



| | |
|--------------------|--|
| Processo nº | 14098.720059/2019-17 |
| Recurso | De Ofício e Voluntário |
| Acórdão nº | 3302-014.677 – 3^a Seção de Julgamento / 3^a Câmara / 2^a Turma Ordinária |
| Sessão de | 20 de junho de 2024 |
| Recorrentes | MAR AZUL DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS LTDA. (E OUTROS) FAZENDA NACIONAL |

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS. RE N° 574.706/PR. EFEITOS APÓS 15/03/2017.

Nos termos da tese firmada, em sede de repercussão geral, na ocasião do julgamento do RE nº 574.706/PR, o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins. O julgado passa a produzir efeitos apenas após 15/03/2017, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até a data da sessão em que proferido o julgamento.

REGIME NÃO CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE ÁLCOOL PARA REVENDA. DISTRIBUIDOR. IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos do disposto no art. 3º, I, “b”, da Lei nº 10.637/2002, não é cabível o desconto de créditos do regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep em relação à aquisição de álcool para revenda. Exceção a essa regra ocorre apenas na hipótese do § 13 do art. 5º da Lei nº 9.718/1998, com a redação dada pela Lei nº 12.859/2013, que possibilita ao produtor e ao importador de álcool o desconto de créditos em relação à aquisição desse produto de outro produtor ou importador.

REGIME NÃO CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE ÁLCOOL PARA REVENDA. DISTRIBUIDOR. IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos do disposto no art. 3º, I, “b”, da Lei nº 10.833/2003, não é cabível o desconto de créditos do regime não cumulativo da COFINS em relação à aquisição de álcool para revenda. Exceção a essa regra ocorre apenas na hipótese do § 13 do art. 5º da Lei nº 9.718/1998, com a redação dada pela Lei nº 12.859/2013, que possibilita ao produtor e ao importador de álcool o desconto de créditos em relação à aquisição desse produto de outro produtor ou importador.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. GRUPO ECONÔMICO IRREGULAR. CONFUSÃO PATRIMONIAL. UNIDADE DE DIREÇÃO. INTERESSE COMUM. INFRAÇÃO DE LEI. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Configura interesse comum, a ensejar a imputação da responsabilidade solidária nos termos do artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional - CTN, a prática do ato ilícito consistente na formação de grupo econômico irregular, no qual não há respeito à autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas que o

integram. O interesse comum abrange as pessoas jurídicas integrantes do grupo econômico e também os respectivos administradores, cuja conduta caracteriza infração de lei, e, nessa condição, dá ensejo à imputação de responsabilidade solidária também com base no art. 135, III, do Código Tributário Nacional.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. DOLO. SONEGAÇÃO.

Aplica-se a multa de ofício qualificada, com o percentual duplicado, nos termos do art. 44, § 1º, da Lei 9.430/96, com a redação dada pela Lei 11.488/2007, quando resta demonstrado que a conduta do sujeito passivo se enquadra nos conceitos de fraude, sonegação ou conluio, previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em (i) negar provimento ao Recurso Voluntário de José Haroldo Ribeiro Filho; (ii) dar provimento parcial ao Recurso Voluntário da Mar Azul Distribuidora de Combustíveis Ltda para determinar a dedução do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins pelo valor destacado na nota fiscal e para reduzir a multa qualificada para o percentual de 100%, em razão da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, "c" do CTN; e (iii) dar provimento aos Recursos Voluntários dos recorrentes Comercial HDB de Petróleo Ltda, Magnet Combustíveis e Serviços Ltda, Mônaco Comércio Derivados de Petróleo Ltda e Maria Augusta Fonseca Dias Ribeiro, em razão da ausência de individualização da conduta no fato gerador que originou a autuação. O Recurso de Ofício não foi julgado.

(documento assinado digitalmente)

Lazaro Antonio Souza Soares - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mario Sergio Martinez Piccini, Marina Righi Rodrigues Lara, Francisca Elizabeth Barreto (suplente convocado(a)), Francisca das Chagas Lemos, Jose Renato Pereira de Deus, Lazaro Antonio Souza Soares (Presidente).

Relatório

O processo em questão trata dos Autos de Infração de fls. 2 a 23, referentes ao desconto indevido de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o

Financiamento da Seguridade Social (COFINS), ambos com incidência não cumulativa, durante o período de janeiro a dezembro de 2017. Esses autos foram emitidos contra a empresa PETROZARA DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO LTDA (CNPJ 02.275.017/0001-87), com responsabilidade solidária atribuída às empresas COMERCIAL HDB DE PETRÓLEO LTDA (CNPJ 15.047.806/0001-02), MAGNET COMBUSTÍVEIS E SERVIÇOS LTDA (CNPJ 04.873.861/0001-35), MÔNACO COMÉRCIO DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA (CNPJ 00.622.650/0001-79), e às pessoas físicas JOSÉ HAROLDO RIBEIRO FILHO (CPF 474.813.238-87) e MARIA AUGUSTA FONSECA DIAS RIBEIRO (CPF 783.798.651-20).

O crédito tributário constituído perfaz o montante de R\$ 26.692.904,46, conforme valores abaixo discriminados (códigos de receita: 5477 – COFINS não cumulativa; 6656 – PIS/Pasep não cumulativo):.

O Relatório Fiscal, abordando os fatos averiguados durante o processo de fiscalização que levou à emissão dos Autos de Infração e à atribuição de responsabilidade solidária a terceiros, detalha os seguintes pontos principais:

1. Considerações Iniciais:

A fiscalização informa que o procedimento foi iniciado para investigar suspeitas de descumprimento das obrigações tributárias referentes ao PIS e à COFINS, devido à ausência de informações na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e à falta de recolhimento desses tributos. A empresa fiscalizada atua no comércio atacadista de combustíveis e está sujeita ao regime não-cumulativo de tributação do PIS e da COFINS sobre a receita bruta da venda de álcool, conforme estabelecido na Lei nº 9.718/1998.

2. Do Início da Fiscalização e Das Intimações:

Descreve as intimações realizadas durante o procedimento fiscal, bem como as respostas fornecidas pela empresa fiscalizada. Destaca questões relacionadas às informações prestadas na Escrituração Fiscal Digital (EFD – Contribuições e EFD ICMS/IPI), bem como a processos judiciais nos quais a empresa é parte, incluindo a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS e a possibilidade de apuração de créditos desses tributos na aquisição de etanol para fins carburantes.

3. Da Rejeição do Pedido de Retificação DCTF:

Destaca que as retificações da DCTF apresentadas durante o procedimento fiscal não produziram efeitos, conforme estabelecido na legislação, pois foram enviadas após o início da fiscalização. Somente foram consideradas as DCTFs enviadas antes do início da fiscalização.

4. Créditos Descontados Indevidamente na Apuração do PIS e da COFINS:

Afirma que a empresa fiscalizada descontou créditos de forma indevida sobre a aquisição de álcool para revenda e sobre os serviços de transporte desse produto. Destaca que a legislação proíbe o aproveitamento de créditos relativos a bens adquiridos para revenda e gastos com transporte na aquisição desses produtos.

5. Da Constituição do Crédito Tributário:

Apresenta a constituição do crédito tributário devido ao descumprimento das normas tributárias, considerando decisão judicial que autorizou o creditamento de PIS e COFINS sobre o custo direto e indireto na aquisição de etanol para fins carburantes. Os valores dos créditos descontados indevidamente foram calculados com base nas informações apresentadas pelo contribuinte.

6. Dos Responsáveis Solidários:

Explana os fundamentos para a atribuição de responsabilidade solidária a terceiros envolvidos no processo fiscal.

A empresa Comercial HDB de Petróleo Ltda (HDB) é identificada como parte do mesmo grupo empresarial que a empresa fiscalizada. Algumas evidências desse relacionamento incluem:

- A HDB possui o mesmo responsável legal que a empresa fiscalizada, o Sr. José Haroldo Ribeiro Filho.

- Nos registros contábeis da HDB, há uma conta de passivo não circulante indicando um empréstimo ou financiamento para a empresa fiscalizada, demonstrando uma ligação financeira entre elas.

- Documentos junto à Agência Nacional de Petróleo revelam que o imóvel usado como base de distribuição de combustíveis da empresa fiscalizada estava registrado em nome da HDB. Além disso, a ANP reconheceu que ambas as empresas pertencem ao mesmo grupo econômico.

- A HDB teve sua personalidade jurídica desconsiderada em execuções fiscais anteriores, com decisões judiciais responsabilizando os sócios e outras entidades ligadas ao grupo econômico ao qual a empresa fiscalizada pertence.

Com base nessas evidências, a fiscalização conclui que há uma clara afinidade de objetivos e uma conjugação de interesses entre a HDB e a empresa fiscalizada, caracterizando a existência de um grupo econômico. Portanto, ambas as empresas são consideradas solidariamente responsáveis pelo crédito tributário constituído, de acordo com o artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional.

As empresas Mônaco Comércio Derivados de Petróleo Ltda e Magnet Combustíveis e Serviços Ltda, ambas com CNAE nº 4731-8-00 (comércio varejista de combustíveis para veículos automotores), estão conectadas à empresa fiscalizada da seguinte forma:

- A Mônaco está atualmente com situação cadastral "inapta" devido à omissão de declarações, e tem como sócio-administrador o mesmo da HDB e da Petrozara, o Sr. José Haroldo Ribeiro Filho.

- A Magnet tem sua situação cadastral "suspensa" devido ao indeferimento de solicitação de baixa. Seus sócios incluem Maria Augusta Fonseca Dias Ribeiro, José Haroldo Ribeiro Filho e José Guilherme Fonseca Dias Ribeiro, que também fazem parte do quadro

societário da Petrozara, HDB e Mônaco. Maria Augusta e José Guilherme são filhos de José Haroldo Ribeiro Filho.

Da mesma forma que aconteceu com a HDB, análises dos registros contábeis da Petrozara indicam pagamentos de despesas operacionais para a Mônaco e a Magnet, evidenciando uma confusão patrimonial entre essas empresas. Além disso, foi constatado um comando único e centralizado, com gestão das empresas realizada por José Haroldo Ribeiro Filho, com colaboração de seus familiares.

Ambas as empresas foram incluídas no polo passivo de execuções fiscais anteriores, com o juízo concluindo que houve formação de grupo econômico denominado "Grupo Santa Rita".

Portanto, a fiscalização conclui que há uma gestão administrativa unificada entre as empresas Petrozara, HDB, Mônaco e Magnet, demonstrando uma unidade de comando e controle com uma clara conjugação de interesses. Isso leva à inclusão da Mônaco e da Magnet no polo passivo da obrigação tributária, devido à caracterização da hipótese de solidariedade por interesse comum, conforme previsto no artigo 124, I, do CTN.

José Haroldo Ribeiro Filho foi incluído no polo passivo da obrigação tributária principal com base nos artigos 124, inciso I, e 135, inciso III, do CTN, devido ao seu papel central no comando administrativo e operacional do "Grupo Santa Rita". Ele é sócio-administrador das empresas Petrozara, HDB e Mônaco, permitindo a confusão patrimonial entre essas empresas ao permitir o pagamento de despesas operacionais da Petrozara pelas demais, incluindo a Magnet, onde sua filha, Maria Augusta Fonseca Dias Ribeiro, é sócia-administradora.

A fiscalização argumenta que José Haroldo agiu com abuso de direito em sua função, infringindo o artigo 185 do Código Civil. Após investigações nos órgãos de registro e consulta das informações da Declaração sobre Operações Imobiliárias (DOI), não foram encontrados bens imóveis em nome da Petrozara, apenas dois reboques e tanques de armazenagem de combustíveis. Por outro lado, a HDB possui diversos bens móveis e imóveis registrados em seu nome, com um valor total de patrimônio significativo.

Conclui-se que praticamente todo o patrimônio do grupo econômico foi concentrado na HDB, que não teve receita durante o período examinado, enquanto os débitos tributários recaíram exclusivamente sobre a Petrozara. Esta conduta, realizada sob o comando de José Haroldo, visou evitar a responsabilidade patrimonial da Petrozara, que não possui patrimônio suficiente para quitar seus débitos tributários, ao passo que a HDB, integrante do mesmo grupo econômico, possui um considerável patrimônio registrado em seu nome.

A fiscalização ainda menciona os fundamentos utilizados pelo juízo da 4^a Vara Federal/MT nas execuções fiscais anteriores, que justificaram a inclusão de José Haroldo Ribeiro Filho no polo passivo das ações.

Maria Augusta Fonseca Dias Ribeiro, filha de José Haroldo Ribeiro Filho, atuou como sócia-administradora da empresa Magnet Combustíveis e Serviços Ltda durante o período fiscalizado. Nessa posição, permitiu que despesas operacionais da Magnet fossem pagas pela

Petrozara, administrada por seu pai, o que resultou em confusão patrimonial, considerado um ato ilícito de acordo com o artigo 185 do Código Civil, devido ao abuso de direito de administrar.

A fiscalização destacou que essa confusão patrimonial foi um dos motivos para a desconsideração da personalidade jurídica da HDB pelo juízo da 4^a Vara Federal/MT nas execuções fiscais anteriores. Isso resultou na inclusão da Magnet, Petrozara, Mônaco e outras empresas no polo passivo das demandas judiciais, devido à existência de um grupo econômico de fato, com gestão unificada, liderada por José Haroldo Ribeiro Filho com a colaboração de membros da mesma família. Assim, Maria Augusta também foi responsabilizada solidariamente com base nos artigos 124, inciso I, e 135 do CTN.

No item "Da Multa Qualificada", a fiscalização fundamentou a aplicação da multa de ofício de 150%, referenciando tudo o que foi exposto anteriormente. Destacou que o grupo econômico formado pela Petrozara, Magnet, Mônaco e HDB, de maneira dolosa, utilizou a última empresa para concentrar a maior parte de seu patrimônio, apesar de não ter auferido receitas. A fiscalização afirmou que isso evidenciou uma tentativa de frustrar futuras execuções fiscais, comprometendo a satisfação do crédito tributário correspondente, especialmente diante do reduzido patrimônio da Petrozara.

Além disso, observou-se que houve ocultação de informações durante a fiscalização, pois a Petrozara não apresentou qualquer informação em resposta ao Termo de Intimação sobre a relação de seus bens. Concluiu-se que essa conduta fraudulenta se enquadra no disposto no artigo 71, II, da Lei n.º 4.502/1964, justificando a aplicação da multa qualificada de 150%, conforme previsto no parágrafo 1º do artigo 44 da Lei n.º 9.430/1996, sobre o valor lançado de ofício. Mesmo com a exigibilidade do crédito tributário suspensa, a multa de ofício foi lançada, conforme o disposto no § 1º do art. 63 da Lei n.º 9.430/1996, devido à decisão judicial ocorrida após o início do procedimento fiscal.

No item "Das Disposições Finais", a fiscalização mencionou que, além dos autos de infração presentes no processo em questão, foram lavrados outros autos no processo administrativo fiscal n.º 14098.720059/2019-17, relacionados a parte das contribuições examinadas que não têm a exigibilidade suspensa devido a uma decisão judicial.

A Petrozara Distribuidora de Petróleo Ltda apresentou sua impugnação em 21/11/2019, contestando diversos pontos levantados pela fiscalização:

1. Exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS:

Contestou a exclusão apenas do valor do ICMS efetivamente pago, argumentando que o entendimento do STF no RE n.º 574.706 não respalda essa abordagem. Alegou que o valor destacado na nota fiscal, que inclui o ICMS, não deve ser considerado como parte da receita bruta. Apresentou decisões judiciais que respaldam sua posição.

2. Exclusão dos valores referentes ao ICMS-ST da base de cálculo das contribuições:

Alegou ser contribuinte do ICMS por substituição tributária e destacou que a receita bruta é composta pelo seu ICMS próprio e pelo ICMS-ST, ambos devendo ser retirados

da base de cálculo do PIS e da COFINS. Citou a Instrução Normativa nº 1.911/2019 da Receita Federal que dispõe sobre essa exclusão.

3. Aproveitamento de créditos sobre os bens adquiridos para revenda:

Argumentou que a legislação atual permite o aproveitamento de créditos na aquisição de álcool para revenda, destacando mudanças legislativas que respaldam essa interpretação. Invocou decisões judiciais favoráveis e alegou que o álcool para fins carburantes é essencial para sua atividade de distribuição de combustíveis.

4. Aplicação da multa qualificada de 150%:

Contestou a aplicação da multa qualificada, argumentando que os fatos narrados não caracterizam sonegação fiscal nos termos da legislação aplicável. Questionou como a existência de bens em nome de outras empresas afetaria o lançamento do PIS e da COFINS sobre a venda de álcool. Invocou jurisprudência do CARF e alegou que a fiscalização não demonstrou a tipificação da sonegação fiscal.

Ao final, a Petrozara solicitou que sua impugnação fosse julgada totalmente procedente, requerendo a anulação do auto de infração e a suspensão de qualquer ato que pudesse prejudicar sua atividade empresarial durante o julgamento da impugnação.

A Comercial HDB de Petróleo Ltda apresentou sua impugnação em 21/11/2019, contestando os pontos levantados pela fiscalização, além de argumentar contra a atribuição de sujeição passiva solidária. Seus pontos principais foram:

1. Ausência de comprovação das hipóteses de solidariedade:

Alegou que a fiscalização não comprovou nenhuma das hipóteses elencadas no art. 124, I, do CTN, baseando-se apenas na presunção de solidariedade pelo fato de as empresas aparentemente integrarem o mesmo grupo. Argumentou que as regras próprias para situações que envolvem a formação de grupo econômico não se coadunam com a generalidade do disposto no art. 124, I, do CTN.

2. Critérios para atribuição de responsabilidade solidária:

Citou o art. 121 e o art. 128 do CTN para sustentar que a responsabilidade solidária só ocorre quando há uma vinculação concreta ao fato gerador praticado, não bastando o interesse comercial ou econômico nas consequências do fato gerador. Defendeu que a empresa só pode ser responsabilizada quando há uma atuação conjunta, integrada e simultânea com outras empresas na prática do fato gerador.

3. Necessidade de prova da participação no fato gerador:

Argumentou que a imputação de responsabilidade solidária deve ser alicerçada em vasta prova de que ambas as empresas foram partícipes do fato gerador do tributo. Alegou que a fiscalização não se desincumbiu do ônus de demonstrar que a Comercial HDB de Petróleo Ltda atuou concretamente na realização do fato gerador.

Ao final, concluiu ser indevida a atribuição de responsabilidade solidária passiva no presente caso, pois a fiscalização não comprovou os requisitos necessários para caracterização dessa solidariedade nos termos do artigo 124, inciso I, do CTN, de acordo com entendimentos do Superior Tribunal de Justiça e do CARF.

A Mônaco Comércio Derivados Petróleo Ltda apresentou sua impugnação em 19/12/2019, onde além de compartilhar os argumentos já apresentados pela Comercial HDB de Petróleo Ltda, destacou uma alegação adicional:

1. Desproporcionalidade entre a confusão patrimonial e a atribuição de responsabilidade solidária:

Alegou que a fiscalização apontou uma suposta confusão patrimonial devido ao pagamento de 06 DARFs da Mônaco pela Petrozara, totalizando R\$ 1.016,19, enquanto os dois Autos de Infração lavrados totalizaram o valor de R\$ 456.267.764,01. Argumentou que esse valor pago pela Petrozara em favor da Mônaco corresponde a aproximadamente 0,0003% do valor lançado nos Autos de Infração. Concluiu que a fiscalização agiu com total desproporcionalidade, demonstrando assim a total incongruência do Auto de Infração em relação à Mônaco, seja pela inexistência de ação da sua parte para a ocorrência do fato gerador, seja pela inexistência de confusão patrimonial.

Essa adição de argumento ressalta a percepção da Mônaco sobre a falta de proporcionalidade entre os valores envolvidos no suposto ato de confusão patrimonial e o montante dos Autos de Infração, questionando a fundamentação da fiscalização.

A Magnet Combustíveis e Serviços Ltda apresentou sua impugnação em 22/12/2019, com argumentos semelhantes aos apresentados pela Mônaco Comércio Derivados Petróleo Ltda, além de destacar uma alegação adicional:

1. Desproporcionalidade entre a confusão patrimonial e a atribuição de responsabilidade solidária:

Assim como a Mônaco, a Magnet argumentou que a fiscalização agiu de maneira desproporcional. Destacou que a suposta confusão patrimonial ocorreu pelo pagamento de 03 GPS (Guia da Previdência Social) da Magnet pela Petrozara, totalizando R\$ 1.822,34, o que representa aproximadamente 0,0004% do valor total lançado nos Autos de Infração.

Essa alegação ressalta a percepção da Magnet sobre a falta de proporcionalidade entre os valores envolvidos no suposto ato de confusão patrimonial e o montante dos Autos de Infração, questionando novamente a fundamentação da fiscalização.

José Haroldo Ribeiro Filho e Maria Augusta Fonseca Dias Ribeiro apresentaram impugnações semelhantes, contestando sua inclusão no polo passivo do lançamento e argumentando contra a atribuição de responsabilidade solidária. Aqui estão os pontos principais de cada impugnação:

José Haroldo Ribeiro Filho:

1. Necessidade de prova inequívoca de dolo:

Argumenta que a responsabilidade solidária exige prova clara de que o agente agiu com dolo específico para promover fraudes tributárias, o que, segundo ele, não foi demonstrado no presente caso.

2. Precedentes jurisprudenciais:

Cita jurisprudência que destaca a importância da comprovação de requisitos específicos para a responsabilização dos sócios, enfatizando a necessidade de ação com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa.

3. Incongruência do Auto de Infração:

Argumenta que a alegada confusão patrimonial com a Petrozara Distribuidora de Petróleo Ltda não ocorreu, contestando assim sua inclusão no polo passivo da autuação e solicitando a retirada da condição de responsável solidário.

Maria Augusta Fonseca Dias Ribeiro:

1. Inaplicabilidade do art. 124, I, do CTN:

Argumenta contra a atribuição de solidariedade passiva em relação à Magnet Combustíveis e Serviços Ltda, da qual é sócia administradora, destacando a ausência de demonstração de confusão patrimonial ou prática conjunta do fato gerador do tributo.

2. Desproporcionalidade da atribuição de responsabilidade:

Contesta a inclusão no polo passivo da autuação, alegando que a fiscalização agiu de maneira desproporcional e atribuiu uma responsabilidade inexistente, já que ela nunca comandou a Petrozara Distribuidora de Petróleo Ltda.

Após análise preliminar, o processo foi baixado em diligência para realizar um lançamento complementar. Eis um resumo do despacho:

- O processo trata de autos de infração relacionados à Contribuição para o PIS/Pasep e à COFINS do período de janeiro a dezembro de 2017, no valor total de R\$ 429.574.859,55.

- Esse crédito tributário foi constituído para prevenir a decadência em relação à parte das contribuições cuja exigibilidade está suspensa devido a uma tutela antecipada concedida em um processo judicial.

- O processo também envolve a verificação dos valores de ICMS a recolher que foram excluídos da base de cálculo do PIS/Pasep e da COFINS, bem como dos valores de ICMS-ST que o contribuinte pretende excluir da base de cálculo dessas contribuições.

- Se as verificações resultarem em alterações na apuração da base de cálculo das contribuições, deve ser apresentado um novo demonstrativo de cálculo do crédito tributário, podendo ser necessária a formalização de lançamento complementar.

- O processo foi encaminhado à Delegacia da Receita Federal do Brasil em Cuiabá-MT para que se verifique a eventual repercussão das alterações na base de cálculo das contribuições apuradas no crédito tributário objeto do processo. Se necessário, deve-se apresentar um novo demonstrativo de cálculo do crédito tributário.

Segue um resumo do relatório de diligência e lançamento complementar apresentado pela fiscalização:

- Exclusão do ICMS a recolher da base de cálculo do PIS e da COFINS**: Os valores deduzidos da base de cálculo mensal do PIS e da COFINS estavam em desacordo com o entendimento adotado no relatório fiscal da infração. Foram erroneamente deduzidos os valores do ICMS destacado nas operações de saída, em vez dos valores do ICMS a recolher.

- **ICMS Substituição Tributária (ICMS ST)**: Ficou evidenciado que os valores auferidos pela impugnante ocorreram na condição de substituto tributário. Tanto em operações interestaduais quanto em operações internas, a impugnante figurou como responsável tributária pelo recolhimento do ICMS. Consequentemente, esses valores não integram a base de cálculo do PIS e da COFINS.

- **Legislação Estadual**: O relatório menciona dispositivos da legislação estadual de Mato Grosso e de São Paulo, os quais atribuem a responsabilidade por substituição tributária ao distribuidor de álcool etílico hidratado combustível (AEHC). Em operações internas e interestaduais com etanol hidratado combustível (EHC), a impugnante é considerada substituto tributário e, portanto, não integra a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Essas constatações conduzem à conclusão de que os valores de ICMS a recolher e de ICMS-ST não devem ser incluídos na base de cálculo do PIS e da COFINS, conforme determinado pela legislação vigente.

O relatório detalha o recálculo das bases de cálculo do PIS e da COFINS, assim como os ajustes feitos em relação ao ICMS a recolher e ao ICMS ST. Aqui estão os pontos principais:

- **Recálculo das Bases de Cálculo do PIS e da COFINS**: As bases de cálculo foram recalculadas, considerando as exclusões corretas do ICMS a recolher e os ajustes necessários nos créditos admitidos pela legislação. Esses ajustes resultaram em uma redução nos valores originalmente lançados, exceto para os meses de março/2017 e dezembro/2017, nos quais as diferenças foram consideradas irrelevantes.

- **ICMS Substituição Tributária (ICMS ST)**: Os valores de ICMS ST não foram incluídos na base de cálculo do PIS e da COFINS, pois a empresa atuava como substituto tributário. Os valores considerados para o ICMS ST foram consistentes com os registros na Escrituração Fiscal Digital (EFD-ICMS/IPI) transmitida pela empresa.

- **Créditos Relativos à Aquisição de Mercadorias para Revenda e aos Gastos com Serviços de Transporte**: Os créditos anteriormente descontados pela empresa foram ajustados de acordo com as determinações legais. Apesar de inicialmente considerados indevidos, esses créditos foram autorizados pelo juízo da 17^a Vara Cível Federal de São Paulo, em sede de tutela provisória antecipada.

- ****Anexos Elaborados**:** O relatório inclui vários anexos, como demonstrativos da apuração feita pela fiscalização e pelo contribuinte, comparações entre os saldos acumulados, e um resumo das variações nos valores apurados. Esses anexos fornecem uma visão detalhada das análises realizadas e dos ajustes feitos durante o processo de revisão.

No geral, o recálculo e os ajustes feitos resultaram em uma redução nos valores originalmente lançados, refletindo as correções necessárias nas bases de cálculo do PIS e da COFINS.

As repercuções no cálculo do valor apurado no processo n.º 14098.720.081/2019-59 foram significativas devido às alterações feitas no recálculo do processo anterior (PAF n.º 14098-720.059/2019-17). Aqui estão os principais pontos destacados:

- ****Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário**:** A exigibilidade do crédito tributário do processo em questão está suspensa devido à tutela antecipada concedida pela 17^a Vara Cível Federal de São Paulo, que permitiu à empresa o creditamento do custo direto e indireto do PIS e da COFINS em relação à aquisição de etanol para fins carburantes, o que inclui os créditos relacionados à aquisição de mercadorias para revenda e aos gastos com serviços de transporte.

- ****Aumento da Base de Cálculo dos Créditos sobre a Aquisição de Mercadorias para Revenda**:** No recálculo do processo anterior (PAF n.º 14098-720.059/2019-17), a base de cálculo dos créditos sobre a aquisição de mercadorias para revenda foi aumentada, pois não foi mais permitida a dedutibilidade do ICMS sobre compras. Isso resultou em um aumento no valor do PIS e da COFINS, em tese, devidos.

Portanto, as alterações feitas no recálculo do processo anterior tiveram impacto direto no processo em questão, resultando em um aumento na base de cálculo dos créditos relacionados à aquisição de mercadorias para revenda e, consequentemente, no valor do PIS e da COFINS devidos pela empresa.

- Não houve mudança nas bases de cálculo dos créditos relacionados aos serviços de transporte, portanto, não houve necessidade de ajustes nos valores de PIS/COFINS.

- Devido ao aumento na base de cálculo dos créditos ligados à aquisição de mercadorias para revenda, foi necessário emitir autos de infração complementares, resultando em uma intensificação na cobrança fiscal.

- Todos os detalhes dos autos de infração complementares, incluindo bases de cálculo, alíquotas, tributos devidos, juros e multa, estão especificados nos "Demonstrativos de Apuração" e "Demonstrativos de Multa e Juros de Mora".

- Os responsáveis solidários pelo crédito tributário agora estabelecido são os mesmos do lançamento original.

- O sujeito passivo foi notificado do despacho e dos autos de infração complementares, com a possibilidade de apresentar manifestação e/ou impugnação dentro de um prazo de trinta dias.

- Os prazos para a realização de atos processuais foram suspensos até 31/08/2020, conforme estabelecido na Portaria RFB nº 543, de 20 de março de 2020, modificada pela Portaria RFB nº 4.105, de 30 de julho de 2020.

Os valores apurados nos Autos de Infração Complementares totalizam um montante adicional de R\$ 53.060.471,62, distribuídos conforme detalhado abaixo:

- COFINS não cumulativa (código de receita: 5477): R\$ 43.585.387,38
- PIS/Pasep não cumulativo (código de receita: 6656): R\$ 9.475.084,24.

Os sujeitos passivos foram adequadamente informados sobre a diligência realizada e a emissão dos Autos de Infração Complementares nas datas listadas na tabela a seguir:

| Sujeito passivo | Forma da ciência | Data ciência |
|--|--------------------------------|--------------|
| PETROZARA DISTRIBUIDORA DE PETROLEO LTDA | Eletrônica (DTE) | 19/08/2020 |
| COMERCIAL HDB DE PETROLEO LTDA | Via postal com AR | 24/08/2020 |
| MONACO COMERCIO DERIVADOS PETROLEO LTDA | Edital Eletrônico nº 006433798 | 25/09/2020 |
| MAGNET COMBUSTIVEIS E SERVICOS LTDA* | Via postal com AR | 30/09/2020 |
| MARIA AUGUSTA FONSECA* DIAS RIBEIRO | Via postal com AR | 31/08/2020 |
| JOSE HAROLDO RIBEIRO FILHO | Via postal com AR | 24/08/2020 |

A Petrozara Distribuidora de Petróleo Ltda apresentou impugnação ao lançamento complementar em 16/09/2020 (fls. 1139 a 1160). Nessa peça, reiterou os seguintes pontos:

- Solicitou a reforma do lançamento complementar para excluir das bases de cálculo das contribuições apenas o valor do "ICMS destacado em Nota Fiscal", não limitando-se ao "ICMS a recolher". Reforçou os argumentos previamente apresentados na impugnação ao lançamento original.

- Contestou o aumento da base de cálculo dos créditos sobre compras, argumentando que os créditos tributários relacionados ao processo administrativo estão com a exigibilidade suspensa devido a uma decisão judicial. Defendeu o direito ao creditamento pleno pela distribuidora de combustíveis, repetindo os argumentos da impugnação original.

- Contestou a multa qualificada de 150% aplicada no lançamento complementar, apresentando argumentos similares aos da impugnação original.

- Requeru a anulação dos Autos de Infração ou, ao menos, a exclusão dos valores relativos ao ICMS próprio destacado em nota fiscal das bases de cálculo e a retirada da multa qualificada.

A Comercial HDB de Petróleo Ltda, a Mônaco Comércio Derivados Petróleo Ltda e a Magnet Combustíveis e Serviços Ltda apresentaram impugnações ao lançamento complementar em 16/09/2020, 18/09/2020 e 18/09/2020, respectivamente. Todos os documentos continham argumentos semelhantes aos das impugnações anteriores, com a Magnet

Combustíveis e Serviços Ltda adicionando uma alegação de desproporcionalidade entre a confusão patrimonial apontada pela fiscalização e o valor lançado.

José Haroldo Ribeiro Filho e Maria Augusta Fonseca Dias Ribeiro também apresentaram impugnações ao lançamento complementar em 16/09/2020. Ambos contestaram sua inclusão no polo passivo com os mesmos argumentos das impugnações referentes ao lançamento original.

A decisão recorrida, manteve os autos de infração em sua totalidade, recebendo a decisão a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

REGIME NÃO CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE ÁLCOOL PARA REVENDA. DISTRIBUIDOR. IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos do disposto no art. 3º, I, “b”, da Lei nº 10.637/2002, não é cabível o desconto de créditos do regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep em relação à aquisição de álcool para revenda. Exceção a essa regra ocorre apenas na hipótese do § 13 do art. 5º da Lei nº 9.718/1998, com a redação dada pela Lei nº 12.859/2013, que possibilita ao produtor e ao importador de álcool o desconto de créditos em relação à aquisição desse produto de outro produtor ou importador.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

REGIME NÃO CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE ÁLCOOL PARA REVENDA. DISTRIBUIDOR. IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos do disposto no art. 3º, I, “b”, da Lei nº 10.833/2003, não é cabível o desconto de créditos do regime não cumulativo da COFINS em relação à aquisição de álcool para revenda. Exceção a essa regra ocorre apenas na hipótese do § 13 do art. 5º da Lei nº 9.718/1998, com a redação dada pela Lei nº 12.859/2013, que possibilita ao produtor e ao importador de álcool o desconto de créditos em relação à aquisição desse produto de outro produtor ou importador.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. GRUPO ECONÔMICO IRREGULAR. CONFUSÃO PATRIMONIAL. UNIDADE DE DIREÇÃO. INTERESSE COMUM. INFRAÇÃO DE LEI. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Configura interesse comum, a ensejar a imputação da responsabilidade solidária nos termos do artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional - CTN, a prática do ato ilícito consistente na formação de grupo econômico irregular, no qual não há respeito à autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas que o

integram. O interesse comum abrange as pessoas jurídicas integrantes do grupo econômico e também os respectivos administradores, cuja conduta caracteriza infração de lei, e, nessa condição, dá ensejo à imputação de responsabilidade solidária também com base no art. 135, III, do Código Tributário Nacional.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

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

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. DOLO. SONEGAÇÃO. BLINDAGEM PATRIMONIAL.

Aplica-se a multa de ofício qualificada, com o percentual duplicado, nos termos do art. 44, § 1º, da Lei 9.430/96, com a redação dada pela Lei 11.488/2007, quando resta demonstrado que a conduta do sujeito passivo se enquadra nos conceitos de fraude, sonegação ou conluio, previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64. Caracteriza sonegação, conforme previsto no inciso II do referido artigo 71, o expediente de blindagem patrimonial adotado por empresas integrantes de grupo econômico com o intuito de frustrar a futura execução do crédito tributário.

Á exceção dos responsáveis solidários MONACO COMERCIO DERIVADOS PETROLEO LTDA. e MAGNET COMBUSTIVEIS E SERVIÇOS LTDA., os demais apresentaram recursos voluntários que rebrisam todas as alegações trazidas nas impugnações, sendo inclusive extremamente semelhantes entre si.

Eis o relatório.

Voto

Conselheiro José Renato Pereira de Deus, Relator.

O recursos são tempestivos, atendem aos demais requisitos de admissibilidade, portanto deles tomo conhecimento.

Conforme relatado acima, apesar de terem sido apresentados de forma tempestiva, os recursos voluntários rebrisam as razões apresentadas em impugnações aos autos de infração, não havendo novas justificativas ou juntada de provas que pudessem modificar a situação dos autuados, perante aos fatos narrados no processo.

Por tais razões e por entender que são em parte precisos os fundamentos da decisão recorrida, de maneira que adoto em partes, no presente voto, como razões de decidir, com base no art. 50, §1º, da Lei n.º 9.784/1999, fazendo as ressalvas quanto a dedução do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins pelo valor destacado na nota fiscal, inclusive exclusão já realizada pela fiscalização e, a redução da multa qualificada para o percentual de 100%, em razão da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, “c” do CTN, além do afastamento da responsabilidade dos recorrentes Comercial HDB de Petróleo Ltda, Magnet Combustíveis e Serviços Ltda, Mônaco Comércio Derivados de Petróleo Ltda e Maria Augusta Fonseca Dias Ribeiro, em razão da ausência de individualização da conduta no fato gerador que originou a autuação.

CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Inicialmente, cabe esclarecer que as alegações de constitucionalidade ou ilegalidade de atos normativos validamente editados não têm como prosperar no presente julgamento, haja vista o disposto no art. 59, do Decreto nº 7.574, de 2011, que

reproduz o disposto no art. 26-A do Decreto 70.235, de 1972, bem como o disposto no art. 17, IV e V, da Portaria ME nº 340, de 08/10/2020 (a qual disciplina o funcionamento das Delegacias de Julgamento da Secretaria Receita Federal do Brasil - DRJs):

Decreto n. 7.574/2011

Art. 59. 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 (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 26-A, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, art. 25).

Portaria ME n. 340/2020

Art. 17. São deveres do julgador:

(...)

IV - cumprir e fazer cumprir as disposições legais a que está submetido; e

V - observar o disposto no inciso III do art. 116 da Lei nº 8.112, de 1990, e os demais atos vinculantes.

Assim, todas as alegações do contribuinte que têm o objetivo de afastar a aplicação da legislação vigente não podem ser apreciadas por esta Turma, uma vez que os órgãos de julgamento administrativo devem cumprir as disposições legais a que estão submetidos e não têm competência legal para declarar inconstitucionalidade nem para negar vigência ou deixar de aplicar as disposições de leis ou de normas infralegais.

Em relação às decisões do CARF citadas na impugnação, o Parecer Normativo COSIT 23, de 06/09/2013, publicado no DOU em 09/09/2013, esclarece que elas “não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo nem vinculante”.

É importante também destacar que as decisões judiciais carreadas na peça de defesa, proferidas em processos nos quais a interessada não seja parte, também não possuem efeito vinculante em relação às decisões deste órgão julgador, salvo no caso das matérias de que trata o artigo 19 da Lei nº 10.522/2002, observado o disposto no art. 19-A do mesmo diploma legal.

Feitos esses esclarecimentos de caráter geral, passa-se à análise dos pontos controvertidos, a qual será efetuada na mesma ordem em que as matérias foram tratadas no Relatório Fiscal, o que resultará, essencialmente, na divisão do presente voto nas seguintes partes:

a) Inicialmente serão abordadas as questões referentes ao mérito das contribuições lançadas, quais sejam, as controvérsias a respeito da exclusão do ICMS próprio e do ICMS-ST da base de cálculo das contribuições, bem como a respeito dos créditos da não cumulatividade que o contribuinte pretende aproveitar e que são objeto de discussão em processo judicial. Cumpre destacar que as alegações apresentadas pelos diversos sujeitos passivos são idênticas em relação a essas questões.

b) Depois, serão analisadas as questões relacionadas à atribuição de responsabilidade solidária a terceiros. Em relação a esse tema, observa-se que algumas alegações são comuns a diversos passivos, enquanto outras dizem respeito a apenas um ou alguns dos sujeitos passivos, sendo certo que todas as alegações serão devidamente apreciadas.

c) Na sequência, será analisado o cabimento da multa de ofício qualificada (150%), questão para a qual as alegações apresentadas por todos os sujeitos passivos também são coincidentes.

d) Por fim, será tratado o lançamento complementar efetuado pela fiscalização por ocasião da realização da diligência solicitada pela DRJ.

(...)

Créditos relativos à aquisição de álcool para revenda

Conforme já mencionado no relatório que antecede o presente voto, o sujeito passivo fiscalizado Petrozara Distribuidora de Petróleo Ltda ajuizou duas ações judiciais visando ao reconhecimento do direito à apuração de créditos de PIS e COFINS com relação à aquisição de etanol para fins carburantes, sendo que em um desses processos obteve antecipação de tutela que lhe permite o aproveitamento dos referidos créditos (processo n.º 5013941-76.2019.4.03.6100, da 17^a Vara Cível Federal de São Paulo-SP).

A existência ou a propositura de ação judicial com o mesmo objeto do lançamento implica renúncia ao litígio nas instâncias administrativas (art. 87 do Decreto 7.574/2011 e Parecer Normativo COSIT n.º 7, de 22/08/2014). Assim, é certo que em relação à Petrozara Distribuidora de Petróleo Ltda, ocorreu a renúncia à discussão administrativa a respeito da possibilidade de apuração dos referidos créditos, motivo pelo qual seria desnecessário analisar, no presente voto, os argumentos apresentados pela referida empresa em relação a esse tema.

No entanto, tendo em vista que os argumentos da Petrozara a respeito do aproveitamento dos créditos sobre aquisição de álcool foram igualmente apresentados pelos demais sujeitos passivos, os quais não figuram como autores dos referidos processos judiciais (e, portanto, não renunciaram à discussão da matéria na esfera administrativa), o efeito prático é que tais alegações terão de ser apreciadas no presente voto.

Quanto a esse tema, cumpre registrar, logo de início, que a legislação que rege a incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, ao estabelecer a possibilidade de apuração de créditos sobre bens adquiridos para revenda, é muito clara ao afastar essa possibilidade quando a mercadoria comercializada é álcool. Veja-se:

LEI N.º 10.637/2002

Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).

(...)

§ 1º-A. Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores, importadores ou distribuidores com a venda de álcool, inclusive para fins carburantes, à qual se aplicam as alíquotas previstas no caput e no § 4º do art. 5º da Lei n.º 9.718, de 27 de novembro de 1998. (Incluído pela Lei n.º 11.727, de 2008)

(...)

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)

(...)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei n.º 11.787, de 2008)

LEI N.º 10.833/2003:

Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

(...)

§ 1º-A. Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores, importadores ou distribuidores com a venda de álcool, inclusive para fins carburantes, à qual se aplicam as alíquotas previstas no caput e no § 4º do art. 5º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.

(...)

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008)

Como se vê, ao permitir o desconto de créditos em relação a bens adquiridos para revenda, a legislação excepciona algumas mercadorias e produtos, entre os quais figura o produto/mercadoria referido no § 1º-A do art. 2º de ambas as leis, qual seja, o álcool, inclusive para fins carburantes.

Não obstante a vedação contida nas referidas normas legais, no período compreendido entre 01/10/2008 e 07/05/2013 esteve em vigor uma regra específica que possibilitava que distribuidores de álcool apurassem créditos quando adquirissem o mencionado produto de algum produtor, importador ou distribuidor. A norma em questão era o § 13 do art. 5º da Lei nº 9.718/2008, com a redação dada pela Lei nº 11.727/2008:

§ 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

Entretanto, o referido § 13 foi alterado pela Medida Provisória nº 613/2013, convertida na Lei nº 12.859/2003, com o que os distribuidores foram excluídos dessa disposição e, portanto, passaram a não mais poder apurar créditos na aquisição de álcool para revenda, em nenhuma hipótese:

§ 13. O produtor e o importador de álcool, inclusive para fins carburantes, sujeitos ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins podem descontar créditos relativos à aquisição do produto para revenda de outro produtor ou de outro importador.

Nesse sentido é o entendimento exarado pela COSIT na Solução de Consulta nº 119, de 19/05/2015, publicada no DOU em 21/05/2019:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS ÁLCOOL. NÃO CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO DE CRÉDITOS NA AQUISIÇÃO E NAS VENDAS. DESPESA DE FRETE. DISTRIBUIDOR.

Durante o período compreendido entre 19 de outubro de 2008 e 7 de maio de 2013, os distribuidores de álcool sujeitos ao regime de apuração não cumulativa da Cofins que adquiriram, de produtor, de importador ou de distribuidor, o mencionado produto para revenda puderam apurar créditos da referida contribuição relativos à aquisição, correspondentes aos valores devidos pelo vendedor, nos termos dos §§ 13 e 14 do art. 59 da Lei n.º 9.718, de 2008. No tocante às aquisições de álcool anidro para adição à gasolina, os valores a serem creditados pelos distribuidores foram fixados por ato do Poder Executivo, nos termos do § 15 do art. 59 da Lei n.º 9.718, de 2008. ENTENDIMENTO VINCULADO À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT N.º 7, DE 2014.

A Medida provisória n.º 613, de 2013, convertida na Lei n.º 12.859, de 2013, através de seu art. 49 (com produção de efeitos a partir de 8 de maio de 2013), alterou o § 13 da Lei n.º 9.718, de 1998, para excluir os distribuidores de álcool, os quais passaram a não mais poder apurar crédito da Cofins quando da aquisição de álcool para revenda. ENTENDIMENTO VINCULADO À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT N.º 7, DE 2014.

(...)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

ÁLCOOL. NÃO CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO DE CRÉDITOS NA AQUISIÇÃO E NAS VENDAS. DESPESA DE FRETE. DISTRIBUIDOR.

Durante o período compreendido entre 19 de outubro de 2008 e 7 de maio de 2013, os distribuidores de álcool sujeitos ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep que adquiriram, de produtor, de importador ou de distribuidor, o mencionado produto para revenda puderam apurar créditos da referida contribuição relativos à aquisição, correspondentes aos valores devidos pelo vendedor, nos termos dos §§ 13 e 14 do art. 59 da Lei n.º 9.718, de 2008. No tocante às aquisições de álcool anidro para adição à gasolina, os valores a serem creditados pelos distribuidores foram fixados por ato do Poder Executivo, nos termos do § 15 do art. 59 da Lei n.º 9.718, de 2008. ENTENDIMENTO VINCULADO À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT N.º 7, DE 2014.

A Medida provisória n.º 613, de 2013, convertida na Lei n.º 12.859, de 2013, através de seu art. 49 (com produção de efeitos a partir de 8 de maio de 2013), alterou o § 13 da Lei n.º 9.718, de 1998, para excluir os distribuidores de álcool, os quais passaram a não mais poder apurar crédito da Contribuição para o PIS/Pasep quando da aquisição de álcool para revenda. ENTENDIMENTO VINCULADO À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT N.º 7, DE 2014.

Assim, no caso ora analisado, que se refere a fatos geradores ocorridos no ano calendário de 2017 e a um sujeito passivo que atua como distribuidor de álcool, resta claro que não há como acatar a pretensão de apuração de créditos na modalidade de aquisição de álcool para revenda.

Consequentemente, também não há que se falar em apuração de créditos em relação aos gastos com serviços de frete incorridos na aquisição da referida mercadoria.

Os impugnantes defendem uma interpretação a partir da qual a exclusão dos distribuidores do § 13 da Lei n.º 9.718/98, efetuada por meio da MP 613/2012, convertida na Lei n.º 12.859/2013, teria como consequência a possibilidade plena de creditamento, sem quaisquer restrições, para o distribuidor de álcool.

Tal interpretação não tem a menor condição de prosperar.

Conforme já visto, a regra geral é a prevista nos artigos 3º, I, “b”, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, que exclui a possibilidade de apuração de créditos sobre aquisição de bens para revenda quando se trata de álcool, inclusive para fins carburantes. A regra do § 13 da Lei nº 9.718/98 é uma regra especial que prevê algumas situações específicas em que se permite a apuração de créditos na aquisição de álcool para revenda. Com a exclusão dos distribuidores da regra especial do § 13, os mesmos voltaram a estar sujeitos apenas à regra geral acima referida, que não admite o creditamento ora discutido.

Outro argumento defendido pelos impugnantes é o de que a apuração de créditos sobre aquisição de álcool para revenda deveria ser acatada em razão da decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 1.221.170/PR, a qual definiu o conceito de insumos para fins de apuração de créditos de PIS e COFINS.

Esse argumento também se mostra improcedente, pois a ampliação do conceito de insumo efetuada pelo STJ no referido julgamento não alterou a regra segundo a qual a apuração de créditos na modalidade de “aquisição de insumos” é circunscrita às empresas que se dediquem à fabricação ou produção de mercadorias destinadas à venda ou à prestação de serviços, o que não é o caso do sujeito passivo autuado, cuja atividade, por mais que seja regulamentada pela ANP, é essencialmente comercial, pois consiste na aquisição e revenda de combustíveis.

Nesse sentido, cabe mencionar trecho do Parecer Normativo COSIT nº 5, de 17/12/2018, editado para apresentar as principais repercussões no âmbito da RFB decorrentes da definição de insumo estabelecida pelo STJ, o qual contém importante esclarecimento a respeito da inexistência de possibilidade de apuração de créditos a título de aquisição de insumos na atividade comercial:

2. INEXISTÊNCIA DE INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL

40. Nos termos demonstrados acima sobre o conceito definido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros.

41. Destarte, para fins de apuração de créditos das contribuições, não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda (inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

42. Em razão disso, exemplificativamente, não constituem insumos geradores de créditos para pessoas jurídicas dedicadas à atividade de revenda de bens: a) combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos próprios de entrega de mercadorias²; b) transporte de mercadorias entre centros de distribuição próprios; c) embalagens para transporte das mercadorias; etc.

Diante do exposto no presente tópico, resta demonstrado que a pretensão dos sujeitos passivos de ver reconhecido o direito à apuração de créditos na aquisição de álcool para revenda por empresa distribuidora não tem como prosperar na esfera administrativa.

LANÇAMENTO COMPLEMENTAR

Conforme já descrito no relatório deste presente voto, o processo foi encaminhado à unidade de origem por meio do Despacho de Diligência de fls. 954 a 956, para que a fiscalização verificasse as possíveis repercussões da diligência que seria realizada no processo administrativo nº 14098.720059/2019-17 com o fito de efetuar verificações a respeito de duas questões concernentes à apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS apurada naquele processo.

As questões a serem verificadas no referido processo eram as seguintes: a) valor do ICMS próprio a ser excluído da base de cálculo das contribuições em função da decisão judicial transitada em julgado no processo nº 0013582-33.2013.4.01.3400; b) possibilidade de exclusão do valor do ICMS-ST da base de cálculo das contribuições, nos termos do art. 26, § 4º, II, da IN RFB nº 1.911/2019 e da Solução de Consulta COSIT nº 104/2017.

Ao efetuar a referida diligência, a fiscalização efetuou as verificações solicitadas e concluiu que: a) houve equívoco no valor do ICMS próprio excluído, pois fora excluído o valor do ICMS destacado em nota fiscal, e não o valor do ICMS a recolher, conforme determina a SCI COSIT nº 13/2008; b) houve equívoco na inclusão do ICMS-ST, pois esse valor não integra a base de cálculo das contribuições.

Além de efetuar essas alterações na base de cálculo das contribuições, a fiscalização efetuou também alterações nos valores dos créditos a serem descontados das contribuições apuradas em cada mês em virtude da decisão judicial proferida no processo nº 5013941-76.2019.4.03.6100.

Esse aumento no valor dos créditos a serem descontados resultou na redução do valor dos lançamentos constantes do processo administrativo nº 14098.720059/2019-17 (em cujos cálculos foi considerado o desconto dos créditos, nos termos da decisão judicial) e, por outro lado, resultou em aumento das contribuições apuradas no presente processo (o qual tem por objeto a constituição do crédito tributário decorrente da glosa dos referidos créditos, efetuada para prevenir a decadência), acarretando assim a lavratura dos Autos de Infração Complementares.

A seguir, transcrevo os trecho do Relatório de Diligência e de Lançamento Complementar de fls. 959 a 968 que trataram desse assunto:

f) DAS REPERCUSSÕES NO CÁLCULO DO VALOR APURADO NO PROCESSO Nº 14098.720.081/2019-59

De início, consoante rememorado no item anterior, cumpre destacar que a exigibilidade do crédito tributário do processo em questão encontra-se suspensa em razão de tutela antecipada concedida pelo juízo da 17^a Vara Cível Federal de São Paulo, nos autos do processo nº 5013941-76.2019.4.03.6100, que ordenou à União que permita à impugnante o creditamento do custo direto e indireto do PIS e da COFINS, com relação à aquisição de etanol para fins carburantes, o que, evidentemente inclui os créditos relativos à aquisições de mercadorias para revenda e à gastos com serviços de transporte.

No que tange às repercussões no cálculo do valor apurado no PAF nº 14098.720.081/2019-59, consoante visto alhures, por ocasião do recálculo referente ao PAF nº 14098-720.059/2019-17, foi aumentada a base de cálculo dos créditos sobre a aquisição de mercadorias para revenda, porquanto deixou de existir (ao contrário do lançamento original) a dedutibilidade do ICMS sobre compras, fato que resultou no aumento do valor do PIS e da COFINS, em tese, devidos.

Em síntese, no que tange aos supostos créditos com aquisição de mercadorias para revenda, os reflexos no PAF 14098.720.081/2019-59 deram-se em consequência da adição dos valores do ICMS sobre compras à base de cálculo dos créditos do lançamento anterior, senão vejamos:

| BC CRÉDITOS MERCADORIAS PARA REVENDA | | | |
|--------------------------------------|-------------------------------------|------------------------|---|
| | BC CRÉDITOS LANÇAMENTO ANTERIOR (A) | ICMS SOBRE COMPRAS (B) | BC CRÉDITOS LANÇAMENTO COMPLEMENTAR (A) + (B) |
| <i>Jan/17</i> | 120.252.760,26 | 16.040.177,76 | 136.292.938,02 |
| <i>Fev/17</i> | 130.155.074,44 | 17.445.003,09 | 147.600.077,53 |
| <i>Mar/17</i> | 13.511.278,06 | 1.818.073,16 | 15.329.351,22 |
| <i>Abr/17</i> | 365.467,27 | 50.868,68 | 416.335,95 |
| <i>Mai/17</i> | 40.905.742,26 | 4.129.599,23 | 45.035.341,49 |
| <i>Jun/17</i> | 49.343.681,67 | 6.449.849,90 | 55.793.531,57 |
| <i>Jul/17</i> | 63.488.856,47 | 7.898.338,05 | 71.387.194,52 |
| <i>Ago/17</i> | 48.365.271,89 | 5.418.411,76 | 53.783.683,65 |
| <i>Set/17</i> | 54.452.531,95 | 5.815.933,00 | 60.268.464,95 |
| <i>Out/17</i> | 63.840.191,16 | 7.548.362,33 | 71.388.553,49 |
| <i>Nov/17</i> | 86.289.528,17 | 9.483.847,77 | 95.773.375,94 |
| <i>Dez/17</i> | 98.180.128,29 | 12.074.709,21 | 110.254.837,50 |
| TOTAL | 769.150.511,89 | 94.173.173,94 | 863.323.685,83 |

Por outro giro, considerando que não houve alteração das bases de cálculo dos créditos correspondentes a serviços de transporte, não houve valores de PIS/COFINS a serem reduzidos ou acrescidos.

Com efeito, tendo em vista todo o exposto, mormente devido aumento na base de cálculo dos créditos incidentes sobre mercadorias para revenda, o agravamento da exigência fiscal é medida que se impõe, sendo lavrados, com efeito, autos de infração complementares que continuarão com a sua exigibilidade suspensa por força da citada tutela antecipada concedida pelo juízo da 17^a Vara Cível Federal de São Paulo, porquanto, até a presente data, não houve a cessação de sua eficácia. Relativamente ao PAF nº 14098.720.081/2019-59, foram elaborados os seguintes anexos:

1 – ANEXO VI – DE PARA – PIS/COFINS INCIDENTES SOBRE CRÉDITOS COM A AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS PARA REVENDA

Compara os valores apurados nos autos de infração originalmente lavrados com os apurados na presente diligência, demonstrando, em razão da revisão ora efetuada, que houve a necessidade do agravamento da exigência fiscal, por meio da lavratura de autos de infração complementares.

2 – ANEXO VII – DE PARA – PIS/COFINS INCIDENTES SOBRE CRÉDITOS COM SERVIÇOS DE TRANSPORTES

Compara os valores apurados nos autos de infração originalmente lavrados com os apurados na presente diligência, demonstrando, em razão do exame ora efetuado, que não houve a necessidade de retificação dos primeiros, vale dizer, o lançamento de ofício original deve ser integralmente mantido.

Nas impugnações referentes aos Autos de Infração Complementares, os sujeitos passivos não trouxeram alegações diferentes das que já haviam sido apresentadas por ocasião das impugnações apresentadas em relação ao lançamento original.

O único argumento que parece diferir dos anteriores é a afirmação no sentido de que o presente processo deveria ser considerado nulo porque os créditos tributários a ele vinculados encontram-se com a exigibilidade suspensa por força de decisão judicial. Contudo, tal assertiva não tem o menor fundamento. A suspensão da exigibilidade não impede o lançamento, o qual é efetuado para prevenir a decadência, nos termos do art. 63 da Lei nº 9.430/1996.

Nesse contexto, não é necessário tecer maiores considerações sobre o lançamento complementar, o qual deve ser mantido com base nos mesmos fundamentos constantes dos demais tópicos deste voto.

RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS

A fiscalização incluiu no polo passivo do crédito tributário, na qualidade de responsáveis solidários, em virtude da existência de interesse comum, nos termos do art. 124, I, do Código Tributário Nacional, as pessoas jurídicas Comercial HDB de Petróleo Ltda, Monaco Comércio Derivados PetróleoLtda e Magnet Combustíveis e Serviços Ltda.

O que motivou essa responsabilização, em síntese, foi a constatação da existência de confusão patrimonial entre as referidas pessoas jurídicas e o contribuinte Petrozara Distribuidora de Petróleo Ltda, as quais compõem um grupo econômico com gestão administrativa unificada.

As alegações apresentadas pelas pessoas jurídicas para contestar a atribuição de responsabilidade solidária são, basicamente, as seguintes:

- a fiscalização presumiu a solidariedade tão somente pelo fato de as empresas aparentemente integrarem o mesmo grupo e assim ignorou a existência de regras próprias relativas à formação de grupo econômico, as quais não se coadunam com o disposto no art. 124, I, do CTN;
- as pessoas jurídicas, ainda que coligadas, mantêm sua individualidade patrimonial e econômica, sendo que o art. 266 da Lei nº 6.404/1976 é expresso ao dispor que não se presume solidariedade entre empresas coligadas;
- a responsabilização decorre necessariamente de uma vinculação concreta ao fato gerador o tributo, não bastando o mero interesse comercial ou econômico nas consequências advindas do fato gerador (como lucro ou faturamento);
- a responsabilidade solidária só ocorre quando se trata de interesse jurídico vinculado à atuação em comum na situação que constitui o fato gerador, ou seja, quando a atividade é praticada pelas empresas conjuntamente, de forma integrada e simultânea;
- no caso concreto, a autoridade fiscal não logrou êxito em comprovar que as empresas realizaram em conjunto a situação caracterizadora do fato gerador, restando assim não comprovados os requisitos para caracterização da solidariedade;
- no caso das pessoas jurídicas Monaco Comércio Derivados Petróleo Ltda e Magnet Combustíveis e Serviços Ltda teria havido desproporcionalidade na atribuição de responsabilidade solidária, haja vista a discrepância entre os valores das despesas dessas empresas que foram pagas pela Petrozara e o valor total do crédito tributário constituído.

Contudo, ao contrário do que afirmam os impugnantes, a fiscalização não concluiu pela existência de interesse comum tão somente em face da constatação da existência de um

grupo econômico. O cerne da motivação apresentada pela autoridade fiscal para concluir pela responsabilidade solidária está na existência de unidade de comando e na ocorrência de confusão patrimonial entre os membros do referido grupo.

E mais, conforme bem descreveu e demonstrou a autoridade fiscal, a confusão patrimonial no âmbito das referidas empresas deu-se com a finalidade de frustrar a responsabilização pelo pagamento dos tributos, mediante concentração do patrimônio do grupo em empresa que não participava formalmente da situação que configura o fato gerador dos tributos.

A seguir, são resumidas as circunstâncias fáticas que levaram a fiscalização à conclusão de que houve confusão patrimonial:

- inexistência de registro de receitas na escrituração contábil da empresa Comercial HDB de Petróleo Ltda dos anos de 2014 a 2017;
- existência de registros contábeis em conta de passivo não circulante na contabilidade da Comercial HDB de Petróleo Ltda, dando conta da existência de débitos expressivos decorrentes de operação de mútuo com a Petrozara Distribuidora de Petróleo Ltda;
- existência de registros contábeis em conta de ativo na contabilidade da Petrozara Distribuidora de Petróleo Ltda, indicando a referida operação mútuo, bem como o pagamento de diversas despesas da Comercial HDB de Petróleo Ltda, tais como energia telefone, FGTS, tributos, salários, etc.
- ocorrência de responsabilização patrimonial de pessoas físicas e jurídicas que compunham o grupo econômico, nos autos de diversas execuções fiscais que tramitaram na 4^a Vara Federal da Seção Judiciária de Mato Grosso.
- existência de registros contábeis na escrituração da Petrozara Distribuidora de Petróleo Ltda, relativas ao período fiscalizado, que evidenciam o pagamento de diversas despesas operacionais das empresas Monaco Comércio Derivados Petróleo Ltda e Magnet
- existência de comando único das empresas, centralizado na pessoa do Sr. José Haroldo Ribeiro Filho (sócio administrador da Petrozara Distribuidora de Petróleo Ltda, Comercial HDB de Petróleo Ltda e Monaco Comércio Derivados Petróleo Ltda), com o auxílio de seus familiares, notadamente de sua filha Maria Augusta (sócia administradora da Magnet Combustíveis e Serviços Ltda);
- insignificância dos bens sujeitos em nome da Petrozara Distribuidora de Petróleo Ltda, considerando o grande volume de negócios e de receita auferida por tal empresa;
- existência de diversos bens móveis e imóveis com valores expressivos em nome da Comercial HDB de Petróleo Ltda, empresa que não auferiu qualquer receita no período examinado e nos anos anteriores.

Nas impugnações apresentadas, os sujeitos passivos não refutaram a existência do grupo econômico e não negaram veracidade das circunstâncias acima mencionadas. Eles contestam as conclusões da fiscalização (afirmando que não teria restado demonstrada a prática conjunto do fato gerador), mas em nenhum momento se preocupam em apresentar justificativas ou explicar o motivo da existência de pagamentos de despesas das demais empresas do grupo pela Petrozara e da concentração de patrimônio em pessoa jurídica cuja contabilidade não registra o recebimento de receitas (Comercial HDB).

Com efeito, os fatos descritos pela fiscalização evidenciam a existência de unidade gerencial e a ocorrência de confusão patrimonial entre as pessoas jurídicas que integram o grupo econômico. Até mesmo em relação às empresas Monaco Comércio Derivados

Petróleo Ltda e Magnet Combustíveis e Serviços Ltda, cujas despesas pagas pela Petrozara alcançaram o montantes de apenas R\$ 870,09 e R\$ 1.822,34 no ano de 2017, não se pode negar a existência de confusão patrimonial.

Diferentemente do que alegam esses contribuintes, não há desproporcionalidade na conclusão da fiscalização, pois os valores das despesas pagas em favor dessas empresas são relevantes se cotejadas com as diminutas operações registradas por essas empresas no referido período (as quais se encontravam nas situações cadastrais Inapta e Suspensa, respectivamente). Além disso, há que se ressaltar que se trata de empresas administradas pelo mesma pessoa que administra a Petrozara e a HDB (caso da Mônaco) e por sua filha (no caso da Magnet), o que evidencia que todas essas pessoas jurídicas atuam sob comando único.

Essas circunstâncias denotam a ausência de autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas, tratando-se, portanto, de grupo econômico irregular, ou seja, grupo econômico que não foi formado de acordo com os Capítulos XX e XXI da Lei nº 6.404/1976, nos quais é preconizado o respeito à personalidade jurídica dos integrantes do grupo. E mais, no presente caso, restou caracterizado que essa formação de grupo econômico irregular foi efetuada com o intuito de esvaziar o patrimônio passível de ser atingido pelas dívidas tributárias. Assim, resta plenamente configura o ato ilícito consubstanciado no abuso da personalidade jurídica, o que autoriza a atribuição de responsabilidade tributária solidária por interesse comum, nos termos do art. 124, I, do Código Tributário Nacional.

A alegação de que a fiscalização não teria demonstrado a prática em conjunto da situação que caracteriza o fato gerador do tributo não merece acolhida. Embora os fatos geradores do PIS e da COFINS (auferimento de receitas) tenha sido praticados em nome da Petrozara Distribuidora de Petróleo Ltda, a unidade de direção e operação das empresas que integram o grupo econômico, acompanhadas da ocorrência de confusão patrimonial, demonstram a artificialidade da existência de várias personalidades jurídicas, de modo que se pode afirmar que na prática o fato gerador dos referidos tributos é realizado pela empresa real, composta por todas as pessoas jurídicas integrantes do grupo.

De qualquer forma, ainda que não se considere que houve a prática em conjunto do fato gerador do PIS da COFINS, há que reconhecer que os atos ilícitos praticados – formação de grupo econômico irregular, com desrespeito a autonomia gerencial e patrimonial das pessoas jurídicas – guardam relação ativa com o fato jurídico tributário em análise, pois os fatos geradores foram praticados sob o manto da estrutura patrimonial formatada pelo grupo econômico com vistas frustração da realização dos créditos tributários correspondentes àqueles fatos geradores.

Nesse ponto, é oportuno mencionar o Parecer Normativo COSIT/RF13 nº 04, de 10/12/2018 (publicado no DOU em 12/2/2018), editado para solucionar consulta interna apresentada pela Coordenação-Geral de Fiscalização – COFIS da RF13, acerca da “possibilidade de atribuição de responsabilidade ao terceiro que praticou atos ilícitos em conjunto com o contribuinte, com fundamento no art. 124, I, do Código Tributário Nacional”. Conforme se verifica dos trechos a seguir transcritos, o referido Parecer Normativo deixa claro que é cabível a atribuição de responsabilidade solidária no caso de grupo econômico irregular, notadamente quando ocorre confusão patrimonial.

Sobre o Interesse Comum

11. A terminologia "interesse comum" é juridicamente indeterminada. A sua delimitação é o principal desafio deste Parecer Normativo. Ao analisá-la, normalmente a doutrina e a jurisprudência dispõem que esse interesse comum é jurídico, e não apenas econômico.

11.1. O interesse econômico aparentemente seria no sentido de que bastaria um proveito econômico para ensejar a aplicação do disposto no inciso I do art. 124 do CTN.

11.2. O interesse jurídico, por sua vez, se daria pelo vínculo jurídico entre as partes para a realização em conjunto do fato gerador. Para tanto, as pessoas deveriam estar do mesmo lado da relação jurídica, não podendo estar em lados contrapostos (como comprador e vendedor, por exemplo).

11.3. Ambas as construções doutrinárias são falhas e não devem ser aplicadas no âmbito da RFB, pois tenta-se interpretar um conceito indeterminado com outro conceito indeterminado.

12. Como norma geral à responsabilidade tributária, o responsável deve ter vínculo com o fato gerador ou com o sujeito passivo que o praticou. Segundo Ferragut:

O legislador é livre para eleger qualquer pessoa como responsável, dentre aqueles pertencentes ao conjunto de indivíduos que estejam (i) indiretamente vinculadas ao fato jurídico tributário ou (ii) direta ou indiretamente vinculadas ao sujeito que o praticou. Esses limites fundamentam-se na Constituição e são aplicáveis com a finalidade de assegurar que a cobrança de tributo não seja confiscatória e atenda à capacidade contributiva, pois, se qualquer pessoa pudesse ser obrigada a pagar tributos por conta de fatos praticados por outras, com quem não detivessem qualquer espécie de vínculo (com a pessoa ou com o fato), o tributo teria grandes chances de se tornar confiscatório, já que poderia incidir sobre o patrimônio do obrigado, e não sobre a manifestação de riqueza insita ao fato constitucionalmente previsto. Se o vínculo existir, torna-se possível a recuperação e a preservação do direito de propriedade e do não-confisco.

12.1. Exemplificando: na responsabilidade por substituição tributária, o vínculo deve ser com o fato tributário, quando é própria, ou com a pessoa, quando atua como agente de retenção, não obstante na maioria dos casos conter ambos os vínculos. Já na responsabilização cujo antecedente é um ato ilícito, o vínculo com a pessoa está sempre presente, como se vê na lista das que podem ser responsabilizadas pelos arts. 134 e 135 do CTN.

13. Voltando-se à responsabilidade solidária, o interesse comum ocorre no fato ou na relação jurídica vinculada ao fato gerador do tributo. É responsável solidário tanto quem atua de forma direta, realizando individual ou conjuntamente com outras pessoas atos que resultam na situação que constitui o fato gerador, como o que esteja em relação ativa com o ato, fato ou negócio que deu origem ao fato jurídico tributário mediante cometimento de atos ilícitos que o manipularam. Mesmo nesta última hipótese está configurada a situação que constitui o fato gerador, ainda que de forma indireta.

14. Para se chegar a essa conclusão, deve-se levar em conta que a interpretação do inciso I do art. 124 do CTN não pode estar dissociada do princípio da capacidade contributiva contida no § 1º do art. 145 da Constituição Federal (CF), o qual deve ser aplicado pelo seu duplo aspecto: (i) substantivo, em que a graduação do caráter pessoal do imposto ocorre "segundo a capacidade econômica"; (ii) adjetivo, na medida em que é facultado à administração tributária "identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte".

14.1. Ora, não se pode cogitar que o Fisco, identificando a verdadeira essência do fato jurídico no mundo fenomênico, não responsabilizasse quem tentasse ocultá-lo ou manipulá-lo para escapar de suas obrigações fiscais.

14.2. Na linha aqui adotada, ocorrendo atuação conjunta de diversas pessoas relacionadas a ato, a fato ou a negócio jurídico vinculado a um dos aspectos da regramatriz de incidência tributária (principalmente mediante atuação ilícita), está presente o interesse comum a ensejar a responsabilização tributária solidária, conforme

preconizado por Araújo, Conrado e Vergueiro:

Por esse entendimento, haveria uma extensão da interpretação a ser dada ao interesse comum, tomando como presente se houver a realização conjunta do fato jurídico tributário ou na hipótese de comprovação da atuação com fraude ou conluio.

(...)

Sem prejuízo dessas colocações, é preciso admitir: como a expressão "interesse comum" é, em si, vaga (e, por conseguinte, abrangente), seria possível entendê-la a partir de outros critérios - como os que governam, nos termos do art. 50 do Código Civil, a desconsideração da personalidade jurídica; "interesse comum", nesse contexto, poderia decorrer (i) da "identidade de controle na condução dos negócios" (definido pela identidade do corpo diretivo de empresas envolvidas em situação de afirmado "grupo de fato"), (ii) da "confusão patrimonial" (outro elemento de referência comum nos casos de grupo de fato) e (iii) da detecção de eventual fraude (derivada, por exemplo, da ocultação ou da simulação de negócios jurídicos).

15. Apesar de neste parecer concordar-se com a linha da considente no sentido de ser possível a responsabilização pelo inciso I do art. 124 do CTN para situação de ilícitos, em geral, ele não implica que qualquer pessoa possa ser responsabilizada. Esta deve ter vínculo com o ilícito e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição, comprovando-se o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo.

16. Não é qualquer interesse comum que pode ensejar a aplicação do disposto no inciso I do art. 124 do CTN. O interesse deve ser no fato ou na relação jurídica relacionada ao fato jurídico tributário, como visto acima. Assim, o mero interesse econômico, sem comprovação do vínculo com o fato jurídico tributário (incluídos os atos ilícitos a ele vinculados) não pode caracterizar a responsabilização solidária, não obstante ser indício da concorrência do interesse comum daquela pessoa no cometimento do ilícito.

Transcreve-se elucidativo trecho de julgado do CARF:

O interesse comum de que trata o artigo 124, inciso I, do CTN é sempre jurídico, não devendo ser confundido com "interesse econômico", "sanção", "meio de justiça" etc.

O interesse econômico, reconhecemos, até pode servir de indício para a caracterização de interesse comum, mas, isoladamente considerado, não constitui prova suficiente para aplicar a solidariedade. E também não é suficiente que a pessoa tenha tido participação furtiva como interveniente num negócio jurídico, ou mesmo que seja sócio ou administrador da empresa contribuinte, para que a solidariedade seja validamente estabelecida.

Pelo contrário, a comprovação de que o sujeito tido por solidário teve interesse jurídico, o que se faz com a demonstração cabal da relação direta e pessoal dele com a prática do ato ou atos que deram azo à relação jurídico tributária, é requisito fundamental para fins de aplicação de responsabilidade solidária.

17. Ao caracterizar o interesse comum como sendo aquele relacionado com algum vínculo ao fato jurídico tributário, pode-se criar a falsa impressão de que neste parecer se alinharia à tese de que o interesse comum seria o que se denominou interesse jurídico, o que não é verdade.

17.1. Em muitas situações, mormente quando se está diante de cometimento de atos ilícitos, estes se configuram na medida em que a essência do verdadeiro fato jurídico esteve artificialmente escondida ou manipulada por determinadas pessoas. Não haveria, assim, propriamente um vínculo jurídico formalizado. Há, isso sim, um vínculo que se

torna jurídico, ao menos em âmbito tributário, no momento em que há a imputação de responsabilidade.

17.2. É por isso, ainda, que se é bastante crítico à tese de que o interesse comum seria um interesse jurídico, consubstanciado no fato de as pessoas constituírem do mesmo lado de uma relação jurídica (ambos compradores ou vendedores, por exemplo), não podendo estar em lados contrapostos. Isso seria verdade numa situação normal, ou seja, na ocorrência de um negócio jurídico lícito, cuja forma representa fielmente a sua essência. A partir do momento em que essas partes se reúnem para cometimento de ilícito, é evidente que elas não estão mais em lado contrapostos, mas sim em cooperação para afetar o Fisco numa segunda relação paralela àquela constante do negócio jurídico.

18. Na linha até aqui desenvolvida, deve-se ter o cuidado de avaliar qual ilícito pode ensejar a responsabilização solidária, pois ele deve repercutir em âmbito tributário.

Conforme Andréa Darzé:

No que se refere à responsabilidade tributária, o que se nota é que não é qualquer ilícito que poderá ensejar a atribuição de sanção dessa natureza; deve ser fato que representa obstáculo à positivação da regra-matriz de incidência, nos termos inicialmente fixados. Descumprido dever que, direta ou indiretamente, dificulte ou impeça a arrecadação de tributos, irrompe uma relação jurídica de caráter sancionatório, consubstanciada na própria imputação da obrigação que inclui no seu objeto o valor do tributo. Com isso, o ordenamento positivo pune o infrator e desestimula a prática de atos dessa natureza.

19. Destarte, além do cometimento em conjunto do fato jurídico tributário, pode ensejar a responsabilização solidária a prática de atos ilícitos que englobam: (i) abuso da personalidade jurídica em que se desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única ("grupo econômico irregular"); (ii) evasão e simulação fiscal e demais atos deles decorrentes, notadamente quando se configuram crimes; (iii) abuso de personalidade jurídica pela sua utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo).

Grupo econômico irregular

20. O primeiro questionamento da consulta interna que ensejou o presente Parecer Normativo foi: "o art. 124, do CTN, admite a responsabilização solidária por débitos tributários entre componentes do mesmo grupo econômico quando restar comprovada a existência de liame inequívoco entre as atividades desempenhadas por seus integrantes mediante comprovação de confusão patrimonial ou de outro ato ilícito contrário às regras societárias?".

20.1. Na jurisprudência e na doutrina, a hipótese mais tratada para a responsabilização solidária é para o que se denominou "grupo econômico", especificamente quando há abuso da personalidade jurídica em que se desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única.

20.2. Todavia, a terminologia "grupo econômico" deve ser lida com cuidado, pois é plurívoca. O seu conceito não pode ser dado de forma aleatória, genérica, para qualquer situação. É a regra-matriz específica que determina o antecedente jurídico que gera uma sanção como consequente jurídico. Pode ocorrer de em uma determinada situação os requisitos para a configuração do que se denomina "grupo econômico" sejam mais restritos, ou mesmo distintos, do que em outra.

21. Já se adianta que os grupos econômicos formados de acordo com os Capítulos XX e XXI da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, em que há pleno respeito à personalidade jurídica de seus integrantes (mantendo-se a autonomia patrimonial e operacional de cada um deles), não podem sofrer a responsabilização solidária, salvo

cometimento em conjunto do próprio fato gerador. Vide o seguinte julgado do STJ: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OFENSA AO ART. 535 DO CPC CONFIGURADA. VIOLAÇÃO DOS ARTS. 124 E 174 CTN. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. GRUPO ECONÔMICO. CONFUSÃO PATRIMONIAL. PRESCRIÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA. SÚMULA 7 DO STJ. 1. Os Embargos de Declaração merecem prosperar, uma vez que presentes um dos vícios listados no art. 535 do CPC. Na hipótese dos autos, o acórdão embargado não analisou a tese apresentada pela ora embargante. Dessa forma, presente o víncio da omissão. 2. No caso dos autos, o Tribunal de origem assentou que: não merece reproche a conclusão do juízo a quo no que tange à responsabilização solidária de pessoas físicas (por meio da desconsideração da personalidade jurídica) e jurídicas integrantes do mesmo grupo econômico de empresas devedoras, quando existe separação societária apenas formal e pessoas jurídicas do grupo são usadas para blindar o patrimônio dos sócios em comum, como é o caso das excipientes, e de outras empresas do grupo." 3. O Superior Tribunal de Justiça entende que a responsabilidade solidária do art. 124 do CTN não decorre exclusivamente da demonstração da formação de grupo econômico, mas demanda a comprovação de práticas comuns, prática conjunta do fato gerador ou, ainda, quando há confusão patrimonial. 4. O Tribunal ordinário entendeu pela responsabilidade solidária da empresa não pela simples circunstância de a sociedade pertencer ao mesmo grupo econômico do sujeito passivo originário. Antes, reconheceu a existência de confusão patrimonial, considerando haver entre as sociedades evidente identidade de endereços de sede e filiais, objeto social, denominação social, quadro societário, contador e contabilidade. 5. As questões foram decididas com base no suporte fático-probatório dos autos, de modo que a conclusão em forma diversa é inviável no âmbito do Recurso Especial, ante o óbice da Súmula 7 do STJ. 6. Embargos de Declaração acolhidos com efeitos integrativos. (grifou-se)

22. Desta feita, não é a caracterização em si do grupo econômico que enseja a responsabilização solidária, mas sim o abuso da personalidade jurídica de pessoa jurídica, a qual existe apenas formalmente, uma vez que inexiste autonomia patrimonial e operacional. Nesta hipótese, a divisão de uma empresa em diversas pessoas jurídicas é fictícia. A direção e/ou operacionalização de todas as pessoas jurídicas é única. O que se verifica nesta hipótese é a existência de um grupo econômico irregular, terminologia a ser utilizada no presente Parecer Normativo.

23. Pelo art. 123 do CTN, "as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes." O seu objetivo é exatamente impedir que uma convenção particular possa alterar um aspecto da regra-matriz de incidência tributária ou de responsabilidade tributária. Vale dizer, contratos ou estatutos sociais que não refletem a essência dos negócios não podem ser óbice à responsabilização tributária solidária.

23.1. A unidade de direção e de operação das atividades empresariais de mais de uma pessoa jurídica demonstra a artificialidade da existência de distintas personalidades jurídicas. E é essa empresa real, unificada, que realiza o fato gerador dos respectivos tributos.

23.2. Mesmo parcela da doutrina reticente com a possibilidade de responsabilização solidária do grupo econômico legítimo reconhece sua possibilidade quando ocorre a hipótese ora tratada. Segundo Betina Grupenmacher:

Acreditamos ser irrelevante que o grupo econômico tenha sido juridicamente constituído, ou que a sua existência seja apenas factual, o que é relevante é o propósito para o qual se deu a criação de estrutura tendente a prática de atos de cooperação empresariais. Certamente em havendo confusão patrimonial, fraudes comprovadas, abuso de direito e má-fé com prejuízo a terceiros –credores privados ou públicos -, neste caso sim poder-se-á admitir a existência de planejamento tributário ilícito, impondo-se a solidariedade quanto à responsabilidade pelo recolhimento do tributo. (grifou-se)

24. Por fim, uma variável para a criação do grupo irregular é a corriqueira situação de confusão patrimonial com o intuito de fraude a credores, principalmente à Fazenda Nacional. Seu objetivo é não só a manipulação da ocorrência dos fatos geradores futuros, mas também ocultar os reais sócios do empreendimento e/ou esvaziar o patrimônio referente ao passivo tributário. Como o ilícito tributário não precisa ser diretamente o cometimento do fato jurídico, mas sim a ele vinculado, trata-se de hipótese de existência de grupo a ensejar a responsabilização solidária de seus integrantes, conforme já decidido pelo STJ:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. OFENSA AO ART. 1.022 DO CPC NÃO CONFIGURADA. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO DA PRETENSÃO DE REDIRECIONAMENTO. INOCORRÊNCIA. GRUPO ECONÔMICO DE FATO E CONFUSÃO EMPRESARIAL EM FRAUDE AO FISCO. CONFIGURAÇÃO. ABUSO DE PERSONALIDADE. PESSOAS JURÍDICAS QUE PERTENCEM AO MESMO GRUPO. EXISTÊNCIA DE CONGLOMERADO FINANCEIRO. REEXAME DO CONJUNTO FÁTICOPROBATÓRIO DOS AUTOS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. VIOLAÇÃO DOS ARTS. 124, 128 E 174 DO CTN E 50 DO CC. NÃO OCORRÊNCIA. FUNDAMENTO NÃO IMPUGNADO. SÚMULA 283/STF.

1. A solução integral da controvérsia, com fundamento suficiente, não caracteriza ofensa ao art. 1.022 do CPC/2015.2. O Tribunal de origem, soberano na análise das circunstâncias fáticas e probatórias da causa, concluiu que as empresas e pessoas físicas envolvidas no caso constituem uma única sociedade de fato, submetida a uma mesma cadeia de comando, além da ocorrência de confusão patrimonial com o objetivo de fraudar o Fisco. Rever tais entendimentos, que estão atrelados aos aspectos fático-probatórios da causa, é inviável em Recurso Especial, tendo em vista a circunstância obstativa decorrente do disposto na Súmula 7/STJ.3. A existência de fundamento do acórdão recorrido não impugnado -quando suficiente para a manutenção de suas conclusões - impede a apreciação do Recurso Especial. Aplicação, por analogia, da Súmula 283/STF.

25. Nessa toada, há que se ter a comprovação pela fiscalização da existência de grupo irregular, que, repita-se, não se confunde com o grupo econômico de fato legítimo. Deve-se comprovar o cometimento do ilícito societário, mesmo que por prova indireta ou indiciária, pois mero interesse econômico no lucro não é passível de responsabilização solidária. Não obstante, cabe observar que a distribuição disfarçada de lucros a que se referem os arts. 60 e 61 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977/11, denota a existência de abuso de personalidade jurídica a caracterizar grupo econômico irregular.

(...)

É oportuno transcrever também alguns itens da síntese conclusiva do referido Parecer Normativo, os quais são bastante esclarecedores:

40. De todo o exposto, conclui-se:

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

b.1) a responsabilidade solidária por interesse comum decorrente de ato ilícito demanda que a pessoa a ser responsabilizada tenha vínculo com o ato e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição; deve-se comprovar o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo;

b.2) o mero interesse econômico, sem comprovação do vínculo com o fato jurídico tributário (incluídos os atos ilícitos a ele vinculados) não pode caracterizar a responsabilização solidária, não obstante ser indício da concorrência do interesse comum daquela pessoa no cometimento do ilícito;

b.3) são atos ilícitos que ensejam a responsabilidade solidária: (i) abuso da personalidade jurídica em que se desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única ("grupo econômico irregular"); (ii) evasão e simulação e demais atos deles decorrentes; (iii) abuso de personalidade jurídica pela sua utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo);

c.1) não é a caracterização em si do grupo econômico que enseja a responsabilização solidária, mas sim o abuso da personalidade jurídica; os grupos econômicos formados de acordo com os Capítulos XX e XXI da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, em que há pleno respeito à personalidade jurídica de seus integrantes (mantendo-se a autonomia patrimonial e operacional de cada um deles), não podem sofrer a responsabilização solidária, salvo cometimento em conjunto do próprio fato gerador

c.2) o grupo econômico irregular decorre da unidade de direção e de operação das atividades empresariais de mais de uma pessoa jurídica, a qual demonstra a artificialidade da separação jurídica de personalidade; esse grupo irregular realiza indiretamente o fato gerador dos respectivos tributos e, portanto, seus integrantes possuem interesse comum para serem responsabilizados;

c.3) uma variável para a criação do grupo irregular é a corriqueira situação de confusão patrimonial com o intuito de fraude a credores, principalmente a Fazenda Nacional; seu objetivo é não só a manipulação da ocorrência dos fatos geradores futuros, mas também ocultar os reais sócios do empreendimento e/ou esvaziar o patrimônio referente ao passivo tributário;

c.4) deve-se comprovar o cometimento do ilícito societário, mesmo que por prova indireta ou indiciária, pois mero interesse econômico no lucro não é passível de responsabilização solidária; não obstante, cabe observar que a distribuição disfarçada de lucros a que se referem os arts. 60 e 61 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, denota a existência de abuso de personalidade jurídica a caracterizar grupo econômico irregular;

Dante do exposto até o momento, resta demonstrada a existência de interesse comum entre a Petrozara Distribuidora de Petróleo Ltda e as pessoas jurídicas Comercial HDB de Petróleo Ltda, Monaco Comércio Derivados Petróleo Ltda e Magnet Combustíveis e Serviços Ltda, evidenciado pela formação de grupo econômico irregular, com unidade de gestão e confusão patrimonial, o que autoriza a atribuição de responsabilidade tributária solidária passiva, nos termos do art. 124, I, do Código Tributário Nacional.

A fiscalização também incluiu no polo passivo do crédito tributário, na qualidade de responsáveis solidários, as pessoas físicas José Haroldo Ribeiro Filho e Maria Augusta Fonseca Dias Ribeiro, ambos com fundamento no art. 124, I, do Código Tributário Nacional (interesse comum) e também no art. 135, III, do Código Tributário Nacional (infração à lei).

Nas impugnações apresentadas, os referidos sujeitos passivos alegam que não estão presentes os requisitos para responsabilização, pois a fiscalização não teria comprovado a existência de dolo, tendo feito apenas ilações a partir de um juízo de abstração acerca de uma suposta inexistência de bens da Petrozara Distribuidora de Petróleo Ltda e de uma confusão patrimonial que não existiu.

Essas alegações são improcedentes. Ao contrário do que afirmam os impugnantes, a existência de confusão patrimonial entre as pessoas jurídicas e o esvaziamento do patrimônio da Petrozara Distribuidora de Petróleo Ltda (bem como a concentração do patrimônio na Comercial HDB de Petróleo Ltda) encontram-se devidamente evidenciados no Relatório Fiscal.

O Relatório Fiscal deixa claro que não se trata de mera falta de pagamento de tributo, mas sim de uma conduta engendrada para tornar inócuas a responsabilidade patrimonial da Petrozara e manter o patrimônio do grupo econômico incólume em relação aos débitos tributários. Nesse sentido, vale transcrever o seguinte trecho:

No que concerne aos bens sujeitos a registro público da PETROZARA, esta, em que pese ter sido intimada, por intermédio do TIPF, a apresentar a correspondente relação, quedou-se inerte. Após procedimento de circularização junto aos órgãos de registro e pesquisa junto às informações da Declaração sobre Operações Imobiliárias - DOI, não foram encontrados bens imóveis em nome do sujeito passivo. Os únicos bens encontrados foram dois reboques, informados pelo sistema RENAVAM, além de tanques destinados à armazenagem e movimentação de combustíveis, com capacidade de 750 m³, bens esses identificados a partir de contrato de cessão de espaço celebrado com a empresa DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS SAARA (cessionária), CNPJ 97.471.676/0009-52. O referido contrato foi registrado, junto ao 1º Serviço Notarial e Registral de Cuiabá sob nº 377900, em 03/02/2016. Destarte, considerando o volume de negócios e de receitas auferidas pela fiscalizada, pode-se concluir, sem sombra de dúvida, que o valor de seus bens sujeitos a registro público é insignificante.

Por outra via, no que tange à HDB, foram localizados diversos bens móveis e imóveis registrados em seu nome com valores expressivos. De fato, somente no que tange aos imóveis, o total do patrimônio da HDB, em montante sujeito à atualização pelo atual valor de mercado, supera a cifra de vinte milhões de reais.

Com efeito, houve a concentração de praticamente todo o patrimônio do grupo econômico formado com a fiscalizada na empresa HDB que não auferiu qualquer receita no período examinado e nos anteriores já mencionados, ao passo que os fatos geradores das obrigações tributárias recaíram exclusivamente sobre a PETROZARA. Tal conduta, engendrada sob o comando do administrador em questão, nitidamente, visou tornar inócuas a responsabilidade patrimonial da fiscalizada, frustrando uma eventual e futura execução, visto que a PETROZARA claramente não dispõe de patrimônio para responder pelos créditos tributários lançados em seu desfavor. Vale dizer, a PETROZARA que tem relação com a situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal não dispõe de patrimônio suficiente para saldar seus débitos tributários. Lado outro, a HDB, que integra o mesmo grupo econômico, sem, em tese, ter incorrido na hipótese de incidência tributária, porquanto, como visto, malgrado formalmente não ter auferido receitas, possui considerável patrimônio registrado em seu nome.

Essa conduta dolosa demonstrada pela fiscalização deve ser atribuída aos sóciosadministradores das empresas, que devem ser responsabilizados solidariamente, seja pelo interesse comum (art. 124, I, do CTN), seja pela caracterização de infração à lei (art. 135, III, do CTN).

É de se destacar o fato de que nas impugnações apresentadas, os sujeitos passivos afirmam de maneira genérica que não houve dolo, que não houve confusão patrimonial e que não houve esvaziamento do patrimônio da Petrozara, mas em nenhum momento se dispõem a refutar de maneira específica os dados concretos indicados no Relatório Fiscal.

Nesse contexto, também deve ser mantida a imputação de responsabilidade solidária às pessoas físicas José Haroldo Ribeiro Filho e Maria Augusta Fonseca Dias Ribeiro.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA (150%)

Inicialmente, cumpre transcrever o que restou consignado pela fiscalização acerca da multa qualificada no Relatório Fiscal de fls. 24 a 38: Consoante já descrito alhures, o grupo econômico formado pela fiscalizada, MAGNET, MONACO e HDB, dolosamente, utilizou-se dessa última para concentrar a quase totalidade de seu patrimônio em empresa, em tese, não contribuinte, porquanto não auferiu receitas. Por outro lado, de forma evidente, considerando o reduzido patrimônio da PETROZARA, buscou frustrar futuras execuções fiscais, comprometendo a satisfação do crédito tributário correspondente.

Cumpre destacar que, até mesmo em relação ao seu pequeno patrimônio sujeito a registro público, a fiscalizada o ocultou da fiscalização, pois, apesar de intimada a apresentar a relação dos seus bens, não trouxe qualquer informação nesse sentido em resposta ao TIPF.

Com efeito, tal conduta fraudulenta, que se amolda ao preceito contido no artigo 71, inciso II, da Lei nº 4.502/1964, impõe a aplicação da multa qualificada de 150 %, prevista no parágrafo 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, sobre o valor ora lançado de ofício.

Insta observar que, malgrado a exigibilidade do crédito tributário estar suspensa, em cumprimento ao disposto no § 1º do artigo 63 da Lei 9.430/1996, foi lançada a referida multa de ofício (cuja exigibilidade igualmente encontra-se suspensa), visto que a correspondente decisão judicial deu-se após o início do procedimento fiscal.

Esses mesmos fundamentos foram utilizados para a aplicação da multa qualificada nos Autos de Infração Complementares, conforme se depreende do seguinte trecho do Relatório de Diligência e de Lançamento Complementar de fls. 959 a 968:

Insta observar que os fundamentos fáticos e jurídicos descritos nos relatórios fiscais dos lançamentos originais aplicam-se aos autos de infração complementares, naquilo que não contrariar os elencados neste relatório de diligência. Com efeito, aos lançamentos complementares deve ser mantida a multa qualificada de 150 %, bem como incluídos os mesmos responsáveis solidários pelo crédito tributário agora constituído.

A seguir, são reproduzidos os dispositivos que estabelecem a multa aplicada, quais sejam, o artigo 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007:

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

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

(...)

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

Dante da remissão realizada pelo artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, cabe reproduzir também o conteúdo dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, que tratam das situações que dão ensejo à aplicação da multa de ofício qualificada (150%):

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 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 nos arts. 71 e 72.

Ao se insurgirem contra a penalidade aplicada, os sujeitos passivos alegam que os fatos narrados pela fiscalização não dão suporte à multa qualificada. Segundo os impugnantes, a situação fática descrita não se amolda à hipótese prevista no art. 71, II, da Lei nº 4.502/1964, pois o esvaziamento patrimonial apontado no Relatório Fiscal não interfere diretamente no fato gerador das contribuições para o PIS e a COFINS e não afeta a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

A alegação dos sujeitos passivos é improcedente, pois a conduta reprimida pelos dispositivos em comento não está restrita unicamente às circunstâncias relacionadas diretamente à realização do fato gerador do tributo, mas também às condições pessoais do contribuinte relacionadas à efetiva responsabilidade patrimonial pela futura satisfação do débito tributário, o que também é um aspecto importante da obrigação tributária e do crédito tributário correspondente. Assim, o foco central da atuação dolosa do sujeito passivo nem sempre está no fato gerador, mas pode estar no adimplemento do tributo, o qual pode restar frustrado pelas ferramentas de fraude articuladas pelos sujeitos passivos para blindar o seu patrimônio frente às obrigações tributárias.

É justamente isso que ocorre no presente caso. Os elementos apresentados pela autoridade fiscal demonstram a ocorrência de confusão patrimonial entre as empresas que compõem o grupo econômico de fato formado pelos sujeitos passivos. E nessa confusão, restou evidente a intenção de frustrar eventuais e futuras execuções fiscais mediante o expediente de concentração do patrimônio em pessoa jurídica que não pratica formalmente os fatos geradores dos tributos (Comercial HDB de Petróleo Ltda), havendo, por outro lado, concentração da prática dos negócios jurídicos que representam o fato gerador em pessoa jurídica que não possui patrimônio para fazer frente à responsabilidade pelos créditos tributários correspondentes (Petrozara Distribuidora de Petróleo Ltda).

Nesse sentido, vale novamente as seguintes palavras da fiscalização:

No que concerne aos bens sujeitos a registro público da PETROZARA, esta, em que pese ter sido intimada, por intermédio do TIPF, a apresentar a correspondente relação, quedou-se inerte. Após procedimento de circularização junto aos órgãos de registro e pesquisa junto às informações da Declaração sobre Operações Imobiliárias - DOI , não foram encontrados bens imóveis em nome do sujeito passivo. Os únicos bens encontrados foram dois reboques, informados pelo sistema RENAVAM, além de tanques destinados à armazenagem e movimentação de combustíveis, com capacidade de 750 m3, bens esses identificados a partir de contrato de cessão de espaço celebrado com a empresa DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS SAARA (cessionária), CNPJ 97.471.676/0009-52. O referido contrato foi registrado, junto ao 1º Serviço Notarial e Registral de Cuiabá sob nº 377900, em 03/02/2016. Destarte, considerando o volume de negócios e de receitas auferidas pela fiscalizada, pode-se concluir, sem sombra de dúvida, que o valor de seus bens sujeitos a registro público é insignificante.

Por outra via, no que tange à HDB, foram localizados diversos bens móveis e imóveis registrados em seu nome com valores expressivos. De fato, somente no que tange aos imóveis, o total do patrimônio da HDB, em montante sujeito à atualização pelo atual valor de mercado, supera a cifra de vinte milhões de reais.

Com efeito, houve a concentração de praticamente todo o patrimônio do grupo econômico formado com a fiscalizada na empresa HDB que não auferiu qualquer receita no período examinado e nos anteriores já mencionados, ao passo que os fatos geradores das obrigações tributárias recaíram exclusivamente sobre a PETROZARA. Tal conduta, engendrada sob o comando do administrador em questão, nitidamente, visou tornar inócula a responsabilidade patrimonial da fiscalizada, frustrando uma eventual e futura execução, visto que a PETROZARA claramente não dispõe de patrimônio para responder pelos créditos tributários lançados em seu desfavor. Vale dizer, a PETROZARA que tem relação com a situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal não dispõe de patrimônio suficiente para saldar seus débitos tributários. Lado outro, a HDB, que integra o mesmo grupo econômico, sem, em tese, ter incorrido na hipótese de incidência tributária, porquanto, como visto, malgrado formalmente não ter auferido receitas, possui considerável patrimônio registrado em seu nome.

Em suma, os fatos apontados pela fiscalização efetivamente demonstram a existência do dolo específico de evitar a satisfação patrimonial dos interesses da Fazenda Pública, afetando assim a obrigação tributária e o crédito tributário correspondente. Essa situação fática se amolda ao conceito de sonegação previsto no art. 71, II, da Lei nº 4.502/1962, o que dá ensejo à qualificação da multa de ofício em 150%, nos termos do art. 44, I, § 1º, da Lei nº 9.430/1996.

Portanto, não há reparos a fazer em relação à multa de ofício constante dos lançamentos ora analisados.

O Recorrente sustenta que o ICMS deve ser considerado como uma despesa do contribuinte e, ao mesmo tempo, uma receita do Estado. Por esse motivo, incluir o ICMS na base de cálculo das contribuições seria um equívoco, além de contrariar a legalidade, pois essa inclusão resultaria em uma carga tributária superior àquela estabelecida pela legislação, ultrapassando os limites impostos pela Constituição Federal. Ademais, o valor do ICMS não deve ser visto como parte da receita ou do faturamento, de acordo com o conceito estipulado pela Lei Complementar nº 70/91. Para a empresa, o ICMS é apenas uma entrada destinada posteriormente ao pagamento ao Fisco.

A matéria já foi submetida à análise do STF em 15/03/2017, no julgamento do RE nº 574.706-PR, com Repercussão Geral reconhecida, Relatora Min. Cármem Lúcia. O Acórdão teve a seguinte ementa:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO.

1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS.

2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação.

3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, quanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS.

3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações.

4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

Posteriormente, em 13/05/2021, forma julgados os Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário nº 574.706-PR. A ementa foi redigida nos seguintes termos:

EMENTA: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E CONFINS. DEFINIÇÃO CONSTITUCIONAL DE FATURAMENTO/RECEITA. PRECEDENTES. AUSÊNCIA DE OMISSÃO, CONTRADIÇÃO OU OBSCURIDADE DO JULGADO. PRETENSÃO DE REDISCUSSÃO DA MATÉRIA. IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA. MODULAÇÃO DOS EFEITOS. ALTERAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA COM EFEITOS VINCULANTES E ERGA OMNES. IMPACTOS FINANCEIROS E ADMINISTRATIVOS DA DECISÃO. MODULAÇÃO DEFERIDA DOS EFEITOS DO JULGADO, CUJA PRODUÇÃO HAVERÁ DE SE DAR DESDE 15.3.2017 – DATA DE JULGAMENTO DE MÉRITO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706 E FIXADA A TESE COM REPERCUSSÃO GERAL DE QUE “O ICMS NÃO COMPÕE A BASE DE CÁLCULO PARA FINS DE INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS” -, RESSALVADAS AS AÇÕES JUDICIAIS E PROCEDIMENTOS ADMINISTRATIVOS PROTOCOLADAS ATÉ A DATA DA SESSÃO EM QUE PROFERIDO O JULGAMENTO DE MÉRITO. EMBARGOS PARCIALMENTE ACOLHIDOS.

Vale ressaltar, pela sua importância para a Unidade Preparadora da Receita Federal, a fim de esclarecer quaisquer dúvidas, qual o montante do ICMS a ser excluído, conforme consta do voto da Min. Cármem Lúcia, apesar de não constar expressamente da Ementa:

RELATÓRIO

(...)

A embargante questiona “o que deverá ser decotado do PIS e da COFINS”, para esclarecer “se cada contribuinte terá o direito de retirar o resultado da incidência integral do tributo, como restou aparentemente assentado na primeira proposição, ou se, para cada contribuinte, é a parcela do ICMS a ser recolhido, em cada etapa da cadeia de circulação que deverá ser decotado, como ficou explicitado na segunda assertiva”. Observa que, “Utilizando o exemplo citado no mesmo voto-condutor, verifica-se que, naquele caso, apesar de o ICMS recolhido aos cofres estaduais chegarem a 20 unidades (10 devidos pela indústria, 5 devidos pela distribuidora e 5 devidos pelo comércio), os

decotes cumulativos do ICMS promoveriam uma exclusão da base de cálculo correspondente a 45 Unidades (10 destacados em nota pela indústria, 15 destacados em nota pela distribuidora e 20 destacados em nota pelo comércio). Um valor que não se adequa à tese adotada, já que supera, em muito, o que foi transferido ao Estado.

Já a segunda assertiva considera que apenas o ICMS devido em cada etapa, a ser recolhido por cada contribuinte como resultado do cálculo escritural, deve ser deduzido.

Assim, nesse caso, a distorção apontada se reduz consideravelmente, mantendo a referida exclusão correlação com os fundamentos do acórdão”.

(...)

VOTO

(...)

15. No julgado embargado, prevaleceu o entendimento segundo o qual, quanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, o regime da não cumulatividade impõe se excluir todo ele da definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. Quer dizer, todo o valor destacado a título de ICMS deve ser excluído da base de cálculo da contribuição PIS/COFINS.

Em meu voto, manifestei-me expressamente quanto ao item objeto dos embargos:

(...)

16. O valor integral do ICMS destacado na nota fiscal da operação não integra o patrimônio do contribuinte – e não apenas o que foi efetivamente recolhido em cada operação isolada -, pois o mero ingresso contábil não corresponde ao faturamento, devendo por isso ser excluído da base de cálculo da contribuição PIS/COFINS. Dessa forma, tem-se no exemplo aproveitado e constante do item 7 do voto proferido: a) a base de cálculo do PIS/COFINS seria R\$ 90,00 em relação ao industrial, que tenha vendido a mercadoria por R\$ 100,00, excluindo-se o valor de R\$10,00 relativo ao ICMS destacado na nota fiscal da operação; b) a base de cálculo do PIS/COFINS seria de R\$135,00 quanto ao distribuidor, que tenha vendido a mercadoria por R\$150,00, excluindo-se o valor de R\$15,00 relativo ao ICMS destacado na nota fiscal da operação (correspondente ao montante por ele recolhido, acrescido do valor a compensar, recolhido na etapa anterior); c) a base de cálculo do PIS/COFINS seria de R\$ 180,00 em relação ao comerciante, que tenha vendido a mercadoria por R\$ 200,00, excluindo-se o valor de R\$ 20,00 relativo ao ICMS destacado na nota fiscal da operação (correspondente ao montante por ele recolhido, acrescido do valor a compensar, recolhido nas etapas anteriores).

Assim, no exemplo hipotético rememorado pela embargante, em que o ICMS destacado em nota, na cadeia produtiva seria de “10 destacados em nota pela indústria, 15 destacados em nota pela distribuidora e 20 destacados em nota pelo comércio”, chegarse-ia à seguinte solução, na linha do que asseverado em contrarrazões: “o [comerciante] submeteu o valor de 200 ao PIS e à COFINS, quando deveria ter submetido 180, o distribuidor submeteu 150, quando deveria ter submetido 135 e o industrial submeteu 100, quando deveria ter submetido 90”.

Essa digressão está devidamente explicada no acórdão recorrido, sintetizada pela conclusão que “embora se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, todo ele exclui-se na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal, pelo que não pode ele compor a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS”.

Também não se verifica omissão nem contradição neste ponto.

Pelo exposto, voto por dar provimento a dedução do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins pelo valor destacado na nota fiscal.

Quanto a multa qualificada, inicialmente, quanto à qualificação da multa de ofício, entendo que a decisão recorrida não merece reparos, haja vista a quantidade de elementos apurados pela fiscalização que demonstram a utilização de artifícios e meios fraudulentos para sonegar tributos.

Concordando com as razões da DRJ quanto à qualificação da multa de ofício, como dito anteriormente, adoto-as como base para este voto, fundamentando-me no Art. 114, §12, I, do Regimento Interno do CARF (RICARF). A decisão do órgão julgador de primeira instância está em plena harmonia com o entendimento deste Relator.

Quanto ao argumento de que a multa deveria ser limitada a 100% para evitar a caracterização de confisco, destaco que a instância administrativa não tem competência para afastar a aplicação de norma tributária com base em alegações de inconstitucionalidade, conforme disposto no art. 26-A do Decreto n.º 70.235/72 e na Súmula CARF n.º 25.

Todavia, entendo que a multa deve ser reduzida ao percentual de 100%, mas por um fundamento diferente. A Lei n.º 14.689/2023 alterou o §1º do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, que previa a multa duplicada. A nova regra geral para a multa de ofício nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64 agora estabelece a majoração para o patamar de 100%, conforme o inciso IV, §1º, da Lei n.º 9.430/96.

Redação dada pela Lei n.º 11.488/2007

§ 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 n.º 14.689, de 2023

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de:

(...)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei n.º 14.689, de 2023)

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei n.º 14.689, de 2023)

Ressalta-se que essa lei introduziu uma nova hipótese de majoração para 150%, prevista no inciso VII, mas apenas nos casos em que houver reincidência do sujeito passivo. Esta nova penalidade deve ser aplicada somente aos fatos geradores ocorridos após a vigência da lei, além de exigir motivação pela autoridade fiscal.

Assim, em conformidade com o art. 106, II, alínea “c”, do CTN, aplico o princípio da retroatividade benigna, determinando que a multa de ofício qualificada seja reduzida ao patamar de 100%.

Por todo o acima exposto, voto por (i) negar provimento ao Recurso Voluntário de José Haroldo Ribeiro Filho; (ii) dar provimento parcial ao Recurso Voluntário da Mar Azul Distribuidora de Combustíveis Ltda para determinar a dedução do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins pelo valor destacado na nota fiscal e para reduzir a multa qualificada para o percentual de 100%, em razão da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, “c” do CTN; e (iii) dar provimento aos Recursos Voluntários dos recorrentes Comercial HDB de Petróleo Ltda, Magnet Combustíveis e Serviços Ltda, Mônaco Comércio Derivados de Petróleo Ltda e Maria Augusta Fonseca Dias Ribeiro, em razão da ausência de individualização da conduta no fato gerador que originou a autuação.

Eis o meu voto.

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus, Relator.