



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10480.721743/2018-52
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-004.148 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de outubro de 2019
Recorrente ACUMULADORES MOURA S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2014

OMISSÃO DE RECEITAS. SUBFATURAMENTO. OPERAÇÃO ABAIXO DO VALOR DE MERCADO. NÃO CONFIGURAÇÃO.

O subfaturamento consiste em emitir documento fiscal ou comercial em valor inferior àquele pelo qual a operação foi efetivamente realizada, não caracterizando subfaturamento a operação por valor inferior ao de mercado.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. AUSÊNCIA DE DESCRIÇÃO DA CONDUTA.

O reconhecimento da existência de planejamento tributário abusivo depende de que seja descrita com clareza a conduta do contribuinte e que se demonstre a presença de negócio ou de ato jurídico simulado, ou praticado com abuso ou fraude à lei.

DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS. PRESUNÇÃO. PESSOA LIGADA.

O conceito de pessoa ligada, na presunção de distribuição disfarçada de lucros, é aquele expressamente definido na lei, não se admitindo para esse fim, além das hipóteses legais, nenhum outro tipo de vínculo, sob pena de violar o princípio da legalidade.

DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS. VENDA DE BENS DO ATIVO. VALOR DE MERCADO.

Para que se configure distribuição disfarçada de lucros na venda de bens do ativo é necessário que a operação se dê entre pessoas ligadas e por preço notoriamente inferior ao valor de mercado, o qual, para ser válido como parâmetro, deve estar sujeito às mesmas condições existentes no preço adotado na venda do bem do ativo a pessoa ligada.

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE.

A multa isolada é cabível nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL, mesmo depois de findo o ano base, mas não pode ser exigida de forma concomitante com a multa de ofício, porquanto não foi concebida para apenar omissão de receitas ou outras infrações.

CSLL, PIS E COFINS. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. MESMA DECISÃO.

Quando os lançamentos de CSLL, PIS e Cofins tenham por base a mesma matéria fática do lançamento do IRPJ, a solução dada este deve ser estendida aos demais, salvo aspectos específicos ligados a legislação de cada tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para manter apenas as seguintes multas isoladas: R\$ 25.000,00 (IRPJ - 09/2014), R\$ 16,57 (CSLL - 06/2014) e R\$ 100.396,89 (CSLL - 12/2014), excluindo o restante do crédito tributário. Os Conselheiros Nelso Kichel, Giovana Pereira de Paiva Leite e Fernando Brasil de Oliveira Pinto, em relação às multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas aplicadas em concomitância com a multa de ofício, acompanharam o voto do relator em relação ao seu primeiro fundamento, qual seja, matéria prejudicada em razão do cancelamento das infrações principais.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Roberto Silva Junior – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Rogério Garcia Peres, Giovana Pereira de Paiva Leite, Maurîtânia Elvira Sousa Mendonça (suplente convocada), Bianca Felícia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Relatório

ACUMULADORES MOURA S.A., pessoa jurídica já qualificada nos autos, interpôs recurso contra o Acórdão n.º 01-35.839, da 5ª Turma da DRJ – Belém (BEL), que negou provimento à impugnação da recorrente.

A Fiscalização apurou as seguintes infrações:

a) distribuição disfarçada de lucros e omissão de receitas, caracterizada por vendas subfaturadas a pessoas ligadas ou interdependentes (R\$ 330.339.110,13);

b) cálculo errôneo do lucro da exploração, acarretando dedução indevida a título de redução Sudene (R\$ 266.696,41);

c) ausência de comprovação de retenções e antecipações de Imposto de Renda na fonte (R\$ 128.202,71);

d) falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL, durante o ano de 2014, em consequência das infrações referidas nos itens acima; e

e) falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL, apuradas pela recorrente em sua Escrituração Contábil Fiscal – ECF.

A constatação desses fatos motivou o lançamento de crédito tributário de IRPJ relativamente às cinco infrações descritas; e de CSLL em relação à distribuição disfarçada de lucros e à falta de recolhimento das estimativas. Quanto ao PIS e à Cofins, foram lavrados autos de infração apenas do primeiro fato, identificado, para fins de lançamento das duas contribuições, como insuficiência de recolhimento resultante de subfaturamento.

Para assegurar a fidelidade na descrição dos motivos que levaram a autoridade fiscal a fazer o lançamento, reproduz-se a parte do Relatório de Auditoria Fiscal (RAF) em que se descreve a primeira e mais grave das infrações apuradas.

20. A empresa fiscalizada é parte integrante do conhecido "Grupo Moura"; Grupo econômico originado na cidade de Belo Jardim/PE, que tem como principal linha de produção a fabricação de baterias, atendendo aos mercados nacional e externo; possuindo uma rede de distribuição própria, na forma de pessoas jurídicas distribuídas nos principais centros urbanos do Brasil.

21. Ademais, a empresa RM - REDE MOURA PARTICIPAÇÕES S.A. (CNPJ n.º 01.098.290/0001-10) é a empresa holding do Grupo Moura, situada na cidade de Jaboatão dos Guararapes/PE, que, desde o ano objeto desta fiscalização, tinha sob o seu controle 36 empresas (distribuidoras - atacadistas e varejistas), com participação societária superiores a 70%, sendo o percentual restante de participação nessas empresas formado por pessoas físicas.

22. Dados da Escrituração Contábil Fiscal - ECF do ano-calendário de 2014 trazem as seguintes informações a respeito da composição societária da RM - REDE MOURA PARTICIPAÇÕES S.A.:

Registro Y600 - Identificação e Remuneração de Sócios, Titulares, Dirigentes e Conselheiros da ECF				
ano-calendário 2014 - RM - REDE MOURA PARTICIPAÇÕES S.A.				
ID do registro	CPF ou CNPJ	Nome ou Nome Empresarial	% do Capital Total	% Capital Votante
Y600	09.612.514/0001-72	MOURA VIANA PARTICIPAÇÕES S.A.	28,12	28,12
Y600	09.000.204/0001-05	BLM PARTICIPAÇÕES S.A.	15,00	15,00
Y600	07.609.950/0001-67	MOURA SALES PARTICIPAÇÕES S.A.	15,00	15,00
Y600	08.336.247/0001-95	SVM PARTICIPAÇÕES S.A.	15,00	15,00
Y600	09.382.451/0001-05	MOURA PARTICIPAÇÕES S.A.	11,88	11,88
Y600	10.705.594/0001-90	PROSPERANDO PARTICIPAÇÕES S.A.	5,74	5,74
Y600	165.376.614-04	PEDRO IVO VIANA MOURA	3,40	3,40
Y600	023.927.534-90	ALBA REJANE COUTINHO DE MOURA	3,00	3,00
Y600	14.447.104/0001-53	BAMBU TAQUARA PARTICIPAÇÕES S.A.	2,87	2,87

23. A fiscalizada (ACUMULADORES MOURA S.A.) é o braço produtor do Grupo Moura. Trata-se de empresa situada no estado de Pernambuco, que fabrica acumuladores elétricos para os mercados automotivo, náutico, logístico, de telecomunicações, de sistemas no-break e de energia alternativa.

24. Dados da Escrituração Contábil Fiscal - ECF do ano-calendário de 2014 trazem as seguintes informações a respeito da composição societária da fiscalizada (ACUMULADORES MOURA SA.):

Registro Y600 - Identificação e Remuneração de Sócios, Titulares, Dirigentes e Conselheiros da ECF				
ano-calendário 2014 - ACUMULADORES MOURA S.A.				
ID do registro	CPF ou CNPJ	Nome ou Nome Empresarial	% do Capital Total	% Capital Votante
Y600	09.815.671/0001-85	METALÚRGICA BITURY PARTICIPAÇÕES	72,98	76,03
Y600	09.612.514/0001-72	MOURA VIANA PARTICIPAÇÕES S.A.	14,87	12,72
Y600	09.000.204/0001-05	BLM PARTICIPAÇÕES S.A.	2,60	2,63
Y600	08.336.247/0001-95	SVM PARTICIPAÇÕES S.A.	2,60	2,63
Y600	07.609.950/0001-67	MOURA PARTICIPAÇÕES S.A.	2,59	2,63
Y600	10.705.594/0001-90	PROSPERANDO PARTICIPAÇÕES S.A.	0,91	1,04
Y600	165.376.614-04	PEDRO IVO VIANA MOURA	0,66	0,57
Y600	023.927.534-90	ALBA REJANE COUTINHO DE MOURA	0,58	0,50
Y600	14.447.104/0001-53	BAMBU TAQUARA PARTICIPAÇÕES S.A.	0,45	0,52

25. Pelo que se pode ver, apenas a empresa METALÚRGICA BITURY PARTICIPAÇÕES, que é detentora de 72,98% da fiscalizada, não consta no quadro de sócios da RM - REDE MOURA PARTICIPAÇÕES SA.

26. No entanto, os socios da METALÚRGICA BITURY PARTICIPAÇÕES, são os mesmos da Fiscalizada e da RM - REDE MOURA PARTICIPAÇÕES S.A. É como se mostra os dados de sua composição societária, conforme informados na Escrituração Contábil Fiscal - ECF do ano-calendário de 2014:

Registro Y600 - Identificação e Remuneração de Sócios, Titulares, Dirigentes e Conselheiros da ECF				
ano-calendário 2014 - METALÚRGICA BITURY PARTICIPAÇÕES				
ID do registro	CPF ou CNPJ	Nome ou Nome Empresarial	% do Capital Total	% Capital Votante
Y600	09.612.514/0001-72	MOURA VIANA PARTICIPAÇÕES S.A.	42,00	42,00
Y600	09.382.451/0001-05	MOURA PARTICIPAÇÕES S.A.	18,00	18,00
Y600	09.000.204/0001-05	BLM PARTICIPAÇÕES S.A.	10,00	10,00
Y600	07.609.950/0001-67	MOURA PARTICIPAÇÕES S.A.	10,00	10,00
Y600	08.336.247/0001-95	SVM PARTICIPAÇÕES S/A	10,00	10,00
Y600	10.705.594/0001-90	PROSPERANDO PARTICIPAÇÕES S.A.	3,82	3,82
Y600	165.376.614-04	PEDRO IVO VIANA MOURA	2,27	2,27
Y600	023.927.534-90	ALBA REJANE COUTINHO DE MOURA	2,00	2,00
Y600	14.447.104/0001-53	BAMBU TAQUARA PARTICIPAÇÕES S.A.	1,91	1,91

27. Nesse contexto, identificamos que, no ano objeto desta fiscalização (2014), a fiscalizada (ACUMULADORES MOURA SA.) realizou vendas para empresas pertencentes ao GRUPO MOURA (empresas interdependentes/ligadas - distribuidoras) com preços subfaturados.

28. Tal procedimento aconteceu nas vendas de produtos classificados na tabela TIPI - código NCM 8507.10.90 (Acumuladores elétricos e seus separadores, mesmo de forma quadrada ou retangular, de chumbo, do tipo utilizado para arranque dos motores de pistão) para 36 (trinta e seis) empresas distribuidoras do Grupo Moura relacionadas abaixo (todas, pessoas ligadas/interdependentes tributadas pela sistemática do lucro presumido), controladas pela RM - REDE MOURA PARTICIPAÇÕES SA.:

Num Ordem	UF	CNPJ	NOME EMPRESARIAL	FORMA TRIBUTAÇÃO	ATIVIDADES ECONÔMICAS	SÓCIO CONTROLADOR	% CAPITAL SOCIAL
1	DF	xxxxxxx	DISTR. BRASILENSE DE BATERIAS LTDA	L. Presumido	xxxxxxx	RM REDE MOURA PARTICIPAÇÕES S.A.	99,99
2	SC	xxxxxxx	DISTR. CATARINENSE DE ACUMUL LTDA	L. Presumido	xxxxxxx	RM REDE MOURA PARTICIPAÇÕES S.A.	75
3	PA	xxxxxxx	DISTR. PARAENSE BATS E ACESS LTDA	L. Presumido	xxxxxxx	RM REDE MOURA PARTICIPAÇÕES S.A.	75
4	AM	xxxxxxx	NORTE DISTR ACUMULS E ACESS LTDA	L. Presumido	xxxxxxx	RM REDE MOURA PARTICIPAÇÕES S.A.	75
5	BA	xxxxxxx	INTERBAHIA ACUMULADORES LTDA	L. Presumido	xxxxxxx	RM REDE MOURA PARTICIPAÇÕES S.A.	75
6	CE	xxxxxxx	FORTALEZA DAS BATERIAS LTDA	L. Presumido	xxxxxxx	RM REDE MOURA PARTICIPAÇÕES S.A.	75
7	PI	xxxxxxx	DISTR PIAUIENSE DE BATERIAS LTDA	L. Presumido	xxxxxxx	RM REDE MOURA PARTICIPAÇÕES S.A.	75
8	MA	xxxxxxx	DISMAL DISTR MARANHENSE DE ACUMULS LTDA	L. Presumido	xxxxxxx	RM REDE MOURA PARTICIPAÇÕES S.A.	75
9	TO	xxxxxxx	LÍDER DISTRIBUIDORA DE BATERIAS LTDA	L. Presumido	xxxxxxx	RM REDE MOURA PARTICIPAÇÕES S.A.	100
10	PE	xxxxxxx	COMBAT COML DE BATERIAS E PLACAS LTDA	L. Presumido	xxxxxxx	RM REDE MOURA PARTICIPAÇÕES S.A.	85
11	RN	xxxxxxx	CODIBA COML DISTRIB DE BATERIAS LTDA	L. Presumido	xxxxxxx	RM REDE MOURA PARTICIPAÇÕES S.A.	70
12	PE	xxxxxxx	PALÁCIO DAS BATERIAS LTDA	L. Presumido	xxxxxxx	RM REDE MOURA PARTICIPAÇÕES S.A.	70
13	MG	xxxxxxx	TRIÂNGULO DISTRIBUIDORA DE BATERIAS LTDA	L. Presumido	xxxxxxx	RM REDE MOURA PARTICIPAÇÕES S.A.	75
14	AL	xxxxxxx	DISTR ALAGOANA DE BATS ACESS LTDA	L. Presumido	xxxxxxx	RM REDE MOURA PARTICIPAÇÕES S.A.	75

15	BA	xxxxxxx	AUTOBATE COM BATS PLACAS ACESS LTDA	L. Presumido	xxxxxxx	RM REDE MOURA PARTICIPAÇÕES S.A.	75
16	MS	xxxxxxx	CAMPO GRANDE DISTRIBUIDOR DE BATERIAS LT	L. Presumido	xxxxxxx	RM REDE MOURA PARTICIPAÇÕES S.A.	75
17	SE	xxxxxxx	DISBATE DISTR SERGIPANA BATS LTDA	L. Presumido	xxxxxxx	RM REDE MOURA PARTICIPAÇÕES S.A.	75
18	RO	xxxxxxx	PORTO VELHO DISTRIBUIDOR DE BATERIAS LTDA	L. Presumido	xxxxxxx	RM REDE MOURA PARTICIPAÇÕES S.A.	99,9
19	BA	xxxxxxx	BONFIM BATERIAS LTDA	L. Presumido	xxxxxxx	RM REDE MOURA PARTICIPAÇÕES S.A.	70
20	MG	xxxxxxx	COMINAS COMERCIAL MINAS DE BATERIAS LTDA	L. Presumido	xxxxxxx	RM REDE MOURA PARTICIPAÇÕES S.A.	70
21	MG	xxxxxxx	CONORTE COML NORTE MINAS DE BAT LTDA	L. Presumido	xxxxxxx	RM REDE MOURA PARTICIPAÇÕES S.A.	70
22	MT	xxxxxxx	DISBAC DISTR DE BATERIAS E COMPONENTES LTDA	L. Presumido	xxxxxxx	RM REDE MOURA PARTICIPAÇÕES S.A.	75
23	RJ	xxxxxxx	COMERCIAL FLUMINENSE DE BAT E PLACAS LT	L. Presumido	xxxxxxx	RM REDE MOURA PARTICIPAÇÕES S.A.	70
24	ES	xxxxxxx	COMAL COML DE ACUMULADORES E COMP LTDA	L. Presumido	xxxxxxx	RM REDE MOURA PARTICIPAÇÕES S.A.	75
25	RJ	xxxxxxx	DINIL - DISTR NITERÓI DE BATS LTDA	L. Presumido	xxxxxxx	RM REDE MOURA PARTICIPAÇÕES S.A.	75
26	GO	xxxxxxx	GOIÁS DESTRIBUIDORA DE ACUMULADORES LTDA	L. Presumido	xxxxxxx	RM REDE MOURA PARTICIPAÇÕES S.A.	75
27	CE	xxxxxxx	DIBACE-DISTR BATS CEARENSE LTDA	L. Presumido	xxxxxxx	RM REDE MOURA PARTICIPAÇÕES S.A.	80
28	SP	xxxxxxx	DIRPAL-DIST RIB PRETO AC ACESS LTDA	L. Presumido	xxxxxxx	RM REDE MOURA PARTICIPAÇÕES S.A.	75
29	SP	xxxxxxx	COMERCIAL BANDEIRANTES DE BATERIAS LTDA	L. Presumido	xxxxxxx	RM REDE MOURA PARTICIPAÇÕES S.A.	75
30	SP	xxxxxxx	COMERCIAL PAULISTA DE BATERIAS LTDA	L. Presumido	xxxxxxx	RM REDE MOURA PARTICIPAÇÕES S.A.	75
31	SP	xxxxxxx	COMERCIAL DE BATERIAS UNIÃO LTDA	L. Presumido	xxxxxxx	RM REDE MOURA PARTICIPAÇÕES S.A.	75
32	SP	xxxxxxx	BELO JARDIM COML BATS LTDA	L. Presumido	xxxxxxx	RM REDE MOURA PARTICIPAÇÕES S.A.	75
33	SP	xxxxxxx	SERVE VALE BATERIAS LTDA	L. Presumido	xxxxxxx	RM REDE MOURA PARTICIPAÇÕES S.A.	75
34	PR	xxxxxxx	AVIC DISTRIBUIDORA DE ACUMULADORES LTDA	L. Presumido	xxxxxxx	RM REDE MOURA PARTICIPAÇÕES S.A.	75
35	PR	xxxxxxx	BATEMOL DISTR PARANAENSE ACUMUL LTDA	L. Presumido	xxxxxxx	RM REDE MOURA PARTICIPAÇÕES S.A.	75
36	RS	xxxxxxx	RODMASTER COMÉRCIO DE BATERIAS LTDA	L. Presumido	xxxxxxx	RM REDE MOURA PARTICIPAÇÕES S.A.	75

29. Para caracterizar as vendas da fiscalizada para essas empresas ligadas como se tratando de vendas subfaturadas, nas nossas análises das vendas da Fiscalizada, através das Notas Fiscais Eletrônicas - NFe do ano de 2014, identificamos que esta praticou vendas dos produtos com o NCM 8507.10.90 para as empresas acima discriminadas a preços muito inferiores aos praticados para os demais clientes - pessoas não interdependentes/não ligadas.

30. Observe-se aqui que, somente consideramos se tratar de vendas a preços notoriamente inferior ao de mercado quando, para determinado produto, os valores das vendas para as suas distribuidoras, comparados com os valores das vendas para outros clientes - terceiros não dependentes -, foram inferiores a 57%.

31. Essa prática foi identificada nas vendas de 19 (dezenove) produtos do código NCM 8507.10.90, abaixo relacionados; todos, que constituem a principal "linha de venda" das distribuidoras de baterias - pessoas ligadas/interdependentes da fiscalizada:

(...)

32. Assim procedendo, ao arrepio da lei, a fiscalizada veio reduzir a sua carga tributária do IRPJ, CSLL, PIS, Cofins e IPI.

33. A seguir, passamos a relatar as vantagens fiscais conseguidas pela fiscalizada com a prática indevida de vendas de produtos para as suas empresas ligadas/interdependentes por preços subfaturados no ano objeto desta fiscalização (2014). (fls. 39 a 43)

As vantagens fiscais a que se refere o RAF consistiriam, para o IRPJ e a CSLL, na transferência de parcela significativa da receita da recorrente, submetida à tributação pelo lucro real, para as distribuidoras, sujeitas ao regime do lucro presumido, de modo a limitar a incidência tributária, respectivamente, a 8% e a 12% da receita. Quanto à Cofins e ao PIS, a vantagem estaria na redução da base de cálculo, já que os produtos vendidos estariam sujeitos à tributação concentrada na venda pela fábrica e à alíquota zero nas demais etapas.

Das infrações apuradas pela Fiscalização, a contribuinte reconheceu a dedução indevida de incentivo fiscal e a falta de comprovação do Imposto de Renda retido não fonte; e, em relação a ambas, não apresentou impugnação, dizendo ter procedido ao pagamento. Insurgiu-se, entretanto, contra as demais infrações. O inconformismo da recorrente fez com que o processo subisse à DRJ – BEL, que negou provimento à impugnação, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2014

PRESUNÇÃO LEGAL. DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS (DDL). CONDIÇÕES DE FAVORECIMENTO.

A comprovação da realização de vendas em condições de favorecimento entre o contribuinte e pessoa ligada autoriza a presunção de distribuição disfarçada de lucros (DDL).

PESSOAS LIGADAS. CARACTERIZAÇÃO.

Para caracterização de pessoas ligadas, basta a existência em comum, ainda que indireta, de pessoas físicas ou jurídicas como sócios, acionistas, administradores ou parentes até terceiro grau.

VALOR DE MERCADO.

Deve ser considerado como valor de mercado o preço das vendas efetuadas em condições normais, em quantidade e qualidade semelhantes.

RECOMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÃO DAS DESPESAS EM RAZÃO DA COBRANÇA DO IPI, PIS E COFINS.

Conforme expressa determinação constante da Lei 8.981/1995, não se deduzem os tributos cuja exigibilidade esteja suspensa.

RECOMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. INCENTIVO AO DESENVOLVIMENTO NACIONAL. SUDENE. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Nos casos de lançamento de ofício, não se admite redução do imposto como incentivo ao desenvolvimento regional referente ao período abrangido pelo lançamento.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE.

Por se aplicarem a materialidades distintas, é possível que o mesmo lançamento contemple tanto a multa isolada quanto a de ofício, sem que isto represente duplicidade de penalidades para uma mesma conduta.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2014

CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO.

Aplica-se ao lançamento de CSLL as razões de decidir utilizadas em relação ao lançamento de IRPJ.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2014

DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS. TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CABIMENTO.

Caracterizada a omissão de receita na realização do negócio caracterizador da distribuição disfarçada de lucros, há base para a incidência do PIS.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2014

DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS. TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CABIMENTO.

Caracterizada a omissão de receita na realização do negócio caracterizador da distribuição disfarçada de lucros, há base para a incidência da Cofins.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2014

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. VINCULAÇÃO.

As decisões judiciais e administrativas somente vinculam os julgadores de 1ª instância nas situações expressamente previstas na legislação.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo contribuinte.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Contra a decisão da DRJ foi interposto recurso, no qual a recorrente alegou os seguintes pontos:

a) As operações em questão não foram realizadas pela recorrente com pessoas ligadas, tal como definido pelo artigos 465 e 466 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR (Decreto nº 3.000/1999), não se configurando a distribuição disfarçada de lucros.

b) Não existiu planejamento tributário abusivo. A recorrente opera com a mesma estrutura de rede de distribuidoras há trinta e cinco anos, sendo que em 2014 essas distribuidoras responderam por quase 98% das vendas. Negou, ademais, ter havido subfaturamento.

c) A Fiscalização incorreu em manifesto equívoco ao comparar diretamente o preço das vendas feitas às distribuidoras com 2,17% das vendas feitas a consumidores finais e a quatro varejistas, que operam em mercado distinto, praticando preços distintos.

d) É pública e notória a existência de diversos outros fabricantes e distribuidores dos mesmos produtos. Por conseguinte, a Fiscalização não poderia ter apurado o preço de mercado com base apenas nos preços da recorrente, em 2,17% de suas vendas.

e) Falta de coerência interna do lançamento, visto que a Fiscalização só considerou existir subfaturamento nos casos em que as vendas para as distribuidoras foram realizadas por preço inferior a 57% das vendas aos demais clientes. Porém, contraditoriamente, a Fiscalização não tomou como base de cálculo a diferença entre o preço praticado e o parâmetro fixado em 57%.

f) Os lançamentos padecem de diversos vícios. São nulos por falta de recomposição da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por terem sido desconsiderados os incentivos fiscais a que fazia jus a recorrente, aplicável à suposta receita subfaturada. Ademais, a Fiscalização desconsiderou que os valores lançados a título de PIS, Cofins e IPI são dedutíveis das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL lançados.

g) Inexiste base legal para a incidência de PIS e de Cofins sobre a suposta distribuição disfarçada de lucros, já que aquelas contribuições só alcançam a receita auferida.

h) As multas isoladas não são cabíveis. As que foram impostas como reflexo das infrações apuradas pela Fiscalização não podem ser exigidas cumulativamente com a multa de ofício. Já as que decorrem da simples falta de recolhimento de estimativas apuradas pela própria recorrente, a inexigibilidade vem do fato de que os valores devidos já se encontram embutidos no débito apurado no ajuste, ao final do período base, em especial a estimativa de dezembro.

Com esses argumentos, pugnou pelo provimento do recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Roberto Silva Junior, Relator.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade.

Subfaturamento e planejamento tributário abusivo

Cinco foram as infrações colhidas no lançamento. A primeira delas, e a mais importante tendo em vista o valor do crédito tributário, foi definida pela autoridade fiscal como ***distribuição disfarçada de lucro***. Foi também qualificada, pela mesma autoridade, como ***subfaturamento*** e como ***planejamento tributário abusivo***.

No auto de infração de IRPJ, o ilícito foi assim descrito:

OMISSÃO DE RECEITAS DE VENDA E SERVIÇOS - INFRAÇÃO: OMISSÃO DE RECEITAS - VENDAS PARA PESSOAS LIGADAS / INTERDEPENDENTES **SUBFATURADAS - DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS** - Vendas de produtos para pessoas ligadas/interdependentes com **preços subfaturados**, caracterizando **omissão de receitas** e **distribuição disfarçada de lucros**, conforme detalhadamente narrado no Relatório de Auditoria Fiscal em anexo. (g.n.) (fl. 3)

O mesmo fato foi qualificado juridicamente, no auto de infração de PIS (também no de Cofins), como ***subfaturamento***.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA CONCENTRADA - INFRAÇÃO: INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP - **SUBFATURAMENTO** – Autopeças. Insuficiência de recolhimento do PIS em virtude de vendas de produtos para empresas interdependentes/ligadas (distribuidoras) a **preços subfaturados**, conforme detalhadamente narrado no Relatório de Auditoria Fiscal em anexo. (fl. 21)

No RAF, a expressão ***subfaturamento*** foi empregada inúmeras vezes para se referir ao comportamento da recorrente. O trecho abaixo pode ser tomado como exemplo.

63.4. Cálculos do total das diferenças entre os preços de mercado e os praticados nas vendas para as pessoas ligadas dos 19 itens identificados com **vendas subfaturadas**:

- Para isso, para cada um dos 19 itens listados constantes nas vendas (NFe) para as pessoas ligadas/interdependentes (distribuidoras), calculamos as diferenças entre os preços praticados nessas notas e os preços de mercado.

- O valor do **subfaturamento** mensal foi então obtido pela totalização dessas diferenças. (g.n.) (fl. 49)

A referência a *planejamento tributário abusivo* também é feita de forma literal no RAF, como revelam as seguintes transcrições:

43. Ou seja, sem sombra para dúvidas, podemos afirmar que a fiscalizada vem praticando um **planejamento tributário abusivo** no sentido de reduzir a carga tributária do IRPJ, CSLL, PIS, Cofins e IPI, sobre suas operações, em prejuízo do erário público.

44. Em tese, podemos quantificar que a irregularidade fiscal sendo praticada pela fiscalizada vem trazer a seguinte economia tributária, em **fraude a lei**: (fl. 44)

Logo, temos demonstrado que, com a prática do **Planejamento Tributário Abusivo**, a fiscalizada, ao invés de pagar 62,10% do VVD, vai levar a uma tributação na distribuidora interdependente ligada de apenas 3,08% do VVD, resultando numa economia de tributação de 95,04% (= 59,02 / 62,10%) do valor devido. (fl. 44)

46. Ressalte-se aqui que a prática ora denunciada trata-se de uma estratégia para poder pagar menos tributo, ficando patente a existência de um **planejamento tributário abusivo** através de uma ação destituída de qualquer substância negocial que visou unicamente a economia tributária, em prejuízo de terceiros (o fisco federal). (fl. 45).

61. A dinâmica operacional engendrada pela fiscalizada, trata-se de um **planejamento tributário abusivo** que visava diminuir a sua tributação do IRPJ, CSLL, PIS, Cofins e IPI e transferir parte de sua receita de vendas para as distribuidoras interdependentes/ligadas; onde seriam tributadas pelo IRPJ e CSLL de forma bem mais favorecida e não sofreriam qualquer tributação do PIS, Cofins e IPI. (fl. 49)

A despeito de referências a subfaturamento e a planejamento tributário abusivo, a qualificação do fato como *distribuição disfarçada de lucros* é o que prepondera ao longo das trinta e nove laudas do RAF. Embora se reconheça que essas três figuras guardam entre si pontos em comum, aparecendo algumas vezes no mesmo contexto, é forçoso admitir que elas não se confundem e, do ponto de vista conceitual, são totalmente distintas.

O subfaturamento é uma das mais antigas formas de omissão de receitas. Consiste, basicamente, em emitir uma fatura com preço inferior ao efetivamente cobrado, recebendo-se à parte a diferença, que dessa forma não transita nem pela escrita fiscal, nem pela contabilidade. Segundo o Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa, subfaturar é efetuar o subfaturamento, que é uma “*burla fiscal que se caracteriza pela diferença entre o preço ajustado e o preço cobrado a menos na fatura, sendo a compensação feita por pagamento à parte e fora da escrita comercial de ambos os parceiros da transação*”.

Nessa ordem de ideias, a autoridade fiscal que acusa o contribuinte da prática de subfaturamento se vê obrigada a demonstrar que a operação foi feita por um preço superior àquele consignado no documento fiscal ou comercial.

Não é subfaturamento vender produtos abaixo do preço de mercado. Essa prática pode até configurar ilícito, mas não será subfaturamento. Exemplo disso é o chamado *preço predatório* (art. 36, § 3º, inciso XV, da Lei nº 12.529/2011), considerado infração à ordem econômica, mas que não caracteriza omissão de receita, nem infração tributária.

No caso concreto, a conduta supostamente ilícita, descrita no RAF, não se insere no conceito de subfaturamento. A Fiscalização, ao descrever os fatos, não menciona qualquer divergência entre os preços declarados nas notas fiscais e os efetivamente praticados. Não há, por outro lado, acusação de que os documentos fiscais ou comerciais da recorrente contivessem informação falsa.

Portanto, há razões suficientes para rechaçar qualquer pretensão fiscal fundada em omissão de receita por subfaturamento. Assim, afastada a omissão de receitas, a consequência inevitável é a insubsistência dos lançamentos de PIS e de Cofins, porquanto ambos incidem sobre receitas, e não sobre lucro.

Outro ponto apresentado como fundamento dos autos de infração é o suposto *planejamento tributário abusivo*.

A Fiscalização não chegou a explicitar as razões pelas quais, no caso em exame, considerou ter havido planejamento tributário, nem disse exatamente o porquê o qualificou como abusivo. Não existe no RAF acusação de ato ou negócio jurídico simulado. Não foi posta em dúvida a efetividade das vendas feitas pela recorrente, nem a existência concreta dos trinta e seis distribuidores para os quais os produtos foram destinados. O que a autoridade fiscal afirmou é que o planejamento se fez “*através de uma ação destituída de qualquer substância negocial*”, visando “*unicamente a econômica tributária*” (fl. 45).

A autoridade lançadora não chegou a explicar, nesse contexto, o que se deveria entender por *substância negocial*. A expressão sugere um sentido próximo ao de *propósito negocial*. É possível que se tenha deliberadamente evitado a expressão propósito negocial, para não dar ensejo à discussão doutrinária que envolve essa figura.

Acerca do propósito negocial, o tributarista Edmar Oliveira Andrade Filho se manifestou nos seguintes termos:

A existência ou não de propósito negocial em cada caso tem sido considerada como fator determinante da licitude, para fins fiscais, dos atos e negócios jurídicos em geral levados a efeito pelos particulares. Assim, se há propósito negocial fica excluída a fraude à lei e o abuso de direito.

(...)

*Por vezes, a expressão **propósito negocial** é utilizada como sinônima de **substância econômica**, que, de igual modo, não tem, no nosso ordenamento jurídico, uma conformação normativa mínima. De acordo com a doutrina de Sampaio Dória, a teoria do business purpose indica que, para legitimar a elisão, em qualquer caso, “é necessária a existência de algum objeto, propósito ou utilidade, de natureza material ou mercantil, e não puramente tributária, que induza o indivíduo à prática de determinados atos de que resulte economia fiscal”.*

*A rigor, essa ideia corresponde, em essência, à exigibilidade de um **motivo “extratributário”** para justificar certas práticas elisivas. De acordo com este ponto de vista, sem a existência desse motivo o sujeito passivo não poderia justificar certas práticas apenas a partir de considerações sobre a licitude dos meios e das formas. De*

outra parte, ainda segundo esta mesma ótica, o simples propósito de obter uma otimização da carga tributária não seria catalogado como business purpose válido. (Imposto de Renda das Empresas. 10ª ed. São Paulo: Editora Atlas. pp 1.005 e 1.006)

O propósito negocial, como requisito de validade do planejamento tributário, longe está de ser unânime, dada a ausência de previsão legal. Não obstante, na esfera administrativa, várias decisões o consideram obrigatório. De acordo com o critério do propósito negocial, o planejamento tributário, para ser válido, há de ter necessariamente um motivo ou uma justificativa de caráter não tributário. Talvez, numa perspectiva extremada, se diga que, no planejamento tributário válido, o efeito tributário é um mero acidente.

É inegável que existe dissenso quanto à legitimidade do uso dessa figura no ordenamento jurídico pátrio como critério para aferir a validade do planejamento tributário. Todavia, passando ao largo dessa discussão, mister se faz verificar, no caso concreto, se existe alguma motivação extratributária a justificar a estrutura adotada pela recorrente.

A dificuldade começa pelo próprio reconhecimento de que exista, no caso em exame, algum planejamento tributário. Isso porque a Fiscalização não se preocupou em definir o momento em que o suposto planejamento teria sido implementado. A recorrente, por sua vez, afirmou que o modelo adotado remonta há mais de trinta anos. Disse a recorrente:

... não há que se falar no caso em planejamento fiscal abusivo, visto que a Recorrente opera com essa mesma estrutura de rede de distribuidoras há 35 anos, que, em 2014, responderam por quase 98% das vendas dos produtos autuados, sendo a realidade dos fatos totalmente incompatível com o suposto subfaturamento que o ilustre fiscal autuante supõe ter ocorrido; (g.n.) (fl. 3.263)

Se o planejamento é um meio de que se vale o contribuinte (pessoa física ou jurídica) para obter economia tributária, é intuitivo que a lei tributária que se quer contornar tem de preceder o planejamento. Em termos cronológicos, a lei tributária é anterior ao planejamento. É diante do impacto da carga tributária em vigor que o contribuinte se decide pelo planejamento tributário. É impossível fazer planejamento tributário com os olhos postos em carga tributária que não existe naquele momento e que só vai ser introduzida trinta anos depois.

A recorrente, repita-se, assegura que a estrutura e a dinâmica do grupo econômico tem mais de trinta anos. Não há nos autos nada em sentido contrário.

Quanto à exigência de propósito negocial (para os que entendem ser este um critério compatível com o ordenamento jurídico pátrio), é necessário que esteja presente pelo menos uma motivação extratributária.

Penso, nessa linha de raciocínio, que basta que se encontre um benefício ou vantagem de qualquer natureza, ao lado da economia de tributo, para que se torne válido o planejamento (*supondo, em qualquer caso, a inexistência de simulação*). Para proceder à verificação, é preciso imaginar um cenário com tributação zero. Se, nessas circunstâncias, o planejamento feito proporcionar algum benefício de qualquer natureza, ainda que seja de pequena monta, estará atendida a exigência do propósito negocial. Observe-se que não compete à autoridade administrativa especular se aquela vantagem, por si mesma, seria bastante para impelir o contribuinte a realizar a operação (que consiste no planejamento tributário) da forma como foi feita. Não se pode esquecer que, ao lado do motivo extratributário, existe o objetivo de

reduzir o peso da tributação, e a conveniência de implementar o planejamento leva em conta todos os ganhos e vantagens, inclusive, os de natureza tributária.

No caso em exame, é intuitivo o ganho que advém da segregação, em unidades empresariais autônomas, das atividades de produção, de distribuição e de venda no atacado e no varejo, sobretudo considerando as quantidades produzidas e comercializadas pelo grupo econômico. Essa fórmula é largamente empregada por grandes grupos empresariais, inclusive por instituições financeiras, que têm empresas autônomas para cada mercado em que atuam.

Em resumo, não se vê, no caso em tela, planejamento tributário abusivo que possa servir de fundamento à autuação fiscal e à consequente exigência de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins.

Distribuição disfarçada de lucros

Ao lado das acusações de subfaturamento e de planejamento tributário abusivo, existe a de distribuição disfarçada de lucros materializada na venda, por valor notoriamente inferior ao de mercado, de bens a pessoas ligadas.

A distribuição disfarçada de lucros está prevista no art. 464 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR, aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999, vigente ao tempo do fato gerador. Este é o teor do art. 464:

Art. 464. Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, inciso II):

I - aliena, por valor notoriamente inferior ao de mercado, bem do seu ativo a pessoa ligada;

II - adquire, por valor notoriamente superior ao de mercado, bem de pessoa ligada;

III - perde, em decorrência do não exercício de direito à aquisição de bem e em benefício de pessoa ligada, sinal, depósito em garantia ou importância paga para obter opção de aquisição;

IV - transfere a pessoa ligada, sem pagamento ou por valor inferior ao de mercado, direito de preferência à subscrição de valores mobiliários de emissão de companhia;

V - paga a pessoa ligada aluguéis, royalties ou assistência técnica em montante que excede notoriamente ao valor de mercado;

VI - realiza com pessoa ligada qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros.

§ 1º O disposto nos incisos I e IV não se aplica nos casos de devolução de participação no capital social de titular, sócio ou acionista de pessoa jurídica em bens ou direitos, avaliados a valor contábil ou de mercado (Lei nº 9.249, de 1995, art. 22).

§ 2º A hipótese prevista no inciso II não se aplica quando a pessoa física transferir a pessoa jurídica, a título de integralização de capital, bens e direitos pelo valor constante na respectiva declaração de bens (Lei nº 9.249, de 1995, art. 23, § 1º).

§ 3º A prova de que o negócio foi realizado no interesse da pessoa jurídica e em condições estritamente comutativas, ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros, exclui a presunção de distribuição disfarçada de lucros (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, § 2º).

A caracterização da distribuição disfarçada de lucros, nos casos de alienação de bens, requer a existência concomitante de dois requisitos: a) operação com pessoa ligada; e b) valor notoriamente inferior ao de mercado. No caso em exame, não se acha demonstrada a presença de nenhum dos dois.

Pessoa ligada

Quanto ao primeiro requisito, o *caput* do art. 465 do RIR define o que vem a ser *pessoa ligada*, para fins de distribuição disfarçada de lucros.

Art. 465. Considera-se pessoa ligada à pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, § 3º, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, inciso IV):

I - o sócio ou acionista desta, mesmo quando outra pessoa jurídica;

II - o administrador ou o titular da pessoa jurídica;

III - o cônjuge e os parentes até o terceiro grau, inclusive os afins, do sócio pessoa física de que trata o inciso I e das demais pessoas mencionadas no inciso II.

O art. 466 do RIR dá contornos finais à figura, estabelecendo regra especial para os casos em que a pessoa ligada seja sócio controlador ou acionista controlador daquela que, mediante uma das condutas relacionadas no art. 465, realiza a distribuição disfarçada de lucros.

*Art. 466. Se a **pessoa ligada for sócio ou acionista controlador** da pessoa jurídica, presumir-se-á distribuição disfarçada de lucros ainda que os negócios de que tratam os incisos I a VI do art. 464 sejam realizados com a pessoa ligada por intermédio de outrem, ou com sociedade na qual a pessoa ligada tenha, direta ou indiretamente, interesse (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 61, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, inciso VI).*

*Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, **sócio ou acionista controlador** é a **pessoa física ou jurídica que, diretamente ou através de sociedade ou sociedades sob seu controle, seja titular de direitos de sócio ou acionista que lhe assegurem, de modo permanente, a maioria de votos nas deliberações da sociedade** (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 61, parágrafo único, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, inciso VI).*

Quando se diz que, para fins de DDL, o art. 466 dá ao conceito de *pessoa ligada* contornos finais, o entendimento deve ser literal, ou seja, nenhuma interpretação que amplie o sentido da expressão *pessoa ligada* poderá prevalecer. É que a distribuição disfarçada de lucros é uma presunção e, como tal, seu campo de incidência não pode ser elastecido por analogia, interpretação extensiva ou qualquer forma de exegese que implique colher situações não previstas expressamente no dispositivo legal.

Entendimento na mesma linha já havia sido adotado pelo antigo Conselho de Contribuintes. Confira-se:

As hipóteses em que é admitida a presunção de distribuição disfarçada de lucros são expressas e taxativas, não havendo a possibilidade de criação de novas figuras pela autoridade administrativa, tampouco a interpretação extensiva das hipóteses já prevista para abarcar outras não eleitas pelo legislador. De tal forma,

deve haver perfeita consonância entre o fato enquadrado como distribuição disfarçada de lucros e a tipificação legal que autoriza esta presunção. (extraído do voto condutor da decisão formalizada no Acórdão nº 108-07.988)

No caso em análise, o fato tido como distribuição disfarçada de lucros foi a venda de mercadorias pela recorrente, que é uma indústria, para trinta e seis distribuidoras, empresas integrantes do mesmo grupo econômico. Ocorre que nenhuma das distribuidoras é sócia ou acionista da recorrente. Não existe participação direta das distribuidoras no capital da recorrente, nem esta participa do capital daquelas, como bem demonstrou a autoridade fiscal no RAF.

É certo que todas, fábrica e distribuidoras, pertencem ao mesmo grupo econômico, mas a hipótese de distribuição disfarçada de lucros não contempla como fato indiciário da presunção as operações feitas entre empresas pertencentes ao mesmo grupo. A lei exige que haja participação de uma no capital da outra.

Observe-se que nem o art. 466, que amplia o campo de incidência da presunção, socorre a pretensão do Fisco, pois a regra se destina a sócio ou acionista controlador que, a toda evidência, não é a situação das distribuidoras, nem da recorrente.

Se lei, podendo definir com mais amplitude o conceito de *pessoa ligada*, não o fez, não cabe ao aplicador da lei fazê-lo, sob pena de violar os princípios da legalidade e tipicidade da tributação.

Valor de mercado

O segundo requisito para caracterizar a distribuição disfarçada de lucros é a venda de bens do ativo por valor notoriamente inferior ao de mercado. Os parágrafos 1º a 4º do art. 465 do RIR definem valor de mercado da seguinte forma:

§ 1º Valor de mercado é a importância em dinheiro que o vendedor pode obter mediante negociação do bem no mercado (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, § 4º).

§ 2º O valor do bem negociado frequentemente no mercado, ou em bolsa, é o preço das vendas efetuadas em condições normais de mercado, que tenham por objeto bens em quantidade e em qualidade semelhantes (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, § 5º).

§ 3º O valor dos bens para os quais não haja mercado ativo poderá ser determinado com base em negociações anteriores e recentes do mesmo bem, ou em negociações contemporâneas de bens semelhantes, entre pessoas não compelidas a comprar ou vender e que tenham conhecimento das circunstâncias que influam de modo relevante na determinação do preço (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, § 6º).

§ 4º Se o valor do bem não puder ser determinado nos termos dos §§ 2º e 3º e o valor negociado pela pessoa jurídica basear-se em laudo de avaliação de perito ou empresa especializada, caberá à autoridade tributária a prova de que o negócio serviu de instrumento à distribuição disfarçada de lucros (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, § 7º).

O Decreto-Lei nº 1.598/1977 (matriz legal do art. 465 do RIR/1999) cuidou de estabelecer regras para definir o que se deve entender por valor de mercado, já que se trata de parâmetro indispensável para verificar, em cada caso, se houve distribuição disfarçada de lucro na alienação de ativos a pessoa ligada. O valor de mercado só é válido como parâmetro quando

as condições são semelhantes ou homogêneas às do preço praticado no negócio com pessoa ligada. Sobre o assunto, anotou Edmar Oliveira Andrade Filho:

*É importante notar, ainda, que o preço pode não ser o único e primordial fator para determinação do valor de mercado. **As condições nas quais o preço é contratado interferem decisivamente para a aplicação da norma legal**, mormente nos casos em que não há cobrança de juros e atualização monetária nas operações feitas para pagamento posterior. Não é por outra razão que nossos tribunais têm considerado como favor condições de pagamento em que o preço é diluído no tempo. (g.n.) (p. 787)*

Nessa linha de raciocínio se pode concluir que não são aptos a evidenciar a distribuição disfarçada de lucros preços praticados em mercados diferentes e sob diferentes condições. Tem razão, portanto, a recorrente quando afirma que não se pode comparar preço no mercado atacadista com o do mercado varejista. As condições de formação de um e de outro são desiguais, de modo que o confronto entre os dois valores não será capaz de trazer à luz uma possível anormalidade do preço praticado entre pessoas ligadas.

Algo semelhante acontece neste processo.

A Fiscalização, para evidenciar uma suposta distribuição disfarçada de lucros, pôs frente a frente os preços adotados nas vendas feitas a distribuidoras (empresas integrantes do mesmo grupo econômico) e os praticados com empresas fora do grupo, em especial com Carrefour Comércio e Indústria Ltda., Bompreço Bahia Supermercados Ltda., Bompreço Supermercados do Nordeste Ltda. e Companhia Brasileira de Distribuição (fl. 511).

O exame dos autos permite inferir que a estrutura do denominado Grupo Moura consistia, basicamente, de uma grande unidade industrial (a recorrente) e uma rede de distribuidores (trinta e seis) localizados nas capitais e em importantes centros urbanos do País. Os bens produzidos eram vendidos, majoritariamente, para os estabelecimentos distribuidores e dali revendidos para varejistas e, possivelmente, para consumidores finais. Essa era, tudo indica, a dinâmica de funcionamento do Grupo Moura, o que se evidencia pelo volume de vendas para as distribuidoras.

Havia também vendas feitas para empresas fora do grupo, mas isso se afigurava de pouca relevância quando comparado com o total das vendas do período, como mostra o relatório elaborado pela Fiscalização denominado ***demonstrativo analítico de apuração do subfaturamento nas vendas para empresas ligadas / interdependentes***, de fls. 504 a 513.

O demonstrativo de fl. 417, intitulado ***QTDE BATERIAS VENDIDAS – 2014***, mostra que no período foram vendidas **7.284.000** baterias (7.214.400 automotivas, 60.000 log diesel e 9.600 náuticas). Por outro lado, o demonstrativo denominado ***quadro resumo preço médio mensal ponderado – preço nas vendas para empresas não dependentes (fora do Grupo Moura) – 2014*** (fls. 500 a 503) indica que, no mesmo período, foram vendidas para empresas de fora do grupo **37.037** baterias.

A discrepância desses números fala por si mesma.

O procedimento usual, normal e ordinário era a venda dos produtos para as empresas distribuidoras pertencentes ao Grupo Moura. Com efeito, o que se afastava do padrão de normalidade eram as vendas diretas a empresas de fora do grupo.

Esse quadro nos leva à seguinte reflexão: O funcionamento do grupo econômico consistia em fabricar baterias e, posteriormente, vendê-las para as distribuidoras do próprio grupo, que por sua vez revenderiam o produto a comerciante atacadista, varejista e a consumidor final. Ora, se esse era o modelo, parece lógico supor que a fábrica não vendesse seus produtos para empresas fora grupo, mas, se o fizesse, jamais poderia adotar o mesmo preço praticado nas operações com as distribuidoras do grupo. O preço teria de ser igual ou próximo ao preço praticado pelas distribuidoras, porque se ficasse aquém desse valor ou no mesmo patamar do preço adotado nas operações entre fábrica e distribuidor, as empresas de grande e as de médio porte tenderiam a comprar as baterias diretamente na fábrica, inviabilizando a existência das distribuidoras do grupo, cuja atividade, no final das contas, ficaria reduzida a vender para pequenas empresas. A fábrica tornar-se-ia concorrente das distribuidoras do grupo, num processo de autofagia, já que as empresas buscariam comprar diretamente da fábrica, a fim de fugir das margens de lucro do comércio atacadista.

Conduzindo o raciocínio nessa linha se pode entender o motivo pelo qual a recorrente, ao realizar vendas para empresas não ligadas, tenha adotado preços superiores àqueles praticados nas operações com as empresas do grupo.

Enfim, a disparidade de preços constatada pela autoridade fiscal não evidencia distribuição disfarçada de lucros, mas reflete a própria dinâmica do mercado. Assim, também por essa razão, não subsiste o lançamento baseado em distribuição disfarçada de lucros.

Multa isolada

O lançamento, além dos tributos e das multas vinculadas, compreende também a exigência de multa isolada. Existe multa isolada como reflexo das infrações e multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas de IRPJ e CSLL apuradas pela própria recorrente na sua escrita fiscal.

Em primeiro lugar, diante da insubsistência da distribuição disfarçada de lucros, é forçoso reconhecer que o exame do cabimento da multa isolada decorrente dessa infração está prejudicado. As multas tornaram-se insubsistentes em decorrência da própria insubsistência das infrações.

Entretanto, mesmo que houve omissão de receitas ou distribuição disfarçada de lucros, a multa isolada não poderia ser cumulada com a multa de ofício, por duas razões. A primeira é que a multa isolada não se destina a apenar omissão de receitas ou qualquer outra infração que não seja estritamente a falta de recolhimento de estimativa mensal. Segundo, é que, pelo princípio da consunção, a multa imposta em razão do fato mais grave absorve a multa cabível para o fato menos grave, estando ambos os fatos na mesma linha de desdobramento.

A multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas apuradas pela própria recorrente na ECF é autônoma e não se comunica com a situação analisada até aqui. A recorrente apurou os débitos por estimativa, seguindo a sistemática do lucro real anual a que ela própria, por ato de vontade, aderiu livremente.

Não procede a alegação de que, uma vez encerrado o ano base, a multa já não é exigível. O que não se pode exigir é o recolhimento das estimativas, porque essa tem natureza de antecipação. Todavia, a multa isolada tem como fato gerador o descumprimento da norma que mandava recolher as estimativas mensais. A penalidade foi concebida exatamente com esse propósito e não teria sentido impedir sua aplicação após o encerramento do respectivo ano base.

Por fim, não procede a alegação de que não caberia multa isolada pela falta de recolhimento da estimativa do mês de dezembro, baseado no fato de que o débito seria pago no ajuste. O ano base tem doze meses (salvo para as empresas que iniciam ou encerram as atividades). O dever de recolher estimativa é mensal. O contribuinte que opta pela sistemática do lucro real anual se obriga a fazer doze recolhimentos mensais por estimativa, salvo se levantar balancete de suspensão. A lei não o exonera de recolher a estimativa do mês de dezembro, salvo se, ao levantar o balancete, constatar que o valor devido é inferior ao montante já antecipado.

O entendimento da recorrente, além de contrariar a lógica do lucro real anual, contraria também a lei ao reduzir a onze o número de estimativas mensais. Ademais, o demonstrativo de fl. 414 indica que a recorrente apurou a estimativa de CSLL de dezembro de 2014 com base na receita bruta, sendo este valor diferente do apurado na declaração de ajuste.

Pelas razões acima, são mantidas as multas isoladas do IRPJ do mês de setembro no valor R\$ 25.000,00; e as relativas à CSLL dos meses de junho e dezembro nos valores de R\$ 16,57 e R\$ 100.396,89.

CSLL, PIS e Cofins

Os lançamentos de CSLL, PIS e Cofins, porque baseados na mesma matéria fática, devem ter solução idêntica à que foi dada ao IRPJ.

Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, para no mérito dar-lhe parcial provimento, mantendo apenas as seguintes multas isoladas R\$ 25.000,00 (IRPJ - 09/2014), R\$ 16,57 (CSLL - 06/2014) e R\$ 100.396,89 (CSLL - 12/2014), e excluindo o restante do crédito tributário.

(documento assinado digitalmente)

Roberto Silva Junior