



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15586.000035/2010-62
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-005.516 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 13 de julho de 2021
Recorrente CONSTRUTORA PJ LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005

DCOMP. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. MULTA ISOLADA QUALIFICADA. RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

CONTEXTOS FÁTICOS E JURÍDICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência evidenciam decisões em contexto fático e legislativo distinto, concernentes a compensações formalizadas com informações acerca da natureza do crédito utilizado, ou sem ressalva fiscal acerca da inserção de elementos falsos, e não para compensação de créditos de terceiros mediante indicação de origem em processo administrativo como se próprio fosse.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Andréa Duek Simantob (relatora), Luis Henrique Marotti Toselli e Luiz Tadeu Matosinho Machado, que votaram pelo conhecimento. Votou pelas conclusões o conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício e Relatora

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa – Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-005.516 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 15586.000035/2010-62

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pelo sujeito passivo em epígrafe, com amparo no art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015.

A ementa e a parte decisória do acórdão recorrido, nº 1302-003.565, encontram-se assim redigidas:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2005

MULTA. COMPENSAÇÕES NÃO DECLARADAS.

Tendo sido constatado que o contribuinte apresentou pedidos de compensações administrativas que foram consideradas como não declaradas pela administração tributária, impõe-se a aplicação da multa prevista §4º do art. 18 da Lei nº 10.833/03.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. CRÉDITO DE TERCEIROS. INFORMAÇÕES FALSAS. FRAUDE. MULTA DE OFÍCIO ISOLADA QUALIFICADA

Cabível a imposição da multa isolada qualificada em virtude de débitos indevidamente compensados com créditos de terceiro, quando comprovada a conduta dolosa, mediante fraude e inserção de informações falsas, por parte da pessoa jurídica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade, e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Flávio Machado Vilhena Dias (relator), Gustavo Guimarães da Fonseca e Marcelo José Luz de Macedo. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo.

(...)

O especial foi admitido relativamente à divergência interpretativa suscitada pela recorrente acerca da seguinte matéria:

- DCOMP. Crédito de terceiro. Compensação "não declarada". Multa isolada qualificada. Inocorrência de fraude.

Intimada para tanto, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões pedindo, ao final, seja negado provimento ao recurso.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Andréa Duek Simantob, Relatora.

A divergência interpretativa suscitada pela recorrente diz respeito à "*DCOMP. Crédito de terceiro. Compensação "não declarada". Multa isolada qualificada. Inocorrência de fraude*".

Sobre essa matéria a recorrente alega o seguinte, *in verbis*:

[Divergência em relação ao primeiro acórdão paradigma, nº 9101-002.261]

1. A despeito do entendimento sufragado pela jurisprudência acerca da matéria, a 2.ª Turma Ordinária da Egrégia 3.ª Câmara da 1.ª Sessão de Julgamento desse E. CARF manteve o v. acórdão proferido pela 1.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento do Rio de Janeiro I, que confirmou a aplicação da multa qualificada de 150% [cento e cinquenta por cento], por entender que as compensações indevidas de débitos com créditos de terceiros "... buscaram, obviamente, ludibriar a autoridade fiscal" (fl. 297). Vejamos:

De fato, por meio das Declarações de Compensação (DComp) apresentadas, a Recorrente buscou extinguir débitos de sua responsabilidade, mediante a utilização de supostos créditos de terceiros, o que, notoriamente, era lhe vedado pela legislação vigente, conforme o já transcrito art. 74, §12, inciso II, alínea a, da Lei n.º 9.430, de 1996,

Ademais, ao associar os referidos créditos a processo administrativo anteriormente formalizado (não por ele, mas por terceiro), conseguiu burlar os mecanismos de controle estipulados pela Administração Tributária, de forma que transmitiu as referidas DComp, em situação proibida pela legislação para a sua apresentação, e sem a necessidade de detalhar a composição do crédito utilizado.

Os atos praticados pela contribuinte não podem ser tratados como meros equívocos, e jamais pode ser acatada a sua alegação de ter agido de boa-fé, nas compensações realizadas.

Ademais, não se pode aceitar, como defendido pelo Relator, que exista no caso uma presunção de fraude.

.....

Ora, créditos de terceiros não podem ser utilizados para compensar débitos fiscais, sendo proibida a apresentação de DComp para a sua utilização.

A utilização nas compensações de crédito vedado pela legislação e a inserção de número de processo que não lhe dizia respeito pela Recorrente, portanto, foi algo acidental?

Não. Pelo contrário, as ações da Recorrente buscaram, obviamente, ludibriar a autoridade fiscal, de maneira que ficaria desobrigada do pagamento dos créditos tributários que relacionou nas DComp e, por fim, decorrido o prazo quinquenal sem manifestação por parte da autoridade fiscal, ocorreria a homologação tácita da compensação, não obstante sua irregularidade.

2. Data máxima vénia, não merece prosperar o entendimento esposado no v. acórdão recorrido, da lavra da 2.ª Turma Ordinária da 3.ª Câmara da 1.ª Sessão de Julgamento desse E. CARF, na medida em que não há que se falar em fraude relacionada a fato gerador de obrigação tributária ou às suas características essenciais, QUANDO A PRÓPRIA EMPRESA CONTRIBUINTE RECONHECE E DIMENSIONA CORRETAMENTE A PRÁTICA DE TODOS OS FATOS JURÍDICOS TRIBUTÁRIOS que ensejaram o nascimento das correlatas obrigações tributárias decorrentes das operações realizadas, com a respectiva quantificação dos tributos devidos à União Federal e INDICA EXPRESSAMENTE O NÚMERO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO QUE TRATAVA DO CRÉDITO UTILIZADO PARA FINS DE COMPENSAÇÃO.

3. DE MODO DIAMETRALMENTE DIVERSO AO ENTENDIMENTO FIXADO NA V. DECISÃO RECORRIDA, o V. ACÓRDÃO DE Nº 9101-002.261 DA LAVRA DESSA COLEND A CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS - cuja cópia integral segue anexa [Do 01] DEIXA PATENTE QUE NÃO CARACTERIZA FRAUDE A "... MERA APRESENTAÇÃO DE DECLARAÇÃO PORTANDO ELEMENTOS INEXATOS. OBJETIVANDO A UTILIZAÇÃO DE CRÉDITO DE

TERCEIRO E/OU QUE NÃO SE REFIRA A TRIBUTOS ADMINISTRADOS PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, A FIM DE COMPENSAR DÉBITOS PRÓPRIOS REGULARMENTE CONFESSIONADOS". Vejamos:

Ementa: Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 12/05/2004, 09/06/2004, 17/06/2004, 16/07/2004, 10/08/2004, 11/08/2004, 09/09/2004, 14/10/2004, 28/10/2004, 10/11/2004, 08/12/2004, 22/12/2004

MULTA QUALIFICADA. COMPENSAÇÃO COM CRÉDITOS NÃO TRIBUTÁRIOS E DE TERCEIRO. AUSÊNCIA DE FRAUDE. Para a aplicação da multa de 150%, necessária a demonstração de que o contribuinte procedeu com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Não configura fraude, por si só, a mera apresentação de declaração portando elementos inexatos, objetivando a utilização de crédito de terceiro e/ou que não se refira a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, a fim de compensar débitos próprios regularmente confessados. (grifos da recorrente)

MULTA ISOLADA. INAPLICABILIDADE DA MULTA ISOLADA DE 75.% RETROATIVIDADE BENIGNA. Diante da previsão legal para a aplicação de multas isoladas apenas para a hipótese de falsidade e no percentual de 150%, incabível a desqualificação da multa pela DRJ para a exigência de multa isolada de 75% em face das compensações não homologadas realizadas pelo contribuinte. (Câmara Superior de Recursos Fiscais, Acórdão n.º 9101-002.261, Sessão 01/03/2016, Relator Marcos Aurélio Pereira Valadão)

4. De modo oposto ao que restou decidido na v. decisão recorrida, o v. acórdão divergente acima transcrito deixa clara a exegese no sentido de que A MERA DECLARAÇÃO COM ELEMENTOS INEXATOS COM FINS DE UTILIZAÇÃO DE CRÉDITO DE TERCEIRO PARA A COMPENSAÇÃO DE DÉBITOS PRÓPRIOS CONFESSIONADOS NÃO É SUFICIENTE PARA CARACTERIZAR FRAUDE [art. 72 da Lei de n.º 4.502/64].

5. O cerne da divergência jurisprudencial, pois, consiste na aplicação do art. 72 da Lei n.º 4.502/64 - caracterização ou não de fraude - quando há utilização de crédito de terceiros para fins de compensação.

(...)

8. De acordo com a interpretação fixada no v. acórdão paradigma, estando a obrigação tributária corretamente dimensionada, para a aplicação da multa qualificada fundada em "fraude", devem ser sopesados os seguintes aspectos:

i) necessidade de demonstração do elemento subjetivo;

ii) a apresentação e a tentativa de demonstração da existência do direito de compensar o crédito de ação judicial de terceiros não é suficiente para que se configure a fraude;

iii) a inviabilidade da compensação, pois o suposto crédito legalmente não pode ser objeto de compensação, não implica a configuração da fraude, no sentido que lhe empresta o art. 72 da Lei n.º 4.502/64;

iv) não é possível ampliar as hipóteses configuráveis como fraude, muito menos utilizar a analogia como forma de penalização do sujeito passivo, não cabendo à autoridade administrativa, por meio de interpretações extensivas, suprir a omissão do legislador na atualização de definições, especialmente em se tratando de cominação de penalidades.

9. No caso sob exame, as cópias das mencionadas Declarações de Compensação [Doc. 04 da Impugnação Administrativa] EVIDENCIAM, COM TODA A CLAREZA. NA "PÁGINA 2", QUE A CONSTRUTORA P. J. LTDA INFORMOU CORRETAMENTE O NÚMERO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO QUE VERSAVA SOBRE O

CRÉDITO DA MADEIRA DE EXPORTAÇÃO MADESILJE LTDA UTILIZADO PARA FINS DE COMPENSAÇÃO.

10. APENAS ESTE ASPECTO JÁ BASTARIA PARA DEMONSTRAR QUE INEXISTIU, POR PARTE DA EMPRESA RECORRENTE, QUALQUER AÇÃO OU OMISSÃO DOLOSA NO SENTIDO DE FRAUDAR O ERÁRIO. Isso porque, considerando que o Processo Administrativo de n.º 12155.000071/99-13 tramitava no âmbito da própria porção orgânica federal, todos os elementos referentes ao aludido crédito de terceiro utilizado, num primeiro momento, pela Construtora P. J. LTDA. para fins de compensação, estavam à disposição do Fisco Federal para fins de conferência e de averiguação.

11. Ocorre que, além disso, a empresa recorrente reconheceu - nas Declarações de Compensação de n.ºs 15501.65382.130405.1.7.04-5639, 37484.96986.120905.1.3.04-7189 e 04582.13413.091205.1.3.04-5070 - a prática de todos os fatos jurídicos tributários que ensejaram o nascimento das correlatas obrigações tributárias decorrentes das operações realizadas, com a respectiva quantificação dos valores tributários devidos à União Federal a título de IRPJ, de CSLL, de PIS e de COFINS. A EXATIDÃO DOS VALORES DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS DECLARADOS PELA EMPRESA RECORRENTE É TAMANHA, que a SRFB efetuou a sua inteira e integral reprodução no "Demonstrativo 1" do Auto de infração em comento.

12. Nos termos consignados na v. decisão recorrida, o comportamento "fraudulento" praticado pela empresa contribuinte teria sido a indicação de créditos de terceiros a serem compensados, em desacordo com o que prevê a legislação vigente, sendo irrelevantes os fatos relativos à: i) correta indicação da origem e das características do crédito de terceiro a ser compensado; ii) perfeita apuração dos fatos jurídicos tributários e do quantum devido a título de tributo.

13. Entretanto, nos termos decididos no v. acórdão paradigma, "... a apresentação e tentativa de demonstração da existência do direito de compensar o crédito de ação judicial de terceiros, claramente trazido aos autos, não nos parece configurar fraude", sendo que "... mesmo sendo inviável a compensação pois o suposto crédito legalmente não pode ser objeto de compensação não implica a configuração da fraude", no sentido que lhe empresta o art. 72 da Lei n.º 4.502/64.

(...)

[Divergência em relação ao primeiro acórdão paradigma, nº 103-23.142]

1. Conforme destacado no item antecedente, a 2.ª Turma Ordinária da Egrégia 3.ª Câmara da 1.ª Sessão de Julgamento desse E. CARF manteve a r. decisão proferida em primeiro grau administrativo, por entender que as compensações indevidas de débitos com créditos de terceiros "... buscaram, obviamente, ludibriar a autoridade fiscal". Vejamos por mais uma vez o que restou assentado na v. decisão recorrida:

(...)

2. Não há como prevalecer a exegese fixada no v. acórdão recorrido, pois não se sustenta a pecha de "fraude" aos casos em que o sujeito passivo RECONHECE E DIMENSIONA CORRETAMENTE OS FATOS JURÍDICOS TRIBUTÁRIOS e as OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS DELES DECORRENTES, com a respectiva quantificação dos tributos devidos ao Fisco Federal e INDICA O NÚMERO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO QUE TRATAVA DO CRÉDITO UTILIZADO PARA FINS DE COMPENSAÇÃO.

3. DE MODO OPOSTO AO ENTENDIMENTO VEICULADO NA V. DECISÃO RECORRIDA, o V. ACÓRDÃO DE N.º 103-23.142 DA LAVRA DA EGRÉGIA 3.ª CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES DESSE E. CARF - cuja cópia integral segue anexa [Doc. 02] - DEIXA PATENTE A IMPOSSIBILIDADE DE CARACTERIZAÇÃO DO CRIME DE FRAUDE, QUANDO NÃO HÁ "... QUALQUER INTERFERÊNCIA NO FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO, CUJA OCORRÊNCIA, ALIÁS, É EXPRESSAMENTE CONFESSADA", COM BASE APENAS

NO FATO DE COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE DÉBITOS DECLARADOS COM CRÉDITOS DE TERCEIROS, senão vejamos:

Ementa: MULTA QUALIFICADA. COMPENSAÇÃO. **EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. INOCORRÊNCIA. A compensação indevida de débitos declarados com créditos de terceiros decorrentes de ação trabalhista não caracteriza fraude, pois não impede ou retarda a ocorrência de fato gerador, nem, tampouco, modifica ou exclui as características do tributo devido**, vez que é próprio da sua natureza extinguir o crédito tributário sob condição resolutiva da sua posterior homologação, **sem qualquer interferência no fato gerador da obrigação, cuja ocorrência, aliás, é expressamente confessada**. Recurso provido. Publicado no D.O.U, n.º 185 de 25/09/2007. (Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Acórdão n.º 10323.142, de 08/08/2007)

4. Em sentido diverso ao que restou decidido pela v. decisão recorrida, o v. acórdão divergente acima reproduzido deixa claro que A COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE DÉBITOS DECLARADOS COM CRÉDITOS DE TERCEIROS NÃO É SUFICIENTE PARA CARACTERIZAR FRAUDE [art. 72 da Lei de n.º 4.502/6421, uma vez que não há exclusão ou alteração das características do tributo, tampouco a adulteração da ocorrência do fato gerador.

5. Portanto, a divergência jurisprudencial envolve a aplicação do art. 72 da Lei n.º 4.502/64 - caracterização ou não de fraude -, quando há utilização de crédito de terceiros para fins de compensação.

(...)

Em breve síntese, alega a recorrente a existência de divergência interpretativa entre o acórdão recorrido e os acórdãos indicados como paradigmas, no que concerne à aplicabilidade, nos presentes autos, da multa isolada qualificada prevista no art. 18, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, com a redação dada pela Lei nº 11.051/2004.

A Fazenda Nacional, em suas contrarrazões, não se pronunciou sobre o conhecimento do recurso.

De todo modo, entendi a caracterização da divergência, convencida pelo despacho de admissibilidade de fls. 378/379.

Assim, posicionei-me no sentido de conhecer do recurso especial interposto pelo contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob

Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada.

A I. Relatora restou vencida em sua proposta de conhecimento do recurso especial da Contribuinte. A maioria do Colegiado entendeu que o dissídio jurisprudencial não restou caracterizado.

Como bem exposto pela I. Relatora, a pretensão da Contribuinte é ver afastada a multa qualificada aplicada em razão da compensação de créditos de terceiros mediante

Declaração de Compensação - DCOMP. Ocorre que esta matéria se sujeitou a diferentes regramentos desde a instituição da penalidade em referência pelo art. 18 da Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003, e os paradigmas indicados pela Contribuinte analisaram contextos fáticos e jurídicos distintos do presente nestes autos.

A penalidade exigida nestes autos teve em conta DCOMP eletrônicas transmitidas entre 13/04/2005 e 09/12/2005, para utilização de créditos de terceiros, mas viabilizadas mediante *inserção de informações inverídicas nos formulários eletrônicos, tais como que o crédito seria próprio quando, muito, seria objeto de cessão*. No recorrido, Acórdão nº 1302-003.565, prevaleceu o entendimento expresso no voto vencedor do Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo que, observando tratar-se de fatos sob vigência do art. 18 da Lei nº 10.833/2003 com a redação dada pela Lei nº 11.051/2004, mas também considerando a nova redação trazida pela Lei nº 11.488/2007, afirmou o cabimento da penalidade quando caracterizada a hipótese o art. 74, §12, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 9.430/96 na redação da Lei nº 11.051/2004, qual seja, quando a compensação se valer de crédito que seja de terceiros e sujeitar-se a não-declaração. O Conselheiro redator reconheceu esta ocorrência no presente caso porque:

De fato, por meio das Declarações de Compensação (DComp) apresentadas, a Recorrente buscou extinguir débitos de sua responsabilidade, mediante a utilização de supostos créditos de terceiros, o que, notoriamente, era-lhe vedado pela legislação vigente, conforme o já transcrito art. 74, §12, inciso II, alínea *a*, da Lei nº 9.430, de 1996.

Ademais, **ao associar os referidos créditos a processo administrativo anteriormente formalizado (não por ele, mas por terceiro)**, conseguiu burlar os mecanismos de controle estipulados pela Administração Tributária, de forma que transmitiu as referidas DComp, em situação proibida pela legislação para a sua apresentação, e sem a necessidade de detalhar a composição do crédito utilizado.

Os atos praticados pela contribuinte não podem ser tratados como meros equívocos, e jamais pode ser acatada a sua alegação de ter agido de boa-fé, nas compensações realizadas.

[...]

A utilização nas compensações de crédito vedado pela legislação e **a inserção de número de processo que não lhe dizia respeito pela Recorrente**, portanto, foi algo accidental?

Não. Pelo contrário, as ações da Recorrente buscaram, obviamente, ludibriar a autoridade fiscal, de maneira que ficaria desobrigada do pagamento dos créditos tributários que relacionou nas DComp e, por fim, decorrido o prazo quinquenal sem manifestação por parte da autoridade fiscal, ocorreria a homologação tácita da compensação, não obstante sua irregularidade.

É inadmissível, assim, que seja punida com a mesma penalidade aplicável aos casos em que não houve o intento fraudulento, da burla, da inverdade, do aproveitamento ilícito de créditos.

É totalmente irrelevante, ainda, que, uma vez não tendo logrado êxito no seu intento, a Recorrente tenha realizado o parcelamento e quitação dos débitos que intentou indevidamente compensar. Tal procedimento não comprova sua boa-fé, nem o exime da penalidade isolada pela conduta praticada, apenas trata do cumprimento, finalmente, da obrigação que lhe era imposta e da qual tentou se eximir por meio do ardil fraudulento no preenchimento das DComp. *(negrejou-se)*

Nestes autos, portanto, a conduta analisada foi de transmitir DCOMP mediante inserção, como origem do crédito, de processo administrativo como se próprio fosse. Às e-fl. 9/11 confirma-se que foi informado que o crédito não teria origem em ação judicial, mas sim em

processo administrativo sem qualquer *situação especial do titular do crédito* ou de *beneficiários além do Contribuinte*.

A Contribuinte afirmou a divergência jurisprudencial em face dos paradigmas n.º 9101-002.261 e 103-23.142 porque, no primeiro, afastou-se a ocorrência de fraude ante a "... *MERA APRESENTAÇÃO DE DECLARAÇÃO PORTANDO ELEMENTOS INEXATOS. OBJETIVANDO A UTILIZAÇÃO DE CRÉDITO DE TERCEIRO E/OU QUE NÃO SE REFIRA A TRIBUTOS ADMINISTRADOS PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, A FIM DE COMPENSAR DÉBITOS PRÓPRIOS REGULARMENTE CONFESSADOS*", enquanto, no segundo, restaria *PATENTE A IMPOSSIBILIDADE DE CARACTERIZAÇÃO DO CRIME DE FRAUDE, QUANDO NÃO HÁ "... QUALQUER INTERFERÊNCIA NO FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO, CUJA OCORRÊNCIA, ALIÁS, É EXPRESSAMENTE CONFESSADA*", *COM BASE APENAS NO FATO DE COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE DÉBITOS DECLARADOS COM CRÉDITOS DE TERCEIROS*.

No exame de admissibilidade firmou-se o entendimento de que estaria caracterizado o dissídio porque:

É importante registrar que o que se busca com o presente recurso não é o reexame das provas relativas à fraude, o que extrapolaria as possibilidades de processamento do recurso especial.

O que está em questão são os critérios jurídicos para a aplicação da multa prevista no art. 18, *caput* e §4º, da Lei n.º 10.833, de 2003, com a redação dada pela Lei n.º 11.051, de 2004, vigente à época da transmissão dos PER/DCOMP.

O principal aspecto da divergência reside no ponto em que a referida norma prevê a aplicação da multa sobre PER/DCOMP "nas hipóteses em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964". O acórdão recorrido, diferentemente dos paradigmas, não viu nenhum problema para enquadrar o envio de PER/DCOMP com utilização de crédito de terceiro na conduta descrita no art. 72 da Lei n.º 4.502, de 1964.

Já o primeiro paradigma, após pontuar que as figuras da referida Lei 4.502/1964 tem por foco o fato gerador e a obrigação tributária, destaca que a declaração do crédito é discutível na parte em que declara o direito e não na que confessa a obrigação. Segundo essa decisão, ainda que fosse reprovável, a conduta da contribuinte não se amolda ao tipo previsto no art. 72 da Lei n.º 4.502/64, não sendo possível ampliar as hipóteses configuráveis como fraude, muito menos utilizar a analogia como forma de penalização do sujeito passivo.

Essa decisão também sustenta que "a limitação dos conceitos presentes na Lei n.º 4.502/64 e a opção das Leis aqui analisadas em referenciá-la só vieram a ser superadas com a edição da Lei n.º 11.488/07, que modificou o *caput* do art. 18 da Lei n.º 10.833/03 para vincular a aplicação da multa qualificada à comprovação da falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, não se exigindo mais o enquadramento da conduta nas definições de fraude, sonegação e conluio da Lei n.º 4.502/64". E o segundo paradigma segue essa mesma linha. De acordo com essa decisão, a compensação indevida de débitos declarados com créditos de terceiros não caracteriza fraude, pois não impede ou retarda a ocorrência de fato gerador, nem, tampouco, modifica ou exclui as características do tributo devido, vez que é próprio da sua natureza extinguir o crédito tributário sob condição resolutiva da sua posterior homologação, sem qualquer interferência no fato gerador da obrigação, cuja ocorrência, aliás, é expressamente confessada.

Contudo, vê-se no paradigma n.º 9101-002.261 que se tratou, ali, de DCOMP apresentadas até 22/12/2004, também transmitidas eletronicamente, mas *com a utilização de créditos, segundo especificados nas declarações: que seriam oriundos de ação judicial; que não*

seriam de terceiros; com trânsito em julgado em 09/06/1999; referente ao Processo Judicial nº '1059/57' (ou '105/57'), que teria o 'STJ' como correspondente 'Seção Judiciária'; e relativos a uma 'uma ação que versa sobre devolução, pelo Estado do Paraná, de terras denominadas "Apertados", aos autores da ação Espólio de José Teixeira Palhares e Outros'. As compensações, portanto, foram declaradas antes da Lei nº 11.051/2004 e, assim, se sujeitaram a não-homologação, suscitando discussões acerca da aplicação retroativa deste dispositivo, como expresso no relatório do paradigma.

O ex-Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, cujo voto foi vencedor na parte em que afastou a qualificação da penalidade, trouxe em destaque que à época da apresentação das DCOMP ali sob análise *vigoravam as seguintes redações para o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35/01, para o art. 18 da Lei nº 10.833/03, para o art. 44 da Lei nº 9.430/96 e para os arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, respectivamente*, e, embora reconhecendo que as premissas de aplicação da penalidade da época seriam semelhantes àquelas trazidas com a Lei nº 11.051/2004, entendeu necessário *verificar, portanto, se a declaração falsa é conduta passível de ser tipificada como fraude, nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502/64* e, para tanto, passou à análise das circunstâncias específicas do caso concreto, nos seguintes termos:

Primeiramente, é preciso observar que, para que se opere a compensação, o contribuinte deve caracterizar tanto o crédito apurado quanto o débito que se pretende extinguir. A legalidade, portanto, pode ser desrespeitada ao menos de duas formas: utilizando-se crédito não passível de compensação, no todo ou em parte, ou modificando-se as características do fato gerador, de modo a reduzir o montante do imposto devido. Isto é, o contribuinte pode majorar seu direito ou reduzir sua obrigação. Em ambos os casos, a finalidade é a mesma, reduzir ou eliminar o pagamento do tributo.

Conforme definição legal, caracteriza-se como fraude toda ação ou omissão dolosa tendente (i) a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou (ii) a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

A primeira figura não se adequa ao caso já que o crédito tributário está declarado e, portanto, confessado, o que supera a possibilidade de existência de fraude *ex ante*, sendo aplicável, ao caso, em tese, somente a segunda figura. Por outro lado a fraude não se caracteriza de modo objetivo, ao se reduzir o montante do tributo devido. Para sua configuração, é necessário que o elemento subjetivo esteja presente e suficientemente demonstrado. Assim, é preciso avaliar se o meio utilizado se enquadra em hipótese prevista na legislação. No caso concreto, para que se caracterize a fraude, não basta que a ação ou omissão seja dolosa, mas também que produza seus efeitos sobre montante do imposto devido, no caso relacionado crédito que em relação ao débito que se pretende compensar. Ou seja, por definição legal, em casos como o presente, há fraude quando a ação fraudulenta visa à redução da obrigação (efeito da parte final do dispositivo).

No caso em análise, a declaração do crédito a se compensado não é passível de compensação por ser contrária à lei, ou seja, é discutível na parte em que declara o direito e não na que confessa a obrigação. Porém **a apresentação e tentativa de demonstração da existência do direito de compensar o crédito de ação judicial de terceiros, claramente trazido aos autos**, não nos parece configurar fraude – mesmo porque não nos autos prova de falsidade ou idoneidade dos documentos apresentados, eles são inválidos como mecanismo de oposição creditícia à Fazenda Pública Federal para efeito de compensação, mas não fraudulentos.

Também porque, mesmo sendo inviável a compensação pois o suposto crédito legalmente não pode ser objeto de compensação não implica a configuração da fraude, no sentido que lhe empresta o art. 72 da Lei nº 4.502/64. *(negrejou-se)*

Como se vê, nesse paradigma estava sob análise a conduta de o sujeito passivo ter informado em DCOMP que os créditos *seriam oriundos de ação judicial; que não seriam de terceiros; com trânsito em julgado em 09/06/1999; referente ao Processo Judicial nº '1059/57' (ou '105/57'), que teria o 'STJ' como correspondente 'Seção Judiciária'; e relativos a uma 'uma ação que versa sobre devolução, pelo Estado do Paraná, de terras denominadas "Apertados", aos autores da ação Espólio de José Teixeira Palhares e Outros'*. E neste cenário compreendeu-se que inexistiria fraude diante da *apresentação e tentativa de demonstração da existência do direito de compensar o crédito de ação judicial de terceiros, claramente trazido aos autos*.

Já nestes autos, a conduta foi de transmitir DCOMP mediante inserção, como origem do crédito, de número de processo administrativo como se próprio fosse, e a maioria do Colegiado *a quo* concluiu que *ao associar os referidos créditos a processo administrativo anteriormente formalizado (não por ele, mas por terceiro), conseguiu burlar os mecanismos de controle estipulados pela Administração Tributária*.

Diante de condutas que se distinguem, precisamente, no ponto em que o sujeito passivo evidencia a natureza do crédito compensado, não há como cogitar como decidiria o Colegiado que proferiu o paradigma e, assim, as soluções distintas passam a decorrer de aspectos fáticos, e não de divergência interpretativa da legislação de regência.

Quanto ao segundo paradigma (Acórdão nº 103-23.142), a DCOMP ali analisada foi apresentada na vigência da redação original do art. 18 da Lei nº 10.833/2003, e a acusação fiscal se limitara a consignar que *tendo em vista que ao compensar e deduzir, indevidamente, os valores de débitos declarados, realizou ação que se não impediu ou retardou, parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, excluiu ou modificou as suas características essenciais pela redução do montante do imposto devido, além de evitar ou diferir seu pagamento na parte indevidamente compensada ou deduzida*. Nada se disse, portanto, acerca da inserção de elementos falsos na DCOMP que, possivelmente, sequer foi transmitida de forma eletrônica, circunstância que demandaria aquela providência para sua efetivação.

Em cenários fáticos tão distintos, o dissídio jurisprudencial não se estabelece, revelando-se a pretensão da Contribuinte, nestes autos, de apenas alcançar uma terceira análise de seus argumentos de defesa.

De fato, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos nº 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF nº 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma

conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Por tais razões, deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada.