



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.722007/2021-72
ACÓRDÃO	3402-012.082 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	20 de agosto de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ZAZ COMERCIO DE LUBRIFICANTES LTDA E FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2018

NORMAS PROCESSUAIS. RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE DE ALÇADA.

Na admissibilidade de recurso de ofício, deve ser considerado, para efeito de admissibilidade desse recurso, o limite de alçada vigente à data do julgamento pelo órgão julgador *ad quem*.

AUTO DE INFRAÇÃO (LANÇAMENTO). NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O Auto de Infração lavrado por Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, com a indicação expressa das infrações imputadas ao sujeito passivo e das respectivas fundamentações, constitui instrumento legal e hábil à exigência do crédito tributário.

QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. INOCORRÊNCIA.

A obtenção, por parte do Fisco Federal, de informações referentes à movimentação bancária do sujeito passivo, através de Requisição de Movimentação Financeira (RMF), além de ter previsão legal, não constitui quebra de sigilo bancário.

ERRO NA DETERMINAÇÃO DA ALÍQUOTA. AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO COM ALÍQUOTAS DO REGIME NÃO CUMULATIVO. CONTRIBUINTE SUJEITO AO REGIME CUMULATIVO. NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL.

O lançamento está eivado de vício material sempre que houver erro na eleição dos critérios da regra-matriz de incidência tributária, ou seja, erro que se remete ao conteúdo do lançamento, que é a norma individual e concreta, na qual figura “o fato jurídico tributário” no antecedente e no conseqüente a “relação jurídica tributária” (composta pelos sujeitos e pelo objeto, o quantum a ser levado aos cofres públicos a título de tributo). A determinação da matéria tributável (composição da base de cálculo e alíquota aplicável) é intrínseca à própria existência do lançamento, por se

referir ao critério quantitativo da regra-matriz do tributo. Dito de outra forma, a mácula ao texto legal se deu em um dos elementos que compõe a obrigação tributária, o vício é insanável.

MATÉRIAS NÃO IMPUGNADAS NA INSTÂNCIA A QUO E NO RECURSO. PRECLUSÃO CONSUMATIVA. CONHECIMENTO PARCIAL DO RECURSO PARA APRECIAR A PRELIMINAR SUSCITADA.

A matéria não impugnada na primeira instância torna-se definitiva quando não demonstrado o contrário na fase recursal, e os aspectos de mérito não debatidos no apelo também se tornam definitivos, em ambas as hipóteses, em virtude da incidência da preclusão consumativa. Conhecimento parcial do recurso apenas para apreciação da rejeitada preliminar.

DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS. ETANOL HIDRATADO. CARACTERIZAÇÃO DE INSUMO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

É possível que o contribuinte se credite das operações com aquisição de etanol hidratado, nos termos do que dispõe o art. 3º, inciso II da lei n. 10.833/04, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. Lei 10.865/04.

PIS/PASEP E COFINS. CRÉDITOS. NÃO-CUMULATIVIDADE E REGIME MONOFÁSICO. POSSIBILIDADE.

A incidência monofásica do PIS/Pasep e da COFINS não é impedimento para o creditamento do contribuinte. Não há uma dependência entre monofasia e creditamento, já que tais normativas apresentam funções jurídicas distintas. Precedentes do STJ (AgRg no REsp 1.051.634/CE)

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. REVENDA. BEM SUBMETIDO AO REGIME MONOFÁSICO. ARMAZENAGEM E FRETE NA VENDA. POSSIBILIDADE.

Embora seja vedado o desconto de crédito das contribuições não cumulativas em relação à aquisição de bem para revenda submetido ao regime monofásico, há previsão legal autorizando o desconto de crédito quanto a dispêndios com armazenagem e frete em operações de venda, ainda que se tratando de revenda sujeita à alíquota zero e de bem submetido à tributação concentrada (monofasia).

MULTA QUALIFICADA.

Para que se possa preencher a definição do evidente intuito de fraude que autoriza a qualificação da multa, nos termos do artigo 44, II, da Lei 9.430/1996, é imprescindível identificar a conduta praticada: se sonegação, fraude ou conluio respectivamente, arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964. A mera imputação de simulação não é suficiente para a aplicação da multa

de 150%, sendo necessário comprovar o dolo, em seus aspectos subjetivo (intenção) e objetivo (prática de um ilícito).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado nos seguintes termos: I) pelo voto de qualidade, em rejeitar a devolução dos autos à DRJ, vencida a conselheira Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta (relatora) e as conselheiras Mariel Orsi Gameiro e Cynthia Elena de Campos, que acompanharam a relatora pelas conclusões, que votaram pelo retorno dos autos à DRJ para análise dos embargos apresentados ao Acórdão recorrido; e, II) por unanimidade de votos, (i) em dar parcial provimento ao Recurso de Ofício para restabelecer a responsabilidade do Sr. Ênio Armando Piccino, (ii) em não conhecer das alegações referentes ao ICMS-ST trazidas no Recurso Voluntário, (iii) em rejeitar as preliminares arguidas no Recurso Voluntário, (iv) em manter a qualificação da multa, porém reduzindo-a para 100% em razão da alteração promovida pela Lei nº 14.689, de 2023, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e, no mérito, (v) em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer o direito ao creditamento sobre o álcool adquirido por distribuidores para revenda e os dispêndios de frete relacionados à aquisição deste álcool e às vendas do produto, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições. Designado para redigir o voto vencedor relativo ao tópico I) o conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles.

(documento assinado digitalmente)

Jorge Luís Cabral - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Francisca Elizabeth Barreto (suplente convocado(a)), Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos, Jorge Luis Cabral (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário apresentado face ao Acórdão nº 103-012.044, proferido pela **4ª Turma da DRJ/03**, que decidiu por unanimidade de votos, julgou procedente em

partes a impugnação, cancelando-se o vínculo de responsabilidade do Celso Luís Olivatto e Edílson Antônio Bianconi, mantendo o crédito tributário em litígio.

Por bem relatar os fatos, adota-se o relatório de 1ª instância:

Trata de autos de infração da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), fls. 5.565 a 5.590, e Contribuição para o PIS/Pasep, fls. 5.591 a 5.516, lavrados pela autoridade tributária em face ao contribuinte acima identificado e aos responsáveis solidários Celso Luís Olivatto, Edílson Antônio Bianconi e Ênio Armando Piccino, nos valores principais de R\$ 604.147.135,70 e R\$ 131.330.288,13, respectivamente, acrescidos de multa de ofício qualificada e juros de mora, em razão de alegada insuficiência de declaração e recolhimento das contribuições sociais nas competências de 1/2017 a 12/2018.

Relatório de Auditoria Fiscal (fls. 5.474 a 5.564)

A autoridade tributária relata que, em visita realizada no ano de 2018, verificou que o contribuinte estava instalado em uma única sala comercial, mesmo após se tornar distribuidora de combustíveis, e não possuía filiais. Em contrapartida, em pesquisa realizada no CNPJ, identificou empresas que operavam no mesmo local ou nas proximidades no mesmo ramo operacional, tendo-as relacionado na planilha do § 22.

Relata, ainda, que dos 28 empregados registrados na empresa, apenas 2 moravam na mesma cidade e região (Ribeirão Preto e imediações). Os demais residiam em cidades afastadas, o que sugere que não trabalhavam na sala 7 do terminal Petroball. Acrescentou, após pesquisar às notas fiscais de venda, que as mercadorias não eram distribuídas a partir da sede da empresa, mas a partir de endereços de empresas que, em tese, deveriam ser concorrentes. Quando o local de retirada era coincidente com o endereço, a empresa mencionada era a RUMOS DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO LTDA (distribuidora terceira).

Nos §§ 28 a 32, elabora tabela com os valores das vendas, mês a mês, com base nas notas fiscais eletrônicas emitidas, obtidas pelo SPED, e conclui que 93,08% das vendas do contribuinte são de etanol hidratado sobre as quais recaem as irregularidades apontadas em auditoria. Isto porque teria, o contribuinte, deixado de escriturar na EFD-Contribuições notas fiscais eletrônicas emitidas.

À frente, explica a legislação de regência referente à opção pelo Recob (Regime Especial de Apuração e Pagamento de PIS/Pasep e Cofins sobre Combustíveis), nos §§ 4º ao 12 do art. 5º da Lei nº 9.718/99. Com base na norma, a opção pelo Recob deveria ser feita no aplicativo disponibilizado no sítio da RFB, expressamente, considerada inválida a mera apuração em planilhas e registros da empresa. **O contribuinte não realizou a opção, na forma da Lei, não prosperando o argumento de que o ato que demonstra a sua intenção seja o pagamento do tributo.** A analogia realizada com o IR não prospera, pois a validação manifestada do pagamento como opção de tributação do IR com base no lucro real ou

presumido é aplicação da determinação legal, não liberalidade da administração tributária.

Com base nos dados da ECD, ECF, EFD-Contribuições e NFe, verificou que o contribuinte prestou informações de notas fiscais emitidas, volume de álcool vendido, valores das NFs e das contribuições sociais discrepantes em comparação com os dados da NFe, com impacto na insuficiência de apuração e recolhimento das contribuições sociais devidas.

Relatou, nos §§ 61 e 66, que o contribuinte se recusou a fornecer os extratos bancários, sob o argumento de inviolabilidade da privacidade, sigilo de dados e bancário. Já nos §§ 64 e 65, que confessadamente não houve a opção expressa ao Recob. Intimou o contribuinte e ainda as empresas Noroeste Distribuidora de Combustíveis Eireli e GB Corp S/A para comprovar as operações comerciais e bancárias realizadas entre as partes, não tendo tido resposta da Noroeste, apenas da GB Corp, que apresentou contratos de mútuo.

Expede, às instituições financeiras, a Requisição de Movimentação Financeira (RMF) em face ao embaraço à fiscalização pela não apresentação dos extratos bancários requeridos e diante de indícios de que o titular do direito pudesse ser interposta pessoa dos titulares de fato, caracterizada a hipótese prevista no inc. XI do art. 3º do Decreto nº 3.724/2001 (nos termos da seção VII.2.2).

De modo sintético, estas foram as infrações cometidas pelo contribuinte: apuração indevida das contribuições sobre as alíquotas *ad rem* sem a devida opção pelo Recob e falta de declaração de notas fiscais de vendas de etanol hidratado regularmente emitidas. Foram emitidas 117.421 notas fiscais, no valor total de R\$ 2.936.144.238,78, tendo o contribuinte deixado de declarar 116.878 notas fiscais, no valor total de R\$ 1.934.564.597,17, omissão de cerca de 65,89% da receita bruta (as NFe estão relacionadas nas planilhas de fls. 5.469). O reflexo na apuração dos tributos pode ser verificado abaixo:

PERÍODO DE APURAÇÃO	QUANTIDADE VOLUME	VALOR DA NOTA FISCAL	COFINS NÃO DECLARADA	PIS NÃO DECLARADO
jul/17	25.106.500	R\$ 49.252.197,68	R\$ 3.781.299,26	R\$ 822.237,47
ago/17	53.726.005	R\$ 105.054.322,50	R\$ 4.893.528,05	R\$ 1.064.113,86
set/17	50.583.500	R\$ 99.994.125,10	R\$ 4.604.512,85	R\$ 1.001.266,61
out/17	37.494.500	R\$ 78.931.138,27	R\$ 3.415.748,95	R\$ 742.765,92
nov/17	17.034.284	R\$ 38.484.998,83	R\$ 1.551.823,27	R\$ 337.449,08
dez/17	54.134.600	R\$ 124.869.211,00	R\$ 4.931.662,06	R\$ 1.072.406,19
jan/18	60.185.900	R\$ 144.808.240,89	R\$ 5.482.935,49	R\$ 1.192.282,49
fev/18	58.434.210	R\$ 140.599.739,24	R\$ 5.323.356,53	R\$ 1.157.581,47
mar/18	59.420.900	R\$ 144.493.409,34	R\$ 5.413.243,99	R\$ 1.177.127,76
abr/18	77.682.750	R\$ 151.557.180,94	R\$ 7.076.898,52	R\$ 1.538.894,85
mai/18	69.498.750	R\$ 146.994.876,00	R\$ 6.329.058,60	R\$ 1.376.274,69
jun/18	71.043.100	R\$ 147.760.782,27	R\$ 6.462.916,41	R\$ 1.405.382,54
jul/18	79.380.600	R\$ 150.963.967,16	R\$ 7.231.572,66	R\$ 1.572.529,22
ago/18	78.999.500	R\$ 149.568.321,13	R\$ 7.196.854,45	R\$ 1.564.979,65
set/18	60.490.400	R\$ 133.184.118,34	R\$ 5.509.764,44	R\$ 1.198.116,44
out/18	44.117.500	R\$ 103.442.797,00	R\$ 4.018.648,75	R\$ 873.868,38
nov/18	11.259.370	R\$ 24.605.171,08	R\$ 1.025.728,61	R\$ 223.048,02
Total Geral	908.592.369	R\$ 1.934.564.597,17	R\$ 84.249.552,89	R\$ 18.320.324,64

Além disso, dentre as 60.543 notas fiscais emitidas, identificou irregularidades de três tipos: 470 notas fiscais foram registradas com o código de situação tributária de tributação monofásica e com contribuições zeradas apenas de não estarem enquadradas na apuração monofásica ou concentrada e não gozarem de isenção ou redução à alíquota zero; 25.297 notas fiscais foram emitidas com o código de situação tributária de tributado por unidade de medida e com as contribuições reduzidas a 10% dos valores efetivamente devidos, sem amparo legal, e ainda reduzindo os valores declarados sob a justificativa de ter obtido medida judicial favorável inaplicável às apurações com base nas alíquotas *ad rem* das contribuições; e 34.776 notas fiscais foram declaradas, inicialmente com o valor correto, e depois reduzidas indevidamente com a justificativa de ter obtido medida judicial favorável e inaplicável às apurações com base nas alíquotas *ad rem* das contribuições.

A respeito da ação judicial mencionada, o contribuinte impetrante visava a suspensão da exigibilidade das contribuições incidentes sobre os valores computados na base de cálculo a título de ICMS (neste caso, a base legal recai sobre a apuração com a utilização de alíquotas *ad valorem*) e a suspensão da exigibilidade das contribuições nos moldes dos §§ 4º e 8º a 11º do art. 5º da Lei nº 9.718/98.

A ação judicial nº 5012904-82.2017.4.03.6100 deu ao contribuinte a autorização para abater o ICMS das bases de cálculo da contribuição e apenas poderia ser utilizado caso tivesse adotado o critério de efetuar a apuração utilizando as alíquotas *ad valorem* quando a apuração era feita a partir de alíquotas *ad rem*. A conduta do contribuinte, em utilizar ação judicial indevida, que não permitia a dedução dos valores apurados com a utilização das alíquotas *ad rem*, resultou em uma redução expressiva dos valores de PIS e COFINS declarados, que sofreram um ajuste que as reduziu em quase 60% (sessenta por cento) do valor original declarado.

Ao término da análise, verificou que o contribuinte, a partir de artifício doloso, teria deixado de declarar e recolher ao Fisco os valores totais de R\$ 118.133.063,16 e R\$ 25.292.217,58, respectivamente, de PIS e COFINS, o que representa 91,66% e 91,53%, respectivamente, das contribuições efetivamente devidas, caso tivesse efetuado corretamente a opção ao RECOB e as suas apurações fossem consideradas válidas. Noutros termos, o contribuinte declarou 8,34% e 8,47% das contribuições que seriam devidas de COFINS e PIS, caso a apuração com alíquotas *ad rem* fosse válida.

Por causa disso, realizou a apuração das contribuições sociais devidas nos §§ 152 a 206.

Durante a análise da qualificação da multa, enumera as condutas dolosas praticadas pelo contribuinte: a) a omissão de 116.878 notas fiscais, b) a emissão e declaração de 470 notas fiscais, em operações normalmente tributadas, com a indicação de corresponderem a incidência monofásica e contribuições zeradas, c)

a declaração de apenas 10% das contribuições efetivamente devidas em 25.297 notas fiscais, d) a redução indevida de 60.073 notas fiscais com a informação falsa de que se devia à decisão judicial, e e) a sonegação de contribuições no período de janeiro de 2017 a dezembro de 2018. Caracterizou a sonegação e fraude de que tratam a Lei nº 4.502/64, o que motivou a qualificação da multa de ofício ao patamar de 150% e a representação fiscal para fins penais.

No esteio, em razão da ação dolosa reiterada e recorrente, da sonegação contumaz e da presença de interesse comum nas operações que constituíam fato gerador das contribuições sociais, responsabilizou solidariamente os sócios CELSO LUÍS OLIVATTO e EDILSON ANTÔNIO BIANCONI (nos termos dos arts. 124, II, 135, III, e 137, I da Lei nº 5.172/66. Enquadrou também o contador ENIO ARMANDO PICCINO, que recebeu, em 2019, todas as quotas dos sócios anteriores e se tornou o administrador único da sociedade.

O contribuinte tomou conhecimento do lançamento em 4/8/2022, fls. 5.643.

Os responsáveis solidários tomaram conhecimento do lançamento em 28/7/2022, fls.

5.644 a 5.646.

Impugnação (fls. 5.651 a 5.746)

O contribuinte e o responsável solidário ENIO ARMANDO PICCINO apresentaram defesa conjunta em 29/8/2022.

Depois de questionar, nos parágrafos introdutórios, a impessoalidade da fiscalização e acusar o Auditor-Fiscal presidente de perseguir a empresa, a defesa debruça-se sobre a autuação em preliminar e mérito.

Requer a declaração da nulidade do lançamento em decorrência do *“inaceitável excesso de prazo da fiscalização”*, em razão de sucessivas prorrogações injustificadas que macula o procedimento fiscal.

Requer ainda a declaração da nulidade do lançamento em virtude de prejuízo à defesa, a um porque o auto mostra haver 5642 folhas pagináveis, mas apenas 5625 puderam ser baixadas.

Exemplificou com o arquivo de fl. 4916. Rechaça ainda a comunicação com o Banco Itaú através de email (a partir de fl. 4908). Ainda menciona não haver descrição que permita conhecimento adequado à defesa, com a descrição do fato gerador, demonstração dos fundamentos do auto lavrado com a indicação de elementos materiais e referências para comprovar a acusação.

Afirma haver a falta de documentos apresentados pelo contribuinte, pois não há prova de que o contribuinte tenha declarado valor a menor, sem juntar a planilha que houvera elaborado no procedimento fiscalizatório.

Rechaça a emissão de RMF por falta de justa causa, autorização judicial ou excepcionalidade, porquanto a fiscalização possuía acesso à e-Financeira. Entende

que, apenas se houver a detecção de “indícios de falhas, incorreções ou omissões, ou de cometimento de ilícito” poderia a autoridade requisitar as informações e os documentos que necessitar. Contudo, a seu ver, a autoridade tributária não motivou a imprescindibilidade da quebra de sigilo bancário nem a legitimou mediante autorização judicial, que acredita ser ato ilegal e inconstitucional, maculando a prova para fins de exigência do crédito tributário.

Afirma haver prejuízo à defesa pela não oportunização da autorregularização, que produziram prejuízos materiais ao lançamento (afastando a possibilidade de eliminar multas, encargos, acusações de infrações, eventual denúncia espontânea, com prejuízo ao contribuinte).

Rebate a responsabilização solidária a ENIO ARMANDO PICCINO, pois todas as ações a ele atribuídas decorriam de seu mister no cumprimento das obrigações acessórias determinadas pela legislação tributária. Deste modo, repudia a alegação de que posteriormente adquiriu cotas da empresa e que teria interesse ou se ‘beneficiado’, pois não houve a demonstração do benefício, nem de que exercia função de gerência, que teria praticado atos que o vinculassem ao fato gerador ou que tivesse agido à revelia dos representantes da pessoa jurídica. Entende não prosperar a acusação de interesse comum e que a responsabilização contraria a jurisprudência e doutrina a respeito do tema.

Passa ao mérito e contradiz a narrativa acusatória de que, até julho/2017, só havia declarado 2 notas fiscais de saída, apresentando prova ou propondo perícia nesse sentido.

Afirma existir vício material no lançamento em razão da alegada ausência de descrição dos fatos imputáveis e apresentação das provas com que a autoridade tributária pretendia prová-los, o que teria exigido esforço além do legal para compreensão por parte dos impugnantes. Exemplifica com o arquivo não paginável de fls. 4.916, protegido por senha e inacessível ao contribuinte, ou as planilhas de fls. 5.469.

Requer o reconhecimento da decadência das competências de janeiro a julho de 2017, em razão da aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, porquanto houve o recolhimento parcial do tributo.

Enumera erros no lançamento. Toma por exemplo 2.839 notas fiscais, da competência julho/2017, com erro de cálculo e discrepância das alíquotas dos demais, cujo ajuste altera o montante tributável em R\$ 1.818.974,79, por ter a autoridade tributária realizado a aplicação da alíquota *ad rem* o que forçosamente comprova a admissão do Recob. Depois, afirma que a autoridade tributária somou em vez de subtrair as contribuições sociais declaradas.

Nas alíneas ‘g’ e ‘h’, respectivamente, defende o erro no critério jurídico do lançamento pois deveria ter havido o arbitramento do lucro, mas não a aplicação das regras do lucro real, e a improcedência do lançamento pautado em

presunções, pois teria o contribuinte não comprovado gastos e despesas e omitido receita por meio de passivo fictício.

Aborda a desconsideração dos créditos de PIS e Cofins de R\$ 315.019.777,08, apuração *ad valorem*, e R\$ 262.618.580,07, apuração *ad rem*, referente às notas fiscais de entrada de etanol hidratado de produtor (insumo), até porque o etanol hidratado não é sujeito à tributação monofásica, e ao serviço de frete – com base na Solução de Consulta nº 327/2015 –, devendo a exigência fiscal ser reduzida com o desconto correspondente em respeito à isonomia tributária.

Argumenta que o lançamento desobedeceu a norma limitadora da matéria tributável, que estabelece que as alíquotas não poderão exceder 1,65% e 7,65%, respectivamente para PIS e Cofins, tendo o lançamento excedido, caracterizando-se a ilegalidade ou, subsidiariamente, necessidade de conversão do julgamento em perícia.

Argumenta também haver desrespeito à capacidade contributiva em razão do princípio da primazia da realidade, de que apurou e recolheu os tributos na sistemática do Recob. Ademais, eventuais recolhimentos a menor ou discrepantes não podem ser considerados como fraude, omissão ou supressão em razão da obtenção de tutela jurisdicional nas ações 5012852-33.2017.4.03.6100, 5027085-88.2017.4.03.6100 e 5012904-82.2017.4.03.6100. Mesmo que tais ações tenham sido interpretadas de maneira equivocada ou extensiva, isto não desvirtua a boa-fé ou caracteriza crime.

Nos termos do RE nº 574.706, na eventualidade de mantido o lançamento, deve ser excluído o ICMS da base de cálculo das contribuições sociais.

Solicita a conversão do julgamento em perícia, indica perito e formula quesitos.

Protesta pela juntada de provas.

Defende a não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, a impossibilidade de agravamento da multa nos termos das Súmulas nº 96 e 133 do CARF, o caráter confiscatório da multa no patamar de 150%, com a necessidade de se afastar os fundamentos para qualificação da multa.

Impugnação (fls. 8.349 a 8.387)

Os responsáveis solidários CELSO LUIS OLIVATTO e EDILSON ANTONIO BIANCONI apresentaram defesa conjunta em 29/8/2022.

A defesa rebate a ilegitimidade da responsabilização solidária, por não haver sido apontado fato a ensejar a responsabilidade tributária, restando apenas elementos retóricos para justificá-la.

Critica o racional da autoridade tributária para a imputação de sonegação ou fraude, pois abarcaria qualquer auto de infração lavrado para exigir tributo em razão de ausência ou insuficiência de recolhimento.

Acrescenta que, tendo se retirado da sociedade em junho de 2019, os sócios não respondem pelas obrigações que tinham nesta posição, transcorrido os dois anos do § único do art.

1.003 do Código Civil. Também não teria havido despersonalização da pessoa jurídica que justificasse a retroatividade.

Argumenta não haver responsabilidade pessoal, mas o cumprimento inadequado de obrigações acessórias, não havendo ato específico que se amoldasse ao art. 135, III, CTN, pois são dois os requisitos para a responsabilização: o cometimento de ato com excesso de poderes ou infração à lei, estatuto ou contrato social e que sobre este ato haja a incidência de tributo.

No fim, argumenta prejudicialidade do procedimento de fiscalização: apesar de excluído do procedimento, o Auditor-Fiscal emitiu intimações, diligências e lavrou o lançamento, induzindo os impugnantes a erro quanto a sua legitimidade; além do mais, o MPF extinguiu-se por decurso de prazo sem que tenha havido prorrogação.

No mérito, critica a desconsideração dos créditos sobre o álcool adquirido por distribuidores para revenda e os dispêndios de frete relacionados à aquisição deste álcool e às vendas do produto.

Protesta pela juntada de provas.

Requer seja declarada a ilegalidade das provas levantadas pelo Auditor-Fiscal, por vício de competência, motivação e falta de autorização legal ou judicial.

Solicita a conversão do julgamento em perícia, com indicação de perito e formulação de quesitos.

Critica a confiscatoriedade da multa e requer sua redução ao patamar de 20%.

É o relatório.

Ao proferir a decisão de 1ª instância, a DRJ analisou todos os pontos abordados na impugnação, justificando, preliminarmente, que o art. 59 do Decreto nº 70235/72 preconiza dois vícios procedimentais conducentes à nulidade dos lançamentos fiscais: a incompetência do agente do ato e a preterição do direito de defesa. Não haveria, assim, **nenhum prejuízo à defesa a duração do processo fiscalizatório**, a falta de justificativa de prorrogação do TDPF ao sujeito passivo, a extinção ou não prorrogação do documento, bem como a alteração da equipe de fiscalização não importa em incompetência do agente, devendo ser rejeitada a preliminar de nulidade formal decorrente do excesso de prazo. No que tange à **nulidade pelo prejuízo à defesa, também restou afastada**, sob o argumento de que apesar de o arquivo não paginável de fls. 4916 requerer uma senha para ser acessado, o conteúdo dele é desnecessário à defesa do contribuinte. Além do mais, trata-se de uma informação de que o contribuinte tem conhecimento, pois é referente às informações bancárias dele junto ao Itaú Unibanco; e, diante da falta de acesso ao documento, nada impedia o contribuinte de contatar a autoridade tributária que presidiu o procedimento fiscal e solicitar a senha de acesso durante a elaboração da impugnação. Ademais, o

Relatório de Auditoria complementa o auto de infração e, diferente do afirmado, qualifica o contribuinte e os responsáveis solidários, descreve o fato gerador e a disposição legal infringida e a penalidade aplicável e determina a exigência não havendo que se falar em nulidade material do lançamento por falta dos requisitos obrigatórios do art. 10 do Decreto nº 70.235/72. Em relação a **nulidade por falta de juntada de documentos apresentados pelo contribuinte**, entendeu a DRJ que sem a prova de que protocolou a planilha, não há meio de deferir a nulidade, e mesmo que fosse o caso, não seria caso de declaração de nulidade dos atos posteriores, mas apenas de análise da documentação apresentada a fim de verificar a certeza e liquidez dos créditos apresentados. Por conseguinte, a **nulidade por falta de justa causa, autorização judicial ou excepcionalidade para o RME**, restou decidido que no curso do procedimento fiscal, a transferência para a autoridade fiscal de informações atinentes às operações praticadas por usuário em instituição financeira prescinde de autorização judicial, quando o contribuinte regularmente intimado não as fornecer e o respectivo exame se revelar necessário. Afinal, não há “quebra” de sigilo bancário, mas tão somente o deslocamento das correspondentes informações, que continuarão preservadas sob a natureza jurídica de sigilo fiscal; Analisando a **nulidade por prejuízo à defesa em virtude de não oportunização de autorregularização**, justificou que a Constituição Federal e as normas infraconstitucionais não preveem o direito subjetivo à notificação para que as empresas de grande porte realizem a autorregularização. Em atenção à **nulidade por auditoria não condizente**, observou que o contribuinte tem razão em aduzir o erro na redação do § 111 por parte da autoridade tributária, mas, para fins do lançamento, esta informação é irrelevante, pois não houve o lançamento a partir da omissão. Quanto à **nulidade por vícios materiais de prova, descrição e fundamentação**, reiterou que o Relatório de Auditoria complementa o auto de infração na tarefa de descrever o fato imponible e a disposição legal infringida, não havendo que se falar em nulidade por vício material do auto de infração por falta de atendimento de requisitos obrigatórios do art. 10 do Decreto nº 70.235/72. Quanto à **nulidade por erro de alíquota**, entendeu a decisão de 1ª instância que **não** houve a constituição de auto de infração com base em alíquotas *ad rem*, logo não houve a adoção de alíquotas que atrairiam a nulidade por vício material, além de ter afastado a **nulidade por erro de cálculo**, esclarecendo não ter ocorrido soma do valor não declarado ao declarado, mas apenas realizando operação aritmética para apurar o percentual de omissão na coluna final. Por fim, a **nulidade por erro no critério jurídico do lançamento e improcedência do lançamento pautado em presunções**, foi rejeitada uma vez que o lançamento é referente às contribuições sociais (PIS e Cofins), e não ao IRPJ calculado pelo método do lucro arbitrado ou pautado em presunções (ex. passivo fictício).

Ao analisar a prejudicial de decadência, aplicou-se a regra geral do art. 173, I, CTN, a autoridade tributária teria até 1/1/2023 para constituir o crédito tributário das competências de janeiro a julho de 2017, não operando os efeitos da decadência. Adentrando ao mérito, verificou que a Lei 11.727/2008, ao introduzir o § 13 no art. 5º da Lei nº 9.718/1998, concedeu, em um primeiro momento, o direito de o distribuidor creditar-se sobre as aquisições de álcool, pelos valores das contribuições incidentes nas aquisições de álcool de outro produtor, importador ou distribuidor. Esse direito perdurou até 07/05/2013, quando produziu efeito a modificação

introduzida no § 13 do art. 5º da Lei nº 9.718/1998, pela Medida Provisória nº 613/2013 (convertida na Lei nº 12.859/2013) que retirou o direito ao crédito para os distribuidores. Julgou ainda que não haveria ilegalidade nas limitações de alíquotas, bem como o simples fato de efetuar a apuração e os pagamentos como se houvesse optado pelo RECOB não é suficiente para elidir a obrigação de proceder de acordo com a legislação vigente. Além disso, observou que a fiscalização apurou a base de cálculo das contribuições sociais a partir das receitas obtidas com a venda de etanol subtraídas do ICMS respectivo. Ainda observou que, nos autos, não houve o agravamento, mas a qualificação da multa de ofício, quando a autoridade tributária identifica sonegação, fraude ou conluio, vide arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Em relação à responsabilidade solidária de Ênio Armando Piccino, à época o contador da empresa, o fundamento da responsabilização solidária foi mantido com base nos arts. 124, II, do CTN e 1.177 do Código Civil, ao entender que o Contador teria participado ativamente da idealização e execução dos procedimentos fraudulentos junto ao EFD-Contribuições, por ter deixado de declarar 116.878 mil notas fiscais emitidas e escrituradas em sua contabilidade, ou de ter reduzido, indevidamente, as contribuições devidas em notas fiscais declaradas. Já em relação à responsabilização solidária de Celso Luís Olivatto e Edílson Antônio Bianconi, restou afastada já que não houve a delimitação do fato típico indesejado pelo ordenamento jurídico, praticado pelo responsável tributário e a subsunção deste fato às leis e/ou aos dispositivos do contrato social ou estatutos que deixaram de ser observados ou foram violados. Em continuidade, em relação ao pedido de perícia este restou negado, sob a alegação de que nenhuma das questões formuladas exige conhecimento técnico e especializado que demanda a conversão do julgamento em perícia, eis que o pedido deve ser rejeitado. Por fim, em relação às alegações de confiscatoriedade alegou que não pode a autoridade administrativa se pronunciar sobre alegações de inconstitucionalidade, além de ter rejeitado os pedidos de afastamento dos juros de mora incidentes sobre multa de ofício e a ilegalidade da taxa Selic com base nas súmulas CARF 4 e 108 vigentes à época.

A recorrente foi cientificada da decisão proferida pela DRJ em 28/03/2023 e opôs Embargos de Declaração em 10/04/2023 alegando vícios e omissões na decisão proferida pela DRJ.

Observou-se que não consta nestes autos qualquer julgamento da DRJ referente aos embargos de declaração supracitado.

Em 22/04/2023, CELSO LUIS OLIVATTO e EDILSON ANTONIO BIANCONI apresentaram contrarrazões ao recurso de ofício, corroborando que os petiçãoários fossem mantidos excluídos da sujeição passiva.

Na mesma data, a recorrente interpôs Recurso Voluntário, reforçando todos os argumentos já trazidos em sede de impugnação, bem como alegando infringência ao princípio da impessoalidade.

Às fls. 4269 e ss. a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões aos recursos voluntário e de ofício.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, Relatora.

PRELIMINARMENTE

Inicialmente, é importante observar que os recursos cabíveis em face das decisões da DRJ, direcionado para o CARF são os recursos voluntário e de ofício, não devendo, portanto, ser apreciado os embargos opostos neste processo, conforme preconiza o art.25, II do Decreto- Lei 70.235/1972. Vejamos:

Art.25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete:

II – em segunda instância, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com atribuição de julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial.

Contudo, não verifiquei a ocorrência do julgamento desses embargos, pela DRJ. Motivo pelo qual, entendo que os autos devem retornar à 1ª instância, a fim de que a Delegacia da Receita de Julgamento analise os embargos apresentados, a fim que analise as alegações , ou, mantenha a decisão final que será analisada pelo CARF.

Ademais, além da vasta jurisprudência no âmbito da DRJ aceitando a análise de embargos, conforme apresentado pela embargante, bem como o Decreto-Lei 70.235/1972 esclarece que:

Art. 32. As inexactidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculos existentes na decisão poderão ser corrigidos de ofício ou a requerimento do sujeito passivo.(grifei)

Insta frisar que, diante do valor vultoso e da complexidade do caso, bem como da importância da análise detida de todo o rito processual aqui utilizado, recorro ainda que, subsidiariamente, ao Código de Processo Civil, a fim de suprir as ausências na norma processual administrativa, restando claro que a decisão de proferir novo despacho decisório encontra-se, unicamente, a cargo da unidade jurisdicionante, sendo a DRJ instância revisora de decisões embargadas. Senão, vejamos:

Art. 494. Publicada a sentença, o juiz só poderá alterá-la:

I - para corrigir-lhe, de ofício ou a requerimento da parte, inexactidões materiais ou erros de cálculo;

II - por meio de embargos de declaração.

(...)

Art. 1.022. Cabem embargos de declaração contra qualquer decisão judicial para:

I - esclarecer obscuridade ou eliminar contradição;**II - suprir omissão de ponto ou questão sobre o qual devia se pronunciar o juiz de ofício ou a requerimento;****III - corrigir erro material.**

Art. 1.023. **Os embargos serão opostos**, no prazo de 5 (cinco) dias, **em petição dirigida ao juiz, com indicação do erro, obscuridade, contradição ou omissão**, e não se sujeitam a preparo. (grifos nossos)

Em que pese a falta de clareza da norma processual administrativa, em razão da aplicação subsidiária do CPC, resta patente que a decisão capaz de analisar os embargos de declaração, bem como seu juízo de admissibilidade, deve ser realizada pelo julgador que proferiu a decisão.

Ademais, insta frisar que os embargos de declaração podem ser definidos como um incidente destinado ao aprimoramento da fórmula do ato, que não se reforma nem se substitui por meio dos embargos, mas apenas se explica ou se completa.

Os embargos de declaração, ordinariamente não se prestam à cassação ou à reforma da decisão impugnada, mas apenas a permitir o seu aperfeiçoamento. Não se pretende afastar a ilegalidade ou corrigir a injustiça. Nos embargos de declaração, na conhecida lição de Pontes de Miranda, “não se pede que se redecida; pede-se que se reexprima” (PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. Comentários ao código de processo civil. Rio de Janeiro: Forense, 1975, t. VII, p. 400). Conforme reconhecido em julgado do Superior Tribunal de Justiça, “os embargos declaratórios são apelos de integração, não de substituição” (STJ, 1ª T., EDcl. no REsp. nº 9.770/RS, Min. Humberto Gomes de Barros, D.J. de 29.06.1992.). E justamente em razão disso, Cândido Dinamarco leciona que “o vencido deve continuar vencido e o vencedor, vencedor” (DINAMARCO, Cândido Rangel. “Os embargos de declaração como recurso” in Nova era do processo civil. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 179.)

Com isso, vê-se que, em verdade, ao acolher os embargos de declaração, não estamos por permitir uma reforma no julgado, mas tão somente, esclarecimentos fáticos em face do julgamento proferido pela DRJ. Logo, sua admissibilidade não causaria qualquer prejuízo aos autos, muito pelo contrário, seria capaz de aclarar os fatos, inclusive, para um julgamento mais assertivo por parte deste Colegiado.

Tendo em vista que a embargante apresentou argumentos que demonstram suposta omissão ou erros por inexatidão, estando, portanto, o julgamento dos recursos voluntário e de ofício prejudicado, tendo em vista que quando da análise dos embargos pode gerar alteração significativa no acórdão proferido, entendo que este processo deve retornar à DRJ para que o

julgamento dos embargos aconteça e, posteriormente, os autos retornarem ao CARF para julgamento.

Contudo, vencida nesta sugestão de preliminar, passo a análise o recurso de ofício.

Voto

Em relação ao recurso de ofício interposto pela autoridade julgadora de 1º grau, este é tempestivo e, atende ao requisito do art. 1º da Portaria MF 02/2023 (processos superiores a 15 milhões de reais), por isso dele tomo conhecimento.

Contudo, entendo que este recurso não deve prosperar em sua completude, devendo a decisão da DRJ ser mantida em partes.

Explico.

Conforme bem justificado na decisão de 1º grau, a imputação da responsabilidade tributária prevista no art. 135, III, do CTN exige que a autoridade tributária efetue a subsunção do plano fático ao plano jurídico, com a demonstração, a comprovação e, no caso dos autos, a individualização dos atos praticados com excesso de poderes ou infração de Lei, contrato social ou estatuto, relacionando-os às leis e/aos ou dispositivos do contrato social ou estatutos que deixaram de ser observados ou foram violados. Nos termos do acórdão da DRJ:

Em que pese a existência de corrente no sentido contrário (a Teoria do Domínio do Fato)

que admite a responsabilização solidária automaticamente atribuída às pessoas físicas com poder de gestão, dada a *ausência* de vontade da pessoa jurídica, desta discordo, ainda mais no caso concreto. É certo que a ausência ou insuficiência de declaração e recolhimento de tributos pode trazer benefícios aos sócios na distribuição de lucros e dividendos, mas também à empresa, que pode integralizar o não recolhido no capital social. **Ademais, decerto que, em havendo dois ou mais sócios administradores responsabilizados, a autoridade tributária deve agir com zelo redobrado em individualizar a conduta praticada por cada um, com a indicação precisa do ato infracional que gerou o enquadramento no dispositivo legal, pois embora possam ter agido conjuntamente, isto não quer dizer que o tenham feito.**

Por se tratar de responsabilidade pessoal e subjetiva, deve haver a comprovação do dolo do responsável pela praticada do ilícito tributário com a reunião de atos, fatos e provas comprobatórias no lugar da acusação genérica que os posiciona no polo passivo do lançamento em razão de ocuparem a posição de sócios na empresa. (Grifei)

E, de fato, analisando o auto de infração não há qualquer elemento que evidencie a individualização da conduta dos sócios Celso e Edilson, motivo pelo qual mantenho a decisão de primeira instância.

Observa-se, contudo, que há a tentativa de transferir para o seu contador, o Sr. Ênio, a responsabilidade pelas infrações cometidas. Neste ponto observe-se que o art. 3º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (Decreto-Lei nº 4.657/1942) estabelece que “Ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece”. Velho brocardo latim já sentenciava “*nemini excusat ignorare legem*” (a ignorância da lei não exime da responsabilidade pela transgressão de seus preceitos). Especificamente no âmbito do Direito Tributário, o art. 136 do Código Tributário Nacional estabelece que “Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”.

Da mesma forma, não se pode transferir a responsabilidade pelas infrações cometidas ao contador da empresa. Nesse aspecto, nos termos da legislação tributária vigente, o contador poderia ser responsabilizado, apenas e tão somente, se enquadrasse em uma das hipóteses previstas no art. 135, caput e inciso II, do CTN, desde que comprovado que agiu com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Porém, mesmo nesta hipótese, a atribuição de responsabilidade seria solidária, e não exclusiva (Parecer PGFN CRJ/CAT nº 55/2009). E é justamente neste ponto que reside a peculiaridade deste caso: o Sr. Ênio não era apenas o contador da empresa, mas sim, porque em 24/06/2019, no decorrer de todo o desenvolvimento das atividades fraudulentas, se tornou sócio e administrador da empresa, adquirindo todas as quotas societárias da empresa.

Isto posto, recurso de ofício parcialmente provido para manter a responsabilidade do Sr. Ênio.

Em relação ao recurso voluntário.

O Recurso Voluntário é tempestivo, e atende aos requisitos de admissibilidade, sendo assim, dele tomo conhecimento.

Analisemos as alegações da recorrente por partes.

PRELIMINARMENTE

1) DO AUTO DE INFRAÇÃO E SEU RELATO – NARRATIVAS E CONFUSÕES PREJUDICIAIS À DEFESA

A recorrente alega diversos pontos supostamente deficientes na lavratura do auto de infração, dentre eles podemos citar:

- a) Dentre os mencionados 14 (quatorze) Anexos Não Pagináveis contendo 1.246 Documentos, vale apontar que o anexo de fl. 4916 (pasta compactada) foi juntado bloqueado com senha, impossibilitando seu acesso;
- b) O Acórdão fez expressa referência a ponto suscitado na impugnação quanto à ausência de continuidade do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF– que passou mais de 120 dias sem prorrogação ou sem expedição de novo mandado/termo;

- c) Inconsistência em Acusação de Falta de Escrituração - Relato acusatório de mérito não condizente;
- d) Pessoalidades, Perseguição e Afronta a Princípios no lançamento;
- e) Visita “informal” em 2018 – sendo Procedimento Fiscal lavrado em 2020;
- f) No próprio item 23 do relatório admissão de que na época a autoridade lançadora acessou banco de dados GFIP da Contribuinte, levantou os funcionários registrados em nome da empresa (juntou no relatório inclusive a lista de nomes e endereços), afirmando que residiam em cidades afastadas e “muito provavelmente não trabalhavam na sala 7 do terminal Petroball” – também sem oportunizar qualquer manifestação, vez que os funcionários de função administrativa podiam exercer trabalho remoto, de casa (home office) e escritório compartilhado. E questiona... no relatório de fiscalização de PIS/COFINS. Qual a relação, a indispensabilidade?
- g) Perseguição da autoridade fiscal;
- h) Mudança na equipe fiscalizatória.

O artigo 59, inciso II do Decreto no 70.235/1972 confere efetividade ao texto constitucional ao determinar que:

Art.59. São nulos

(...)

II os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Contudo, nenhum desses vícios, é verificado no presente procedimento, que foi realizado por autoridade competente, assegurando-se à ora recorrente o pleno exercício do seu direito de defesa, inclusive, apresentando sua impugnação.

Por fim, ressalto que nem mesmo os vícios suscitados pela recorrente podem ser identificados no presente processo.

Sendo assim, rejeito esta preliminar.

2) RMF – FALTA DE JUSTA CAUSA, AUTORIZAÇÃO JUDICIAL OU EXCEPCIONALIDADE

O sigilo bancário tem sido um tema sensível e que suscita debates relacionados aos sentimentos e posições divergentes, mas a interpretação dos institutos que o tratam e disciplinam concorrem para esclarecer e pacificar a sua eficácia e as hipóteses da quebra desse sigilo.

Como pressuposto, na análise desse tema e das possibilidades de se quebrar ou mitigar o sigilo bancário, é certo que todos têm direito à privacidade, mas ela não pode ser usada para albergar ilegalidades. Por isso ninguém tem o direito de invocá-la para abster-se de cumprir a lei ou para evitar a sua efetividade sobre ele.

Em meu entender, não me restam dúvidas, que o direito ao sigilo bancário não pode ser utilizado para acobertar ilegalidades. Por outro lado, preserva-se a intimidade enquanto ela não atingir a esfera de direitos de outrem.

Professo, portanto, o entendimento que o sigilo bancário, para fins tributários e aduaneiros, não é absoluto, e, sim, relativo, e o acesso a esse tipo de informações por parte das autoridades fiscais e aduaneiras pode ocorrer nas hipóteses previstas em lei. Nesse sentido, a Lei Complementar nº. 105, de 10 de janeiro de 2001, estabelece o seguinte:

“Art. 1º As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.

(...)

§ 3º Não constitui violação do dever de sigilo:

I - a troca de informações entre instituições financeiras, para fins cadastrais, inclusive por intermédio de centrais de risco, observadas as normas baixadas pelo Conselho Monetário Nacional e pelo Banco Central do Brasil; II - o fornecimento de informações constantes de cadastro de emitentes de cheques sem provisão de fundos e de devedores inadimplentes, a entidades de proteção ao crédito, observadas às normas baixadas pelo Conselho Monetário Nacional e pelo Banco Central do Brasil;

III - o fornecimento das informações de que trata o § 2º do art. 11 da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996; IV - a comunicação, às autoridades competentes, da prática de ilícitos penais ou administrativos, abrangendo o fornecimento de informações sobre operações que envolvam recursos provenientes de qualquer prática criminosa; V - a revelação de informações sigilosas com o consentimento expresso dos interessados; VI - a prestação de informações nos termos e condições estabelecidos nos artigos 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 7º e 9º desta Lei Complementar.

(...)

Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária.

(...)

Art. Revoga-se o art. 38 da Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964.”.

Como se vê, o texto autorizou, positivamente, as autoridades e agentes fiscais tributários a obter informações mantidas e referentes às operações ativas e passivas e serviços prestados pelas instituições financeiras, inclusive de contas de depósitos e aplicações financeiras, desde que haja processo administrativo instaurado.

O parágrafo único do artigo 6º dessa Lei Complementar deixa expresso que os documentos e informações fornecidos, bem como seus exames, devem ser conservados em sigilo e observada a legislação tributária, cabendo a sua utilização apenas de forma reservada, e que esse proceder não constitui, de fato, quebra de sigilo.

A recorrente propõe que as Requisições de Movimentação Financeira-RMF emitidas não seguiram rigorosamente as exigências previstas pelo Decreto nº 3.724/2001, que regulamentou o art. 6º da Lei Complementar nº105/2001, inclusive quanto às hipóteses de indispensabilidade previstas no art. 3º, que também não estariam presentes nos autos. Alegam que isso invalidaria a Requisição e a eficácia dos dados assim obtidos.

Em minha análise, ao consultar os documentos que instruem o processo, os requisitos estabelecidos pelo artigo 4º do Decreto n. 3.724, de 2001, foram atendidos. E neles não se inclui a obrigatoriedade de reproduzir no auto de infração parte ou a totalidade das informações assim obtidas, nem a obrigatoriedade de instruir o concernedo processo administrativo com essas informações ou com o relatório circunstanciado e de outros expedientes para a obtenção dessas informações.

Ademais, pelo louvor ao princípio da verdade material, mesmo a ausência do relatório circunstanciado que justificou o acesso a esse tipo de informação não pode ter o condão de invalidar o conhecimento sobre os fatos financeiros para fins de instrução do auto de infração e o processo administrativo.

Nesse sentido, afirma o recorrente que a quebra do sigilo bancário só é permitida quando precedida de autorização judicial e para o fim específico de investigação criminal ou instrução processual penal e que a Lei Complementar nº 105, 10 de janeiro de 2001, padece de inegável inconstitucionalidade.

Assim, entende que os extratos bancários, obtidos pela autoridade fiscal, mediante emissão de Requisição de Informação sobre Movimentação Financeira (RMF), são provas ilícitas. Mas essa alegação não procede. Sublinho que a Lei Complementar não subordina o

acesso a essas informações por parte das autoridades fiscais a uma prévia autorização judicial, configurando em verdade, transferência de informações.

Nesse sentido, eis o entendimento do Supremo Tribunal Federal fixado no tema 990: *“É constitucional o compartilhamento dos relatórios de inteligência financeira da UIF e da íntegra do procedimento fiscalizatório da Receita Federal do Brasil, que define o lançamento do tributo, com os órgãos de persecução penal para fins criminais, sem a obrigatoriedade de prévia autorização judicial, devendo ser resguardado o sigilo das informações em procedimentos formalmente instaurados e sujeitos a posterior controle jurisdicional; II - O compartilhamento pela UIF e pela RFB, referente ao item anterior, deve ser feito unicamente por meio de comunicações formais, com garantia de sigilo, certificação do destinatário e estabelecimento de instrumentos efetivos de apuração e correção de eventuais desvios.”*

Por fim, não havendo quebra dos sigilos das informações apresentadas neste processo, não há que se falar em qualquer abuso por parte do fisco, conforme repetitivo do STJ no tema 590: *“As informações sigilosas das partes devem ser juntadas aos autos do processo que correrá em segredo de justiça, não sendo admitido o arquivamento em apartado”*.

Entendo que o formalismo deve ser balanceado com os outros princípios que regem o processo administrativo e os atos da administração pública. Não se vislumbra, portanto, qualquer irregularidade no ato administrativo adotado, mas um procedimento legal, que objetivou viabilizar a ação fiscal e que estava devidamente amparado pela legislação em vigor.

Assim, também rejeito esta preliminar.

3) PREJUÍZO À DEFESA E CONTRIBUINTE – NÃO OPORTUNIZAÇÃO DE AUTORREGULARIZAÇÃO – COMPETÊNCIA FUNCIONAL E DEVER ESPECÍFICOS – VIOLAÇÃO AO PROCEDIMENTO FISCAL – MAIORES CONTRIBUINTE

Alega a recorrente que a contribuinte estava sujeita à competência da Delegacia de Maiores Contribuintes da Receita Federal do Brasil - DEMAC/RJO, cujos objetivos institucionais primordiais são de acompanhamento e orientação para assegurar a conformidade tributária, conforme previsão da legislação abaixo, determinando o monitoramento de maiores contribuintes, a promoção da conformidade tributária, propósito de diagnosticar as inconformidades mais relevantes que resultem, ou possam resultar, em distorção efetiva ou potencial da arrecadação, além de promover iniciativas de conformidade tributária perante os maiores contribuintes, priorizando ações para AUTORREGULARIZAÇÃO.

Por isso, em seu entender, havia expectativa da contribuinte submetida a tamanho monitoramento era de receber orientação e promoção à conformidade tributária pela oportunidade de autorregularização – propósito da iniciativa, o que não houve! Inclusive era um dever funcional da auditoria praticar este ato definido e previsto na legislação, além de supervisionar a orientação da contribuinte, conforme a Lei 10.593/02.

Entretanto, discordo veementemente.

Não existe, em nosso ordenamento jurídico, qualquer direito subjetivo do contribuinte de ser intimado, antes do lançamento, para de forma voluntária proceder à autorregularização.

Esse mecanismo trata-se de importante medida que **incentiva** os contribuintes a regularizarem débitos não declarados, evitando autuações e litígios tributários, sendo uma política pública que os entes estatais realizam, por meio de editais, normativos e regulamentos específicos, para estimular o pagamento dos tributos e reduzir os litígios.

Inclusive, o próprio Código Tributário Nacional, ao prevê o instituto da denúncia espontânea, por meio do qual o devedor, antes que o Fisco instaure contra ele qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, confessa para a Fazenda que praticou uma infração tributária, ficará dispensado de pagar a multa, criou uma verdadeira "recompensa" pela "colaboração" do contribuinte com o fisco, mas, por óbvio, essa demanda deve ser, como o próprio nome pressupões, espontânea. De maneira muito similar acontece o instituto da autorregularização, cabendo ao contribuinte **aderir** às campanhas de acordo.

Patente, pois, que as alegações são incabíveis.

Logo, rejeito esta preliminar.

4) DA OCORRÊNCIA DA DECADÊNCIA

A recorrente defende a decadência em relação aos meses de janeiro a julho de 2017, ante a aplicação do disposto no art. 150, § 4º, do CTN.

Contudo, todo o auto de infração é baseado no fato de ter sido apurada sonegação e fraude, o que levou à qualificação da multa, nos termos dos arts. 71 e 72 da Lei n. 4.502/1964, justamente se baseando na exceção do próprio § 4º, do art. 150 do CTN.

A princípio, a autoridade fiscal constatou, com elementos de prova robustos, que a recorrente dolosamente reduziu a tributação por meio de fraude, o que afasta a regra do art. 150, § 4º, do CTN e atrai o art. 173, I. Portanto, tendo ocorrido a ciência do contribuinte em 04/8/2022 e dos solidários em 28/7/2022, o lançamento corretamente abrangeu as competências de janeiro a julho de 2017. Esse lançamento, aliás, poderia ter sido feito até 31/1/2023.

Isto posto, rejeito esta preliminar.

5) DOS AUTOS DE INFRAÇÃO PIS COFINS

Alega a recorrente diversos vícios na lavratura do auto de infração, no que tange a descrição da capitulação dos fatos e regramento legal, indica a existência de duas notas fiscais no mês de julho/2017, enquanto o arquivo não paginável de fls. 5.471 evidencia que há mais do que duas notas emitidas e escrituradas no período, explicando que:

O Relatório (sem suporte em procedimento fiscal, vez que havia ocorrido extinção), **traça dezenas de páginas e itens confundindo a contribuinte e responsáveis – considerando que a apuração do lançamento em si tem início no item 110 (cento e dez)**

– ou seja, 109 itens anteriores alheios à apuração do fato gerador – e finda-se no item 205 (com a lista de valores que compõem de fato o auto de infração, lançados), o relato passa 51 (cinquenta e um) itens referenciando e descrevendo

a regra matriz de incidência tributária do Regime Especial (RECOB), depois lá pelo item 162, transmuta para uma apuração de regra matriz diversa por outros 44 (quarenta e quatro) itens – esta última em alíquotas ad valorem.

269. O Acórdão afirma que **“não houve a constituição de auto de infração com base em alíquotas ad rem”, afirmando que a autoridade lançadora teria uma discricionariedade para fazer “a comparação entre as apurações ad rem e ad valorem”, e que teria a autoridade anexado planilhas “exemplificativas”.**

(...)

Ainda o Acórdão tenta corrigir as lacunas e confusões do lançamento afirmando: (fl. 8450)

“Não há dúvida que a autoridade tributária efetuou a tributação por alíquotas ad valorem, apurando a base de cálculo das contribuições sociais a partir da subtração da receita de venda do ICMS, e aplicando as alíquotas de 3,75% e 17,25%, na forma do caput do art. 5º da Lei nº 9.718/98.”

271. A verdade evidente é que existe e persiste sim dúvida sobre o lançamento. (grifos nossos)

No que tange a questão referente às notas fiscais, observa-se que se trata de mero erro material, que em nada prejudica este processo, tendo em vista que nas planilhas da autoridade fiscal, consta diversas notas analisadas e não apenas duas.

Em relação a questão referente às apurações das contribuições, a contribuinte afirma que a fiscalização aplicou alíquotas ad rem, e não alíquotas ad valorem, diferentemente do que deveria ser aplicável pelas normas gerais de tributação do álcool e seus derivados.

Em suas contrarrazões, a PFN ressalta que *“a coluna E indica o débito de PIS e corresponde a 3,75% da base de cálculo das contribuições na coluna D. A coluna F indica o débito de COFINS, correspondente a 17,25%”,* mostrando que houve aplicação das alíquotas ad valorem, já a DRJ esclarece que *“não há dúvida que a autoridade tributária efetuou a tributação por alíquotas ad valorem, apurando a base de cálculo das contribuições sociais a partir da subtração da receita de venda do ICMS, e aplicando as alíquotas de 3,75% e 17,25%, na forma do caput do art. 5º da Lei nº 9.718/98.”*

Explico melhor.

Há duas planilhas: em **VendasDeEtanolHidratado20172018**, a autoridade tributária resgata a apuração do PIS e da Cofins com base nas alíquotas ad rem (onde estaria contido o apregado vício material); e em **ApurBasesCálculoEDebitPisCofins**, com base nas alíquotas ad valorem, pois não admitiu a opção do contribuinte ao Recob, uma vez que este não exerceu a opção expressa de que trata a legislação.

Tome a competência de julho de 2017: em **VendasDeEtanolHidratado20172018**, a quantidade de etanol comercializado foi de 91.257.500, no valor total de R\$ 157.974.313,97, para a Cofins de R\$ 3.784.524,86 e PIS de R\$ 822.938,87. Contudo, em

ApurBasesCálculoEDebitPisCofins, depois de feita a exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições, a autoridade tributária exigiu R\$ 23.981.291,911 e R\$ 5.213.324,328, de Cofins e PIS, sobre o mesmo faturamento mencionado.

Resta claro que não houve a constituição de auto de infração com base em alíquotas ad rem, inexistindo adoção de alíquotas que atrairiam a nulidade por vício material.

Logo, mais uma vez, rejeito a preliminar arguida.

Findando os argumentos, passo a análise do mérito.

MÉRITO

1) CRÉDITO DE PIS COFINS

Argui a recorrente que a autoridade fiscal não levantou créditos sobre o álcool adquirido por distribuidores para revenda e os dispêndios de frete relacionados à aquisição deste álcool e às vendas do produto, para ao final. Além das notas fiscais de Entrada de Etanol Hidratado de Produtor por serem essenciais e extremamente relevantes para sua atividade econômica.

O conceito de insumo geradores de créditos do PIS/Pasep e da COFINS foi redefinido em julgamento pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça do Recurso Especial 1.221.170/PR, consoante procedimento previsto para os recursos repetitivos, cujo acórdão foi publicado no Diário da Justiça Eletrônico de 24 de abril de 2018, sob a relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho.

Concluiu-se que insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

No que tange aos pedidos relacionados aos fretes, de fato, há que se reconhecer o crédito, desde que comprovado, não obstante a corrente de que as distribuidoras não teriam direito ao creditamento, já que esta não fabrica ou produz bens.

Contudo, a Resolução ANP nº 36, de 6 de dezembro de 2005, publicada no Diário Oficial da União de 7 de dezembro de 2005, definia o Álcool Etílico Anidro Combustível (álcool anidro) como álcool destinado aos distribuidores para mistura com gasolina A para formulação da gasolina do tipo C, e determinava que a realização das adições de álcool anidro à gasolina do tipo A fosse realizada por distribuidor autorizado pela ANP.

Art. 2º. Para efeitos desta Resolução os álcoois etílicos combustíveis classificam-se em:

I – Álcool Etílico Anidro Combustível (AEAC) – produzido no País ou importado sob autorização, conforme especificação constante do Regulamento Técnico, destinado aos Distribuidores para mistura com gasolina A para formulação da gasolina C e,”

(...)

Art. 6º. O Distribuidor de combustíveis automotivos, autorizado pela ANP a realizar as adições de AEAC à gasolina A, para produção da gasolina C, deverá manter sob sua guarda, pelo prazo mínimo de 1 (um) mês, uma amostra testemunha armazenada em embalagem devidamente identificada, lacrada, coletada ao final do dia de cada tanque de AEAC em operação, acompanhada do Certificado da Qualidade emitido pelo Produtor ou Importador, sempre que houver recebimento deste produto.

A Recorrente dedica a desenvolver atividades de distribuição atacadista e comercialização de combustíveis, lubrificantes e demais produtos derivados ou não de petróleo, adquirindo, das usinas, álcool anidro para a produção de gasolina tipo C, através do processo físico-químico de mistura, gradação e fusão do álcool anidro à gasolina do tipo A.

Nesse ponto, vale observar que na própria ANP, ao estabelecer o destino do álcool anidro, faz referência à produção da gasolina tipo C, demonstrando tratar-se de uma mistura que acarreta um novo produto elaborado a partir de dois insumos: álcool anidro e gasolina do tipo A. Em que pese haver questionamento no tocante a considerar a gasolina tipo C produto industrializado (nos termos do parágrafo único do art. 46 do CTN), a meu ver, a característica de ser produto industrializado ou não, para fins de interpretação do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, é irrelevante no caso em comento.

É que fabricação de produtos corresponde às hipóteses de industrialização firmadas na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e produção de bens refere-se às atividades que, conquanto não sejam consideradas industrialização, promovem a transformação material de insumo(s) em um produto novo destinado à venda, devendo, portanto, o direito ao crédito ser deferido.

Na mesma linha de raciocínio aqui aplicado, cabe a situação dos fretes.

E o desconto referente a serviços, em geral, e a armazenagem e fretes, em e específico, encontra-se nos artigos 3º , II e IX, e 15 da Lei no 10.833/2003, na redação vigente no período analisado:

“Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

(...)

II - bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes;

(...)

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor;” (grifo nosso)

Assim, o simples fato de o serviço se referir a bem sujeito a alíquota zero na aquisição não impossibilita o direito de crédito, desde que o serviço efetivamente tenha sido sujeito a tributação na etapa anterior, e não esteja enquadrado nas vedações ao desconto de crédito (v.g., alíquota zero). No presente processo, as negativas de crédito, afora as aqui já analisadas no tópico anterior (aquisições de álcool), referem-se a “serviços utilizados como insumo”, “fretes e na operação de venda”. Inclusive, não são poucos os acórdãos do CARF que tratam do tema e corroboram este entendimento.

Isto posto, entendo que os referidos insumos podem ser creditados, desde que haja a devida comprovação nos autos.

2) **DO DIMENSIONAMENTO DA OBRIGAÇÃO. DA OBRIGAÇÃO AD REM. TEORIA DA APARÊNCIA. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. REGIME TRIBUTÁRIO MAIS FAVORÁVEL. PIS E COFINS**

Inicialmente, é importante frisar que o contribuinte alega que aderiu ao sistema do RECOB, mas em momento algum esta Conselheira identificou a comprovação da referida adesão. Logo, entendo que a recorrente passou a usufruir de um regime especial de alíquotas, sem que tivesse o direito para tanto.

Pragmaticamente, observa-se que a recorrente alega que as alíquotas do regime não cumulativo e especial teriam como limitadores os seguintes valores: 1,65% (PIS) e 7,6% (Cofins). Assim, seriam ilegais as alíquotas de 3,75% (PIS) e 17,25% (Cofins) aplicadas pela autoridade lançadora, afirmando que houve excesso de R\$ 62.073.010,91 sobre o valor do PIS e R\$ 285.098.153,17 sobre o valor da Cofins.

A Lei n. 11.727/2008, como já indicado, alterou as alíquotas sobre a receita bruta auferida na venda de álcool, inclusive para fins carburantes. Vejamos:

Art. 5º A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidentes sobre a receita bruta auferida na venda de álcool, inclusive para fins carburantes, serão calculadas com base nas alíquotas, respectivamente, de: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008).

I – 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento) e 6,9% (seis inteiros e nove décimos por cento), no caso de produtor ou importador; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008).

II – 3,75% (três inteiros e setenta e cinco centésimos por cento) e 17,25% (dezessete inteiros e vinte e cinco centésimos por cento), no caso de distribuidor. (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008).

(...)

§ 4º O produtor, o importador e o distribuidor de que trata o caput deste artigo poderão optar por regime especial de apuração e pagamento da Contribuição

para o PIS/Pasep e da Cofins, no qual as alíquotas específicas das contribuições são fixadas, respectivamente, em: (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

I – R\$ 23,38 (vinte e três reais e trinta e oito centavos) e R\$ 107,52 (cento e sete reais e cinquenta e dois centavos) por metro cúbico de álcool, no caso de venda realizada por produtor ou importador; (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

II – R\$ 58,45 (cinquenta e oito reais e quarenta e cinco centavos) e R\$ 268,80 (duzentos e sessenta e oito reais e oitenta centavos) por metro cúbico de álcool, no caso de venda realizada por distribuidor. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

Portanto, não havendo comprovação de adesão ao RECOB, não poderá ter praticado as alíquotas mais baixas como o fez.

Ademais, não vislumbro necessidade de perícia ou diligência nesse ponto, tendo em vista que não há qualquer dúvida na prova capaz de passível de nova análise.

3) **DO MÉRITO DA COBRANÇA DOS DÉBITOS DE PIS/COFINS - EXCLUSÃO DO ICMS DAS SUAS BASES DE CÁLCULO**

Em que pese as alegações da recorrente sobre o ICMS – ST, vejo que este assunto específico sequer foi discutido em sede de impugnação e, por isso, a matéria restaria preclusão.

Sendo assim, neste ponto, voto por não conhecer das alegações.

4) **MULTA E JUROS/ AFASTAMENTO DE ACUSAÇÃO DE FRAUDE/SONEGAÇÃO**

Diante do que já foi exposto, observa-se que, em verdade, a empresa ZAZ fez uso de alíquotas diferenciadas sem amparo legal, mesmo diante da inequívoca falta de comprovação ao regime RECOB, restando devida a multa de 75% aplicada pela fiscalização.

A fraude e sonegação, de que tratam a Lei nº 4.502/64, ficaram evidentes pela omissão de 116.878 notas fiscais, emissão e declaração de 470 notas fiscais, em operações normalmente tributadas, com a indicação de corresponderem a incidência monofásica e contribuições zeradas, a declaração de apenas 10% das contribuições efetivamente devidas em 25.297 notas fiscais, a redução indevida de 60.073 notas fiscais com a informação falsa de que se devia à decisão judicial, e a sonegação de contribuições no período de janeiro de 2017 a dezembro de 2018.

A qualificação da multa no caso teve fundamento no artigo 44, VII, da Lei nº 9.430/1996:

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:

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

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do **caput** deste artigo será 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:

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo.

§ 1º-C. A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando: (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

I – não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

O Auto de Infração, ao esclarecer fatos e determinando os casos de sonegação, fraude ou conluio, bem como ao apresentar todo o esquema fraudulento desenvolvido pelo contador e sócio administrado, Sr. Ênio, resta clara a manutenção da multa qualificada por comprovação do evidente intuito de fraude.

Esse, inclusive, é o sentido que se extrai do teor da Súmula CARF nº 14: "*A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo*", assim como da Súmula Vinculante CARF nº 25: "*A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64*".

Por fim, em relação às alegações do não cabimento dos juros sobre a multa de ofício, a questão já está pacificada neste Conselho, através da Súmula Vinculante CARF nº 108: "*Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício*".

Em face do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso de ofício, mantendo apenas a responsabilidade do Sr. Ênio. Em relação ao recurso voluntário: não conheço das alegações referentes ao ICMS ST, rejeito as preliminares arguidas, e, no mérito, concedo provimento parcial ao recurso, no sentido de reconhecer o direito ao creditamento sobre o álcool adquirido por distribuidores para revenda e os dispêndios de frete relacionados à aquisição deste álcool e às vendas do produto, desde observados os requisitos em lei, mantendo os demais pontos do auto de infração.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles, redator designado.

Tendo o Colegiado decidido, por voto de qualidade, rejeitar a devolução dos autos à DRJ de origem, conforme propunha a i. relatora, coube a mim a elaboração do voto vencedor, o que passo a fazer em sucessivo.

A i. relatora observou que a empresa autuada havia oposto embargos de declaração ao Acórdão da DRJ, e que tais embargos não haviam sido objeto de julgamento por parte do órgão *ad quo*, e, por isso, encaminhou seu voto propondo, de ofício, o retorno dos autos à primeira instância, a fim de que a DRJ analisasse os embargos apresentados.

Para fundamentar seu voto, a i. relatora referiu “*vasta jurisprudência no âmbito da DRJ aceitando a análise de embargos, conforme apresentado pela embargante*”, citou o art. 32 do Decreto nº 70.235, de 1972, e, “*a fim de suprir as ausências na norma processual administrativa*”, aplicou subsidiariamente o Código de Processo Civil.

Mas não me parece haver as alegadas “*ausências na norma processual administrativa*” que justifiquem a aplicação subsidiária do Código de Processo Civil.

O Decreto nº 70.235, de 1972, que rege o processo administrativo fiscal em âmbito federal, dispõe em seus arts. 32 e 33 sobre os remédios processuais possíveis para que o contribuinte manifeste sua inconformidade contra as decisões de primeira instância, prolatadas pelas DRJ, sendo a primeira delas dirigida à própria DRJ e a segunda dirigida ao CARF, a quem incumbe o julgamento em segunda instância.

Art. 32. As inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculos existentes na decisão poderão ser corrigidos de ofício ou a requerimento do sujeito passivo.

Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

Não há qualquer previsão expressa no Decreto nº 70.235, de 1972, que, frise-se, é o regramento próprio do processo administrativo fiscal em âmbito federal, que permita a oposição de embargos de declaração contra a decisão de primeira instância.

Quando se quis estabelecer a possibilidade de oposição de embargos de declaração contra as decisões proferidas no âmbito do processo administrativo fiscal, se fez de forma expressa, e tão somente para aquelas decisões proferidas pelos colegiados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

O art. 115 da Portaria MF nº 1634, de 2023, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, com autorização do art. 37 do Decreto nº 70.235, de 1972, que diz que “o julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno”, dispõe sobre os possíveis recursos contra as decisões proferidas pelos colegiados do CARF, e ali estão incluídos os embargos de declaração:

Art. 115. Contra as decisões proferidas pelos colegiados do CARF são cabíveis os seguintes recursos:

I - Embargos de Declaração; e

II - Recurso Especial.

Parágrafo único. Das decisões do CARF não cabe pedido de reconsideração.

Então, o que temos é que o Decreto 70.235, de 1972, trata exaustivamente dos recursos possíveis de serem apresentados contra as decisões de primeira instância, o que não inclui os embargos de declaração, não havendo lacuna a ser preenchida pela aplicação do Código de Processo Civil nesta matéria.

E não me parece haver qualquer prejuízo ao contribuinte diante dessa lógica estabelecida pelo processo administrativo fiscal. Se houver obscuridade, contradição ou omissão na decisão de primeira instância, hipóteses que, em tese, poderiam ensejar a oposição de embargos de declaração, e se essa obscuridade, contradição ou omissão prejudicar a defesa do contribuinte, o julgamento em segunda instância, motivado pela interposição de recurso voluntário (que devolve toda a matéria para análise dos colegiados, inclusive as questões probatórias), deverá avaliar as alegações e, uma vez constatada a preterição do direito de defesa, deverá anular a decisão recorrida.

Em se tratando de inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e de erros de escrita ou de cálculos existentes na decisão, a DRJ deverá avaliar o requerimento da interessada e, se for o caso, corrigir a decisão prolatada, nos termos do que dispõe o art. 32 do Decreto nº 70.235, de 1972.

No caso dos autos, apesar de a ora Recorrente ter introduzido sua peça nominada como embargos de declaração afirmando a existência de inexatidões materiais, lapsos manifestos e erros de escrita ou cálculos, bem como obscuridade, contradição ou omissão, fato é que nenhuma inexatidão material, nenhum lapso manifesto e nenhum erro de escrita ou cálculo foi efetivamente apontado, limitando-se a peça a suscitar alegadas obscuridades, contradições e omissões.

E também não se verificou qualquer prejuízo à defesa da Recorrente que ensejasse a declaração de nulidade da decisão recorrida. O Recurso Voluntário apresentado de forma tempestiva contém extensa e densa argumentação, tendo a Recorrente exercido plenamente seu direito de defesa.

Por essas razões, entendendo que o regramento do processo administrativo fiscal não prevê a oposição de embargos de declaração contra decisão de primeira instância, voto por rejeitar a devolução dos autos à DRJ.

No mais, acompanho integralmente o voto da i. relatora, tanto no que diz respeito ao Recurso de Ofício quanto no que diz respeito ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles