



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**



<b>PROCESSO</b>	<b>13971.720852/2017-38</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2202-011.678 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	1 de dezembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	HEIDRICH S/A CARTOES RECICLADOS - HCR
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2014

COMPENSAÇÃO. CRÉDITOS DE TERCEIROS.

A legislação tributária em vigor não permite a utilização de créditos de terceiros para fins de compensação/pagamentos de débitos relativos a impostos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil.

COMPENSAÇÃO. TÍTULOS PÚBLICOS DA DÍVIDA EXTERNA.  
 IMPOSSIBILIDADE.

Incabível a utilização da sistemática de pagamento, via Secretaria do Tesouro Nacional, para compensação de tributos com supostos créditos de terceiros, no caso, Títulos Públicos da Dívida Externa.

MULTA QUALIFICADA. REDUÇÃO PARA 100%.

A multa qualificada é aplicável sempre que caracterizada a prática de atos ilícitos com o objetivo de reduzir a carga tributária. Em razão da retroatividade benigna, a multa deve ser reduzida ao percentual de 100%.

RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS. IRREGULARIDADE NA REPRESENTAÇÃO PROCESSUAL.

A irregularidade na representação processual do sujeito passivo, por falta de comprovação de que o subscritor do recurso voluntário detinha a representação da interessada, impede seu conhecimento. A inércia do sujeito passivo em sanear o vício de representação que lhe foi oportunizado nos termos da Súmula CARF nº 129 perpetua o vício tornando impossível a apreciação das matérias de mérito.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso dos responsáveis solidários, e conhecer do recurso do contribuinte, dando-lhe provimento parcial para reduzir a multa qualificada ao percentual de 100%.

*Assinado Digitalmente*

**Andressa Pegoraro Tomazela** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Ronnie Soares Anderson** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Henrique Perlatto Moura, Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Thiago Buschinelli Sorrentino, Andressa Pegoraro Tomazela, Ronnie Soares Anderson (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se cobrança de Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – CPRB em razão da insuficiência de recolhimentos decorrentes de compensações indevidas com títulos públicos, no valor total de R\$ 2.161.686,37. Em razão da fraude praticada, foram responsabilizadas solidariamente pelo crédito tributário constituído, nos termos do artigo 135, da Lei nº 5.172/66- Código Tributário Nacional, as seguintes pessoas: EVALDO UDO HEIDRICH (Diretor-Presidente da contribuinte), SANDRO KRAEMER (Diretor Vice-Presidente da contribuinte) e LILLY MARGOT HEIDRICH KRAEMER (Diretora Financeira da contribuinte).

As partes apresentaram Impugnações, resumidas da seguinte forma no acórdão da DRJ:

### EMPRESA

Irresignada, a empresa Heidrich S/A Cartões Reciclados apresentou impugnação tempestiva, fls. 52.565/52.587, cujas alegações transcrevo em síntese:

Do Efeito Suspensivo

Inicialmente solicita, com base nas normas legais vigentes, além de entendimentos jurisprudenciais, a suspensão da exigência do crédito tributário.

#### Dos Fatos

Continua, descrevendo os fatos relacionados ao procedimento de fiscalização, afirmando que, após as justificativas prestadas, a fiscalização lavrou auto de infração relativo à CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA, com base nas divergências entre os valores constantes da ECD e ECF e declarados em DCTF.

Alega, entretanto, que as diferenças já teriam sido quitadas:

...

No entanto, os valores devidos, que deveriam ter sido declarados através de DCTF, e que foram objeto do presente lançamento de ofício, foram pagos/quitados através de processo de resgate de Título da Dívida Pública Externa, junto a Secretaria do Tesouro Nacional, através de processos administrativos identificados pelos COMPROTs de n.º: 011.79446.000257.2013.000.000 no qual é requerido o resgate dos créditos alocados na conta denominada Operações Especiais, Unidade Orçamentária 71.101, Número Obrigaçāo SIAFI 001418, Operação Especial 0409, IDOC 2754, Lei Orçamentária 2012, com quitação conforme tabela mencionada nos COMPROT já anexos aos autos.

...

Continua, tentando demonstrar a regularidade da utilização dos Títulos da Dívida Externa, como forma de extinção de seu crédito tributário, citando Termo de Cooperação Técnica firmado entre a RFB e a STN, Portaria nº 913, de 25 de julho de 2002, Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal n.º 162, de 4 de novembro de 1988, que foi revogada pela Instrução Normativa SRF n.º 181, de 25 de julho de 2002, entre outros elementos, concluindo que:

...

Ademais, caso a RFB//PGFN não concorde com a modalidade de lançamento e pagamento utilizada pela Empresa Contribuinte das divergências apuradas ou até mesmo com as informações prestadas através da abertura de COMPROT, deveria ter iniciado um processo administrativo para averiguar as informações [de acordo com a Lei do Processo Administrativo – Lei n.º 9.784/99 e Decreto 70.235/72], amparado pelos direitos constitucionais da ampla defesa e contraditório, determinando a suspensão dos débitos tributários que foram informados no COMPROT, até ulterior liberação dos recursos para a extinção da obrigação tributária o que não ocorreu.

...

Do Lançamento por Homologação.

Faz uma descrição sobre o Lançamento por Homologação, salientando que confessara seus débitos à RFB através do processo nº 13.811.726457/2012-97, devido a impossibilidade de fazê-lo por DCTF:

...

Ou seja, ainda que através de veículo diverso do oferecido pela RFB (programa DCTF), por não possibilitar a inserção das informações pertinentes ao procedimento adotado pelo contribuinte, os débitos foram confessados através da abertura do Processo Administrativo n.º 13811.726457/2012-97, o que, por si só, torna a lavratura do Auto de Infração totalmente inócuia, arbitrária e abusiva, uma vez que a RFB foi informada dos valores devidos e seu pagamento.

...

Afirma ainda que seus débitos foram declarados na SPED CONTÁBIL ECD E SPED CONTÁBIL ECF (PIS e COFINS) nas competências de 03/2013 a 12/2014, o que, segundo seu entendimento, comprovaria a não necessidade da fiscalização da empresa.

Segundo a reclamante, a divergência encontrada pelo Fisco, não autorizaria a lavratura de auto de infração, sendo imprescindível a instauração de correspondente processo administrativo fiscal e, somente após a defesa do contribuinte, dar início à efetiva cobrança dos valores em discussão.

Entende o impugnante que a penalidade aplicada deveria pautar-se pelo art. 7º da Lei nº 10.426/02.

Da Alegação de Utilização de Créditos Provenientes da Dívida Externa Brasileira.

Rebate a alegação de utilização de crédito proveniente de Títulos da Dívida Externa Brasileira, afirmando:

...

Desta forma, observando os fatos aqui narrados, pois notórios, claros e evidentes são, face o caráter de legalidade a que possuem, a Recorrida equivocou-se, haja vista que não se trata de tipo penal, conduta criminosa ou mesmo prática com intuito fraudulento, longe disso, até porque a empresa declarou a totalidade de seus tributos, via SPED CONTABIL ECD E SPED CONTABIL ECF/DCTF [referente as competências 03/2013 a 12/2014 e no mesmo documento passou a informar o pagamento/compensação dos mesmos com o crédito que é de sua titularidade, o que reitera-se não conduz a prática criminosa ou intuito de fraude.

...

No presente caso, o que houve foi apenas a compensação [pagamento com conversão em renda] – referente nas competências 03/2013 a 12/5014, conforme mencionado acima, na qual, não sendo aceito pela Receita Federal do Brasil, esta pode efetuar a Cobrança [como já está ocorrendo, com a lavratura do presente Auto de Infração], já que o débito foi declarado em sua integralidade. Assim, para a aplicação da multa isolada de 150% [cento e cinquenta por cento], faz-se necessária a existência de fraude, incoerente no presente caso.

...

#### Da Ilegalidade da Multa Arbitrada.

Tenta demonstrar a inexistência de fraude, que ensejasse a aplicação da multa de 150%, tendo havido, tão somente, a intenção de realização de uma compensação, que não fora aceita pela Fazenda. Para a identificação da fraude, ainda em seu entendimento, é necessário que o infrator, "dolosamente, pratique ato jurídico divergente da realidade dos fatos, distorcendo seus elementos de modo a evitar a sua subsunção à regra matriz de incidência, o que não ocorreu no presente caso, tendo em vista que houve o lançamento dos débitos constantes na SPED CONTABIL ECD E SPED CONTABIL ECF, sem lançamento de ofício pelo fiscal, sendo que, na verdade, teve declaração de informação verídicas, circunstâncias da qual não é admissível presumir o dolo e atribuir um evidente caráter de fraude".

Entende não estarem presentes no Auto de Infração, os fatos caracterizadores de evidente intuito de fraude, tendo sido o lançamento efetuado com base em livros contábeis e declaração ECF fornecida pelo contribuinte à RFB.

Continua, alegando a ilegalidade da multa de ofício aplicada:

...

Assim, é abusiva a autuação do contribuinte tão somente para o pretexto de constituir crédito tributário, que já está constituído pelo procedimento descrito, devidamente informado à RFB. Não houve qualquer mentira ou ardil nos dados apresentados ao Fisco que concretizasse o intuito fraudulento para aplicação da multa isolada no patamar de 150% [cento e cinquenta por cento]. Houve, isto sim, a realização de uma compensação [pagamento com conversão em renda], jamais fraudulenta. Assim, a intenção manifesta de utilizar os créditos não admitidos pela Fazenda é incompatível com a ação ardilosa alegada pela fiscalização de informação falsa em SPED CONTABIL ECD E SPED CONTABIL ECF e/ou conduta dolosa.

Por outro lado, ainda que passível a aplicação de multa, esta não pode ser a multa de ofício aplicada no auto de infração, mas tão somente, a multa pela falta de entrega da DCTF, prevista no artigo 7º da Lei n.º 10.426/2002, alterado pela Lei n.º 11.051/2004.

...

Apresenta também decisões do CARF no sentido de seu entendimento, alegando que a referida Câmara, por meio da Súmula 04, se manifestara no que se refere à aplicação da Taxa SELIC aos débitos fiscais federais.

Pede ainda a abertura de procedimento administrativo, caso a RFB não concorde com a modalidade de confissão e pagamento adotado, nos termos do direito constitucional da ampla defesa e do contraditório.

Ao fim, conclui, pedindo o cancelamento do auto de infração:

A) a uma, porque os débitos lançados de ofício, referente a divergências nas apurações entre SPED CONTABIL ECD E SPED CONTABIL ECF, SPED CONTRIBUIÇÕES e EFD e DCTF, já foram informados e pagos, com valores originais da realidade contábil, através de informes realizados nos COMPROT 011.79446.000257.2013.000.000, além do posterior protocolo com as informações prestadas a RFB pela juntada efetivada no Processo Administrativo nº 13811.726457/2012-97, forma legal e suficiente para constituição do crédito tributário, já que a Empresa Contribuinte realizou todas as obrigações descritas no artigo 142 do CTN, de acordo com sua realidade fiscal, levando-se em consideração que a DCTF é uma obrigação acessória;

B) a duas, porque, caso a RFB discordasse da modalidade de lançamento e pagamento, deveria iniciar um processo administrativo fiscal para determinar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário até ulterior liberação dos recursos e, por fim, extinguir a obrigação tributária com o supracitado pagamento com o repasse dos valores correspondentes as parcelas à conta vinculada ao Sistema de Pagamentos Brasileiro (SPB), percorrendo todas as instâncias administrativas, com direito ao contraditório e ampla defesa, além da garantia da suspensão da exigibilidade do crédito até ulterior decisão final administrativa, o que não ocorreu, e não a lavratura de Auto de Infração, ação esta manifestadamente abusiva ilegal, haja vista que o débito já havia sido confessado, inclusive em SPED CONTABIL ECD E SPED CONTABIL ECF, SPED CONTRIBUIÇÕES e EFD.

...

Requerendo ainda a substituição da multa aplicada, por aquela prevista no art. 7º da Lei nº 10.426/2002, além da descaracterização do evidente intuito de fraude, adotado pelo Fisco, uma vez que o lançamento fora efetuado com base em documentação apresentada pelo contribuinte.

#### **RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS**

EVALDO UDO HEIDRICH, SANDRO KRAEMER, e LILY MARGOT HEIDRICH KRAEMER, indicados como responsáveis solidários, apresentaram sua impugnação, fls. 52.457/52.492.

A impugnação apresentada se assemelha à apresentada pela empresa, já constante do presente relatório, acrescentando ainda a solicitação de nulidade do lançamento fiscal, que apresento, em síntese:

...

Frente a tudo isso, Empresa Contribuinte, representada pelo sócio Impugnante requer a nulidade absoluta do Lançamento Fiscal através do Auto de Infração, haja vista que a Receita Federal do Brasil não detém de Competência acerca da liberação dos Recursos / crédito com poder liberatório de pagamentos de tributos, nos moldes da sistematização pela Portaria 913/2002, visto que a Secretaria do Tesouro Nacional é quem detém da Competência para decidir acerca da liberação dos recursos e por consequência da extinção da obrigação tributária.

...

Continuam, descrevendo o Lançamento por Homologação e o mecanismo de informação em DCTF, esclarecendo que a forma de pagamento almejado pela empresa, não está contemplada pela ferramenta digital disponibilizada pela RFB (DCTF), razão pela qual, foi "obrigado a utilizar outros meios para formalizar referidas informações, sob o cuidado de não sofrer a cobrança indevida do débito, uma vez que a RFB não detém elementos para confirmar a efetivada extinção da obrigação tributária", apresentando decisão judicial, que em seu entendimento, reforçam sua posição.

...

Além disso, todos os débitos foram declarados em sua integridade na SPED CONTABIL ECD E SPED CONTABIL ECF, EFD, SPED e nos livros contábeis e fiscais, comprovando pela não necessidade de fiscalização na Empresa Contribuinte, apenas verificando as divergências pelos encontros de declarações, não tendo necessidade de lançamento de ofício.

...

Prosseguem, questionando a legalidade da multa de ofício aplicada pelo Fisco:

...

Conforme mencionado acima, houve a confissão do crédito tributário na DCTF, SPED CONTABIL ECD E SPED CONTABIL ECF, EFD, SPED e nos livros contábeis obrigatórios, com os reais valores, que, caso não fosse deferida a retificação da DCTF pela RFB, esta notificaria e efetuaría a cobrança dos débitos, com o posterior

pagamento na modalidade descrita, motivo pelo qual ilegal o arbitramento da multa de 150% [cento e cinquenta por cento], com base no artigo 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/96, visto que houve o lançamento do débito, além do que não houve informação no campo de Compensação, não sendo cabível o auto de infração e consequentemente a multa.

...

Alegam a inexistência de qualquer "mentira ou ardil nos dados apresentados ao Fisco que concretizasse o intuito fraudulento para aplicação da multa isolada no patamar de 150% [cento e cinquenta por cento] e a responsabilização solidária dos sócios":

...

Em resumo, para que haja fraude fiscal, é necessário que haja um nexo motivacional entre a conduta fraudulenta e o fato gerador em si. Em outras palavras, a fraude tributária pressupõe que o comportamento fraudulento do agente tenha por pretensão principal substituir e/ou esconder total ou parcialmente o fato gerador, que não é o caso presente, pois houve a comprovação de que os tributos foram declarados integralmente, não ocorrendo sonegação fiscal, até mesmo porque após a análise dos lançamentos, a fiscalização não efetuou lançamento de ofício.

...

Senão bastasse, ainda que possível a aplicação de multa, esta não pode ser a multa de ofício aplicada no auto de infração, mas tão somente, a multa pela falta de entrega da DCTF, prevista no artigo 7º da Lei n.º 10.426/2002, alterado pela Lei n.º 11.051/2004.

...

Finalizam, afirmando não vislumbrarem, "na falta de declaração em DCTF ou falta de pagamento, o evidente intuito de fraude definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64".

Solicitam a redução da Multa caso não seja deferida a exclusão da referida penalidade:

...

Apenas para argumentar, em caso de não deferimento da exclusão da multa isolada, certo é a sua redução, em virtude do princípio constitucional da proporcionalidade, além de constatar-se que as penalidades dos parágrafos 15 e 17 do art. 74 da Lei 9.430, de 1996, conflitam com o disposto no artigo 5º, inciso XXXIV, alínea 'a' da Constituição Federal, uma vez que tendem a inibir a iniciativa dos

contribuintes de buscarem junto ao Fisco a cobrança de valores indevidamente recolhidos.

...

Apresentam jurisprudências que em seu entendimento, reforçam a tese levantada. Questiona a constitucionalidade dos parágrafos 15 e 17 do art. 174 da Lei nº 9.430/96, ofensas ao direito de petição e proporcionalidade/razoabilidade:

...

Assim, a previsão de incidência de multa dos §§ 15 e 17 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, restringe o exercício do direito de petição (art. 5º, inc. XXXIV, alínea 'a'), porquanto, aprioristicamente, já define uma sanção em razão do simples indeferimento pedido, sem levar em consideração, nas hipóteses dos §§ 15 e 17, qualquer elemento volitivo, como a má-fé. Ao contrário, pune o contribuinte de boa-fé. É que a inexistência do direito postulado não pode ser confundida com má-fé ou fraude, que não se presumem e devem ser comprovados por quem as alega.

Em outras palavras, a não aplicação da multa está condicionada a certeza, pelo requerente, do seu direito.

...

Há, pois, aí, sem dúvida, ofensa ao direito de petição, e, portanto, à alínea 'a' do inc. XXXIV do art. 5º da Constituição Federal.

Afora essa ofensa direta ao direito constitucional de petição, entendo que os preceptivos impugnados atentam, também, contra o princípio da proporcionalidade/razoabilidade.

...

Alegam também que o STF limitou a aplicação da multa a 100%:

...

Esclarece o contribuinte que em decisão recente o STF, a referida corte fixou o teto máximo de multa no limite de 100% (cem por cento).

Ao assim decidir, o STF acabou impondo um limite ao percentual da multa, de modo que as penalidades que ultrapassem 100% acabariam por violar o princípio do não confisco.

Sobre esses pontos, o próprio STF, por meio do voto do ministro Celso de Mello, no RE 754.554/GO, adotou posicionamento no sentido de que mesmo uma multa de 25% pode ser declarada confiscatória, caso ultrapasse o valor da própria obrigação, como no caso do ICMS/GO, em que o tributo é de 17% sobre o valor da operação.

...

Os impugnantes rebatem especificamente sua inclusão no pólo passivo da obrigação tributária:

...

Em primeiro lugar, há que salientar que no direito brasileiro impera o princípio da existência individualizada pessoa jurídica, o que significa dizer que a pessoa jurídica é reconhecida pelo direito como sujeito de direitos e obrigações, tendo existência distinta de seus membros.

...

Levantam questões relativas à desconsideração da personalidade jurídica, prevista, segundo seus entendimentos, nos arts. 134, III e 135, III do CTN.

...

Assim, para que haja a responsabilização dos sócios no auto de infração, nos termos do artigo 135, inciso III do CTN, obrigatoriamente, há que serem observados seus pressupostos legais, quais sejam: que haja excesso de poder ou infração à lei nos atos praticados; o que não ocorreu no presente caso, visto que a modalidade de tipificação descrita pelo auditor-fiscal para vincular os sócios não é válida, o que torna ilegal e arbitrária a responsabilização, além de não ter a comprovação da atuação dos sócios elencados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos.

...

Entendem não restar comprovada quaisquer conduta dos sócios que os enquadrem no art. 135 do CTN. Alegam que para a responsabilização imposta, deveria ser demonstrado o ato ilícito com a efetiva responsabilização daquele que o praticou, uma vez que, segundo afirmam, "constitucionalmente, nenhuma pena pode passar da pessoa que praticou o ato (Art. 5º, XLV, Constituição Federal)":

...

Noutros termos, a mera afirmação unilateral do Fisco efetuada após a constituição de seus créditos tributários sobre a existência de responsáveis tributários para fins de responsabilização passiva é atitude que não tem amparo no Direito positivo, porquanto acaba por menoscabar a própria garantia constitucional da ampla defesa.

...

Alegam que o Fisco não demonstrou a contento, os atos praticados pelos sócios, que ensejassem a responsabilização tributária.

Ao final, listam os documentos que foram anexados que comprovariam suas alegações e apresentam suas conclusões, onde pedem a desconsideração do Auto

de Infração, por arbitrariedade e ilegalidade, entendendo que os débitos da empresa não precisariam ser lançados uma segunda vez, por já estarem de DCTF, ECD e ECF.

Ainda, caso a RFB discordasse da modalidade de lançamento e pagamento, deveria iniciar um processo administrativo fiscal para determinar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Requerem também o efeito suspensivo, além do cancelamento do auto de infração, com base nos mesmos argumentos já citados e que, caso não se entenda dessa forma, "que reduza a multa para percentual previsto no artigo 7º da Lei nº 10.426/2002, alterado pela Lei nº 11.051/2004, sob pena de negar-se vigência a Lei Federal".

Finalmente, pede a redução da multa de ofício para limite imposto pelo STF na aplicação de multa de 100% (cem por cento) e ainda a não responsabilização dos sócios da empresa, "tendo em vista que em momento algum ficou provado o intuito de dolo e fraude cometido por eles".

A DRJ negou provimento às Impugnações, em acórdão assim ementado:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2014

**NULIDADE DO LANÇAMENTO**

Presentes os requisitos legais da notificação e inexistindo ato lavrado por pessoa incompetente ou proferido com preterição ao direito de defesa, descabida a arguição de nulidade do feito.

**COMPENSAÇÃO. CRÉDITOS DE TERCEIROS. IMPOSSIBILIDADE.**

A legislação tributária em vigor não permite a utilização de créditos de terceiros para fins de compensação de débitos relativos a impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal. Incabível a utilização da sistemática de pagamento via Secretaria do Tesouro Nacional, nas condições previstas pela Portaria SRF nº 913/2002, para compensação de tributos com créditos de terceiros, no caso, Títulos Públicos da Dívida Externa.

**MULTA QUALIFICADA - 150%. PRÁTICA REITERADA.**

A declaração de informações inverídicas, durante longo período de tempo, evidencia a conduta dolosa no sentido de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fiscal da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, justificando-se, assim, a multa no percentual de 150%.

**RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ART. 135 CTN.**

A responsabilidade do administrador, por força do art. 135 do CTN, na linha da jurisprudência do STJ, é subjetiva e decorre de prática de ato ilícito, estando devidamente comprovada a prática de atos dolosos pela empresa, resta inconteste a atribuição de responsabilidade solidária aos sócios com poderes de gestão à época dos fatos geradores.

#### JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. ALCANCE.

A função das Delegacias da Receita Federal de Julgamento, como órgãos de jurisdição administrativa, consiste em examinar a consentaneidade dos procedimentos fiscais com as normas legais vigentes, não lhes sendo facultado pronunciar-se a respeito da conformidade ou não da lei, validamente editada, com os demais preceitos emanados pela Constituição Federal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignado, o contribuinte e os responsáveis solidários apresentaram Recursos Voluntários, nos quais alegam que não foram realizadas compensações indevidas em GFIP, que os débitos foram declarados em sua integralidade nos livros contábeis e fiscais, sem qualquer fraude ou dolo, bem como que a multa é ilegal.

É o relatório.

#### VOTO

Conselheiro **Andressa Pegoraro Tomazela**, Relatora.

#### CONHECIMENTO

O contribuinte e os responsáveis solidários apresentaram tempestivamente seus Recursos Voluntários. Ocorre que o Recurso Voluntário dos solidários foi assinado por representante legal sem poderes. Intimados a regularizar a representação processual, os responsáveis solidários restaram silentes. A Delegacia da Receita Federal proferiu o despacho abaixo transscrito e encaminhou o presente processo para este Conselho.

#### DESPACHO DE ENCAMINHAMENTO

Trata o presente processo de Auto de Infração referente a lançamento de crédito tributário de CPRB, lavrado contra o contribuinte em epígrafe e sujeitos passivos solidários Evaldo Udo Heidrich, Sandro Kraemer e Lilly Margot Heidrich Kraemer, conforme se verifica dos documentos juntados às fls. 52423/52433.

Regularmente intimados sobre mencionado lançamento (fl. 52449/52452), os sujeitos passivos, principal e solidários, apresentaram as tempestivas Impugnações, sendo proferido Acórdão que julgou Improcedente as impugnações, mantendo o crédito tributário.

Regularmente intimados sobre o Acórdão nº 04-44.372 da 2<sup>a</sup> Turma da DRJ/CGE, os sujeitos passivos, principal e solidários, apresentaram os tempestivos Recursos Voluntários de fls.52877/52888 (Principal) e fls. 52889/52901 (Solidários), considerando que a ciência do referido Acórdão ocorreu da seguinte maneira:

Heidrich S/A Cartões Reciclados – HCR: Ciência do Acórdão em 13/11/2017 e o protocolo do recurso em 13/12/2017.

Evaldo Udo Heidrich: Ciência do AI em 20/11/2017 e o protocolo do recurso em 13/12/2017.

Sandro Kraemer: Ciência do AI em 20/11/2017 e o protocolo do recurso em 13/12/2017.

Lilly Margot Heidrich Kraemer: Ciência do AI em 20/11/2017 e protocolo do recurso em 13/12/2017.

Cabe esclarecer, que o Recurso Voluntário dos sujeitos passivos solidários de folhas 52889/52901, foi assinado pela “Alpha One Administração e Gestão de Ativos Eireli” conforme se extrai da consulta efetuada na palavra-chave do documento no sistema do e-processo.

Como não consta do processo procuração outorgada pelos sujeitos passivos à signatária do Recurso, tampouco há Procuração Eletrônica/RFB que permita a signatária representá-los em referido PAF, foram providenciadas as intimações de folhas 52902/52904 para regularização da representação processual, sendo que os sujeitos passivos deixaram transcorrer o prazo para regularização sem apresentar qualquer manifestação.

Desta maneira, encaminho o presente processo ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF-MF para análise da situação acima descrita bem como apreciação e julgamento dos Recursos Voluntários apresentados. Rio do Sul, 29 de março de 2018.

Sendo assim, não tendo ocorrido a regularização processual após intimação prevista pela Súmula CARF nº 129, entendo que o Recurso Voluntário dos responsáveis solidários não cumpriu tal requisito de admissibilidade, razão pela qual não serão conhecidos.

Já o Recurso Voluntário do contribuinte atende aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

## **MÉRITO**

De início, o Recorrente alega que utilizou título da dívida pública externa para pagamento de débitos tributários e que este procedimento estaria respaldado, para pessoas jurídicas não integrantes da administração pública, pela Portaria SRF nº 913, de 25 de junho de 2002, que assim dispõe:

Art. 1º O pagamento de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal (SRF) e das demais receitas federais recolhidas em Documento de Arrecadação de Receitas Federais (Darf) poderá ser efetuado por intermédio da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), que passa a integrar a Rede Arrecadadora de Receitas Federais (Rarf) sob o Código Nacional de Compensação 009.

Parágrafo único. A STN está apta a prestar serviços de arrecadação de que trata a Portaria SRF nº 2.609, de 20 de setembro de 2001, nos casos de pagamento de receitas federais com:

I - recursos integrantes da Conta Única do Tesouro Nacional por meio do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi);

II - transferência de recursos para a Conta Única do Tesouro Nacional por meio do Sistema de Pagamentos Brasileiro (SPB).

Art. 2º A utilização do Siafi para o pagamento de receitas federais destina-se aos órgãos ou entidades da Administração Pública Federal integrantes da Conta Única do Tesouro Nacional e às pessoas jurídicas de direito privado que façam uso do Siafi nos termos de convênio firmado com a STN.

(...)

Art. 6º O comprovante de pagamento do imposto por meio do SPB estará disponível para impressão no endereço da STN na Internet, a partir do dia seguinte ao da sua realização.

Não há nos autos do presente processo prova de que firmou convênio com a STN, além de não haver qualquer comprovante de pagamento dos tributos exigidos por meio do SPB, conforme exigem os artigos acima transcritos. Nesse sentido, a DRJ entendeu da seguinte forma:

Com efeito, foram apresentados meros Ofícios dirigidos à STN, nos quais um terceiro - APPEX CONSULTORIA TRIBUTÁRIA LTDA, para fins de quitação dos débitos da Impugnante (“Comprot 011.79446.002869.2013.000.00” e “Comprot 011.79446.001544.2014.000.00”), que autoriza o resgate de supostos créditos por ela adquiridos, além de contrato firmado com a mesma empresa, fls. 49.759 a 49.763.

Ressalto que, conforme informação do Fisco em seu Termo de Verificação Fiscal - TVF, item 36 de fl. 49.819, "a STN encaminhou à RFB vários ofícios, abaixo relacionados, reiterando sua posição de indeferimento dos pleitos da APPEX

relacionados à HEIDRICH, haja vista a falta de amparo legal", elencando, na mesma página, relação de ofícios rejeitando a intenção.

O Fisco também informa no TVF, que a empresa, "protocolou referidos documentos na Receita Federal do Brasil, no Processo Administrativo n.º 13811.726457/2012-97, confessando seus débitos e informando o imediato pagamento".

Em consulta ao citado processo, o qual consta em nome da APPEX CONSULTORIA TRIBUTÁRIA LTDA - CNPJ 15.511.847/0001-08, verificou-se que ele foi formalizado no dia 31/10/2012, com a informação "RECEBIDO POR INSISTÊNCIA FALTOU DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO", sendo que os pedidos de restituição a ele anexados também foram indeferidos mediante despacho decisório da Derat/SP, conforme tela do referido processo destacada a seguir:

(...)

Houve ciência eletrônica do referido Despacho Decisório no dia 22/08/2013 e não foi apresentada manifestação de inconformidade. Ressalte-se ainda que, conforme consulta aos sistemas internos da Receita Federal, o processo nº 13811.726457/2012-97 se encontra arquivado.

Portanto, não foram reconhecidos no citado processo administrativo nº 13811.726457/2012-97 quaisquer créditos passíveis de compensação com débitos de tributos federais, visto que os pedidos de restituição nele formulados foram indeferidos, conforme Despacho Decisório acima transcrito.

Observe-se que os créditos decorrentes de pagamentos indevidos ou a maior, quando passíveis de restituição/compensação, devem ser realizados eletronicamente mediante o programa PER/DCOMP, conforme mencionado no citado Despacho Decisório que indeferiu o pedido da contribuinte, e no caso dos autos não houve apresentação de PER/DCOMP eletronicamente.

Destaque-se, ainda, que no curso do julgamento do processo de Execução por Título Extrajudicial, nos autos do processo nº 36761-30.2012.4.01.3400, o Juiz Federal Ricardo Gonçalves da Rocha Castro, da Seção Judiciária do Distrito Federal, exarou a sentença nº 526/2013, em que restou afastada a possibilidade da utilização dos supostos créditos cedidos pela APPEX a diversas pessoas jurídicas para quitação de tributos federais.

Pela pertinência dos argumentos e pela coincidência dos fatos analisados naquele processo judicial, a autoridade fiscal reproduziu no Termo de Verificação Fiscal parte daquela decisão, com o fito de reafirmar o entendimento esposado.

A decisão judicial inicia afirmando que "Impõe-se a rejeição liminar da petição inicial, por falta de certeza e de liquidez do título executivo, pela ausência do

interesse de agir, pela impossibilidade jurídica do pedido de compensação e pela prescrição". Consta também da referida sentença:

[...] Pelo exposto e transcrito, e em observância ao artigo 219, § 5º, do Código de Processo Civil, declaro prescrita a pretensão de exigibilidade dos títulos de dívida pública descritos pelos exequentes (apólices ao portador nn. 075925, emitida pela Prefeitura do Distrito Federal, e 10747, emitida em pelo Municipalidade de Pará (Belém) de 1919 - Títulos da Dívida Externa Brasileira). Declaro ainda a carência de interesse de agir e a impossibilidade jurídica do pedido. Julgo extinto o processo na forma do CPC, art. 269, inc. IV, c/c o 598. Condeno os exequentes, por litigância de má-fé, em multa correspondente a 1% (um por cento) do valor atribuído à causa, monetariamente corrigido desde o ajuizamento da ação. A multa será rateada pelos exequentes segundo a cota parte (percentual) que cada um detém sobre o(s) título(s) exequendo(s) - CPC, art. 18, caput e § 1º. Os exequentes ainda arcarão com o pagamento das custas processuais. [...]

Quanto à Lei nº 10.179, de 2001, mencionada nos citados requerimentos enviados à STN e nas impugnações, cumpre observar que, em seu art. 6º, ela prevê que os títulos referidos no seu art. 2º (LTN, LFT e NTN) poderão ser utilizados para pagamento de tributos federais, desde que vencidos. Ocorre que todos os títulos emitidos na forma dessa lei foram resgatados nos respectivos vencimentos, não havendo nenhum na condição de vencido.

Ademais, os títulos emitidos na forma da Lei nº 10.179, de 2001, são todos escriturais (com registro eletrônico, e não em cártula) e são todos emitidos no Brasil. Portanto, na prática, não há nenhuma hipótese de pagamento ou compensação de tributos com títulos públicos. A exceção se dá exclusivamente em relação ao pagamento de 50% do Imposto Territorial Rural com Títulos da Dívida Agrária, hipótese esta expressamente prevista no art. 105 da Lei nº 4.504, de 1964.

Note-se, ainda, que títulos antigos emitidos em papel e em moeda estrangeira não podem ser convertidos nos títulos referidos no art. 2º da Lei nº 10.179, de 2001 (LTN, LFT ou NTN), portanto não se prestam para pagamento ou compensação de tributos federais. Títulos impressos em moeda estrangeira são negociados fora do Brasil só podem ser resgatados no exterior, por meio do agente pagador credenciado e na moeda da emissão.

Corroborando o entendimento de que atualmente inexiste possibilidade de utilização dos títulos da dívida pública para pagamento de tributos federais, nos termos do art. 6º Lei nº 10.179, de 2001, cumpre citar a Solução de Consulta nº 393, de 03 de novembro de 2009, assim ementada:

**EMENTA: UTILIZAÇÃO DE TÍTULOS DA DÍVIDA PÚBLICA PARA PAGAMENTO DE TRIBUTOS FEDERAIS NOS TERMOS DO ART. 6º DA LEI N° 10.179, DE 2001. O art. 6º**

DOCUMENTO VALIDADO

da Lei nº 10.179, de 2001, depende de regulamentação, mediante a qual se deverá estabelecer como se dará a liberação prevista naquele dispositivo, bem assim como será efetivado o acerto entre os débitos fiscais do contribuinte e o valor do título vencido, utilizado para pagá-lo. Enquanto não editada semelhante regulamentação, inexiste possibilidade de utilização dos títulos da dívida pública emitidos em conformidade com os arts. 1º a 3º da Lei nº 10.179, de 2001, a partir da data de seu vencimento, para pagamento de tributos federais. Atualmente, a compensação de tributos de contribuições federais administrados pela RFB, a qual compete a este órgão recepcionar, normatizar e apreciar é praticada apenas conforme o art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, só podendo ser nela utilizados créditos decorrentes de tributos ou contribuições federais, pagos a maior ou indevidamente, passíveis de restituição ou resarcimento. Inadmissível a utilização de créditos referentes a títulos públicos nessa compensação. Uma vez que, por expressa restrição legal, não se compatibiliza com créditos referentes a títulos públicos, incabível cogitar da compensação de que trata o art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, de plano, como possível meio para operacionalizar o art. 6º da Lei nº 10.179, de 2001. Segundo comunicado divulgado pela Secretaria do Tesouro Nacional as LTN emitidas no início da década de 1970 apresentavam prazos de, no máximo, 365 dias. Não houve qualquer exceção a essa regra, nem houve qualquer repactuação dos prazos de vencimento. Tampouco existe escrituração de títulos cartulares. O Tesouro Nacional emite LTN na forma escritural, de duas maneiras: por meio do "Tesouro Direto" e, por meio de seus leilões semanais. Não existem, pois, tais títulos, emitidos na referida época, com prazo superior a 365 dias, cujos vencimentos teriam sido supostamente repactuados para datas atuais. Alegações de que tais títulos são ainda válidos, inclusive já escriturados, são falsas. Sem qualquer fundamento, portanto, pretender-se enquadrar essas pretensas LTN na prerrogativa do art. 6º da Lei nº 10.179, de 2001.

Cite-se, ainda, a Solução de Consulta nº 166, de 18 de junho de 2012, assim encintada:

**EMENTA: ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. TÍTULOS DA DÍVIDA PÚBLICA EXTERNA.** Inexiste previsão legal para a quitação de título da dívida pública externa com tributos administrados pela Receita Federal do Brasil.

Ressalte-se, ainda, que em face das reiteradas fraudes em compensação de créditos relativos a títulos públicos, a RFB disponibilizou no seu site (<http://receita.fazenda.gov.br>) as seguintes orientações aos contribuintes:

[...]

Fraude em Compensação de Créditos Relativos a Títulos Públicos

por Subsecretaria de Arrecadação e Atendimento — publicado 15/01/2015 15h57, última modificação 03/03/2015 16h25

Chamamos a atenção do contribuinte para a tentativa recorrente, nos últimos anos, de fraudes contra a Fazenda Nacional por meio de ações judiciais de execução de títulos da dívida pública, movidas contra a União, que visam à cobrança de valores relativos ao resgate de supostos créditos oriundos de títulos da dívida pública brasileira, interna e externa (inclusive títulos emitidos no início do século passado), para uso na suspensão indevida de débitos tributários federais declarados na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), na Declaração Anual do Simples Nacional (DASN) e na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP).

Em relação à compensação com títulos públicos vencidos, prevista no art. 6º da Lei nº 10.179/2001, o Tesouro Nacional informa que todos os títulos foram resgatados nos respectivos vencimentos, não havendo, portanto, títulos vencidos passíveis de compensação.

Além disso, os títulos emitidos na forma da Lei nº 10.179/2001 são todos escriturais (com registro eletrônico nas centrais de custódias autorizadas pelo Banco Central do Brasil (SELIC/BACEN - Sistema Especial de Liquidação e de Custódia, CETIP S/A - Mercados Organizados, e CBLC/ BM&FBOVESPA Companhia Brasileira de Liquidação e Custódia) e emitidos no Brasil. Assim, títulos antigos emitidos em papel e em moeda estrangeira não podem ser convertidos nos títulos referidos no art. 2º da Lei nº 10.179/2001 (LTN, LFT ou NTN), não se prestando, portanto, para pagamento ou compensação de tributos federais.

[...]

Foi disponibilizada eletronicamente, inclusive, a cartilha de "Prevenção à Fraude Tributária com Títulos Públicos Antigos", elaborada em conjunto pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, Secretaria do Tesouro Nacional, Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e pelo Ministério Público da União, com informações úteis sobre a prática e a vedação legal da utilização de tais títulos para extinção de débitos tributários no âmbito federal (<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/243491/Cartilha+sobre+Fraudes+de+T%C3%ADtulos+P%C3%BAblicos/aa99d1b7-f311-4540-97dd-1816c6ab17b4?version=1.1>).

O objetivo daquela cartilha é alertar os contribuintes sobre o perigo de serem vítimas de armadilhas envolvendo fraudes tributárias, com especial interesse nos tributos administrados pela Receita Federal, e trata das consequências fiscais, penais e cíveis, decorrentes da tentativa de utilização de práticas fraudulentas para extinção de débitos junto à Fazenda Nacional.

A autuada alega ainda que:

Assim, a divergência encontrada entre as declarações [SPED contábil ECD E SPED contábil ECF, SPED CONTRIBUIÇÕES e EFD e DCTF], não autoriza a formalização do presente Auto de Infração, visto que a constituição do crédito tributário é ato privativo da autoridade administrativa, sendo imprescindível a instauração do correspondente procedimento administrativo fiscal para possibilitar a defesa do contribuinte e, somente após, dar início a efetiva cobrança dos valores em discussão.

Ora, o procedimento administrativo requerido para possibilitar a defesa já está sendo assegurado neste processo. Como não poderia ser diferente, na presente fase processual está sendo analisada a legalidade da compensação pretendida pela defesa, com a devida suspensão, como já tratado anteriormente, da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151, III, do Código Tributário Nacional - CTN. Não havia necessidade de tal direito ter sido arguido na peça contestatória, pois é inerente às normas que regem o processo administrativo fiscal federal.

Portanto, não foi comprovada nos autos a existência de quaisquer créditos tributários líquidos e certos passíveis de compensação, sendo que não existe previsão legal para a quitação de tributos administrados pela Receita Federal do Brasil com título da dívida pública externa.

Da Multa de Ofício de 150%

A multa qualificada no percentual de 150% teve por base o disposto no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, a saber:

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

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; (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)

...

Conforme expressamente definido na legislação, a imputação da multa qualificada (percentual duplicado) vincula-se às hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, que dispõem:

“Art. 71. 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.

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 imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no artigo 71 e 72.” (Grifou-se)

O conluio não chega a ser uma terceira hipótese qualificadora autônoma, pois se refere à possibilidade de a sonegação e/ou a fraude serem orquestradas por meio de ajuste doloso entre duas ou mais pessoas (físicas ou jurídicas).

Analizando-se as características textuais das definições empreendidas pelos arts. 71 e 72, a primeira premissa indispensável é a de que sonegação e fraude são condutas dolosas. Isso se depreende da expressão “(...) toda ação ou omissão dolosa tendente (...)”, que é repetida em ambos os artigos.

A interpretação da fraude lato sensu, no âmbito da legislação tributária, deve ser sempre em relação à conduta dolosa do sujeito passivo, tendente a impedir ou retardar 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.

Na verdade, a norma jurídica ao descrever a hipótese relativa à fraude stricto sensu (art. 72) denota apenas os meios utilizados para impedir ou retardar o conhecimento pelas autoridades fazendárias, quais sejam: (i) o ocultamento da ocorrência do fato gerador; (ii) a exclusão ou modificação de suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Sonegação e fraude puníveis são condutas, e não genericamente quaisquer situações jurídicas. São sempre uma “ação” ou “omissão” perpetradas por ser humano, seja em relação ao sujeito passivo pessoa física, seja em relação ao sujeito passivo pessoa jurídica. Isto é, apenas existe sonegação ou fraude qualificadoras se houver uma conduta humana (ação ou omissão).

A conduta humana qualificadora deve ser dolosa. Afora todas as doutrinas e controvérsias existentes, pode-se satisfatoriamente colher-se no direito positivo brasileiro o conceito jurídico de dolo. O Código Penal (Decreto-Lei nº 2.848, de 1940) prevê as figuras do dolo direto e do dolo eventual; tendo adotado a “teoria da vontade” em relação ao dolo direto e a “teoria do assentimento” em relação ao dolo eventual.

Segundo a teoria da vontade, age dolosamente quem pratica a ação consciente e voluntariamente. São elementos do dolo: a) a consciência, isto é, o conhecimento do fato, a ciência de que a conduta é a conduta típica; b) a vontade de realizar a conduta típica. Eis o “dolo direto”: a vontade consciente de realizar a conduta típica.

Age dolosamente (dolo direto) quem age sabendo que está agindo e querendo agir dessa maneira, mesmo que ignore completamente o caráter ilícito dessa ação. A potencial consciência da ilicitude não é elemento do dolo e, por isso, não se localiza dentro da tipicidade, mas sim é elemento componente da culpabilidade. Se a pessoa realiza uma conduta sabendo que estava realizando essa conduta e com vontade de realizar essa conduta, ela agiu dolosamente, ainda que tivesse plena convicção da licitude dessa conduta. Terá incorrido numa excludente de culpabilidade – erro de proibição –, mas terá agido dolosamente.

Já o dolo eventual, conforme a teoria do consentimento, existe quando o sujeito tem a previsão da possibilidade de acontecimento do resultado e ainda assim realiza a conduta, ainda que não queira o resultado. O agente consente em realizar o resultado, mesmo que não o queira (irrelevância da vontade, substituída pelo assentimento). E aqui a diferença fundamental em relação à “culpa consciente”, que acontece quando o sujeito prevê a possibilidade do resultado, mas com ele não assente, porque ele acredita sinceramente que o resultado não acontecerá.

Portanto, sonegação e fraude são condutas dolosas (dolo direto ou eventual). Para qualificar a multa proporcional de ofício, a autoridade fiscal deve identificar e comprovar a ocorrência da conduta dolosa do sujeito passivo, mediante apresentação de conjunto probatório suficiente.

No caso dos autos, a fiscalização justificou a aplicação da multa qualificada nos seguintes termos:

...

47. Numa análise objetiva dos fatos aqui apurados frente ao dispositivo legal, verifica-se que a HEIDRICH adquiriu da APPEX um produto de comprovada ilegalidade, mas que para o qual procurou-se dar aparência de licitude, quando da protocolização de pedidos de utilização de créditos decorrentes de títulos da dívida pública na STN.

48. Junto à RFB, foram protocolizados requerimentos de compensação de tributos federais com os títulos públicos, ao arrepio da Lei nº 9.430/96, que textualmente não reconhece tal procedimento.

49. Além disso, os citados requerimentos à STN e à RFB também não podem ser tidos, por falta de previsão legal, como documentos que constituem confissão de dívida ou como instrumentos hábeis e suficientes para a exigência do crédito tributário. Para tal fim a RFB instituiu a DCTF, na qual a empresa deliberadamente optou por não informar os débitos tributários, mesmo tendo sido esclarecida e orientada nesse sentido.

50. A HEIDRICH portanto deu seguimento e procurou beneficiar-se com a fraude na atribuição da citada operação (indeferida pela STN) de ter poder de compensar tributos de sua responsabilidade junto à RFB. No mesmo sentido, ao não declarar seus débitos em DCTF, descumpriu obrigação tributária acessória, evitando com isso a cobrança dos tributos por compensação indevida.

...

52. A Heidrich tinha alternativas legais de exercer e discutir seu suposto direito, mas optou por uma forma inidônea de apresentar pedido de compensação dos seus débitos, utilizando-se do processo administrativo da APPPEX, ao invés de seguir o rito normativo estabelecido pela RFB, dando azo ao retardo das providências de cobrança dos tributos, quiçá uma possível decadência em seu proveito.

53. Em verdade apostou-se na hipótese de uma suposta inércia do Fisco, por conta do objetivo de afastar, de forma indevida, o pagamento dos débitos tributários de responsabilidade da empresa.

54. Assim, por todo o acima exposto, coube à fiscalização aplicar a multa de ofício duplicada para 150%, face à adequação do caso ao disposto no §1º do art. 44 da Lei 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007.

55. No mesmo sentido, consequência da ocorrência, em tese, de Crime Contra a Ordem Tributária definido no artigo 1º da Lei 8.137/90, foi elaborada Representação Fiscal para Fins Penais, em obediência ao disposto na Portaria RFB nº 2.439/2010.

...

Como se pode observar, no caso em questão restou devidamente comprovada a existência de uma ação constante e repetitiva do contribuinte, inserindo valores fictícios nas DCTF de 2013 a 2014.

A contumácia com que essa ação se repetiu demonstra o caráter intencional do procedimento adotado pelo sujeito passivo (dolo). Tal conduta, sem sombra de dúvida retardou o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência

do fato gerador das contribuições, o que justifica a qualificação da multa, conforme previsto no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, combinado com o art. 71 da Lei nº 4.506/64.

A jurisprudência administrativa já consolidou o entendimento de que caracteriza o evidente intuito de fraude a prestação de informação sistemática e reiterada à Receita Federal, em valores expressivamente menores do que os efetivamente devidos com base na legislação vigente.

(...)

Ressalte-se que o fato de constar, tais como SPED Contábil ou DIPJ, informações corretas a respeito do faturamento da empresa não elide a caracterização de sonegação como definida no art. 71 da Lei nº 4.506/64 (impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária). Como já comentado, o instrumento estabelecido pela legislação vigente para controle dos tributos é a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF.

Assim, não há como acolher o argumento da defesa de que não teria havido qualquer mentira ou ardil nos dados apresentados ao Fisco que concretizasse o intuito fraudulento.

Também não procede o argumento de que a multa aplicável ao caso seria no percentual de 2%, pela falta de entrega da DCTF.

Tal percentual de multa está prevista no artigo 7º da Lei nº 10.426/2002, alterado pela Lei nº 11.051/2004, a saber:

(...)

Vê-se, pois, que a penalidade prevista no artigo 7º, inciso II, da citada Lei nº 10.426/2002 é em decorrência da falta de entrega da DCTF ou entrega após o prazo. Portanto, a punição é imposta pelo descumprimento da obrigação acessória.

A multa de 150% estabelecida no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96 é decorrente do descumprimento da obrigação principal (falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata). Tratam-se, portanto, de obrigações distintas.

Apesar de mantida a qualificação da multa, esta deve ser reduzida ao patamar de 100%, em razão da retroatividade benigna prevista no artigo 106, inciso II, alínea c, do CTN, em decorrência da alteração promovida pela Lei nº 14.689/2023 no artigo 44 da Lei nº 9.430/96. Leia-se a nova redação do artigo 44, § 1º, inciso VI, da Lei nº 9.430/96:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

(...)

*§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado 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, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)*

*VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)*

### **CONCLUSÃO**

Por todo o exposto, voto por não conhecer do Recurso Voluntário dos responsáveis solidários e por conhecer do Recurso Voluntário do contribuinte e, na parte conhecida, dar parcial provimento para reduzir a multa qualificada ao percentual de 100% em razão da retroatividade benigna.

*Assinado Digitalmente*

**Andressa Pegoraro Tomazela**