



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

Processo nº 15578.720005/2011-56
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1102-000.976 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de dezembro de 2013
Matéria Multa Isolada - Compensação Não Homologada
Recorrentes BRAZIL TRADING LTDA.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

RECURSO DE OFÍCIO. MULTA. Correta a redução do percentual da multa de ofício aplicada na hipótese em que não há comprovação de fraude na forma dos artigos 71 a 73 da Lei n. 4.502/64.

COMPENSAÇÃO NÃO DECLARADA. MULTA DE OFÍCIO. Utilizados em compensação créditos de natureza não tributária (IBAMA) adquiridos de terceiros, hipótese que se subsume ao art. 74, § 12, II da Lei n. 9.430/96, legítima a imposição de multa isolada de que trata o art. 18 da Lei n. 10.833/03, com redação dada pela Lei n. 11.488/2007.

Recurso de ofício negado. Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício, e, quanto ao voluntário, rejeitar as preliminares e NEGAR provimento ao recurso. Acompanhou o relator pelas conclusões, quanto ao recurso de ofício, o conselheiro José Evande Carvalho Araújo, que apresentou declaração de voto.

(assinado digitalmente)

João Otávio Oppermann Thomé - Presidente.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Guidoni Filho – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros João Otávio Oppermann Thomé, José Evande Carvalho Araújo, Marcelo Baeta Ippolito, Ricardo Marozzi Gregório, João Carlos De Figueiredo Neto, Antonio Carlos Guidoni Filho

Relatório

Tratam-se de recursos de ofício e voluntário interpostos contra acórdão proferido pela Segunda Turma da Delegacia Regional de Julgamento no Rio de Janeiro I (DRJ/RJ1) assim ementado, *verbis*:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

CERCEAMENTO NO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Improcede a alegação de cerceamento no direito de defesa, diante da comprovação de que o contribuinte tomou ciência da decisão que considerou não declaradas as compensações em processos próprios.

DECLARAÇÕES DE COMPENSAÇÕES. INÉPCIA. RECURSO ADEQUADO.

A inépcia das declarações de compensações deveria ter sido alegada no processo que tratava do assunto, com a interposição do recurso no prazo legal.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2010

MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO NÃO DECLARADA. FRAUDE CARENTE DE COMPROVAÇÃO.

Nos termos do art. 18, §4º, da Lei 11.488/2007, será 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 9.430/1996, aplicando-se o percentual previsto no inciso I, do caput do art. 44, da citada lei (75%). Para aplicação do percentual de 150% (art. 44, §1º, da mesma lei) há necessidade da comprovação de fraude.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte”

O caso foi assim relatado pela instância *a quo*, *verbis*:

“Trata o processo do auto de infração lavrado pela DRF Vitória (ES), referente ao ano-calendário de 2010, por meio do qual é exigido do interessado multa isolada em função de compensação indevida, no valor de R\$ 578.160.198,02 (fls. 27/37; termo de verificação às fls. 40/50; demonstrativo do cálculo às fls. 51/52).

2 – O interessado apresentou declarações de compensações, tanto por meio de papel quanto por meio do programa PER/DCOMP, objetos dos processos nos 10166.008268/201031 (fls. 71/163) e 10166.008796/201090 (fls. 164/253),

mediante o aproveitamento de supostos direitos creditórios que adviriam de área desapropriada pelo IBAMA, bem como de pagamentos indevidos ou a maior. O intuito era de extinguir débitos tributários já inscritos na dívida ativa da União e também sob a administração da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB.

2.1 – Para comprovação do pretense crédito o interessado juntou cópia de escritura e certidões correspondentes à compra de imóveis rurais, cópia da solicitação de indenização ao IBAMA e legislação sobre a criação de Estações Ecológicas e Parques Nacionais.

2.2 – A DRF Vitória (ES) proferiu os Pareceres SEORT/DRF/VITES nos 2.808/2010 (fls. 55/61) e 380/2011 (fls. 62/68), para considerar não declaradas as compensações, sob o fundamento de que o crédito não se refere a tributos administrados pela RFB.

2.3 – Em decorrência dos citados Pareceres, foram lançadas as multas isoladas no percentual de 150%, tendo como bases de cálculos os débitos indevidamente compensados, sob os fundamentos do art. 18, §4º, da Lei nº 10.833/2003; do art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/1996; do art. 34, §3º, inciso I, alínea “e”, e do art. 39, §6º, inciso II, ambos da IN RFB nº 900/2008.

2.4 – Segundo a fiscalização o interessado agiu com fraude ao promover compensações utilizando-se de créditos decorrentes de indenização promovida pelo IBAMA, com a deliberada intenção de evitar ou, pelo menos, postergar o pagamento dos tributos devidos. Tal conduta se enquadraria no art. 72 da Lei nº 4.502/1964.

3 – Cientificado da exigência em 16/6/2011 (fl. 70), o interessado apresentou a impugnação em 15/7/2011 (fls. 261/286 e documentos de fls. 287/554), na qual alegou, em síntese, que:

- não lhe fora dado ciências dos Pareceres SEORT/DRF/VIT nos 2808/2010 (processo nº 10166.008268/201031) e 380/2011 (processo nº 10166.008796/201090). Por consequência, não houve oportunidade de apresentações de recursos administrativos de tais decisões;

- o Sr. Arnaldo Córdova Duarte não possui poderes para declarar compensações da forma que procedeu;

- não ratifica nenhum ato praticado por mandatário que age sem poderes ou em excesso de mandato;

- são ineficazes os atos praticados pelo Sr. Amaro de Araújo Pereira Filho e pelo substabelecido Sr. Arnaldo Córdova Duarte;

- as declarações de compensações formuladas afastam-se completamente das prescrições legais e normativas sobre a matéria, constituindo-se em verdadeira declaração inepta, não produzindo quaisquer efeitos jurídicos próprios de uma DCOMP;

- os débitos tributários objetos das compensações solicitadas estão parcelados na RFB e na PFN;

- em 30 de março de 2011 promoveu o cancelamento de todas as declarações de compensações realizadas por meio do PER/DCOMP;

- não merece prosperar o reconhecimento de fraude, pois a hipótese trazida a lume não se subsume ao respectivo conceito legal disposto no art. 72 da Lei nº 4.502/1964.

Em nenhum momento impediu ou retardou a ocorrência de fato gerador da obrigação tributária principal, excluir ou modificar as suas características essenciais de modo a reduzir o montante do tributo, evitar ou diferir seu pagamento;

- resta inaplicável o percentual de 150% da multa isolada.

4 – É o relatório.”

O acórdão recorrido julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada pela Contribuinte, para reduzir o valor da multa para 75%, sob o fundamento de que não haveria fraude nas compensações, não sendo justificável a aplicação da multa agravada.

Tendo em vista a exoneração parcial do crédito tributário acima do valor de alçada previsto na Portaria do Ministério da Fazenda nº 3/2008, o Colegiado *a quo* suscitou de ofício o reexame da matéria a este Conselho.

Em sede de recurso voluntário, o Contribuinte reproduz suas alegações de impugnação, especialmente no que tange à improcedência do lançamento por: (i) ineficácia dos atos praticados pelo procurador, por ter agido com excesso de poderes; (ii) inépcia das declarações de compensação apresentadas em papel; (iii) extinção da multa pelo parcelamento dos débitos compensados; e (iv) ausência de prejuízo ao Erário.

Os recursos foram originariamente distribuídos para julgamento à 1ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, a qual decidiu (acórdão nº 3401-002.198, de 30 de março de 2013) declinar de sua competência, remetendo o processo para julgamento por esta Primeira Seção dada sua competência residual prevista no art. 2º, II do Regimento Interno do CARF.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho

Os recursos de ofício e voluntário atendem aos pressupostos de admissibilidade, pelo que deles se toma conhecimento.

(i) Recurso de Ofício

O acórdão recorrido não merece reparos.

Extrai-se do Termo de Verificação de Infração (fls. 46 e 47) que o fundamento utilizado pela Fiscalização para a qualificação da penalidade de ofício foi o art. 18, § 4º da Lei nº 10.833/03, combinado com o art. 44, § 1º da Lei nº 9.430/96 e o **art. 72 da Lei nº 4.502/64**, os quais dispõem, *verbis*:

Lei 10.833/03. 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.

§ 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.

Lei 9.430/96. Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...) § 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.

Lei 4.502/64. 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. (grifei)

Depreende-se do texto legal que a fraude – para servir de qualificação da conduta sancionada por normas tributárias (art. 72 da Lei n. 4.502, de 1964, em especial) – requer a presença de dolo específico, ou seja, exige que a ação ou omissão do sujeito passivo tenha sido conscientemente **direcionada para o específico fim de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal** ou de excluir ou modificar as suas características essenciais e, **com isso, por consequência**, reduzir o montante do tributo devido ou evitar ou diferir o seu pagamento.

Com efeito, a fraude a que alude a legislação tributária está diretamente vinculada aos efeitos da conduta do sujeito passivo **sobre o fato gerador da obrigação tributária principal (e não ao pagamento do tributo)**. Nos termos da referida lei, apenas ocorre a fraude prevista no citado dispositivo se a conduta do contribuinte impactar o fato gerador do tributo.

Esta questão foi muito bem analisada pelo Conselheiro Antonio Carlos Atulim, em recente voto proferido no acórdão nº 3403-256, o qual se pede vênica para reproduzi-lo em parte e adota-lo como razões de decidir nesse voto, *verbis*:

“ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2006, 2007

MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO NÃO DECLARADA.

Nos casos de compensação não declarada, inflige-se a multa isolada sobre o valor do débito indevidamente compensado, aplicando-se o percentual previsto no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, nos casos em que a conduta do contribuinte não se amolde ao previsto nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

(...)

Dessa forma, o conjunto probatório carreado aos autos pela fiscalização não deixa nenhuma dúvida no sentido de que o contribuinte, dolosamente, inseriu informações falsas nas declarações de compensação e omitiu determinadas informações, com o objetivo de utilizar créditos dos quais não dispunha para quitar débitos seus, suprimindo o recolhimento do crédito tributário devido.

O art. 1º, I, da Lei nº 4.729/65 estabelece o seguinte:

‘Constitui crime de sonegação fiscal:

I – prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei; (...)

E o art. 1º, I, da Lei nº 8.137/91 estabelece:

‘Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I – omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

Conquanto a conduta do contribuinte possa vir a ser enquadrada pelo Ministério Público em um desses tipos penais, para que se possa aplicar a multa isolada do art. 18, § 4º da Lei nº 10.833/2003, com o percentual em dobro, a ação deve ser enquadrada em uma das hipóteses previstas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, por exigência expressa do § 5º do art. 18 da Lei nº 10.833/2003.

Explicando melhor: a definição de sonegação e de fraude previstas nas leis penais é mais abrangente do que a definição que visa à qualificação da penalidade administrativa. Existem situações concretas que podem ser enquadradas como crime de sonegação fiscal ou crime contra a ordem tributária, mas que não se encaixam perfeitamente na descrição contida na Lei nº 4.502/64. Isso significa que o fato da penalidade administrativa não ter sido qualificada, não impede o oferecimento da denúncia pelo Ministério Público, se este entender que a conduta do contribuinte se enquadra no que dispõe a lei penal.

Os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 estabelecem as circunstâncias qualificativas da multa de ofício, definindo o que se considera sonegação, fraude e conluio para o fim de

exasperar a sanção administrativa ao descumprimento da obrigação tributária principal. Esses artigos não definem crimes, mas sim hipóteses de exasperação da multa administrativa.

Interessa no caso concreto estudar as figuras da sonegação e da fraude, previstas na Lei nº 4.502/64, uma vez que de conluio evidentemente não se trata. O art. 71 da Lei nº 4.502/64 estabelece que:

'Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.'

(Grifei)

E o art. 72 da mesma lei estabelece que:

'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.'

(Grifei)

A simples leitura dos dois dispositivos revela que para restar caracterizada a fraude ou a sonegação, o efeito da conduta do sujeito passivo deve recair sobre o fato gerador da obrigação tributária ou sobre as condições pessoais do contribuinte. No caso da sonegação, a conduta do contribuinte é posterior à ocorrência do fato gerador. Este ocorre normalmente, mas o contribuinte, impede ou retarda o conhecimento da materialidade ou da autoria do fato gerador por parte da administração tributária. Por outro lado, a fraude geralmente antecede a prática do fato gerador. Por meio dela, o contribuinte tenta impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador, ou então modificar suas características essenciais para escapar da tributação.

Ora, no caso concreto a conduta do contribuinte consistiu na apresentação de declarações de compensação com informações falsas e com omissões de informações relevantes para tentar aproveitar um crédito do qual não dispunha com a finalidade de liquidar seus débitos. Essa conduta foi posterior aos fatos geradores, mas não teve nenhuma influência sobre eles. Os fatos geradores ocorreram, o crédito tributário foi declarado à repartição, só que no momento de satisfazer a obrigação, o

contribuinte ardilosamente vinculou créditos que não podia utilizar por expressa vedação legal. E para evitar ser descoberto pelo fisco, falseou e omitiu informações na declaração de compensação.

Portanto, embora a fiscalização tenha comprovado que o contribuinte praticou uma ação que se amolda à fórmula legal estabelecida nas leis penais, esse fato não rende ensejo à qualificação da multa isolada, pois a ação do contribuinte, embora penalmente relevante, não retardou, não impediu a ocorrência ou o conhecimento do fato gerador por parte da administração e nem modificou sua condição pessoal de contribuinte, pois afinal de contas ele se declarou devedor e ofereceu créditos para quitar seus débitos. O problema foi que em um momento posterior à ocorrência dos fatos geradores, o contribuinte falseou e omitiu dados nas declarações de compensação para poder utilizar os créditos cuja utilização é expressamente vedada pela lei (art. 74, § 12, II, alíneas 'a' e 'e').

A dificuldade neste processo quanto à manutenção da qualificadora da multa não é a falta de prova do dolo, não é a descrição deficiente dos fatos e nem a capitulação legal.

O problema é que o art. 18 da Lei nº 10.833/2003 regulou uma situação que é posterior à ocorrência dos fatos geradores, mas determinou a utilização de circunstâncias qualificadoras criadas para outro tipo de situação, o que torna praticamente impossível o trabalho da autoridade administrativa de aplicar a multa de 150% aos contribuintes que fraudam as declarações de compensação. Para dar aplicabilidade à multa qualificada do art. 18, § 4º da Lei nº 10.833/2003, o legislador deveria ter adotado as definições de sonegação e de fraude previstas nas Leis nº 4.729/65 e 8.137/91.

Tanto isso é verdade, que a fiscalização não conseguiu fazer a subsunção da conduta do contribuinte aos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/64. O exator provou o dolo, mas não conseguiu apontar em qual dos dois dispositivos da Lei nº 4.502/64 a conduta do contribuinte se enquadrava.

A DRJ avocou essa missão, enquadrando a conduta do contribuinte como sendo a fraude prevista no art. 72 da Lei nº 4.502/64. Entretanto, tal enquadramento não prospera, porque a fraude descrita nesse dispositivo antecede a ocorrência o fato gerador, uma vez que ela visa impedir ou retardar a sua ocorrência, ou então excluir ou modificar suas características essenciais, com o objetivo de reduzir, evitar ou diferir o pagamento do tributo.

Desse modo, a multa isolada por compensação indevida deve ser desqualificada e reduzida ao percentual de 75%, que se encontra previsto no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007.

(CARF. Terceira Seção de Julgamento. 4ª Câmara. 3ª Turma Ordinária. Julgado em 25/06/2013)

No caso, os débitos objeto de compensação foram confessados e constituídos, ou seja, não há como se falar que a Contribuinte agiu de forma dolosa para impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador, uma vez que a compensação de débito constitui etapa posterior a este (fato gerador).

Além do art. 72 da Lei nº 4.502/64, o Termo de Verificação de Infração também utiliza como fundamento para o agravamento da multa, o art. 2º, I da Lei nº 8.137/90, o qual dispõe que:

“Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo.”

A despeito de eventuais efeitos penais decorrentes da conduta da Contribuinte, os quais não devem ser tratados por esse Colegiado em razão de seus estritos limites de competência, impõe-se afastar eventual alegação de falsidade de declaração no caso, pois **(a)** em todos os requerimentos apresentados pela Contribuinte à RFB (notadamente as DCOMP, em papel e eletrônicas) fez-se referência aos Processos Administrativos n. 10166.008268/2010-31 e n. 10166.008796/2010-90 como sendo aqueles que deram origem ao direito creditório compensado e **(b)** a RFB teve condições desde sempre de constatar a natureza dos créditos utilizados pela Contribuinte e a improcedência da compensação pretendida, ante o domínio que tinha sobre os referidos PA's relativos ao direito creditório alegado. A opção “pagamento indevido ou a maior” constante da declaração de compensação não tem o condão de modificar o entendimento supra, pois, a par de não ser unívoca (já que a restituição dos valores pretendidos também decorre de pagamento “indevido ou a maior”), não afasta o pleno e prévio conhecimento que tinha a RFB a respeito da natureza da compensação pretendida pela Contribuinte.

Rejeita-se, pois, o recurso de ofício.

(ii) Recurso Voluntário

(ii).1. Da Ineficácia dos atos praticados pelo procurador, por ter agido com excesso de poderes

Aduz a Contribuinte que o signatário das declarações de compensação teria agido com excesso de poderes, atos estes que não teriam sido ratificados pela empresa.

Alega que a procuração outorgada para o Sr. Amaro de Araújo Pereira Filho não autorizava que este adquirisse direitos reais referentes a créditos provenientes de desapropriações de terras efetuadas pelo IBAMA. Sustenta, ainda, que não haveria previsão no contrato de mandato que autorizasse o Sr. Amaro de Araújo Pereira Filho a substabelecer seus poderes para o Sr. Arnaldo Córdova Duarte, signatária das Declarações de Compensação apresentadas à RFB. Por fim, sustenta que as procurações foram revogadas em 08 de dezembro de 2010, tendo sido tal revogação publicada em jornal no dia 09 de dezembro de 2010.

O acórdão “a quo” analisando a questão rejeitou a tese da Contribuinte, sob os seguintes fundamentos:

“12 – Ainda que fosse possível por via oblíqua trazer para este processo questões de outros processos, como por exemplo a arguição da prática de excesso de poderes por mandatário, os documentos de fls. 377/378 demonstram que ao Sr. Amaro de Araújo Pereira Filho o interessado conferiu-lhe poderes para requerer compensações de créditos tributários perante a RFB. O substabelecimento ao Sr. Arnaldo Córdova Duarte (fls. 392/393) também lhe concede poderes para requerer compensações perante a RFB. A comunicação da revogação dos poderes outorgados ao Sr. Amaro de Araújo Pereira Filho, em carta endereçada à PFN (fls. 403/405), informa que o mandatário não mais o representa a partir de 9/12/2010. Logo se conclui que os atos praticados anteriormente a esta data eram válidos e, sendo válidos, nos termos do art. 675 do Código Civil (Lei nº 10.406/2002) o mandante é obrigado a satisfazer todas as obrigações contraídas pelo mandatário. Ainda que o mandatário tivesse contrariado as instruções do mandante, se não excedeu os limites do mandato, o mandante fica obrigado com aqueles com quem o mandatário contratou, podendo propor ação pelas perdas e danos contra o mandatário (art. 679 do Código Civil).

13 – Ademais, o art. 689 do Código Civil estabelece que são válidos, a respeito dos contratantes de boa-fé, os atos com estes ajustados em nome do mandante pelo mandatário enquanto este ignorar a extinção do mandato. Ao caso, não consta dos autos qualquer comunicação à RFB da extinção do mandato. O documento de fls. 403/405, datado de 9 de dezembro de 2010, está endereçado ao Procurador da Fazenda Nacional, que, como é público e notório, não tem como atribuição distribuir correspondências aos órgãos públicos, ainda que sejam órgãos vinculados ao mesmo ministério. Quanto à publicação juntada à fl. 402, que não se sabe onde e quando foi publicado, as revogações das procurações se deram no mês de dezembro de 2010, bem depois das entregas das compensações pleiteadas. Logo se conclui que os atos já estavam praticados, respondendo o mandante por eles.”

Pois bem.

Primeiramente, vale destacar que a discussão acerca da existência ou não de mandato para a aquisição de direitos creditórios provenientes a desapropriações de terras pelo IBAMA não merece amparo, pois a presente lide diz respeito tão somente à aplicação da multa e não à validade do crédito.

Fato é que o Sr. Amaro de Araújo Pereira Filho, independente de outros poderes, detinha poderes para a apresentação de declarações de compensação perante a RFB, conforme procuração outorgada em 13 de janeiro de 2010 (fls. 378), cuja redação se pede vênia, para reproduzir:

“PODERES:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 24/04/2014 por JOSE EVANDE CARVALHO ARAUJO, Assinado digitalmente em 24/

04/2014 por JOSE EVANDE CARVALHO ARAUJO, Assinado digitalmente em 16/05/2014 por JOAO OTAVIO OPPERMA

NN THOME, Assinado digitalmente em 02/05/2014 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO

Impresso em 20/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Pelo presente instrumento particular de procuração e na melhor forma do direito a OUTORGANTE confere ao OUTORGADO os poderes gerais para o foro, nos termos do artigo 38 do Código de Processo Civil e os extrajudiciais para representa-la perante as repartições públicas FEDERAIS e autarquias afins, especialmente para requerer o ressarcimento, reconhecimento e/ou compensação de créditos tributários próprios, como direitos creditórios e compensá-los junto à SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL podendo para tanto acordar, discordar, desistir, recorrer, contestar, transigir, assinar e retirar processos administrativos, firmar requerimentos e todos os demais documentos para o bom e fiel cumprimento do presente mandato.”

Desta forma, a inexistência de poderes para a aquisição de direito creditório, não ilide o fato de que o procurador detinha sim poderes para representar a Contribuinte perante a RFB no tocante à apresentação de declarações de compensação, o que não invalida o pedido formulado.

No que se refere à possibilidade ou não de substabelecimento, verifica-se que o outorgado detinha poderes para firmar “todos os demais documentos para o bom e fiel cumprimento do presente mandato”, o que, inequivocamente, inclui o instrumento de substabelecimento. Caso contrário, o instrumento de procuração deveria prever expressamente a vedação do substabelecimento dos poderes, o que não se verifica no caso.

Por fim, verifica-se que o instrumento de procuração foi revogado em dezembro de 2010, ou seja, após a apresentação das declarações de compensação (setembro e outubro de 2010). Com efeito, quando da apresentação das declarações perante a RFB, a procuração ainda era válida, sendo portanto todos os atos praticados pelo outorgado também válidos.

Diante do exposto, o acórdão recorrido não merece reforma neste ponto.

(ii).2. Da Inépcia das declarações de compensação apresentadas em papel

Aduz a Contribuinte que as declarações de compensação apresentadas em papel deveriam ter sido consideradas ineptas, pois o art. 98 da Instrução Normativa RFB nº 900/08 autorizaria a apresentação do formulário em papel apenas (i) nos casos de ausência de hipótese de restituição, de ressarcimento, de reembolso ou de compensação no aludido programa; ou (ii) nos casos de falha no programa que impeça a geração do arquivo. Supervenientemente, em memoriais apresentados a esse Colegiado às vésperas do julgamento do recurso voluntário, a Contribuinte sustenta que tais compensações também seriam ineptas pelo fato de que os débitos objeto de compensação já estariam inscritos em dívida ativa da União, parcelados ou controlados em processos pela PFN, conforme disposto no art. 74, § 12, I da Lei n. 9.430/96. Segundo a Contribuinte, no caso, a compensação em referência teria sido tida por não-declarada com fundamento no citado inciso I, § 12, do art. 74 da Lei n. 9.430/96, e não por força de situação prevista no inciso II do mesmo parágrafo e artigo de lei, o qual ensejaria a aplicação de penalidade isolada na forma do art. 18, § 4º da Lei n. 10.833/2003, com redação dada pela Lei n. 11.488/2007. Cite-se, no particular, trecho do citado memorial e da legislação em referência, *verbis*:

“O cerne da questão, discutida nestes autos, é definir se incide a imposição da multa isolada quando os débitos já estão inscritos em Dívida Ativa da União, parcelados ou controlados em processos pela PFN, situação fiscal constatada e informada pela autoridade fiscal nos PARECER SEORT/DRF/VIT-ES nº 2.808/2010 e PARECER SEORT/DRF/VIT-ES nº 0380/2011.

(...)

Ademais, a situação não se enquadra no art. 34, § 3º, inciso I, alínea “e”, e art. 39, § 6º, inciso I, ambos da IN RFB nº 900/2008, enquadramento este não cogitado pela autoridade fiscal responsável pelo lançamento.

Conforme acima demonstrado, por estarem os débitos inscritos na Dívida Ativa da União ou parcelados não se aplica ao caso a capitulação feita pelo julgador nos dispositivos da IN 900/2008, posto que a situação da Recorrente está, expressamente, prevista nos incisos III e IV do § 3º do art. 34 da IN mencionada, para os quais o art. 39, § 6º, não prevê aplicação da multa isolada, por diante de Declaração de Compensação inepta.”

.....

§ 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no § 1º: [\(Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003\)](#)

III - os débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal que já tenham sido encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União; [\(Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003\)](#)

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

I - previstas no § 3º deste artigo; [\(Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004\)](#)

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. [\(Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004\)](#)

.....

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)

Preliminarmente, não há que se falar em inépcia no processo administrativo federal, uma vez que as declarações de compensação podem ser apenas objeto de homologação (ou não homologação) ou serem consideradas não declaradas, sendo o instituto da inépcia aplicável tão somente aos processos judiciais.

Além disso, o presente caso – compensação de créditos provenientes de desapropriações do IBAMA – seria sim em tese hipótese de apresentação de pedido de restituição em papel, pois não haveria previsão no programa eletrônico para este tipo de crédito. No particular, a instrução normativa não teve por objetivo tolher o direito de petição do contribuinte, mas tão somente criar mecanismos que agilizassem a análise dos pedidos.

Portanto, não devem prosperar os argumentos apresentados pela Contribuinte, seja porque não existe o instituto da inépcia no processo administrativo tributário federal, seja porque, considerando a natureza do crédito pleiteado, não haveria possibilidade da utilização do programa PER/DCOMP, mas sim do pedido em papel.

Quanto à alegação formulada em sede de memoriais, diga-se que esta (alegação) também não prospera. Ao contrário do quanto defendido pela Contribuinte, a compensação em referência, nada obstante tenha sido formulada em parte em relação a débitos já inscritos em dívida ativa¹, foi tida como não declarada especialmente pelo fato de terem sido utilizados créditos de natureza não tributária (IBAMA) adquiridos de terceiros, hipótese que se subsume ao art. 74, § 12, II da Lei n. 9.430/96 e, por conseguinte, à imposição de multa isolada de que trata o art. 18 da Lei n. 10.833/03, com redação dada pela Lei n. 11.488/2007. Veja-se, nesse sentido, novo trecho do termo de verificação fiscal que instrui o lançamento, verbis:

*“Do exame manual das declarações de compensação apresentadas, tanto em meio papel quanto com o uso do programa PER/DCOMP, e submetidas à apreciação da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), em que **BRAZIL TRADING LTDA., CNPJ 39.318.225/0001-26**, pretendia ver extintos créditos tributários sob a administração da RFB, mediante o aproveitamento de suposto direito creditório que adviria de área desapropriada pelo IBAMA, verificou-se tratar-se de compensações indevidas face à expressa vedação veiculada por meio do comando inserto no artigo 74, caput e §12, inciso II, alínea “e” da Lei Nº 9.430/96.*

¹ Cite-se, nesse ponto, trecho do termo de verificação fiscal que acompanha o lançamento, verbis: "Nos autos do processo administrativo fiscal nº 10166.008268/2010-31 foram protocoladas, em 17 de setembro de 2010, declarações de compensação em formulário papel indicando diversos débitos, inclusive débitos já inscritos em dívida ativa da União, com o intuito de extingui-los por meio de compensação. Aliado a isso, foram transmitidas, nos dias 24 e 29 de setembro de 2010 as declarações de compensação - DCOMP nº 37853.41831.240910.1.3.04-8486 e 42467.42456.290910.1.3.04-0042, respectivamente, com a utilização do programa PER/DCOMP disponível no site da RFB na internet também com a finalidade de extinguir débitos próprios sob a administração da RFB.

Via de consequência, torna-se imperioso o lançamento da multa de ofício nos termos da disciplina veiculada no caput e no parágrafo 4º, do art. 18 da Lei nº 10.833/2003, com as alterações promovidas pelas Leis nºs 11.051/2004, 11.196/2005 e pelo art. 18 da Lei nº 11.488, de 15 junho de 2007 c/c o art. 44, inciso I da Lei Nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007.”

Independentemente da situação dos débitos que se pretendeu compensar, a compensação de tributos federais com créditos de origem não tributária a partir da edição da Lei n. 11051/2004 caracteriza hipótese de “não declarada” e impinge ao contribuinte, ao menos a partir da Lei n. 11.488/2007, a imposição da multa isolada lançada no caso.

Rejeitam-se, pois, os argumentos aduzidos pela Contribuinte nesse ponto.

(ii).3. Da Extinção da multa pelo parcelamento dos débitos compensados

Alega a Contribuinte que a imposição da multa ora em discussão seria indevida na medida em que os débitos compensados já foram objeto de parcelamento.

Razão não assiste à Contribuinte. A multa prevista no art. 18 da Lei nº 10.833/03 é penalidade isolada, ou seja, independente da quitação ou não do tributo, pois visa penalizar a conduta do Contribuinte de apresentar declaração de compensação que, de tão improcedente, é tida como “não declarada” nos termos do art. 74, § 12, II da Lei nº 9.430/96.

(ii).4. Da ausência de prejuízo ao Erário

Por fim, aduz a Contribuinte que não haveria justificativa para a imposição da multa, pois não houve prejuízo ao Erário, uma vez que os débitos compensados foram objeto de parcelamento.

Este ponto se confunde com o anterior, sendo que, conforme já mencionado, a multa prevista no art. 18 da Lei nº 10.833/03 é penalidade isolada, decorrente de fato típico que independe da quitação do débito ou, ainda, da verificação de prejuízo ou não ao Erário.

(iii) Conclusão

Diante de todo o exposto, oriento o meu voto no sentido de conhecer dos recursos de ofício e voluntário para negar-lhes provimento.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Guidoni Filho

Declaração de Voto

Na sessão de julgamento, acompanhei o relator pelas conclusões quanto ao recurso de ofício, e achei por bem registrar a divergência de entendimento.

De fato, penso não ter sido adequada a qualificação da penalidade.

Observe-se que a lei determina a aplicação de multa de 75%, permitindo a duplicação do percentual nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, o que exige que a ação dolosa esteja devidamente comprovada.

No caso, a declaração foi considerada como não declarada, pois o crédito apontado não se referia a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal - SRF. E a acusação fiscal considerou comprovado o dolo pela simples apresentação de declaração com crédito não tributário.

Assim, pelo raciocínio do fiscal, qualquer compensação não declarada seria apenada com 150%, pois sempre estaria implícita a intenção do contribuinte de reduzir tributo de forma dolosa, já que se saberia haver vedação legal. Discordo do argumento. Se existe a possibilidade de lançar com 75% ou 150%, a ação dolosa tem que estar devidamente provada com elementos adicionais

Entretanto, também discordo do raciocínio adotado pelo Relator de que o art. 72 da nº Lei 4.502, de 1964, não serve para qualificar a penalidade em casos semelhantes.

Entender que nunca os arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, terão aplicação nos casos de compensação de tributos, porque somente se aplicariam aos tributos compensados e não a seus créditos, significa esvaziar completamente o conteúdo do §4º do art. 18 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, na parte em que permite a qualificação da multa. Isso porque esse dispositivo, ao se utilizar do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, aponta para os citados artigos da Lei nº 4.502, de 1964.

É função do intérprete extrair da lei seu significado, harmonizando-a com todo o sistema normativo. Não é possível, contudo, indicar suposta contradição interna na norma e retirar toda sua força cogente, realizando, assim, uma verdadeira “revogação interpretativa”, instituto inexistente em nosso ordenamento.

Ao contrário, deve o intérprete obter da norma um sentido possível, diante do objetivo pretendido pelo legislador, em harmonia com as demais leis e, especialmente, com a Constituição Federal.

Nesse sentido, é evidente que o legislador pretendeu, com essa norma, penalizar os contribuintes que buscassem, de forma fraudulenta, extinguir seus tributos com créditos inexistentes.

Se, nesse intuito, a norma aponta para dispositivo legal que previa ações dolosas contra o fato gerador, deve-se entender que se pretendeu dar sentido mais amplo que o original, aplicando-o, agora, também às situações de extinção do crédito tributário.

Isto é, o legislador, diante da ausência de dispositivo que penalizasse diretamente a conduta de compensar fraudulentamente o crédito tributário, apontou para outro que regulava situação semelhante, pretendendo, assim, aproveitar todos os elementos que se amoldam aos fatos e circunstâncias que se objetivava legislar.

Foram essas as divergências com o voto vencedor que me levaram a acompanhá-lo apenas pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

José Evande Carvalho Araújo