessoa jurídica, já qualificada nos autos, foi lavrado Auto de Infração constante das fls. 107 a 112, que exige multa isolada por **COMPENSAÇÃO INDEVIDA EFETUADA EM DECLARAÇÃO APRESENTADA COM FALSIDADE**, no montante de R\$ 160.885,13, relativo a compensações realizadas em junho, julho e agosto de 2019.

Conforme consta do Relatório Fiscal – RF (fls. 113 a 120), a Autoridade Fiscal Autuante consignou que pelo **Despacho Decisório nº 43, proferido no processo 10925.730637/2019-74**, analisou-se a Declaração de Compensação 38062.44480.050619.1.3.02-0080 e outras três com ela conexas, que utilizam do mesmo crédito, tendo decidido por não homologar a compensação por elas realizada. **O impugnante não apresentou manifestação de inconformidade contra a referida decisão e parcelou os débitos que haviam sido objeto da compensação.**

Os débitos, no valor total de R\$ 107.256,76, foram compensados com crédito relativo a suposto **saldo negativo de IRPJ que teria apurado, pelo lucro presumido, no 4º trimestre de 2017, no valor de R\$ 100.000,00**, relativo a IRRF-3249 (IR sobre Ouro Ativo Financeiro), que teria sido retido pela fonte pagadora de CNPJ 17.161.837/0001-15 (Companhia de Habitação do Estado de Minas Gerais - COHAB MINAS), não comprovado em DIRF (fl. 69).

No entanto, **o crédito não fora comprovado na ECF, pois não a havia apresentado, porque, no AC de 2017, era optante pelo SIMPLES Nacional.** Intimado a apresentar os documentos comprobatórios do referido crédito, o impugnante informou que havia contratado **serviços de assessoria e consultoria tributária da empresa Platinum Consultoria Empresarial Eireli**, objetivando a liquidação ou redução dos impostos vincendos devidos à RFB, mediante utilização de **créditos tributários disponíveis e aceites pelo órgão, com deságio de 30%**. Ainda, que, recentemente, havia tomado conhecimento através das mídias sociais que a **Polícia Federal tinha deflagrado uma operação cujo resultado culminou com a prisão de várias pessoas ligadas à referida contratada, Platinum**. E que assim, vítima que se considera, da situação, não teria como atender ao que se lhe solicitou pelo Termo de Intimação.

A Autoridade Fiscal concluiu que, ao assim proceder, houve fraude e aplicou a penalidade prevista no art. 18, § 2º, da Lei nº 10.833/2003, de 150%, sobre o total dos débitos indevidamente compensados, conforme a seguir:

VALORES COMPENSADOS POR DCOMP			MULTA
MÊS DA	DCOMP	TOTAL	ISOLADA
COMPENSAÇÃO		COMPENSADO	150%
Jun/2019	38062.44480.050619.1.3.02-0080	44.782,75	67.174,12
	28375.41538.260619.1.3.02-1500	2.052,24	3.078,36
Jul/2019	12227.55485.290719.1.3.02-9595	57.297,43	85.946,14
Ago/2019	19189.84277.130819.1.3.02-2036	3.124,34	4.686,51
TOTAL:		107.256,76	160.885,13

É que, ao assim proceder, utilizando um crédito que sabia não existir, e considerando o que dispõe o § 2º do art. 74 da Lei nº 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pelo art. 49 da Lei nº 10.637/2002, ou seja, que a compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação, o contribuinte visou o benefício (o proveito) de ver seu débito, em princípio, quitado, enquanto a RFB não agisse, não homologando a compensação. Ademais, considerando-se o que dispõe o § 5º do mesmo dispositivo legal retrocitado, o prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo é de cinco anos, contado da data da entrega da declaração de compensação, considerou que maior proveito visava, caso a análise não tivesse sido feita a tempo e ocorresse a homologação tácita.

Ademais, quanto aos débitos indevidamente compensados, todos do mesmo tipo, período de apuração e valor, foram objeto de confissão em DCTF, mas nem todos com a informação de compensados nas referidas Dcomps. Por outro lado, vários deles foram confessados em DCTF com a informação de que **teriam sido quitados por compensação, nos processos 10768.002042/2010-47 e 10166.731971/2017-12, que não pertencem ao impugnante**. Assim, apontou mais essa informação falsa.

Registrou, por último, que este não é o único procedimento desta natureza — **compensação fraudulenta, posto que no processo 10980.724033/2020-68, em curso, consta o mesmo procedimento**.

Por fim, constituiu o crédito tributário relativo à já mencionada multa isolada por COMPENSAÇÃO INDEVIDA EFETUADA EM DECLARAÇÃO APRESENTADA COM FALSIDADE.

O impugnante foi cientificado do lançamento em 01 de junho de 2020, por via postal, conforme aviso de recebimento (AR) de fls. 124. Em 01 de julho de 2020, foi apresentada **impugnação (fl. 127 a 156)** por meio de solicitação de juntada de documentos (fl. 126), cujos argumentos de defesa estão sintetizados a seguir.

Primeiramente, apresenta argumentos relacionados ao efeito suspensivo da impugnação e requer a sua aplicação no crédito tributário em análise conforme art. 151, III, do CTN.

Alega que no início do ano de 2018 fora procurada pelo Sr. Aldemar Ricardo Bampi, administrador da empresa LB8 Contabilidade e Assessoria Empresarial e representante da empresa Platinum Consultoria Empresarial Eireli, que lhe ofereceram a prestação de serviços de assessoria e consultoria tributária com o objetivo de minimizar os custos fiscais, bem como a possibilidade de liquidação ou redução de valores dos impostos vencidos e vincendos devidos à Receita

Federal do Brasil, mediante a utilização de créditos tributários federais disponíveis e aceitos pelo órgão, os quais pertenceriam à Platinum e poderiam ser utilizados para a quitação dos débitos tributários da Impugnante.

Explica que após a contratação dos serviços, que acreditou serem legais, deixou de efetuar os pagamentos dos tributos à Receita Federal, passando a pagar mensalmente e diretamente à empresa Platinum, Aldemar Ricardo Bampi ou a quem estes indicavam os valores correspondentes ao seu débito fiscal, com deságio de 30% (trinta por cento). O referido deságio teria sido justificado pelo fato de os créditos tributários serem oriundos de decisões com trânsito em julgado em Brasília dos quais o Governo Federal poderia levar mais de 20 anos para liquidar, sendo que caso repassados a terceiros para abatimento em dívidas fiscais, a liquidação seria imediata.

Pontua que sempre antes de efetuar os pagamentos do mês, procurava verificar a sua situação junto a empresa Platinum ou com o intermediador Aldemar Ricardo os quais sempre lhe passavam uma aparente situação de regularidade fiscal, inclusive com certidão de regularidade fiscal dos impostos que iam sendo negociados e que já apareciam baixados no sistema.

Em 05/11/2019, a Impugnante tomou conhecimento através das mídias que a Receita Federal e Polícia Federal deflagraram operação denominada de Operação Saldo Negativo, que culminou com a prisão de várias pessoas ligadas à empresa Platinum, dentre elas o contador responsável pelo envio das declarações PER/DCOMP.

Argumenta que sempre agiu com boa-fé, sem intenção de prejudicar o fisco, eis que estaria no mercado desde 23/08/2007, cumprindo com suas obrigações legais. Ademais, acreditando na boa fé e regularidade da operação, a impugnante outorgou procuração eletrônica ao grupo que efetivou a leitura da caixa postal e a conseqüente omissão das intimações para apresentação de esclarecimentos.

Sustenta que teve ciência de que foi vítima de uma quadrilha, a qual inclusive foi objeto de operação pelas autoridades, sendo ludibriada, sofrendo um golpe com prejuízo que ultrapassam R\$ 250.000,00 (duzentos e cinquenta mil reais), sem considerar o valor atribuído neste auto de infração, ao passo que todas as compensações efetivadas pela empresa Platinum, tiveram o pagamento realizado pela Impugnante de 70% (setenta por cento) do valor tributo apurado em favor dos golpistas, porém sem ter a contrapartida legal de quitação por parte destes, sendo que várias competências atualmente estão em exigibilidade, pois a empresa está em busca alternativas financeiras para regularizar sua situação perante o fisco. Consigna que realizou o registro de boletim de ocorrência, bem como está providenciando ajuizamento de demanda judicial em face dos envolvidos, no intuito de se ressarcir materialmente e moralmente por todos os danos que lhe foram causados.

Defende a sua boa-fé posto que fora ludibriada por quadrilha especializada em golpes tributários, dos quais amarga sérios prejuízos.

Alega que fora vítima de dolo civil, que significaria um vício de consentimento, o qual se trata de um artifício para iludir a outra parte contratante de realizar um negócio que não realizaria, se não fosse o engano. Argumenta que a fraude relaciona-se a prática de negócios jurídicos mediante o emprego de artifícios, devendo estar presente a consciência do agente da prática de uma ilicitude, que no caso da Impugnante jamais existiu. De tal modo, somente os atos dolosos

podem qualificar o negócio jurídico como fraude, pois tem por objetivo impedir ou retardar dolosamente a concretização da hipótese de incidência tributária. Nessa linha, deveria restar devidamente comprovado o evidente intuito de fraude, não bastando ao fisco entender presentes 'fortes evidências de intuito de fraude', conforme proc. Nº 11065.000197/2003-08, CARF, Rel. Luiz Martins Valero, 16/06/2004.

Pontua que o CARF têm mantido a presunção de boa-fé e de inocência dos contribuintes no julgamento de casos em que a fiscalização impõe sanções qualificadas e transcreve jurisprudência do Tribunal Regional Federal (TRF) e do Superior Tribunal de Justiça (STJ).

Aduz que a aplicação da multa neste elevado percentual **afronta o artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, o qual veda a utilização de tributo com efeito de confisco e afrontaria contra os princípios constitucionais da razoabilidade e proporcionalidade**. Cita doutrina.

Requer a suspensão da exigibilidade do crédito tributário em discussão, o cancelamento da multa, ou, alternativamente, a redução da multa aplicada para 50%.

Em sessão de 08 de outubro de 2020, a 10ª Turma da DRJ06, julgou improcedente a Impugnação do contribuinte, em decisão cuja ementa abaixo transcreve-se:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2019

MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. FALSIDADE DE DECLARAÇÃO. APLICAÇÃO.

Comprovada falsidade da declaração de compensação, será aplicada multa isolada de 150% (cinquenta por cento) sobre o valor do débito objeto da compensação não homologada.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. APRECIAÇÃO VEDADA. ENTENDIMENTO ADMINISTRATIVO.

A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a arguição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade dos preceitos legais que embasaram o ato de lançamento. As leis regularmente editadas segundo o processo constitucional gozam de presunção de constitucionalidade e de legalidade até decisão em contrário do Poder Judiciário.

VIOLAÇÃO A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. ARGUIÇÃO. INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. VEDAÇÃO DE APRECIAÇÃO DE DIVERGÊNCIA DE NATUREZA CONSTITUCIONAL.

No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento apreciar violação a princípios constitucionais e afastar a aplicação, ou deixar de observar lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, cujo reconhecimento encontra-se na esfera de competência do Poder Judiciário.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignado, o ora Recorrente apresentou o Recurso Voluntário, de fls. 176/187, requerendo seja afastado o entendimento de que o recorrente agiu com dolo eventual, reconhecendo-se que este foi vítima de golpe, excluindo-se integralmente a multa de 150% (cento e cinquenta por cento) ou, de maneira alternativa, sua redução para 50% (cinquenta por cento), haja vista o caráter abusivo e confiscatório e especialmente a boa fé do recorrente.

Voto

Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida, Relator.

Admissibilidade

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do art. 43, da Portaria MF nº 1634/2023 (RICARF).

O acórdão recorrido foi cientificado em 30/12/2020 (fl. 173), tendo sido apresentando o Recurso Voluntário (fls. 176/187), em 27/01/2021 (fl. 174), dentro do prazo recursal de 30 (trinta) dias.

Assim, observo que o recurso é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Mérito

Quanto ao mérito, cabe destacar que os fundamentos utilizados no acórdão recorrido, com os quais concordo, não foram alvo de contestação no Recurso Voluntário (fls. 178/186), salvo negativa genérica da existência de dolo eventual, cuja petição nesse ponto da multa isolada de 150%, formaliza reprodução literal da Impugnação (fls. 135/145), ora passando a adotá-los como razões de decidir do presente acórdão, nos termos do §1º, do art. 50, da Lei nº 9.784/99 c/c o art.114, §12, inc. I, do Anexo do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1634/23.

“A Autoridade lançadora fundamentou a aplicação da multa isolada em razão de não-homologação da compensação quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo no art. 18, § 2º da Lei nº 10.833, de 2003, abaixo transcrito:

Lei nº 9.430, de 1996:

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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

O art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, referenciado no caput do art. 18 transcrito possui a seguinte redação:

Art.90. Serão objeto de lançamento de ofício as diferenças apuradas, em declaração prestada pelo sujeito passivo, decorrentes de pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, indevidos ou não comprovados, relativamente aos tributos e às contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Os dispositivos transcritos revelam que os requisitos para aplicação da multa no percentual de 150% são os seguintes: a) não homologação das compensações realizadas pelo contribuinte; e b) comprovação de falsidade nas declarações apresentadas.

A não homologação das compensações se deu por meio do Despacho Decisório nº 43, proferido no processo 10925.730637/2019-74, onde não foi homologada a compensação pleiteada. O impugnante não apresentou manifestação de inconformidade contra a referida decisão e parcelou os débitos que haviam sido objeto da compensação.

Quanto ao segundo requisito exigido para aplicação da multa isolada em análise, tem-se que o crédito utilizado para a compensação não homologada foi declarado como se fosse saldo negativo de IRPJ, em tese apurado, pelo lucro presumido, no 4º trimestre de 2017, no valor de R\$ 100.000,00, relativo a IRRF-3249 (IR sobre Ouro Ativo Financeiro), que teria sido retido pela fonte pagadora de CNPJ 17.161.837/0001-15 (Companhia de Habitação do Estado de Minas Gerais — COHAB MINAS), não comprovado em DIRF (fl. 69). Ocorre que todas as informações relacionadas ao referido crédito são falsas, posto que o impugnante, no AC de 2017, era optante pelo SIMPLES Nacional, não sofreu retenção alguma de Imposto de Renda sobre Ouro Ativo Financeiro e, muito menos, da fonte pagadora informada. Além disso, os débitos indevidamente compensados foram objeto de confissão em DCTF, mas nem todos com a informação de compensados nas referidas Dcomps. Por outro lado, vários deles foram confessados como se tivessem sido quitados por compensação, nos processos 10768.002042/2010-47 e 10166.731971 /2017-12, que não pertencem ao impugnante. Ou seja, identificou-se mais essa falsidade.

Portanto, houve informação falsa prestada em declarações, pois o sujeito passivo utilizou-se de créditos sabidamente inexistentes, bem como manipulou dados inserindo informações falsas na DCOMP e na DCTF, com o claro intuito de extinguir créditos tributários de modo fraudulento. Assim procedeu por meio dos serviços contratados da empresa contratada. Nessa linha, como o próprio impugnante afirma em sua peça de defesa, os serviços de assessoria e consultoria tributária foram contratados com o objetivo de minimizar os custos fiscais, bem como para liquidar ou reduzir os valores dos impostos vencidos e vincendos devidos à Receita Federal do Brasil, mediante a utilização de créditos tributários federais disponíveis e aceitos pelo órgão, os quais pertenceriam à

Platinum, ou seja, créditos de terceiros, que é expressamente vedado em lei. Destarte, o impugnante tinha pleno conhecimento de que os créditos compensados não decorriam de saldo negativo e mesmo assim informou tal natureza nas Dcomp, falseando, ainda, a DCTF.

Nesse contexto, cabe pontuar que fazer declaração falsa é o ato de prestar informação ao Fisco, em cumprimento de um dever instrumental, cujo conteúdo consista em simulação da ocorrência de um fato (ou de suas características), consignada em um documento. O instrumento mediante o qual se efetiva a declaração, que serve de base material ou probante para sua realização, pode ser um documento verdadeiro ou materialmente falso (decorrente de ilegal elaboração por meio de informações falsas em seu conteúdo).

Não é demais lembrar que fraude é o ardil utilizado por um agente a fim de simular a ocorrência de um fato inexistente ou a dissimulação de suas características, que no caso em tela visa a induzir os agentes do Fisco em erro mediante a apresentação de informação (DCOMP) de um contexto fático irreais.

Por isso, é indubitável que a inserção de informações cujas características não estão de acordo com a legalidade que ampararia o direito de compensação de créditos junto ao Fisco tipifica a conduta do agente que deliberadamente inseriu a informação com o fim de se eximir da obrigação de recolhimento de tributos, subsumindo-se ao disposto no art. 18, § 2º da Lei nº 10.833, de 2003. Portanto, estando evidente a falsidade da Dcomp, correta a imposição da multa isolada.

O impugnante alega, ainda, que fora vítima de dolo civil, que significaria um **vício de consentimento**, e que deveria estar presente a consciência do agente da prática da ilicitude, que no caso da Impugnante jamais existiu.

Em outras palavras, **o que o impugnante pretende é afastar a sua responsabilidade pelo ilícito**. No entanto, de acordo com os ensinamentos do Prof. Luiz Emygdio F. da Rosa Jr., em sua obra “Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário” (19ª ed., Renovar, 2006), o art. 136 do CTN estabelece que, salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. Assim, o eminente professor leciona que, esta responsabilidade é de natureza objetiva porque independe de dolo ou culpa por parte do agente ou responsável, ou da intenção de prejudicar a Fazenda Pública, ou de ter esta sofrido prejuízos pela inobservância da legislação tributária. Disso resulta que, basta a prática do ato violador da legislação tributária para que ocorra a responsabilidade por parte do agente ou responsável, tendo, portanto, a infração fiscal natureza formal (falsidade na declaração de compensação).

Todavia, acrescenta, a lei pode dispor de maneira diferente da norma do art. 136, tornando, em determinados casos, subjetiva a responsabilidade por infrações da legislação tributária, como consta da oração inicial do dispositivo. Assim, a responsabilidade objetiva consubstanciada no art. 136 do CTN admite temperamentos. Nessa linha, o art. 137 do CTN atribui, como exceção à regra do art. 136, responsabilidade pessoal ao agente, ou seja, a responsabilidade refere-se exclusivamente à pessoa que, nos casos nele elencados, praticou, em nome e por conta de terceiros, mas no seu próprio interesse, o ato violador da legislação tributária, ficando o contribuinte isento de qualquer responsabilidade.

O inciso I do art. 137 reza que a responsabilidade é pessoal ao agente quando a infração praticada for conceituada por lei como crime (p.ex., sonegação fiscal) ou contravenção, porque a pena não pode passar da pessoa do infrator. Porém, o dispositivo ressalva o caso de a infração ter sido cometida no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito. Assim, se o agente agiu no exercício regular de suas atribuições, traduzindo o ato a vontade do próprio contribuinte, este também ficará responsável pela infração. Mas, se o agente praticou o ato violador com abuso de poder, não traduzindo o ato praticado a vontade do contribuinte, será o agente o único responsável pelas infrações que cometeu e que sejam também consideradas crime ou contravenção, não respondendo o contribuinte por essas infrações.

O inciso II do art. 137 prescreve que a responsabilidade é também pessoal ao agente “quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar”, como exceção à regra geral do art. 136. Essa regra significa que, quando o dolo for elemento integrante da definição legal da infração, somente o agente será responsável, pois a infração só foi cometida em razão de sua intenção deliberada, por exemplo, de fraudar o Fisco (dolo específico). Desse modo, se uma pessoa pratica um ato visando não pagar um tributo (omite declarar suas rendas), agindo com a intenção deliberada e intencional de fraudar o Fisco, vindo a falecer em seguida, não poderá o Fisco cobrar do espólio, ou de seus herdeiros, a multa relativa à atuação fraudulenta do de cujus, mas apenas cobrar-lhe o tributo que era devido, mais as penalidades moratórias. No entanto, como visto, basta a prática do ato violador da legislação tributária para que ocorra a responsabilidade por parte do agente ou responsável, tendo, portanto, a infração fiscal natureza formal (falsidade na declaração de compensação).

O inciso III do art. 137 estabelece que o agente responde também pessoalmente “quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico: a) das pessoas referidas no art. 134, contra aquelas por quem respondem; b) dos mandatários, prepostos ou empregados contra seus mandantes, preponentes ou empregadores; c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas”. Em todos estes casos o agente pratica atos contra a pessoa cujos interesses devia preservar, desempenhando a atividade dolosa em seu proveito e em detrimento da pessoa do contribuinte, que é, portanto, vítima do agente. Assim, a responsabilidade é pessoal ao agente, porque se trata de casos em que a legislação tributária procura resguardar pessoas dependentes de terceiros, que, sendo vítimas desses terceiros, seria descabido puni-los.

Como se vê, da lição do Prof. Luiz Emygdio no tocante à responsabilidade por infração da legislação tributária, a regra geral é a que contempla a responsabilidade objetiva, nos termos do art. 136 do CTN, porquanto independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato praticado, não cabendo discussão sobre a existência de dolo ou culpa na conduta praticada pelo agente ou responsável. A exceção é a responsabilidade subjetiva, nos casos relacionados no art. 137.

No caso, está-se diante de hipótese de responsabilidade objetiva, em que se atribui ao contribuinte, no caso, a pessoa jurídica interessada, a responsabilidade perante o Fisco pelas infrações praticadas à legislação tributária. Corre, portanto, à conta dos sócios administradores a circunstância de eventualmente não haver escolhido com critério o profissional contábil (culpa in eligendo),

bem como a circunstância de não cuidar, eficaz e permanentemente, de avaliar o serviço prestado por indigitado profissional (culpa in vigilando). Considerando-se vítima da conduta praticada por terceiros, poderá a interessada, no entanto, ajuizar ação de regresso perante o Poder Judiciário em face desses terceiros, para se ver ressarcida de dano porventura por eles provocado, ocasião em que a alegada culpabilidade desses profissionais poderá ser apurada no curso do processo judicial.

Por outro lado, a interessada atribui a terceiros que lhe prestavam assessoria a responsabilidade pela infração à legislação tributária. Contudo, o impugnante não só pretendeu se beneficiar da falsidade como também firmou contrato com terceiros para reduzir a carga tributária, delegando, pelo que alega, às cegas, o forma como seria procedida tal redução. Dessa forma, identifica-se, pelo menos, o dolo eventual do impugnante visto que vislumbrou o resultado (extinção do crédito tributário) e o assumiu, no esteio de que o único risco seria a simples não-homologação da compensação.

Assim, em que pese o decidido no sentido de ser aplicável a responsabilidade objetiva do impugnante nos termos do art. 18, § 1º, da Lei nº 10.833, de 2003, bastando demonstrar que houve falsidade de declaração, conforme já o feito, **no caso concreto pode-se, ainda, identificar o dolo, pelo menos eventual, do impugnante em beneficiar-se da falsidade da declaração.**

É que, de acordo com o próprio impugnante, o objeto contratado seria a redução de carga tributária com deságio. Desse modo, passou a pagar mensalmente e diretamente à empresa Platinum, os valores correspondentes ao seu débito fiscal, com deságio de 30% (trinta por cento). O referido deságio teria sido justificado pelo fato de os créditos tributários serem oriundos de decisões com trânsito em julgado em Brasília dos quais o Governo Federal poderia levar mais de 20 anos para liquidar, sendo que caso repassados a terceiros para abatimento em dívidas fiscais, a liquidação seria imediata.

Ora, os valores que seriam devidos à suposta prestadora de serviços eram bem inferiores aos devidos, o que, no mínimo, **deveria ter despertado a atenção do impugnante sobre a lisura do contrato firmado.** Não obstante, ficou satisfeito com os seus termos, posto que mesmo assim o firmara. Ou seja, não se interessou pela forma como seria reduzida a carga tributária e tampouco com a desproporção entre os valores. Ademais, concordou em repassar todo o valor correspondente à 70% da carga tributária para tal prestador para que este realizasse as quitações dos tributos, o que também não é, nem de longe, razoável.

O que o impugnante pretende é retirar a sua culpa. Contudo, na data da assinatura do Contrato Particular de Prestação de Serviços já havia disposição legal que evidenciava que a compensação de créditos de terceiros era amplamente rechaçada no âmbito tributário. Neste ponto, cabe repisar que o impugnante afirma que os débitos seriam compensados com créditos de terceiros. Trata-se, na verdade, de um serviço de assessoria tributária com cessão de créditos”.

Desta forma, afronta o senso comum admitir que fora “vítima” na referida contratação, se por meio dela pretendeu ver quitados débitos com o desembolso de apenas 70% do seu valor. É evidente que uma **operação tão vantajosa não se realiza sem suspeitas quanto à sua viabilidade, e somente se concretiza se**

as partes assumem os riscos nela envolvidos. Daí pode-se já identificar, pelo menos, o **dolo eventual**.

Não é crível que alguém se obrigue nestes termos por ser induzido a erro. Ademais, o interessado aparentemente se satisfaz, ou não quis tomar conhecimento, das declarações de compensação apresentadas, nas quais o responsável pelo preenchimento declara referir-se a retenção na fonte que sabia nunca ter sofrido no montante e código de retenção declarado. Veja-se que, na medida em que as DCOMP foram vinculadas a um crédito inexistente, **razoável seria, que o impugnante exigisse da contratada maiores explicações ou que, pelo menos, acompanhasse a tal redução de carga tributária.**

Se, por um lado, a Dcomp foi entregue com a informação de um crédito sabidamente inexistente, por outro, o impugnante, como visto, afirma que se tratava de um serviço de assessoria tributária com **cessão de créditos, o que também é vedado pela legislação tributária.**

Assim, **se tinha ciência de que tratava de cessão de créditos descumprira as regras impostas para tais compensações.** Ademais, estando evidente que a Dcomp foi entregue com crédito falso posto que não se tratava de retenção da fonte, conforme declarado, e considerando que o impugnante tinha ciência de que o negócio envolvia cessão de suposto crédito da empresa Platinum, expressamente vedado nas compensações tributárias, é inadmissível afastar a responsabilidade da impugnante pela infração cometida.

Dessa forma, ainda que se possa entender que o dolo é elemento integrante da tipificação da multa isolada aplicada, o que se verifica é que da inserção de dados relativos a créditos inexistentes depreende-se que, regra geral, a conduta não foi, em tese, culposa, mas sim dolosa. No mínimo, **ocorreu o dolo eventual**, pois o agente vislumbrou o resultado (extinção do crédito tributário) e o assumiu, no esteio de que o único risco seria a simples não-homologação da compensação.

Nesse contexto, um dos elementos da culpabilidade da conduta reside na **potencial consciência da ilicitude**. Como elemento intelectual da reprovabilidade, é nas palavras de Luiz Regis Prado, “a consciência ou o conhecimento atual ou possível da ilicitude da conduta” (Curso de Direito Penal Brasileiro, volume 1: parte geral, arts. 1º a 120 – 4ª ed. ver., atual. e ampl. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004. p. 410.). Em outras palavras, é a possibilidade do agente poder conhecer o caráter ilícito de sua conduta (consciência potencial, não real, da ilicitude). O conhecimento potencial não é relativo à legislação penal, “basta que o agente saiba ou tenha podido saber que o seu comportamento contraria ao ordenamento”. Ou seja, “basta que o autor tenha base suficiente para saber que o fato praticado está juridicamente proibido e que é contrário às normas”.

A fraude, como se vê, está provada na conduta de inserir elementos sem qualquer suporte fático na declaração. E, porque nada fez até ser questionado administrativamente acerca das declarações vinculadas a créditos de natureza não tributária e supostamente pertencentes a terceiros (cessão de crédito), embora declarados como retenção na fonte formadora de saldo negativo de regime de apuração que não o aplicado para apuração dos tributos, restou caracterizada a compensação indevida por ato de não-homologação, mediante inserção de elementos falsos e sem suporte fático, sujeita à multa isolada aplicável prevista no art. 18 da Lei nº 10.833/2003, que incorporou a nova

estruturação das multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430/96, substituindo a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, como hipótese de aplicação de penalidade em caso de não-homologação de compensação, pela comprovação de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. Mantém-se, portanto, a multa isolada.

Do alegado confisco

No tocante à alegação de vedação ao confisco estabelecida na Constituição Federal, cumpre esclarecer que é dirigida ao legislador. Tal princípio orienta a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Não observado esse princípio, a lei deixa de integrar o mundo jurídico por ser inconstitucional. É de se presumir, portanto, que a lei aprovada nos moldes constitucionais tenha estabelecido multas dentro de limites aceitáveis.

Assim, a multa encontra embasamento legal, por conta do caráter vinculado da atividade fiscal, e não pode ser excluída administrativamente se a situação fática verificada enquadrar-se na hipótese prevista pela norma. Com efeito, nos termos do artigo 97, inciso VI, do CTN, somente a lei pode estabelecer as hipóteses de dispensa ou redução de penalidades.

Não cabe, portanto, à autoridade administrativa apreciar argumentos que negam validade a dispositivos legais regularmente inseridos no ordenamento normativo.

Demais princípios

Quanto ao argumento de que a autuação fere princípios constitucionais, importa dizer que a Autoridade Fiscal limitou-se a aplicar a legislação tributária vigente, à qual o julgador administrativo é vinculado.

Tratando-se de norma legitimamente inserida no ordenamento jurídico, é cediço que a aferição da constitucionalidade da legislação tributária só pode ser feita pelo Poder Judiciário, cabendo ao Poder Executivo, bem como a todos os seus agentes, o estrito cumprimento dos atos regularmente editados. Assim, questões de inconstitucionalidade não são oponíveis na esfera administrativa como já se encontra, aliás, expresso no diploma que rege o processo administrativo fiscal (Decreto nº 70.235/72), vide texto abaixo após alteração da Lei nº 11.941/09:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009) [Grifei]

Destarte, a apreciação da Autoridade Julgadora, no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, cinge-se à aplicação da lei.”

Quanto à negativa genérica da existência de dolo eventual, limitou-se a ora recorrente a reiterar ter sido vítima de uma quadrilha, que o ludibriou, fazendo-o acreditar que sua dívida com o fisco seria quitada por crédito idôneos, que supostamente eram detentores, jamais vislumbrou que poderia estar caindo em um golpe, muito menos tinha a consciência de que o serviço que lhe fora oferecido poderia caracterizar qualquer tipo de crime perante o fisco, porém, em nada infirmando os argumentos da decisão de primeira instância.

Reitera-se aqui os argumentos da supracitada decisão recorrida, destacadamente, no sentido de ter assumido o risco de pretender ver quitados débitos com o desembolso de apenas 70% do seu valor, sem exigir da contratada maiores explicações ou, pelo menos, acompanhar a tão vantajosa redução de carga tributária, ainda mais, sabendo que se tratava de um serviço de assessoria tributária com cessão de créditos de terceiros, o que é vedado pela legislação tributária, no caso concreto, caracterizado o dolo eventual ao aceitar o risco em beneficiar-se do resultado de extinção do crédito tributário a partir da falsidade da declaração.

No mesmo sentido da decisão recorrida, os acórdãos da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, cujas ementas abaixo reproduzo:

Acórdão nº 9303.003.273, de 05/02/2015

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA QUALIFICADA. FRAUDE CONFIGURADA.

Na situação em que é inserida informação inverídica em declaração de compensação, visando à extinção de débitos com o cometimento de fraude, resta demonstrado o dolo e por isto cabe a aplicação da multa de ofício qualificada no percentual de cento e cinquenta por cento determinada pelo art.18, caput, e §2º, da Lei nº 10.833, de 29/12/2003.

Acórdão nº 9303-014.408, de 21/09/2023

COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. INSERÇÃO DELIBERADA DE INFORMAÇÕES INVERÍDICAS. FALSIDADE. MULTA ISOLADA, DE 150 %.

Restando caracterizada a deliberada e sistemática inserção de informações inverídicas para evitar ou diferir o pagamento do tributo, há que ser mantido o lançamento da multa isolada por falsidade na declaração, no percentual de 150%, conforme art. 18, caput e § 2º, da Lei nº 10.833/2003, c/c inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Acrescenta-se às razões de decidir que fundamentam o presente voto condutor, no que se refere às arguições de ilegalidade e inconstitucionalidade, que:

RICARF, Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

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

Conclusão

Pelo exposto, voto no sentido de conhecer do Recurso Voluntário, e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Fenelon Moscoso de Almeida