



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

**Processo n°** 11030.001554/2007-78  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1302-003.498 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 16 de abril de 2019  
**Matéria** COMPENSAÇÃO - MULTA ISOLADA  
**Recorrente** COMERCIAL ZAFFARI LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/06/2005 a 31/03/2006

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. AUSÊNCIA DE OMISSÕES. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Não padece de nulidade a decisão de primeira instância que deixa de se manifestar sobre alegações que não foram trazidas pelo sujeito passivo em sua Impugnação.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/06/2005 a 31/03/2006

INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DO CARF.

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

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. CRÉDITOS DE TERCEIROS. CRÉDITOS QUE NÃO SE REFEREM A TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES ADMINISTRADOS PELA RECEITA FEDERAL. CRÉDITOS ORIUNDOS DE DECISÃO JUDICIAL NÃO HABILITADOS. INFORMAÇÕES FALSAS. MULTA DE OFÍCIO ISOLADA QUALIFICADA

Cabível a imposição da multa isolada qualificada em virtude da apresentação de Declaração de Compensação, quando comprovada a conduta dolosa, mediante fraude, por parte da pessoa jurídica, consistente na compensação de créditos de terceiros, não relacionados com tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, oriundos de decisão judicial que não envolve a União e sem prévia habilitação do crédito, e por meio da inserção de informações falsas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminar de nulidade da decisão recorrida e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Henrique Silva Figueiredo, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Ricardo Marozzi Gregório, Rogério Aparecido Gil, Maria Lúcia Miceli, Gustavo Guimarães da Fonseca, Flávio Machado Vilhena Dias e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado em relação ao Acórdão nº 18-10.054, de 11 de dezembro de 2008, proferido pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Santa Maria/RS (fls. 664 a 690), que julgou procedente em parte a Impugnação apresentada pelo sujeito passivo, e cuja ementa é a seguinte:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Período de apuração: 01/06/2005 a 31/03/2006*

*COMPENSAÇÃO NÃO DECLARADA. MULTA ISOLADA. APLICABILIDADE. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.*

*Considerada no declarada a compensação, cabível a exigência da multa isolada sobre o valor total do débito indevidamente compensado.*

*LANÇAMENTO. MULTA ISOLADA. DÉBITO INEXISTENTE. CANCELAMENTO.*

*Verificada a inexistência de débito contido em DComp, deve ser cancelada a multa isolada na parte que lhe corresponda, excluindo-se tal parcela do montante exigível."*

O presente processo diz respeito a auto de infração lavrado contra a Recorrente (fls. 07 a 17), para a imposição de multa isolada pela realização de compensação indevida, com fulcro no art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, com a redação dada pelas Leis nºs 11.051, de 2004 e 11.196, de 2005.

Conforme descrição contida no próprio documento de lançamento, o sujeito passivo apresentou Declarações de Compensação (DComp), por meio das quais compensava débitos de sua responsabilidade com créditos de terceiros e não relacionados a tributos ou contribuições administradas pela Receita Federal do Brasil, de modo que as referidas compensações foram consideradas como não declaradas, nos autos do processo administrativo nº 11030.001323/2006-83.

Deste modo, foi lançada a referida penalidade, no percentual de 150%, uma vez que teria ficado configurado o evidente intuito de fraude.

Cientificado do lançamento, o sujeito passivo apresentou a Impugnação de fls. 508 a 566, na qual, essencialmente, sustenta:

(i) que os débitos declarados nas DComp em pauta foram extintos por pagamento, com os devidos acréscimos legais;

(ii) que a conduta tida por irregular não se amolda ao elemento subjetivo "dolo", que integra o núcleo do fato típico "fraude", conforme art. 72, da Lei nº 4.506, de 1964;

(viii) que a utilização de "créditos de terceiros" de natureza "não-tributária" não configuraria fraude, de acordo com a definição trazida no citado dispositivo legal;

(ix) a dupla incidência de multa isolada sobre débitos de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), que já embasaram lançamento a tal título nos autos do processo administrativo nº 11030.001649/2007-91;

(x) a necessidade de aplicação do art. 112 do CTN.

A decisão de primeira instância entendeu irrazoável que o sujeito passivo desconhecesse os diversos dispositivos legais em que a compensação de débitos próprios com créditos de terceiros, bem como a compensação com a utilização de créditos que não se referem a tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil, são procedimentos amplamente rechaçados.

Registra, inclusive, que, anteriormente, a contribuinte já havia, no âmbito do processo administrativo nº 11030.002837/2004-94, tido a pretensão de realizar semelhante compensação não aceita pela administração tributária.

Além disso, o processo de habilitação de crédito indicado pelo sujeito passivo como base para a realização das compensações não tinha qualquer decisão, à época da apresentação das DComp.

Deste modo, concluíram os julgadores que a *"exigência decorre de compensações indevidas, consideradas não-declaradas, com caracterização de evidente intuito de fraude em razão de informações falsas inseridas em DCOMPs apresentadas em meio eletrônico, sendo que inserir informações falsas nas declarações, a fim de possibilitar o seu envio e dar aparência de regularidade à utilização de supostos créditos existentes, demonstra a falsidade e o evidente intuito de fraude, devendo o lançamento de multa isolada qualificada ser mantido no percentual de 150%"*.

Em relação à alegação relativa ao débito de IRRF, período de apuração 1ª semana de janeiro de 2006, entendeu a decisão que deveria ser cancelada a penalidade, uma vez que o débito informado na DComp seria inexistente.

Após a ciência da decisão, o sujeito passivo apresentou o Recurso Voluntário de fls. 698 a 758, no qual ataca o Acórdão recorrido, que seria nulo, por não apreciar a ilegalidade ou inconstitucionalidade dos atos fiscais questionados; e repisa as alegações já trazidas na Impugnação, exceto aquelas relativas à parcela do crédito exonerado na primeira instância julgadora.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo - Relator

### 1. Do conhecimento do Recurso

O sujeito passivo foi cientificado, por via postal, em 12 de janeiro de 2009 (fl. 696), tendo apresentado Recurso Voluntário em 10 de fevereiro de 2009, dentro, portanto, do prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

O Recurso é assinado pelo responsável legal pela pessoa jurídica.

A matéria objeto do Recurso está contida na competência da 1ª Seção de Julgamento do CARF, conforme Arts. 2º e 7º do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RI/CARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015.

Isto posto, o Recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

### 2. Da preliminar de nulidade da decisão de primeira instância

A Recorrente invoca a nulidade do Acórdão recorrido, uma vez que não teriam sido apreciadas as alegações de ilegalidade ou inconstitucionalidade dos atos fiscais questionados.

A leitura da Impugnação apresentada, contudo, revela que inexistem, ali, qualquer argumentação expressa a respeito de suposta violação a preceitos constitucionais.

Deste modo, apesar da ressalva realizada pelo julgador *a quo* (que guarda consonância com o entendimento deste Conselho, enunciado na Súmula CARF nº 2), tal afirmação é inócua ao julgamento.

De outra parte, apesar de enunciar a sua incompetência para a apreciação de alegações de ilegalidade, o que a decisão realizou foi exatamente o exame da legalidade do ato administrativo praticado.

Inexistem qualquer omissão ou cerceamento do direito de defesa no Acórdão recorrido.

Isto posto, rejeito a preliminar de nulidade.

### 3. Da multa isolada pela compensação considerada não-declarada, com fraude, sonegação ou conluio

A multa aplicada nos autos de infração de fl. 7 a 17 tem por base legal, para a maioria dos fatos geradores, o art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, com a redação dada pelas Leis nº 11.051, de 2004, e 11.196, de 2005:

*"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 da não-*

*homologação de compensação declarada pelo sujeito passivo nas hipóteses em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)*

(...)

*§ 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 os percentuais previstos: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*I - no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*II - no inciso II do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)"*

O referido dispositivo ganhou nova redação, por meio da Lei nº 11.488, de 2007, aplicável à compensação realizada em 31/07/2007:

*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)*

(...)

*§ 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, duplicado na forma de seu § 1º, quando for o caso. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) "*

O dispositivo da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, referido na norma acima transcrita, por sua vez, possui o seguinte conteúdo:

*"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."*

Já as hipóteses em que a compensação deve ser considerada não declarada são trazidas pelo §12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996:

"Art. 74 (...)

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

(...)

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

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

(...)

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

Como se percebe, ao contrário do alegado pela Recorrente, a nova redação conferida pela Lei nº 11.488, de 2007, não deixa de cominar a penalidade, inclusive no percentual qualificado, para as compensações consideradas não declaradas.

A modificação se restringe à adequação da Lei nº 10.833, de 2003, às alterações sofridas pela Lei nº 9.430, de 1996, quando a previsão da multa qualificada do inciso II do art. 44 passou para o §1º do mesmo dispositivo, conforme se constata a seguir:

~~"Art.44.Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:~~

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

~~II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.~~

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)"

No caso sob análise, o Auto de Infração justifica a aplicação da penalidade, nos seguintes termos:

"Desta forma, conforme determinação legal, efetuamos o lançamento de ofício dos créditos tributários e da multa isolada,

*conforme o caso, sendo a multa isolada lançada no percentual de 150% sobre os valores das compensações consideradas não declaradas, tendo em vista ter ficado caracterizado o evidente intuito de fraude quando a contribuinte utilizou de créditos de terceiros e não relacionados a tributos ou contribuições administrados pela RFB."*

De fato, o exame dos autos, em especial do Despacho Decisório exarado no processo administrativo nº 11030.001323/2006-83 (fls. 408 a 420), revela que:

(i) a Recorrente apresentou as DComp analisadas naquele processo compensando débitos de sua responsabilidade com supostos créditos decorrentes do processo administrativo nº 10768.004344/2005-92;

(ii) apesar de o referido processo administrativo tratar de Pedido de Habilitação de crédito decorrente de decisão judicial transitada em julgado, a Recorrente informou nas DComp que o crédito compensado não dizia respeito a ação judicial;

(iii) não havia à data da apresentação das DComp qualquer decisão de habilitação do crédito, no processo administrativo nº 10768.004344/2005-92, conforme exigido pelo art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 517, de 2005, e art. 51 da Instrução Normativa RFB nº 600, de 2005;

(iv) o direito pleiteado no referido processo administrativo se refere a crédito adquirido junto à pessoa jurídica CDM - Consultoria e Desenvolvimento de Minas Ltda, "*oriundo do processo judicial n.º 1.059/57, que versa sobre Incidente de Atentado contra o Estado do Paraná e que tramitou na 1ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Curitiba/ PR, cujo acórdão proferido no Recurso Especial — RESP n.º 37.056 transitou em julgado em 09/06/99*";

(v) a Recorrente já havia apresentado DComp baseada no mesmo crédito, no âmbito do processo administrativo nº 11030.002837/2004-94, cujo Despacho de indeferimento lhe havia sido cientificado antes da apresentação das DComp que deram fundamento ao lançamento da multa isolada.

Como se constata, portanto, a inovação legislativa não produz efeitos em relação ao caso sob análise, uma vez que as condutas praticadas pelo Recorrente, conforme a descrição realizada pela autoridade fiscal, enquadram em ambas as redações do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, acima transcritas.

Não se pode concordar com o Recorrente ao afirmar que as suas condutas não se amoldam ao elemento dolo, integrante do núcleo do fato típico "fraude", ou, ainda, que a utilização de créditos de terceiros e de natureza não tributária não tipificaria fraude.

Como bem pontuado pela decisão recorrida:

*"Diante dos fatos verificados e do contexto legal, normativo e da jurisprudência administrativa, prevalece a constatação de que o interessado buscou esquivar-se dos controles prévios adotados pela Administração Tributária, instituídos com o intuito de evitar a ocorrência de compensações contrárias à lei. Agiu conscientemente em busca do propósito de diferir o pagamento*

*de tributos, ou mesmo evitá-lo, na medida em que a análise da declaração de compensação na forma eletrônica seria apenas uma possibilidade, dentro dos 5 (cinco) anos subseqüentes, após o que poderia se pretender a homologação tácita da compensação.*

*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 artil 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 irreal.*

*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."*

De fato, as condutas praticadas pelo Recorrente nas compensações são tipificadas como fraude, conforme a definição trazida pelo art. 72 da citada Lei. *In verbis*:

*"Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento."*

Não é verídica a afirmativa do Recorrente de que a imposição da multa qualificada teria derivado diretamente, e tão-somente, do fato de as compensações terem sido consideradas não declaradas.

A fraude por parte do Recorrente restou caracterizada pelas condutas de protocolar processo com supostos crédito sabidamente inadmissível para a compensação de tributos perante a Receita Federal, seja pela expressa vedação legal à compensação com créditos de terceiros e com créditos que não sejam relativos a tributos e contribuições administrados pela RFB; seja porque a decisão judicial em que se embasava os supostos créditos adquiridos pela Recorrente não envolvia a União, o que, obviamente, não geraria qualquer direito de compensação contra esta (inclusive, após ter sido cientificado de decisão da Receita Federal que o advertia neste sentido); seja, por fim, porque não observada a necessidade de prévia habilitação do crédito e inserida informação nas DComp, para burlar tal exigência.

As alegações e jurisprudência que se referem a mera declaração inexata, para defender a aplicação da multa no percentual de 75%, não socorrem o Recorrente. No caso,

---

como fartamente narrado, as condutas do contribuinte estão muito além disso, merecendo a reprimenda prevista para a hipótese de fraude.

Também é, absolutamente inaplicável ao caso, o art. 112 do CTN, que trata de situações em que há presença de dúvidas quanto a elementos do fato gerador ou da penalidade aplicável. Na situação dos autos, não há qualquer dúvida: o sujeito passivo compensou seus débitos com créditos sabidamente inoponíveis, por meio de ardis fraudulentos e inserção de informações inverídicas.

Por todo o exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância e por **NEGAR PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário, mantendo integralmente as penalidades aplicadas.

(assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo