



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



**Processo nº** 10314.720179/2018-72  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-007.239 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de janeiro de 2020  
**Recorrente** CHIMICA BARUEL LTDA, SILVIO ROBERTO DE MORAES E ROSA MARIA REBELO DE MORAES  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

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

TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. OPERAÇÕES DE VENDA DA INDÚSTRIA PARA DISTRIBUIDORA INTERDEPENDENTE.

Tendo sido comprovado que as vendas do industrial para distribuidor interdependente buscavam unicamente dissimular a real operação de venda para terceiros não interdependentes, torna-se nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, nos termos do art. 167 do Código Civil.

ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. OPÇÃO PELA VIA JUDICIAL. DESISTÊNCIA DA ESFERA ADMINISTRATIVA.

O contribuinte que busca a tutela do Poder Judiciário abdica da esfera administrativa, pelo que o Recurso Voluntário não é conhecido na parte em que se insurge contra a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins, questão onde há concomitância, nos termos da Súmula CARF nº 01.

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

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

TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. OPERAÇÕES DE VENDA DA INDÚSTRIA PARA DISTRIBUIDORA INTERDEPENDENTE.

Tendo sido comprovado que as vendas do industrial para distribuidor interdependente buscavam unicamente dissimular a real operação de venda para terceiros não interdependentes, torna-se nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, nos termos do art. 167 do Código Civil.

ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. OPÇÃO PELA VIA JUDICIAL. DESISTÊNCIA DA ESFERA ADMINISTRATIVA.

O contribuinte que busca a tutela do Poder Judiciário abdica da esfera administrativa, pelo que o Recurso Voluntário não é conhecido na parte em que se insurge contra a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins, questão onde há concomitância, nos termos da Súmula CARF nº 01.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

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

**MULTA QUALIFICADA. FRAUDE NÃO CONFIGURAÇÃO.**

A aplicação da multa qualificada prevista no §1º, Inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96 somente é cabível quando restar materialmente configurada nos autos a fraude cometida pelo sujeito passivo. Assim, nos casos em que houver mera presunção da fiscalização, a mesma deverá ser afastada por ausência de fundamentação legal.

**FRAUDE. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. NÃO CONFIGURAÇÃO.**

Não havendo provas da existência de fraude ou abuso de poder, não há que se falar em responsabilidade tributária solidária com a pessoa jurídica, devendo ser afastada qualquer imputação ou penalidade aplicada sobre os sócios e gestores da pessoa jurídica.

Sócio não administrador, sem poderes de gestão, somente pode ser responsabilizado mediante comprovação de sua participação ativa nos atos fraudulentos que ensejaram a autuação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em conhecer parcialmente do recurso e na parte conhecida: (i) por unanimidade de votos, em não conhecer o recurso quanto à exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições; em negar provimento às preliminares de nulidade e em negar provimento quanto aos juros incidentes sobre a multa de ofício. Votaram pelas conclusões quanto à preliminar de nulidade de afronta a norma infraconstitucional os conselheiros Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Fernanda Vieira Kotzias, e João Paulo Mendes Neto; (ii) por maioria de votos, acordam em dar provimento ao recurso quanto a qualificação da multa de ofício, vencidos os conselheiros Lázaro Antônio Souza Soares (relator) e o conselheiro Carlos Henrique de Seixas Pantarolli; (iii) por unanimidade de votos, acordam em dar provimento para excluir da relação de solidariedade a sócia Rosa Maria Rebelo de Moraes; e por maioria de votos, em dar provimento ao recurso para excluir o sócio Silvio Roberto de Moraes, vencidos os conselheiros Lázaro Antônio Souza Soares (relator) e o conselheiro Carlos Henrique de Seixas Pantarolli e (iv) por voto de qualidade, acordam em negar provimento ao restante do recurso, vencidos os conselheiros Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Fernanda Vieira Kotzias e João Paulo Mendes Neto. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Fernanda Vieira Kotzias. Manifestou a intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco. Entretanto, dentro do prazo regimental, o Conselheiro declinou da intenção de apresentá-la, que deve ser considerada como não formulada, nos termos do § 7º, do art. 63, do Anexo II, da Portaria MF nº 343/2015 (RICARF).

(assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes – Presidente Substituta.

(assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares - Relator.

(assinado digitalmente)

Fernanda Vieira Kotzias – Redatora designada.

Participaram do presente julgamento os conselheiros Lázaro Antônio Souza Soares, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Larissa Nunes Girard (suplente convocada), Fernanda Vieira Kotzias, João Paulo Mendes Neto e Mara Cristina Sifuentes (Presidente Substituta).

## Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o Relatório da DRJ – São Paulo I (DRJ-SP1):

Trata-se de três Impugnações (da contribuinte, pessoa jurídica, e de dois responsáveis tributários, pessoas físicas, administradores da empresa) contra os dois Autos de Infração de fls. 943/961, relativos ao PIS e à Cofins não cumulativos, ambos por insuficiência de recolhimentos nos períodos de apuração de janeiro a dezembro de 2014.

Os valores das duas Contribuições foram acompanhados de juros de mora e multa de ofício no percentual qualificado de 150%, esta aplicada com base no art. 44, inciso. I, e § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007. São os seguintes:

(...)

Foi atribuída responsabilidade tributária às pessoas físicas Silvio Roberto de Moraes e Rosa Maria Rebelo de Moraes, sócios administradores da empresa, com base no art. 135, III, do Código Tributário Nacional (CTN), e porque “os mesmos infringiram o Art. 72 da Lei nº 4.502/64 e o Inciso II, Art. 1º e Inciso I, Art. 2º da Lei 8.137/90, uma vez que reduziram, de forma fraudulenta, as bases de cálculos do PIS/COFINS, nas vendas efetuadas” (fls. 945 e 954).

O Termo de Verificação Fiscal - TVF (fls. 926/941), depois de resumir como os trabalhos se desenvolveram, informa:

**B – DA AUDITORIA**

**PIS (FATURAMENTO) - INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA - INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO COFINS (FATURAMENTO) - INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA - INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO**

**DO CONTRIBUINTE E SUA DISTRIBUIDORA:**

20. A CHIMICA BARUEL LTDA. é pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ sob n.º 61.362.182/0001-35, de acordo com a cláusula 3º de seu Contrato Social, a empresa tem como objeto social a exploração dos ramos de industrialização e distribuição de produtos cosméticos, de higiene e toucador, perfumaria, produtos químicos, produtos desodorizantes/desinfetantes, produtos para limpeza em geral, produtos domissanitários/domissanitários e afins, e a prestação de serviços administrativos. (CNAE 2063-1-00 – Fabricação de cosméticos, produtos de perfumaria e de higiene pessoal).

21. Observamos que no período de janeiro de 2014 a dezembro de 2014, interregno dessa auditoria, a empresa fiscalizada, CHIMICA BARUEL LTDA. CNPJ:61.362.182/0001-35, vendeu quase que a totalidade de sua produção (cerca de 82% - vide planilha intitulada 'Todas as saídas da fiscalizada', anexada ao processo), de produtos sujeitos à alíquota diferenciada (item 24) para a empresa BS DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE HIGIENE LTDA. CNPJ: 43.587.344/0001-51. Em atendimento a intimação lavrada em 09/05/2017 (item 7) a fiscalizada informa (item

8) que a empresa BS DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE HIGIENE LTDA é sua distribuidora.

#### DA TRIBUTAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVAS:

(...)

23. A Lei nº 10.147/2000 instituiu o regime especial de tributação do PIS/COFINS com alíquota concentrada na industrialização e importação de medicamentos e cosméticos, desonerando as etapas seguintes, conforme dispõe seu Art. 1º, Inciso I, alínea b e Art. 2º (*verbis*):

(...)

24. A partir da publicação da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, os produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, classificados nas posições 33.03 a 33.07, exceto na posição 33.06, passaram a ser tributados pelo sistema de incidência concentrada/monofásica mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida, das alíquotas de 2,2% para a Contribuição para o PIS/Pasep e de 10,3% para a Cofins nas operações de venda.

25. Registre-se, que a incidência monofásica tem por objetivo concentrar a tributação na etapa produtiva do ciclo econômico ou na importação, desonerando as etapas seguintes de comercialização. Assim sendo, a tributação ocorre na importação ou na industrialização com aplicação de alíquotas majoradas e, conseqüentemente, as etapas seguintes são contempladas com alíquota zero.

26. Veremos, ao longo deste termo, que a empresa CHIMICA BARUEL LTDA., ciente de que a tributação das contribuições PIS/COFINS é feita de forma concentrada na indústria, e que as revendas dos produtos submetidos à incidência monofásica (produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal) no mercado interno são tributadas com alíquota zero, se aproveitou do estabelecimento interdependente BS DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE HIGIENE LTDA., para transferir os produtos produzidos, submetidos à tributação monofásica, por preços muito abaixo do valor de mercado dos produtos.

27. Com este “planejamento” as empresas do grupo econômico deixaram de lançar MILHÕES de reais a título de PIS/COFINS não-cumulativos, caracterizando o exercício abusivo do direito, bem como violando os princípios constitucionais básicos atinentes à capacidade contributiva, da solidariedade e da livre concorrência.

#### DA VINCULAÇÃO ENTRE AS EMPRESAS CHIMICA BARUEL LTDA E BS DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE HIGIENE LTDA.:

28. O Art. 612 do Decreto 7.212/2010 (RIPI/2010) define a relação de interdependência, conforme segue:

(...)

29. Participam do quadro societário da fiscalizada as seguintes pessoas físicas:

29.1 Silvio Roberto de Moraes CPF: 366.407.868-34, incluído em 23/05/1978.

29.2 Rosa Maria Rebelo de Moraes CPF: 011.288.478-41, incluído em 18/07/1989.

29.3 Ana Carolina de Moraes Franzine CPF: 286.258.578-50, incluído em 20/04/2017.

29.4 Rodrigo Rebelo de Moraes CPF: 153.642.348-35, incluído em 20/04/2017.

30. Em relação à fiscalizada, consta como responsável junto ao CNPJ, de acordo com os sistemas da RFB, o sócio Silvio Roberto de Moraes, CPF: 366.407.868-34. De acordo com a cláusula quinta do contrato social, a administração da sociedade será exercida isoladamente pelo sócio Silvio Roberto de Moraes.

31. A empresa B S DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE HIGIENE LTDA - CNPJ: 43.587.344/0001-51 é a única distribuidora, na praça da fiscalizada, dos produtos por ela industrializados. Fazem parte do quadro societário dessa empresa as seguintes pessoas físicas:

31.1 Silvio Roberto de Moraes CPF: 366.407.868-34, incluído em 21/01/1993.

31.2 Rosa Maria Rebelo de Moraes CPF: 011.288.478-41, incluído em 21/01/1993.

31.3 Ana Carolina de Moraes Franzine CPF: 286.258.578-50, incluído em 24/07/2017.

31.4 Rodrigo Rebelo de Moraes CPF: 153.642.348-35, incluído em 24/07/2017.

32. Em relação à empresa B S DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE HIGIENE LTDA., consta como responsável junto ao CNPJ, de acordo com os sistemas da RFB, o sócio Silvio Roberto de Moraes, CPF: 366.407.868-34. De acordo com a cláusula quinta da consolidação do contrato social datada de 29/10/2014 (registro JUCESP 478.433/14-1) a administração da sociedade será exercida, isoladamente, pelo sócio Silvio Roberto de Moraes.

33. De acordo com o disposto no Inciso II do Art. 612 do RIPI/2010, verificamos a existência da relação de interdependência entre a fiscalizada e a sua distribuidora, uma vez que dois dos sócios, pessoas físicas, da fiscalizada participam do quadro societário da empresa B S DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE HIGIENE LTDA - CNPJ: 43.587.344/0001-51 no ano-calendário de 2014, e o Sr. Silvio Roberto de Moraes figura como responsável, junto ao CNPJ, nas duas empresas, e consta como administrador, de acordo com os contratos sociais, nas duas empresas.

34. A empresa B S DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE HIGIENE LTDA., CNPJ: 43.587.344/0001-51 é o principal cliente da fiscalizada, adquirindo os produtos, cujas classificações fiscais estão indicadas no item 9, praticamente a preço de custo (itens 65 a 67) e revendendo-os ao valor de mercado. Através deste modelo de negócio, o GRUPO ECONÔMICO consegue uma boa economia em relação ao PIS e COFINS, já que a tributação ocorre uma única vez na saída do estabelecimento industrial (fiscalizada).

DO CONCEITO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO:

(...)

DOS LIMITES AO DIREITO DE AUTO-ORGANIZAÇÃO:

(...)

DO ABUSO DE DIREITO:

(...)

DA MARGEM BRUTA:

56. O quadro a seguir demonstra a diferença significativa entre a margem bruta de lucro da CHIMICA BARUEL LTDA e da B S DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE HIGIENE LTDA:

<b>Empresa</b>	<b>Ano- Calendário</b>	<b>Lucro Bruto</b>	<b>Receita Bruta</b>	<b>Margem Bruta (Lucro Bruto/Receita Bruta)</b>
Chimica Baruel	2014	9.824.811,64	46.068.284,04	14,93%
B S Distribuidora	2014	67.572.664,00	132.776.840,10	50,89%

Obs: valores obtidos a partir da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) baixadas do ambiente SPED.

(...)

58. Entende-se propósito negocial como sendo a condução dos negócios da companhia segundo posturas previsíveis ou admissíveis, se considerado seu objeto social e sua atividade econômica, tendente ao auferimento de lucros. Pode-se notar a drástica discrepância entre a margem bruta da CHIMICA BARUEL LTDA. e da B S DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE HIGIENE LTDA., em consequência das vendas de produtos praticamente a preço de custo (itens 65 a 67), portanto, não há propósito negocial nas operações entre as duas empresas, pois estas transações não seguem os padrões e critérios de mercado, no tocante à obtenção de lucros. Para que o “planejamento tributário” tenha eficácia, é necessário que seja lícito (fato este já contraditado pela fiscalização) bem como que exista um propósito negocial (finalidade econômica e social) que justifique as operações realizadas.

59. Os principais indícios de falta de propósito negocial julgados pelo Conselho de Contribuintes repousam nas operações em que as partes envolvidas são interdependentes, conforme o caso em tela. É que nas relações realizadas entre partes relacionadas é mais comum a possibilidade de a causa da operação obter algum efeito tributário intragrupo e não uma razão econômica efetiva de mercado.

60. Dentre as operações intercompany que mais preocupam, estão as operações realizadas fora do padrão com que seriam celebradas com terceiros; ou, no jargão, operações em que não seja obedecido o princípio do at arm's length (à distância de um braço). Esta expressão é utilizada para indicar que os negócios entre partes relacionadas devem ser feitos como seriam perante terceiros.

61. A importância deste princípio está em apontar que nas operações entre partes relacionadas as cláusulas das operações devem ser as mesmas praticadas com terceiros, pois se favorecerem a parte relacionada, isto é indicativo de perda de neutralidade da operação e, portanto, pode ter sido realizada contra o interesse da companhia ou com caráter abusivo

62. Depreende-se do quadro acima (item 56), que os preços praticados pela B S DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE HIGIENE LTDA. são os preços efetivos de mercado. Portanto, fica evidente que os preços dos produtos cuja tributação incide apenas na indústria (CHIMICA BARUEL LTDA), como é o caso do PIS/COFINS, são reduzidos, praticamente a preço de custo (itens 65 a 67), de forma pensada, de sorte a reduzir a base de cálculo das referidas contribuições.

63. Nos termos dos artigos 116 e 117, da Lei n.º 6.404/76, a venda de produtos praticamente a preço de custo (itens 65 a 67) à B S DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE HIGIENE LTDA., caracteriza o exercício abusivo de poder por parte dos dirigentes da CHIMICA BARUEL LTDA., já que favorece outra sociedade em detrimento aos interesses da empresa.

64. Ademais, este favorecimento vai de encontro com as obrigações dos administradores das companhias, conforme disposição dos artigos 153 e 154, da Lei n.º 6.404/76 e 1.011 do Código Civil:

(...)

#### DA PROXIMIDADE ENTRE OS PREÇOS DE CUSTO E VENDA:

65. Analisando a planilha encaminhada pela fiscalizada (item 10) em atendimento à intimação (item 9) verificamos a proximidade entre o preço de venda e de custo de produção, e até mesmo preços de vendas menores que os de custo de produção, de acordo com o reproduzido na tabela abaixo:

(...)

66. O quadro acima demonstra, claramente, a total falta de propósito negocial, pois estas transações não seguem os padrões e critérios de mercado, mormente no tocante à

obtenção de lucros. Para que o “planejamento tributário” tenha eficácia, é necessário que seja lícito (fato este já contraditado pela fiscalização) bem como que exista um propósito negocial (finalidade econômica e social) que justifique as operações realizadas.

67. Portanto, não merecem guarida jurídica o modelo calçado em atos ilícitos e sem propósito negocial, ou seja, sem as subjacentes razões fático negociais que os permitam ou que os justifiquem.

DA DILIGÊNCIA JUNTO À EMPRESA B S DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE HIGIENE LTDA:

(...)

69. Nos prestaram esclarecimentos o Sr. Roberto Eiji Matuiama, CPF: 249.979.628-64, gerente de Trading/Marketing e o Sr. Paulo Roberto Xavier Feijo CPF: 944.786.358-20, gerente financeiro.

70. Foi declarado pelo Sr. Roberto que o mesmo esta a 13 (treze) anos trabalhando na BS DISTRIBUIDORA, e desde 2014 trabalha na mesma área, e que não houve qualquer alteração significativa nos procedimentos relativos às compras desde esse ano, e que se reporta diretamente ao Sr. Daniel Tiraboschi, diretor executivo da empresa. Declarou, ainda, que o setor onde trabalha centraliza a comunicação referente às demandas de compras junto à fábrica (CHIMICA BARUEL LTDA.).

71. Foi declarado pelo Sr. Roberto que o mesmo não tem conhecimento de como os preços são fixados, quando da compra dos produtos junto à empresa CHIMICA BARUEL LTDA., que os preços não são conhecidos no ato do disparo da demanda, e que não tem acesso à tabela de preços e que não tem conhecimento de qual setor domina esta informação, de acordo com o constante no Temo de Diligência, “*verbis*”: “QUE foi perguntado ao senhor Roberto se tem conhecimento de como são formulados os preços referentes à negociação dos produtos, quando da compra dos mesmos junto à empresa CHIMICA BARUEL LTDA., tendo o mesmo respondido que não tem conhecimento da fixação de preços, que os preços não são conhecidos no ato do disparo da demanda, e que não tem acesso à tabela de preços e que não tem conhecimento de qual setor domina esta informação”.

72. Pelas declarações firmadas pelo Sr. Roberto, podemos verificar que, diferentemente da expressiva maioria das empresas, o responsável pelo setor de compras da B S DISTRIBUIDORA não tem conhecimento do custo dos produtos que está comprando junto à CHIMICA BARUEL LTDA. Não há qualquer preocupação com relação ao custo dos produtos, uma vez que, segundo suas declarações, os preços não são conhecidos no ato do disparo da demanda, e que não tem acesso à tabela de preços e sequer tem conhecimento de qual setor domina esta informação. É como se a empresa CHIMICA BARUEL LTDA. fosse um setor da B S DISTRIBUIDORA, ocorrendo, assim, a transferência de produtos de um setor para outro.

73. O Sr. Paulo declarou que o setor que determina o preço de venda dos produtos da fábrica (CHIMICA BARUEL LTDA.) para as distribuidoras, dentre elas a B S DISTRIBUIDORA, é a controladoria, situada nas dependências da B S DISTRIBUIDORA. A controladoria, mediante as informações de custos geradas na fábrica, calcula os preços a serem fixados, por esse motivo não há tabela de preços, as alterações de preços decorrem de alterações de custos noticiadas pela fábrica, sendo este o caso, a fábrica informa à B S DISTRIBUIDORA que há necessidade de ajuste de preço, nesse sentido o setor de controladoria da B S DISTRIBUIDORA fixa os novos preços, buscando a manutenção da margem de lucro da fábrica. Transcrevemos, a seguir, as declarações constantes do Termo de Diligência “*verbis*”: “QUE foi perguntado ao senhor Paulo se tem conhecimento de qual setor determina o preço de venda dos produtos adquiridos pela diligenciada, tendo o mesmo respondido que o setor que determina o preço de venda dos produtos da fábrica para as distribuidoras, dentre elas a diligenciada, é a controladoria, situada nas dependências da diligenciada; a controladoria da diligenciada, mediante as informações de custos geradas na fábrica,

calcula os preços a serem fixados, por esse motivo não há tabela de preços, as alterações de preços decorrem de alterações noticiadas pela fábrica, sendo este o caso, a fábrica informa à diligenciada que há necessidade de ajuste de preço, nesse sentido o setor de controladoria da diligenciada fixa os novos preços, buscando a manutenção da margem de lucro da fábrica”.

74. Ou seja, o setor fiscal da B S DISTRIBUIDORA calcula os preços de custo dos produtos que compra junto à CHIMICA BARUEL LTDA. Com relação à declaração do Sr. Paulo no sentido que a controladoria da B S DISTRIBUIDORA ajusta o preço, em função da variação do custo da fábrica, para manter a margem de lucro da fábrica, verificamos que não guarda correspondência com a realidade, uma vez que ficou demonstrado (itens 57 a 59) que a fábrica vende praticamente a preço de custo, ou seja, sem qualquer margem de lucro.

75. Fica evidente, pelas declarações firmadas pelos Srs. Roberto e Paulo, que a fiscalizada (CHIMICA BARUEL LTDA.) comporta-se como uma filial da B S DISTRIBUIDORA, sem qualquer domínio sobre o preço de venda de seus produtos, o que vem a corroborar o exposto anteriormente no presente termo, ou seja, a total falta de propósito negocial, pois estas transações de vendas da fiscalizada junto à B S DISTRIBUIDORA não seguem os padrões e critérios de mercado, mormente no tocante à obtenção de lucros.

#### DA FRAUDE PENAL E DO CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

76. A prática adotada pelas empresas, comprova que não houve fundamentação econômica que justificassem as operações de vendas efetuadas, praticamente a preço de custo (item 65), pela CHIMICA BARUEL LTDA. junto à empresa do grupo B S DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE HIGIENE LTDA. A única “teoria financeira” praticada pelo GRUPO ECONÔMICO foi relativa à redução da carga tributária do grupo, de forma abusiva, ilegal e ilícita.

77. Esta prática, no nosso entendimento fraudulenta, beneficiou apenas o GRUPO ECONÔMICO, em detrimento à livre concorrência e à capacidade contributiva, contrariando os princípios da boa-fé e dos bons costumes, que deveriam ser observados nas relações contratuais.

78. Ficou demonstrado (itens 56 a 58) a enorme discrepância entre as margens brutas praticadas pelas empresas CHIMICA BARUEL LTDA. e B S DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE HIGIENE LTDA., em consequência das vendas de produtos praticamente a preço de custo (itens 65 a 67), efetuada pela CHIMICA BARUEL LTDA, deixando nítido o intuito de reduzir, de forma fraudulenta, as bases de cálculos do PIS/COFINS diminuindo, por consequência, o recolhimento aos cofres público, uma vez que essas contribuições são tributadas pelo sistema de incidência concentrada/monofásica (item 24). Esse sistema de incidência tem por objetivo concentrar a tributação na etapa produtiva do ciclo econômico, desonerando as etapas seguintes de comercialização (item 25) (vendas efetuadas pela empresa B S DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE HIGIENE LTDA. sem incidência do PIS e COFINS).

79. O contribuinte está fraudando a finalidade da lei ao reduzir abusivamente a base de cálculo. A tributação monofásica significa, por conceito, concentrar a tributação na fase produtiva. Por essa razão, o legislador prevê uma provável base de cálculo e institui uma alíquota adequada a essa base de cálculo. O modelo adotado pela CHIMICA BARUEL LTDA. impede a obtenção da receita que prevista pelo legislador, à alíquota definida pelo legislador, e à própria finalidade do regime monofásico. Veja que o regime monofásico possui um propósito extrafiscal, de obter praticidade na tributação. Mas, para que ele seja instituído, a tributação almejada pelo legislador não pode ser fraudada.

80. Ficou demonstrado (itens 65 a 67) a proximidade entre o preço de venda e de custo de produção praticado pela empresa CHIMICA BARUEL LTDA, e até mesmo preços de vendas menores que os de custo de produção, evidenciando a total falta de propósito

negocial nas operações entre as duas empresas, pois estas transações não seguem os padrões e critérios de mercado, no tocante à obtenção de lucros.

81. Ficou demonstrado (itens 52 a 55), que a fiscalizada exerceu o seu direito não levando em conta a finalidade social, ou seja, apenas para fins de obter benefícios tributários, incorrendo em um "Planejamento Tributário Abusivo". Neste caso, fica evidente que a fiscalizada cometeu ato ilícito, de acordo com o disposto no art. 187 da Lei n.º 10.406/2002 (Código Civil).

82. Ficou demonstrado (itens 68 a 75) que mesmo se tratando de empresas com personalidades jurídicas distintas, a empresa B S DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE HIGIÊNE LTDA. tem total domínio sobre a fixação dos preços de vendas dos produtos que compra junto à fiscalizada, demonstrando tratar-se, na realidade, de uma única empresa, deixando claro que o grupo econômico utilizou, de forma fraudulenta, essa estrutura com o intuito único de reduzir as bases de cálculos do PIS/COFINS diminuindo, por consequência, o recolhimento aos cofres público, uma vez que essas contribuições são tributadas pelo sistema de incidência concentrada/monofásica (item 24). Não é por acaso que o grupo elegeu o "setor fiscal (controladoria)" e não o "setor comercial" para a fixação de preços.

83. Os dirigentes da fiscalizada, mediante um "planejamento tributário" abusivo implementado, tendo como consequência o cometimento de fraude, modificaram as características essenciais do fato gerador, de modo a reduzir o montante dos impostos e contribuições devidas, incidindo no tipo legal capitulado no art. 72 da Lei n.º 4.502 /64 (fraude). Com esta conduta, esta fiscalização entende que também infringiram o Inciso II, Art. 1º e Inciso I, Art. 2º da Lei 8.137/90.

84. Pelo exposto, restou flagrantemente caracterizado o evidente intuito de fraudar a Fazenda Pública Federal, fato suficiente para justificar a exasperação da penalidade na forma prevista no art. 44, § 1º, da Lei n.º 9.430 de 1996, que assim dispõe:

(...)

85. A base legal para a qualificação da multa são os artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502 de 1964, cuja redação segue abaixo:

(...)

86. Ressalte-se que qualquer conduta fraudulenta do sujeito passivo estará sempre enquadrada em uma das hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502 de 30 de novembro de 1964. No presente trabalho, as condutas dos dirigentes da fiscalizada se amoldam perfeitamente ao tipo legal capitulado no art. 72 supra, razão pela qual será aplicada a multa qualificada, prevista no Art; 44, § 1º, da Lei n.º 9.430/96 (com a redação da Lei n.º 11.488, de 2007).

87. Pelas condutas praticadas pelos dirigentes da fiscalizada, entendemos que os mesmos também infringiram o Inciso II, Art. 1º e Inciso I, Art. 2º da Lei 8.137/90, conforme redação abaixo:

(...)

#### DA BASE DE CÁLCULO E AS CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS:

88. Esta fiscalização arbitrará a Base de Cálculo das contribuições do PIS e COFINS, objeto de lançamento, nos termos do Art. 148 da Lei 5.172, de 25/10/1966, "verbis":

"Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial."

89. As classificações fiscais dos produtos, objeto de venda pela fiscalizada no ano-calendário de 2014, tendo como destino a empresa B S DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE HIGIENE LTDA - CNPJ: 43.587.344/0001-51 estão discriminados no

quadro abaixo. Esses produtos, conforme dispõe Art. 1º, Inciso I, alínea b da Lei nº 10.147/2000 (item 20) estão sujeitos às alíquotas diferenciadas, para cálculo do PIS e COFINS.

90. Nesse sentido, obtivemos junto aos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil (SPED NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS) as vendas efetuadas, no ano-calendário de 2014, pela empresa CHIMICA BARUEL LTDA. (fiscalizada) para a empresa B S DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE HIGIENE LTDA., e as vendas efetuadas pela empresa BS DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE HIGIENE LTDA. para terceiros, utilizando como filtro as classificações fiscais discriminadas no quadro acima (item 62). Foram anexadas ao processo as planilhas objeto desta pesquisa.

91. O grupo, por meio da B S DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE HIGIENE LTDA., realizou vendas mensais, nos montantes discriminados na coluna "(2)" do quadro abaixo, estes montantes foram considerados Base de Cálculo do PIS/COFINS, em decorrência do modelo fraudulento adotado pela fiscalizada e constatado por esta fiscalização. Dos valores apurados pela fiscalização, relativos às operações da distribuidora B S, foram deduzidos os valores discriminados na coluna "(1)" do quadro abaixo, cujo montante resultante está discriminado na coluna "(3)" do quadro abaixo. Assim, as diferenças apuradas foram objeto de lançamento, conforme demonstrado nas colunas "(4)" e "(5)" do quadro abaixo:

(...)

#### DA MULTA DE OFÍCIO

92. No presente lançamento de ofício, a multa qualificada a ser aplicada é de 150%, (§1º, Inciso I, Art. 44 da Lei 9.430/1996), devido à prática de fraude, conforme demonstrado nos itens 76 e 87.

#### C – DO LANÇAMENTO

93. Assim, os valores de PIS e COFINS devidos, constantes das colunas (4) e (5) da planilha contida no item 85, serão objeto da constituição de ofício do crédito tributário através deste Auto de Infração.

#### D – DO ENQUADRAMENTO LEGAL

94. COFINS: Art. 1º da Lei Complementar nº 70/91; art. 5º da Lei nº 10.833/03; Art. 3º da Lei nº 10.147/00, com as alterações introduzidas pelo art. 1º da Lei nº 10.548/02, pelo art. 34 da Lei nº 10.865/04; Art. 2º, § 1º, inciso II, da Lei nº 10.833/03, com as alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei nº 10.865/04; Art. 1º, inciso I, alínea "b", da Lei nº 10.147/2000, com a redação dada pelo art. 34 da Lei nº 10.865/2004; Art. 1º da Lei nº 10.833/03, com as alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei nº 10.865/04 e pelo art. 17 da Lei nº 10.945/09; Art. 3º da Lei nº 10.833/03, com as alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 5º da Lei nº 10.925/04, pelo art. 21 da Lei nº 11.051/04, pelo art. 43 da Lei nº 11.196/05, pelo art. 4º da Lei nº 11.307/06, pelo art. 18 da Lei nº 11.488/07, pelo art. 5º da Lei nº 11.787/08, pelos arts. 15 e 36 da Lei nº 11.727/08, pelo art. 25 da Lei nº 11.898/09 e pelo art. 17 da Lei nº 11.945/09; Art. 1º, inciso I, alínea "b", da Lei nº 10.147/2000, com a redação dada pelo art. 34 da Lei nº 10.865/2004.

PIS: Art. 1º da Lei Complementar nº 7/70; art. 4º da Lei nº 10.637/02; Art. 2º, parágrafo 1º, inciso II, da Lei nº 10.637/02, com as alterações introduzidas pelo art. 37, da Lei nº 10.865/04; Art. 1º, inciso I, alínea "b", da Lei nº 10.147/00, com redação dada pela Lei nº 10.865/04; Art. 1º da Lei nº 10.637/02, com as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 10.684/03, pelo art. 37 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 42, inciso III, alínea "c" da Lei nº 11.727/08 e pelo art. 16 da Lei nº 11.945/09; Art. 3º da Lei nº 10.637/02, com as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 10.684/03, pelo art. 37 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 16 da Lei nº 10.925/04, pelo art. 3º da Lei nº 10.996/04, pelo art. 45 da Lei nº 11.196/05, pelo art. 3º da Lei nº 11.307/06, pelo art. 17 da Lei nº 11.488/07, pelo art. 4º da Lei nº 11.787/08, pelo art. 14 da Lei nº 11.727/08, pelo art. 24 da Lei nº 11.898/09 e pelo art. 16 da Lei nº 11.945/09; Art. 1º, inciso I, alínea "b", da Lei nº 10.147/00, com redação dada pela Lei nº 10.865/04.

#### E – DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DOS ADMINISTRADORES

95. De acordo com o item 29, verificamos que estavam à frente da administração da fiscalizada, à época da ocorrência dos fatos, os sócios:

95.1 Silvio Roberto de Moraes CPF: 366.407.868-34, incluído em 23/05/1978.

95.2 Rosa Maria Rebelo de Moraes CPF: 011.288.478-41, incluído em 18/07/1989.

96. De acordo com o Art. 117 da Lei 6.404/1976, o acionista controlador responde pelos danos causados por atos praticados com abuso de poder. Ficou demonstrado, de acordo com o exposto no presente termo, que os administradores da empresa CHIMICA BARUEL LTDA., à época da ocorrência dos fatos, cometeram fraude (itens 76 a 87), quando das vendas, no ano-calendário de 2014, dos produtos, correspondentes às classificações fiscais elencadas no item 9, junto à empresa B S DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE HIGIENE LTDA. Com isso, os mesmos infringiram o Art. 72 da Lei n.º 4.502/64 e o Inciso II, Art. 1.º e Inciso I, Art. 2.º da Lei 8.137/90, uma vez que reduziram, de forma fraudulenta, as bases de cálculos do PIS/COFINS, nas vendas efetuadas.

97. Os administradores também infringiram as leis elencadas no item 94, uma vez que, com a redução da base de cálculo das contribuições, ocorreram insuficiência de recolhimento do PIS e COFINS aos cofres públicos.

98. Em decorrência da infração às leis elencadas anteriormente, os administradores Silvio Roberto de Moraes CPF: 366.407.868-34 e Rosa Maria Rebelo de Moraes CPF: 011.288.478-41, passam a ser conjuntamente responsabilizados pelo crédito tributário lançado de ofício contra a empresa que administravam, na época da ocorrência dos fatos geradores (2014), nos termos do CTN, art. 135, III:

(...)

99. Em conformidade com o artigo 332 do CPC, todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, são hábeis para provar a verdade dos fatos. Nesse sentido, o Código Tributário Nacional dispõe, em seu capítulo IV, acerca do sujeito passivo (transcreve, do CTN, os art. 121, parágrafo único, e 124, negritando o inc. I desse parágrafo único e o inc. I do art. 124).

(...)

100. Os administradores da empresa, à época da ocorrência dos fatos (2014), de acordo com o disposto no Art. 1.016 da Lei 10.406/2002 (Código Civil) respondem solidariamente perante a sociedade e os terceiros prejudicados, por culpa no desempenho de suas funções, dentre eles o dever cumprir com suas obrigações tributárias.

As três Impugnações são tempestivas (fl. 1386).

Na da contribuinte (fls. 986/1035) a pessoa jurídica trata inicialmente de sua relação com a empresa interdependente BS Distribuidora, contestando a interpretação da fiscalização de que as operações entre as duas configura abuso de direito. Afirma:

(...)

Nas duas Impugnações dos administradores – separadas, mas com conteúdo idêntico, conforme fls. 1154/1212 e 1269/1327) -, as pessoas físicas repetem alegações contidas na peça impugnatória da contribuinte, e em relação à responsabilidade tributária que lhes foi atribuída, arguem basicamente o seguinte:

(...)

Foi apensado ao presente processo o de n.º 10314.720372/2018-11, com Representação Fiscal para Fins Penais (Termos de Apensação às fl. 91 daquele e 974 deste).

É o relatório.

**A DRJ – Recife (DRJ/REC), em sessão de 20/11/2018**, proferiu o Acórdão n.º 11-61.168, às fls. 1.388/1.441, através do qual, por unanimidade de votos, julgou improcedentes

as Impugnações, para manter a exigência dos créditos tributários lançados. Vencido o Relator e o Julgador Moacyr Beltrão de Castro Netto, que julgavam procedentes as Impugnações para exonerar a cobrança dos créditos tributários autuados. Designado redator do Voto Vencedor o Julgador Márcio André Moreira Brito. Em segunda rodada de votação, por unanimidade, nos termos do Voto do Relator: (i) não tomar conhecimento da discussão do ICMS na base de cálculo das contribuições, porque submetida ao Poder Judiciário; e (ii) julgar improcedentes as Impugnações dos devedores solidários para manter as suas respectivas responsabilidades, com a seguinte ementa:

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

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

TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. OPERAÇÕES DE VENDAS DA INDÚSTRIA PARA DISTRIBUIDORA COM A QUAL MANTÉM RELAÇÃO DE INTERDEPENDÊNCIA. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL E ABUSO DE DIREITO. LANÇAMENTO DE DIFERENÇAS COM BASE NA RECEITA DA DISTRIBUIDORA. CABIMENTO.

Cabível o lançamento de ofício, na pessoa jurídica industrial submetida à tributação monofásica da contribuição, de diferenças apuradas a partir dos preços de vendas praticados por distribuidora com a qual mantém relação de interdependência, quando comprovada a falta de propósito comercial e abuso de direitos na fixação dos preços de venda da industrial para a distribuidora.

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

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

TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. OPERAÇÕES DE VENDAS DA INDÚSTRIA PARA DISTRIBUIDORA COM A QUAL MANTÉM RELAÇÃO DE INTERDEPENDÊNCIA. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL E ABUSO DE DIREITO. LANÇAMENTO DE DIFERENÇAS COM BASE NA RECEITA DA DISTRIBUIDORA. CABIMENTO.

Cabível o lançamento de ofício, na pessoa jurídica industrial submetida à tributação monofásica da contribuição, de diferenças apuradas a partir dos preços de vendas praticados por distribuidora com a qual mantém relação de interdependência, quando comprovada a falta de propósito comercial e abuso de direitos na fixação dos preços de venda da industrial para a distribuidora.

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

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

FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL E ABUSO DE DIREITO. FRAUDE. MULTA QUALIFICADA. EXIGÊNCIA. CABIMENTO.

Cabível a qualificação da multa de ofício para o percentual de 150% de lançamentos tributários relativos a fatos desprovidos de propósito comercial e realizados com abuso de direito pela autuada, praticados mediante fraude.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

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

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. PESSOA FÍSICA ADMINISTRADORA. FRAUDE. INCLUSÃO NO POLO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. CTN, ART. 135, III.

Comprovada a fraude, o administrador da pessoa jurídica também responde pela obrigação tributária, de modo solidário e sem benefício de ordem, nos termos dos art. 135, III, do Código Tributário Nacional.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

**Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014****ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE OU ILEGALIDADE. MATÉRIA DE COMPETÊNCIA EXCLUSIVA DO JUDICIÁRIO.**

Arguições de inconstitucionalidade ou ilegalidade constituem matéria de competência exclusiva do Poder Judiciário, não sendo utilizadas como fundamento em decisões deste Colegiado.

**AUTO DE INFRAÇÃO CONTENDO IDENTIFICAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTADA E ENQUADRAMENTO LEGAL. NULIDADE NÃO CARACTERIZADA.**

Não é nulo o auto de infração que atende ao disposto no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, identifica a matéria tributada e contém o enquadramento legal correlato, demonstrando com clareza a exigência.

**PEDIDO PARA JUNTADA DE DOCUMENTOS DEPOIS DA IMPUGNAÇÃO. AUSÊNCIA DE JUSTIFICATIVA RAZOÁVEL. IMPROCEDÊNCIA.**

Em consonância com os §§ 4º e 5º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, apresenta-se desarrazoado o pedido para juntada posterior de documentos não especificados, sob a justificativa genérica de poderem ser necessários ao julgamento.

**DILIGÊNCIA. INEXISTÊNCIA DE FATOS A ESCLARECER. DESNECESSIDADE.**

Diligência é reservada a esclarecimentos de fatos ou circunstâncias obscuras, não cabendo realizá-la quando as informações contidas nos autos são suficientes ao convencimento do julgador e a solução do litígio dela independe.

**OPÇÃO PELA VIA JUDICIAL. ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DESISTÊNCIA DA ESFERA ADMINISTRATIVA.**

O contribuinte que busca a tutela jurisdicional abdica da esfera administrativa, pelo que a Impugnação não é conhecida na parte em que se insurge contra a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e Cofins, questão onde há concomitância ação judicial própria.

**A ciência deste Acórdão pelos sujeitos passivos se deu da seguinte forma:** o contribuinte **CHIMICA BARUEL LTDA** tomou ciência por via postal em **10/01/2019**, conforme “Aviso de Recebimento - AR” à fl. 1.460; o responsável solidário **SILVIO ROBERTO DE MORAES** tomou ciência por via postal em **10/01/2019**, conforme “Aviso de Recebimento - AR” à fl. 1.459; e a responsável solidária **ROSA MARIA REBELO DE MORAES** tomou ciência em **10/01/2019**, conforme “Aviso de Recebimento - AR” à fl. 1.458.

Irresignado com a decisão da DRJ-REC, **o contribuinte CHIMICA BARUEL LTDA apresentou Recurso Voluntário em 11/02/2019, às fls. 1.538/1.598,** alegando o seguinte:

**2 – PRELIMINARES**

(...)

**2.2. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO**

A Fiscalização não indicou no TVF e nos autos de infração ora contestados, a afronta a qualquer norma infraconstitucional relativa à contribuição ao PIS e à COFINS apuradas pelo regime monofásico instituído pela Lei nº 10.147/01. Diante disto, a Recorrente defendeu em sede de impugnação que o acórdão é nulo por ausência de fundamentação legal.

(...)

O acórdão recorrido aponta, pois, que “o enquadramento legal assentado nos lançamentos corresponde à legislação do PIS e Cofins”. Ocorre que não se pode admitir a lavratura de auto de infração pautado, única e exclusivamente, em alegações de abuso de direito, planejamento tributário e fraude fiscal, sem que a Fiscalização e o acórdão

recorrido indiquem qual norma tributária restou infringida ou apresentem prova do ato fraudulento que se alega ter sido praticado.

(...)

O Decreto nº 70.235/72, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, ao tratar do conteúdo obrigatório do auto de infração, elenca expressamente que deve ser indicada a disposição legal infringida. Veja-se:

(...)

### **3 – DO DIREITO**

#### **3.1. DELIMITAÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO DE PIS E COFINS E CONCLUSÕES ADOTADAS PELO ACÓRDÃO RECORRIDO**

Tal como ratificado no relatório do acórdão recorrido, a operação da Recorrente consiste na industrialização pela CB Industrial Guarulhos de produtos de produtos de HPPC, bem como de sua comercialização ao mercado atacadista. É fato que CB Industrial Guarulhos vende mais de 80% de sua produção de produtos de HPPC para a BS Distribuidora.

(...)

#### **3.2. DAS RAZÕES PARA O CANCELAMENTO DO AUTO DE INFRAÇÃO**

##### **3.2.a. Apuração de PIS e COFINS e ilegalidade do auto de infração**

O acórdão recorrido ratificou a conclusão contida nos autos de infração, de que a operação, da forma como praticada pela Recorrente, implicou recolhimento de PIS e COFINS pelo regime monofásico em valor inferior ao que seria devido se a operação fosse realizada de outra forma.

Em razão disto, a operação da Recorrente foi requalificada, de modo a desconsiderar como receita tributável pelo regime monofásico o valor das operações de venda para BS Distribuidora, o que resultou no lançamento tributário das diferenças de PIS e COFINS relativas aos períodos de incidência do ano calendário 2014, considerando-se os valores praticados pela BS Distribuidora a seus clientes.

(...)

Ocorre que, diferentemente do que quer fazer crer o voto vencedor do acórdão recorrido, inexiste na legislação atinente ao PIS e à COFINS no regime monofásico, qualquer norma que estipule valores mínimos a serem observados e praticados entre partes relacionadas ou que vede operações entre empresas interdependentes. Não há na legislação de PIS e COFINS, sequer, o conceito de interdependência.

(...)

É evidente, tal como reconhece o voto vencido, que não existe no ordenamento jurídico vigente, nem nunca existiu, qualquer fundamento legal que autorize a exigência de PIS e COFINS no regime monofásico com base nos valores praticados por uma sociedade distribuidora atacadista, não industrial ou equiparada a industrial, i.e. BS Distribuidora, que mantenha a condição de parte relacionada com o contribuinte de tais contribuições, este devidamente conceituado no artigo 1º da Lei nº 10.147/01.

(...)

Por tal razão, há que se observar o teor do art. 112, do CTN, a partir do qual deve ser dada interpretação mais favorável ao contribuinte nos casos de dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato. A prolação do acórdão recorrido por voto de qualidade representa, exatamente, uma situação de dúvida e por isto a interpretação mais favorável deve ser conferida em favor da Recorrente.

Nessa esteira, em atenção ao princípio da verdade material e ao art. 112, do CTN, é necessário afastar-se integralmente o auto de infração.

Por fim, veja-se que o CARF, inclusive, já analisou e vem afastando autuações, especificamente, relacionadas à exigência do PIS e da COFINS pelo regime monofásico

por intermédio das quais a Receita Federal argumenta não ter sido utilizada base de cálculo correta pelas indústrias sujeitas a tal regime de apuração. Veja-se:

(...)

### **3.2.b. Da efetiva realização das operações entre a Recorrente e BS Distribuidora**

Na remota hipótese de se admitir que há fundamento jurídico que autorizasse a manutenção do presente auto de infração, cabe à Recorrente demonstrar que a exigência não merece prosperar pelo fato de que não há qualquer simulação, abuso de direito ou fraude envolvida nas suas operações.

É fato que a Recorrente e a BS Distribuidora possuem, para fins da legislação do IPI (art. 612, do RIPI), relação de interdependência. Também é fato que são referidas empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico.

Por outro lado, não há na legislação tributária ou societária qualquer vedação quanto à atuação de empresas formalmente constituídas, dentro de um grupo econômico, cada uma com seu propósito particular. Muito pelo contrário, a legislação regulamenta, em determinadas situações (a exemplo do IPI), as condutas a serem observadas pelas empresas integrantes dos grupos econômicos.

(...)

Porém, se para o IPI como exposto no tópico acima, existe legislação a regular a venda de produtos industrializados entre empresas interdependes, não há, na legislação de PIS e COFINS, Lei nº 10.147/00, qualquer disposição no sentido de proibir tais operações ou trata-las de modo diferente do que fez a Recorrente, impondo à Recorrente se façam por valores mínimos a serem observados na apuração da base de cálculo, diferentemente da legislação do IPI.

(...)

A BS Distribuidora, assim como a Recorrente, não denota qualquer ficção. São sociedades existentes, que atuam cada uma no seu ramo específico há mais de 45 anos. Todos os atos praticados pelas sociedades são válidos, eficazes e evidenciam intenção negocial de atuar, cada uma na sua respectiva área (industrialização e distribuição).

Importa observar que o estabelecimento industrial e a distribuidora sequer se encontram localizados no mesmo local.

(...)

No caso em tela, a Recorrente possui estrutura e atividades absolutamente distintas da BS Distribuidora, razão pela qual não há que se falar na desconsideração das atividades da BS Distribuidora e requalificação dos atos praticados pela Recorrente.

(...)

#### **3.2.b.1. Margem Bruta da Recorrente**

Buscando corroborar a absurda tese engendrada nos autos de infração e ratificada no acórdão ora recorrido, no sentido de que há manipulação dos preços de venda entre a Recorrente e a BS Distribuidora, com o exclusivo fim de reduzir a carga tributária da contribuição ao PIS e da COFINS, a Fiscalização afirma que a diferença entre as margens brutas da Recorrente, de 14,93%, e da BS Distribuidora, de 50,89%, demonstra uma suposta fraude.

Na mesma linha, o acórdão aponta, sem qualquer compromisso ou esforço com o ônus de provar, que a margem bruta da BARUEL, de 14,93% seria algo desprezível e fora do padrão de mercado. Veja-se:

(...)

A Recorrente atua na atividade industrial de HPPC, para a qual a margem bruta apurada é absolutamente razoável e esperada para remunerar o risco e o capital investido (que é somente em ativos fixos e que, no presente caso, estão todos praticamente depreciados e com pouca necessidade de reposição ou manutenção. Por outro lado, seu processo de

produção e venda, é simples, não prevê serviços cross dock ou manuseio de carga fracionada, seus fretes são feitos por cargas fechadas, não precisa de departamentos de análise de crédito ou vendas espalhados por todo o país e, muito menos investir em propaganda, marketing ou ações para a venda de seus produtos.

Já a BS Distribuidora atua na atividade comercial atacadista, sujeita a maiores riscos, principalmente de crédito, de movimentação fracionada de mercadoria, de logística nacional, com vendedores espalhados por todo o estado de São Paulo e sul do país, com desafios de entregas em horários pré-determinados, prazos de pagamentos e negociações diferentes com cada cliente, manuseio cross dock de carga, programação de vendas, ações no ponto de vendas e muito mais dependente de capital investido (no caso capital de giro para manter estoques em pronta entrega aos clientes e para permitir venda a prazo), gastos com construção de marca, marketing, pós-venda, logística e distribuição, entre outros meios necessários em um mercado altamente competitivo em razão da extrema concorrência. A concorrência da BS Distribuidora é formada quase que exclusivamente, por empresas multinacionais poderosíssimas, como Unilever, Proctor & Gamble, Johnson & Johnson, para citar apenas algumas. Não há sequer como comparar a complexidade do negócio da BS Distribuidora, com a simplicidade das atividades da Recorrente.

(...)

Não é possível, sequer, imaginar que as despesas incorridas pela BS Distribuidora para revender seus produtos de HPPC para clientes pulverizados em todo o Estado de São Paulo e no sul do Brasil e que não pertencem ao mesmo grupo econômico da BARUEL é igual ao custo incorrido pela BARUEL para produzir e revender os produtos por ela industrializados para a BS Distribuidora.

(...)

Primeiramente, tem-se que a forma de atuação da Recorrente e da BS Distribuidora é a mesma há mais de 46 (quarenta e seis) anos e é prática comum no mercado de HPPC tanto no Brasil quanto em outras partes do mundo, de modo que não foi realizada qualquer operação societária com fins exclusivamente tributários, mas sim com fins operacionais objetivando ganhos de eficiência e produtividade que somente a especialização nas atividades permite.

É importante observar que empresas do mercado de HPPC, buscando maior efetividade nas suas operações e o aumento de resultados por meio da atuação específica e segregada das atividades industrial e comercial atacadista, chegam a realizar cisões e operações societárias para adequação da estrutura, denominadas spin-off.

(...)

A Figura 4, acima, traz uma comparação entre o desempenho de empresas que integram o índice Guggenheim Spin-Off (CSD), que representa um conjunto de 40 empresas que resultaram de spin-offs nos últimos dois anos, e o Standard & Poor 500 (S&P500) entre 2012 e 2014. Os resultados mostram que empresas resultantes de cisões têm apresentado desempenho econômico superior à média das principais empresas negociadas, o que poderia ser visto como um indicativo de que os processos de cisão têm resultado, de fato, em ganhos de eficiência e produtividade.

O estudo econômico elaborado pela FIPE, do qual foi extraído o conceito acima, é particularmente importante para a correta compreensão das razões comerciais e econômicas (não meramente tributárias) que levam à organização das sociedades da forma como a Recorrente e a BS Distribuidora estão estruturadas há quase 50 anos.

(...)

É nesse contexto que a Recorrente possui margem bruta de 14,93%, absolutamente relevante, como se passa a demonstrar.

Primeiramente, cumpre destacar que para produzir seus produtos, a Recorrente não necessita fazer grandes investimentos de capital fixo ou de capital de giro, sendo seus custos vinculados precipuamente ao processo de transformação de insumos em produtos.

acabados. Isso porque, a Recorrente atua, única e exclusivamente, no processo industrial de produtos de HPPC por meio de maquinário próprio, adquirindo insumos de terceiros.

(...)

Desconsiderando tal realidade fática, de mercado, o acórdão recorrido aponta que os argumentos acima não são satisfatórios e que tais despesas são, em essência, da indústria. Ora, o acórdão adentra em seara para a qual não lhe foi outorgada qualquer competência. Não cabe à DRJ definir de que forma as sociedades empresárias devem ou não realizar as suas operações.

(...)

Nesse sentido, a BS Distribuidora dispendeu com marketing, no ano de 2014, o valor de R\$ 11,4 milhões (não R\$ 14 milhões, como indicou o acórdão recorrido). De todo modo, o gasto anual da BS Distribuidora com marketing é maior que o valor residual de todo o maquinário (ativo fixo) que a BARUEL emprega na industrialização dos produtos vendidos pela BS Distribuidora, que é de R\$ 10.4 milhões (já totalmente depreciado).

Ora, a BS Distribuidora precisa contar com margem bruta notadamente maior do que a Recorrente, em razão de todos os custos fixos, variáveis e despesas a serem incorridas após o cálculo da margem bruta, sob pena de se mostrar uma empresa deficitária frente aos investimentos que realiza para atuar no mercado de distribuição de produtos de HPPC e dos riscos a que está sujeita.

(...)

### **3.2.b.3. Correto e razoável Preço de Vendas de produtos à BS Distribuidora: da distorção criada pelo auditor fiscal**

Buscando demonstrar uma suposta falta de propósito comercial nas operações da Recorrente com a BS Distribuidora, o auditor fiscal apresenta planilha na qual aponta a comparação entre o preço de custo (Recorrente) e de venda (à BS Distribuidora) de determinados produtos. Afirma o auditor fiscal, com base em tais produtos específicos, descritos no item 65 do TVF, que a Recorrente vende todos seus produtos com preços próximos ao de custo ou, em alguns casos, inferiores ao seu custo. Porém, está-se diante de raciocínio que visa a induzir o julgador a erro.

Isso porque, os termos do TVF dão a entender que a planilha transcrita em seu corpo representa a totalidade das vendas da Recorrente, enquanto, na realidade, os produtos descritos no item 65 representam apenas 8% (oito por cento) das vendas à BS Distribuidora.

(...)

A recorrente demonstrou em sede de impugnação que o auditor fiscal não indica que está a tratar de parte imaterial das suas operações. Apenas há afirmação de que há proximidade (como se fosse uma regra universal) entre os preços de custo e venda o que, repita-se, não aconteceu em 92% das vendas do período analisado pelo auditor fiscal. Além disso, a íntegra da planilha apresentada pela Recorrente ao auditor fiscal, constante dos autos, foi editada (recortada) para fazer constar apenas produtos que interessavam ao auditor fiscal. Nenhuma ressalva foi feita quanto a tal edição.

(...)

Tais produtos foram, de fato, vendidos abaixo do custo para fins de queima de estoque. Diferentemente do que quer fazer crer o acórdão, esta é a justificativa para a venda dos produtos abaixo do custo.

(...)

### **3.2.b.4. Da diligência realizada junto à BS Distribuidora**

O auditor fiscal compareceu à BS Distribuidora para oitiva de diretores da empresa e consignou o seguinte no TVF:

(...)

Tem-se que foi realizada a oitiva de gerente de trade marketing da BS Distribuidora, ao qual foi questionado “se tem conhecimento de como são formulados os preços referentes à negociação dos produtos”, tendo respondido que não possui conhecimento da fixação de preços, mas sim que realiza pedidos de compras a partir da demanda do mercado.

(...)

A realidade é que o aumento de preços, ainda que em centavos, pode levar o consumidor a deixar de comprar produtos da BS Distribuidora ou substituí-los por outros. Existe uma forte e enorme concorrência no mercado de HPPC. Assim, quando o trade marketing faz o pedido para a indústria, não há discussão de preço. Este já está imposto, cabendo apenas a discussão quanto à quantidade. A prática é de que está em vigor, no máximo o preço pago na última compra. Qualquer aumento de preços depende de prévia negociação e o cadastro na BS Distribuidora de uma nova tabela de preços da Recorrente, que está sujeita ao aceite de tais aumentos pelos clientes da BS Distribuidora.

(...)

### **3.2.c. Do erro na apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS**

Na remota hipótese de serem mantidos os autos de infração, fato é que foram cometidos dois erros na aplicação do critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária, especificamente, da base de cálculo da contribuição ao PIS e à COFINS.

De modo simplista e incorreto, a Fiscalização apurou a base de cálculo das contribuições a partir da diferença entre o valor de venda da Recorrente à BS Distribuidora e o de venda da BS Distribuidora a terceiros. Veja-se:

(...)

Nota-se que as contribuições exigidas por meio do presente auto de infração foram apuradas por meio de cálculo aritmético simples, consistente na diferença entre “Valor de Vendas da Chimica Baruel” e “Valor de Vendas da BS Distribuidora”, aplicando-se as respectivas alíquotas da contribuição ao PIS, de 2,2% e da COFINS, de 10,3%.

O erro na apuração decorre da não exclusão do ICMS da base de cálculo de ambas as contribuições. É o que se passa a expor.

#### **3.2.c.1. Exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições**

A Recorrente ingressou com medida judicial em 2008, por meio da qual discute a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. Assim, o auto de infração lavrado deve observar a decisão judicial proferida no curso do processo individual da BARUEL, uma vez que no presente auto de infração são exigidas as Contribuições cuja base de cálculo foi composta também pelo ICMS.

(...)

Nesse sentido, em 2008, a Recorrente ingressou, perante o Poder Judiciário, com mandado de segurança buscando provimento jurisdicional que autorizasse a exclusão do ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. Trata-se do Processo nº 0014061- 93.2008.4.03.6100, em trâmite perante a Justiça Federal da Subseção Judiciária de São Paulo, SP.

Nos autos da referida medida judicial foi proferido acórdão, em abril de 2018 (1.140/1.151), por meio do qual foi concedida a segurança pleiteada pela ora Recorrente, determinando a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, bem como autorizando a Recorrente a reaver os valores indevidamente recolhidos desde 2003 (cinco anos anteriores à propositura da ação), via compensação.

(...)

Importa observar que, ainda que não contasse a Recorrente com ação individual que lhe assegure excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, o Supremo Tribunal Federal julgou a matéria por meio de recurso extraordinário sujeito à

repercussão geral, na forma do art. 543-B, do CPC (RE 574.706/PR), o qual possui efeito erga omnes e deve ser observado pela Administração Pública, tal como disposto no art. 62, do RICARF.

(...)

### **3.3. DAS PENALIDADES IMPUTADAS POR MEIO DOS AUTOS DE INFRAÇÃO**

#### **3.3.a. Da inexigibilidade da multa qualificada (150%): inexistência de dolo, fraude ou simulação**

Por intermédio dos autos de infração foi exigida multa qualificada no percentual de 150% sob o entendimento de que houve fraude fiscal.

(...)

Para que a multa possa ser validamente majorada, a legislação tributária determina que haja comprovação concreta de que houve evidente intuito de fraude, dolo e sonegação.

No caso em apreço, no entanto, não há provas, tampouco indícios ou até mesmo mera descrição de eventual ação ou omissão nesse sentido.

(...)

Insiste-se: todos os atos praticados foram regularmente materializados por meio de elaboração de documentos societários, registros na Juntas Comerciais, escrituração etc. O que há é exclusivamente divergência quanto à interpretação da lei, quanto ao cabimento ou não da aplicação de um valor mínimo às operações entre a Recorrente e BS Distribuidora, pelo fato de inexistir norma jurídica que contenha uma determinação no sentido pretendido pela Fiscalização.

(...)

Importa observar que, diante da gravidade dos atos abusivos da administração pública, notadamente, nos últimos 10 anos, foi necessário que Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (“LINDB”) dispusesse sobre norma geral das leis que regulam o direito público. Nesse sentido o artigo 20 e seu parágrafo único, com a redação dada por meio da Lei 13.655/18, configura uma confirmação expressa das reiteradas práticas abusivas das autoridades administrativas, inclusive e, principalmente dos auditores fiscais.

Há que ser observado, ainda, o art. 23 e seguintes, da LINDB, com as alterações promovidas por meio da Lei nº 13.655/18. Veja-se:

(...)

#### **3.3.b. Do não cabimento de juros sobre a multa**

Por fim, ainda na absurda hipótese de ser mantido o auto de infração, o que se admite em atenção ao princípio da eventualidade, a Recorrente defendeu a necessidade de ser afastado o posicionamento fiscal referente à incidência de juros de mora calculados à taxa SELIC, sobre a multa constituída.

Da mesma forma, **os responsáveis solidários SILVIO ROBERTO DE MORAES e ROSA MARIA REBELO DE MORAES apresentaram um único Recurso Voluntário em conjunto em 11/02/2019, às fls. 1.463/1.530**, alegando as mesmas matérias apresentadas no Recurso Voluntário da CHIMICA BARUEL, porém acrescentando capítulo específico sobre o afastamento da responsabilidade dos sujeitos passivos solidários, *in verbis*:

#### **3.2.DO AFASTAMENTO DA RESPONSABILIDADE DOS RECORRENTES**

(...)

Ao confrontar os arts. 124 e 135, do CTN, com os argumentos expostos no auto de infração e TVF, é possível assumir, de plano, que a Fiscalização não vislumbrou

qualquer hipótese de prática de ato com excesso de poder, infração ao contrato social ou estatuto, na medida em que aponta, única e exclusivamente, infração à legislação.

Nesse ponto, especificamente, indicou a Fiscalização a suposta afronta ao art. 1º, II, da Lei nº 8.137/90, que assim dispõe:

(...)

Devem ser afastados os argumentos utilizados pelo acórdão recorrido para a manutenção da responsabilização dos ora Recorrentes, em suma, pelas seguintes razões:

- Erro no fundamento jurídico: inaplicabilidade do art. 124, I, do CTN em razão da inexistência de interesse comum na situação que configura hipótese de incidência do tributo;
- Erro no fundamento jurídico: o art. 135, do CTN, trata de espécie de responsabilidade pessoal, ou seja, única e exclusiva do administrador que praticou os atos dispostos naquela norma, razão pela qual é inaplicável para a responsabilização solidária dos Recorrentes com relação à sociedade empresária, tal como pretendido pela Fiscalização, razão pela qual carecem os autos de fundamentação legal adequada;
- Não subsunção da legislação penal tida por descumprida ao art. 135, do CTN: o alegado descumprimento, isoladamente, do art. 1º, II, da Lei nº 8.137/90 (define crimes contra a ordem tributária) não caracteriza a “fraude à legislação” exigida no art. 135, do CTN, para a responsabilização de terceiros;
- Ausência no auto de infração de comprovação documental: o auto de infração carece de prova no tocante à prática de qualquer ato com excesso de poderes, infração de lei ou estatuto da BARUEL; e
- Inexistência da prática de ato com excesso de poderes, infração de lei ou estatuto da sociedade empresária, a partir do argumento aplicável à BARUEL:
  - Margens praticadas por BARUEL nas vendas à BS;
  - custo de aquisição dos produtos;
  - atuação da BS Distribuidora.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche, em parte, as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo parcial conhecimento.

### **I – DA PREJUDICIAL DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO**

Alega o recorrente que a Fiscalização não indicou no TVF e nos autos de infração ora contestados a afronta a qualquer norma infraconstitucional relativa à contribuição ao PIS e à COFINS.

Entretanto, analisando detalhadamente o TVF anexo aos Autos de Infração, verifico que a Autoridade Fiscal fundamentou o lançamento com base no art. 148 do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/66, nos seguintes termos:

88. Esta fiscalização arbitrarará a Base de Cálculo das contribuições do PIS e COFINS, objeto de lançamento, nos termos do Art. 148 da Lei 5.172, de 25/10/1966, "verbis":

"Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, **a autoridade lançadora,**

**mediante processo regular, arbitraré aquele valor ou preço, sempre que** sejam omissos ou **não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado,** ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial."

De fato, conforme detalhado no TVF, o procedimento adotado consistiu em instaurar processo regular, no qual ficou constatado pelo Auditor-Fiscal que as notas fiscais (documentos) expedidas pelo recorrente para a BS Distribuidora de Produtos de Higiene não mereciam fé por estarem subfaturados, com o objetivo de diminuir a base tributável do PIS e da COFINS, tendo em vista que na etapa seguinte tais tributos não mais incidiriam (regime monofásico).

Partindo dessa premissa, restou autorizado o Auditor-Fiscal, por este dispositivo legal, a arbitrar o valor ou preço dos bens para fins de apurar a base de cálculo dos tributos. Nesse diapasão, desconsiderou o valor das notas fiscais tidas por subfaturadas e adotou como valor para fins de arbitramento aquele constante das notas fiscais emitidas pela BS Distribuidora para terceiros, critério bastante razoável, cuja presunção de veracidade é relativa, ou seja, permite que o contribuinte apresente provas em sentido contrário. Do TVF consta o seguinte:

90. Nesse sentido, obtivemos junto aos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil (SPED NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS) as vendas efetuadas, no ano-calendário de 2014, pela empresa CHIMICA BARUEL LTDA. (fiscalizada) para a empresa B S DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE HIGIENE LTDA., e as vendas efetuadas pela empresa BS DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE HIGIENE LTDA. para terceiros, utilizando como filtro as classificações fiscais discriminadas no quadro acima (item 62). Foram anexadas ao processo as planilhas objeto desta pesquisa.

91. O grupo, por meio da B S DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE HIGIENE LTDA., realizou vendas mensais, nos montantes discriminados na coluna "(2)" do quadro abaixo, estes montantes foram considerados Base de Cálculo do PIS/COFINS, em decorrência do modelo fraudulento adotado pela fiscalizada e constatado por esta fiscalização. Dos valores apurados pela fiscalização, relativos às operações da distribuidora B S, foram deduzidos os valores discriminados na coluna "(1)" do quadro abaixo, cujo montante resultante está discriminado na coluna "(3)" do quadro abaixo. Assim, as diferenças apuradas foram objeto de lançamento, conforme demonstrado nas colunas "(4)" e "(5)" do quadro abaixo:

Além disso, o § único do art. 142 do CTN determina que o Auditor-Fiscal, identificando uma infração tributária, não pode se eximir de proceder ao lançamento:

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

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

**Nesse contexto, voto por negar provimento a esta preliminar do recorrente.**

## **II – DA ALEGACÃO DE ILEGALIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO**

Alega o recorrente que inexistente na legislação atinente ao PIS e à COFINS no regime monofásico qualquer norma que estipule valores mínimos a serem observados. Contudo, como visto no tópico antecedente, o lançamento fiscal não se deu porque as vendas ocorreram abaixo de algum valor mínimo, como uma "pauta mínima", mas sim porque foram identificadas

vendas subfaturadas, através de um esquema de simulação de vendas a uma empresa interdependente, dissimulando as verdadeiras operações, consistentes em vendas para terceiros.

Leandro Paulsen, em sua obra Direito Tributário, 11ª ed., 2009, págs. 1026/1027, apresenta decisão do STJ nesse sentido:

“ART. 148 DO CTN. ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. INDÍCIOS DE SUBFATURAMENTO. **1. A pauta fiscal é valor fixado prévia e aleatoriamente para a apuração da base de cálculo do tributo. Não se pode confundir-la com o arbitramento de valores previsto no artigo 148 do Código Tributário Nacional, que é modalidade de lançamento, regularmente prevista na legislação tributária.** 2. O art. 148 do CTN deve ser invocado para a determinação da base de cálculo do tributo quando certa a ocorrência do fato impositivo, o valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos registrados pelo contribuinte não mereçam fé, ficando a Fazenda Pública, nesse caso, autorizada a proceder ao arbitramento mediante processo administrativo-fiscal regular, assegurados o contraditório e a ampla defesa. 3. Ao final do procedimento previsto no art. 148 do CTN, nada impede que a administração fazendária conclua pela veracidade dos documentos fiscais do contribuinte e adote os valores ali consignados como base de cálculo para a incidência do tributo. 4. Caso se entenda pela inidoneidade dos documentos, a autoridade fiscal irá arbitrar, com base em parâmetros fixados na legislação tributária, o valor a ser considerado para efeito de tributação. **5. No caso, havendo indícios de subfaturamento, os fiscais identificaram o sujeito passivo, colheram os documentos necessários à comprovação da suposta infração e abriram processo administrativo para apurar os fatos e determinar a base de cálculo do imposto a ser pago,** liberando na seqüência as mercadorias. **Não se trata, portanto, de pauta fiscal, mas de arbitramento da base de cálculo do imposto, nos termos do que autoriza o art. 148 do CTN.**” (STJ, 2ª T., RMS 26.964/GO, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, ago/08)

E prossegue trazendo outras citações:

“Apesar de ser uma atividade administrativa estreitamente ligada aos ditames legais, as dificuldades operacionais para identificar, quer a conduta tributável, quer o seu valor em moeda, **permitem à autoridade fiscal o uso de poder discricionário para a adoção de bases presuntivas para a fixação do valor tributável.** (...) Esses valores estimados ou presumidos não são (ou não podem ser) fixados arbitrariamente pela autoridade fiscal que, **na sua elaboração, deve levar em consideração os fatos indicativos mais próximos possíveis da realidade,** e somente são apropriados para os impostos que incidem sobre operações individualizadas. (...) A tributação com base em valores estimados ou presumidos caracteriza uma presunção relativa, já que sempre tem direito o contribuinte a fazer prova em contrário, demonstrando a verdadeira base de cálculo do tributo.” (Aurélio Pitanga Seixas Filho, Faculdade da Administração na determinação de tributos (lançamento e liquidação), Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas nº 17, RT, 1996, p. 93)

O Auditor-Fiscal, desconsiderando as notas fiscais que buscavam dissimular a real operação (venda da BS Distribuidora para terceiros), utilizou-se destas notas fiscais para apurar a verdadeira base de cálculo das contribuições monofásicas, justamente levando em consideração os fatos indicativos mais próximos possíveis da realidade, como citado pelo autor.

Além disso, afirma o recorrente que *“não existe no ordenamento jurídico vigente, nem nunca existiu, qualquer fundamento legal que autorize a exigência de PIS e COFINS no regime monofásico com base nos valores praticados por uma sociedade distribuidora atacadista, não industrial ou equiparada a industrial”*.

No entanto, a exigência de PIS e COFINS no regime monofásico está sendo feita com base nos valores praticados pela CHIMICA BARUEL, empresa industrial, porém não com base nos valores dissimulados, mas sim com base nos valores reais, praticados pela BS

Distribuidora unicamente com a finalidade de diminuir a base de cálculo destas contribuições. Basta verificar que o sujeito passivo da autuação é a CHIMICA BARUEL, e não a BS Distribuidora.

O que ocorreu foi simplesmente o levantamento da base de cálculo das contribuições devidas pela empresa industrial através de arbitramento, nos termos do art. 148 do CTN, tendo sido utilizado como critério de arbitramento a utilização dos valores de venda praticados pela BS Distribuidora, situação totalmente distinta da apresentada no recurso.

Por fim, quanto à prolação do acórdão da DRJ por voto de qualidade configurar a dúvida prevista no art. 112, vê-se que também não procede este argumento. Com efeito, tal previsão legal é justamente para que a lide possa ser decidida e não haja dúvidas quanto à decisão tomada, não existindo qualquer norma que determine que, em caso de empate na votação, seja aplicado o art. 112. Ao contrário, o que existe é norma positivada determinando que, em caso de empate, deve prevalecer o voto de qualidade. Fosse prevalecer, nestes casos, a dúvida sempre em favor do contribuinte, seria inútil estabelecer este regime de votação.

**Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido do recorrente.**

### **III – DA ALEGAÇÃO DE EFETIVA REALIZAÇÃO DAS OPERAÇÕES ENTRE A RECORRENTE E A BS DISTRIBUIDORA**

Sustentam os recorrentes que não há na legislação tributária ou societária qualquer vedação quanto à atuação de empresas formalmente constituídas, dentro de um grupo econômico, **cada uma com seu propósito particular**, atuando cada uma no seu ramo específico há mais de 45 anos. Destaque-se que a questão da interdependência entre a CHIMICA BARUEL e a BS Distribuidora é reconhecida pelo próprio autuado, portanto não é um ponto controvertido neste processo.

O recorrente tem razão nesta alegação, porém, como ele próprio afirma, desde que sejam empresas que atuem cada uma com seu propósito particular, em seu ramo específico. No presente caso, no entanto, o que se verifica é uma atuação atípica da BS Distribuidora, a qual, nesta qualidade, não necessitaria efetivar a aquisição dos bens da CHIMICA BARUEL, emitindo notas fiscais, para somente então realizar sua distribuição. **Nesse contexto, a operação que a BS Distribuidora está realizando não é distribuição de bens, mas sim compra e venda, ou revenda de bens, objetivo totalmente distinto daquele apresentado pela defesa em seu Recurso Voluntário.**

Com efeito, o que se verifica na normalidade de operações desta natureza, quando não existe relação de interdependência entre as empresas e, conjuntamente, o intuito de diminuir a base de cálculo das contribuições, é que seja firmado um contrato de distribuição entre as partes, industrial e distribuidor, para que os bens produzidos por aquele sejam por este distribuídos.

A Autoridade Fiscal realizou extenso trabalho, coletando as mais variadas provas e indícios, realizou diligências, e apresentou detalhadamente o esquema montado pelas empresas CHIMICA BARUEL e BS Distribuidora, com o objetivo de ocultar a real operação, a venda da industrial para terceiros, mediante a interposição fraudulenta da empresa BS Distribuidora como adquirente das mercadorias industrializadas pela CHIMICA BARUEL, quando os reais adquirentes eram os clientes da BS Distribuidora.

A operação que se buscou montar para ocultar os reais adquirentes das mercadorias é totalmente desnecessária, sendo inverossímil imaginar um ganho comercial em uma operação na qual a BS Distribuidora, empresa que pertence aos sócios da CHIMICA BARUEL, compre as mercadorias por esta industrializadas para, somente então, revendê-las a terceiros.

Introduzir uma operação de aquisição de produtos industrializados entre a CHIMICA BARUEL e a BS Distribuidora, e uma outra operação de revenda entre a BS Distribuidora e terceiros, não traz qualquer ganho para a industrial CHIMICA BARUEL. Ao contrário, em condições normais, teria que arcar com o lucro da BS Distribuidora nesta revenda, quando poderia simplesmente contratá-la para realizar a distribuição.

Por outro lado, **para uma empresa que se diz dedicada ao ramo específico de distribuição de mercadorias, não faz qualquer sentido imobilizar capital na aquisição destes bens anteriormente à sua distribuição.** Seria o mesmo que imaginar uma empresa de entregas como os Correios comprar todas as mercadorias que transporta, emitindo as respectivas notas fiscais e imobilizando capital, para somente após realizar a operação de entrega aos destinatários.

A partir da narrativa exposta no TVF, depreende-se que a situação descrita pelo Fisco é a de que os negócios jurídicos realizados entre a CHIMICA BARUEL e a BS Distribuidora são nulos, em decorrência de serem operações meramente simuladas com o objetivo de dissimular/ocultar a real operação existente, que é a venda da CHIMICA BARUEL para terceiros, que são apresentados como clientes da BS Distribuidora.

O Código Civil de 2002, em seu art. 167, assim trata da simulação:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

Flávio Tartuce, em sua obra Direito Civil, vol. 03, 2019, afirma sobre a simulação:

Partindo para o seu conceito, na simulação há um desacordo entre a vontade declarada ou manifestada e a vontade interna. Em suma, **há uma discrepância entre a vontade e a declaração; entre a essência e a aparência.**

(...)

Na simulação, as duas partes contratantes estão combinadas e objetivam iludir terceiros. Como se percebe, sem dúvida, há um vício de repercussão social, equiparável à fraude contra credores, mas que gera a nulidade e não anulabilidade do negócio celebrado, conforme a inovação constante do art. 167 do CC.

(...)

Como já foi expresso, **o art. 167 do CC/2002 reconhece a nulidade absoluta do negócio jurídico simulado, mas prevê que subsistirá o que se dissimulou,** se válido for na substância e na forma. O dispositivo trata da simulação relativa, aquela em que, na aparência, há um negócio; e na essência outro.

Dessa maneira, percebe-se na simulação relativa dois negócios: um aparente (simulado) e um escondido (dissimulado). Eventualmente, esse negócio camuflado pode ser tido como válido, no caso de simulação relativa. Segundo o Enunciado n. 153 do CJP/STJ, também aprovado na III Jornada de Direito Civil, em 2004, “na simulação relativa, o negócio simulado (aparente) é nulo, mas o dissimulado será válido se não ofender a lei nem causar prejuízo a terceiros”.

(...)

Feitas tais considerações, e seguindo-se no estudo do tema, **o art. 167, §1º, do CC elenca hipóteses** em que ocorre a simulação, a saber:

a) De negócios jurídicos que visam a conferir ou a transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem ou transmitem (simulação subjetiva).

(...)

Sem prejuízo desses casos, em outros **a simulação pode estar presente todas as vezes que houver uma disparidade entre a vontade manifestada e a vontade oculta**. Isso faz com que o rol previsto no art. 167 do CC seja meramente exemplificativo (*numerus apertus*), e não taxativo (*numerus clausus*).

(...)

A partir de todas essas conclusões, quanto ao conteúdo, a simulação pode ser assim classificada:

a) Simulação absoluta – situação em que na aparência se tem determinado negócio, mas na essência a parte não deseja negócio algum.(...)

**b) Simulação relativa – situação em que o negociante celebra um negócio na aparência, mas na essência almeja outro ato jurídico**, conforme outrora exemplificado quanto ao comodato e à locação. A simulação relativa, mais comum de ocorrer na prática, pode ser assim subclassificada:

**- Simulação relativa subjetiva** – caso em que o vício social acomete elemento subjetivo do negócio, pessoa com que o mesmo é celebrado (art. 167, §1º, I, do CC). **A parte celebra o negócio com uma parte na aparência, mas com outra na essência, entrando no negócio a figura do testa de ferro**, laranja ou homem de palha, que muitas vezes substitui somente de fato aquela pessoa que realmente celebra o negócio jurídico ou contrato. **Trata-se do negócio jurídico celebrado por interposta pessoa**.

Além disso, o fato da empresa atuar há mais de 45 anos como distribuidora não significa que seus sócios não possam utilizá-la para realizar a simulação descrita no TVF. Não é necessário que os idealizadores da operação constituam uma nova empresa para sua efetivação, se já possuem uma pronta para cumprir tal objetivo.

Por fim, a alegação de que apenas no âmbito da legislação do IPI existiria dispositivos a regular a venda de produtos industrializados entre empresas interdependes ou no sentido de proibir tais operações, não existindo nada semelhante na legislação de PIS e COFINS, em especial na Lei nº 10.147/00, é uma repetição da alegação tratada em tópico anterior, onde se demonstrou que a Fiscalização agiu com fundamento no art. 148 do CTN.

**Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido do recorrente.**

#### **IV – DA MARGEM BRUTA**

Alega o recorrente que a BS Distribuidora atua na atividade comercial atacadista, **sujeita a maiores riscos que a CHIMICA BARUEL**, principalmente de crédito, de movimentação fracionada de mercadoria, de logística nacional, com vendedores espalhados por todo o estado de São Paulo e sul do país, com desafios de entregas em horários pré-

determinados, prazos de pagamentos e negociações diferentes com cada cliente, manuseio cross dock de carga, programação de vendas, ações no ponto de vendas e muito mais dependente de capital investido (no caso capital de giro para manter estoques em pronta entrega aos clientes e para permitir venda a prazo), gastos com construção de marca, marketing, pós-venda, logística e distribuição, entre outros meios necessários em um mercado altamente competitivo em razão da extrema concorrência.

Afirma que a concorrência da BS Distribuidora é formada quase que exclusivamente, por empresas multinacionais poderosíssimas, como Unilever, Proctor & Gamble, Johnson & Johnson, para citar apenas algumas, e que não há sequer como comparar a complexidade do negócio da BS Distribuidora, com a simplicidade das atividades da Recorrente.

Ora, é de conhecimento notório que uma indústria tem custos altíssimos, como aquisição, transporte e estoque de insumos, gastos com manutenção do parque fabril, com energia motriz para seus equipamentos, peças de reposição, equipes de limpeza da área industrial, EPI's, equipes de segurança e de combate a incêndio e explosões, com expansão da planta industrial, com salários de engenheiros e chefes de produção, equipes altamente qualificadas para operar uma planta industrial e com salários muito mais elevados que simples carregadores de caminhão (que sequer recebem adicionais como insalubridade ou periculosidade), aquisição de crédito e capital de giro para manter estoques em pronta entrega ao seu cliente único e para permitir venda a prazo, de movimentação fracionada de mercadoria, com os mesmos desafios de entregas em horários pré-determinados na BS Distribuidora, já que realiza vendas para esta e que não se situam no mesmo local (como destacado pelo próprio recorrente), prazos de pagamentos e negociações com um único cliente, limitando sua demanda e margem de negociação por se tratar de cliente único (enquanto a BS Distribuidora tem diversos clientes, ou seja, demanda muito maior), manuseio cross dock de carga, programação de vendas para seu cliente único, equipes de controladoria e de contabilidade de custos e despesas, dentre inúmeros outros.

Apesar destas inúmeras despesas e custos, e da complexidade de amplo conhecimento público em relação à atividade industrial, inclusive no que diz respeito à sua escrituração contábil, o recorrente afirma que a atividade industrial da recorrente é “simples”, se comparada à atividade da BS Distribuidora, que é de pegar a mercadoria em um local e transportar para outro. Além disso, ao verificar a lista de despesas da BS Distribuidora, enumerada pelo recorrente, constata-se aquilo que já era evidente: boa parte destes gastos, como capital de giro, crédito, estoques, etc, são desnecessários à atividade de distribuição de mercadorias, e só são contabilizados por conta desta “atípica” atividade de revenda de mercadorias. Frise-se que, apesar de afirmar que a BS Distribuidora atua na atividade comercial atacadista, não se tem notícia, nem restou comprovado, que possua qualquer loja em funcionamento. Os produtos da CHIMICA BARUEL são encontrados em farmácias, supermercados, lojas de cosméticos em geral, e não em lojas próprias da BS Distribuidora, cuja atividade é abastecer estes pontos de venda com os produtos fabricados pela CHIMICA BARUEL.

Inclusive, ao afirmar que a concorrência da BS Distribuidora “*é formada quase que exclusivamente por empresas multinacionais poderosíssimas, como Unilever, Proctor & Gamble, Johnson & Johnson*”, está se comparando a empresas industriais, ou que, ao menos, solicitam industrializações por encomenda, que deveriam ser comparadas não com a BS Distribuidora, mas sim com a CHIMICA BARUEL, o que demonstra a completa distorção dos fatos constante na tese da defesa.

A conclusão, portanto, a partir de uma linha de raciocínio semelhante à do recorrente, deve ser oposta à do Recurso Voluntário, demonstrando que a margem bruta deveria ser muito maior na atividade que incorre em maiores custos e riscos. Vale destacar que a Autoridade Fiscal fez prova da margem bruta de ambas as empresas, evidenciando a distorção proposital na distribuição dos lucros, enquanto o recorrente, ao tentar apresentar argumentos contrários, não passou das simples alegações, uma vez que não apresentou planilhas de custos ou outros documentos para comprovar suas afirmações.

Observe-se o seguinte argumento do recorrente:

Nesse sentido, a BS Distribuidora dispendeu com marketing, no ano de 2014, o valor de R\$ 11,4 milhões (não R\$ 14 milhões, como indicou o acórdão recorrido). De todo modo, o gasto anual da BS Distribuidora com marketing é maior que o valor residual de todo o maquinário (ativo fixo) que a BARUEL emprega na industrialização dos produtos vendidos pela BS Distribuidora, que é de R\$ 10.4 milhões (já totalmente depreciado).

Compulsando os autos, verifiquei que nenhuma prova destes dispêndios com marketing foram acostados ao processo, apesar de que, mesmo que tivessem sido apresentados, apenas reforçariam o propósito dos sócios deste grupo econômico em deslocar artificialmente custos, e consequentemente receitas, da sociedade empresarial sujeita à incidência monofásica das contribuições para a sociedade empresarial que não sofre tal incidência, tendo em vista que uma empresa do ramo de distribuição deve realizar o marketing referente aos seus serviços de logística, e não voltado para os bens que estão sendo distribuídos.

O recorrente alega também que a distribuidora interdependente foi regularmente constituída há mais de 45 anos, quase 30 (trinta) anos antes da instituição do regime monofásico de apuração da contribuição ao PIS e da COFINS, mas que tal fato não foi levado em consideração pela Fiscalização.

Ocorre, no entanto, que não há acusação alguma de que as empresas estejam com cadastro irregular, ou que não tenham sido legalmente constituídas nas Juntas Comerciais, ou que não possuam escrituração fiscal. Aliás, esta regularidade formal seria exatamente uma premissa para que possa ser feita a simulação, ou seja, devem ser constituídas empresas, formalmente, para que possam ser usadas como interpostas pessoas nas operações comerciais. E não há nada que impeça a utilização de uma empresa já existente para a consecução da fraude perpetrada, tornado desnecessária a constituição de uma nova empresa para o mesmo fim.

**Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido do recorrente.**

#### **V – DA ALEGAÇÃO SOBRE O CORRETO E RAZOÁVEL PREÇO DE VENDAS DE PRODUTOS À BS DISTRIBUIDORA**

Alega o recorrente que os termos do TVF dão a entender que a planilha transcrita em seu corpo representa a totalidade das suas vendas enquanto, na realidade, os produtos descritos no item 65 representam apenas 8% (oito por cento) das vendas à BS Distribuidora. Além disso, a íntegra da planilha apresentada pelo recorrente à Fiscalização, constante dos autos, teria sido editada (recortada) para fazer constar apenas produtos que interessavam ao auditor fiscal. Confirma que tais produtos foram, de fato, vendidos abaixo do custo, porém para fins de queima de estoque, sendo esta a justificativa para a venda dos produtos abaixo do custo.

Contudo, analisando o TVF, bem como os Autos de Infração, verifiquei que a Autoridade Fiscal “editou/recortou” a planilha fornecida pelo contribuinte pelo simples motivo

de que apenas os produtos descritos no item 65 do TVF, e que representam apenas 8% das vendas à BS Distribuidora (segundo afirma o recorrente em seu Recurso Voluntário), foram objeto da autuação. Vejamos o que consta do TVF:

9. Em 26/06/2017 é lavrado Termo de Intimação (AR 29/06/2017) por meio do qual o contribuinte é intimado a informar os preços de custo e de venda dos produtos correspondentes às seguintes classificações fiscais, praticados no ano-calendário de 2014:

33030020 33049100 33049990 33051000 33059000 33072010 33072090

(...)

34. A empresa B S DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE HIGIENE LTDA., CNPJ: 43.587.344/0001-51 é o principal cliente da fiscalizada, adquirindo os produtos, cujas classificações fiscais estão indicadas no item 9, praticamente a preço de custo (itens 65 a 67) e revendendo-os ao valor de mercado. Através deste modelo de negócio, o GRUPO ECONÔMICO consegue uma boa economia em relação ao PIS e COFINS, já que a tributação ocorre uma única vez na saída do estabelecimento industrial (fiscalizada).

(...)

65. Analisando a planilha encaminhada pela fiscalizada (item 10) em atendimento à intimação (item 9) verificamos a proximidade entre o preço de venda e de custo de produção, e até mesmo preços de vendas menores que os de custo de produção, de acordo com o reproduzido na tabela abaixo:

(...)

#### DA BASE DE CÁLCULO E AS CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS:

(...)

89. As classificações fiscais dos produtos, objeto de venda pela fiscalizada no ano-calendário de 2014, tendo como destino a empresa BS DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE HIGIENE LTDA - CNPJ: 43.587.344/0001-51 estão discriminados no quadro abaixo. Esses produtos, conforme dispõe Art. 1º, Inciso I, alínea b da Lei nº 10.147/2000 (item 20) estão sujeitos às alíquotas diferenciadas, para cálculo do PIS e COFINS.

33051000	33059000	33030020	33049100	33049990	33072090	33072010
----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------

90. Nesse sentido, obtivemos junto aos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil (SPED NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS) as vendas efetuadas, no ano-calendário de 2014, pela empresa CHIMICA BARUEL LTDA. (fiscalizada) para a empresa B S DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE HIGIENE LTDA, e as vendas efetuadas pela empresa BS DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE HIGIENE LTDA para terceiros, utilizando como filtro as classificações fiscais discriminadas no quadro acima (item 62). Foram anexadas ao processo as planilhas objeto desta pesquisa.

91. O grupo, por meio da BS DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE HIGIENE LTDA., realizou vendas mensais, nos montantes discriminados na coluna (2) do quadro abaixo, estes montantes foram considerados Base de Cálculo do PIS/COFINS, em decorrência do modelo fraudulento adotado pela fiscalizada e constatado por esta fiscalização. **Dos valores apurados pela fiscalização, relativos às operações da distribuidora BS, foram deduzidos os valores discriminados na coluna “(1)” do quadro abaixo, cujo montante resultante está discriminado na coluna “(3)” do quadro abaixo. Assim, as diferenças apuradas foram objeto de lançamento, conforme demonstrado nas colunas “(4)” e “(5)” do quadro abaixo:**

Período	Valor de Vendas da Química Baruel Ltda.	Valor de Vendas da B S Distribuidora	Diferença de Vendas	PIS Devido sobre a diferença de Vendas (Alíquota de 2,2%)	COFINS Devido sobre a diferença de Vendas (Alíquota de 10,30%)
	(1)	(2)	(3) = (2) - (1)	(4) = (3) x 2,2%	(5) = (3) x 10,30%
jan/14	2.605.220,64	7.008.326,16	4.403.105,52	96.868,32	453.519,87
fev/14	3.093.906,55	7.190.244,19	4.096.337,64	90.119,43	421.922,78
mar/14	3.575.235,82	8.774.343,79	5.199.107,97	114.380,38	535.508,12
abr/14	3.724.436,19	9.853.039,11	6.128.602,92	134.829,26	631.246,10
mai/14	4.887.901,37	11.380.702,01	6.492.800,64	142.841,61	668.758,47
jun/14	4.891.237,46	11.851.401,92	6.960.164,46	153.123,62	716.896,94
jul/14	3.507.411,59	12.263.699,55	8.756.287,96	192.638,34	901.897,66
ago/14	4.110.441,27	13.209.121,28	9.098.680,01	200.170,96	937.164,04
set/14	4.788.694,19	12.772.847,50	7.984.153,31	175.651,37	822.367,79
out/14	4.469.933,71	10.807.790,98	6.337.857,27	139.432,86	652.799,30
nov/14	3.236.026,35	9.034.672,36	5.798.646,01	127.570,21	597.260,54
dez/14	3.805.079,48	9.353.983,16	5.548.903,68	122.075,88	571.537,08

(...)

#### C – DO LANÇAMENTO

93. Assim, os valores de PIS e COFINS devidos, constantes das colunas (4) e (5) da planilha contida no item 85, serão objeto da constituição de ofício do crédito tributário através deste Auto de Infração.

Conforme se depreende da leitura dos excertos do TVF acima colacionados, em especial do item 89, apenas os produtos em que o Auditor-Fiscal verificou a redução proposital da base de cálculo das contribuições, por meio da transferência de forma simulada de parte das receitas da CHIMICA BARUEL para a BS Distribuidora, foram objeto de autuação. Assim, não foi lançado qualquer tributo sobre os demais produtos vendidos pela CHIMICA BARUEL, o que torna improcedente este argumento do recorrente.

Por fim, não merece melhor sorte a alegação de que a redução dos preços praticados pela CHIMICA BARUEL se deu em razão de uma “queima de estoques”. Com efeito, pelo quadro elaborado no item 91 do TVF, acima colacionado, verifica-se que os lançamentos ocorreram em todos os meses do ano de 2014. Não parece razoável que uma liquidação ou “queima de estoque” ocorra durante um ano inteiro, sendo normal e esperado que ocorra em períodos específicos do ano. Se tais valores foram praticados por tão longo período, o que se conclui é que estes passaram a ser os valores normais destes produtos.

Além disso, não faz qualquer sentido praticar uma “queima de estoque” por meio de redução dos preços de venda do industrial para o distribuidor interdependente, se na revenda deste distribuidor interdependente para o “terceiro varejista” a margem de lucro será recomposta. Se o adquirente das mercadorias fornecidas pelo grupo econômico (indústria + distribuidor interdependente) irá pagar o mesmo preço de sempre, sendo que a redução se deu apenas internamente ao grupo, não haverá nenhum impulsionamento nas vendas, efeito normalmente desejado mas “queimas de estoque”.

Ressalve-se que no item 89 o Auditor-Fiscal comete um erro de transcrição ao indicar o NCM 33049100 quando, na verdade, fazia menção ao NCM 33049990, conforme se conclui a partir do item 09, c/c o item 65.

**Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido do recorrente.**

## VI – DA EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES

Sustenta o recorrente que “*ingressou com medida judicial em 2008, por meio da qual discute a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. Assim, o auto de infração lavrado deve observar a decisão judicial proferida no curso do processo individual da BARUEL, uma vez que no presente auto de infração são exigidas as Contribuições cuja base de cálculo foi composta também pelo ICMS*”.

Trata-se do Processo nº 0014061-93.2008.4.03.6100, em trâmite perante a Justiça Federal da Subseção Judiciária de São Paulo, SP. Nos autos da referida medida judicial foi proferido acórdão, em abril de 2018 (às fls. 1.140/1.151), por meio do qual foi concedida a segurança pleiteada, determinando a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, bem como autorizando o Recorrente a reaver os valores indevidamente recolhidos desde 2003 (cinco anos anteriores à propositura da ação), via compensação.

O recorrente anexou aos autos a movimentação processual até 20/07/2018. Ao realizar nova consulta processual em 28/11/2019, constatei as seguintes movimentações:

Fases	Data	Descrição
	21/11/2019	CONCLUSOS AO DES.FED.VICE PRESIDENTE DO TRF GUIA NR.: 2019169321 DESTINO: UNIÃO FEDERAL (Fazenda Nacional)
	28/10/2019	REDISTRIBUIÇÃO POR SUCESSÃO Atribuição por sucessão SOUZA RIBEIRO registro do dia 28.10.2019 00:00:00
	18/10/2019	DISPONIBILIZADO NO DIÁRIO ELETRÔNICO DECISÃO/DESPACHO no dia 2019-10-18 . 8:32 (Expediente Processual (Despacho/Decisão) 66323/2019)
	16/10/2019	RECEBIDO PELA DAEX COM DESPACHO/DECISÃO GUIA NR. : 2019153920 ORIGEM : ASSESSORIA JUDICIARIA DA VICE-PRESIDENCIA
	15/10/2019	DECISÃO REX NÃO CONHECIDO/PREJUDICADO
	15/10/2019	DECISÃO REX NÃO CONHECIDO/PREJUDICADO
	12/07/2019	CONCLUSOS AO DES.FED.VICE PRESIDENTE DO TRF P/DEC.ADMIS. RECURSO GUIA NR.: 2019102630 DESTINO: ASSESSORIA JUDICIARIA DA VICE-PRESIDENCIA
	11/07/2019	JUNTADA DE PETIÇÃO DE CONTRA-RAZÕES Petição Número 2019092651
	31/05/2019	DISPONIBILIZADO NO DIÁRIO ELETRÔNICO VISTA PARA CONTRA RAZOES no dia 2019-5-31 . 8:33 (Expediente 5540/2019)
	21/05/2019	RECEBIDO PARA PROCESSAMENTO DE RECURSO(S) EXCEPCIONAL(S) GUIA NR. : 2019069682 ORIGEM : SUBSECRETARIA DA SEXTA TURMA
	15/05/2019	REMESSA GUIA NR.: 2019069682 DESTINO: SUBS. DE FEITOS DA VICE PRESIDENCIA
	14/05/2019	RECEBIDO(A) ORIGEM - MINISTERIO PUBLICO FEDERAL
	03/04/2019	INFORMAÇÃO ENCAMINHADO E-MAIL SOLICITANDO A DEVOLUÇÃO DOS AUTOS EM CARGA COM O MPF
	05/12/2018	REMESSA CR.2018212902 Destino: MINISTERIO PUBLICO FEDERAL
	05/12/2018	JUNTADA DE PETIÇÃO DE RE Petição Número 2018211771
	05/12/2018	RECEBIDO(A) ORIGEM - UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)
	15/10/2018	REMESSA GUIA NR.: 2018181840 DESTINO: UNIÃO FEDERAL (Fazenda Nacional)
	17/09/2018	DISPONIBILIZADO NO DIÁRIO ELETRÔNICO ACORDÃO no dia 2018-9-17 . 8:32 (Boletim de Acórdão 25652/2018)
	14/09/2018	AGUARDANDO PUBLICAÇÃO DO V. ACÓRDÃO, PREVISÃO DE DISPONIBILIZAÇÃO EM 17.09.2018
	06/09/2018	JULGADO EMBARGOS DE DECLARAÇÃO (DECISÃO: "A SEXTA TURMA, POR UNANIMIDADE, DECIDIU NEGAR PROVIMENTO AOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.") (EM 06/09/2018)
	09/08/2018	EXPEDIDO INTIMAÇÃO ELETRÔNICA MPF - PAUTA
	01/08/2018	INCLUIDO EM PAUTA PEDIDO DE DIA PELO RELATOR DO DIA 06.09.2018 SEQ.: 181 (DO DIA 06/09/2018 SEQ: 181)
	30/07/2018	RECEBIDO DO GABINETE P/ INCLUSÃO EM PAUTA NA SESSÃO DE 06/09/2018
	05/07/2018	CONCLUSOS GUIA NR.: 2018114325 DESTINO: GAB.DES.FED. JOHNSOM DI SALVO

O acórdão do TRF3 foi publicado nos seguintes termos:

### EMENTA

(...)

5. Assentado o ponto, deve lhe ser reconhecido também o direito à repetição e compensação dos indébitos de PIS/COFINS na parte em que as contribuições tiveram a base de cálculo composta de valores recolhidos a título de ICMS. **A correção do indébito deverá ser feita pela Taxa SELIC** (STF: RE 582.461-RG, rel. Min. GILMAR MENDES - tema 214 da sistemática da repercussão geral – RE 870.947, rel. Min. LUIZ FUX, j. 20/09/2017), **bem como deverá ser observado o prazo prescricional quinquenal** (STF: RE 566.621, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 04/08/2011, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-195 DIVULG 10-10-2011 PUBLIC 11-10-2011 EMENT VOL-02605-02 PP-00273 RTJ VOL-00223-01 PP-00540; STJ: REsp 1269570/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/05/2012, DJe 04/06/2012); **a incidência do art. 170-A do CTN** (REsp 1167039/DF, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/08/2010, DJe 02/09/2010, recurso repetitivo – Resp 1649768/DF, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 14/03/2017, DJe 20/04/2017 - AgInt no REsp 1586372/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 01/12/2016, DJe 19/12/2016); **e a impossibilidade de compensar débitos previdenciários - art. 26 da Lei 11.457/07** (AgRg no REsp. 1.573.297/SC, Rel. Min.

REGINA HELENA COSTA, DJe 13.5.2016 - AgInt nos EDcl no REsp 1098868/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/12/2016, DJe 06/02/2017).

#### ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Sexta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, **exercer o juízo de retratação e dar provimento ao apelo, concedendo a segurança**, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Nesse contexto, verifico que o objeto desta ação judicial coincide com a matéria discutida neste tópico, motivo pelo qual não conheço deste pedido, nos termos da Súmula CARF nº 01:

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

#### **Pelo exposto, voto por não conhecer deste pedido do recorrente.**

#### **VII - DA MULTA QUALIFICADA NO PERCENTUAL DE 150%**

Alega o recorrente que, para que a multa possa ser validamente majorada, a legislação tributária determina que haja comprovação concreta de que houve evidente intuito de fraude, dolo e sonegação, mas no caso em apreço, no entanto, não há provas, tampouco indícios ou até mesmo mera descrição de eventual ação ou omissão nesse sentido. O que existe é exclusivamente divergência quanto à interpretação da lei.

A legislação que rege a matéria está prevista no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, por sua vez, dispõem o seguinte:

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 do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação principal ou o crédito tributário correspondente.

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

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

A partir dos fatos narrados no TVF, conclui-se que o contribuinte CHIMICA BARUEL buscou dissimular as vendas que realizava a “terceiros varejistas” através da simulação de uma operação anterior de venda a seu “distribuidor interdependente”, com o objetivo (presente, portanto, o dolo) de modificar uma característica essencial da obrigação tributária, qual seja, o aspecto pessoal da norma tributária, substituindo a operação realizada entre os sujeitos A e C, por uma operação realizada inicialmente entre A e B e em seguida entre B e C, reduzindo, assim, o montante do PIS e da COFINS devido, e modificando assim outra característica essencial da obrigação tributária, a base de cálculo.

Portanto, a acusação fiscal é de ocorrência de fraude, prevista no art. 72 acima transcrito, e que estaria sendo levada a efeito por meio de uma simulação.

Nesse contexto, ocorre a nulidade absoluta do negócio jurídico realizado entre a CHIMICA BARUEL e seu distribuidor interdependente (BS Distribuidora), por se constituir em uma mera simulação, porém subsistindo o negócio jurídico dissimulado, que seria a operação de venda entre a CHIMICA BARUEL e os “terceiros varejistas”. Vejamos o que afirma o Auditor-Fiscal no TVF:

26. Veremos, ao longo deste termo, que a empresa CHIMICA BARUEL LTDA., ciente de que a tributação das contribuições PIS/COFINS é feita de forma concentrada na indústria, e que as revendas dos produtos submetidos à incidência monofásica (produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal) no mercado interno são tributadas com alíquota zero, se aproveitou do estabelecimento interdependente BS DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE HIGIENE LTDA., para transferir os produtos produzidos, submetidos à tributação monofásica, por preços muito abaixo do valor de mercado dos produtos.

Obviamente, não é possível extrair da mente dos autores da suposta simulação se tal operação foi preparada com o objetivo de lesar o Fisco, reduzindo fraudulentamente o montante das contribuições devidas, ou se tal redução foi uma mera consequência, um efeito colateral de uma operação com outros objetivos, como tornar seus preços mais competitivos ou realizar uma “queima de estoque”.

Tal conclusão somente poderá ser alcançada através da análise das circunstâncias do caso concreto, sopesando os fatos trazidos aos autos, verificando a razoabilidade e a lógica da recorrente em realizar suas operações nos moldes descritos, comparando com o que é normal e usualmente esperado em tais situações, constatando se os benefícios que se alega obter realmente ocorreram.

Para tanto, vejamos o que se poderia esperar de uma operação como esta. Como visto no tópico “IV – DA MARGEM BRUTA”, a manipulação de custos e receitas entre as empresas interdependentes é totalmente artificial, por fugir dos objetivos sociais das empresas, evidenciando o único intuito de diminuir as receitas da empresa que sofre a incidência monofásica das contribuições, deslocando-os para a empresa que integraria, supostamente, a etapa seguinte da cadeia produtiva, esta sem a incidência das contribuições.

Ora, sendo tanto o industrial (CHIMICA BARUEL) quanto o distribuidor interdependente pertencentes a um mesmo grupo econômico, a diminuição nos lucros do industrial não representa qualquer diminuição nas receitas do grupo como um todo, pois será compensada com os lucros das vendas realizadas pelo distribuidor interdependente. O que houve

foi apenas o deslocamento de uma parcela destes lucros de uma empresa para outra, mas sempre dentro do mesmo grupo.

Nas diligências realizadas pelo Auditor-Fiscal junto à BS Distribuidora, nas quais foram tomados os depoimentos de Roberto Eiji Matuiama, CPF: 249.979.628-64 (gerente de Trading/Marketing), e de Paulo Roberto Xavier Feijó, CPF: 944.786.358-20 (gerente financeiro), restou comprovado que o responsável pelo setor de compras da BS Distribuidora não tem conhecimento do custo dos produtos que está comprando junto à CHIMICA BARUEL LTDA, e que não há qualquer preocupação com relação ao custo dos produtos, uma vez que, segundo suas declarações, *“os preços não são conhecidos no ato do disparo da demanda, e que não tem acesso à tabela de preços e sequer tem conhecimento de qual setor domina esta informação”*. Nos termos do TVF:

73. O Sr. Paulo declarou que o setor que determina o preço de venda dos produtos da fábrica (CHIMICA BARUEL LTDA.) para as distribuidoras, dentre elas a BS DISTRIBUIDORA, é a controladoria, situada nas dependências da BS DISTRIBUIDORA. A controladoria, mediante as informações de custos geradas na fábrica, calcula os preços a serem fixados, por esse motivo não há tabela de preços, as alterações de preços decorrem de alterações de custos noticiadas pela fábrica, sendo este o caso, a fábrica informa à BS DISTRIBUIDORA que há necessidade de ajuste de preço, nesse sentido o setor de controladoria da BS DISTRIBUIDORA fixa os novos preços, buscando a manutenção da margem de lucro da fábrica.

Por todo o exposto, entendo que tal mecanismo fraudulento jamais poderia ter ocorrido ao acaso. No formato em que foi esquematizada, esta operação só poderia ter sido levada adiante com o consentimento e ação direta dos responsáveis pela administração das empresas envolvidas, ou seja, pela administração do grupo econômico. Até porque seriam os únicos beneficiados com a enorme redução na carga tributária; o valor que era antes dispendido com o pagamento de PIS e de COFINS passou, subitamente, a se transformar em lucro para os sócios. Logo, entendo presente, nesta atuação, o dolo dos agentes em sonegar, mediante fraude e simulação, tributo devidos à União.

**Nesse contexto, voto por negar provimento ao pedido do recorrente.**

### **VIII – DOS JUROS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO**

Sustenta o recorrente a necessidade de ser afastado o posicionamento fiscal referente à incidência de juros de mora calculados à taxa SELIC, sobre a multa constituída. Tal matéria não integra a lide porque nos Autos de Infração nada há sobre tal questão. Referem-se os recorrentes à possibilidade da incidência numa posterior intimação do acórdão, a ser prolatado no presente julgamento. Até este momento, todavia, quando se tem a lide definida pelo confronto entre a autuação e os recursos voluntários, a incidência questionada não passa de uma possibilidade, pelo que descaberia considerá-la nesta oportunidade. De qualquer sorte, será aqui conhecida, tendo em vista que tal matéria já se encontra pacificada em sede administrativa, nos termos da Súmula CARF n.º 108:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

**Pelo exposto, voto por negar provimento ao pedido do recorrente.**

## **IX - DOS RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS**

O recorrente afirma que devem ser afastados os argumentos utilizados pelo acórdão recorrido para a manutenção da responsabilização dos ora recorrentes, em suma, pelas seguintes razões:

- 1 - Erro no fundamento jurídico: inaplicabilidade do art. 124, I, do CTN em razão da inexistência de interesse comum na situação que configura hipótese de incidência do tributo;
- 2 - Erro no fundamento jurídico: o art. 135, do CTN, trata de espécie de responsabilidade pessoal, ou seja, única e exclusiva do administrador que praticou os atos dispostos naquela norma, razão pela qual é inaplicável para a responsabilização solidária dos Recorrentes com relação à sociedade empresária, tal como pretendido pela Fiscalização, razão pela qual carecem os autos de fundamentação legal adequada;
- 3 - Não subsunção da legislação penal tida por descumprida ao art. 135, do CTN: o alegado descumprimento, isoladamente, do art. 1º, II, da Lei nº 8.137/90 (define crimes contra a ordem tributária) não caracteriza a “fraude à legislação” exigida no art. 135, do CTN, para a responsabilização de terceiros;
- 4 - Ausência no auto de infração de comprovação documental: o auto de infração carece de prova no tocante à prática de qualquer ato com excesso de poderes, infração de lei ou estatuto da BARUEL; e
- 5 - Inexistência da prática de ato com excesso de poderes, infração de lei ou estatuto da sociedade empresária.

Item 1: em relação à inaplicabilidade do art. 124, I, do CTN, verifico que tal matéria não consta do “DEMONSTRATIVO DE RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS”, às fls. 945 e 954 (Autos de Infração), razão pela qual não conheço deste pedido do recorrente.

Item 2: em relação à alegação de erro no fundamento jurídico por utilização do art. 135 do CTN, constata-se que os contribuintes Silvio Roberto de Moraes e Rosa Maria Rebelo de Moraes, ambos sócios da CHIMICA BARUEL, foram incluídos no polo passivo da obrigação tributária como sujeitos passivos solidários com base, efetivamente, no comando deste citado artigo do CTN:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a **obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei**, contrato social ou estatutos:

(...)

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

Com efeito, restou amplamente comprovado pelas provas trazidas pela Fiscalização, e até mesmo pelas provas apresentadas pelo recorrente, que a operação realizada consistia unicamente em uma simulação com o objetivo (**presente, portanto, o dolo**) de modificar uma característica essencial da obrigação tributária, qual seja, o aspecto pessoal da norma tributária, substituindo a operação realizada entre os sujeitos A e C, por uma operação realizada inicialmente entre A e B e em seguida entre B e C, reduzindo o montante do IPI devido e modificando, assim, outra característica essencial da obrigação tributária, a base de cálculo

Resta assente na doutrina e na jurisprudência que a responsabilidade de que trata o art. 135 é a subjetiva, ou seja, não prescinde da efetiva comprovação de que as pessoas responsabilizadas tenham agido com dolo, o qual é assim conceituado por Luiz Regis Prado:

Conceito de dolo. “Entende-se por dolo a consciência e a vontade de realização dos elementos objetivos do tipo de injusto doloso (tipo objetivo). Dolo, como resolução delitiva, é ‘saber e querer a realização do tipo objetivo de um delito’. Age dolosamente

o agente que conhece e quer a realização dos elementos da situação fática ou objetiva, sejam descritivos, sejam normativos, que integram o tipo legal de delito. O dolo é, de certo modo, a ‘imagem reflexa subjetiva do tipo objetivo’ da situação fática representada normativamente. A conduta dolosa é mais perigosa – e deve ser punida mais gravemente – do que a culposa. O juízo de periculosidade objetiva da conduta... exige necessariamente a aferição do dolo.” (PRADO, Luiz Regis. Curso de Direito Penal Brasileiro. 6.ed. Rio de Janeiro: Revista dos Tribunais, 2006. p. 113)

Do comando legal do art. 135 extrai-se também que esta responsabilização só pode recair sobre aqueles créditos que sejam correspondentes a obrigações tributárias diretamente resultantes daqueles atos praticados, por diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas, com excesso de poderes ou infração de lei. Logo, há que perquirir sobre a conduta de cada um destes, e qual sua efetiva participação nos fatos que deram ensejo à constituição do crédito tributário. Veja-se Leandro Paulsen, *op. cit.*, pág. 976, valendo-se das palavras de Eduardo Domingos Botallo:

– **Da responsabilidade em face da causa do inadimplemento.** “O que pode constituir infração, o que pode levar o diretor, gerente ou administrador, a tornarem-se responsáveis, é a causa do não pagamento, mas jamais este próprio efeito, tomado isoladamente. Então, é preciso que se investigue as causas dessa inadimplência para verificar se, entre elas, estariam fatos capazes de serem enquadrados como ‘excesso de poderes, infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto’.

Quanto ao conceito de “excesso de poderes”, o art. 117 da Lei nº 6.404/76 fornece quais seriam as suas modalidades:

Responsabilidade

Art. 117. O acionista controlador responde pelos danos causados por atos praticados com abuso de poder.

**§ 1º São modalidades de exercício abusivo de poder:**

- a) **orientar a companhia para fim estranho ao objeto social ou lesivo ao interesse nacional, ou levá-la a favorecer outra sociedade**, brasileira ou estrangeira, **em prejuízo** da participação dos acionistas minoritários nos lucros ou no acervo da companhia, ou **da economia nacional**;
- b) promover a liquidação de companhia próspera, ou a transformação, incorporação, fusão ou cisão da companhia, com o fim de obter, para si ou para outrem, vantagem indevida, em prejuízo dos demais acionistas, dos que trabalham na empresa ou dos investidores em valores mobiliários emitidos pela companhia;
- c) promover alteração estatutária, emissão de valores mobiliários ou adoção de políticas ou decisões que não tenham por fim o interesse da companhia e visem a causar prejuízo a acionistas minoritários, aos que trabalham na empresa ou aos investidores em valores mobiliários emitidos pela companhia;
- d) eleger administrador ou fiscal que sabe inapto, moral ou tecnicamente;
- e) **induzir, ou tentar induzir, administrador ou fiscal a praticar ato ilegal, ou, descumprindo seus deveres definidos nesta Lei e no estatuto, promover, contra o interesse da companhia, sua ratificação pela assembléia-geral**;
- f) **contratar com a companhia**, diretamente ou através de outrem, ou de sociedade na qual tenha interesse, **em condições de favorecimento ou não equitativas**;
- g) aprovar ou fazer aprovar contas irregulares de administradores, por favorecimento pessoal, ou deixar de apurar denúncia que saiba ou devesse saber procedente, ou que justifique fundada suspeita de irregularidade.
- h) subscrever ações, para os fins do disposto no art. 170, com a realização em bens estranhos ao objeto social da companhia. (Incluída dada pela Lei nº 9.457, de 1997)

§ 2º No caso da alínea e do § 1º, o administrador ou fiscal que praticar o ato ilegal responde solidariamente com o acionista controlador.

§ 3º **O acionista controlador que exerce cargo de administrador ou fiscal tem também os deveres e responsabilidades próprios do cargo.**

Restou assentado neste voto que a CHIMICA BARUEL reduziu de forma fraudulenta o montante de PIS e de COFINS devido através da criação de uma simulação, cujo modo de operação já foi amplamente delineado neste voto, com base nas constatações da Fiscalização.

Tal operação somente poderia ter sido posta em prática, com o conluio entre as duas empresas, a determinação para que a empresa distribuidora também realizasse a aquisição das mercadorias (fato bastante atípico para uma empresa deste ramo de atividade), o estabelecimento dos preços para mercadorias específicas abaixo até mesmo do preço de custo do industrial, e a contabilização de diversos custos inerentes à atividade industrial na empresa distribuidora, dentre outros atos de gestão, com a participação de administradores/diretores/gerentes/representantes das pessoas jurídicas CHIMICA BARUEL e BS Distribuidora que tivessem poderes no Estatuto ou no Contrato Social das empresas para concretizar tais operações.

Assim, a partir desta descrição do artifício engendrado para simular operações de compra e venda de mercadorias, me parece bastante claro que os sócios-administradores da CHIMICA BARUEL e BS Distribuidora tinham pleno conhecimento de toda a sistemática criada para dar a falsa aparência de legalidade ao negócio. Não há dúvidas de que sócios-administradores não estão acompanhando, em 100% do tempo, 100% das atividades da empresa. Contudo, as operações aqui descritas jamais poderiam ocorrer sem seu conhecimento, e mais, sem a sua atuação deliberada e consciente para atingir o resultado fraudulento. Dessa forma, entendendo presente, na conduta dos sujeitos passivos solidários, o elemento volitivo, o dolo.

Os créditos constituídos através dos presentes Autos de Infração são, em sua totalidade, resultantes da nulidade dos negócios jurídicos realizados entre a CHIMICA BARUEL e sua distribuidora interdependente, ou seja, resultantes das operações dissimuladas através de artifício fraudulento criado pelos sócios-administradores, ou por eles tolerados, no mínimo. Resta, a meu ver, demonstrado pelo Fisco a vinculação entre a conduta destes e o surgimento da obrigação tributária.

Esta conduta, entretanto, para levar à responsabilização pessoal, deve ter ocorrido com infração de lei ou excesso de poderes, conforme já evidenciado neste voto. O excesso de poderes é evidente, pois não há em contrato social ou em estatuto, nem poderia haver, qualquer cláusula permitindo aos sócios-administradores realizar operações simuladas para alcançar uma redução no montante dos tributos devidos. Aliás, o próprio Código Civil, em seu art. 1.011, já determina como deve ser a condução da sociedade pelos seus administradores, sendo esta já a primeira infração à lei cometida:

Art. 1.011. O administrador da sociedade deverá ter, no exercício de suas funções, o cuidado e a diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração de seus próprios negócios.

O Código Civil ainda determina, em seu art. 187:

Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

Relatou o Auditor-Fiscal que também houve infração à lei comercial, em especial os artigos 153 e 154 da Lei n.º 6.404/76:

Art. 153. O administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios.

Art. 154. O administrador deve exercer as atribuições que a lei e o estatuto lhe conferem para lograr os fins e no interesse da companhia, satisfeitas as exigências do bem público e da função social da empresa.

Ocorre também infração à lei penal, como devidamente imputado na acusação fiscal, em relação ao Inciso II, Art. 1º e Inciso I, Art. 2º da Lei n.º 8.137/90:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

(...)

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

(...)

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

Aplicariam-se ao presente caso, ainda, os incisos I e IV do art. 1º da Lei n.º 8.137/90, observando que a falsidade de que trata este artigo pode ser material ou ideológica:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

(...)

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

Neste sentido, corroborando com a tese de responsabilização tributária dos sócios-administradores, as seguintes decisões judiciais:

**A) Apelação Cível n.º 541586 (Processo 0006979-36.2011.4.05.8400), 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, Relator Desembargador Federal José Maria Lucena, Decisão em 03/04/2014, publicado no DJE em 10/04/2014, pág. 167.**

TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PESSOAL DE SÓCIO. ARTIGO135CTN. NULIDADE DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. AUSÊNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO DO ATO ADMINISTRATIVO. INOCORRÊNCIA 1. Cuida-se de ação Declaratória de Inexistência de Relação Jurídico Tributária, proposta por Sebastião Figueira do Couto em face da União, objetivando ser afastada a sua responsabilidade, na qualidade de sócio administrador da empresa PREST - Prestações de Serviços Gerais Ltda, perante os débitos tributários apurados no procedimento administrativo n.º 13433.000697/2002-41. (...) 3. DA ALEGAÇÃO DE AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO DO ATO ADMINISTRATIVO I. Improcedente o argumento da parte Apelante de ausência de motivação do ato administrativo que o inclui como corresponsável pelos débitos da empresa PREST - Prestações de Serviços Gerais Ltda. II. O despacho proferido pelo Procurador da Fazenda Nacional expressamente aponta que a responsabilidade pessoal dos sócios administradores decorre do fato de se tratar de lançamento de ofício por infração à lei, hipótese a ensejar a responsabilidade pessoal dos sócios administradores, nos moldes do art.135, III, do CTN, e sua inclusão na Certidão da Dívida Ativa, na

forma do art. 2º, II, da Portaria PGFN n.º 180, de 25 de fevereiro de 2010. 4. DA CORRESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE: I. Segundo a parte Recorrente não é possível a sua responsabilização pessoal, visto tratar-se o caso dos autos de mera inadimplência dos créditos tributários, razão pela qual o patrimônio social da empresa é que deve responder pelo débito, sendo a sua responsabilidade apenas solidária. **II. Não prospera a dita alegação, visto que a responsabilização dos sócios administradores, a princípio solidária, passa a ser pessoal a partir da ocorrência de uma das hipóteses do art.135, do CTN.** III. **No caso vertente, restou apurado no procedimento administrativo fiscal a prática de sonegação fiscal,** conforme se infere da leitura do Relatório Fiscal emitido pela Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil - 4ª Região Fiscal. IV. **Como bem elucidado pelo douto sentenciante, não se trata de mera inadimplência tributária, pois "[...] Não se está, pura e simplesmente, diante de uma ausência de recolhimento de tributos calculados por intermédio de declarações corretas, confeccionadas como deviam ser, mas de tentativa de diminuir o volume da exação devida (sonegação fiscal), mediante omissão de receitas e adoção de medidas tendentes à simulação de enquadramento da empresa na Lei nº 9.317/96, que regula o Simples Nacional, apesar de não possuir os requisitos previstos para tanto, (...) V. "Ficou claro e comprovado, por provas documentais amealhadas pela Receita Federal do Brasil, (...) as irregularidades reportadas pela fiscalização, que configuram atos de gestão fraudulenta por parte do Administrador faltoso."** VI. Outrossim, a parte autora, em seu recurso, apenas se limita a afirmar a inexistência de infração à lei, não trazendo qualquer elemento a apontar qualquer erro ou irregularidade no procedimento fiscal. VII. Por outro lado, **acolho a pretensão do requerente de limitar a sua responsabilização apenas** em relação aos créditos tributários cujos fatos geradores tenham ocorrido no período de jan/1998 a maio/2006, **quando ocupava o cargo de sócio administrador.** Apelação parcialmente provida.

**B) Embargos de Declaração na Apelação Cível nº 480174/01 (Processo 2008.84.00.010322-7/01), 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, Relator Desembargador Federal José Maria Lucena, Decisão em 11/10/2012, publicado no DJE em 18/10/2012, pág. 148.**

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TRIBUTÁRIO. **RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.** PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. REGULARIDADE. **SIMULAÇÃO.** CONFIRMAÇÃO DA SENTENÇA. INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO, OBSCURIDADE OU CONTRADIÇÃO. EFEITOS MODIFICATIVOS. INCONFORMISMO COM A DECISÃO PROFERIDA. (...) 3. O acórdão confirmou, ainda, a legalidade da autuação, entendendo que o fiscal, ao verificar as irregularidades relacionadas ao IRPJ, também deve lançar os tributos sonegados com base na mesma documentação (PIS, COFINS, CSLL). **4. A eg. Primeira Turma também concluiu ter restado demonstrada a responsabilidade tributária da apelante em decorrência da simulação, trazendo o termo de sujeição passiva solidária elementos concretos da fraude, a justificar a cobrança da apelante.** 5. Sobre a decisão proferida pela Vara de Execuções Fiscais o acórdão firmou o entendimento de que a mesma não afastou a responsabilidade tributária da apelante, apenas limitou-se a indeferir o pedido de citação, o que não impede o exame da questão neste processo. (...) Embargos de declaração desprovidos.

**C) Apelação Cível nº 2096582 (Processo 0012550-06.2012.4.03.6105), 3ª Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, Relator Desembargador Federal Carlos Muta, Decisão em 17/12/2015, publicado no DJE em 14/01/2016.**

DIREITO TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. (...). **ARTIGO 135, III, CTN.** ALIENAÇÃO DE QUOTAS SOCIAIS ANTES DA DISSOLUÇÃO IRREGULAR E FATOS GERADORES. **SIMULAÇÃO E FRAUDE NO TRESSPASSE.** SÓCIOS DE FATO. (...). NULIDADE DA

ALIENAÇÃO DAS QUOTAS. EFEITOS "EX TUNC". RESPONSABILIDADE DOS EMBARGANTES. (...). 1. (...). 2. **A infração, capaz de suscitar a aplicação do artigo 135, III, do Código Tributário Nacional, não se caracteriza pela mera inadimplência fiscal**, daí que não basta provar que deixou a empresa de recolher tributos durante a gestão societária de um dos sócios, **sendo necessária, igualmente, a demonstração da prática, por tal sócio, de atos de administração com excesso de poderes, infração à lei**, contrato social ou estatuto, ou da respectiva responsabilidade pela dissolução irregular da sociedade. 3. **Os embargantes não lograram afastar a constatação da fraude e a simulação de negócios jurídicos, conforme apuração do Fisco** após "acompanhamento especial", minuciosamente detalhada nos autos através de prova documental robusta, frente à qual não subsiste mera alegação de que a alienação das quotas da empresa executada ocorreu anteriormente ao encerramento irregular e à ocorrência dos fatos geradores. 4. (...). 5. **Conforme comprova tal documentação, a alienação das quotas ocorreu apenas para ocultar os sócios-embargantes, para fazer constar interpostas pessoas a fim de simular a inadimplência do preço dessa alienação, transferindo** bens do ativo da empresa aos embargantes, verdadeiros sócios, assim como **recursos financeiros obtidos no período, decorrente de sonegação de tributos**, contribuições previdenciárias e verbas trabalhistas, assim como valores recebidos em decorrência da permissão e passagens pagas por usuários, em prejuízo à recuperação dos créditos públicos. 6. **Toda essa operação teve por intuito (1) permitir que os embargantes se apropriassem de recursos públicos (tributos e outras verbas compulsórias)**, valores repassados pelo permitente do serviço público, e passagens pagas por usuários; (2) promover o esvaziamento patrimonial da empresa, impedindo seu confisco para o pagamento desses débitos; (3) alterar o quadro social, afastando a responsabilização dos verdadeiros sócios que se beneficiaram de todos esses valores, impondo sua assunção, com a desconsideração da personalidade jurídica da empresa, a pessoas e empresas sem qualquer capacidade de adimplemento. 7. A documentação juntada aos autos possibilita constatar que os embargantes, sócios da executada, VIAÇÃO SANTA CATARINA LTDA, retiraram-se da sociedade, dando lugar à Coletivo Satinense S/A e uma pessoa física nos quadros sociais, que **passaram a administrar a empresa no sentido de sonegar tributos e outras verbas de natureza compulsória, transmitindo declarações às autoridades fiscais como se o faturamento houvesse reduzido drasticamente**, indicando a quase paralisação das atividades. 8. (...). 10. **Nítida a existência de simulação e fraude em tais contratos, nos termos do artigo 167, §1º do Código Civil, acarretando a nulidade da avença (artigo 167, caput), com efeitos retroativos (artigo 182 - "anulado o negócio jurídico, restituir-se-ão as partes ao estado em que antes dele se achavam")**. 11. Não há óbice, tal como consta da sentença recorrida, à responsabilização dos sócios-embargantes da empresa executada, por haver contrato de alienação anterior ao encerramento irregular da empresa e aos fatos geradores, pois, como visto, trata-se de avença nula de pleno direito, constituindo os embargantes sócios de fato. 12. (...). 15. Preliminar de nulidade da sentença afastada. Apelação fazendária e remessa oficial providas para julgar improcedentes os embargos do devedor. Prejudicada a apelação dos embargantes.

**D) Agravo de Instrumento nº 400421 (Processo 0007029-33.2010.4.03.0000), 6ª Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, Relator Desembargador Federal Johansom Di Salvo, Decisão em 13/08/2015, publicado no DJE em 21/08/2015.**

AGRAVO LEGAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. ARTIGO 557, §1º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. REDIRECIONAMENTO DO FEITO EM FACE DOS SÓCIOS. POSSIBILIDADE. AGRAVO LEGAL IMPROVIDO. 1. (...). 2. Esta Sexta Turma já apreciou agravo de instrumento (0005879-51.2009.4.03.0000) interposto (...), onde se reconheceu a utilização de expediente fraudulento na realização da cisão parcial da empresa devedora, que resultou em insolvência da primeira executada, inocorrência de prescrição e viabilidade da aplicação do artigo 135, III, do Código Tributário Nacional na hipótese

dos autos; pelos mesmos fundamentos, entendo que o ora agravante deva permanecer no polo passivo da execução fiscal. 3. (...). 5. A sociedade executada passou pelo processo de cisão, transferindo parte de seu patrimônio para a empresa "Cidade Tognato". **Conforme ressaltado pelo Juízo de origem, há indícios desimulados sócios, a maioria dos quais pertencente à mesma família, com o intuito de eximir a executada da responsabilidade pelo pagamento de tributos ora cobrados. 6. Havendo indícios de que os sócios da executada tenham praticado atos com excesso de poderes ou infração da lei ou contrato, totalmente viável a aplicação do artigo 135, III, do Código Tributário Nacional a hipótese dos autos. 7. (...). 8. Ainda, não é minimamente verossímil a alegação do agravante de que não possuía poderes de gerência, uma vez é incontroverso que figurava como vice-presidente da empresa cindenda. 9. Agravo legal improvido.**

Pelo exposto, meu entendimento é por manter a responsabilidade tributária do sócio-administrador SILVIO ROBERTO DE MORAES. Contudo, em relação à sócia ROSA MARIA REBELO DE MORAES, constata-se dos autos que, à época dos fatos, não era sócia-administradora, mas tão somente sócia-quotista. A DRJ manteve a responsabilidade de ambos, como se seguintes trechos do Acórdão:

**Sendo administradores, as pessoas físicas são diretamente responsáveis pelos atos dolosos. Apenas se não assumissem a administração é que a atuação precisaria apontar, com precisão, quais atos teriam praticado com dolo e ensejaria a responsabilidade pessoal.** Nesse sentido a jurisprudência pacífica e antiga do STJ, representada, dentre outros, pelos Recursos Especiais nºs 624.842/SC, julgado em 26/10/2005, 717.717/SP, julgado 28/09/2005, e 749.034/SP, todos da Primeira Seção.

No voto do REsp nº 624.842, o voto do Relator, o saudoso Min. Teori Zavascki, esclarece que a responsabilidade pessoal dos sócios das sociedades por quotas de responsabilidade limitada só existe quando presentes as condições estabelecidas no art. 135, III do CTN, e que nesta hipótese "**é indispensável a comprovação**, pelo credor exequente, de que o não-recolhimento da exação decorreu de ato praticado com violação à lei, ou **de que o sócio deteve a qualidade de dirigente da sociedade devedora**" (negrito acrescentado):

(...)

Destaco, na situação destes autos, a irrelevância do art. 124 do CTN, cujo inciso I trata da solidariedade de fato, a exemplo dos cônjuges, herdeiros ou condôminos, que possuem interesse comum no fato gerador da obrigação tributária. **Os dois administradores também têm interesse na obrigação tributária da pessoa jurídica administrada**, e mediante fraude alteraram as características essenciais do fato gerador das duas Contribuições (levando-se em conta o voto vencedor), pelo que restou caracterizada a hipótese do art. 135, III, do CTN, mencionado expressamente na atuação.

(...)

Em razão dos fundamentos deste tópico, **a responsabilidades das duas pessoas físicas é mantida.**

No entanto, ao analisar o TVF, verifico as seguintes constatações da Autoridade Tributária:

30. Em relação à fiscalizada, **consta como responsável junto ao CNPJ, de acordo com os sistemas da RFB, o sócio Silvio Roberto de Moraes**, CPF: 366.407.868-34. De acordo com a cláusula quinta do contrato social, **a administração da sociedade será exercida isoladamente pelo sócio Silvio Roberto de Moraes.**

(...)

32. Em relação à empresa BS DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE HIGIENE LTDA., **consta como responsável junto ao CNPJ, de acordo com os sistemas da**

**RFB, o sócio Silvio Roberto de Moraes**, CPF: 366.407.868-34. De acordo com a cláusula quinta da consolidação do contrato social datada de 29/10/2014 (registro JUCESP 478.433/14-1) **a administração da sociedade será exercida, isoladamente, pelo sócio Silvio Roberto de Moraes.**

33. De acordo com o disposto no Inciso II do Art. 612 do RIPI/2010, verificamos a existência da relação de interdependência entre a fiscalizada e a sua distribuidora, uma vez que dois dos sócios, pessoas físicas, da fiscalizada participam do quadro societário da empresa BS DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE HIGIENE LTDA - CNPJ: 43.587.344/0001-51 no ano-calendário de 2014, e **o Sr. Silvio Roberto de Moraes figura como responsável, junto ao CNPJ, nas duas empresas, e consta como administrador, de acordo com os contratos sociais, nas duas empresas.**

Logo, ao contrário do que afirma a decisão da DRJ, apenas o sócio Silvio Roberto de Moraes consta no Contrato Social como administrador, tendo poderes de gestão. E isso em ambas as empresas. Nos autos, existem dois contratos sociais anexados, porém com as páginas misturadas entre si. Contudo, é possível verificar que, no contrato assinado em 06/05/2013 e registrado em 10/05/2015, (datas à fl. 75), a administração da sociedade será exercida isoladamente pelo sócio Silvio Roberto de Moraes, na qualidade de administrador sócio (ver fl. 61). E a alteração social assinada em 11/12/2013 e registrada em 16/01/2014 (datas à fl. 53) trata exclusivamente de aumento do capital social (conforme fl. 39).

Nesse contexto, voto por negar provimento ao pedido do recorrente SILVIO ROBERTO DE MORAES, e por dar provimento ao pedido da recorrente ROSA MARIA REBELO DE MORAES, para excluí-la do polo passivo da relação jurídico-tributária.

### **X - CONCLUSÃO**

Pelos fundamentos acima expostos, voto por conhecer em parte dos Recursos Voluntários e, na parte conhecida, negar provimento integral aos Recursos Voluntários apresentados pelo contribuinte e pelo responsável solidário SILVIO ROBERTO DE MORAES, e dar provimento parcial ao Recurso Voluntário apresentado pela responsável solidária ROSA MARIA REBELO DE MORAES, no sentido de excluí-la do polo passivo da relação jurídico-tributária.

(assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares

### **Voto Vencedor**

Conselheira Fernanda Vieira Kotzias.

Com as vênias de estilo, em que pese o como de costume muito bem fundamentado voto do Conselheiro Relator Lázaro Antônio Souza Soares, ousou dele discordar em relação aos seguintes pontos: (i) manutenção da qualificação da multa de 150% diante da conclusão de que houve atuação fraudulenta da empresa para redução da arrecadação de PIS/COFINS; e (ii) configuração de responsabilidade solidária dos sócios.

No que concerne o primeiro ponto, cabe destacar que a legislação em vigor é taxativa em exigir que a multa qualificada só seja cabível diante da comprovação de fraude, dolo ou sonegação, não bastando mera presunção, tal qual ocorreu no caso dos autos.

Primeiramente, cabe ressaltar que a mera existência de planejamento tributário em que o grupo econômico separe as atividades por empresa, individualizando as tarefas de produção/industrialização e distribuição a fim de se tornar mais eficiente em termos econômicos e logísticos não é suficiente para conclusão de fraude. Trata-se de planejamento organizacional e tributário legítimo e não vedado pela legislação.

Conforme consta no TVF a fiscalização entende que a liberalidade de organização e planejamento do grupo econômico foi excedida diante de indícios de evasão fiscal, que estaria configurada pela análise e comparação da margem bruta das empresas Química Baruel Ltda e B S Distribuidora de Produtos de Higiene Ltda, nos seguintes termos:

“57. A título de esclarecimento, a margem bruta revela a rentabilidade da empresa, que é o quanto de retorno existe sobre o que é investido para prestar os serviços ou realizar as vendas. O indicador da margem bruta deveria guardar semelhança dentro de um mesmo setor econômico, em razão de estruturas de custos parecidas. Como podemos verificar no quadro acima, as vendas praticamente a preço de custo (itens 65 a 67) efetuadas pela fiscalizada distorce completamente a margem bruta.

58. Entende-se propósito negocial como sendo a condução dos negócios da companhia segundo posturas previsíveis ou admissíveis, se considerado seu objeto social e sua atividade econômica, tendente ao auferimento de lucros. Pode-se notar a drástica discrepância entre a margem bruta da CHIMICA BARUEL LTDA. e da B S DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE HIGIENE LTDA., em consequência das vendas de produtos praticamente a preço de custo (itens 65 a 67), portanto, não há propósito negocial nas operações entre as duas empresas, pois estas transações não seguem os padrões e critérios de mercado, no tocante à obtenção de lucros. Para que o “planejamento tributário” tenha eficácia, é necessário que seja lícito (fato este já contraditado pela fiscalização) bem como que exista um propósito negocial (finalidade econômica e social) que justifique as operações realizadas. [...]

76. A prática adotada pelas empresas, comprova que não houve fundamentação econômica que justificassem as operações de vendas efetuadas, praticamente a preço de custo (item 65), pela CHIMICA BARUEL LTDA. junto à empresa do grupo B S DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE HIGIENE LTDA. A única “teoria financeira” praticada pelo GRUPO ECONÔMICO foi relativa à redução da carga tributária do grupo, de forma abusiva, ilegal e ilícita.

77. Esta prática, no nosso entendimento fraudulenta, beneficiou apenas o GRUPO ECONÔMICO, em detrimento à livre concorrência e à capacidade contributiva, contrariando os princípios da boa-fé e dos bons costumes, que deveriam ser observados nas relações contratuais.

78. Ficou demonstrado (itens 56 a 58) a enorme discrepância entre as margens brutas praticadas pelas empresas CHIMICA BARUEL LTDA. e B S DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE HIGIENE LTDA., em consequência das vendas de produtos praticamente a preço de custo (itens 65 a 67), efetuada pela CHIMICA BARUEL LTDA, deixando nítido o intuito de reduzir, de forma fraudulenta, as bases de cálculos do PIS/COFINS diminuindo, por consequência, o recolhimento aos cofres público, uma vez que essas contribuições são tributadas pelo sistema de incidência concentrada/monofásica (item 24). Esse sistema de incidência tem por objetivo concentrar a tributação na etapa produtiva do ciclo econômico, desonerando as etapas seguintes de comercialização (item 25) (vendas efetuadas pela empresa B S DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE HIGIENE LTDA. sem incidência do PIS e COFINS).”

Por sua vez, a recorrente em sua impugnação e, novamente em sede de recurso voluntário defende que:

“Inicialmente, no ano de 2014, foram vendidos o total de 3.089.372 (três milhões, oitenta e nove mil, trezentas e setenta e duas) unidades de produtos da BARUEL à BS Distribuidora. Do montante total de unidades vendidas à BS Distribuidora (3.089.372), o auditor fiscal chegou às conclusões expostas no auto de infração e ratificadas pelo acórdão com base nos preços praticados nas vendas de 248.177 (duzentos e quarenta e oito mil, cento e setenta e sete) produtos. **Ou seja, 8% das unidades produzidas e vendidas.** Tal fato foi reconhecido pelo acórdão recorrido.

Tais produtos foram, de fato, vendidos abaixo do custo **para fins de queima de estoque.** Diferentemente do que quer fazer crer o acórdão, esta é a justificativa para a venda dos produtos abaixo do custo.

Trata-se de **prática comum no mercado de bens de consumo não duráveis** e com prazos de validade determinados por normas reguladoras, com o objetivo de impedir que o prazo de validade se expire, obrigando a BARUEL a fazer os descartes ambientalmente adequados, de acordo com regras próprias (habitualmente incineração) o que eleva ainda mais a sua perda em razão dos preços elevados para tal destinação.

**Se não há demanda por determinado produto, cumpre oferecê-lo por um valor abaixo do praticado pelo mercado, buscando reduzir o prejuízo que seria obtido em condições normais** (maior preço, acima do custo quando há demanda de mercado).

Exemplo bastante óbvio da situação acima exposta (queima de estoque), para o qual foi dado destaque no acórdão, envolve dois dos produtos apontados pelo auditor fiscal, denominados “Tenys Pé Pó Seleção GTS Porta Tênis” e “Tenys Pé Pó Neymar JR Oferta Especial”.

Além da literalidade da denominação do produto “Oferta Especial”, cabe lembrar que o presente auto de infração se refere ao ano de 2014 e a BARUEL produzia para venda o produto Tenys Pé em Pó da Seleção Brasileira de Futebol®.

No ano de 2014 a Seleção Brasileira foi eliminada da Copa do Mundo em uma partida que ficou mundialmente conhecida e é constantemente lembrada, em razão de ter o Brasil sofrido 7 (sete) gols da Alemanha e ter feito apenas 1 (um) gol (7 X 1). É evidente que houve uma redução drástica na procura pelo produto da BARUEL, cujo marketing intrínseco era a Copa do Mundo de 2014 e o sucesso da Seleção Brasileira influenciaria, sobremaneira, a venda de tal produto. Ocorreu justamente o contrário: o insucesso que praticamente impedia a venda aos valores que fizessem frente aos custos com margem de lucro normal.” (grifo nosso)

Conforme se verifica pelo trecho da defesa acima transcrito, a recorrente apresenta as razões que a fizeram reduzir o valor de venda de certos produtos, os quais constituem parte bastante reduzida do seu universo de venda do ano (8%). Ademais, avaliando as planilhas apresentadas pela empresa em resposta às intimações recebidas revelam que todos os produtos vendidos à título de “queima de estoque”, ou seja, com margem de lucro reduzida, diziam respeito a linhas “especiais”, como por exemplo, produtos vinculados às marcas *Neymar Jr*, *Turma da Xuxinha (TXB)* e *Princesas Disney* – o que comprova os argumentos da defesa de que os descontos para fins de queima de estoque referem-se a situações específicas e verificáveis e não a produtos de fabricação contínua e com demanda ininterrupta do mercado.

Nestes termos, entendo que não restam configurados os elementos necessários para a qualificação da multa nos termos exigidos pelo §1º, Inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96 pelas seguintes razões: (i) diferentemente das regras aplicáveis ao IPI, não existe valor mínimo

tributável para PIS/COFINS; (ii) as vendas à título de queima de estoque respondem por parte insignificante do faturamento da empresa no período investigado, o que indica que tais ações não eram relevantes a ponto de permitir um enriquecimento do grupo econômico por meio da redução da base dos tributos devidos; (iii) a prática de queima de estoque e concessão de descontos para bens “sazonais” e que possuem marketing vinculado a eventos e/ou temas em voga e que rapidamente perdem valor frente à percepção do consumidor é comum nos mais diversos setores, sendo fato público e notório; e (iv) apesar das presunções e conexões indicadas pela fiscalização, não existem provas concretas de que a redução desses preços ocorreu por meio de fraude e com intenção de sonegação.

Desta feita, entendo que merece provimento o recurso voluntário neste ponto, a fim de afastar a multa majorada de 150%.

No que concerne à responsabilidade solidária dos sócios, concordo plenamente com o relator quanto à exclusão de Rosa Maria Rebelo de Moraes, uma vez que esta sequer consta como sócia administradora da empresa e/ou desempenhava atividades da empresa durante o período fiscalizado, o que, legalmente, inviabiliza qualquer tipo de penalidade individual a ela neste caso.

Não obstante, entendo que o sócio administrador, Sr. Silvio Roberto de Moraes, também precisa ser excluído do polo passivo, visto que o art. 135 do CTN apenas autoriza a extensão da responsabilidade da pessoa jurídica aos seus representantes diante da constatação de que os créditos e responsabilidades tributárias apuradas derivam diretamente de “atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei”.

Ora, conforme discutido acima, não existem elementos nos autos para determinar a existência de excesso de poder e/ou infração à lei, pelas mesmas razões apontadas para afastar a multa qualificada, quais sejam, a não comprovação de que houve fraude e/ou simulação com intuito de reduzir a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Nestes termos, entendo que o recurso voluntário merece ser provido no que se refere ao afastamento da multa qualificada de 150% e da não responsabilização solidária dos sócios Rosa Maria Rebelo de Moraes e Silvio Roberto de Moraes.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Fernanda Vieira Kotzias – Redatora designada.