



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10120.723425/2020-30</b>
<b>RESOLUÇÃO</b>	3102-000.375 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	20 de agosto de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	GASKET PETRÓLEO IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência**

**RESOLUÇÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade, em converter o julgamento em diligência nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Fabio Kirzner Ejchel, Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Luiz Carlos de Barros Pereira, Daniel Moreno Castillo (suplente convocado(a)), Pedro Sousa Bispo (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Karoline Marchiori de Assis, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Daniel Moreno Castillo.

**RELATÓRIO**

Por bem narrar os fatos ocorridos, adoto o relatório contido na decisão proferida pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 09:

*Trata o processo de impugnação contra autos de infração lavrados em virtude de terem sido descontados indevidamente créditos relativos à contribuição social para o financiamento da seguridade social - Cofins - e à contribuição para o programa de integração social e o programa de formação do patrimônio do*

*servidor público - PIS/Pasep, ambas apuradas na sistemática não-cumulativa, nos períodos de apuração de fevereiro a abril de 2015 (fls. 1.215 a 1.289).*

*No curso do procedimento fiscal, além do respectivo Termo de Início, foram efetuados mais treze outros termos de fiscalização (fls 2 a 4, 159 e 160, 164 e 165, 173 a 175, 179 a 181, 532 a 534, 558 a 560, 587 a 590, 729 a 732, 846 e 847, 851 a 854, 1.040 e 1.041, 1.045 e 1.046 e 1.050 a 1.052).*

*Nos termos de fiscalização lavrados foram solicitados os seguintes esclarecimentos ou documentos:*

*1 - no Termo de Início: a) contrato social; b) documentos que comprovem os efetivos pagamentos aos fornecedores Gomes & Gomes Comercial Importadora e Exportadora Ltda (CNPJ 13.307.626/0001-99) e Piazon Comercial Química Ltda (CNPJ 21.441.374/0001-99); c) existência de participações societárias, bem como se atuou como controladora de outras empresas; d) existência de processos de consulta quanto à aplicação da legislação tributária ou de questionamentos judiciais acerca de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB (fls. 2 a 4).*

*Em resposta ao referido termo, foram prestadas as informações solicitadas nos itens "a", "c" e "d" acima. Quanto à documentação comprobatória requerida, solicitou a empresa prorrogação de prazo para a sua apresentação, pedido que foi deferido (fls. 27, 31 e 32, 159 e 160).*

*Requerido pela empresa nova dilação de prazo para a apresentação da documentação solicitada no Termo de Início de Fiscalização, foi novamente deferido (fls. 172 a 175).*

*2 - no Termo de Intimação Fiscal n° 2: a) documentação comprobatória referentes às operações de compra e importação de óleo diesel nos anos de 2015 e 2016, inclusive comprovantes bancários dos efetivos pagamentos; b) documentação comprobatória referentes às operações de venda de óleo diesel nos anos de 2015 e 2016; c) indicação da forma de apuração da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep, bem como planilha de cálculo com a apuração destas contribuições; d) motivo pelo qual as contribuições foram apuradas utilizando-se alíquotas por unidade de medida; e) organograma completo e atualizado do grupo empresarial, bem como identificação do corpo diretivo; f) organograma da empresa Oktana Petróleo Exportadora e Importadora Ltda, bem como identificação do corpo diretivo e funções desempenhadas; g) documentação comprobatória que autorizava a importação dos produtos "nafta", "raff" e "n-metilnilina"; h) indicação da motivação e fundamentação legal referentes à venda de mercadorias sujeitas à tributação monofásica; i) cópia do Livro de Apuração do Lucro Real dos anos de 2015 e 2016 (fls. 179 a 181).*

*No Termo de Intimação n° 2 foi ressaltada a não apresentação da documentação comprobatória dos efetivos pagamentos aos fornecedores*

*Gomes & Gomes Comercial Importadora e Exportadora Ltda (CNPJ 13.307.626/0001-99) e Piazon Comercial Química Ltda (CNPJ 21.441.374/0001-99), solicitada no Termo de Início de Fiscalização.*

*Na resposta apresentada, foram prestadas as informações solicitadas nos itens "a", "b", "c", "e", "f", "g" e "i" acima. Quanto à forma de apuração das contribuições, itens "d" e "h", a empresa informa que é optante do Regime Especial de Apuração e Pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre Combustíveis e Bebidas - Recob (fls. 188 a 190, 207 a 495, 496 a 498, 499 a 525, 526, 527 e 528 a 531).*

*3 - no Termo de Constatação e Intimação Fiscal, lavrado em 01/03/2019, a empresa foi reintimada a apresentar a documentação comprobatória dos efetivos pagamentos aos fornecedores Gomes & Gomes Comercial Importadora e Exportadora Ltda (CNPJ 13.307.626/0001-99) e Piazon Comercial Química Ltda (CNPJ 21.441.374/0001-99), solicitada no Termo de Início de Fiscalização. (fls. 532 a 534).*

*Em resposta, a empresa afirmou que já apresentou toda a documentação solicitada no Termo de Intimação Fiscal nº 2, não havendo outros documentos a serem juntados (fls. 540).*

*4 - no Termo de Intimação Fiscal nº 3: a empresa foi novamente intimada a apresentar a documentação comprobatória dos efetivos pagamentos aos fornecedores Gomes & Gomes Comercial Importadora e Exportadora Ltda (CNPJ 13.307.626/0001-99) e Piazon Comercial Química Ltda (CNPJ 21.441.374/0001-99), solicitada no Termo de Início de Fiscalização (fls. 558 a 560).*

*Na resposta, a empresa informou que as operações acima identificadas não eram "... do conhecimento dos atuais acionistas controladores do grupo econômico no qual a empresa está inserida". Acrescentou que, devido à sucessão abrupta ocorrida no grupo empresarial, decorrente de falecimento do acionista controlador, houve perda de informações e interrupção do modelo de gestão anterior (fls. 567 e 568).*

*Não consta nos autos a apresentação dessa documentação durante o transcurso do procedimento fiscal.*

*5 - no Termo de Intimação Fiscal nº 4: a) documentação comprobatória da opção pelo Recob; b) motivo pelo qual a apuração de créditos das contribuições no mês de julho de 2016 fundamentou-se em documentos fiscais emitidos em dezembro de 2013; c) explicação sobre as divergências constatadas nos créditos apurados das contribuições decorrentes das operações de importação (fls. 587 a 590).*

*Em resposta ao termo de intimação supra, a empresa não apresentou a documentação comprobatória da opção pelo Recob, fazendo referência apenas à legislação que o regula. Quanto à apropriação extemporânea de créditos,*

*informou que agiu de acordo com a legislação, a qual permite que o crédito não aproveitado em determinado mês pode sê-lo nos meses subsequentes. No que se refere ao item "c" acima, a empresa apresentou documentação, sem contudo esclarecer o motivo das divergências apontadas (fls. 597 e 598).*

*6 - no Termo de Intimação Fiscal nº 5, a empresa foi novamente intimada a apresentar documentação comprobatória da opção pelo Recob e esclarecimentos sobre as divergências constatadas nos créditos apurados das contribuições decorrentes das operações de importação (fls. 729 a 732).*

*Na resposta, a empresa informa que não localizou o termo de adesão ao Recob e a divergência apontada pela fiscalização não resultou em prejuízo ao Fisco, pois não foi por ela aproveitada (fls. 739 a 741).*

*7 - no Termo de Intimação Fiscal nº 6: a) identificação dos administradores da empresa e descrição das respectivas funções desempenhadas; b) identificação do acionista controlador falecido; c) documentação comprobatória que autorizava a importação de "nafta" (fls. 851 a 854).*

*Na resposta a essa intimação a empresa identificou os seus administradores, bem como esclareceu que a autorização para importação de "nafta" estava inclusa na autorização de importação de solventes (fls. 861 e 862).*

*8- no Termo de Intimação Fiscal nº 01/2019; direcionado a empresa Cillos Participações e Investimentos S/A: a) documentos societários e alterações posteriores; b) organograma da empresa, bem como identificação do corpo diretivo e descrição de suas atividades; c) composição societária da empresa, com a identificação de seus acionistas e respectivas participações; d) investimentos em participações societárias, com a identificação das sociedades investidas e respectivas participações (fls. 1.050 a 1.052).*

*Em resposta, a empresa Cillos Participações e Investimentos S/A prestou as informações que entendeu devidas (fls. 1.058 a 1.061).*

*Encerrado o procedimento fiscal, foram lavrados os autos de infração em discussão.*

*No Relatório Fiscal, parte integrante do Auto de Infração, constam as seguintes informações (fls. 1.237 a 1.249):*

*a) o objeto social da empresa Oktana Petróleo Importadora e Exportadora Ltda, doravante denominada Oktana, está estabelecido na cláusula 3ª do contrato social, in verbis:*

*A sociedade tem por objeto o comércio atacadista, exportação e importação de produtos químicos e petroquímicos, cereais, madeira beneficiada e serrada, bebidas, brinquedos, utensílios domésticos e artigos do vestuário em geral, intermediação e agenciamento de mercadorias de exportação e importação e assistência empresarial complementar no ramo, prestação de serviços de despachante aduaneiro em geral, depósito, carga,*

*descarga, arrumação e controle de qualidade das mercadorias acima mencionadas, exploração da prestação de serviços de transporte rodoviário de produtos perigosos, podendo ainda participar em outras sociedades comerciais como quotista ou acionista.*

*b) a empresa Oktana apropriou-se indevidamente de créditos da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep, nos valores, respectivamente, de R\$ 5.828.090,73 e R\$ 1.261.840,04, em virtude de a autoridade fiscal ter entendido que não houve a comprovação da efetiva realização das transações com os fornecedores Gomes & Gomes Comercial Importadora e Exportadora Ltda (CNPJ 13.307.626/000199) e Piazon Comercial Química Ltda (CNPJ 21.441.374/0001-99);*

*c) houve a majoração do percentual da multa aplicada, conforme estabelece o § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, por ter a autoridade fiscal entendido que houve o cometimento de fraude pela empresa, nos termos definidos pelo art. 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, pois a empresa utilizou 199 notas fiscais de compra fictícias, a fim de apropriar-se de valores maiores de créditos da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep e, por conseguinte, reduzir o montante das contribuições a pagar;*

*d) atribuiu-se responsabilidade solidária pelo crédito tributário ao Senhor Eduardo Alves Santiago Duarte, sócio-administrador, com fundamento no art. 135, III, do Código Tributário Nacional -CTN, por ter sido identificada sua participação direta no cometimento da infração tributária apurada;*

*e) também se atribuiu responsabilidade solidária pelo crédito tributário ao Senhor Charles Cristiano Teixeira Valentim, contador da empresa, com fundamento no art. 135, II, do CTN, por ter realizado artifícios contábeis a fim de ocultar a identificação da infração tributária apurada; e,*

*f) aplicou-se ao lançamento tributário objeto destes autos o prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN, pois presente a ocorrência de fraude.*

*Na impugnação apresentada pela empresa esta alega que (fls. 1.395 a 1.414):*

*a) os autos de infração padecem de nulidade por haver duplicidade de exigência com os valores cobrados no processo administrativo fiscal - PAF - nº 10120.724468/2020-32, visto que utiliza neste último os valores de créditos como apurados neste PAF, de nº 10120.723425/2020-30, o que ocasiona dupla exigência sobre o mesmo fato;*

*b) os autos de infração padecem de nulidade por haver erro material na apuração do crédito tributário, pois depois das glosas realizadas, desconsiderou os créditos devidamente escriturados na Escrituração Fiscal Digital das Contribuições - EFD-Contribuições;*

*c) estão decaídos os valores apurados referentes a fatos geradores que ocorreram anteriormente ao dia 2 de março de 2015, visto que a ciência do*

lançamento ocorreu apenas em 2 de março de 2020, aplicando-se ao lançamento o prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º do CTN, pois demonstrará a não ocorrência da fraude imputada;

d) ocorreram as transações comerciais entre a impugnante e as empresas Gomes & Gomes Comercial Importadora e Exportadora Ltda (CNPJ 13.307.626/0001-99) e Piazon Comercial Química Ltda (CNPJ 21.441.374/0001-99);

e) o fato de essas empresas não terem apresentado a Escrituração Contábil Digital - ECD - e a Escrituração Contábil Fiscal - ECF - não permite a imputação de qualquer punição à impugnante;

f) a empresa Oktana não pode obter, em virtude dos sigilos contábil e fiscal, qualquer documento pertencente às empresas que lhe prestaram serviços, o que implica que não pode ter despesas suas glosadas "... por ausência de documentação impossível de obter";

g) em virtude de mudança abrupta na gestão da empresa, devido ao falecimento de seu antigo gestor, somente agora localizou as notas fiscais que fundamentaram as operações com as empresas Gomes Comercial Importadora e Exportadora Ltda (CNPJ 13.307.626/0001-99) e Piazon Comercial Química Ltda (CNPJ 21.441.374/0001-99);

h) apresentadas as notas fiscais acima referidas, não subsiste a motivação do lançamento fiscal;

i) os pagamentos realizados às empresas Gomes Comercial Importadora e Exportadora Ltda (CNPJ 13.307.626/0001-99) e Piazon Comercial Química Ltda (CNPJ 21.441.374/0001-99) foram operacionalizados mediante a entrega de créditos que a impugnante detinha em desfavor das empresas Pontual Service Comércio e Serviços Ltda - ME ("PONTUAL") e Bom Sucesso, Comércio Atacadista de Embalagens Ltda - ME ("BOM SUCESSO");

j) não há no Relatório Fiscal nem nos Autos de Infração qualquer referência à má-fé da empresa na utilização dos serviços das empresas Gomes Comercial Importadora e Exportadora Ltda (CNPJ 13.307.626/0001-99) e Piazon Comercial Química Ltda (CNPJ 21.441.374/0001-99);

k) a multa qualificada aplicada não deve subsistir, pois não houve, como demonstrado na impugnação, qualquer ilicitude na utilização dos créditos das contribuições por parte da empresa;

l) ainda que prevaleça o entendimento de que as operações em debate não ocorreram, não houve o cometimento de fraude na utilização dos créditos pela empresa;

m) a fraude ocorre apenas se utilizados meios ilícitos para evitar a tributação;

*n) para caracterizar a conduta dolosa não basta a violação à lei, mas a demonstração de que o sujeito passivo teve a intenção deliberada de infringi-la;*

*o) não há provas de fraude praticada pela empresa;*

*p) a multa deve ser reduzida ao patamar de 100% do tributo devido, pois também às penalidades aplica-se a vedação da utilização de tributo com efeito de confisco; e,*

*q) a multa aplicada atenta contra os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.*

*Ao final, requer que:*

*a) em preliminar:*

*a.i) seja declarada a nulidade do auto de infração ou pela ocorrência de bis in idem ou por erro na apuração do crédito tributário;*

*a.ii) seja reconhecida a decadência parcial do lançamento tributário;*

*b) no mérito:*

*b.i) seja reconhecida a improcedência do auto de infração, pois demonstrada a falta de motivação para o lançamento fiscal;*

*b.ii) seja afastada a multa qualificada ou, subsidiariamente, a sua redução ao percentual de 100%.*

*Na impugnação apresentada pelo imputado responsável solidário Sr. Eduardo Alves Santiago Duarte este alega que (fls. 1.355 a 1.387):*

*a) em preliminar, a nulidade do Auto de Infração por ausência de motivação, cerceamento do direito de defesa e utilização indevida de presunção, visto que:*

*a.i) a sua responsabilização pessoal pelo crédito tributário decorre simplesmente do fato de ser sócio-administrador da empresa à época dos fatos;*

*a.ii) o relatório fiscal não descreve qualquer conduta por ele cometida que tenha contribuído para o cometimento da suposta infração;*

*a.iii) o relatório fiscal apenas aponta a existência de atos contábeis e fiscais, sem especificá-los;*

*a.iv) pela falta de descrição da conduta pessoal a ele imputada, é nula a atribuição de responsabilidade pessoal pelo crédito tributário ao impugnante;*

*a.v) a responsabilidade solidária também não está caracterizada, na medida em que não foi imputada ao impugnante qualquer conduta dolosa, atribuindo-se esta apenas por constar como sócio-administrador nos documentos societários e como administrador responsável na ECD e ECF entregues pela empresa;*

a.vi) não há no Relatório Fiscal qualquer fato que indique que o impugnante tenha praticado atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos;

a.vii) a falta de conhecimento dos fatos a ele imputados resulta no cerceamento do seu direito de defesa, pois não terá meios de exercê-lo em sua plenitude;

a. viii) a falta da devida motivação do ato administrativo que lhe atribuiu responsabilidade pelo crédito tributário ocasiona a sua nulidade;

a.ix) por ser o ato de lançamento tributário uma atividade vinculada, a atribuição de responsabilidade tributária ao impugnante deveria partir da comprovação de sua participação pessoal e direta nos ilícitos alegados relativos às notas fiscais indevidamente escrituradas;

a.x) o inciso II do artigo 3º da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil - IN-RFB -nº 1.862, de 27 de dezembro de 2018, exige a descrição e comprovação dos fatos que caracterizem a responsabilidade tributária, o que não foi atendido;

a.xi) a responsabilidade tributária somente pode decorrer de um fazer ou não fazer;

a.xii) é vedada a adoção de presunções para a atribuição de responsabilidade tributária;

b) no mérito:

b.i) a responsabilidade pelo adimplemento do crédito tributário somente pode ser atribuída ao sócio-administrador se este houver cometido algum ato irregular;

b.ii) o interesse comum referido no art. 124, inciso I, do CTN pressupõe uma relação jurídica entre duas ou mais pessoas na qualidade de contribuintes;

b.iii) a expressão "interesse comum" não significa mero interesse econômico;

b. iv) o disposto no art. 124, inciso I, do CTN, não se aplica a pessoas estranhas ao fato gerador da obrigação tributária;

b.v) eventos considerados irregulares não podem, por si só, provocar a responsabilidade solidária, sob a ótica do art. 124, inciso I, do CTN;

b.vi) "... a solidariedade prevista no artigo 124, I, do CTN, somente se aplica àqueles que efetivamente praticaram o verbo do critério material da hipótese de incidência tributária, não atingindo terceiros que, embora tenham relação com o contribuinte, não praticaram diretamente a situação que representa o fato gerador.";

b.vii) ao impugnante também não se aplica o disposto no art. 135 do CTN, pois a única imputação a ele feita é constar como sócio-administrador no contrato social e representante legal nas ECD e ECF entregues;

*b.viii) ainda que se entenda cabível a atribuição de responsabilização solidária nestes autos, esta se limita aos tributos abrangidos, não abrangendo as penalidades aplicadas;*

*b.ix) as penalidades, multas, somente podem ser exigidas dos pessoalmente responsáveis pelo cometimento de uma infração; e,*

*b.x) aos responsáveis solidários pela obrigação tributária não se pode imputar responsabilidade por infrações cometidas por terceiros, os autores pessoais destas supostas irregularidades.*

*Ao final, requer que:*

*a) seja declarada a nulidade do auto de infração pela ausência da descrição de conduta comissiva ou omissiva imputável ao impugnante, falta de motivação do ato administrativo e utilização de presunção para atribuição de responsabilidade;*

*b) subsidiariamente, seja reconhecida a insubsistência da sujeição passiva solidária atribuída ao impugnante, pela ausência denexo causal que vincule este aos fatos geradores identificados nos Autos de Infração de que tratam estes autos;*

*b) sucessivamente, seja reconhecida a ausência de sujeição passiva solidária relativamente às multas lançadas.*

*Na impugnação apresentada pelo imputado responsável solidário, Sr. Charles Cristiano Teixeira Valentim, este alega que (fls. 1.323 a 1.348):*

*a) em preliminar, a nulidade do Auto de Infração por ausência de motivação, cerceamento do direito de defesa e utilização indevida de presunção, visto que:*

*a.i) a sua responsabilização pessoal pelo crédito tributário decorre simplesmente do fato de ser o contabilista responsável pelos registros contábeis da empresa Oktana;*

*a.ii) a autoridade lançadora não demonstrou ser o impugnante mandatário, preposto ou empregado da empresa Oktana;*

*a.iii) não há no Relatório Fiscal qualquer descrição de fato a indicar que o impugnante tenha praticado atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos;*

*a.iv) pela falta de descrição da conduta pessoal a ele imputada, é nula, por cerceamento do direito de defesa, a atribuição de responsabilidade pessoal pelo crédito tributário ao impugnante;*

*a. v) a falta da devida motivação do ato administrativo que lhe atribuiu responsabilidade pelo crédito tributário ocasiona a sua nulidade;*

*a.vi) por ser o ato de lançamento tributário uma atividade vinculada, a atribuição de responsabilidade tributária ao impugnante deveria partir da*

*comprovação de sua participação pessoal e direta nos ilícitos alegados relativos às notas fiscais indevidamente escrituradas;*

*a. vii) o inciso II do artigo 3º da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil - IN-RFB - nº 1.862, de 27 de dezembro de 2018, exige a descrição e comprovação dos fatos que caracterizem a responsabilidade tributária, o que não foi atendido; e,*

*a.viii) é vedada a adoção de presunções para a atribuição de responsabilidade tributária;*

*b) no mérito:*

*b.i) a responsabilidade pelo adimplemento do crédito tributário somente pode ser atribuída a terceiros se estes houverem cometido algum ato ilícito;*

*b.ii) o interesse comum referido no art. 124, inciso I, do CTN pressupõe uma relação jurídica entre duas ou mais pessoas na qualidade de contribuintes;*

*b.iii) a expressão "interesse comum" não significa mero interesse econômico;*

*b.iv) o disposto no art. 124, inciso I, do CTN, não se aplica a pessoas estranhas ao fato gerador da obrigação tributária;*

*b.v) o dispositivo legal utilizado pela autoridade fiscal para atribuir responsabilidade ao impugnante, parágrafo único do art. 1.177 do Código Civil, não se aplica às obrigações tributárias;*

*b.vi) a atribuição de responsabilidade tributária é matéria reservada, pela Constituição Federal, a lei complementar federal;*

*b.vii) ao impugnante também não se aplica o disposto no art. 135 do CTN, pois a única imputação a ele feita é "... ter supostamente realizado lançamentos 'atípicos' na escrita contábil da OKTANA";*

*b.viii) tais lançamentos atípicos não apresentaram reflexos tributários, conforme admitido no próprio Relatório Fiscal;*

*b.ix) referidos lançamentos atípicos não se relacionam com as supostas infrações tributárias apontadas e não dificultaram a identificação destas;*

*b.x) o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais somente admite a responsabilidade do contabilista quando comprovada a sua participação voluntária e consciente em esquema fraudulento que vise o pagamento a menor de tributos federais;*

*b.xi) ainda que se entenda cabível a atribuição de responsabilização solidária nestes autos, esta se limita aos tributos abrangidos, não abrangendo as penalidades aplicadas;*

*b.xii) a fiscalização não identificou o impugnante como mandatário, preposto ou empregado, a fim de lhe imputar a responsabilidade estabelecida pelo art. 135, inciso II, do CTN;*

*b.xiiV) as penalidades, multas, somente podem ser exigidas dos agentes responsáveis pelo cometimento de uma infração; e,*

*b.xiv) aos responsáveis solidários pela obrigação tributária não se pode imputar responsabilidade por infrações cometidas por terceiros, os autores destas supostas irregularidades.*

*Ao final, requer que:*

*a) seja declarada a nulidade do auto de infração pelo cerceamento do direito de defesa, falta de motivação do ato administrativo e utilização de presunção para atribuição de responsabilidade;*

*b) subsidiariamente, seja reconhecida a insubsistência da sujeita passiva solidária atribuída ao impugnante;*

*b) sucessivamente, seja reconhecida a ausência de sujeição passiva solidária relativamente às multas lançadas.*

*Eis o relatório.*

A Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 09, por meio do Acórdão nº 109-003.023, de 27 de novembro de 2020, decidiu, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares levantadas e, no mérito, julgar improcedentes as impugnações, mantendo o crédito tributário exigido, bem como a responsabilidade solidária atribuída a Eduardo Alves Santiago Duarte e a Charles Cristiano Teixeira Valentim, respectivamente, sócio-administrador e contador da empresa, conforme entendimento resumido na seguinte ementa:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/02/2015 a 30/04/2015

NULIDADE. PRESSUPOSTOS.

Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/02/2015 a 30/04/2015

DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. FRAUDE

O termo inicial do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário é, na ocorrência de fraude, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.

MULTA QUALIFICADA. FRAUDE. COMPROVAÇÃO

Devidamente comprovada a fraude, duplica-se o percentual da multa de ofício aplicada.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

A responsabilidade tributária solidária a que se refere o inciso I do art. 124 do CTN decorre de interesse comum da pessoa responsabilizada na situação vinculada ao fato jurídico tributário, que pode ser tanto o ato lícito que gerou a obrigação tributária como o ilícito que a desfigurou.

#### RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. SÓCIOS E ADMINISTRADORES.

São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

#### RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CONTADOR.

Constatada a participação do contador no cometimento da infração apurada, cabível a sua inclusão no pólo passivo da obrigação tributária.

#### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/02/2015 a 30/04/2015

#### NÃO CUMULATIVIDADE. GLOSA DE CRÉDITOS. NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS.

Inadmissível a apuração de créditos da contribuição, na sistemática de apuração não cumulativa, relativamente a operações comprovadamente inexistentes.

#### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/02/2015 a 30/04/2015

#### NÃO CUMULATIVIDADE. GLOSA DE CRÉDITOS. NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS.

Inadmissível a apuração de créditos da contribuição, na sistemática de apuração não cumulativa, relativamente a operações comprovadamente inexistentes.

#### **Impugnação Improcedente**

#### **Crédito Tributário Mantido**

A recorrente Gasket Petróleo Importadora e Exportadora Ltda., atual denominação de Oktana Petróleo Importadora e Exportadora Ltda., interpôs Recurso Voluntário, alegando, em breve síntese, preliminarmente, nulidade do auto de infração, por incongruência lógica, vício de motivação, cerceamento de defesa, ausência de descrição da conduta que tipifica como dolosa, duplicidade de lançamento e erro na quantificação do crédito tributário; e nulidade do v. acórdão recorrido, por deixar de enfrentar argumentos apresentados na impugnação e manter as nulidades invocadas quanto à autuação. No mérito, sustenta a inexistência de comprovação da fraude e a existência das operações com as empresas Gomes e Piazon; o não cabimento das multas qualificadas; decadência parcial; e violação da multa lançada aos princípios do não confisco, razoabilidade e proporcionalidade.

O recorrente Eduardo Alves Santiago Duarte interpôs Recurso Voluntário alegando, em breve síntese, preliminarmente, nulidade do auto de infração, por incongruência lógica, vício de motivação, cerceamento de defesa, ausência de descrição da conduta praticada pelo

recorrente para sua responsabilização, e nulidade do v. acórdão recorrido, por deixar de enfrentar argumentos apresentados na impugnação e manter as nulidades invocadas quanto à autuação. No mérito, sustenta a inexistência de comprovação da conduta dolosa que justificaria sua responsabilização, nos termos do artigo 135, inciso III, do CTN; não configuração da hipótese prevista no artigo 124, inciso I, do CTN; não cabimento da multa qualificada e impossibilidade de transferência para pessoa distinta do contribuinte.

O recorrente Charles Cristiano Teixeira Valentim interpôs Recurso Voluntário alegando, em breve síntese, preliminarmente, nulidade do auto de infração, por incongruência lógica, vício de motivação, cerceamento de defesa, ausência de descrição da conduta praticada pelo recorrente para sua responsabilização, e nulidade do v. acórdão recorrido, por deixar de enfrentar argumentos apresentados na impugnação e manter as nulidades invocadas quanto à autuação. No mérito, sustenta a inexistência de comprovação de qualquer conduta pessoal, tanto comissiva quanto omissiva, que pudesse lhe atribuir a responsabilidade tributária; não cabimento da multa qualificada e impossibilidade de transferência para pessoa distinta do contribuinte.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues**, Relator.

Os Recursos Voluntários são tempestivos e cumprem com os requisitos formais de admissibilidade, devendo, por conseguinte, serem conhecidos.

Em razão da similaridade entre os argumentos apresentados, a análise será feita em conjunto, com apreciação individualizada de alegações específicas, quando pertinente.

### 1 DA CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA

Em seus Recursos Voluntários, os recorrentes pleiteiam o reconhecimento da nulidade do auto de infração, com base nos seguintes argumentos: (i) incongruência lógica da autuação, por imputar o crédito tributário ao contribuinte e aos responsáveis, com base em hipóteses de responsabilidade tributária excludentes; (ii) vício de motivação, por falta de descrição e comprovação da conduta dolosa praticada pelo contribuinte e pelos responsáveis; (iii) cerceamento de defesa (como reflexo da ausência de motivação); (iv) duplicidade de lançamento e (v) erro na quantificação do crédito tributário.

É o que passo a apreciar.

No que se refere aos argumentos (i), (ii) e (iii), com a devida vênia, entendo se tratar de inconformismo dos recorrentes quanto aos fundamentos adotados no Auto de Infração,

devendo as suas razões de insurgência serem apreciadas em sede de julgamento do mérito dos recursos.

Isto porque, sem adentrar no mérito do entendimento exarado, houve a devida exposição dos fatos e fundamentos que embasam a autuação, com a descrição das condutas imputadas tanto ao contribuinte quanto aos responsáveis tributários, como pode ser verificado do Relatório Fiscal de fls. 1237 a 1249, bem como, dos documentos comprobatórios de fls. 12 a 1214, que integram o Auto de Infração.

Ressalta-se que as informações constantes da autuação são suficientemente completas a ponto de permitir aos recorrentes, tanto em sede de impugnação quanto no Recurso Voluntário, suscitar uma ampla discussão acerca do mérito, o que vai de encontro com a tese de nulidade por ausência de motivação e cerceamento de defesa.

Ademais, ainda que os recorrentes sustentem, com base na doutrina e na jurisprudência, que os artigos 124 e 135 do Código Tributário Nacional são excludentes entre si, é inegável que se trata de questão controversa que envolve o mérito da autuação, mais especificamente, a interpretação das normas que preveem a responsabilização de terceiros, razão pela qual não vislumbro qualquer incongruência lógica que implique, por si só, nulidade da autuação.

Quanto ao argumento (iv), em linha com o entendimento exarado no v. acórdão recorrido, eventuais problemas ocorridos na apuração dos tributos lançados nos Autos de Infração objeto do PAF nº 10120.724468/2020-32, tanto no que se referem aos valores apurados quanto aos créditos descontados, serão nele analisados.

Por fim, no tópico do “Erro na Quantificação do Crédito Tributário” do seu Recurso Voluntário, a recorrente Gasket sustenta que “[...] a autoridade fiscal, ao apurar o montante devido a título das contribuições PIS e COFINS, após glosar os créditos dos serviços de apoio logístico (GOMES e PIAZON), deixou de considerar os créditos devidamente escriturados na EFD-Contribuições”.

Para corroborar o alegado, destaca o seguinte:

*Conforme se observa do Anexo III desse PAF (fls. 1273/1274), a Autoridade Fiscalizadora expurgou os créditos supostamente indevidos, chegando ao valor devido a título PIS (Coluna "G") de R\$ 1.261.840,04.*

*Entretanto, os valores utilizados na Coluna "C", relativos ao crédito disponível para utilização no período, não estão compatíveis com as informações apresentadas na EFD-Contribuições (Doc. 03 da impugnação fiscal) devidamente entregue. Não há no Relatório Fiscal, como dito, qualquer informação da causa dessa desconsideração, mas os valores de créditos apropriados nos meses de fevereiro, março e abril de 2015 foram, efetiva e respectivamente, R\$ 1.347.435,84, R\$ 1.664.661,40 e R\$ 791.747,36.*

*Desse modo, subtraindo os créditos supostamente descontados indevidamente, decorrentes dos serviços de apoio logístico (GOMES e PIAZON), de R\$ 640.159,65, R\$ 501.430,66 e R\$ 123.720,60 (Coluna "G" do Anexo III), dos créditos efetivamente declarados e não glosados, chega-se ao valor devido de R\$ 882.678,82 a título de PIS, uma diferença de R\$ 379.161,22.*

*O mesmo ocorre com a COFINS. Consta no Auto de Infração a exigência de R\$ 5.828.090,73.*

*Entretanto, conforme consta na EFD-Contribuições (Doc. 03 da impugnação fiscal), os valores de créditos apropriados nos meses de fevereiro, março e abril de 2015 foram, respectivamente, R\$ 6.213.123,96, R\$ 7.679.001,25 e R\$ 3.650.659,69.*

*Subtraindo de tais valores os créditos supostamente indevidos de R\$2.948.614,10, R\$2.309.620,04 e R\$569.864,61 (Coluna "G" do Anexo III), chega-se ao valor devido de R\$ 4.077.827,93 a título de COFINS, uma diferença de R\$ 1.750.262,80.*

*Ou seja, há uma diferença de R\$ 2.129.424,02 que está sendo exigida indevidamente no Auto de Infração em referência. A razão, como acima explicado, é a não utilização de saldo credor devidamente declarado pela Recorrente em sua escrita fiscal (Doc. 02 da impugnação fiscal), sem que haja qualquer glosa desses valores.*

Diante disto, entende ter restado demonstrado o vício na apuração do montante devido a título de tributo, o que configuraria vício material insanável, posto que vinculado à mensuração do crédito tributário lançado, nos termos do artigo 142 do CTN.

Ao apreciar a referida alegação, o v. acórdão recorrido assim se manifestou:

*[...] os autos de infração ora em análise se referem **apenas** a glosa de parcela de créditos que se entendeu indevidamente utilizados na apuração da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep. A matéria objeto do lançamento fiscal restringe-se tão somente a tal fato.*

*Portanto, para estes autos, não procede a alegação de que houve erro material na apuração do crédito tributário, pois teria se desconsiderado os demais créditos escriturados na EFD-Contribuições. Não foram eles considerados nestes autos pois não são objeto da lide, a qual se refere, repita-se, somente a glosa de créditos utilizados e não a uma nova apuração dos tributos devidos.*

Com a devida vênia, parece que o v. acórdão recorrido confunde crédito glosado apurado com crédito glosado utilizado. Só há que se falar em crédito glosado utilizado quando restar devidamente demonstrado inexistir saldo credor superior ao saldo devedor apurado no período, de modo que o crédito glosado apurado foi efetivamente utilizado para quitar o tributo devido. Explica-se.

Na sistemática não-cumulativa de apuração das contribuições ao PIS e da COFINS, a legislação prevê expressamente que, do valor apurado a título de base de cálculo das

contribuições (saldo devedor), a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados nos termos da lei (saldo credor).

Trata-se do regime de compensação entre créditos e débitos, em que o contribuinte apura, mensalmente, o valor total da contribuição devida, deduz os créditos disponíveis no período e eventuais retenções e outras deduções permitidas, e recolhe apenas eventual tributo remanescente.

Em breve síntese, caso o montante a ser deduzido (saldo credor) seja superior ao saldo devedor, quita-se integralmente o valor total da contribuição apurada com as deduções permitidas no período, podendo o contribuinte utilizar o crédito excedente nos períodos subsequentes. Por sua vez, sendo o saldo devedor superior às deduções apuradas, o montante remanescente deve ser recolhido pelo contribuinte.

No que se refere à eventuais glosas promovidas posteriormente pela autoridade fiscal, deve-se verificar o seguinte: Se o contribuinte apurou um saldo credor de 120 e um saldo devedor de 100, caso sejam glosados créditos até o montante de 20, não haverá tributo a ser lançado, uma vez que o saldo credor continua sendo o bastante para quitar o saldo devedor apurado. Haverá apenas o refazimento da escrita contábil de modo a impedir a posterior utilização daquele crédito indevidamente apurado.

Por outro lado, qualquer glosa de créditos em montante superior a 20, implicará redução do saldo credor a montante inferior ao saldo devedor apurado, de modo que será devido o lançamento do montante remanescente, justamente, em razão da efetiva utilização daquele crédito posteriormente glosado.

Assim, a glosa de créditos não implica, por si só, ausência de recolhimento de tributo, sendo totalmente equivocado falar-se em lançamento de crédito glosado. O lançamento é do tributo.

Sendo verificado que determinado crédito era indevido, cabe à fiscalização promover a glosa do montante indevidamente apurado, refazer a escrita contábil do contribuinte e realizar nova compensação entre o saldo credor e saldo devedor, podendo efetuar apenas o lançamento do montante remanescente que deixou de ser recolhido pelo contribuinte.

No presente caso, a recorrente demonstrou que, sem qualquer fundamentação no auto de infração, a autoridade lançadora se utilizou de saldos credores distintos daqueles apurados por ela nos meses objeto da autuação.

O prejuízo ao contribuinte é incontestável ao se verificar, especialmente, que, no mês de março de 2015, a recorrente apurou um “Saldo de créditos relativo ao período a utilizar em períodos futuros” de R\$ 407.591,71 a título de PIS/PASEP e de R\$ 1.868.573,55 a título de COFINS, enquanto a autoridade lançadora considerou apenas os montantes de R\$ 28.430,50 e R\$118.310,75, respectivamente.

Ora, existindo saldo credor não utilizado no período, é certo que eventual lançamento de tributo só poderia ser realizado sobre o montante remanescente, apurado após a nova compensação entre saldo credor e devedor.

Assim, considerando (i) a total incompatibilidade entre os saldos credores apurados pela recorrente em sua escrita contábil (fls. 1436 a 1438) e aqueles utilizados pela autoridade fiscal no lançamento (fls. 1273 a 1274), (ii) a ausência de qualquer fundamentação no auto de infração ou no relatório fiscal acerca da incompatibilidade aventada, e (iii) que a existência de saldo credor não utilizado no período autuado impacta diretamente o valor do crédito tributário lançado, julgo ser prudente, nos termos do art. 29 do Decreto nº 70.235/1972, baixar o presente processo em diligência para que a unidade de origem (DRF):

- 1)** justifique fundamentadamente a razão pela qual desconsiderou os valores apurados pela recorrente na sua escrita contábil, demonstrando como chegou aos valores considerados no auto de infração e seus anexos;
- 2)** encerrada a instrução processual, intime a Recorrente para, caso deseje, manifeste-se no prazo de 30 (trinta) dias, antes da devolução do processo para este Colegiado, para prosseguimento do feito.

### **CONCLUSÃO**

Por todo exposto, voto por converter o julgamento em diligência, nos termos do voto.

*Assinado Digitalmente*

**Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues**