



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

Processo n° 10865.720705/2015-15
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 3201-005.361 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de maio de 2019
Matéria PIS.COFINS.MULTA
Recorrentes GIGANTE ARMAZENADORA E DISTRIBUIDORA DE DERIVADOS DE PETRÓLEO E ÁLCOOIS LTDA - ME
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2011

OPÇÃO PELO REGIME ESPECIAL DE APURAÇÃO E PAGAMENTO DA COFINS INCIDENTES SOBRE COMBUSTÍVEIS E BEBIDAS (RECOB).

Nos termos da legislação tributária vigente, a opção pelo Recob deve se dar por intermédio de aplicativo disponível no sítio da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) na *Internet*, não sendo válida a simples apuração em planilhas e registros internos da empresa. No caso específico do ano-calendário de 2011, o prazo para opção foi até novembro de 2010.

ATIVIDADE COMERCIAL. INSUMOS. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

As empresas que se realizam atividade de natureza apenas comercial (não prestam serviços ou não produzem ou fabricam bens ou produtos destinados à venda) não fazem jus ao crédito previsto no art. 3º, II, da Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

MULTA QUALIFICADA. REITERAÇÃO DE CONDUTA.

Estando devidamente comprovado nos autos que a conduta do contribuinte se subsumiu a uma das hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, é de se aplicar a multa de ofício na forma qualificada, nos termos da legislação específica.

A reiterada apresentação de declarações à Secretaria da Receita Federal com valores zerados, ou com valores de receita significativamente inferiores aos apurados em ação fiscal, sujeita o infrator à multa de ofício qualificada.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2011

OPÇÃO PELO REGIME ESPECIAL DE APURAÇÃO E PAGAMENTO DA COFINS INCIDENTES SOBRE COMBUSTÍVEIS E BEBIDAS (RECOB).

Nos termos da legislação tributária vigente, a opção pelo Recob deve se dar por intermédio de aplicativo disponível no sítio da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) na *Internet*, não sendo válida a simples apuração em planilhas e registros internos da empresa. No caso específico do ano-calendário de 2011, o prazo para opção foi até novembro de 2010.

ATIVIDADE COMERCIAL. INSUMOS. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

As empresas que se realizam atividade de natureza apenas comercial (não prestam serviços ou não produzem ou fabricam bens ou produtos destinados à venda) não fazem jus ao crédito previsto no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

MULTA QUALIFICADA. REITERAÇÃO DE CONDUTA.

Estando devidamente comprovado nos autos que a conduta do contribuinte se subsumiu a uma das hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, é de se aplicar a multa de ofício na forma qualificada, nos termos da legislação específica.

A reiterada apresentação de declarações à Secretaria da Receita Federal com valores zerados, ou com valores de receita significativamente inferiores aos apurados em ação fiscal, sujeita o infrator à multa de ofício qualificada.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011

INTIMAÇÃO. VIA POSTAL. DOMICÍLIO ELEITO.

As intimações, quando feitas por via postal, devem ser enviadas, por expressa previsão legal, para o domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE PASSIVA.

Não caracteriza a solidariedade passiva em execução fiscal o simples fato de duas empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso voluntário apresentado pelo responsável solidário Marco Antônio de Medeiros Alonso e em negar provimento ao Recurso de Ofício e aos Recursos Voluntários, exceto o apresentado pelo responsável solidário André Luciano Zanovello, ao qual foi negado provimento pelo voto de qualidade, vencidos os conselheiros Tatiana Josefovicz Belisario, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laércio Cruz Uliana Junior, que lhe deram provimento. Manifestou intenção apresentar declaração de voto a conselheira Tatiana Josefovicz Belisário.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza (Presidente), Larissa Nunes Girard (suplente convocada), Tatiana Josefovicz Belisário, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Correia Lima Macedo, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Laercio Cruz Uliana Junior e Paulo Roberto Duarte Moreira.

Relatório

Trata o presente processo de autos de infração lavrados contra a contribuinte acima identificada, constituindo crédito tributário decorrente das Contribuições para o Programa de Integração Social - PIS e para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, incluídos juros de mora e multa qualificada.

Por bem retratar os fatos constatados nos autos, passamos a transcrever o Relatório da decisão de primeira instância administrativa:

O litígio decorre de impugnação apresentada pelo sujeito passivo de que trata o presente processo contra a lavratura dos autos de infração para cobrança da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, fls. 703/727, no valor total de R\$ 38.764.393,87, e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins, fls. 728/753, no valor total de R\$ 178.309.666,96.

De acordo com a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fls. 709/710 (PIS) e 734/735 (Cofins), e o Termo de Verificação Fiscal, fls. 754/773, foram apuradas as infrações descritas a seguir.

01 – Incidência Não-Cumulativa Padrão – Insuficiência de Recolhimento da Contribuição Alcool

A fiscalizada, no ano-calendário de 2011, apresentou à Receita Federal do Brasil DCTF e DACON "zeradas" (sem movimento), não tendo efetuado o pagamento de qualquer valor referente as contribuições devidas ao Pis e Cofins no regime não cumulativo.

Como a atividade do contribuinte contempla a distribuição de combustíveis derivados de petróleo e álcool carburante, foi levado em conta os regimes tributários próprios aplicáveis a esses produtos.

No tocante aos combustíveis derivados de petróleo, em face do regime de incidência monofásica das contribuições, as saídas do distribuidor se dão com alíquota "zero". Portanto

não há exigência de contribuições sobre o faturamento decorrente desses produtos revendidos.

O mesmo não ocorre com o álcool para fins carburante. O regime tributário aplicável a esse produto, desde 2008, é o constante da Lei nº 9.718, de 1998, na redação dada pelo artigo 7º da Lei nº 11.727 de 23.06.2008. O disciplinamento é tratado no Decreto nº 6.573/2008 e na Instrução Normativa RFB 876/2008, com redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 894/2008.

Com base nesses dispositivos, conclui-se que a opção pelo regime especial de tributação para o PIS e Cofins - RECOB somente pode ser utilizado a partir do momento em que passar a produzir os efeitos da sua opção.

No presente caso, a fiscalizada efetuou a sua opção com vigência a partir de 01/01/2013:

Consulta Pública - Regime Especial de Apuração e Pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep da Cofins sobre Combustíveis e Bebidas

Termos Ativos		
Dados da empresa		
NÚMERO DE INSCRIÇÃO NO CNPJ 08.056 113-0001-10		
NOME EMPRESARIAL GIGANTE ARMAZENADORA E DISTRIBUIDORA DE DERIVADOS DE PETRÓLEO E ALCOÓIS LTDA - ME		
CNAE CecCNAE -		
Termos ativos		
Descrição	Início de Vigência	Fim de Vigência
Art. 5º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, com a redação dada pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008.	01/01/2013	Indeterminado

Porém, ao analisar as Planilha de Apuração e a Escrituração Contábil apresentadas pelo contribuinte, constatou-se que a empresa, ao proceder a apuração das contribuições devidas ao PIS e Cofins, efetuou indevidamente com base nos valores de vendas em quantidade por m³ como optante pelo regime especial RECOB para o período de 01/2011 a 12/2011, em desacordo com o início de sua vigência que seria a partir de 01/01/2013. A fiscalizada não exerceu, em tempo hábil, a opção pelo Regime Especial para o ano-calendário de 2011, e, portanto, não poderá receber o tratamento disciplinado aos optantes pelo RECOB.

Desta forma, em prosseguimento a fiscalização foi efetuada a recomposição das contribuições devidas ao PIS e Cofins, escrituradas na Planilha de Apuração, sendo apuradas com base nas alíquotas aplicáveis ao seu faturamento decorrente das vendas de álcool que são aquelas fixadas no inciso II do art. 5º da Lei nº 9.718, de 1998, na redação dada pelo artigo 7º da Lei nº 11.727 de 23/06/2008.

02 - Da Multa Aplicada *Foi aplicada a multa de ofício qualificada no percentual de 150% sobre tributos exigidos de ofício, em razão da fiscalizada ter praticado os atos previstos no art. 44, §1º, da Lei 9.430/1996.*

No caso, estar-se diante de conduta omissiva reiterada do contribuinte, que jamais pode ser atribuída a esquecimento, erro ou falha formal.

Pelos próprios registros contábeis da fiscalizada, verifica-se a apuração de valores a Recolher de PIS e Cofins, mas que não foram informados na DCTF - Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais.

Com efeito, no ano-calendário de 2011 o contribuinte apresentou movimentação financeira expressiva que totalizaram o montante de R\$ 413.810.077,01 e em contrapartida apresentou todas as DCTF perante a Administração Tributária Federal totalmente “zeradas”, quando sabia ter valores a declarar, numa clara tentativa de ludibriar o fisco federal, mantendo-o em erro.

O dolo, elemento volitivo do tipo, está materializado na própria conduta reiterada da fiscalizada, consistente em ludibriar a Administração Tributária, mediante o expediente doloso de informar que nada devia a título de tributos e contribuições federais (não se trata de omissão de Declarações, mas de ação movida pela vontade de apresentar débitos "zero") justificando a qualificação da penalidade e sua exasperação para 150% (cento e cinquenta) por cento, a incidir sobre os tributos e contribuições agora exigidos de ofício.

03 - Responsabilidade Tributária *Pelo fato de os integrantes da administração da empresa Fabrício Zanovelo Rebelato admitido na sociedade em 29/03/2010 na qualidade de Sócio-Administrador; e os representantes da sócia ARCFRAN (detentora de 99,00% do capital da fiscalizada) na qualidade de Sócio-Administrador André Luciano Zanovelo admitido em 20/07/2011 e Marco Antonio de Medeiros Alonso atuando formalmente no período de 11/02/2008 a 24/05/2010, terem exercidos a administração ou gerência da sociedade com a prática de atos com infração à lei, pondo em execução a fraude e a sonegação fiscal, com o resultado de supressão ou redução dos tributos, foram arrolados como devedores solidários, nos termos dos artigos 135, inciso III, e 124, I, do Código Tributário Nacional – CTN.*

CNPJ / CPF	NOME
51.820.900/0001-16	ARCFRAN – Empreendimentos, Negócios e Participações Ltda
10.425.172/0001-60	Oxxil Logística e Transportes Ltda
02.909.866/0001-45	Petrogold Distribuidora de Derivados de Petróleo Ltda
03.698.533/0001-87	Arrows Petróleo do Brasil Ltda, a partir de 2014 alterou a razão social para ARPEX - CONSULTORIA EM GESTÃO EMPRESARIAL S/A
10.496.076/0001-03	Trim Distribuidora de Petróleo Ltda

05 - Da Representação Fiscal para Fins Penais Em cumprimento ao artigo 1º do Decreto nº 2.730/98, foi formalizada representação fiscal para os fins do art. 83 da Lei nº 9.430/96, visto que durante o trabalho foram constatados fatos que configuram, em tese, o delito tipificado nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de Dezembro de 1990, a qual redefine a sonegação como crime contra a ordem tributária.

06 - Do Termo de Arrolamento de Bens e Direitos Tendo em vista que a soma de créditos tributários de responsabilidade do sujeito passivo é superior a 30% de seu patrimônio conhecido, procedeu-se o arrolamento de bens determinado pelo artigo 64 da Lei nº 9.532/1997 e Decreto 7573/2011.

A pessoa jurídica autuada tomou ciência do lançamento em 08/12/2015, fls. 775. Os devedores solidários arrolados aos autos tomaram ciência nas seguintes datas:

Nome	Data	Fls.
Oxxil Logística e Transportadora Ltda.	10/12/2015	792
Arrows Petróleo do Brasil Ltda.	14/12/2015	793
André Luciano Zanovelo	18/12/2015	794
Fabício Zanovelo Rebelato	11/12/2015	795
Oxxil Logística e Transportadora Ltda.	18/12/2015	796
Petrogold Intermediação e Agenciamento de Negócios em Álcool Combustíveis Ltda.	10/12/2015	797
Marcos Antonio de Medeiros Alonso	18/12/2015	798
Trim Distribuidora de Derivados de Petróleo S/A	14/12/2015	799

Inconformada com a exigência, a pessoa jurídica autuada apresentou impugnação em 30/12/2015, fls. 872/889, contrapondo-se ao lançamento com base nos argumentos a seguir sintetizados.

1) Não consideração de vendas canceladas.

O primeiro ponto é que se a fiscalização apurou as receitas a partir das notas fiscais de saída, deveria evidenciar que

considerou vendas canceladas e devoluções de mercadorias, situações que são redutoras do faturamento; se assim não fez, a base de cálculo está indevidamente inchada pela inserção de situações que não caracterizam saída de mercadoria.

2) Inconsistência no levantamento fiscal.

Conferindo-se os dados das planilhas "Notas Fiscais de Saída" e comparando com os dados da planilha "Apuração Pis Cofins Gigante - 2011", percebe-se algumas inconsistências que não foram esclarecidas no Termo de Verificação Fiscal.

Por exemplo, na planilha "Apuração" o campo "Venda de Álcool em Reais" diz que a receita com a venda do combustível (durante todo o exercício) foi de R\$ 414.028.870,63 ao passo que na planilha "Notas Fiscais de Saída", se aplicada uma soma na coluna "Valor da Nota" o valor que se obtém é R\$ 378.523.566,69.

3) Sobre a multa no percentual de 150%. *Se houve apuração das contribuições, ainda que não se tenha informado esse fato na DCTF e no DACON, não se pode afirmar que houve dolo por parte do contribuinte, porque a conduta de informar a movimentação/apuração é de todo incompatível com a vontade livre e consciente de ludibriar a Administração Fiscal.*

Pelos registros contábeis da empresa (vale dizer, pelo SPED que é transmitido em tempo real à Receita Federal) a Fiscalização constatou que houve apuração das contribuições.

Mais do que isso, se foi possível à Fiscalização chegar ao volume (em litros) e ao valor das operações de venda (utilizando as informações do SPED), é fato que toda a movimentação da contribuinte estava devidamente anotada no "registro de saídas". O caso não se relaciona à fraude porque não há notícia da prática de nenhum ato para impedir ou retardar ocorrência de fato gerador. Muito pelo contrário, o fato gerador das contribuições (vale dizer "faturamento") ocorreu, é conhecido e foi informado no SPED.

Sobraría a figura da "sonegação" que também não se caracteriza haja vista que houve informação sobre o movimento de saída (vendas) escriturado no registro de saídas que compõe o SPED. Assim, ainda que se quisesse afirmar que a "sonegação" se caracterizaria pela transmissão de declarações (DCTF e DACON) zeradas à Receita Federal, o órgão fazendário tinha todas as informações das vendas de combustível realizadas no período.

Parece bastante claro que a conduta de informar a movimentação fiscal no SPED não se coaduna com a intenção de sonegar tributo, de tal maneira que não se tem caracterizado o dolo.

4) Da Opção pelo RECOB.

A apuração da contribuição ao PIS e da COFINS devidamente transmitidas à Receita Federal seguiram estritamente os parâmetros do RECOB. Se assim o foi, fica claro qual a opção do contribuinte, ainda que isso não tenha sido formalmente manifestado.

Se a empresa havia feito opção em sua contabilidade pelo regime especial, o que consta inclusive do SPED, conforme registrado no termo de verificação fiscal, esse deveria ser o critério utilizado para apuração tanto do débito lançado, quanto dos créditos não cumulativos.

Não obstante a opção da autuada pelo regime especial, o que, reitera-se, foi inclusive ressaltado pela autoridade fiscal, apurou-se o débito de PIS e COFINS, no presente auto de infração, pelo regime normal previsto no art. 5º, II, da Lei nº 9.718/98. Isso porque a empresa não teria feito opção hábil pelo referido regime especial e, portanto, não poderia receber o tratamento dado aos optantes.

No entender da contribuinte, o uso da opção pelo "regime normal" é indevido já que suas demonstrações evidenciavam a apuração pelo RECOB e, se quiser se falar em inexistência de opção formal pelo regime, estar-se-á claramente privilegiando a forma em relação ao direito.

A autoridade fiscal manipulou a aplicação de dispositivos da legislação pertinente de forma a impor ao contribuinte a maior carga tributária possível.

5) Utilização de dois regimes pela autoridade fiscal.

O relatório fiscal informa que foi feita a dedução dos valores dos créditos declarados na DCTF antes do início da ação fiscal, de forma a encontrar o saldo a pagar o objeto do lançamento de ofício.

Ou seja, para apuração do débito foi aplicado o regime normal e, para o levantamento dos créditos usou-se a informação do próprio contribuinte (que, segundo anotado no relatório, calculava tudo de acordo com o RECOB). São dois regimes aplicados simultaneamente, de forma a maximizar o resultado do lançamento, o que é claramente inconcebível.

É inconcebível que dois regimes de apuração diferentes e excludentes sejam utilizados de acordo com a conveniência da autoridade autuante.

Não há respaldo legal para a forma de apuração adotada pela fiscalização no presente auto de infração: a empresa havia feito opção em sua contabilidade pelo regime especial, o que consta inclusive do SPED, conforme registrado no termo de verificação fiscal. Esse deveria ser o critério utilizado para apuração tanto do débito lançado, quanto dos créditos não cumulativos.

Em nenhuma hipótese poderia ter a autoridade fiscal adotado simultaneamente os regimes normal (por alíquota) e especial (por metro cúbico), tampouco no caso, já que evidente o intuito de agravar o montante de débito lançado.

6) *Créditos de PIS e Cofins e o conceito de "insumo" segundo a recente jurisprudência do CARF.*

Ainda no que diz respeito aos créditos, não foram considerados insumos que geram o direito aos créditos de ditas contribuições na modalidade não-cumulativa.

Todos os custos decorrentes de gastos da empresa que sejam necessários para sua operação geram créditos para a apuração do PIS e da COFINS não cumulativos.

A apuração realizada pela Auditoria evidencia que os elementos que dão direito a crédito são os que foram estritamente listados pelo legislador.

Esse entendimento é absolutamente diverso daquele que vem sendo adotado pelo CARF. Produtos e serviços inerentes à produção, mesmo que não sejam consumidos durante o processo produtivo, geram créditos que podem reduzir o valor final a ser recolhido a título de PIS e COFINS.

A autuada tem consideráveis gastos com viagens, água, telefone, despesas postais, impressos e materiais de escritório, internet, cursos e treinamento de funcionários, cartório, pedágio, material de limpeza, uniformes/vestuário, seguros, honorários contábeis, informática e despesas com conservação e limpeza. Todos os referidos gastos estão diretamente vinculados à atividade principal da empresa, sendo considerados insumos na produção.

Os créditos em questão precisam e devem ser aproveitados na apuração do débito de PIS e COFINS, sob pena de violação à não cumulatividade próprio do sistema.

Não se trata, pois, de não-cumulatividade, em seu sentido constitucional e econômico, mas de um sistema de abatimento de créditos eleitos pelo legislador, o qual definiu de forma taxativa os custos e as despesas que podem ser objeto do cálculo desse crédito e, por exclusão, definiu também aquelas que não compõem tal base de cálculo.

Nesse sentido, a defesa faz uma análise da legislação que dispõe sobre o assunto (Lei nº 10.637/02, Lei n. 10.833/03, Instrução Normativa IN nº 247/2002 e IN nº 404/2004).

Conclui, afirmando que, o entendimento aplicado pelo CARF diverge muito daquele adotado pela autoridade fiscal. O CARF vem desconsiderando o conceito restritivo com que a Receita Federal vem analisando os créditos do PIS e da COFINS não cumulativos, autorizando a apuração de créditos utilizando como base o conceito de despesa dedutível para a apuração do IRPJ, o que alarga sobremaneira o volume de créditos de ditas contribuições.

Assim, necessário no caso a alteração da forma de apuração dos créditos de PIS e COFINS, possibilitando-se o aproveitamento dos créditos acima relacionados vinculados aos produtos e

serviços inerentes à atividade da empresa, mesmo os que não são consumidos durante o processo produtivo, reduzindo com isso o valor final a ser recolhido a título de PIS e COFINS.

7) Do Pedido.

Diante do exposto, requer-se seja PROVIDO o presente recurso, para o fim de ser cancelado in totum o auto de infração combatido, reconhecendo-se a nulidade do lançamento em função do reconhecimento da irregularidade no uso cumulado dos regimes normal e especial de apuração do PIS e da COFINS, já que o cálculo dos débitos se fez segundo o regime normal e o cálculo dos créditos foi mantido da mesma forma como apurado pelo contribuinte (que se valeu dos parâmetros do RECOB).

Subsidiariamente, REQUER-SE:

(a) que seja retificado o cálculo do débito lançado, apurando-se o valor devido pela sistemática do regime especial (cálculo por metro cúbico de álcool vendido);

(b) o aproveitamento dos créditos relacionados aos produtos e serviços inerentes à atividade da empresa, mesmo que não sejam consumidos durante o processo produtivo, reduzindo com isso o valor final a ser recolhido a título de PIS e COFINS, gastos a serem comprovados pela apresentação de documentos e perícia contábil;

(c) que se determine à Autoridade Fiscal responsável pela autuação a apresentação de esclarecimentos em relação aos cálculos realizados e, determine-se nova apuração da base de cálculo de forma se corrigir as discrepâncias entre os dados apurados nas planilhas "Notas Fiscais de Saída" e "Apuração Pis Cofins Gigante - 2011", excluindo-se, também, as notas fiscais de saída que se refiram a vendas canceladas e de mercadorias que porventura tenham sido objeto de devolução de venda.

(d) ainda subsidiariamente, e dado o fato de que a empresa mantinha e transmitia à Receita Federal escrituração (SPED) com todas as informações pertinentes aos fatos impositivos, de tal maneira que foi possível à fiscalização obter dos correspondentes registros todos os elementos necessários à formação do crédito, concluir pela não caracterização do dolo de maneira a reduzir a multa qualificada de 150%. Os devedores solidários apresentaram impugnação nos seguintes termos.

I) Impugnação apresentada por Petrogold Intermediação e Agenciamento de Negócios em Alcool Combustíveis Ltda. (fls. 892/904, em 06/01/2016).

Incompetência do Agente Fiscal para Identificação do Responsável Solidário:

É entendimento do órgão máximo da instância administrativa que a imputação de responsabilidade tributária é ato servil a

garantir o recebimento do crédito tributário e, portanto, privativo da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Com efeito, no caso presente não se tem sequer crédito tributário válido, eis que pendente de apreciação na esfera administrativa, de sorte que não há que se falar em responsabilidade solidária nessa esfera.

Do Direito - Requisitos da Sujeição Passiva Solidária - Art. 124, I do CTN:

O agente fiscal não logrou demonstrar qual o vínculo de interesse entre a autuada e a recorrente, limitando-se a alegar simplesmente que entre as empresa haveriam sócios comuns e "única direção econômica". O simples fato de uma empresa ter seu quadro societário sócios - ou pior, parentes de sócios - outras empresas não é juridicamente relevante para os fins solidariedade do art. 124, I do CTN.

É absolutamente necessário que haja interesse comum no fato gerador tributário, de sorte a possibilitar um eventual concerto no sentido de fraudar a arrecadação.

No caso em tela não houve nenhuma operação entre a empresa autuada e a recorrente. Desse modo, impossível sequer imaginar qual seria o "interesse comum". Se a empresa autuada vendeu mercadoria a terceiros, que não constam do presente processo e nem foram arrolados como responsáveis solidários, qual o interesse comum entre aquela e a recorrente?

Em verdade, o instituto da sujeição passiva solidária no caso presente foi utilizado de forma equivocada, devendo ser o Termo de Sujeição Passiva Solidária cancelado em relação à recorrente.

Como se verifica, os autos demonstram claramente que foi somente a empresa autuada que efetuou vendas, e nenhuma delas foi para ou teve a participação da recorrente, de sorte que não há como se extrair de tais atos jurídicos qualquer interesse da recorrente.

Mais ainda, não houve qualquer operação realizada entre ambas, seja comercial ou financeira.

Assim, nos termos em que se apresenta e, havendo restado clara a inobservância dos requisitos legais que regem a matéria, a administração pública e as garantias individuais e, requer-se:

1) Seja acolhida a preliminar de incompetência do agente fiscal para estabelecer a solidariedade passiva tributária, anulando-se o Termo de Sujeição Passiva Solidária epigrafado;

2) No mérito, sejam acolhidas as razões de direito arguidas e julgado nulo o Termo de Sujeição Passiva Solidária epigrafado.

II) Impugnação apresentada por Oxxil Logística e Transportadora Ltda. (datada de 19/01/2016, fls. 923/932),

tendo como signatário o senhor Orlando Carvalho de Medeiros.

O Termo de Sujeição Passiva que atribui à Impugnante responsabilidade solidária mostra-se abusivo, inconstitucional, ilegal e desprovido de qualquer razoabilidade, eis que a Impugnante jamais poderia figurar como sujeito passivo da obrigação tributária de terceiros.

O mercado que a Impugnante e o sujeito passivo (GIGANTE) atuam é restrito, dado o alto investimento necessário para o seu desempenho, bem como a burocracia relacionada com as licenças e autorizações.

Por estas razões, é comum que as pessoas que atuam neste mercado negociem e alienem participações societárias e ativos entre si. Contudo, tal fato jamais pode levar à conclusão absurda de que a Impugnante e a GIGANTE formaria um suposto "Grupo Econômico de Fato". Caso contrário, a mera existência de relação comercial entre empresas do mesmo ramo de atividade poderia ensejar abusivamente a solidariedade em matéria tributária. É o que ocorre, por exemplo, no presente caso concreto.

Com relação à "confusão patrimonial", a fiscalização se apóia unicamente na ocorrência de transferências de veículos automotores da empresa GIGANTE para a Impugnante em 2012.

No entanto, a Fiscalização desconsidera o fato de que tais transferências ocorreram em um ambiente de livre compra e venda e foram absolutamente legítimas.

Os automóveis integrantes do ativo imobilizado da Impugnante foram vendidos - leia-se novamente: vendidos - para a GIGANTE em 30/11/2010 (cf. documentos em anexo, juntados por amostragem - Doc. 03).

Esta, por sua vez, deixou de pagar pelas aquisições. Consequentemente, a Impugnante determinou a devolução imediata dos veículos em 2012. O que foi feito pela devedora.

Portanto, ao contrário do que pretende fazer crer o fiscal autuante, a "transferência de 27 (vinte e sete) veículos de seu patrimônio para a empresa OXXIL - Logística e Transportes Ltda. " foi realizada porque a GIGANTE não quitou os débitos com a Impugnante e foi obrigada a devolver os veículos. De maneira alguma, a Fiscalização poderia sustentar que a intenção da GIGANTE era se desfazer de parte do seu patrimônio até porque os veículos jamais lhe pertenceram!!

Por fim, há que se rebater ainda o argumento da fiscalização de que a identidade entre o objeto social da Impugnante e da GIGANTE demonstraria "afinidade econômica", e, portanto, fundamentaria a alegação absurda de suposto "Grupo Econômico de Fato". Ora Sr. Julgador, a única coisa que o objeto das empresas demonstra é que atuam em segmentos distintos do mercado de combustíveis!

Enquanto a GIGANTE é uma distribuidora de combustíveis, a Impugnante é uma transportadora. A GIGANTE precisa contratar serviços de transporte para circular com as suas mercadorias, e tais serviços podem ser livremente contratados no mercado, inclusive da própria Impugnante. Esta, por sua vez, presta serviços de transporte para qualquer cliente que aceite os seus termos e condições.

Para tentar justificar o seu ponto de vista, o auditor fiscal cita trechos do depoimento de um demandante em (um único) processo trabalhista, em que a Impugnante figura como uma das reclamadas, como fundamento para a lavratura do Termo de Sujeição Passiva em tela.

Ora, é óbvio que o depoimento de qualquer Reclamante em qualquer ação trabalhista é tendencioso e não pode servir como base para a apuração de responsabilidade tributária.

Além do mais, o conceito de grupo econômico para fins trabalhistas, conforme § 2º, do Art. 1º, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT Decreto-Lei nº 5.452/43), não guarda qualquer relação com a figura da solidariedade para fins fiscais prevista no artigo 124, inciso I, do CTN.

Para fins de aplicação da responsabilidade solidária de que cuida o art. 124, inciso I, do CTN, não basta o fato de as empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico. Nos termos da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e do Superior Tribunal de Justiça (STJ), existe responsabilidade tributária solidária entre empresas de um mesmo grupo econômico, apenas quando ambas realizarem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, não bastando o mero interesse econômico na consecução de referida situação.

Portanto, temos que o fato jurídico suficiente à constituição da solidariedade não pode ser o mero interesse de fato, mas sim o interesse jurídico, que surge a partir de direitos e deveres comuns entre as pessoas numa mesma relação jurídica privada que constitui o fato gerador.

Diante de todo esse imbróglio é que se afirma que o Termo de Sujeição Passiva, na forma como foi proposto, é nulo e ilegal, em especial porque não há existência de interesse comum entre a Impugnante e a autuada, em franca ofensa ao art. 124,I, do CTN.

Ressalte-se ainda, que o i. auditor fiscal baseia o seu entendimento sobre solidariedade em uma única sentença da Justiça do Trabalho, que sequer transitou em julgado. E ainda que tivesse transitado, não constitui elemento suficiente para gerar a responsabilização fiscal.

Em suma, o mau uso da máquina judiciária (alegação de grupo econômico a partir de uma sentença prolatada em reclamatória trabalhista que sequer transitou em julgado) não pode ser elemento caracterizador de responsabilidade

tributária da Impugnante, que é, na verdade, terceiro estranho na relação tributária.

III) Impugnação apresentada por Oxxil Logística e Transportadora Ltda. (datada de 14/01/2016, fls. 994/1.001), tendo como signatário o senhor Marcelo Barizão de Oliveira Júnior - o conteúdo da impugnação é similar a da outra contestação cujo signatário foi o Sr. Orlando Carvalho de Medeiros.

IV) Impugnação apresentada pelo Sr. Marco Antonio de Medeiros Alonso, fls. 952/970.

O IMPUGNANTE NUNCA FOI ADMINISTRADOR DO SUJEITO PASSIVO O Impugnante jamais ocupou um único cargo sequer de administração na GIGANTE (sujeito passivo), o que se dirá em relação ao período sob fiscalização (01/2011 a 12/2011).

Logo, o Termo de Sujeição Passiva Solidária nº 002/2015 indica base legal (artigo 135, III, do CTN) desconectada dos fatos reais para tentar construir - indevidamente - um argumento de sujeição passiva em relação ao Impugnante, padecendo assim de sérios vícios de nulidade e legalidade.

É preciso retornar a regra matriz do CTN (artigo 135, III). Em matéria tributária, somente a pessoa física - jamais a pessoa jurídica que estiver legalmente investida e tiver poderes para representar a sociedade, poderá ser responsabilizada caso pratique atos em ofensa à lei, contrato social ou estatuto.

Não há espaço para presunções ou conjecturas. A pessoa física deve deter poderes de administração (ser nomeada, empossada e autorizada pelos sócios a representar a sociedade em assuntos tributários). Caso contrário, seria possível responsabilizar um transeunte qualquer que decidisse aconselhar o contador a não pagar tributos por entendê-los excessivos.

Seguindo a mesma linha de raciocínio, mas agora aplicada ao caso concreto, questiona-se: seria possível responsabilizar uma sócia pessoa jurídica (ARCFRAN - EMPREEDIMENTO, NEGÓCIOS E PARTICIPAÇÕES LTDA.) por atos de administração?

Certamente que "não". Primeiro porque pessoa jurídica não pode administrar. Segundo porque o sócio carece de poderes e meios para interferir nas decisões de gestão com reflexo fiscal.

Ou mesmo o que é ainda pior: seria possível responsabilizar, com base no artigo 135, inciso III, do CTN, o ex-administrador pessoa física (Impugnante) da sócia pessoa jurídica (ARCFRAN) do sujeito passivo principal (GIGANTE)?

Novamente, a resposta é "não". O Impugnante era administrador da sócia ARCFRAN e não do sujeito passivo principal (GIGANTE). Há, neste ponto, um nítido equívoco: o fato de ter atuado como administrador da sócia não transfere automaticamente para o Impugnante o "status" de administrador da investida.

Caso a regra do CTN fosse alargada excessivamente, a ponto de abarcar os ex-administradores de sócios de sujeitos passivos, estaríamos diante de uma nova modalidade de desconsideração da personalidade jurídica, inexistente na Constituição e na lei: a "desconsideração dos direitos da personalidade da pessoa física do administrador". Por esta nova lógica, todos os ex-administradores de sujeitos passivos - e o que é pior: os ex-administradores de sócios do sujeito passivo - estão definitivamente "marcados". Carregam o fardo da incompetência e da má gestão tributária das gerações futuras de administradores.

Ora, nada mais absurdo e contrário à segurança jurídica!

O IMPUGNANTE JAMAIS ATUOU COMO ADMINISTRADOR DO SUJEITO PASSIVO (GIGANTE). O IMPUGNANTE ATUOU COMO SÓCIO ADMINISTRADOR DA SÓCIA (ARCFRAN) EM PERÍODO ANTERIOR AO PERÍODO FISCALIZADO Outro ponto que precisa ser bem esclarecido é o seguinte: o Impugnante atuou como sócio e administrador da ARCFRAN entre 11/02/2008 e 03/05/2010, e o período de fiscalização que gerou a autuação do sujeito passivo (GIGANTE) e a responsabilização indevida do Impugnante se circunscreve a 01/2011 a 12/2011.

Vale dizer: além de pretender inaugurar uma nova modalidade de desconsideração da personalidade jurídica que procura alcançar administradores dos sócios do sujeito passivo, com base em uma leitura estressada do artigo 135, III, do CTN, a Fiscalização decide congelar no tempo a responsabilidade do administrador.

Trata-se de medida de extrema violência jurídica, contrária a todos os postulados de segurança defendidos pelo Direito, em especial a previsibilidade das condutas.

No presente caso concreto, o Impugnante deixou de ser sócio e administrador da sócia do sujeito passivo pelo menos 07 (sete) meses antes do início do período objeto da fiscalização.

O Impugnante vendeu toda a participação societária que detinha na ARCFRAN e se descompatibilizou integralmente da função de administrador como consequência da própria venda em si. Os novos compradores, por sua vez, nomearam outro administrador, como atesta a 8ª alteração contratual da ARCFRAN (Doc. 02).

Portanto, além de ser penalizado indevidamente por atuar como administrador da sócia (ARCFRAN), em franco desacordo com o texto do artigo 135, III, do CTN, o Impugnante é surpreendido com o "congelamento no tempo" do seu status de administrador da sócia do sujeito passivo e a projeção desta posição para o futuro com o objetivo de "alcançar pessoas e coisas". Trata-se de perpetuar a condição do Impugnante enquanto "alvo fiscal", apesar de não dispor de meios, nem de instrumentos para evitar tal situação, pois não mais participa, desde de

03/05/2010 - como sócio ou como administrador - da ARCFRAN, sendo-lhe impossível antecipar problemas e intervir na ARCFRAN ou em quaisquer de seus investimentos (GIGANTE, por exemplo), caso tais investimentos ainda existam.

O IMPUGNANTE ATUA NO MERCADO DE COMBUSTÍVEIS. O FATO DE EXERCER OU DE TER EXERCIDO ATIVIDADES DISTINTAS NESTE SEGMENTO DE MERCADO JAMAIS PODE SUGERIR A FORMAÇÃO DE GRUPO ECONÓMICO. CASO CONTRÁRIO, TODOS QUE NELE ATUAM DEVEM SER ORIENTADOS A NÃO SE RELACIONAR COMERCIALMENTE SOB PENA DE RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA. AFIRMAÇÃO PERIGOSA POR PARTE DA FISCALIZAÇÃO E CONTRÁRIA À LIVRE INICIATIVA.

Conforme destacado anteriormente, o Termo de Sujeição Passiva Solidária nº 002/2015 lavrado contra o Impugnante adotou como base legal o artigo 135, inciso III, do CTN.

Tal dispositivo é simplesmente inaplicável ao caso concreto por vários motivos, merecendo destaque o fato de o Impugnante jamais ter ocupado um único cargo sequer de administração no sujeito passivo principal (GIGANTE).

Consequentemente, o artigo 135, inciso III, do CTN não pode ser invocado como fundamento para justificar eventual sujeição passiva do Impugnante e o arrolamento de seus bens e direitos. A indicação de base legal desconectada dos fatos constitui razão suficiente para anular o presente Auto de Infração e o Termo de Arrolamento lavrados contra o Impugnante.

No entanto, é preciso enfrentar outro tópico que permeia a narrativa fiscal. A alegação de que o Impugnante pertenceria a um suposto "grupo econômico", e que tal situação atrairia a aplicação do artigo 124, inciso I, do CTN.

Para justificar a sua alegação, a Fiscalização se "pendura" em parte de sentença trabalhista que sequer transitou em julgado, mesmo sabendo que a Justiça do Trabalho adota critérios muito flexíveis para condenar empregadores. Neste ramo da justiça, o ônus da prova recai exclusivamente sobre o empregador-réu.

Em matéria tributária, a lógica é completamente inversa. Cabe à Fiscalização demonstrar de maneira contundente a existência de "interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal". O mero depoimento de ex-funcionários descontentes não pode ensejar a responsabilidade tributária, sob pena de se fomentar estratégias de arrecadação fiscal a partir de insatisfações trabalhistas.

É preciso não perder de vista que o processo trabalhista usado pela Fiscalização não transitou em julgado. Isto significa dizer que os reclamados podem recorrer e que a sentença pode ser reformada, mudando completamente o rumo do julgamento.

De fato, como narrado anteriormente, o Impugnante vendeu, em 03/05/2010, toda a participação que detinha na ARCFRAN e optou por concentrar esforços e atenção em outro nicho do mercado por entender que a diversificação poderia prejudicá-lo.

Trata-se de decisão totalmente legítima e corriqueira no setor privado. Empresários ativos e bem sucedidos costumam comprar e vender negócios com rapidez e facilidade. De um modo geral, gozam de extrema liquidez e credibilidade.

Por acaso, o mercado que o Impugnante atua (combustíveis) se alinha ao mercado do sujeito passivo (GIGANTE), mas tal fato jamais pode levar à conclusão de que o Impugnante e a GIGANTE formariam um "grupo econômico".

Neste contexto, cabem ainda mais perguntas: como se precaver do comportamento estratégico de ex-funcionários insatisfeitos e mal intencionados? Afinal, tais funcionários existem, certo?

Como se proteger da consequência tributária devastadora de depoimentos pessoais tomados na seara trabalhista capazes de criar liames de responsabilidade fiscal?

Existem inúmeras perguntas que apenas reforçam a perplexidade do Impugnante.

Outro ponto que precisa ser destacado é que o artigo 124, I, do CTN não adota a expressão "grupo econômico" como fundamento para atrair a solidariedade, provavelmente por entender -corretamente- que "grupos econômicos" existem e são legítimos sob o ponto de vista do arranjo empresarial e tributário.

Na verdade, o artigo 124, inciso I, do CTN exige o interesse comum sobre a situação fática que constitui o fato gerador do tributo. A expressão "interesse comum" é semanticamente aberta e isto parece gerar para a Autoridade Fiscal uma sensação de liberdade para subsumir os conceitos que bem desejar.

Mas felizmente não é assim.

A jurisprudência do E. Superior Tribunal de Justiça é muito firme no sentido afastar excessos cometidos pelas Autoridades Fazendárias ao interpretar o artigo 124, inciso I, do CTN, em especial com relação ao uso dos conceitos "interesse comum" e "grupo econômico". A jurisprudência pacífica do STJ afasta por completo a possibilidade do uso do artigo 124, I, do CTN, como base normativa para a lavratura do Termo de Sujeição Passiva Solidária nº 002/2015.

Talvez por este mesmo motivo é que a própria Fiscalização tenha optado por não indicar expressamente o artigo 124, I, do CTN como fundamento legal do Termo de Sujeição Passiva Solidária 002/2015. Trata-se de reconhecer e respeitar a orientação jurisprudencial em vigor.

Por fim, outro argumento usado pela Fiscalização para tentar sustentar a tese do grupo econômico está relacionado com uma procuração outorgada ao Impugnante para acessar conta bancária específica em nome da GIGANTE.

Conforme destacado acima, o Impugnante também atua no mercado de combustíveis, e, portanto, mantinha relações comerciais com diversas empresas do ramo.

Após a troca do controle societário ocorrido na ARCFRAN (sócia da GIGANTE), os novos sócios queriam ampliar a carteira de clientes da empresa recém-adquirida.

Para tanto, propuseram ao Impugnante o início de uma relação de representação comercial, em especial porque o mesmo detinha inúmeros contatos no setor de venda de combustíveis no varejo (postos de gasolina) - clientes em potencial.

Como resultado das negociações ocorridas entre o Impugnante e os novos sócios da GIGANTE, ficou determinado que a GIGANTE indicaria uma conta bancária específica com o propósito de segregar o faturamento dos clientes indicados pelo Impugnante em relação ao restante de sua operação.

O objetivo do uso da conta bancária era conferir visibilidade às receitas geradas pelo Impugnante e segurança para as partes contratantes. O Impugnante receberia uma remuneração em decorrência da indicação dos clientes.

Ademais, ficou determinado que o Impugnante, assim como os representantes legais da GIGANTE, teriam acesso e poderes para movimentar aquela conta bancária específica.

Tal exigência comercial foi imposta pelo próprio Impugnante durante as negociações com o intuito de proteger a sua posição contratual, e prontamente aceita pelos sócios da GIGANTE.

Portanto, é preciso deixar claro que a procuração mencionada no relato fiscal foi gerada num ambiente de relação comercial livre e saudável existente entre o Impugnante e a GIGANTE. Tal fato não guarda qualquer tipo de relação com o presente auto de infração e jamais poderá ensejar responsabilidade.

Ademais, é preciso destacar que a tentativa de representação comercial estabelecida entre o Impugnante e a GIGANTE não prosperou, e que o Impugnante jamais acessou a referida conta bancária, assim como não sabe dizer qual destino foi dada à mesma pela GIGANTE.

Seja por causa de uma decisão trabalhista de 1ª instância - não transitada em julgado - fundada em depoimentos pessoais, seja por causa de algum contrato pactuado livremente entre as partes, seja porque ficou acordado o uso de conta bancária para segregar o faturamento gerado pelo representante comercial, a qual sequer foi movimentada em razão do insucesso da relação.

V) Impugnação apresentada pelo Sr. André Luciano Zanovelo, fls. 1.023/1.038.

O relatório fiscal afirma a existência de "grupo econômico" baseada nas informações extraídas da reclamação trabalhista (RT 0000761-38.2012.5.15.0076), sem contudo fazer qualquer comprovação do liame do defendente André Luciano Zanovelo

com a pessoa jurídica devedora ou, mais do que isso, mostrar quais teriam sido seus atos de gestão à frente da pessoa jurídica.

O relatório é bastante confuso nesse ponto, à medida que mistura os institutos sem detalhar como estaria caracterizado cada um deles, tendo assim se manifestado o Auditor Fiscal:

A leitura da sentença da mencionada reclamatória em comparação com o termo de verificação revela que o Fiscal copiou, aleatoriamente, vários trechos da sentença (conforme lhe aprouve) sem nenhum tratamento adequado das informações e sem trazer, dos autos da Justiça do Trabalho, os documentos que seriam necessários ao embasamento da tese fiscal.

Não se fez também a comprovação dos requisitos do art. 124, inciso I (solidariedade) ou do art. 135, inciso III (responsabilidade tributária de terceiros). O que se lê do termo são afirmações genéricas sem apontamento de atos específicos que autorizassem o uso de um instituto ou de outro.

Necessário, para análise correta, desvelar a confusa redação do Termo de Verificação Fiscal, separando fatos que não se constituem em hipótese de imputação de responsabilidade por tributo a terceiro e principalmente carecedora de provas concretas quanto aos fatos narrados, ou seja, o caso reclama uma atenção com olhar imparcial.

Não há apontamento ou prova a respeito da necessária participação, no fato gerador dos tributos, para se ter garantida a imputação de responsabilidade. Ou seja, elementos imprescindíveis, nos termos da lei, para a transferência da obrigação do pagamento dos débitos tributários.

De fato, conforme entendimento do STJ, "a desconsideração da personalidade jurídica, com a consequente invasão no patrimônio dos sócios para fins de satisfação de débitos da empresa é medida de caráter excepcional [...]" (Ag Rg-AREsp 42.985, 2.a Turma, Rei Min. Humberto Martins, DJe 01/03/2013).

Ora, a assertiva de grupo econômico de fato, com Desconsideração de personalidade jurídica bem como de responsabilidade de terceiro que nunca foi sócio da devedora, a fortiori se consubstancia em medida excepcional e como tal deve ser tratada.

Veja que o relatório não tem fundamento em informações constantes de estatutos sociais, atas ou deliberações para demonstrar a efetiva participação do Defendente na administração da devedora principal (Gigante Armazenadora e Distribuidora), seja direta ou indiretamente.

É sempre bom ter em conta que o defendente foi quotista da ARCFRAN - Empreendimentos, Negócios e Participações Ltda., no curto período que vai de 20 de julho de 2011 e 19 de abril de

2012, conforme as informações do próprio relatório da auditoria fiscal.

E a ARCFRAN, por seu turno, era detentora de participação na devedora, a Gigante Armazenadora e Distribuidora.

Não há, pois, qualquer ato de Gestão apresentado com o Relatório que comprove ou ao menos indique qualquer vínculo dessa natureza com o defendente.

Ademais disso, em decisão exemplar, o Superior Tribunal de Justiça consolidou entendimento de que o pedido de inclusão do corresponsável indicado para figurar no pólo passivo da execução fiscal, condiciona-se à apresentação dos documentos comprobatórios de que exercia cargo de gestão à época em que ocorreu o fato gerador do crédito exercendo (RESP n.º 621.900, Rei Min. Francisco Falcão, Dje 31/05/2004 e RESP n.º 1.166.200, Rei Hamilton Carvalhido, DJe 11/05/2010).

O corresponsável, e aqui defendente, André Luciano Zanovelo nunca foi do quadro societário da devedora "Gigante Armazenadora e Distribuidora", conforme se pode verificar pelo histórico de alterações contratuais juntadas aos autos. Durante uma parte do período fiscalizado, foi sócio da ARCFRAN - Empreendimentos, Negócios e Participações Ltda., que, por seu turno, era detentora de participação na devedora Gigante Armazenadora e Distribuidora.

Traçando um histórico da evolução societária, a partir dos documentos anexados pelo Auditor, vê-se que a contribuinte e devedora Gigante Armazenadora e Distribuidora é constituída em maio de 2006 por Cláudio Luiz Fabri e Kátia Alvarenga Fabri (fls. 33/38).

Durante o período em que ocorrem os fatos geradores das contribuições que estão sendo cobradas (janeiro a dezembro de 2011), portanto, a devedora é uma pessoa jurídica que está sob administração de Fabricio Rebelato, o que é confirmado pelos documentos das fls. 73/424 (autorizações de carregamento e confirmações de pedidos de compra) nos quais SEMPRE consta a sua assinatura.

Por óbvio, a leitura em sentido contrário vai infirmar que a falta de demonstração da ligação do defendente com a devedora, mas esse ponto deve ser esclarecido até por conta do que se afirmou na sentença da reclamatória trabalhista 0000761.38.2012.5.15.0076.

Conclusão: o defendente André entrou na ARCFRAN em julho de 2011 (conforme relata o próprio fiscal) e saiu em abril de 2012, como sócio quotista e NUNCA com poderes de administração; muito menos teve poderes de gestão da devedora Gigante Armazenadora e Distribuidora.

Para fins de comprovação, o instrumento da 11ª Alteração Contratual da ARCFRAN (registrado em 20 de julho de 2011) atesta sua entrada; ao passo que a 12ª alteração (registrada no dia 09 de abril de 2012) retrata sua saída da sociedade.

O defendente teve em seu nome quotas da ARCFRAN e essa empresa foi detentora de quotas da devedora Gigante Armazenadora e Distribuidora, cujo administrador sempre foi o sócio Fabrício Rebelato.

Esse fato isolado, no entanto, e nem mesmo aqueles trazidos pela Auditoria Fiscal em seu relatório, autorizam o uso de institutos como solidariedade ou responsabilização de terceiros para que assim se atinja o defendente.

O ponto de partida é que a Gigante Armazenadora e Distribuidora esteve (tanto formalmente, quanto na prática) sob administração do sócio, pessoa física, Fabrício Rebelato, que sempre exerceu gestão comercial, administrativa e financeira, o que se afirma, primeiramente com fundamento nas cláusulas das alterações contratuais juntadas aos autos.

Tanto que isso se confirma pela análise dos documentos das fls. 73/424, juntados pelo próprio Auditor Fiscal. São dezenas de autorizações de carregamento e confirmações de pedidos de compra nos quais SEMPRE consta a assinatura do administrador nomeado Fabrício Rebelato.

Ou seja, a prática de atos de administração ocorre exclusivamente pelo seu administrador e, até onde se nota, não existe nenhuma infração nessa administração.

Assim, não restou comprovada a gestão do defendente sobre a pessoa jurídica devedora nem mesmo quais teriam sido os atos com infração de lei que autorizariam a cobrança em relação a sua pessoa física, não se podendo, portanto, sobre ele recair a responsabilidade, sob pena de se ferir o princípio da legalidade.

A fiscalização, baseada em trecho da sentença da Justiça do Trabalho, diz haver uma comunicação eletrônica (e-mail) no qual um pretenso funcionário da ARCFRAN (Flávio Vinhola) fez a cobrança de valores que lhe seriam devidos, ao que se respondeu que a liberação do pagamento dependeria do Sr. André, que por seu turno, dependia de autorização do Sr. Marco.

Como sócio ingressante na ARCFRAN foi procurado para pagar as verbas que eram reclamadas por Flávio Vinhola e, por não se tratar de dívida de funcionário que teria laborado sob comando de antigos sócios, buscou se comunicar com o Sr. Marco Antônio Medeiros, pois foi no período deste que vigorou o contrato de trabalho.

Se fossem realmente devidas essas verbas pela então diretoria que constava no quadro social da ARCFRAN, tal tipo de assunto deveria ser tratado diretamente com o Sr. Fabrício Rebelato, então responsável pelos assuntos de contratação de funcionários.

O uso desconexo desse excerto, como fez a Autoridade Fiscal, tem uma conotação bastante diferente daquela que se obtém a partir da sua contextualização:

• o autor da ação na Justiça do Trabalho (Flávio André Vinhola), reclamava ter prestado serviços para a ARCFRAN (que por seu turno era detentora de participação societária na Gigante Distribuidora), e que lhe eram devidas verbas salariais; e por mensagem eletrônica enviada em 2011 (antes, portanto, de distribuir a RT 0000761-38.2012.5.15.0076) fez cobranças em relação a valores que lhe seriam devidos pela prestação de serviços.

Mais do que isso, a transcrição que consta no processo não reflete a realidade da comunicação contida nesse e-mail, cujo teor e sequência verdadeiros são os seguintes (e que podem ser confirmados no documento anexo).

From: andrevinhola@hotmail.com
 To: marcopetrogold@hotmail.com
 Subject: FW: Res: Por Favor
 Date: Thu, 21 Apr 2011 19:56:06 +0300

MARCO POR FAVOR PUXA UM RADIO PRO ANDRE E AUTORIZA MEU PAGTO,PRECISO IR PRA FRANCA AMANHA E FSTOU SEM DINHEIRO
 SACANAGEN CARA.

SEGUE EMAIL QUE O SERGIO ME ENVIOU

Subject: Res: Por Favor
 To: andrevinhola@hotmail.com
 From: sergio.gigantedistribuidora@yahoo.com.br
 Date: Thu, 21 Apr 2011 16:50:45 +0000

Flavio, como sempre passei ao Andre para liberacao, o que ainda não aconteceu.
 Abraco e bom feriado
 Sergio Enviado através do meu BlackBerry® da Nextel

From: FLAVIO VINHOLA <andrevinhola@hotmail.com>
 Date: Thu, 21 Apr 2011 15:37:29 +0300
 To: <sergio.gigantedistribuidora@yahoo.com.br>
 Subject: Por Favor

Sérgio bom dia.

Por favor estou precisando do meu pagto pra hj.tentei falar com vc ontem mas não consegui.me dá um retorno por favor.

Obrigado.

Flávio.
 (62) 9166 5685

6

Ou seja, nessa comunicação não se afirmou, em nenhum ponto, que "André" dependia da autorização de "Marco" para realizar pagamento. Aliás, não se reconhece a existência de tal e-mail no processo trabalhista, nem que houve qualquer pedido ao Sr. André pelo Sr. Flávio de qualquer pagamento, muito menos que dependeria de autorização do Sr, Marco. Tanto que o Sr. Flávio Vinhola nunca mandou qualquer e-mail ao Sr. André. Não há, nem neste processo administrativo e muito menos no processo trabalhista qualquer documento neste sentido. Vale frisar que a sentença não pode ter efeito absoluto como quer fazer crer o Agente Fiscal, pois ainda pendente de análise pelo Tribunal Regional do Trabalho, uma vez que o processo não transitou em julgado.

Marco Antônio de Medeiros Alonso havia sido, entre agosto de 2008 e novembro de 2010, titular de quotas da mesma ARCFRAN, sendo que o vínculo de emprego, na justiça do trabalho, foi reconhecido no interregno 02 de junho de 2008 a 30 de julho de 2011.

Nunca se reconheceu qualquer vínculo entre o Defendente (André) e o Sr. Flávio Vinhola. Muito menos qualquer vínculo societário entre André Luciano Zanovelo e Marco Antônio Alonso. Até porque, como visto, não se refere ao período em que André era sócio da ARCFRAN.

Como é sabido, em virtude do princípio do hipossuficiência do trabalhador, julga-se a corresponsabilidade trabalhista a todos contra quem o reclamante ajuizar ação. E foi exatamente o que ocorreu aqui.

A abusividade da interpretação da Autoridade Fiscal reside também e especialmente no fato de que não restou demonstrada a infração à lei ou estatuto social até porque conforme destacado pela própria auditoria, toda a escrita fiscal pareceu regular, bem como as notas fiscais estavam devidamente escrituradas e tudo disponibilizado no SPED.

As operações, portanto, eram de conhecimento da Receita Federal que recebeu corretamente os dados informados no Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais (DACON).

A obrigação por solidariedade (art. 124, inciso I, do CTN) pressupõe que o terceiro a ser responsabilizado tenha interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

E por "interesse comum" entende-se o interesse jurídico e não apenas o simples vínculo econômico.

A autoridade fiscal não demonstrou esse "interesse comum" na situação que constitua o fato gerador das contribuições ao PIS e a COFINS, aspecto que seria indispensável para invocar a solidariedade.

No caso presente, não há fundamento no pedido e na decisão recorrida que respalde a aplicação do art. 124, inciso I, do CTN.

A alegação de grupo econômico também não supre a deficiência da decisão, notadamente porque veio transplantada (sem o devido tratamento) da Justiça do Trabalho, onde esse instituto tem significado e caracterização totalmente diferentes.

Nesse particular, invoca-se novamente a jurisprudência do STJ, que em suas duas Turmas de Direito Público (que integram a Primeira Seção de julgamentos) entendem que o fato de haver pessoas jurídicas que pertençam ao mesmo grupo econômico, por si só, não enseja a responsabilidade solidária, na forma prevista no art. 124 do CTN.

Ressalte-se que, acima de tudo, a solidariedade não se presume (art. 265 do CC/2002), sobretudo em sede de direito tributário.

Excluída a hipótese de solidariedade do art. 124, resta analisar a ocorrência de autorização para aplicação da responsabilidade de terceiros, nos termos do art. 135, também do CTN.

A responsabilidade pelo débito fiscal atribuída a terceiro nos reporta à chamada substituição legal tributária. Tal substituição se refere à responsabilização pessoal de terceiros, que possuam alguma relação íntima com a obrigação criadora dos créditos tributários do Fisco.

Não obstante o acima alegado, parecendo ser límpida a definição, a matéria sobre o redirecionamento das execuções fiscais para os sócios das empresas, ao qual o caso em tela se refere, merece maiores atenções.

Cumprе esclarecer, inicialmente, que o redirecionamento perpetrado no caso em tela consiste na transferência, da responsabilidade para quitar o débito fiscal, aos administradores da sociedade comercial pelo inadimplemento junto ao Fisco.

Entretanto, a responsabilização tributária do administrador, ou qualquer denominação que a ele se dê, só é possível no caso de o mesmo ter praticado ato ilícito ou agido com excesso de poderes, conforme disposto no art. 135 do CTN.

Com o fito de compreender o real alcance de qualquer dispositivo legal, além de interpretar o dispositivo inserto em um sistema, cumprе empreender verdadeira exploração literal, gramatical, de todos os termos empregados pelo legislador na construção legislativa.

O excesso de poderes tem a ver com a desobediência às cláusulas contratuais, que à semelhança do mandatário que exorbita dos poderes a ele outorgados (conforme art. 665 do Código Civil), responde pessoalmente junto a terceiro pelos prejuízos que causar.

Verifica-se o abuso ou excesso de poder quando o sujeito, no caso específico, os gerentes, representantes, sócios ou diretores, praticam atos que o Direito autoriza, porém, além dos limites do seu exercício.

A infração à lei tem sentido mais amplo e atinge aqueles valores maiores, até mesmo em decorrência de atos ilícitos dolosos, embora seja evidente que ambos os conceitos se refiram a atos ilícitos em geral, incluindo a infração ao contrato social ou estatutos, por extrapolar os limites com que é constituída a personalidade jurídica.

Assim, o uso abusivo da pessoa jurídica, por exemplo, para fins de enriquecimento pessoal, caracteriza um ilícito e autoriza a aplicação do art. 135.

Diante desses conceitos, fácil concluir que a Auditoria Fiscal não teve êxito em comprovar a prática de qualquer ato ilícito ou com abuso de poderes por parte dos sócios.

Menos ainda em relação ao Defendente, que não figurou no quadro societário da Gigante Armazenadora e Distribuidora e, nesse sentido, é de se reforçar que a Fiscalização não conseguiu angariar qualquer documento por ele assinado em nome da devedora; ao contrário, todos os (regulares) atos de administração comprovados nos autos, foram praticados pelo sócio Fabrício Rebelato.

Do ponto de vista legal, portanto, fica afastada qualquer tipo de responsabilidade em relação a André Luciano Zanovelo.

Desse modo, considerando não preenchidos os requisitos para a responsabilização do impugnante (especialmente porque se tem prova de que todos os atos de administração foram executados pelo sócio Fabrício Rebelato) e de rigor a reforma do ato impugnado para fins de excluir o impugnante da condição de responsável solidário pelo crédito lançado.

Por aplicação subsidiária da parte final do art. 37 do Código de Processo Civil pede a concessão de prazo de até 15 dias para regularizar a representação processual.

VI) Impugnação apresentada por Arpex Consultoria e Gestão Empresarial S/A, fls. 1.086/1.088.

O Impugnante afirma que jamais constituiu grupo econômico (ou algo que o valha) com a empresa "GIGANTE", muito menos para realizar situação configuradora do fato gerador da obrigação tributária tratada no Auto de Infração em referência, elemento imprescindível para se caracterizar responsabilidade solidária em matéria tributária, nos termos do que disciplina o CTN.

A relação do Impugnante com a Gigante sempre esteve exclusivamente restrita ao âmbito comercial da compra e venda de combustíveis; nada além disso. Registre-se, por oportuno, que não há nos autos qualquer prova capaz de ilidir tal afirmação.

Neste contexto, forçoso concluir que o Impugnante jamais poderia responder solidariamente pelas dívidas tributárias da principal autuada, uma vez que não possui qualquer tipo de controle/ingerência sobre ela.

Por estas razões, o Termo de Sujeição Passiva que atribui ao Impugnante responsabilidade solidária pelos Autos de Infração de PIS e de COFINS consubstanciados no processo administrativo nº 10865.720.705/2015-15, mostra-se absurdo, em razão da manifesta e inequívoca ilegitimidade passiva do Impugnante.

A suposta relação entre as sociedades identificada pelo fiscal autuante ao analisar sentença proferida em um (único) processo

que tramita na Justiça do Trabalho do Estado de São Paulo (que ainda não transitou em julgado), que levou em consideração depoimento unilateral, fantasioso e tendencioso prestado pelo Reclamante, não pode, por óbvio, ser utilizado como exclusivo meio de prova para fins de configuração de responsabilidade tributária de terceiro.

Por estas razões, o Impugnante requer que seja julgada totalmente procedente a presente defesa administrativa, para reconhecer a ilegitimidade passiva do Impugnante e, por conseguinte-se, excluído do pólo passivo da autuação em referência.

Termos em que pede e espera deferimento.

VII) Impugnação apresentada por Fabrício Zanovelo Rebelato, fls. 1.060/1.080.

A impugnação apresentada pelo Sr. Fabrício Zanovelo Rebelato é quase idêntica a peça contestatória apresentada pela autuada.

O único aspecto que diverge é a inclusão do item a seguir descrito.

INEXISTÊNCIA DE REQUISITOS PARA APLICAÇÃO DO ART. 124, INCISO I E ART. 135, INCISO III DO CTN O relatório final da ação fiscal também não consegue demonstrar, da forma devida, quais os atos ou ocorrências que atrairiam a aplicação da responsabilidade solidária (art. 124, inciso I do CTN) e a responsabilização de terceiros (art. 135, inciso III do CTN).

Ignorando as reiteradas decisões do CARF nesse sentido, a autoridade julgadora também desconsiderou os créditos decorrentes de insumo.

Como se pode extrair da redação do art. 135 do CTN, a responsabilidade em matéria tributária somente invade o patrimônio das pessoas físicas ali referidas, nos casos em que se configurem atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Contudo, como é possível verificar pela documentação dos autos e do relatório da ação fiscal, não houve a incidência de qualquer dos requisitos contidos no caput do dispositivo supra, que justifique o redirecionamento do débito a pessoa física dos sócios.

A divergência de informações entre as declarações, conforme se verá, não pode ser motivo bastante, máxime porque a DAFON, a escrituração fiscal digital (EFD) e a escrituração contábil digital estavam (ECD) preenchidas com as informações corretas, tanto que foi a partir desses bancos de dados que a fiscalização partiu para realizar a apuração das contribuições.

A competência para figurar no pólo passivo de uma demanda na seara tributária é do contribuinte ou responsável pelo pagamento do tributo (art. 121 e seg. do CTN), que no caso em tela é a pessoa jurídica Gigante Armazenadora e Distribuidora.

A legislação prevê restritas hipóteses onde o sócio da empresa pode ser incluído no pólo passivo da ação, desconsiderando o verdadeiro contribuinte (empresa).

No entanto, para que isso aconteça, é preciso que se demonstre que esse sócio (gerente ou administrador) agiu com excessos de poderes ou infração a lei ou ao contrato social.

O redirecionamento dos débitos fiscais aos sócios (responsabilização de terceiros) apenas poderá ocorrer quando demonstrado que agiu com dolo ou fraude, bem como exista prova de que a sociedade, em razão da dificuldade econômica decorrente desse ato, não pode honrar com o débito fiscal.

Porém, a análise da documentação acostada pela Fazenda em momento algum demonstra o preenchimento destes requisitos, o que se confirma pela análise dos documentos das fls. 73/424: são dezenas de autorizações de carregamento e confirmações de pedidos de compra que denotam nada mais do que a administração regular da pessoa jurídica.

A argumentação do Fisco é de que a entregada DCTF zerada (de maneira reiterada) caracterizaria o dolo, no entanto, é bem de se ver que as informações que muniram a autoridade fiscal para o lançamento foram extraídas da própria contabilidade da empresa.

Ou seja, ainda que a DCTF não contivesse as informações corretas, outras obrigações acessórias como o DACTON e as escriturações digitais (fiscal e contábil) estavam em boa ordem e serviram de guia para a execução do serviço fiscal, o que eliminar qualquer alegação de ocorrência de dolo.

Isso significa que não pode haver dolo quando o contribuinte declara correta e regularmente, nas suas obrigações fiscais mais importante, a totalidade de sua movimentação.

De outra senda, a solidariedade (art. 124, inciso 1, do CTN) pressupõe que o terceiro a ser responsabilizado tenha interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

E por "interesse comum" entende-se o interesse jurídico e não apenas o simples vínculo econômico.

Em decisão recente, o CARF considerou que somente é possível sustentar a responsabilidade solidária por interesse comum nos lançamentos fiscais se o fisco demonstrar que os sujeitos passivos praticaram conjuntamente o fato gerador ou desfrutaram de seus resultados em caso de fraude.

A autoridade fiscal não demonstrou esse "interesse comum" na situação que constitua o fato gerador das contribuições ao PIS e a COFINS, aspecto que seria indispensável para invocar a solidariedade.

A prática do fato gerador em conjunto aconteceria, por exemplo, em um condomínio de um imóvel, no qual todos os condôminos são solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto predial porque todos praticam em conjunto o fato gerador (ser proprietário de imóvel).

No caso presente, diferente disso, não há fundamento no pedido e na decisão recorrida que respalde a aplicação do art. 124, inciso I, do CTN.

Analisando a matéria, esta 3ª turma decidiu pela conversão do julgamento em diligência, Resolução DRJ/FOR nº 3.049/2017, para que fossem adotadas as seguintes providências:

1 - Intimar o contribuinte a indicar os valores, acompanhados dos respectivos elementos de prova, que supostamente não teriam sido considerados pelo autuante na apuração da base de cálculo das contribuições devidas (relativos a venda canceladas e/ou devolução de vendas).

2 – Esclarecer o motivo da divergência existente entre os dados das planilhas "Notas Fiscais de Saída", fls. 425, e "Apuração PIS/Cofins 2011", fls. 72, em especial no que concerne ao campo "Venda de Alcool em Reais". Na primeira, as notas fiscais de saída totalizam R\$ 378.523.566,69, ao passo que na segunda a receita com a venda do combustível (durante todo o exercício) foi de R\$ 414.028.870,63.

3 - A autoridade fiscal deve proceder à juntada ao presente processo dos elementos de prova considerados relevantes para o arrolamento dos devedores solidários, que originalmente haviam sido constituídos no processo judicial nº 0000761-38.2012.5.15.0076.

Em cumprimento ao solicitado, a autoridade lançadora, após a realização das providências requeridas, elaborou a Informação Fiscal, fls. 3.537/3.539.

O sujeito passivo e as demais pessoas arroladas como solidários foram cientificadas da referida informação fiscal, tendo apresentado aditivo à impugnação os seguintes contribuintes:

- Gigante Armazenadora e Distribuidora de Derivados de Petróleo e Alcoois Ltda ME., CNPJ nº 08.056.113/0001-10, fls. 3.566/3.567;

- André Luciano Zanovelo, CPF 263.595.728-26, fls. 3.576; e

- Fabrício Zanovelo Rebelo, CPF 169.807.108-69, fls. 3.577.

A 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza julgou improcedente em parte as impugnações, proferindo o Acórdão DRJ/FOR n.º 08-40.775, de 20/10/2017 (fls. 3589 e ss.), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2011

COFINS NÃO CUMULATIVO. VENDAS CANCELADAS.

Não integram a base de cálculo da Cofins no regime não cumulativo as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

COFINS. OUTRAS EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO.

Não podem ser consideradas outras exclusões da base de cálculo da Cofins, quando a impugnante não especifica quais são esses valores na peça contestatória, nem apresenta à autoridade fiscal os referidos comprovantes durante o procedimento de diligência.

OPÇÃO PELO REGIME ESPECIAL DE APURAÇÃO E PAGAMENTO DA COFINS INCIDENTES SOBRE COMBUSTÍVEIS E BEBIDAS (RECOB).

Nos termos da legislação tributária vigente, a opção pelo Recob deve se dar por intermédio de aplicativo disponível no sítio da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) na Internet, não sendo válida a simples apuração em planilhas e registros internos da empresa. No caso específico do ano-calendário de 2011, o prazo para opção foi até novembro de 2010.

CRÉDITOS DE COFINS. INSUMOS.

São considerados insumos, para fins de apuração de crédito da não cumulatividade da Cofins, os bens e serviços diretamente utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços a terceiros. A legislação exige relação direta e imediata entre o bem ou serviço considerado insumo e o bem ou serviço vendido ou prestado pela pessoa jurídica ao público externo.

GASTOS CONSIDERADOS DEDUTÍVEIS NA APURAÇÃO DO IRPJ. NÃO GERA CRÉDITOS.

Gastos com viagens, água, telefone, despesas postais, impressos e materiais de escritório, internet, cursos e treinamento de funcionários, dentre outros, embora possam ser considerados dedutíveis para fins de apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, não podem gerar crédito para fins de apuração da Cofins, pois não se enquadram no conceito de insumos previsto na legislação dessa contribuição.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2011

VENDAS CANCELADAS.

Não integram a base de cálculo das contribuições para o PIS no regime não cumulativo as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

PIS. OUTRAS EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO.

Não podem ser consideradas outras exclusões da base de cálculo da contribuições PIS, quando a impugnante não especifica quais são esses valores na peça contestatória, nem apresenta à autoridade fiscal os referidos comprovantes durante o procedimento de diligência.

OPÇÃO PELO REGIME ESPECIAL DE APURAÇÃO E PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP INCIDENTES SOBRE COMBUSTÍVEIS E BEBIDAS (RECOB).

Nos termos da legislação tributária vigente, a opção pelo Recob deve se dar por intermédio de aplicativo disponível no sítio da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) na Internet, não sendo válida a simples apuração em planilhas e registros internos da empresa. No caso específico do ano-calendário de 2011, o prazo para opção foi até novembro de 2010.

CRÉDITOS DE PIS. INSUMOS.

São considerados insumos, para fins de apuração de crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep, os bens e serviços diretamente utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços a terceiros. A legislação exige relação direta e imediata entre o bem ou serviço considerado insumo e o bem ou serviço vendido ou prestado pela pessoa jurídica ao público externo.

GASTOS CONSIDERADOS DEDUTÍVEIS NA APURAÇÃO DO IRPJ. NÃO GERA CRÉDITOS.

Gastos com viagens, água, telefone, despesas postais, impressos e materiais de escritório, internet, cursos e treinamento de funcionários, dentre outros, embora possam ser considerados dedutíveis para fins de apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, não podem gerar crédito para fins de apuração do PIS, pois não se enquadram no conceito de insumos previsto na legislação dessa contribuição.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

A reiterada apresentação de declarações à Secretaria da Receita Federal com valores zerados, ou com valores de receita significativamente inferiores aos apurados em ação fiscal, demonstram o inequívoco intuito de fraude, sujeitando o infrator à multa de ofício qualificada.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ADMINISTRADORES. ART. 135 CTN.

Se as provas carreadas aos autos deixam fora de dúvida a participação de variado número de pessoas nos fatos que redundaram em evasão fiscal, tais pessoas devem ser mantidas no pólo passivo das obrigações tributárias correspondentes, vez que presente hipótese legal autorizadora. Nos termos do art. 135 do Código Tributário Nacional, os mandatários, prepostos, empregados, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultante de atos praticados com infração de lei.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. GRUPO ECONÔMICO. ART. 124 CTN.

Na responsabilidade solidária de que cuida o art. 124, I, do CTN, não basta o fato de as empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico, o que por si só, não tem o condão de provocar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma das empresas”. É imprescindível que as empresas pertencentes ao mesmo conglomerado financeiro realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, sendo irrelevante a mera participação no resultado dos eventuais lucros auferidos pela outra empresa coligada ou do mesmo grupo econômico.

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

As multas de ofício pecuniárias vinculadas aos tributos administrados pela Receita Federal do Brasil têm sede em lei ordinária federal, sendo de aplicação obrigatória por parte da autoridade lançadora e observância pelas autoridades julgadoras que compõem o contencioso administrativo.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011

ÔNUS DA PROVA.

É ônus do impugnante apresentar os elementos de prova para contestar o demonstrativo utilizado pela fiscalização, mormente quando tais documentos que poderiam dirimir as dúvidas levantadas estão em seu poder.

PROVA EMPRESTADA.

É perfeitamente admitido, no sistema jurídico pátrio, que a prova produzida num processo seja trasladada e aproveitada em outro, por meio de certidão extraída do processo de origem. As restrições referem-se a simples transposição das conclusões sem as provas correspondentes. A prova emprestada deve ser admitida principalmente quando agregada a outros elementos de convicção produzidos no curso do procedimento fiscal, sob o crivo do contraditório.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Irresignada, a contribuinte autuada, **GIGANTE ARMAZENADORA E DISTRIBUIDORA DE DERIVADOS DE PETRÓLEO E ÁLCOOIS LTDA - ME**, apresentou, no prazo legal, recurso voluntário de fls. 3775 e ss., por meio do qual, depois de relatar os fatos, alega que, ao conferirem-se os dados das planilhas "Notas Fiscais de Saída", comparando-os com os dados da planilha "Apuração Pis Cofins Gigante - 2011", perceber-se-ia algumas inconsistências que não foram esclarecidas no Termo de Verificação Fiscal (na planilha "Apuração", o campo "Venda de Álcool em Reais" diz que a receita com a venda do combustível, durante todo o exercício, foi de R\$ 414.028.870,63, enquanto que, na planilha "Notas Fiscais de Saída", se somados os valores da coluna "Valor da Nota", o valor que se obtém é R\$ 378.523.566,69). Contudo, no acórdão recorrido, o relator afirma que os documentos que são capazes de dirimir a dúvida levantada estão em poder da contribuinte, a Recorrente, e somente ela tem condições de apresentá-los. Assim, não seria admissível a simples transferência dessa incumbência à autoridade fiscal. No entanto, caberia à fiscalização a prova do crédito tributário. No mais, reproduz os mesmos argumentos já encartados em sua impugnação.

Também, no prazo legal, apresentaram recursos voluntários os seguintes responsáveis solidários, tecendo, em síntese, os seguintes argumentos de defesa:

PETROGOLD INTERMEDIÇÃO E AGENCIAMENTO DE NEGÓCIOS EM ÁLCOOL COMBUSTÍVEIS LTDA. (fls. 3700 e ss.)

- Segundo o Superior Tribunal de Justiça - STJ, não caracteriza solidariedade passiva o fato de as empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico;

- O ponto de partida para o acórdão recorrido foi a decisão proferida em ação trabalhista. A fiscalização não se desincumbiu de identificar a participação da empresa nos fatos tributários;

- O julgador fala em atividade complementar da Petrogold e confusão patrimonial, mas não as identifica;

- O STJ é firme em afastar a responsabilidade na interpretação do art. 124, I, do CTN;

- Não há nenhuma linha sequer mencionando a Petrolgold e seus sócios no pedido cautelar.

FABRÍCIO ZANOVELO REBELATO (fls. 3803 e ss.)

- Na diligência, não houve a análise de todos os pontos invocados pela contribuinte autuada, por isso os argumentos foram reforçados quando de sua manifestação (fls. 3566/3567). Não se pode chamar de alegações genéricas as situações legalmente previstas e que não integram as bases de cálculo das contribuições;

- Outro aspecto que não ficou suficientemente esclarecido está no fato de que a receita com a venda do combustível, durante todo o exercício, foi de R\$ 414.028.870,63, conforme a planilha "Apuração", enquanto que, na planilha "Notas Fiscais de Saída", se somados os valores da coluna "Valor da Nota", o valor que se obtém é R\$ 378.523.566,69);

- Pelos registros contábeis da contribuinte autuada (vale dizer, SPED), a fiscalização constatou que houve apuração das contribuições. E se houve apuração, ainda que o esse fato não tenha sido informado na Dacon ou no DCTF, não se pode afirmar que houve dolo;

- A fiscalização fez constar do Termo de Verificação que a contribuinte autuada apurava as contribuições na contabilidade como se fosse optante do regime especial (RECOB) previsto no art. 5º, § 4º, II, da Lei nº 9.718, de 1999. E se fez opção por este regime,

ele deveria ser o critério utilizado para apuração tanto dos débitos lançados, quanto dos créditos não cumulativos;

- Informa-se que se fez a dedução dos créditos declarados na DCTF antes do início da ação fiscal, de forma a encontrar o saldo a pagar. Ou seja, para a apuração dos débitos, foi aplicado o regime normal e, para o levantamento dos créditos, usou-se informação da própria contribuinte, que calculava tudo de acordo com o RECOB. São dois regimes aplicados simultaneamente, o que é inconcebível;

- Não foram considerados insumos que geram o direito a créditos no regime não cumulativo. Todos os gastos necessários à operação da empresa geram esse direito (*passa a citá-los*);

- O Relatório Fiscal não conseguiu demonstrar quais atos atraíram a responsabilidade solidária (art. 124, I, do CTN) e a responsabilização de terceiros (art. 135, III, do CTN). A responsabilidade dos sócios só é possível quando provado que agiram com dolo ou fraude e de que a sociedade não pode honrar a sua dívida fiscal. Ainda que a DCTF tenha sido entregue zerada, outras obrigações acessórias, como o Dacon e a escrituração digital, estavam em boa ordem e serviram para a execução do serviço fiscal;

- O interesse de que fala o art. 124, I, do CTN é o jurídico, não o econômico. O CARF entende que só é possível a responsabilidade por interesse comum quando se demonstre que os sujeitos passivos praticaram conjuntamente o fato gerador ou desfrutaram de seu resultado;

- Não obstante a opção pelo regime de apuração especial, o PIS e a Cofins foram apuradas pelo regime normal no auto de infração. Ao apurar os créditos a que teria direito a contribuinte autuada, a fiscalização do regime especial, o que reduziu à metade tais créditos.

ANDRÉ LUCIANO ZANOVELO (fls. 3741 e ss.): basicamente, repete os mesmos argumentos já declinados na sua impugnação.

Intimados por edital (fls. 3723), depois de infrutífera a tentativa pelos Correios, os responsáveis solidários **ARCFRAN-EMPREND. NEG E PART LTDA., TRIM-DISTR DE DERIV DE PETR S.A.** e **MARCO ANTONIO DE MEDEIROS ALONSO** não apresentaram recurso voluntário.

Retirada pela DRJ do polo passivo, a **ARPEX CONSULTORIA EM GESTÃO EMPRESARIAL S/A**, atual denominação da **ARROWS PETRÓLEO DO BRASIL LTDA.** foi cientificada do acórdão de impugnação por meio do AR de fl. 3695.

Por meio da Resolução de fls. 3837 e ss., os autos foram baixados em diligência, a fim de que a unidade preparadora anexasse ao presente processo a comprovação de que a **OXXIL LOGÍSTICA E TRANSPORTES LTDA.** foi, de fato, cientificada do Acórdão nº 08-40.775, de 20/10/2017. E, caso a ciência não tivesse sido efetivada ou não se tivesse obtido a sua comprovação, a apontada responsável solidária deveria ser cientificada do acórdão recorrido, para que, se assim quisesse, também apresentasse, no prazo legal, o seu recurso voluntário.

Intimada em face da diligência, a **OXXIL LOGÍSTICA E TRANSPORTES LTDA.** apresentou, no prazo legal, o recurso voluntário de fls. 3907 e ss., no qual basicamente repete os mesmos argumentos já suscitados na sua impugnação.

O responsável solidário **FABRÍCIO ZANOVELO REBELATO** apresentou, por meio da petição de fls. 3843 e ss., razões de defesa adicionais ao seu recurso voluntário.

O responsável solidário **MARCO ANTÔNIO DE MEDEIROS ALONSO**, que não havia apresentado recurso voluntário, compareceu aos autos e apresentou o recurso de fls. 3877 e ss., cujas razões de defesa não serão relatadas em vista do que se exporá no voto.

O processo foi distribuído a este Conselheiro Relator, na forma regimental.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Relator.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade, entendemos que o recurso deve ser conhecido.

A Recorrente teve contra si lavrado auto de infração, para a cobrança do PIS e da Cofins, com origem em períodos de apuração compreendidos no ano de 2011.

Segundo consta dos autos, notadamente do Termo de Verificação Fiscal de fls. 754 e ss., a Recorrente – uma empresa atacadista de álcool carburante e derivados de petróleo –, é optante do regime de apuração do lucro real, de modo que apura o PIS/Cofins pela sistemática não cumulativa.

Contudo, no caso das saídas de derivados de petróleo, a Recorrente submete-se ao regime monofásico das contribuições, tributadas à alíquota zero, de modo que não houve cobrança de crédito tributário sobre o faturamento com origem nas vendas de tais produtos. Já nos casos das vendas de álcool carburante, o regime aplicável é o cumulativo, previsto no art. 5º da Lei 9.718, de 1998, na redação conferida pela Lei nº 11.717, de 2008¹.

Ocorre que, durante todo o ano de 2011, a Recorrente promoveu a entrega de DCTFs completamente "zeradas", não tendo efetuado qualquer pagamento a título de PIS/Cofins.

Interpostas impugnações pela Recorrente e pelos responsáveis solidários, a DRJ manteve em parte o crédito tributário lançado (na diligência que propôs, verificou-se uma inconsistência quanto às vendas canceladas, que resultou na redução do crédito tributário lançado; fls. 3537/3539) e exonerou, da solidariedade passiva, a **Arpex Consultoria e Gestão Empresarial S/A**, daí o recurso interposto de ofício.

Nos recursos voluntários, a Recorrente e os demais solidariamente obrigados repetem, basicamente, os mesmos argumentos que já constaram de suas impugnações e que foram muito bem enfrentados – e com clareza – pelo il. Relator do acórdão recorrido, motivo pelo qual, não constando nada de novo, passamos a transcrever e adotar os seus fundamentos como razão de

¹ 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).

(...)

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).

decidir, porém, ao final da sua transcrição, faremos considerações adicionais que entendemos imprescindíveis:

Conforme consta no Termo de Verificação Fiscal, fls. 754/773, foi apurada irregularidade por insuficiência de recolhimento no ano-calendário de 2011, tendo o contribuinte apresentado declarações à Receita Federal “zeradas” (sem movimento), não tendo efetuado o pagamento de qualquer valor referente às contribuições PIS e Cofins.

A fiscalização constatou também que a empresa ao proceder a apuração das contribuições devidas ao PIS e Cofins efetuou indevidamente com base nos valores de vendas em quantidade por m³ como optante pelo regime especial RECOB para o período de 01/2011 a 12/2011, em desacordo com o início de sua vigência que seria a partir de 01/01/2013. A fiscalizada não exerceu, em tempo hábil a opção pelo Regime Especial para o ano-calendário de 2011, e, portanto, não poderá receber o tratamento disciplinado aos optantes pelo RECOB.

A seguir, serão analisados cada um dos itens questionados pelas impugnantes.

I – Impugnação Apresentada pela Pessoa Jurídica Autuada – Gigante Armazenadora e Distribuidora de Derivados de Petróleo e Álcoois Ltda.

Sobre as vendas canceladas e devolução de mercadorias.

A defesa alega que o levantamento fiscal deveria ter evidenciado que foram consideradas as vendas canceladas e devoluções de mercadorias, situações que são redutoras do faturamento. Continua: se assim não fez, a base de cálculo está indevidamente inchada pela inserção de situações que não caracterizam saída de mercadoria.

Compulsando-se os autos, verifica-se que a fiscalização ao apurar as contribuições devidas, anexo I, fls. 773, se utilizou dos valores de venda de álcool extraídos de planilha fornecida pela própria autuada (anexo à fls. 72). No entanto, a simples análise da citada planilha não permite que se conclua sobre a existência de venda canceladas e/ou devolução de vendas.

Nesse contexto, considerando-se que as vendas canceladas não integram a base de cálculo das contribuições PIS e Cofins (art. 1º, §3º, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003), tornou-se necessária a conversão do julgamento em diligência, fato concretizado com a Resolução DRJ/FOR nº 3.049/2017, fls. 1.148/1.175. No referido pedido de diligência solicitou-se que o contribuinte fosse intimado "(...) a indicar os valores, acompanhados dos respectivos elementos de prova, que supostamente não teriam sido considerados pelo autuante na apuração da base de cálculo das contribuições devidas (relativos a venda canceladas e/ou devolução de vendas)".

O relatório de diligência (Informação Fiscal, fls. 3.537/3.539) foi conclusivo nos seguintes termos:

A empresa foi intimada na data 31/05/2017 através do Termo de Intimação fiscal – 01 (Fl. 1177) para apresentar no prazo de 10 (Dez) dias as notas fiscais de vendas canceladas e devoluções de vendas acompanhados dos respectivos elementos de provas.

Em resposta a intimação (Fls. 1178 a 1251) apresentou as notas fiscais de vendas canceladas e devoluções de vendas que encontram-se relacionadas no ANEXO I – NF vendas canceladas/devoluções (Fls. 3535/3536), e representam a seguinte totalização mensal:

Mês	Vendas Canceladas/Devoluções	Pis – 3,75%	Cofins – 17,25%
04/2011	645.392,70	24.202,23	111.330,24
05/2011	653.302,24	24.498,83	112.694,64
06/2011	412.130,08	15.454,88	71.092,44
12/2011	651.244,95	24.421,69	112.339,75
TOTAIS	2.362.069,97	88.577,62	407.457,07

Na apuração acima não foram consideradas as notas fiscais 61.462 e 61.463 apresentadas pela empresa, que foram canceladas, mas referem-se a operações de DEVOLUÇÕES DE COMPRAS (sic).

Pelo fato destas vendas canceladas/devoluções não foram deduzidas da base-de-cálculo na apuração das contribuições devidas do Pis e Cofins, proceder-se-á a correção dos valores lançados de ofício, conforme demonstrativo abaixo:

a) AUTO DE INFRAÇÃO: Contribuição para o PIS

Mês	Valor lançado	(-) Vendas canceladas/devoluções	Valor Lançamento Retificado
04/2011	459.120,74	24.202,23	434.918,51
05/2011	725.708,50	24.498,83	701.209,67
06/2011	1.029.619,17	15.454,88	1.014.164,29
12/2011	389.346,57	24.421,69	364.924,88
TOTAIS	2.603.794,98	88.577,62	2.515.217,35

b) AUTO DE INFRAÇÃO: Contribuição para Cofins

Mês	Valor lançado	(-) Vendas canceladas/devoluções	Valor Lançamento Retificado
04/2011	2.111.889,10	111.330,24	2.000.558,86
05/2011	3.338.115,22	112.694,64	3.225.420,58
06/2011	4.736.021,00	71.092,44	4.664.928,56
12/2011	1.790.875,23	112.339,75	1.678.535,48
TOTAIS	11.976.900,55	407.457,07	11.569.443,48

Em decorrência desta retificação os valores totais das contribuições (**VALOR ORIGINAL SEM MULTA E JUROS**) dos AUTOS DE INFRAÇÃO passaram a totalizar os seguintes montantes:

AUTO DE INFRAÇÃO	PIS	COFINS
Valor lançado	13.252.528,83	60.959.394,87
(-) Vendas canceladas/devoluções	88.577,62	407.457,07
Valor lançamento retificado	13.163.951,21	60.551.937,80
TOTAL	R\$ 73.715.889,01	

Como se pode observar, o autuante reconheceu a existência de vendas canceladas e devolução de vendas, tendo procedido, inclusive, à retificação dos valores lançados de ofício.

Em seu aditivo à impugnação, a autuada não questiona esses cálculos. No entanto, alega que permanecem situações como remessas e outras que segundo a legislação deveriam ser excluídas da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

A rigor, a defesa apenas questiona genericamente a existência de erro no levantamento fiscal, sem se preocupar em apontar quais seriam esses outros valores que deveriam ser excluídos da base de cálculo. Também não apresentou qualquer elemento de prova nesse sentido.

A Impugnação, do latim impugnatio, de impugnare (atacar, combater, contradizer), exprime todo ato de repulsa, de contestação, de contradita, praticado contra atos do adversário ou parte contrária, pelos quais se procura anular ou desfazer suas alegações ou pretensões, ou impedir que promova ato processual. Para ser justa e cabível, deve o impugnante mostrar a justeza de sua repulsa ou contrariedade trazida ao ato ou decisão impugnada, e a procedência de seu ato de impugnação

(De Plácido e Silva, in Dicionário Jurídico, pág. 434, destaque acrescido).

A legislação processual tributária manteve esse entendimento, conforme se pode observar no art. 16 do Decreto nº 70.235/72, com redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93, a seguir transcrito (destaque acrescido):

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

(...)A exigência de que a impugnação contenha os motivos de fato e de direito em que se fundamenta significa que não se admite atualmente no processo administrativo fiscal a negação geral, que é a simples discordância desprovida de fundamento. Em havendo a negação geral, considera-se não impugnada a exigência, devendo-se dar prosseguimento à cobrança do crédito tributário, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72 (Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante).

Portanto, se a impugnante realmente entende que existem outras exclusões da base de cálculo não consideradas no levantamento fiscal, deveria ter demonstrado e comprovado que valores seriam esses, e não simplesmente alegar genericamente a sua existência. Aliás, oportunidade é que não faltou ao contribuinte, em especial durante a diligência, e até mesmo após a sua ciência da Informação Fiscal, fls. 3.537/3.539.

Por tal motivo, não há como acolher os argumentos da defesa na presente fase processual.

Desta forma, aceito a correção dos valores lançados, proposta na Informação Fiscal, fls. 3.537/3.539, já transcrita no presente voto.

Inconsistência no Levantamento Fiscal.

Aponta a impugnante que, conferindo-se os dados das planilhas "Notas Fiscais de Saída" e comparando com os dados da planilha "Apuração Pis Cofins Gigante - 2011" percebem-se algumas inconsistências que não foram esclarecidas no Termo de Verificação Fiscal.

Cita, como exemplo, que, na planilha "Apuração" o campo "Venda de Alcool em Reais" aponta que a receita com a venda do combustível (durante todo o exercício) foi de R\$ 414.028.870,63, ao passo que na planilha que relaciona as notas fiscais de saída, se aplicada uma soma na coluna "Valor da Nota", o valor que se obtém é R\$ 378.523.566,69.

As planilhas a que se refere à defesa estão anexadas aos autos como arquivos não pagináveis, cujos termos de juntada encontram-se às seguintes folhas do processo, com as respectivas denominações: Planilha de Apuração - fls. 72 e Relação de NF de Vendas – fls. 425. Tais documentos foram apresentados pelo próprio sujeito passivo durante a ação fiscal,

conforme fazem prova os termos de resposta à intimação, às fls. 26/29.

Da análise dos dois demonstrativos referenciados, verifica-se que existe realmente divergência entre eles, conforme se vê abaixo (recortes fotocopiados dos originais constantes no processo):

Planilha de Apuração PIS/Cofins 2011, fls. 72:

CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO	FORME LEI 9.718/1998, ARTIGO 5º, § 13 E § 14)					Total
	AGO	SET	OUT	NOV	DEZ	
Venda de Álcool em reais	102.354.803,32	30.386.461,31	22.986.852,93	12.168.181,45	13.384.207,14	414.028.870,63
Venda de Álcool por metro ³	24.824,11	16.936,59	12.717,25	7.127,73	8.330,60	221.260,42
Outras Receitas	-	-	-	-	-	-
Receita Total	102.354.803,32	30.386.461,31	22.986.852,93	12.168.181,45	13.384.207,14	414.028.870,63

Relação de NF de Vendas, fls. 425:

DACUM FERNANDO DE BRITO	Venda de combustível ou lubrificante, adquiridos ou recebidos de terceiros, destinados à comercialização	4.000,	7.400,00
LITO POSTO SANTA CLARA DE BOA ESPERANCA LTDA	Venda de combustível ou lubrificante, adquiridos ou recebidos de terceiros, destinados à comercialização	3.000,	5.565,00
OSTO EPA LTDA	Venda de combustível ou lubrificante, adquiridos ou recebidos de terceiros, destinados à comercialização	3.000,	5.585,00
DACUM FERNANDO DE BRITO & CIA LTDA	Venda de combustível ou lubrificante, adquiridos ou recebidos de terceiros, destinados à comercialização	5.000,	9.275,00
			378.523.566,69

A questão que exsurge é a seguinte: ou nem todas as notas fiscais de venda foram relacionadas na planilha às fls. 425, ou existe algum erro nos valores de vendas de álcool na Planilha de Apuração às fls. 72.

Desta forma, para o deslinde da questão foi incluído no pedido de diligência, Resolução DRJ/FOR nº 3.049/2017, fls. 1.148/1.175, a adoção da seguinte providência:

2 – Esclarecer o motivo da divergência existente entre os dados das planilhas "Notas Fiscais de Saída", fls. 425, e "Apuração PIS/Cofins 2011", fls. 72, em especial no que concerne ao campo "Venda de Álcool em Reais". Na primeira, as notas fiscais de saída totalizam R\$ 378.523.566,69, ao passo que na segunda a receita com a venda do combustível (durante todo o exercício) foi de R\$ 414.028.870,63.

Em seu relatório de diligência (Informação Fiscal, fls. 3.537/3.539), o autuante esclareceu que "A planilha "Notas Fiscais de Saídas" estava incompleta, para sanar a inconsistência foi juntada a Planilha "Relação Notas Fiscais de Saída RETIFICADORA" (Fl. 3534)".

O contribuinte em seu aditivo, fls. 3.567, questionou tal conclusão da fiscalização, alegando que não teriam sido apontados quais seriam os eventuais erros contidos na planilha "Notas Fiscais de Saída" que forçaram ser esta desconsiderada.

A situação aqui é similar à abordada no item anterior, tendo a defesa se preocupado apenas em questionar a validade do novo demonstrativo, sem especificar em qual das planilhas estaria o erro. Também não indicou o empecilho (ou quais) que a impediu

de apresentar os elementos de prova para o deslinde dessa divergência.

Não custa lembrar que os documentos que são capazes de dirimir a dúvida levantada pela impugnante estão em seu poder, e somente ela tem condições de apresentá-los.

Assim, não é admissível a simples transferência dessa incumbência à autoridade fiscal.

Desta forma, até prova em contrário, não existem motivos para se questionar a validade dos dados constantes na planilha "Relação Notas Fiscais de Saída RETIFICADORA ", arquivo não paginável, fls. 3.534, que estão em consonância com os dados da "Planilha de Apuração PIS/Cofins 2011", fls. 72, utilizada pelo autuante para determinação das contribuições lançadas de ofício.

Da Opção pelo Recob.

Nesse tópico a defesa alega que, se a empresa havia feito opção em sua contabilidade pelo Regime Especial de Apuração e Pagamentos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre Combustíveis e Bebidas (Recob), o que consta inclusive do Sistema Público de Escrituração Digital - SPED, conforme registrado no termo de verificação fiscal, esse deveria ser o critério utilizado para apuração tanto do débito lançado, quanto dos créditos não cumulativos.

Vejamos o que dispõe a legislação tributária sobre o Regime Especial de Apuração e Pagamentos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre Combustíveis e Bebidas - Recob - Art. 5º da Lei nº 9.718/98 (grifei):

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).

§ 1º Ficam reduzidas a 0% (zero por cento) as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta de venda de álcool, inclusive para fins carburantes, quando auferida:(Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

I – por distribuidor, no caso de venda de álcool anidro adicionado à gasolina;(Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

II – por comerciante varejista, em qualquer caso;(Incluído 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).

§ 5º A opção prevista no § 4º deste artigo será exercida, segundo normas e condições estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, até o último dia útil do mês de novembro de cada ano-calendário, produzindo efeitos, de forma irretroatável, durante todo o ano-calendário subsequente ao da opção. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

§ 6º No caso da opção efetuada nos termos dos §§ 4º e 5º deste artigo, a Secretaria da Receita Federal do Brasil divulgará o nome da pessoa jurídica optante e a data de início da opção. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

§ 7º A opção a que se refere este artigo será automaticamente prorrogada para o ano-calendário seguinte, salvo se a pessoa jurídica dela desistir, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, até o último dia útil do mês de novembro do ano-calendário, hipótese em que a produção de efeitos se dará a partir do dia 1º de janeiro do ano-calendário subsequente. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

§ 8º Fica o Poder Executivo autorizado a fixar coeficientes para redução das alíquotas previstas no caput e no § 4º deste artigo, as quais poderão ser alteradas, para mais ou para menos, em relação a classe de produtores, produtos ou sua utilização. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

Com base no disposto no § 8º acima transcrito, foi editado o Decreto nº 6.573/2008, cuja redação vigente em 2011 era a seguinte:

Art.1º O coeficiente de redução das alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, de que trata o § 8º do art. 5º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, aplicável às alíquotas específicas de que trata o § 4º do mesmo artigo, fica fixado em 0,6333 para produtor, importador ou distribuidor.

I- 0,0833 (oitocentos e trinta e três décimos de milésimos) para produtor ou importador; e(Incluído pelo Decreto nº 7.997, de 2013)(Vigência)

II- 1,00 (um inteiro) para o distribuidor.(Incluído pelo Decreto nº 7.997, de 2013)

Art.2ºAs alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS de que trata o§ 4ºdo art. 5ºda Lei nº9.718, de 1998, com a utilização do coeficiente fixado no art. 1º, ficam reduzidas, respectivamente, para:

I - R\$ 8,57 (oito reais e cinquenta e sete centavos) e R\$ 39,43 (trinta e nove reais e quarenta e três centavos) por metro cúbico de álcool, no caso de venda realizada por produtor ou importador; e II - R\$ 21,43 (vinte e um reais e quarenta e três centavos) e R\$ 98,57 (noventa e oito reais e cinquenta e sete centavos) por metro cúbico de álcool, no caso de venda realizada por distribuidor.

(...)A Instrução Normativa RFB nº 876/2008, com redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 894/2008, disciplinou a opção pelo Regime Especial aplicável às operações com álcool carburante, dispondo:

Art. 1º Fica aprovado o aplicativo de opção pelo Regime Especial de Apuração e Pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre Combustíveis e Bebidas (Recob), de que tratam o § 4º do art. 5º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, o art. 23 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, e o art. 4º da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 894, de 23 de dezembro de 2008)

§ 1º O aplicativo a que se refere o caput está disponível no sítio da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) na Internet, no endereço <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. (destaque acrescido)

§ 2º Para o acesso ao aplicativo é obrigatória a assinatura digital do optante, mediante utilização de certificado digital válido.

Art. 2º Podem optar pelo Recob as pessoas jurídicas:

(...)II - produtoras, importadoras ou distribuidoras de álcool, inclusive para fins carburantes, referidas no caput do art. 5ºda Lei nº9.718, de 1998;

(...)Art. 3ºA opção pelo Recob produzirá efeitos a partir:

I - de 1ºde janeiro do ano-calendário subsequente, quando efetuada até o último dia útil do mês de novembro;

II - de 1ºde janeiro do ano seguinte ao ano-calendário subsequente, quando efetuada no mês de dezembro; e III - do 1º(primeiro) dia do mês de opção, quando efetuada por pessoa jurídica que iniciar suas atividades no ano-calendário em curso.

§ 1º A opção de que trata o caput é irretratável durante o ano-calendário em que estiver produzindo seus efeitos.

§ 2º A opção será automaticamente prorrogada para o ano-calendário subsequente, salvo em caso de desistência na forma do art. 4º. § 3º Para os efeitos do inciso III do caput, considera-se início de atividade a data de começo da:

(...)

II - produção, importação ou distribuição dos produtos referidos no inciso II do art. 2º; (...). A legislação tributária não deixa dúvidas, estabelecendo a necessidade de o contribuinte interessado no Recob efetuar sua opção por intermédio de aplicativo disponível no sítio da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) na Internet. No caso específico do ano-calendário de 2011, o prazo para opção foi até novembro de 2010. Trata-se de uma típica obrigação tributária acessória, conforme definida no § 2º do art. 113 da Lei nº 5.172/1966¹ (Código Tributário Nacional – CTN)².

Com efeito, o simples fato de o sujeito passivo efetuar a apuração em planilhas e registros internos, não é suficiente para elidir a sua obrigação de proceder de acordo com o legislação vigente, acima referenciada. Não há base legal para acolher os argumentos da defesa nesse aspecto.

O contribuinte alega, também, que a autoridade fiscal manipulou a aplicação de dispositivos da legislação pertinente, de forma a impor a maior carga tributária possível.

Não consigo vislumbrar em que ponto a legislação tributária foi manipulada no caso em questão. Considerando-se que o contribuinte apresentou no ano-calendário da autuação a DCTF “zerada”, e que não fez a opção pelo Recob, na forma prevista na legislação vigente, a forma de tributação tinha que ser a prevista no Art. 5º, inciso II, da Lei nº 9.718/98, retrotranscrita, e foi exatamente o que ocorreu.

Daí porque não há como acolher o argumento de que teria havido manipulação do agente fiscal.

Da Suposta Utilização de Dois Regimes pela Autoridade Fiscal.

² Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Acusa a autuada que a fiscalização teria se utilizado de dois regimes de apuração diferentes e excludentes. Para apuração do débito foi aplicado o regime normal e, para o levantamento dos créditos usou-se a informação do próprio contribuinte (que, segundo anotado no relatório, calculava tudo de acordo com o Recob).

Conforme já destacado nesse voto, a fiscalização, ao apurar as contribuições devidas, anexo I, fls. 773, se utilizou de dados contidos em planilha fornecida pela própria autuada (Planilha de Apuração, fls. 72).

No entanto, é de se observar que foram feitas as devidas adaptações para apuração da forma de tributação que o fisco entendeu como correta.

Nesse sentido, foram utilizadas as alíquotas consideradas corretas (3,75% para o PIS e de 17,25% para a Cofins), e expurgados alguns valores de créditos considerados indevidos pela legislação vigente (essa questão ainda será comentada em item mais adiante).

Portanto, o fato de alguns dados que se prestaram à apuração do contribuinte serem os mesmos a ser considerados pelo fisco não permite que se conclua que foram utilizados “dois regimes de apuração diferentes e excludentes”, de acordo com “a conveniência da autoridade autuante”.

Créditos de PIS e Cofins e o Conceito de "Insumo" Segundo a Recente Jurisprudência do CARF.

A defesa alega que a autuada tem consideráveis gastos com viagens, água, telefone, despesas postais, impressos e materiais de escritório, internet, cursos e treinamento de funcionários, cartório, pedágio, material de limpeza, uniformes/vestuário, seguros, honorários contábeis, informática e despesas com conservação e limpeza. Todos os referidos gastos estão diretamente vinculados à atividade principal da empresa, sendo considerados insumos na produção.

Afirma que os créditos em questão precisam e devem ser aproveitados na apuração do débito de PIS e COFINS, sob pena de violação à não cumulatividade própria do sistema.

Conforme consta na planilha de apuração das contribuições devidas, anexo I, fls. 773, os créditos foram apurados com base no disposto nos §§ 13 e 14 da Lei 9.718/98, cuja redação vigente em 2011 era a seguinte:

§ 13. O produtor, importador ou distribuidor de álcool, inclusive para fins carburantes, sujeito ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, pode descontar créditos relativos à aquisição do produto para revenda de outro produtor, importador ou distribuidor. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

§ 14. Os créditos de que trata o § 13 deste artigo correspondem aos valores da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins

devidos pelo vendedor em decorrência da operação. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

A fiscalização também considerou como créditos os seguintes itens: Fretes e Carretos Diversos; Energia Elétrica; Aluguéis; Depreciação; Combustíveis e Lubrificante; e Despesas Veículos.

Desde logo deve ser destacado que o contribuinte em questão é um distribuidor de combustíveis e, como tal, não faz sentido em se falar em insumos no processo produtivo.

É certo que, efetivamente a questão relacionada ao conceito de insumos tem gerado bastante controvérsia na jurisprudência e doutrina.

No âmbito da RFB, após a edição de diversos atos normativos tratando do assunto, destaca-se, por ser bastante esclarecedora, a recente Solução de Divergência Cosit nº 07, de 23/08/2016, cuja parte do conteúdo transcrevo, in verbis:

6. Consoante se observa, a divergência interpretativa circunscreve-se ao conceito de “insumos” na legislação da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

7. As discussões em torno do tema são profundas e de grande relevância no contexto da não cumulatividade das aludidas contribuições.

8. Preliminarmente à análise de mérito das questões apresentadas pela recorrente, convém fixar premissas hermenêuticas norteadoras das análises subseqüentes.

9. Para facilitar a compreensão da matéria, transcrevem-se as disposições legais pertinentes:

Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002:

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

(...)II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;”

Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003:

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

(...)II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)§1º Observado o disposto no §15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;"

Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004:

"Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses:

(...)II – bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;"

10. Relativamente à Contribuição para o PIS/Pasep, a Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, em seu artigo 66, § 5º, com a redação dada pela Instrução Normativa SRF nº 358, de 9 de setembro de 2003, esclarece o conceito de insumo para fins de apuração de créditos:

Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I – das aquisições efetuadas no mês:

(...)b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos: (redação dada pela IN SRF nº 358, de 2003)

b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou (redação dada pela IN SRF nº 358, de 2003)

b.2) na prestação de serviços; (redação dada pela IN SRF nº 358, de 2003)

(...)§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (redação dada pela IN SRF nº 358, de 2003)

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (redação dada pela IN SRF nº 358, de 2003)

a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; (redação dada pela IN SRF nº 358, de 2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto; (redação dada pela IN SRF nº 358, de 2003)

II - utilizados na prestação de serviços: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003) (grifos nossos)

11. Quanto à Cofins, o referido conceito foi elucidado pela Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, em seu artigo 8º: Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I - das aquisições efetuadas no mês:

(...)b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou b.2) na prestação de serviços;

(...)§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II – utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

(...)§ 7º O aproveitamento de crédito na forma dos §§ 2º e 5º deve ser efetuado sem atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

(...)§ 9º Aplica-se ao PIS/Pasep não cumulativo de que trata a Lei nº 10.637, de 2002, o disposto:

I - na alínea "b" do inciso I do caput, e nos §§ 4º, 5º e 6º, a partir de 1º de janeiro de 2003; e II - na alínea "e" do inciso II e no inciso III do caput, a partir de 1º de fevereiro de 2004." (grifos nossos)

12. Conforme se observa, apenas se consideram insumo, para fins de apuração de crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, os bens e serviços diretamente utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços a terceiros.

13. Em outras palavras, entende-se que a legislação exige relação direta e imediata entre o bem ou serviço considerado insumo e o bem ou serviço vendido ou prestado pela pessoa jurídica ao público externo, o que se demonstra, na maioria das vezes, pela existência de contato físico entre o bem-insumo ou serviço-insumo e o bem produzido para venda ou o bem ou pessoa beneficiado pelo serviço. Exatamente por esta característica, parcela dos estudiosos denomina este critério de critério físico ou crédito físico.

14. Analisando-se detalhadamente as regras constantes dos atos transcritos acima e das decisões da RFB acerca da matéria, pode-se asseverar, em termos mais explícitos, que somente geram direito à apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a aquisição de insumos utilizados ou consumidos na produção de bens que sejam destinados à venda e de serviços prestados a terceiros, e que, para este fim, somente podem ser considerados insumo:

a) bens que:

a.1) sejam objeto de processos produtivos que culminam diretamente na produção do bem destinado à venda (matéria-prima);

a.2) sejam fornecidos na prestação de serviços pelo prestador ao tomador do serviço;

a.3) que vertam sua utilidade diretamente sobre o bem em produção ou sobre o bem ou pessoa beneficiados pela prestação de serviço (tais como produto intermediário, material de embalagem, material de limpeza, material de pintura, etc); ou
a.4) sejam consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos que promovem a produção de bem ou a prestação de serviço, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado da pessoa jurídica (tais como combustíveis, moldes, peças de reposição, etc);

b) serviços que vertem sua utilidade diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços, o que geralmente ocorre:

b.1) pela aplicação do serviço sobre o bem ou pessoa beneficiados pela prestação de serviço;

b.2) pela prestação paralela de serviços que reunidos formam a prestação de serviço final disponibilizada ao público externo (como subcontratação de serviços, etc);

c) serviços de manutenção de máquinas, equipamentos ou veículos utilizados diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços.

(...)Conforme se observa, são considerados insumos, para fins de apuração de crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, os bens e serviços diretamente utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços a terceiros. A legislação exige relação direta e imediata entre o bem ou serviço considerado insumo e o bem ou serviço vendido ou prestado pela pessoa jurídica ao público externo.

Por tais motivos, os gastos referenciados pela defesa, tais como viagens, água, telefone, despesas postais, impressos e materiais de escritório, internet, cursos e treinamento de funcionários, etc., embora possam ser considerados dedutíveis para fins de apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, não podem gerar crédito para fins de apuração do PIS e da Cofins, pois não se enquadram no conceito de insumos previsto na legislação dessas contribuições.

Ressalte-se que, as Soluções de Divergência da Cosit, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da Receita Federal (Art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396/2013). Portanto, o entendimento aqui expresso é incontroverso no âmbito da primeira instância administrativa.

Sobre a Multa no Percentual de 150%. Discute-se agora a aplicação da multa qualificada no percentual de 150%. A defesa alega, em resumo:

- Não se pode afirmar que houve dolo por parte do contribuinte, porque a conduta de informar a movimentação/apuração é de todo incompatível com a vontade livre e consciente de ludibriar a Administração Fiscal;

- O caso não se relaciona à fraude porque não há notícia da prática de nenhum ato para impedir ou retardar ocorrência de fato gerador. Muito pelo contrário, o fato gerador das contribuições ocorreu, é conhecido e foi informado no SPED.

- a "sonegação" também não se caracteriza haja vista que houve informação sobre o movimento de saída (vendas) escriturado no registro de saídas que compõe o SPED. Assim, ainda que se quisesse afirmar que a "sonegação" se caracterizaria pela transmissão de declarações (DCTF e DACON) zeradas à Receita Federal, o órgão fazendário tinha todas as informações das vendas de combustível realizadas no período.

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

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)O percentual de 150% deve ser aplicado apenas nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, ou seja, o intuito de fraude foi aí aludido em seu sentido amplo, devendo para seu entendimento serem observadas as definições dos indigitados dispositivos, in verbis:

“Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

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

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

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

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

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

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

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

sonegação ou fraude qualificadoras se houver uma conduta humana (ação ou omissão).

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

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

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

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

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

No caso dos autos, a fiscalização justificou a aplicação da multa qualificada nos seguintes termos, fls. 760/762:

Foi aplicada a multa de ofício qualificada no percentual de 150% sobre tributos exigidos de ofício em razão da fiscalizada ter

praticado os atos previstos no art. 44, §1º, da Lei 9.430/1996, assim redigido:

(...)Claro que a conduta comissiva ou omissiva tem que ser dolosa. Por isso, a mera inadimplência no pagamento de tributos ou as falhas e erros no cumprimento da obrigação principal, não caracterizam a sonegação.

Mas, no caso, estamos diante de conduta omissiva reiterada do contribuinte, que jamais pode ser atribuída a esquecimento, erro ou falha formal.

Alias, comportamento já praticado pela fiscalizada nos anos de 2009 e 2010 conforme Relatório Fiscal lavrado nos autos do processo nº 10865.721433/2012-28.

Pelos próprios registros contábeis da fiscalizada, verifica-se a apuração de valores a Recolher de Pis e Cofins, mas que não foram informados na DCTF - Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais.

(...)Com efeito, no ano-calendário de 2011, o contribuinte apresentou movimentação financeira expressiva que totalizaram o montante de **RS 413.810.077,01** e em contrapartida apresentou todas as DCTF perante a Administração Tributária Federal totalmente "zeradas", quando sabia ter valores a declarar, numa clara tentativa de ludibriar o fisco federal, mantendo-o em erro.

(...)O dolo, elemento volitivo do tipo, está materializado na própria conduta reiterada da fiscalizada, consistente em ludibriar a Administração Tributária, mediante o expediente doloso de informar que nada devia a título de tributos e contribuições federais (não se trata de omissão de Declarações, mas de ação movida pela vontade de apresentar débitos "zero") justificando a qualificação da penalidade e sua exasperação para 150% (cento e cinquenta) por cento, a incidir sobre os tributos e contribuições agora exigidos de ofício.

Como se pode observar, no caso em questão restou devidamente comprovada a existência de uma ação constante e repetitiva do contribuinte em não informar ao fisco, por intermédio da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF e o Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon, os valores devidos durante os anos-calendário de 2009, 2010 e 2011 (este abrangido no presente lançamento), relativo aos tributos PIS e Cofins, embora tenha apurado valores em sua própria escrituração.

A contumácia com que essa ação se repetiu demonstra o caráter intencional do procedimento adotado pelo sujeito passivo (dolo). Tal conduta, sem sombra de dúvidas retardou o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador das contribuições, o que justifica a qualificação da multa, conforme previsto no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, combinado com os art. 71 e 72 da Lei nº 4.506/64.

A jurisprudência administrativa já consolidou o entendimento de que caracteriza o evidente intuito de fraude a prestação de informação sistemática e reiterada à Receita Federal, em

valores expressivamente menores do que os efetivamente devidos com base na legislação vigente. Citem-se nesse sentido:

Ac. 05-32179 DRJ Campinas Multa Qualificada. Omissão de Receita. Expressiva, Sistemática e Reiterada.

Inaplicável ao caso a Súmula nº 14 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, na medida em que não se trata de simples apuração de omissão de receitas, mas de apuração de omissão de receitas com circunstâncias (quais sejam: informação sistemática e reiterada à RFB de bases de cálculo e de tributos devidos em valores expressivamente menores do que os efetivamente apurados) que autorizam a qualificação da multa de ofício, porque comprovado o evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Ac. CARF nº 1201-000.913, de 07/11/2013 MULTA QUALIFICADA. COMPROVAÇÃO DO DOLO. A insistência da contribuinte de se declarar inativa durante anos-calendários consecutivos e omitir receitas reiteradamente com o claro propósito de sonegar tributos denota o elemento subjetivo da prática dolosa e dá azo à aplicação da multa qualificada em razão do dolo previsto no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964.

Ac. CARF nº 2801-003.581, de 16/07/2014 PROCEDIMENTO FISCAL. GLOSA DE DEDUÇÕES. DIRPF RETIFICADORAS QUE AUMENTAM VALOR DE RESTITUIÇÃO. REITERAÇÃO. FRAUDE. INTENÇÃO DO AGENTE. CARACTERIZAÇÃO. MULTA QUALIFICADA - 150%.. LEGALIDADE. A transmissão reiterada de declarações retificadoras que incluíram deliberadamente deduções da base de cálculo do imposto que o contribuinte sabia inexistentes configuram o evidente intuito de fraudar o Fisco.

Esse entendimento também foi mantido pelo CARF ao apreciar o processo nº 10865.721433/2012-28, que envolve a mesma infração praticada pela autuada nos anos-calendário de 2009 e 2010:

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

A reiterada apresentação de declarações à Secretaria da Receita Federal com valores zerados, ou com valores de receita significativamente inferiores aos apurados em ação fiscal, demonstram o inequívoco intuito de fraude, sujeitando o infrator à multa de ofício qualificada.

Escorreito, pois, o procedimento fiscal em considerar dolosa a conduta do contribuinte, qualificando a multa, nos termos previstos no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96.

Impugnação Apresentada pelo Sr. Marco Antonio de Medeiros Alonso, fls. 952/970.

De início, convém transcrever parte do Termo de Sujeição Passiva Solidária em nome do Sr. Marco Antonio de Medeiros

Alonso (Termo nº 002/2015, fls. 786/787) e do Termo de Verificação Fiscal, fls. 762/763 (destaque acrescido):

Termo de Sujeição Passiva:

Contexto

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, tendo em vista apuração das responsabilidades pelos atos administrativos praticados, constatados durante o procedimento fiscal e relatado no TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL anexo a este termo, envolvendo a sonegação de Contribuições devidas ao **Pis e Cofins**, com evidente infração de lei, fica o administrador sujeito a Responsabilidade Solidária.

Ante o exposto, restou caracterizada a sujeição passiva solidária **nos termos do Inc. III do art. 135 da Lei 5.172/66** (Código Tributário Nacional - CTN).

Termo de Verificação Fiscal:

Assim, pelo fato dos integrantes da administração da empresa FABRÍCIO ZANOVELO REBELATO admitido na sociedade em 29/03/2010 na qualidade de Sócio Administrador; e os representantes da sócia ARCFRAN (detentora de 99,00% do capital da fiscalizada) na qualidade de Sócio Administrador ANDRE LUCIANO ZANOVELO admitido em 20/07/2011 e MARCO ANTONIO DE MEDEIROS ALONSO atuando formalmente no período de 11/02/2008 a 24/05/2010, terem exercidos a administração ou gerência da sociedade com a prática de atos com infração à lei, pondo em execução a fraude e a sonegação fiscal, com o resultado de supressão ou redução dos tributos, estes devem responder solidariamente pelas dívidas tributárias, nos termos dos artigos 135, inciso III, e 124, I, do Código Tributário Nacional, *verbis*:

(...)Pela alteração contratual da sócia ARCFRAN o Sr. MARCO ANTONIO DE MEDEIROS ALONSO teria saído formalmente da sociedade em 24/05/2010, porém mesmo após esta retirada continuou há (sic) participar ativamente da administração da GIGANTE, fato este devidamente comprovado nos Autos do processo da Reclamatória Trabalhista nº 0000761-38-2012.5.15.0076:

Relatório da Sentença Judicial proferida pela Justiça do Trabalho:

"O e-mail de folha 79 revela uma conversa entre o sr. Sérgio, da **Gigante**, e o reclamante, em que o obreiro solicita o seu pagamento. Esses e-mails são de **abril de 2011** (depois, portanto, do término da parceria). Nessa conversa, resta claro que, na época em que foram enviados, a Gigante possuía intensa ligação com o sr. Marco, que era quem, de fato, autorizava o pagamento do obreiro.

Veja que o sr. Sérgio (e-mail da reclamada gigante: sergio.gigantedistribuidora@yahoo.com.br) disse ao autor que ele passara a liberação de seu pagamento ao sr. **André**, que, por sua vez, necessitava de uma autorização do **sr. Marco** para efetuar a liberação do valor devido. O e-mail de folha 77 é nesse mesmo sentido."

"Enfim, o sr. **André**, formal ou informalmente (de modo aparente ou oculto), durante o período de labor do autor, tinha, no mínimo, uma forte ligação com o sr. **Marco** e membros de sua família na condução dos negócios com combustíveis."

O Sr. ANDRE LUCIANO ZANOVELO que detinha 99,00% das quotas do capital social da ARCFRAN (na qualidade de Sócio-Administrador) de 20/07/2011 a 09/04/2012, que em contrapartida era controladora da GIGANTE com 99,00% do seu capital social. Mas no intervalo de 24/05/2010 a 20/07/2011 a empresa ARCFRAN tinha como sócia a XANGRILA PARTICIPAÇÕES S/A - CNPJ: 10.267.594.0001-55 com participação de 99,00 % do seu capital social, que por sua vez teve como PRESIDENTE o Sr. ANDRE LUCIANO ZANOVELO no período de 21/05/2010 a 04/10/2013.

Na data de 12/11/2012 foi nomeado pela GIGANTE o Sr. FABIO ANDRE CALDAS como representante para movimentar a conta bancária junto ao Banco Bradesco S/A por meio da Procuração lavrada no Cartório de Registro Civil de Paulínia SP - Livro 0203 FL 312, registre-se que no período de 04/2011 a 06/2014 o mesmo Sr. Fábio Andre Caldas era Sócio-Administrador da empresa MAXX ÁLCOOL REPRESENTAÇÃO COMERCIAL LTDA - CNPJ 11.948.501/0001-10 que nesta época tinha o Sr. ANDRE LUCIANO ZANOVELO com 50% do seu capital social.

Em sessão de 01/06/2010 (JUCESP 169.113/10-3) foi registrada a retirada da participação societária na GIGANTE do Sr. MARCO ANTONIO DE MEDEIROS ALONSO, porém na data 09/02/2012 ele foi representante da fiscalizada com poderes para movimentar a conta bancária junto ao Banco Bradesco S/A por meio da Procuração lavrada no Cartório de Registro Civil de Paulínia SP - Livro 0192 FL372.

Como se pode observar, embora o Sr. Marco Antonio de Medeiros Alonso tenha saído formalmente da empresa autuada em 24/05/2010, a fiscalização entendeu que ele continuou participando ativamente da sua administração, durante o ano-calendário de 2011, com base na constatação dos seguintes fatos:

1 - os dados apurados nos autos do processo da Reclamatória Trabalhista nº 0000761-38-2012.5.15.0076 (2ª Vara da Justiça do Trabalho, em Franca, São Paulo);

2 - na data 09/02/2012 ele foi representante da fiscalizada com poderes para movimentar a conta bancária junto ao Banco Bradesco S/A, por meio da Procuração lavrada no Cartório de Registro Civil de Paulínia SP - Livro 0192, fls. 372.

O referido processo trabalhista teve as seguintes partes envolvidas (destaque acrescido):

Reclamante: FLÁVIO ANDRE VINHOLA Reclamadas:

- 1) ARCFRAN — EMPREENDIMENTOS, NEGÓCIOS E PARTICIPAÇÕES LTDA;*
- 2) MARCO ANTONIO DE MEDEIROS ALONSO;*
- 3) ANTONIO ALONSO FERRACINI;*
- 4) MARIA SILVIA DE MEDEIROS ALONSO KUHN;*
- 5) ANDRE LUCIANO ZANOVELO;*
- 6) OXXIL LOGÍSTICA E TRANSPORTES LTDA;*
- 7) PETROBALL DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO LTDA.;*
- 8) GIGANTE ARMAZENADORA E DISTRIBUIDORA DE DERIVADOS DE PETRÓLEO E ÁLCOOIS LTDA— ME;*
- 9) PETROGOLD DISTRIBUIDORA DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.;*
- 10) ARROWS PETRÓLEO DO BRASIL LTDA — ME; 1 11) TRIM DISTRIBUIDORA DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA- ME.*

Objeto: Ação trabalhista.

A partir da decisão de primeira instância, a autoridade judicial competente entendeu que restara comprovado que o Sr. Flávio Andre Vinhola prestou serviços para um grupo de empresas que atuavam na área de combustíveis (dentre elas, a autuada), que foram representadas pelo Sr. Marco Antonio de Medeiros Alonso. Seque o inteiro teor do Dispositivo, datado de 22/10/2015:

III - DISPOSITIVO

POSTO ISSO, analisando as questões levantadas nos limites dos pedidos e causa de pedir apresentados, julgo PARCIALMENTE PROCEDENTES os pleitos ofertados por FLÁVIO ANDRÉ VINHOLA em face de ARCFRAN – EMPREENDIMENTOS, NEGOCIOS E PARTICIPACOES LTDA, MARCO ANTONIO DE MEDEIROS ALONSO, ANTONIO ALONSO FERRACINI, ANDRE LUCIANO ZANOVELO, OXXIL LOGISTICA E TRANSPORTES LTDA., PETROBALL DISTRIBUIDORA DE PETROLEO LTDA., GIGANTE ARMAZENADORA E DISTRIBUIDORA DE DERIVADOS DE PETROLEO E ALCOOIS LTDA – ME, PETRÓGOLD DISTRIBUIDORA DE DERIVADOS DE PETROLEO LTDA., ARROWS PETROLEO DO BRASIL LTDA – ME e TRIM DISTRIBUIDORA DE DERIVADOS DE PETROLEO LTDA – ME, para condená-las solidariamente ao pagamento das seguintes verbas: AVISO PRÉVIO E INTEGRAÇÕES; SALÁRIOS TREZENOS PROPORCIONAIS; FÉRIAS COM UM TERÇO DA CONTRATUALIDADE, SIMPLES, DOBRADAS E PROPORCIONAIS; FGTS; MULTA DE 40% E DSRs e REFLEXOS, tudo conforme fundamentação "supra" que passa a integrar este "decisum".

Conforme documento anexado ao processo trabalhista às fls. 782/783, ingressaram com recurso ordinário as seguintes partes do processo:

Processo Nº 0000761-38.2012.5.15.0076 RO

RECURSO ORDINÁRIO

VARA DO TRABALHO DE FRANCA 2A

1º Recorrente: Gigante Armazenadora e Distribuidora de Derivados de Petróleo e Álcoois Ltda. - ME

Adv.: Carlos Eduardo Delmondi (165200-SP-D - Prc.Fls.: 296)

2º Recorrente: Marco Antonio de Medeiros Alonso

Adv.: Fabio Henrique Calil Gandara (170103-RJ-D - Substab.Fls: 718)

2º Recorrente: Antônio Alonso Ferracini

Adv.: Fabio Henrique Calil Gandara (170103-RJ-D - Substab.Fls: 718)

2º Recorrente: OXXIL Logística e Transportes Ltda.

Adv.: Marcelo Gomes da Silva (177461-SP-D - Substab.Fls: 758)

2º Recorrente: Petrogold Distribuidora de Derivados de Petróleo Ltda.

Adv.: Marcelo Gomes da Silva (177461-SP-D - Substab.Fls: 758)

2º Recorrente: Arrows Petroleo do Brasil Ltda.

Adv.: Marcelo Gomes da Silva (177461-SP-D - Substab.Fls: 758)

3º Recorrente: Trim Distribuidora de Derivados de Petróleo Ltda.

Adv.: Marcelo Gomes da Silva (177461-SP-D - Substab.Fls: 758)

4º Recorrente: Andre Luciano Zanovelo

Adv.: Carlos Eduardo Delmondi (165200-SP-D - Prc.Fls.: 215)

No entanto, tais recursos restaram prejudicados, tendo em vista a existência de acordo entre o reclamante (Sr. Flávio Andre Vinhola) e a reclamada Petroball Distribuidora de Petróleo Ltda. Copia-se, a seguir, parte da decisão do Sr. Juiz Auxiliar da Vice-Presidência Judicial Renato Henry Sant'Anna:

Decisão

Protocolo 16037076/2017-edoc.

Trata-se de petição em que o reclamante e a reclamada Petroball Distribuidora de Petróleo Ltda. notificam acordo no valor líquido de R\$100.000,00 e requerem a homologação.

HOMOLOGA-SE o acordo nos exatos termos da petição juntada, para que surta seus jurídicos e legais efeitos.

As partes declaram que o acordo refere-se a pagamento de verbas indenizatórias.

Não há incidência de contribuições fiscais ou previdenciárias, diante da natureza das parcelas pagas no acordo.

No inadimplemento da obrigação fica a reclamada ciente de que não será novamente intimada/citada para o pagamento do débito, tendo em vista que conhece o valor a ser quitado. Será presumida a sua insolvência; serão inseridos os seus sócios no polo passivo da lide, independentemente de nova ciência, bem como a consequente inserção de seus nomes no EMDT. Serão, igualmente, realizados todos os demais atos necessários à efetiva constrição de bens; reprise-se, independentemente de nova ordem ou despacho, porque de todas as consequências de seu inadimplemento a devedora está ciente e com elas concorda.

Em razão do acordo realizado, ficam prejudicados os Recursos Ordinários interpostos. Dê-se baixa.

A decisão judicial entendeu que o Sr. Flávio Andre Vinhola prestou serviços para um grupo de empresas que atuavam na área de combustíveis (dentre elas, a autuada), que foram representadas pelo Sr. Marco Antonio de Medeiros Alonso.

O Sr. Marco Antonio de Medeiros Alonso se insurgiu contra o termo de sujeição passiva com base nos seguintes argumentos:

Jamais ocupou um único cargo sequer de administração na GIGANTE (sujeito passivo), mormente em relação ao período sob fiscalização (01/2011 a 12/2011).

O Termo de Sujeição Passiva Solidária nº 002/2015 ao indicar base legal (artigo 135, III, do CTN) é desconectado dos fatos reais e padece de sérios vícios de nulidade e legalidade.

Era administrador da sócia ARCFRAN e não do sujeito passivo principal (GIGANTE). Há, neste ponto, um nítido equívoco: o fato de ter atuado como administrador da sócia não transfere automaticamente para o Impugnante o "status" de administrador da investida. O Impugnante atuou como sócio e administrador da ARCFRAN entre 11/02/2008 e 03/05/2010, e o período de fiscalização que gerou a autuação se circunscreve a 01/2011 a 12/2011. Os novos compradores, por sua vez, nomearam outro administrador, como atesta a 8ª alteração contratual da ARCFRAN (Doc. 02).

O relato fiscal realiza uma superposição totalmente ilegítima entre o cargo de administrador da sócia (ARCFRAN) e o cargo de administrador do sujeito passivo (GIGANTE), sendo certo que a regra constante do artigo 135, III, do CTN, está endereçada exclusivamente ao administrador do sujeito passivo (GIGANTE), jamais ao administrador do sócio do sujeito passivo (ARCFRAN). Afinal, este último carece de poderes e meios para interferir na gestão fiscal da sociedade investida.

Considera também incabível a alegação de que o Impugnante pertenceria a um suposto "grupo econômico", e que tal situação atrairia a aplicação do artigo 124, inciso I, do CTN. Questiona a sentença trabalhista em que se baseou a fiscalização, pois sequer transitou em julgado. O artigo 124, I, do CTN não adota a expressão "grupo econômico" como fundamento para atrair a solidariedade.

Sobre a existência de uma procuração outorgada ao Impugnante para acessar conta bancária específica em nome da GIGANTE, a defesa alega que também atua no mercado de combustíveis, e, portanto, mantinha relações comerciais com diversas empresas do ramo. Após a troca do controle societário ocorrido na ARCFRAN (sócia da GIGANTE), os novos sócios queriam ampliar a carteira de clientes da empresa recém-adquirida. Como resultado das negociações ocorridas entre o Impugnante e os novos sócios da GIGANTE, ficou determinado que a GIGANTE indicaria uma conta

bancária específica com o propósito de segregar o faturamento dos clientes indicados pelo Impugnante em relação ao restante de sua operação. O objetivo do uso da conta bancária era conferir visibilidade às receitas geradas pelo Impugnante e segurança para as partes contratantes. O Impugnante receberia uma remuneração em decorrência da indicação dos clientes.

Como se pode observar, a defesa concentra seus argumentos no sentido de questionar a validade da referida decisão judicial e o fato de ainda não ter transitado em julgado.

Na realidade, a fiscalização se utilizou de uma prova produzida em outro processo, o que se costuma designar de "prova emprestada". De acordo com o art. 369 do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015), as partes têm o direito de empregar todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, para provar a verdade dos fatos em que se funda o pedido ou a defesa e influir eficazmente na convicção do juiz.

No caso específico da prova emprestada, tem sido convergente o entendimento da doutrina e da jurisprudência de que o essencial é que tenha sido obtida por meio lícito e respeitados os princípios constitucionais do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório. Além disso, o empréstimo é da prova, ou seja, fatos, demonstrações, levantamentos, em função do que firma-se um convencimento, e não simplesmente das conclusões formais do outro processo.

Nesse sentido, citem-se os seguintes julgados administrativos (grifei):

Ac. DRJ/CPS nº 30.204, de 02/09/2010:

Prova Emprestada. Validade.

É perfeitamente admitido, no sistema jurídico pátrio, que a prova produzida num processo seja trasladada e aproveitada em outro, por meio de certidão extraída do processo de origem. As restrições referem-se a simples transposição das conclusões sem as provas correspondentes, fato não ocorrido no âmbito dos presentes autos.

A prova emprestada deve ser admitida principalmente quando agregada a outros elementos de convicção produzidos no curso do procedimento fiscal, sob o crivo do contraditório Ac. 3102-002.363, sessão 29/01/2015:

PROVA EMPRESTADA. INFORMAÇÃO PRESTADA PELO FISCO ESTADUAL EXTRAÍDA DE DECLARAÇÃO PRESTADA PELO PRÓPRIO CONTRIBUINTE. DADA OPORTUNIDADE DE JUSTIFICAR DIFERENÇA DA RECEITA OMITIDA NA FASE DE FISCALIZAÇÃO. ADMISSIBILIDADE. *As provas obtidas do Fisco Estadual, na fase de fiscalização, são admissíveis no processo administrativo fiscal, especialmente, se o contribuinte foi intimado a justificar a diferença a menor entre a receita declarada perante à Secretaria da Receita Federal do*

Brasil (RFB) e a declarada ao órgão de Administração Tributária estadual e, de forma intencional e deliberada, não apresenta à fiscalização livros ou documentos da sua escrituração fiscal que foram juntados aos autos apenas na fase recursal. Recurso Voluntário Negado.

Acórdão 103-07388, de 13/05/86:

O empréstimo é da prova, ou seja, fatos, demonstrações, levantamentos, em função do que firma-se um convencimento, e não simplesmente das conclusões formais, ainda que tenha havido pagamento, ato de vontade que pode ter à base de fatores diversos de conveniências e/ou oportunidades, e que, naturalmente, não tem como ser erigido à condição de uma presunção jure et jure de concordância com os fatos subjacentes, posto que a obrigação tributária denunciadora da ocorrência concreta do fato gerador (imponível), é ex-lege por excelência, e não ex-volunta.

Assim, no presente caso o elemento de prova que deve ser utilizado para análise da vinculação do Sr. Marco com a autuada são os documentos constantes no processo trabalhista que ensejaram a decisão da 2ª Vara do Trabalho de Franca, São Paulo (fls. 3.245).

Reassalte-se que, por solicitação dessa autoridade, todo conteúdo do processo judicial em referência foi anexado aos autos (fls. 1.252/3.533). Portanto, são provas obtidas por meio lícito, e como tal podem ser consideradas no presente processo.

Retornemos à questão relacionada à atribuição de responsabilidade solidária atribuída ao Sr. Marco Antonio de Medeiros Alonso.

Na decisão da 2ª Vara do Trabalho de Franca, São Paulo, o meritíssimo Sr. Juiz destaca que:

O e-mail de folha 79 revela uma conversa entre o sr. Sérgio, da Gigante, e o reclamante, em que o obreiro solicita o seu pagamento. Esses e-mails são de abril de 2011 (depois, portanto, do término da parceria).

Nessa conversa, resta claro que, na época em que foram

enviados, a Gigante possuía intensa ligação com o sr. Marco, que era quem, de fato, autorizava o pagamento do obreiro.

Veja que o sr. Sérgio (e-mail da reclamada gigante: sergio.gigantedistribuidora@yahoo.com.br) disse ao autor que ele passara a liberação de seu pagamento ao sr. André, que, por sua vez, necessitava de uma autorização do sr. Marco para efetuar a liberação do valor devido.

O e-mail de folha 77 é nesse mesmo sentido.

Diante desse quadro, percebe-se que o reclamante, mesmo após o término da parceria do sr. Marco e suas empresas e a Petroball, continuou a lhe prestar serviços, vinculados aos seus negócios com combustíveis, dos quais o senhor André, quinto reclamado, e a empresa Gigante, oitava reclamada, estavam intimamente ligados, como mencionado na Prefacial.

O e-mail a que se refere a citada decisão tem o seguinte teor (anexado aos autos às fls. 1.831):

De: FLAVIO VINHOLA <andrevinhola@hotmail.com>
Enviado em: quarta-feira, 19 de outubro de 2011 13:27
Para: m.bassi@uol.com.br
Assunto: FW: Res: Por Favor

From: andrevinhola@hotmail.com
To: marcopetrogold@hotmail.com
Subject: FW: Res: Por Favor
Date: Thu, 21 Apr 2011 19:56:06 +0300

MARCO POR FAVOR PUXA UM RADIO PRO ANDRE E AUTORIZA MEU PAGTO,PRECISO IR PRA FRANCA AMANHA E ESTOU SEM DINHEIRO SACANAGEN CARA.

SEGUE EMAIL QUE O SERGIO ME ENVIOU

Subject: Res: Por Favor
To: andrevinhola@hotmail.com
From: sergio.gigantedistribuidora@yahoo.com.br
Date: Thu, 21 Apr 2011 16:50:45 +0000

Flavio, como sempre passei ao Andre para liberacao, o que ainda não aconteceu.
 Abraço e bom feriado
 Sergio Enviado através do meu BlackBerry® da Nextel

From: FLAVIO VINHOLA <andrevinhola@hotmail.com>
Date: Thu, 21 Apr 2011 15:37:29 +0300
To: <sergio.gigantedistribuidora@yahoo.com.br>
Subject: Por Favor

Sérgio bom dia.

Por favor estou precisando do meu pagto pra hj.tentei falar com vc ontem mas não consegui.me da um retorno por favor.

Obrigado.

Flávio.
 (62) 9166 5685

Esse documento foi retirado dos autos do processo judicial, sendo, portanto, plenamente válido para ser analisado no presente processo.

Também se extraem do processo trabalhista as seguintes questões:

1 - diante dos depoimentos colhidos, o Sr. Flávio André Vinhola foi contratado pelo Sr. Marco Antonio de Medeiros Alonso para representar os seus negócios. À época, o Sr. Marco figurava como sócio administrador da Arcfran, que era proprietária de 99% das cotas sociais da Gigante (autuada); e 2 - em audiência pública, o representante da Arcfran e da Gigante confessou que essas empresas pertencem a um mesmo grupo econômico.

3 - embora de per si não possa ser considerado como elemento probante, merece ser destacado que o Sr. Juiz Eduardo Souza Braga concluiu, a partir das provas constantes no processo, que as pessoas físicas e jurídicas (dentre elas a autuada) faziam parte de uma só organização empresarial nesses termos:

Ante a todo o explanado, considerando o amálgama entre as pessoas físicas e jurídicas acima indicadas (atuavam como se fossem uma só organização empresarial), reconheço o vínculo de emprego entre o reclamante e a primeira reclamada, Arcfran, entre 02 de junho de 2008 a 30 de julho de 2011, na função de encarregado administrativo, nos limites do postulado.

Com efeito, deveria a defesa ter apresentado elementos que pudessem inquirir a validade de tais provas, e não simplesmente questionar a decisão judicial ou o fato de ainda não ter transitado em julgado.

Outro aspecto relevante, que corrobora com a tese que durante o ano de 2011 a Gigante possuía intensa ligação com o sr. Marco (apesar desse ter se desligado da empresa controladora ARCFRAN), foi a constatação de que em 09/02/2012 foi concedido poderes ao Sr. Marco para representar a fiscalizada, inclusive movimentar a conta bancária junto ao Banco Bradesco S/A (Procuração lavrada no Cartório de Registro Civil de Paulínia SP - Livro 0192 FL372).

A defesa alega que essa procuração objetivou conferir visibilidade às receitas geradas pelo Impugnante, a partir de uma nova relação comercial, em que o Sr. Marco atuaria como representante comercial.

Ora, não faz sentido se transferir tantos poderes a um terceiro que não faça parte da administração da empresa. Se era para dar transparência, bastaria o fornecimento do extrato bancário periódico, e não a concessão de poderes de movimentação da conta, que é inerente ao responsável da pessoa jurídica.

Portanto, essa concessão de poderes para movimentação bancária logo no início de 2012, somada ao conteúdo do e-mail indicado no processo trabalhista, fortalece o entendimento de que o Sr. Marco continuou a ter ingerência na Gigante Armazenadora, mesmo tendo formalmente se desligado da empresa controladora - ARCFRAN - em 2010.

Passemos agora à análise do dispositivo legal utilizado pela fiscalização para embasar o vínculo de responsabilidade tributária.

Embora o Termo de Verificação Fiscal cite tanto o art. 124 como o art. 135, inciso III, do CTN, o Termo de Sujeição Passiva Solidária em nome do Sr. Marco Antonio de Medeiros Alonso (Termo nº 002/2015, fls. 786/787) faz referência somente a esse último. Assim, restringirei a minha análise somente a esse dispositivo.

O art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, estabelece a responsabilidade tributária aos diretores, gerentes e administradores de pessoas jurídicas de direito privado, pelos créditos decorrentes de obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, nos seguintes termos:

***Art. 135.** 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:*

***I-** as pessoas referidas no artigo anterior;*

II- os mandatários, prepostos e empregados;

III- os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

De início, emerge a questão da correta exegese do que vem a ser “infração de lei”. A Súmula nº 430, de 24/03/2010, do Supremo Tribunal Federal (a seguir transcrita), traduz o entendimento de que o mero inadimplemento do pagamento do tributo não pode dar causa à responsabilização dos sócios gerentes (administradores).

STJ Súmula nº 430 Inadimplemento da Obrigação Tributária - Responsabilidade Solidária do Sócio-Gerente O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

Ainda sobre o inciso III do art.135 do CTN, a Fazenda Pública Federal, por meio da Procuradoria-Geral, já se manifestou acerca do tema, conforme consta no Parecer/PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009, que ora se reproduz excertos de sua conclusão:

VII - CONCLUSÃO 106. Em resumo, alinhamos aqui os fundamentos e as conclusões do presente Parecer:

a) A responsabilidade do dito “sócio-gerente”, de acordo com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, decorre de sua condição de “gerente” (administrador), e não da sua condição de sócio;

b) A responsabilidade do administrador, por força do art.135 do CTN, na linha da jurisprudência do STJ, é subjetiva e decorre de prática de ato ilícito;

[...]d) A responsabilidade dos administradores, de acordo com a jurisprudência do STJ, não pode ser entendida como exclusiva (responsabilidade substitutiva), porquanto se admite na Corte Superior que a ação de execução fiscal seja ajuizada, ao mesmo tempo, contra a pessoa jurídica e o administrador;

[...]j) A jurisprudência do STJ aponta para a responsabilidade solidária, inclusive em precedentes desfavoráveis à Fazenda Nacional, em que se afirma que o “sócio-gerente” só pode ser responsabilizado solidariamente se detiver poderes de gerência e se tiver praticado ato ilícito no exercício dessa gerência, na forma do art.135, III, do CTN;

[...]u) Sendo solidária a responsabilidade decorrente de ato ilícito praticado pelo administrador, este, uma vez atestada administrativamente sua responsabilidade, está sujeito a todos instrumentos de proteção do crédito tributário, como o arrolamento de bens e direitos, a inscrição no CADIN e a medida cautelar fiscal, estando, sujeito, outrossim, à negativa de expedição de Certidão Negativa de Débito.

107. Por fim, ressaltamos que nossas conclusões aplicam-se exclusivamente ao regramento ordinário do art.135, III, do CTN, não alcançando, portanto, regras especiais previstas na

legislação que responsabilizam com mais rigor os sócios ou os administradores das pessoas jurídicas.

Como evidenciado no exame de mérito do lançamento, com multa de ofício qualificada (150%), a habitualidade e reiteração no cometimento das infrações tributárias revelam, inescapavelmente, o evidente intuito em lesar a Fazenda Nacional.

No caso em análise, ficou perfeitamente comprovado que não se trata de mero inadimplemento da obrigação, mas de conduta deliberada (falta de declaração de valores devidos), que, inquestionavelmente, configura infração à lei cometida pelas pessoas com poderes de administração no período fiscalizado.

Na esteira desse entendimento citem-se, dentre muitas, as seguintes decisões do CARF:

Ac. CARF nº 1302-001.991, Sessão de 13/09/2016:

SÓCIOS ADMINISTRADORES. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ART. 135 DO CTN. Os atos infracionais dos sócios que administravam a sociedade durante o período autuado são enquadráveis no artigo 135 do CTN, devendo ser mantida a sua responsabilidade sobre os créditos lançados na presente autuação.

Ac. CARF Acórdão 1302-00.167, Sessão de 11/03/2010:

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. PROCEDÊNCIA - Se as provas carreadas aos autos deixam fora de dúvida a participação de variado número de pessoas nos fatos que redundaram em evasão fiscal, tais pessoas devem ser mantidas no pólo passivo das obrigações tributárias correspondentes, vez que presente hipótese legal autorizadora. Nos termos do art. 135 do Código Tributário Nacional, os mandatários, prepostos, empregados, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultante de atos praticados com infração de lei.

Portanto, diante das evidências expostas na auditoria fiscal, entendo como correta a imputação de responsabilidade ao Sr. Marco Antonio de Medeiros Alonso.

Impugnação apresentada pelo Sr. André Luciano Zanovelo, fls. 1.023/1.038.

Alega, em síntese, o Sr. André Luciano Zanovelo:

Embora a fiscalização acuse a existência de "grupo econômico" baseada nas informações extraídas da reclamação trabalhista (RT 0000761-38.2012.5.15.0076), não fez qualquer comprovação do liame do defendente André Luciano Zanovelo com a pessoa jurídica devedora ou, mais

do que isso, mostrar quais teriam sido seus atos de gestão à frente da pessoa jurídica.

O relatório é bastante confuso nesse ponto, à medida que mistura os institutos sem detalhar como estaria caracterizado cada um deles. O Fiscal copiou, aleatoriamente, vários trechos da sentença (conforme lhe aprouve) sem nenhum tratamento adequado das informações e sem trazer, dos autos da Justiça do Trabalho, os documentos que seriam necessários ao embasamento da tese fiscal.

É sempre bom ter em conta que o defendente foi quotista da ARCFRAN - Empreendimentos, Negócios e Participações Ltda., no curto período que vai de 20 de julho de 2011 e 19 de abril de 2012, conforme informações do próprio relatório da auditoria fiscal. E a ARCFRAN, por seu turno, era detentora de participação na devedora, a Gigante Armazenadora e Distribuidora.

Não há, pois, qualquer ato de Gestão apresentado com o Relatório que comprove ou ao menos indique qualquer vínculo dessa natureza com o defendente.

O defendente André entrou na ARCFRAN em julho de 2011 (conforme relata o próprio fiscal) e saiu em abril de 2012, como sócio quotista e NUNCA com poderes de administração; muito menos teve poderes de gestão da devedora Gigante Armazenadora e Distribuidora.

Sobre o email alega: A fiscalização, baseada em trecho da sentença da Justiça do Trabalho, diz haver uma comunicação eletrônica (e-mail) no qual um pretense funcionário da ARCFRAN (Flávio Vinhola) fez a cobrança de valores que lhe seriam devidos, ao que se respondeu que a liberação do pagamento dependeria do Sr. André, que por seu turno, dependia de autorização do Sr. Marco.

Oe-mail de folha 79 revela uma conversa entre o Sr. Sérgio, da Gigante, e o reclamante, em que o obreiro solicita o seu pagamento. Esses e-mails são de abril de 2011 (depois, portanto, do término da parceria).

Nessa comunicação não se afirmou, em nenhum ponto, que "André" dependia da autorização de "Marco" para realizar pagamento. Aliás, não se reconhece a existência de tal e-mail no processo trabalhista, nem que houve qualquer pedido ao Sr. André pelo Sr. Flávio de qualquer pagamento, muito menos que dependeria de autorização do Sr. Marco. Tanto que o Sr. Flávio Vinhola nunca mandou qualquer e-mail ao Sr. André. Não há, nem neste processo administrativo e muito menos no processo trabalhista qualquer documento neste sentido. Vale frisar que a sentença não pode ter efeito absoluto como quer fazer crer o Agente Fiscal, pois ainda pendente de análise pelo Tribunal Regional do Trabalho, uma vez que o processo não transitou em julgado.

Como sócio ingressante na ARCFRAN foi procurado para pagar as verbas que eram reclamadas por Flávio Vinhola e, por

não se tratar de dívida de funcionário que teria laborado sob comando de antigos sócios, buscou se comunicar com o Sr. Marco Antônio Medeiros, pois foi no período deste que vigorou o contrato de trabalho.

Sefossem realmente devidas essas verbas pela então diretoria que constava no quadro social da ARCFRAN, tal tipo de assunto deveria ser tratado diretamente com o Sr. Fabrício Rebelato, então responsável pelos assuntos de contratação de funcionários.

A alegação de grupo econômico também não supre a deficiência da decisão, notadamente porque veio transplantada (sem o devido tratamento) da Justiça do Trabalho, onde esse instituto tem significado e caracterização totalmente diferentes.

Entretanto, a responsabilização tributária do administrador, ou qualquer denominação que a ele se dê, só é possível no caso de o mesmo ter praticado ato ilícito ou agido com excesso de poderes, conforme disposto no ar. 135.

Desse modo, considerando não preenchidos os requisitos para a responsabilização do impugnante (especialmente porque se tem prova de que todos os atos de administração foram executados pelo sócio Fabrício Rebelato) e de rigor a reforma do ato impugnado para fins de excluir o impugnante da condição de responsável solidário pelo crédito lançado.

Dada a sua relevância, convém transcrever novamente parte do Termo de Verificação Fiscal:

O Sr. ANDRE LUCIANO ZANOVELO que detinha 99,00% das quotas do capital social da ARCFRAN (na qualidade de Sócio_Administrador) de 20/07/2011 a 09/04/2012, que em contrapartida era controladora da GIGANTE com 99,00% do seu capital social. Mas no intervalo de 24/05/2010 a 20/07/2011 a empresa ARCFRAN tinha como sócia a XANGRILA PARTICIPAÇÕES S/A – CNPJ: 10.267.594.0001-55 com participação de 99,00 % do seu capital social, que por sua vez teve como PRESIDENTE o Sr. ANDRE LUCIANO ZANOVELO no período de 21/05/2010 a 04/10/2013.

Na data de 12/11/2012 foi nomeado pela GIGANTE o Sr. FABIO ANDRE CALDAS como representante para movimentar a conta bancária junto ao Banco Bradesco S/A por meio da Procuração lavrada no Cartório de Registro Civil de Paulínia SP – Livro 0203 FL 312, registre-se que no período de 04/2011 a 06/2014 o mesmo Sr. Fabio Andre Caldas era Sócio-Administrador da empresa MAXX ALCOOL REPRESENTAÇÃO COMERCIAL LTDA – CNPJ 11.948.501/0001-10 que nesta época tinha o Sr. ANDRE LUCIANO ZANOVELO com 50% do seu capital social.

Em sessão de **01/06/2010** (JUCESP 169.113/10-3) foi registrada a retirada da participação societária na GIGANTE do Sr. MARCO ANTONIO DE MEDEIROS ALONSO, porém na data **09/02/2012** ele foi representante da fiscalizada com poderes para movimentar a conta bancária junto ao Banco Bradesco S/A por meio da Procuração lavrada no Cartório de Registro Civil de Paulínia SP – Livro 0192 FL 372.

Essa sequência de fatos indica que o Sr. MARCO ANTONIO DE MEDEIROS ALONSO e ANDRE LUCIANO ZANOVELO no ano de 2011, diretamente ou indiretamente estiveram sempre atuando na administração GIGANTE.

O Termo de Sujeição Passiva Solidária às fls. 788 fundamentou o vínculo de responsabilidade do Sr. André Luciano Zanovelo somente com base no art. 135, III, do CTN (embora o Termo de Verificação Fiscal também cite o art. 124 do mesmo código).

De início, deve-se destacar que o e-mail que consta às fls. 79 do processo judicial já foi transcrito no presente voto, quando da análise do item anterior.

Da sua leitura, infere-se que a referida mensagem não foi enviada pelo Sr. Flávio Vinhola diretamente ao Sr. André. Assim tal documento, por si só, não pode ser considerado como elemento probante para atribuir a responsabilidade tributária do contestante. Porém, o seu conteúdo, se verdadeiro, indica que o Sr. André Luciano Zanovelo tinha uma participação ativa na administração de negócios de combustíveis, tanto é que estava sendo consultado para efetuar o pagamento de serviços prestados por terceiros.

Deve-se observar, também, que a fiscalização se utilizou de outros fatos para arrolar o Sr. André Luciano Zanovelo, em especial, a vinculação de suas atividades com as do Sr. Marco Antonio de Medeiros Alonso. Além disso, conforme comentado no item precedente, a partir dos depoimentos prestados nos autos do processo judicial, restou comprovado que as pessoas físicas e jurídicas (dentre elas a autuada) faziam parte de uma só organização empresarial.

Portanto, o Sr. André Luciano Zanovelo não era meramente um sócio das controladoras "Arcfran" e "Xangrila", mas também exercia participação ativa na administração dos negócios da controlada (no caso, a Gigante Armazenadora e Distribuidora), fato que fortalece a tese de veracidade do conteúdo do e-mail citado.

Destarte, considerando-se que a questão relacionada à atribuição de responsabilidade, com base no art. 135, inciso III, do CTN já foi enfrentada no item anterior, dispensa-se, por economia processual, tecer novamente as mesmas considerações sobre o assunto.

Mantenho, portanto, as mesmas conclusões já expostas no presente voto, com relação à atribuição de responsabilidade ao Sr. Marco Antonio de Medeiros Alonso, devendo-se considerar também o Sr. André Luciano Zanovelo como responsável solidário pelo crédito tributário lançado.

Impugnação apresentada por Fabrício Zanovelo Rebelato, fls. 1.060/1.080.

A impugnação apresentada pelo Sr. Fabrício Zanovelo Rebelato é quase idêntica à peça contestatória apresentada pela autuada. O único aspecto que diverge é quanto à alegação de inexistência de requisitos para aplicação dos arts. 124, inciso I, e 135, inciso III, do CTN.

Aqui também o Termo de Sujeição Passiva Solidária nº 003/2015, fls. 790, fundamentou apenas no art. 135, inciso III, do CTN.

A questão que envolve a atribuição de responsabilidade solidária ao Sr. Fabrício decorre do fato de ele ser o sócio-administrador da empresa autuada, tendo sido admitido em 29/03/2010.

Conforme já foi analisado no presente voto (item relacionado à defesa do Sr. Marco Antonio de Medeiros Alonso), os atos infracionais dos sócios que administravam a sociedade durante o período autuado são enquadráveis no artigo 135 do CTN, sendo pacífica e convergente a jurisprudência administrativa nesse aspecto.

Portanto, no presente caso, uma vez comprovado que se trata de sócio com poderes de administração, é de se manter a mesma conclusão dos itens precedentes, sendo correta a atribuição de responsabilidade solidária.

Pessoas Jurídicas Arroladas como Devedores Solidários.

Foram arrolados como devedores solidários, com base no art. 124, inciso I, do CTN, as seguintes pessoas jurídicas, por interesse comum na situação que constitua o fato gerador das obrigações tributárias lançadas:

Nome	Fls.
Oxxil Logística e Transportadora Ltda.	778
Arrows Petróleo do Brasil Ltda.	782
ARCFRAN – Empreendimentos, Negócios e Participações Ltda	776
Petrogold Intermediação e Agenciamento de Negócios em Álcool Combustíveis Ltda.	780
Trim Distribuidora de Derivados de Petróleo S/A	784

Contestaram o lançamento, as seguintes empresas:

- Arpex Consultoria e Gestão Empresarial S/A, fls. 1.086/1.088.*
- Oxxil Logística e Transportadora Ltda. (datada de 14/01/2016, fls. 994/1001), tendo como signatário o senhor Marcelo Barizão de Oliveira Júnior*
- Oxxil Logística e Transportadora Ltda. (datada de 19/01/2016, fls. 923/932), tendo como signatário o senhor Orlando Carvalho de Medeiros; e*
- Petrogold Intermediação e Agenciamento de Negócios em Álcool Combustíveis Ltda. (fls. 892/904, em 06/01/2016).*

Dada a similitude dos argumentos apresentados e por terem por base os mesmos fatos apurados pela fiscalização, analisarei as contestações em conjunto no presente item.

O litígio envolve a vinculação entre as pessoas jurídicas arroladas como devedores solidários, nos termos do art. 124, inciso I, do CTN.

Art. 124 CTN. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) preconiza que “na responsabilidade solidária de que cuida o art. 124, I, do CTN, não basta o fato de as empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico, o que por si só, não tem o condão de provocar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma das empresas”. Para o STJ “é imprescindível que as empresas pertencentes ao mesmo conglomerado financeiro realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, sendo irrelevante a mera participação no resultado dos eventuais lucros auferidos pela outra empresa coligada ou do mesmo grupo econômico”. Segundo o referido Tribunal, é necessário demonstrar que os titulares dos interesses estão no mesmo pólo da relação jurídica³.

Conquanto a expressão “interesse comum” encarte um conceito indeterminado, imperativo proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a ratio essendi do art. 124, I, do CTN. Assim, o interesse comum das pessoas não pode ser interpretado como sinônimo de simples reflexo do interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária principal, pressupondo-se, pois, interesse jurídico, que guarda correlação à realização comum ou conjunta da situação que constitui o fato imponible. Para se caracterizar responsabilidade solidária em matéria tributária entre duas empresas pertencentes ao mesmo conglomerado financeiro, “é imprescindível que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, sendo irrelevante a mera participação no resultado dos eventuais lucros auferidos pela outra empresa coligada ou do mesmo grupo econômico” (REsp. nº 834.044/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Denise Arruda, julgado em 11/11/2008)

Nesse sentido, o Resp 1079203/SC, Rel. Min. Eliana Calmon, 2ª T, 03/03/2009, STJ:

³ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ). REsp 834.044/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Denise Arruda, DJe 15.12.08; REsp 884.845/SC, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 18/02/2009; REsp 859.616/RS, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 15.10.2007; REsp 1.001.450/RS, Rel. Min. Castro Meira, DJe 27.03.2008; AgRg no REsp 21.073, Rel. Min. Humberto Martins, DJe de 26.10.2011; AgRg no Ag 1.055.860/RS, Rel. Min. Denise Arruda, DJe 26.3.2009; AgRg no REsp 94.238/RS, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, DJe 16/10/2012; AgRg no Ag 1.415.293/RS, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, DJe 21/09/2012; AgRg no AREsp 603.177/RS, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe 27/03/2015; AgRg no REsp 1.433.631/PE, Rel. Min. Humberto Martins, DJe 13/03/2015; Resp 1.079.203/SC, Rel. Min. Eliana Calmon, DJe 02/04/2009.

“É tranquilo nesta Corte o entendimento segundo o qual não caracteriza a solidariedade passiva em execução fiscal o simples fato de duas empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico”. *A existência de grupo econômico não desnatura a identidade das empresas associadas, que permanecem como pessoas jurídicas distintas e autônomas, respondendo cada qual pelo pagamento de seus débitos tributários, exceto quando se comprovar que o grupo econômico é irregular.*

A questão essencial em situações dessa natureza é que reste comprovado que o grupo econômico formado não deixa de ser uma única empresa.

Normalmente considera-se que há interesse comum quando as empresas possuem o mesmo corpo diretivo, ou quando há confusão patrimonial entre duas ou mais empresas ou, ainda, quando ocultam ou simulam negócios jurídicos internos, visando dificultar ou impedir que a execução fiscal.

Para se caracterizar o interesse comum deve estar devidamente demonstrada a existência de um liame inequívoco entre as atividades desempenhadas pelos integrantes do grupo econômico. As empresas têm apenas aparência de unidades autônomas, quando, na verdade, a atuação é complementar. São os casos em que resta caracterizada confusão patrimonial, vinculação gerencial, coincidência de sócios e administradores, enfim, casos em que há abuso da forma entre as empresas integrantes do agrupamento.

Analisemos, agora, os motivos que ensejaram a atribuição de responsabilidade solidária no caso em litígio.

Consta no Termo de Verificação Fiscal, fls. 764/771, a seguinte fundamentação (grifei):

4.2 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO GRUPO ECONÔMICO

Além da responsabilização dos administradores da fiscalizada, os créditos tributários devidos também devem ser exigidos solidariamente das empresas abaixo relacionadas, tendo em vista a formação de grupo econômico de fato, caracterizado pelos os fortes liames societários, confusão patrimonial e econômica, submissão ao mesmo poder de controle e identidade do objeto social, nos termos do art. 124, inciso I, do Código Tributário Nacional, verbis, conforme será explanado a seguir.

Com efeito, se devidamente comprovado o que foi indicado pela fiscalização, entendo que estará bem fundamentado o arrolamento das empresas como devedores solidários, tendo por base o entendimento convergente da jurisprudência citada.

Analisemos, pois, os fatos apurados, que embasaram essa conclusão.

1 - SENTENÇA DA JUSTIÇA DO TRABALHO

Conforme já citado no presente voto, a Sentença proferida em 22/10/2015 pela Justiça do Trabalho na Reclamatória Trabalhista Processo nº 0000761-38-2012.5.15.0076, embora tenha reconhecido a formação de um GRUPO ECONÔMICO composto por estas empresas e pessoas físicas na condução negócios com combustíveis (Distribuição, Transporte e Comercialização), não possui, de per si, efeito vinculante nessa instância tributária.

Assim, apenas os elementos de prova constantes no referido processo podem ser utilizados na convicção dessa autoridade julgadora.

Nesse contexto, são relevantes os depoimentos e demais elementos de prova que demonstram que estas empresas juntamente com a autuada pertenciam a um conglomerado familiar e que tinham uma direção unitária sob a responsabilidade do Sr. Marco Antonio de Medeiros Alonso e o Sr. André Luciano Zanovelo.

Dentre esses depoimentos, destacam-se:

1 - Depoimento do Sr. Flávio André Vinhola, fls. 1.269:

Da formação de grupo econômico (5356)

Todas as empresas reclamadas estão sob controle e administração da 1ª Reclamada e dos 2º, 3º, 4º e 5º Reclamados, o que se dá de forma ostensiva, com participação societária formal dos 2º a 5º Réus, ou de forma oculta, com sociedade de fato estabelecida entre estes nas empresas qualificadas como Réus, caracterizando-se grupo econômico, na forma do artigo 2º, § 2º, da CLT, pelo que requer a V. Excelência o reconhecimento da existência de grupo econômico entre os Réus, com a determinação de responsabilidade solidária de todos pela condenação imposta no presente feito.

Depoimento de Fausto Luiz de Oliveira Junior, fls. 2.905/2.906:

DEPOIMENTO DA PRIMEIRA TESTEMUNHA DO RECLAMANTE:
FAUSTO LUIZ DE OLIVEIRA JUNIOR, RG n.º 33445844829875, nacionalidade brasileira, casado, advogado, residente na rua Nove, n.º 130, Setor Oeste, Goiânia/GO.

Compromissada, advertida e inquirida, respondeu: que conheceu o reclamante através de uma colega advogada que o indicou como cliente; que o reclamante contratou os serviços do depoente para prestar assessoria a um grupo de empresas que ele (reclamante) representava (Arrows, Petrogold e Trim), que já presenciou o reclamante falando ao telefone com o Sr. Marco Antonio, quando o reclamante estava em seu escritório para resolver alguma questão relacionada a alguma das empresas; que prestou assessoria às empresas que o reclamante representava, por aproximadamente 01 ano, em 2010; que nunca teve nenhum contato direto com o Sr. Marco; que o reclamante lhe dizia que o Sr. Marco era o dono do grupo de empresas; que já presenciou o reclamante, após receber uma ligação do sr. Marco; dizer ao depoente o que fazer relacionado às empresas; que o reclamante geria as empresas do grupo; que já auxiliou o reclamante na busca de uma inscrição junto à SEFAZ; que o reclamante já lhe consultou sobre questão tributária para o grupo de empresas; que a prestação de serviços não foi formalizada em contrato; que os pagamentos eram feitos em espécie; que nunca tratou diretamente com os sócios das empresas do grupo, uma vez que seu contato era apenas com o reclamante; que não houve êxito na abertura da inscrição estadual da Trim; que não sabe informar se as empresas do grupo operaram efetivamente na cidade de Goiânia; que o reclamante apresentou ao depoente uma procuração particular da empresa Arrows. Nada mais.

Depoimento de Clayton André de Lima Paiva, fls. 2.907:

DEPOIMENTO DA SEGUNDA TESTEMUNHA DO RECLAMANTE:
CLAYTON ANDRE DE LIMA PAIVA, nascido em 21/02/1973, RG n.º 1294308, nacionalidade brasileira, divorciado, administrador de empresas; residente na Avenida T13, n. 1033, Bueno, Goiânia-GO.

Compromissada, advertida e inquirida, respondeu: que é proprietário de uma empresa de consultoria na área de combustíveis; que a empresa Petroball é cliente do depoente há aproximadamente 10 anos; que conheceu o reclamante em razão da prestação de serviços à Petroball; que o reclamante foi para Goiânia para fazer uma parceria comercial com a Petroball; que o reclamante se apresentou ao depoente como gestor de um grupo de empresas desta cidade que tinha interesse em assumir a parte comercial da distribuidora; que foi feito um contrato de parceria entre a Petroball e as empresas que o reclamante representava; que o Sr. Sérgio Balbino foi interveniente na parceria, uma vez que iria fazer aportes de capital; que o contrato de parceria entre a Petroball e as empresas que eram representadas pelo reclamante durou aproximadamente 01 ano; que a Petroball é síndica do Condomínio existente na cidade de Senador Canedo; que o condomínio é composto por aproximadamente 15 empresas diferentes; que o Sr. Marco Antonio de Medeiros também aportaria capital na parceria; que o reclamante era o gestor da parceria, por parte dos investidores de Franca, tendo por funções o gerenciamento da parte financeira das operações, compra, venda e faturamento de combustíveis; que, após o término da parceria com a Petroball, o reclamante ainda procurou o depoente para lhe auxiliar na abertura de algumas distribuidoras de combustíveis na cidade; que as empresas que seriam abertas seriam a Arrows e a Trim; que o depoente fez um levantamento das empresas antes mencionadas e chegou à conclusão de que não seria possível a sua abertura; que houve algumas tentativas, porém, todas infrutíferas; que o reclamante fazia pagamentos de funcionários contratados para a operação; que o depoente fez auditoria na Petroball, razão pela qual sabe dizer qual era a remuneração do depoente à época (R\$ 8.000,00 fixo e de R\$ 3.000,00 a R\$ 5.000,00 de forma variável, relacionados à vendas de combustíveis); que os pagamentos eram feitos pelo grupo de empresas de Franca e não pela Petroball; que o depoente fazia a auditoria para que não restasse passivo da parceria para sua cliente; que não se lembra quem eram os investidores da Arrows e Trim; que não conhece a Sra. Maria Silvia e o Sr. Antonio Alonso; que conhece o Sr. André Luciano do mercado, porém, não tem nenhum contato mais próximo com ele; que participou de reuniões junto com o reclamante e o Sr. Marco Antonio; que já presenciou o Sr. Marco Antonio distrair o reclamante; que já presenciou o Sr. Marco dizer para o reclamante "largar de ser burro e prestar mais atenção"; que nas reuniões, o reclamante prestava contas ao Sr. Marco; que as reuniões em que participou com o reclamante e o Sr. Marco, ocorreram em uma sala da Petroball; que, no período da parceria, o reclamante trabalhava nesse local; que, após o término da parceria, o reclamante continuou prestando serviços para a empresa num fiat que alugou na cidade de Goiânia; que a parceria era captada pelo Sr. Marco e pelo Sr. Sérgio Balbino, não sabendo, o depoente, da existência de outros investidores; que na auditoria que fez, viu inúmeros extratos de comissões pelas vendas de combustíveis; que as auditorias eram feitas todos os meses, no período da parceria, de setembro de 2008 a agosto de 2009; que os pagamentos do reclamante que o depoente presenciou, foram feitos em espécie, sendo que o reclamante lhe falou que recebia uma parte na sua conta bancária; que não sabe dizer de qual conta bancária os pagamentos do reclamante saíam, porque não fazia auditoria das empresas de Franca, apenas da Petroball. Nada mais.

2 - QUADRO SOCIETÁRIO DAS SOCIEDADES AGRUPADAS

Após fazer uma análise detalhada da composição societária das diversas empresas envolvidas, fls. 766/768, a autoridade fiscal demonstrou a existência de empresas com um controle unitário e obedecendo todas a uma única direção econômica. Na composição delas, o Sr. Marco Antonio de Medeiros Alonso ou algum membro de sua família como sócio, em conjunto com o Sr. André Luciano Rebelato ou alguma outra pessoa a ele ligada.

No presente voto já decidimos que procede a atribuição de responsabilidade solidária aos referidos senhores, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN.

Um dado interessante, que reforça a íntima ligação entre as empresas e administradores, é que elas em juízo perante a JUSTIÇA DO TRABALHO no mesmo processo (Reclamatória Trabalhista nº 0000761.38.2012.5.15.0076), foram representadas pelo mesmo Advogado. Tal constatação é mais um elemento indiciário a convergir com a tese levantada pela autuante de que a empresas possuem controle unitário.

3 - CONFUSÃO PATRIMONIAL E DE NEGÓCIOS

Neste ponto, a fiscalização identificou diversas operações de transferências de bens e a realização de empréstimos entre empresas e administradores.

Transcrevo, a seguir, in verbis:

- A fiscalizada para não ter os seus bens arrolados para garantia do crédito tributário no Processo 10865.721433/2012-28 em que foi cientificada no dia 06/06/2012, em uma ação rápida e intencional no prazo de 15 (quinze) dias anterior a ciência efetuou a transferência de 27 (vinte e sete) veículos de seu patrimônio para a empresa OXXIL - Logística e Transportes Ltda;
- Em 12/2012 também transferiu 02 (dois) veículos para a empresa REDE K5 PARTICIPAÇÕES LTDA CNPJ: 14.789.650/0001-72 que tem como sócio-administrador MARCO ANTONIO DE MEDEIROS ALONSO desde 21/12/2011;
- Na IRPF de 2012 do Sr. MARIO ZANOVELO consta o registro de um empréstimo de R\$ 70.000,00 efetuado pelo sr. FABRÍCIO ZANOVELO REBELATO e em 02/04/2012 a aquisição de R\$ 15.000,00 em quotas do capital social da empresa ARCFRAN - Empreendimentos, Negócios e Participações Ltda;
- Nas IRPF do Sr. FABRÍCIO ZANOVELO REBELATO consta o registro das seguintes operações:
 - 2011 - Empréstimo de R\$ 150.000,00 junto a empresa GIGANTE;
 - 2012 - Empréstimo de R\$ 1.320.000,00 junto a empresa XANGRILA PARTICIPAÇÕES para aquisição 1.470.000 quotas do capital social da empresa ARCFRAN - Empreendimentos, Negócios e Participações Ltda;
 - 2012 - Recebimento de R\$ 2.773.500,00 de Lucros e Dividendos da empresa ARCFRAN - Empreendimentos, Negócios e Participações Ltda. Nas IRPF do Sr. ANDRE LUCIANO ZANOVELO consta o registro das seguintes operações:

2011 - Empréstimo de R\$ 500.000,00 junto a empresa GIGANTE;

2012 - ADQUIRIU 1.485.000 QUOTAS DE CAPITAL DA EMPRESA ARCFRAN EMPREENDIMENTOS - O PGTO ACORDADO EM 30 PARCELAS DE R\$ 50.000,00. EM 02/04/2012 TRANSFERE 15.000 QUOTAS DE R\$ 1,00 (CADA) A MARIO ZANOVELO CPF 205.190.528-20. E 1.470.000 QUOTAS DE R\$ 1,00 (CADA) A FABRÍCIO ZANOVELO REBELATO CPF 168.807.108-69. JUNTAMENTE COM A DIVIDA CONTRAÍDA NA AQUISIÇÃO DAS QUOTAS. RECEBENDO EFETIVAMENTE A QUANTIA DE R\$ 150.000,00 EM 27/12/2012. 105 - Brasil 2012 - Recebimento de R\$ 6.125.076,00 de Lucros e Dividendos da empresa ARCFRAN - Empreendimentos, Negócios e Participações Ltda 2013 - ADQUIRIU EM 19/10/2012 50.000 COTAS DE CAPITAL DE R\$ 10,00 (CADA) DA SÓCIA ARCFRAN EMPRE. NEG. E PART. LTDA CNPJ 52.820.900/0001-16. POR MEIO DE DISTRIBUIÇÃO DE LUCRO.

• Nas IRPF do Sr. MARCO ANTONIO DE MEDEIROS ALONSO consta o registro das seguintes operações:

2010 - Empréstimo de R\$ 70.000,00 junto ao Sr, ANTONIO ALONSO FERRACINI;

2010 - Recebimento de R\$ 1.000.000,00 de Lucros e Dividendos da empresa ARCFRAN -Empreendimentos, Negócios e Participações Ltda

4) IDENTIDADE DE OBJETO SOCIAL

A fiscalização apontou, conforme quadro abaixo, que as empresas possuem afinidades econômicas, tendo sempre atuando no ramo de Combustíveis: Distribuição, Comercialização e Transporte. Embora tal fato isolado não seja suficiente para demonstrar o interesse comum requerido pelo art. 124, inciso I, do CTN, é mais um dado a convergir com a demais provas arroladas anteriormente.

Empresa	Atividade
Gigante	Distribuidora de combustíveis
Petrogold	Distribuidora de combustíveis
Arrows	Distribuidora de combustíveis
TRIM	Distribuidora de combustíveis
OXXIL	Transporte de combustíveis
ARCFRAN	Detentora 99,00% do capital social da GIGANTE

Enfrentemos agora os argumentos das defesas das empresas envolvidas, no que concerne especificamente às questões que ainda não foram apreciados no presente voto.

Impugnação apresentada por Petrogold Intermediação e Agenciamento de Negócios em Alcool Combustíveis Ltda. (fls. 892/904, em 06/01/2016).

A defesa alega a incompetência do Agente Fiscal para Identificação do Responsável Solidário.

Tal argumento não tem sustentação. O art. 142 do CTN é claro ao dispor que é na atividade administrativa do lançamento é necessária a identificação do sujeito passivo, in verbis (grifei):

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Em consonância com o nosso Código Tributário, o art. 10 do Decreto nº 70.235/72 dispõe que (grifei):

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

(...) Ressalte-se que, até mesmo no caso específico do vínculo de responsabilidade de um terceiro, como é o caso do art. 135, III, do CTN, não existe qualquer irregularidade em constarem os devedores solidários no auto de infração. Esse entendimento foi mantido pela Procuradoria da Fazenda Nacional, no Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009, cuja parte da conclusão reproduzo a seguir:

(...)o) Por nascer a responsabilidade do terceiro em momento distinto do crédito tributário do contribuinte, e por ter natureza distinta desta (ato ilícito vs. fato lícito), não precisa sua obrigação ser declarada no mesmo momento ou no mesmo ato em que for constituído este crédito tributário;

p) A responsabilidade do administrador pode ser declarada no mesmo auto de infração que lançar o crédito tributário em face da pessoa jurídica contribuinte, como também poderá ser declarado em auto de infração e em momento distintos, independentemente de ter o ato ilícito sido praticado no mesmo ato da ocorrência do fato jurídico tributário que deu origem à obrigação tributária principal; a responsabilidade de cada administrador pode ser declarada ao mesmo tempo e ato ou em tempos e atos distintos;

(...)r) Por se tratar de solidariedade imprópria, que não se dá entre contribuintes, mas sim entre contribuinte e responsável, não precisa este último estar mencionado no lançamento do

crédito tributário como sujeito passivo; sua responsabilidade, como já se disse, pode ser atestada em ato apartado;

s) Não há qualquer nulidade em se não declarar a responsabilidade do administrador-infrator no mesmo auto de infração em que é lançado o crédito tributário devido pela pessoa jurídica, uma vez que não há qualquer imposição legal em que esses dois atos jurídicos distintos sejam realizados no mesmo corpo documental e na mesma oportunidade;

(...)A defesa da Petrogold Intermediação e Agenciamento de Negócios em Alcool Combustíveis Ltda. afirma ainda que o agente fiscal não logrou demonstrar qual o vínculo de interesse entre a autuada e a recorrente, limitando-se a alegar simplesmente que entre as empresa haveriam sócios comuns e "única direção econômica". No início do presente item, foi efetuada uma análise de todos os elementos de prova utilizados pela fiscalização, os quais demonstraram haver uma concentração de empresas com personalidade jurídica própria, economicamente unidas sob a forma de integração (Participações societárias em comum dos sócios), que resultou num controle unitário e mesma direção econômica. Os fatos apurados no processo judicial reforçaram esse entendimento.

Assim, como nenhum desses elementos de prova foi expressamente contestado, deve prevalecer o entendimento mantido pela fiscalização.

Impugnação apresentada por Oxxil Logística e Transportadora Ltda. (datada de 19/01/2016, fls. 923/932), tendo como signatário o senhor Orlando Carvalho de Medeiros.

A defesa considera a atribuição de responsabilidade solidária abusiva, inconstitucional, ilegal e desprovida de qualquer razoabilidade, no entanto não indica quais dispositivos legais supostamente teriam sido infringidos, de forma a lastrear esse entendimento.

A esse respeito é preciso fixar que o Controle da Constitucionalidade das Leis é de competência exclusiva do Poder Judiciário e, no sistema difuso, centrado em última instância revisional no Supremo Tribunal Federal - art. 102, I, "a", III da CF/88 -, sendo defeso aos órgãos administrativos, de forma original, reconhecer alegada inconstitucionalidade da lei que fundamenta o lançamento, ainda que sob o pretexto de deixar de aplicá-la ao caso concreto.

Nesse sentido, cumpre citar os ensinamentos de Tito Rezend, expostos no Parecer Normativo CST nº 329/70, publicada no DOU em 21/10/70:

“É princípio assente, e com muito sólido fundamento lógico, o de que os órgãos administrativos em geral não podem negar aplicação a uma lei ou um decreto, porque lhes parecia inconstitucional. A presunção natural é que o Legislativo, ao estudar o projeto de lei, ou o Executivo, antes de baixar o decreto, tenham examinado a questão da constitucionalidade e

chegado à conclusão de não haver choque com a Constituição: só o Poder Judiciário é que não está adstrito a essa presunção e pode examinar novamente a questão”. *O art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, com redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, veda expressamente que os órgãos de jurisdição administrativa afastam a aplicação da lei sob fundamento de inconstitucionalidade, nos seguintes termos:*

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal;

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de junho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

É inócuo, então, suscitar tais alegações na esfera administrativa, pois não se pode, sob pena de responsabilidade funcional, desrespeitar as normas cuja validade está sendo questionada, em observância ao art. 142, parágrafo único, do CTN.

Outro ponto questionado é que o mercado em que a Impugnante e o sujeito passivo atuam é restrito, dado o alto investimento necessário para o seu desempenho, bem como a burocracia relacionada com as licenças e autorizações. Por estas razões, é comum que as pessoas que atuam neste mercado negociem e alienem participações societárias e ativos entre si. Argumenta também que as empresas atuam em segmentos distintos do mercado de combustíveis.

Concordo com tais argumentações, quando analisadas isoladamente. No entanto, ela perde força quando se verifica que tais operações estão ocorrendo entre empresas sob controle comum.

Não é concebível, econômica e contabilmente, o reconhecimento de acréscimo de riqueza em decorrência de uma transação dos acionistas com eles próprios. Diversos pronunciamentos contábeis foram nesse sentido, dentre os quais destacam-se: . Resolução CFC nº 750/93; Instrução CVM nº 247/96; OFÍCIO-CIRCULAR/CVM/SNC/SEP nº 01/2007; OCPC nº 02, aprovado

em 30/01/2009. CPC 18 –22A; Resolução CFC nº 1.110/2007 - NBC T 19.10.

Daí porque não se admite o reconhecimento de uma mais-valia em operação quando originada de transação entre partes sob controle comum, haja vista a ausência de substância econômica e de não resultar de um processo imparcial de valoração, num ambiente de livre mercado e de independência entre as duas companhias.

A título exemplificativo, cite-se que atualmente duas Resoluções do Conselho Federal de Contabilidade (NBC T 19.10 e NBC TG 04) expressamente estabelecem que: ““O reconhecimento de ágio decorrente de rentabilidade futuragerado internamente (goodwill interno) é vedado pelas normas nacionais e internacionais. Assim, qualquer ágio dessa natureza anteriormente registrado precisa ser baixado” (Grifei).

A defesa ainda afirma que: o depoimento que consta no processo trabalhista é "tendencioso" e não pode ser utilizado como elemento de prova.

Já comentei, linhas atrás, que não há efeito vinculante entre o que foi decidido no processo judicial trabalhista sobre o nosso processo administrativo fiscal. No entanto, não se pode deixar de considerar relevante o fato de que a autoridade judiciária não apontou vícios nos depoimentos juntados àquele processo.

Com efeito, não existindo elementos novos que possam macular a validade dos depoimentos prestados no processo judicial, não há motivo para que essa autoridade administrativa venha a adotar entendimento diverso da autoridade judiciária, até porque outros elementos probantes elencados pela fiscalização (controle comum, confusão patrimonial e de negócios) fortalecem o mesmo entendimento.

Impugnação apresentada por Oxxil Logística e Transportadora Ltda. (datada de 14/01/2016, fls. 994/1001), tendo como signatário o senhor Marcelo Barizão de Oliveira Júnior

O conteúdo da impugnação é similar a da outra contestação cujo signatário foi o Sr. Orlando Carvalho de Medeiros.

Impugnação apresentada por Arpex Consultoria e Gestão Empresarial S/A, fls. 1.086/1.088.

A defesa da Arpex Consultoria e Gestão Empresarial S/A (anterior Arrows Petróleo do Brasil Ltda.) afirma que a empresa jamais constituiu grupo econômico (ou algo que o valha) com a autuada, daí porque não poderia ser arrolada como devedor solidário.

Da análise dos elementos de prova apontados no Termo de Verificação Fiscal - TVF, verifica-se que a vinculação da Arpex como empresa do mesmo grupo econômico não decorre dos mesmos elementos de prova que ensejaram o arrolamento das demais empresas.

Aqui, a rigor, a fiscalização se utilizou unicamente do constante do processo judicial e do fato de as empresas terem a mesma atividade, diferentemente do que ocorreu com os demais casos já analisados, em que são apontados outros relevantes elementos de prova, tais como o controle comum ou a confusão patrimonial.

Vejam, desde logo, a questão relacionada ao controle comum. No TVF consta o seguinte, fls. 768:

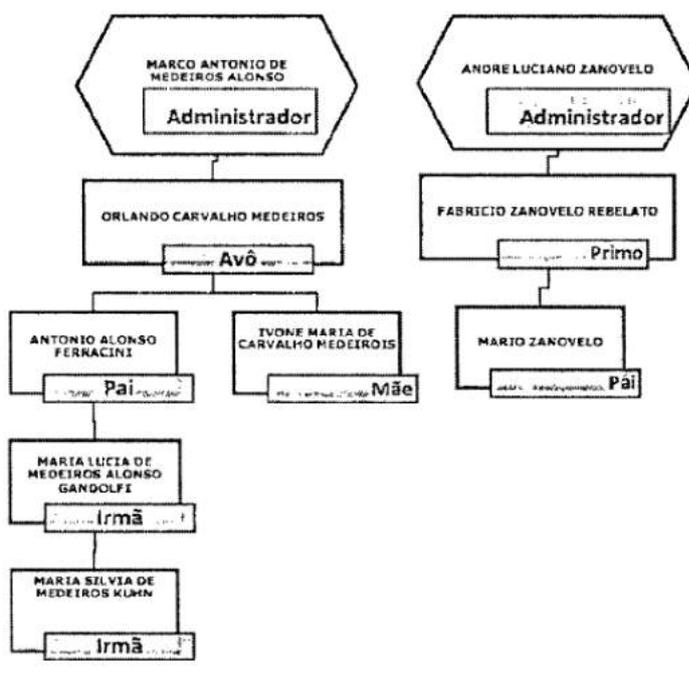
Pela análise do quadro societário verifica-se uma concentração de empresas com personalidade jurídica própria, contudo economicamente unidas sob a forma de integração (Participações societárias em comum dos sócios) resultando em um controle unitário e obedecendo todas a uma única direção econômica.

Nota-se que na sua composição, sempre teve o sr. MARCO ANTONIO DE MEDEIROS ALONSO ou algum membro de sua família como sócio, em conjunto com o sr. ANDRÉ LUCIANO REBELATO ou alguma outra pessoa a ele ligada:

Também no referido termo de verificação, fls. 768, está indicada a seguinte composição societária da Arpex (antiga Arrows):

ARROWS PETROLEO DO BRASIL LTDA		
CPF	NOME	PARTICIPAÇÃO
458.602.707-04	Flavio Luiz Lemos	Diretor
003.080.937-12	Alvaro Alves Neto	Diretor

No entanto, no fluxograma elaborado pela fiscalização, às fls. 768, não se consegue identificar a vinculação desses dois sócios (Flávio e Álvaro) com o Sr. Marco Antonio ou o Sr. André, ou qualquer membro de suas famílias:



Além disso, quando da descrição do item "c) Confusão Patrimonial e de Negócios" do TVF, não está apontada nenhuma transação envolvendo a Arpex e as demais empresas e/ou sócios.

Já me manifestei no presente voto no sentido de que, para se caracterizar o interesse comum deve estar devidamente demonstrada a existência de um liame inequívoco entre as atividades desempenhadas pelos integrantes do grupo econômico. As empresas têm apenas aparência de unidades autônomas, quando, na verdade, a atuação é complementar. São os casos em que resta caracterizada confusão patrimonial, vinculação gerencial, coincidência de sócios e administradores, enfim, casos em que há abuso da forma entre as empresas integrantes do agrupamento.

Com efeito, é de se concluir que no caso específico da Arpex Consultoria e Gestão Empresarial S/A (anterior Arrows Petróleo do Brasil Ltda.) a fiscalização não indicou os elementos de prova suficientes para o arrolamento como devedor solidário.

Portanto, deve-se reconhecer o pleito pela defesa nesse aspecto.

Conclusão.

De todo o exposto, voto no sentido de:

a) alterar parcialmente o crédito tributário lançado, nos períodos de apuração a seguir indicados (valores constantes na última coluna à direita), mantendo-se integralmente os demais valores lançados de ofício, inclusive a incidência da multa de ofício qualificada:

a) AUTO DE INFRAÇÃO: Contribuição para o PIS

Mês	Valor lançado	(-) Vendas canceladas/devoluções	Valor Lançamento Retificado
04/2011	459.120,74	24.202,23	434.918,51
05/2011	725.708,50	24.498,83	701.209,67
06/2011	1.029.619,17	15.454,88	1.014.164,29
12/2011	389.346,57	24.421,69	364.924,88
TOTAIS	2.603.794,98	88.577,62	2.515.217,35

b) AUTO DE INFRAÇÃO: Contribuição para Cofins

Mês	Valor lançado	(-) Vendas canceladas/devoluções	Valor Lançamento Retificado
04/2011	2.111.889,10	111.330,24	2.000.558,86
05/2011	3.338.115,22	112.694,64	3.225.420,58
06/2011	4.736.021,00	71.092,44	4.664.928,56
12/2011	1.790.875,23	112.339,75	1.678.535,48
TOTAIS	11.976.900,55	407.457,07	11.569.443,48

b) considerar correta a atribuição de responsabilidade às pessoas elencadas no Termos de Sujeição Passiva às fls. 776/791, com exceção da Arpex Consultoria e Gestão Empresarial S/A, CNPJ 03.698.533/0001-87 (anterior Arrows Petróleo do Brasil Ltda.), que deve ser excluída da presente relação obrigacional.

Cabem, ainda, algumas considerações adicionais, como já indicamos.

No recurso voluntário apresentado pela Recorrente, a **GIGANTE ARMAZENADORA E DISTRIBUIDORA DE DERIVADOS DE PETRÓLEO E ÁLCOOIS LTDA - ME**, alega-se que, ao serem conferidas as planilhas "Notas Fiscais de Saída", que, quando comparadas com os dados da planilha "Apuração Pis Cofins Gigante - 2011", haveria algumas inconsistências não esclarecidas no Termo de Verificação Fiscal, informou-se, na diligência, que "A planilha "Notas Fiscais de Saídas" **estava incompleta e que, para sanar a inconsistência foi juntada a Planilha "Relação Notas Fiscais de Saída RETIFICADORA"** (Fl. 3534), que traz a relação mensal das notas fiscais de vendas emitidas pela empresa no período de 01/2011 a 12/2011, totalizando exatos **R\$ 414.028.870,63**, correspondente à RECEITA BRUTA da Recorrente.

Esse argumento de defesa também foi levantado por **FABRÍCIO ZANOVELO REBELATO**, que, em razões adicionais, diz que seu nome foi indevidamente utilizado por **MARCO ANTÔNIO DE MEDEIROS ALONSO**, que seria o verdadeiro proprietário da empresa autuada.

Ora, isso em nada altera a configuração da sua responsabilidade solidária. Se agiu por ordem, ou em conluio, ou mesmo enganado pelo Sr. **MARCO ANTÔNIO DE MEDEIROS ALONSO**, a verdade é que, a partir de 29/03/2010, passou a ser o seu sócio-administrador, situação suficiente para atrair a aplicação do disposto no art. 135 do CTN.

Conforme expusemos no corpo do Relatório, o responsável solidário **MARCO ANTÔNIO DE MEDEIROS ALONSO**, provavelmente instado pela diligência requerida por esta Turma para cientificar um dos responsáveis solidários do acórdão de impugnação, apresentou o recurso voluntário de fls. 3877 e ss, no qual diz nula a sua intimação acerca de sua prolação, pois enviada para endereço diverso do informado na impugnação que apresentou. Lembra que, nesta peça recursal dirigida à DRJ, forneceu, quando de sua qualificação, endereço diferente daquele para o qual enviada a intimação, destacando, inclusive, que acostou comprovante de residência que atestava tal informação.

Cabe ressaltar, contudo, que as intimações, quando feitas por via postal, devem ser enviadas, por expressa previsão legal, para o domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo⁴ – aquele que consta dos cadastros da RFB e que foi fornecido pelos contribuintes. Não fosse isso o bastante, nada mais se disse na impugnação, vale dizer, o referido responsável solidário sequer solicitou o envio das intimações para o endereço que indicou quando de sua qualificação.

Ainda há que se fazer o seguinte e último registro: as glosas de créditos sobre os gastos referenciados pela defesa da Recorrente, tais como viagens, água, telefone, despesas postais, impressos e materiais de escritório, internet, cursos e treinamento de funcionários etc., não podem gerar crédito para fins de apuração do PIS/Cofins não é porque não se enquadram no conceito de insumos, senão que a atividade exercida pela contribuinte, meramente comercial, o impossibilita (não produz nem industrializa nada!).

4

Decreto nº 70.235, de 1972:
Art. 23. Far-se-á a intimação:
(...)

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

Ante o exposto, **NÃO CONHEÇO** do recurso voluntário apresentado pelo responsável solidário MARCO ANTÔNIO DE MEDEIROS ALONSO e **NEGO PROVIMENTO** aos recursos de ofício e voluntários.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza

Declaração de Voto

Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário

A presente Declaração de Voto tem por objetivo firmar posicionamento acerca do Recurso Voluntário apresentado pelo solidário ANDRÉ LUCIANO ZANOVELLO, ao qual dei provimento, divergindo do entendimento manifestado pelo Relator.

Na hipótese dos autos, foi imputada solidariedade ao Recorrente com fundamento no art. 135, III do CTN:

Art. 135. 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:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

É fato constante dos autos que o Recorrente ANDRÉ LUCIANO ZANOVELLO jamais figurou sequer como sócio da empresa "Gigante Armazenadora e Distribuidora". O Recorrente foi sócio administrador da empresa ARCFRAN - Empreendimentos, Negócios e Participações Ltda. ARCFRAN, por sua vez, sócia da autuada Gigante.

Assim, para que se possa atribuir responsabilidade ao O Recorrente ANDRÉ LUCIANO ZANOVELLO é preciso que se demonstre que este atuou (de direito ou de fato) como diretor, gerente ou representante da empresa Gigante.

Acrescente-se que a atribuição de responsabilidade solidária é medida excepcional e, como tal, deve estar fundamentada em prova robusta e cabal.

Na hipótese dos autos, tenho que a Fiscalização não logrou tal mister.

Destaque-se os termos do voto proferido pela DRJ:

O Termo de Sujeição Passiva Solidária às fls. 788 fundamentou o vínculo de responsabilidade do Sr. André Luciano Zanovelo somente com base no art. 135, III, do CTN (embora o Termo de Verificação Fiscal também cite o art. 124 do mesmo código).

De início, deve-se destacar que o e-mail que consta às fls. 79 do processo judicial já foi transcrito no presente voto, quando da análise do item anterior.

Da sua leitura, infere-se que a referida mensagem não foi enviada pelo Sr. Flávio Vinhola diretamente ao Sr. André. Assim tal documento, por si só, não pode ser considerado como elemento probante para atribuir a responsabilidade tributária do contestante. Porém, o seu conteúdo, se verdadeiro, indica que o Sr. André Luciano Zanovelo tinha uma participação ativa na administração de negócios de combustíveis, tanto é que estava sendo consultado para efetuar o pagamento de serviços prestados por terceiros.

Deve-se observar, também, que a fiscalização se utilizou de outros fatos para arrolar o Sr. André Luciano Zanovelo, em especial, a vinculação de sua atividades com as do Sr. Marco Antonio de Medeiros Alonso. Além disso, conforme comentado no item precedente, a partir dos depoimentos prestados nos autos do processo judicial, restou comprovado que as pessoas físicas e jurídicas (dentre elas a autuada) faziam parte de uma só organização empresarial.

Portanto, o Sr. André Luciano Zanovelo não era meramente um sócio das controladoras "Arcfran" e "Xangrila", mas também exercia participação ativa na administração dos negócios da controlada (no caso, a Gigante Armazenadora e Distribuidora), fato que fortalece a tese de veracidade do conteúdo do e-mail citado.

Destarte, considerando-se que a questão relacionada à atribuição de responsabilidade, com base no art. 135, inciso III, do CTN já foi enfrentada no item anterior, dispensa-se, por economia processual, tecer novamente as mesmas considerações sobre o assunto.

Mantenho, portanto, as mesmas conclusões já expostas no presente voto, com relação à atribuição de responsabilidade ao Sr. Marco Antonio de Medeiros Alonso, devendo-se considerar também o Sr. André Luciano Zanovelo como responsável solidário pelo crédito tributário lançado.

Nota-se que o único documento de prova existente nos autos com vista à comprovar que o Recorrente ANDRÉ LUCIANO ZANOVELLO seria representante de fato da autuada é uma troca de e-mails extraída do conjunto probatório de uma ação trabalhista movida em face da ARCFRAN.

Segundo afirma a própria Fiscalização, tal documento, por si só, não seria suficiente para atrair a responsabilidade solidária do Recorrente ANDRÉ LUCIANO ZANOVELLO. Desse modo, o que faz a DRJ é afirmar que tal responsabilidade se comprova

pela “*vinculação de sua atividades com as do Sr. Marco Antonio de Medeiros Alonso*”, fazendo menção aos elementos de prova colhidos relativamente ao Sr. Marco Antonio de Medeiros Alonso.

Ocorre que, ao examinar o voto proferido, constata-se que a vinculação das atividades é representada exatamente pela referida troca de e-mails, o que faz com que o raciocínio fiscal esteja fundamentado em um silogismo impossível. De fato, se (i) a troca de e-mails não é prova, se (ii) a prova é a vinculação e se (iii) a vinculação se prova pela troca de e-mail, a única conclusão possível é que não há prova!

Ademais, relativamente ao Sr. Marco Antonio de Medeiros Alonso, se verifica que foram apuradas pela Fiscalização provas robustas de sua atuação, especialmente uma procuração que este detinha para atuar em nome da empresa Gigante, além de prova testemunhal na ação trabalhista que mencionam exclusivamente o sócio Marco Antônio. O Recorrente ANDRÉ LUCIANO ZANOVELLO não consta desta procuração e não foi mencionado na prova testemunhal utilizada.

Assim, entendo que, de fato, a única prova capaz de fundamentar a alegação fiscal de que o Recorrente ANDRÉ LUCIANO ZANOVELLO seria representante da empresa Gigante é a troca de e-mails identificada, sendo que, tal elemento, como reconhece o próprio acórdão recorrido, não se reveste da segurança necessária para fundamentar o ato excepcional de extensão da responsabilidade tributária. Desse modo, deve ser afastada a responsabilidade atribuída.

Tatiana Josefovicz Belisário