



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

Processo nº 10510.723214/2015-46
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3401-005.293 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de agosto de 2018
Matéria COFINS
Recorrentes L. R. NORDESTE S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

COFINS. RECURSO DE OFÍCIO. FRAUDE. AUSÊNCIA DE PROVAS. RECURSO DE OFÍCIO NEGADO.

O desmembramento, em pessoas jurídicas distintas, das atividades de produção e distribuição, por si só, não é uma simulação, com o intuito único e exclusivo de reduzir artificialmente a carga tributária. Precedentes.

Para a caracterização da fraude fiscal, haveria de o fisco comprovar nos autos, por elementos sólidos que comprovassem que as operações não tinham propósito negocial, substância econômica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, negando-se provimento ao recurso de ofício. Os Cons. Mara Cristina Sifuentes, Tiago Guerra Machado, Marcos Roberto da Silva, Lázaro Antonio Souza Soares, Cássio Schappo, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco e Rosaldo Trevisan acompanharam pelas conclusões, por entenderem haver carência probatória da fraude por parte do fisco, devendo o relator acrescentar tal circunstância a seu voto, refletindo-a na ementa, na forma regimental.

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Presidente

(assinado digitalmente)

André Henrique Lemos - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan, Mara Cristina Sifuentes, Tiago Guerra Machado, Marcos Roberto da Silva, André Henrique Lemos, Lazaro Antonio Souza Soares, Cássio Schappo e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

Relatório

Adoto o Relatório da DRJ/JFA (efl. 2.854), por bem retratar a realidade dos autos:

*Em nome da interessada foram lavrados **autos de infração** referentes à **Cofins** e à Contribuição para o **PIS/Pasep**, que lhe exigem, respectivamente, um crédito tributário de R\$ 10.097.253,14 e R\$ 2.156.693,60, com **juros de mora** calculados até novembro de 2015 e **multa de ofício** no percentual de **150%**. Em face da fiscalização levada a efeito foi formalizada representação fiscal para fins penais, constante do processo nº 10510.723230/2015-39.*

*Conforme Demonstrativo de Responsáveis Tributários, constante dos autos de infração, no polo passivo da relação jurídico-tributária foi incluído como **responsável solidário** o Sr. **MAURO SÉRGIO DE OLIVEIRA RIBA**, CPF 438.118.337-15, com fundamento nos arts. 124, I, e 135, III, ambos do CTN.*

*Já na “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” foi apontada **omissão de receita** sujeita à **incidência não-cumulativa concentrada** das contribuições supracitadas (**perfumaria, toucador e higiene pessoal**).*

No Termo de Verificação Fiscal – TVF, anexo aos autos de infração, o auditor fiscal assim relatou o ocorrido, em resumo:

*Versa o presente relatório sobre procedimentos fiscais realizados em empresas do **GRUPO LEITE DE ROSAS** por indícios de cometimento de infração à legislação tributária. Compõem este grupo as empresas: a **LR Nordeste S/A**, CNPJ 03.470.672/0001-59, doravante denominado LRNE, a **Faugher Distribuidora de Produtos de Higiene Pessoal Ltda**, CNPJ 10.648.706/0001-18, doravante denominado FAUGHER, e a **LR Cia. Brasileira de Produtos de Higiene e Toucador**, CNPJ sob o nº 33.089.053/0001-80.*

[...]5. Dos Fatos Jurídicos e Tributários

*No curso da ação fiscal, desenvolvida na **LRNE (fabricação)** e **FAUGHER (atacadista)**, ficou constatado a existência de **Planejamento** envolvendo **Tributação Monofásica do PIS/COFINS**, pois elementos fáticos levam a **descaracterização da divisão das empresas nas atividades de industrialização e comercialização por atacado** dos produtos de que trata o art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000.*

Pois foram verificados os seguintes **indícios** que levam à confirmação da existência de **fraude ou simulação**, situação que descaracterizará a aparente forma de legalidade na cisão das atividades mencionadas acima:

a) empresas industrial e comercial atacadista localizadas no mesmo endereço;

b) empresas industrial e comercial atacadista com mesmos dirigentes ou uma delas com sócios sem capacidade econômica para exercer a atividade (laranjas);

c) empresa comercial atacadista com área incompatível para armazenagem do volume de produtos que alega vender;

d) empresa industrial ou empresa comercial atacadista com número de funcionários incompatível com a atividade supostamente exercida. (Negritos deste Relator).

Dessa forma, estando presentes no caso concreto os itens a, b, c e d, acima referidos deve-se ofício cobrar o PIS e a COFINS na empresa LRNE, tendo por base os valores de revenda da **FAUGHER**, muito acima dos valores de venda que foram efetuados pela LRNE, pois conforme já ficou exposto e provado a FAUGHER foi uma empresa criada para venda dos produtos fabricados pelo Grupo Leite de Rosas a preço de mercado, sem tributação de PIS e da COFINS (tributação monofásica). (Negrito do original e sublinhado do Relator).

No ano-calendário de 2011, ficou constatado que a FAUGHER é praticamente única cliente da LRNE, pois da sua receita declarada de R\$ 47.008.225,28 na DIPJ/12, na Ficha 06A - Demonstração do Resultado - PJ em Geral, apenas R\$373,81 se referem a notas fiscais de mercadorias emitidas para terceiros, o restante foi para a FAUGHER, ou seja 99,92% de suas vendas de mercadorias.

Analisando as notas fiscais emitidas e tendo como destinatário a FAUGHER, ficou constatado que os únicos produtos comerciais comprados que não eram da LRNE foram: Des. Leite de Rosas - 0001X0048X100ML, Des. Leite Rosas Rollon, Sab. Leite Rosas, Leite de Rosas 100ML, Leite de Rosas 60ML, Des. Leite de Rosas Spray Fresh 12X90ML, Des. Leite de Rosas Roll On S Perfume 50ML UM 0001 e Caixa Sabonete Leite de Rosas Hidratante 72X90G.

Pelo já exposto, concluímos em **cobrar o PIS e a COFINS na empresa LRNE, tendo por base a diferenças entre as Planilhas Mensais dos valores de revenda da FAUGHER/LRNE, retirando estes produtos acima mencionados do SPED da FAUGHER e considerando as notas fiscais de saídas (vendas) diferentes das canceladas e de devolução, por mês do ano-calendário de 2011, com as Planilhas Mensais do PIS e da COFINS da LRNE apresentadas, dessa forma obtêm-se os valores mensais omitidos:**

[...]

6. Da Legislação Tributária

Os contribuintes pessoas jurídicas industriais ou importadores sofrem a incidência monofásica das contribuições para o PIS e para a COFINS sobre produtos de perfumaria, toucador, cosméticos e higiene pessoal, de acordo com a Lei. 10.147/2000, com vigência a partir de 01/05/2001, com alterações posteriores, seguir transcritas em seus artigos primeiro e segundo:

[...]

7. Da Multa Qualificada

*Nas condutas desenvolvida na LRNE (fabricação) e FAUGHER (atacadista) ficou constatado a existência de **Planejamento** envolvendo Tributação Monofásica do PIS/COFINS, pois os elementos fáticos levam a descaracterização da divisão das empresas nas atividades de industrialização e comercialização por atacado dos produtos de que trata o art. 1º da Lei nº 10.147/2000. Desse modo, tiveram a **finalidade, em tese, de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da Autoridade Fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação principal**, conforme já foi amplamente descrito.*

Pois ficou constatado que a empresa LRNE fabricou e a FAUGHER terceirizou as vendas de mercadorias.

Também, no curso desta Auditoria ficou cabalmente demonstrado que as empresas supracitadas são intimamente ligadas, e, que as operações como foram dispostas geram substancial ganho tributário ao grupo econômico.

Percebe-se que esta divisão das atividades de fabricação e distribuição demonstram, em tese, conduta intencional de criar operações sem qualquer substância econômica ou propósito comercial, a não ser o de elidir as contribuições sociais, diminuindo o preço de venda da LRNE, reduzindo sensivelmente o valor das contribuições a recolher, mediante omissão dolosa tendente a impedir ou retardar o conhecimento por parte da Autoridade Fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação principal.

Dessa forma, nos termos em que foram configurados em tese todos fatos jurídicos já descritos, tem-se a convicção de uma intenção, isto é: todas as ações foram fruto de uma vontade, houve um desejo, cujo resultado não se deu por acaso;

revelando condutas delituosas enquadradas no disposto nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, e praticadas com o objetivo de eximir total ou parcialmente o contribuinte do pagamento dos tributos e contribuições federais devidos.

Assim, em função dessas condutas, a Fiscalização procedeu à qualificação da multa para 150%, conforme o art. 957, inciso II do RIR/99, com fundamento no art. 44, inciso I, § 1º da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, [...]

O responsabilizado e a contribuinte foram cientificados dos lançamentos, respectivamente, em 17/11/2015 e 11/11/2015.

*Em 07/12/2015, foi apresentada **impugnação** em nome da **LR Nordeste SA**, por meio de procuradores constituídos pelo instrumento de fl. 2.484. Consoante os argumentos aduzidos ao longo da impugnação, a contribuinte ao final assim concluiu:*

5.1 Diante de todo o exposto, o Impugnante requer, preliminarmente, a exclusão do Sr. Mauro Sérgio de Oliveira Ribas da relação de responsáveis tributários, sob pena de ofensa ao artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional.

5.2 Requer, também, seja processada e julgada a presente impugnação, para, ao final, ser reconhecida:

*i. A nulidade das autuações, tendo em vista a **inexistência de simulação** e a impossibilidade de a Fiscalização desconsiderar os negócios jurídicos firmados entre a Impugnante e a FAUGHER, sob pena de ofensa ao art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional;*

*ii. A nulidade das autuações, haja vista que a **Autoridade Fazendária tributou receitas para as quais a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS ocorre à alíquota zero**, em clara ofensa ao artigo 2º da Lei n.º 10.147/00, afrontando, ainda, o princípio da legalidade tributária, insculpido pelo artigo 150, inciso I, da Constituição da República, assim como, ao não apresentar a motivação legal do cálculo realizado, é incontestável a ofensa ao direito de defesa da Impugnante, nos termos do artigo 5º, incisos LIV e LV, da Constituição da República, e artigos 10 e 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72; e*

*iii. Na hipótese de se entender pela procedência das autuações, o que se admite por mera **eventualidade**, a **inaplicabilidade da multa qualificada** prevista no artigo 44, § 1º, da Lei n.º 9.430/96, a qual deverá ser **substituída pela multa prevista no artigo 44, inciso I, da referida lei**.*

5.3 A Impugnante protesta, ainda, pela posterior juntada aos autos de documentos suplementares, bem como pela exposição de razões adicionais àquelas aqui expendidas.

(...)

*Em 20/04/2016, o processo **retornou em diligência** à DRF de origem, consoante despacho à fl. 2.605, em resumo, nos seguintes termos:*

*À fl. 30 (página 11 do TVF) constam planilhas de apuração das bases de cálculo mensais das contribuições. Da vista dessas planilhas, sobressaem **inconsistências nos valores e/ou nos cálculos** efetuados para os meses de **março e setembro**.*

Sendo assim, com fundamento no art. 18 do Decreto nº 70.235/72, encaminhe-se o presente processo à DRF/Aracaju/SE para que:

a) sejam confirmadas ou alteradas as bases de cálculo das contribuições, e, sendo o caso, apurado o novo crédito tributário daí advindo;

b) seja dada ciência à contribuinte do apurado e reaberto o prazo de 30 dias para apresentação de razões adicionais de defesa.

Em 27/05/2016, o Sr. MAURO SÉRGIO DE OLIVEIRA RIBAS, requereu a juntada de procuração (fl. 2.612) a fim de regularizar sua representação processual.

Por sua vez, a autoridade diligenciadora, em Termo de Verificação Complementar (fls. 2.626/2.627), consignou a existência de erro de cálculo nas planilhas de apuração das bases de cálculo mensais do PIS/Pasep e da Cofins, as quais foram calculadas originalmente a menor em relação aos períodos de apuração de março e setembro.

*Via de consequência, com fundamento no art. 41, § 1º, inciso I, alínea “a”, do Decreto nº 7.574/2011, lavrou **auto de infração complementar para cada contribuição** (fls. 2.635/2.648), constituindo um crédito tributário adicional de R\$ 1.291.232,58 e R\$ 275.797,21, incluídos juros de mora calculados até abril de 2016 e multa de ofício no percentual de 150%, referentes à Cofins e ao PIS/Pasep, respectivamente.*

*Cientificados do resultado da diligência em 02/05/2016 e 06/05/2016, os sujeitos passivos apresentaram, em 27/05/2016, **impugnação conjunta ao lançamento complementar** (fls. 2.683/2.838), a qual contém os mesmos argumentos aduzidos na primeira impugnação.*

Em face do disposto no art.41, §4º, do Decreto nº 7.574/2011, o processo 10510.721024/2016-75 foi juntado, por anexação a este.

Por seu turno, a decisão da DRJ/JFA, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a impugnação, para: (a) afastar a responsabilidade tributária do Sr. Mauro Sérgio de Oliveira Ribas, em relação ao crédito tributário correspondente aos fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro a junho de 2011; (b) quanto às demais matérias, julgar improcedente a impugnação, mantendo integralmente o crédito tributário relativo à Cofins e ao PIS/Pasep, constituído por meio dos lançamentos originais e complementares; ementa que possui o seguinte teor:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

LANÇAMENTO. NULIDADE.

Está afastada a hipótese de nulidade do lançamento quando o auto de infração, lavrado por pessoa competente,

atende a todos requisitos legais e possibilita ao sujeito passivo o pleno exercício do direito de defesa.

**INTIMAÇÃO NO ESCRITÓRIO DO PROCURADOR.
IMPOSSIBILIDADE.**

No processo administrativo fiscal, a intimação deve obedecer a disposições estabelecidas em normas processuais específicas, devendo, quando por via postal, ser endereçada ao domicílio fiscal do sujeito passivo.

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

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

PIS/PASEP. COFINS. TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA.

**INEXISTÊNCIA MATERIAL DE SEPARAÇÃO ENTRE A
PESSOA JURÍDICA INDUSTRIAL E A DISTRIBUIDORA.**

Cabível o lançamento de ofício na pessoa jurídica industrial, tendo por base as receitas da distribuidora, quando demonstrada que a separação entre estas se deu meramente no campo formal, implicando prejuízo ao Fisco pelo deslocamento da base tributável, de uma fase em que a receita de vendas era tributada de forma concentrada, para uma fase sujeita à alíquota zero.

**SIMULAÇÃO. FRAUDE. PROVA ROBUSTA.
LANÇAMENTO.**

Comprovada a fraude ou a simulação por meio de vasto acervo indiciário convergente, cabível a identificação da verdade dos fatos e a exigência dos tributos devidos. A não edição da lei a que se refere o parágrafo único do art. 116 do CTN não constitui óbice para o lançamento fiscal quando comprovado que o sujeito passivo agiu com dolo, fraude ou simulação.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

A multa de ofício no percentual de 75% deve ser duplicada quando verificada a ocorrência de um dos casos previstos nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, comprovando-se, no caso concreto, o intuito doloso do sujeito passivo.

**RESPONSABILIDADE ATRIBUÍDA A ADMINISTRADOR DA
PESSOA JURÍDICA. ART. 135, III, DO CTN. POSSIBILIDADE.**

MULTA QUALIFICADA.

A cominação da penalidade qualificada baseada em conduta dolosa que denote sonegação, fraude ou conluio com repercussões, em tese, na esfera criminal, ensejam a

responsabilização dos administradores da pessoa jurídica à época da ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária em questão.

A ciência do acórdão se deu em 26/09/2016 (efl. 2.960), sendo protocolizado recurso de ofício e voluntário, este, em 25/10/2016 (efls. 2.979/2.880).

O Recurso de Ofício tem por objeto a parte do acórdão que afastou a *responsabilidade tributária do Sr. Mauro Sérgio de Oliveira Ribas, em relação ao crédito tributário correspondente aos fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro a junho de 2011, que conforme consta no voto do relator da processo junto a DRJ o valor principal dos valores cancelados são: R\$ 452.679,13 de PIS e R\$ 2.119.340,09, Cofins, que devem ser acrescidos dos encargos legais devidos. fls 2.870.*

Já o Recurso Voluntário, requereu o conhecimento e provimento integral de seu recurso, para reformar o acórdão recorrido, enfatizando:

1) nulidade da atuação por inexistir a simulação, não sendo possível a desconsideração do negócio jurídico por ofensa ao artigo 116, parágrafo único do CTN.

2) não há impedimento legal para que duas ou mais pessoas jurídicas tenham dirigentes em comum ou sócios.

3) não houve demonstração da existência de laranja nos autos.

4) o contrato de prestação de serviço entre a Termaco e a Faugher demonstra que detinha espaço de armazenagem compatível com o volume de transações realizadas.

5) o número de funcionários é compatível atividade exercida.

6) a existência de planejamento fiscal e de desmembramento das atividades não caracteriza qualquer ilícito fiscal.

7) a autuação do IPI a DRJ/JFA reconheceu a inexistência de fraude.

8) a desconsideração de negócio jurídico nos termos do art.116 de CTN deve ser feito por autoridade administrativa observados procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. Como inexistente a lei ordinária não há como concretizar-se a desconsideração do negócio jurídico.

9) a fiscalização ao tributar a receita da distribuidora a tratou como se fosse equiparada a indústria o que não está enquadrado dentro das situações previstas na Lei 7.798/89, art.7º.

10) exigir o PIS e a COFINS, quando a lei determina alíquota zero para a operação viola o princípio da legalidade (art.150,I CF) e o artigo 142, parágrafo único do CTN.

11) a Lei 10.147/00, art.2º prevê alíquota zero para o PIS e COFINS na saída de estabelecimentos atacadistas.

12) inaplicabilidade da multa qualificada por inexistir simulação, existência de interdependência não caracteriza fraude.

13) há ausência de responsabilidade do Sr. Mauro Sérgio de Oliveira Ribas.

Há processo em apenso (10510.723230/2015-39), o qual trata de representação fiscal para fins penais.

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Henrique Lemos, Relator

O recurso voluntário é tempestivo, logo, dele tomo conhecimento.

Os Recursos de Ofício e Voluntário preenchem os requisitos legais de admissibilidade, motivo pelo qual deles tomo conhecimento.

DO RECURSO DE OFÍCIO

A DRJ julgou procedente a Impugnação exclusivamente para determinar a inexistente de responsabilidade do Sr. Mauro Sérgio de Oliveira Ribas, relativamente aos fatos geradores das contribuições de janeiro de 2011 a junho de 2011.

O motivo da exclusão da responsabilidade, de acordo com o voto do relator (efl. 2.870):

De fato conforme alegado nas Impugnações, o Sr. Mauro Sérgio de Oliveira Ribas assumiu a administração da LRNE e da FAUGUER em julho de 2011, conforme comprovam a Ata da Assembléia Geral Extraordinária da LRNE e a 5ª alteração do Contrato Social da FAUGUER (FLS. 2.552/2.563). De forma consentânea, no sistema CNPJ da RFB consta que o Sr. Mauro Sérgio de Oliveira Ribas passou a condição de responsável pelas referidas empresas, perante a Receita Federal, também no }es de julho de 2011 (fls. 33/38).

Ora, para a hipótese de responsabilização do art. 135,III, não basta a condição de sócio, é necessário que o sócio seja administrador ao tempo do ilícito tributário. Nesse sentido são as conclusões do Parecer PGFN/CRJ/CAT Nº55/2009, cujo inteiro teor pode ser encontrado na “internet”:

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

j) a jurisprudência do STJ aponta para a responsabilidade solidária, inclusive em precedentes desfavoráveis à Fazenda Nacional, em que se afirma que o “sócio” só pode ser responsabilizado solidariamente se detiver poderes de gerencia e

se tiver praticado ato ilícito no exercício dessa gerência, na forma do art. 135,III do CTN.

Dessarte, deve ser afastada a responsabilidade tributária do Sr. Mauro Sérgio de Oliveira Ribas relativa ao crédito tributário correspondente aos fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro a junho de 2011”.

Esta, portanto, a matéria objeto do Recurso de Ofício.

Comunga-se da fundamentação da DRJ, vez que não há como responsabilizar-se o administrador antes do seu ingresso nesta função. Todavia, no caso presente o Sr. Mauro Sérgio de Oliveira Ribas não é responsável pela integralidade do período autuado por não estar presente a fraude e simulação apontadas no auto de infração, conforme se verificará ao longo do presente voto, bem assim, como já decidido por este E. Tribunal em outro processo da Recorrente, matéria que será de forma mais detalhada a seguir.

Desta forma, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

A DRJ negou procedência à impugnação quanto às preliminares apontadas, e no mérito, manteve a integralidade da autuação.

Da nulidade

O primeiro aspecto levantado no Recurso Voluntário a ser enfrentado é o pedido de nulidade da atuação por inexistir a simulação, não sendo possível a desconsideração do negócio jurídico por ofensa ao artigo 116, parágrafo único do CTN.

A despeito de inexistir a lei ordinária de que trata o parágrafo único do CTN, o negócio jurídico pode ser desconsiderado pela autoridade administrativa se está a encobrir uma ilegalidade. Sobre o assunto, leciona Hécio Lafetá Reis, distinguindo a evasão da elisão (Planejamento Tributário abusivo: violação da imperatividade da norma jurídica – RDDT 209/57, fev. 2013):

A “evasão tributária” vem a ser o conjunto de práticas violadoras do sistema jurídico-tributário, em que se mostra evidente a intenção de se burlar a norma e se esquivar do pagamento do tributo, havendo previsão legislativa que mune as Administrações Tributárias de medidas coercitivas aptas a combater tais ilícitos fiscais [...] Por elisão entende-se o planejamento fiscal legítimo, ou seja, aquele efetuado em conformidade com a legislação tributária, em que inexistente vedação à escolha da forma de submissão ao comando da lei que propicie melhor proveito econômico-financeiro.”

É permitido a administração pública combater a evasão tributária, incluindo a desconsideração de negócios jurídicos, quando se depara com fraudes e simulações com o intuito de impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Assim, por exemplo, a legislação permite a autoridade administrativa cancelar CNPJ de empresas inexistentes ou fantasmas e desconsiderar os negócios jurídicos realizados para encobrir ilegalidade.

O que precisa ser averiguado é a existência de lei inibidora da conduta do contribuinte, a análise dos fatos e as provas da simulação.

Portanto, o combate a evasão tributária não depende de lei ordinária de que trata o parágrafo único do 116 do CTN, não havendo nulidade no ato da autoridade administrativa no presente caso.

Da fraude

Outro argumento trazido no Recurso Voluntário, refere-se a inexistência de fraude o que ocasionaria o cancelamento da autuação.

A autuação baseou-se na desconsideração das vendas efetuadas da Recorrente LR Nordeste S/A (LRNE) que fabrica produtos de perfumaria, toucador e higiene pessoal para a Faugher Distribuidora de Produtos de Higiene Pessoal Ltda, comércio atacadista, pertencente ao mesmo grupo.

O caso a ser analisado, considerando os motivos e fundamentos que embasaram o auto de infração, é se houve omissão de receita na venda de produtos sujeitos a incidência monofásica de PIS e Cofins, entre a indústria e o estabelecimento atacadista. Presume, a autoridade fiscal, baseado-se em dados como localização das empresas, sócios em comum, número de empregados, tamanho físico do estabelecimento atacadista, contador em comum e revenda quase com exclusividade da produção da LRNE para a Faugher, que não há distinção entre ambas.

A tributação do PIS e Cofins dos produtos industrializados pela LRNE acontece de forma monofásica, por força do artigo 1º e 2º da Lei 10.147/2000, ou seja, a indústria paga o PIS e Cofins e a lei estabelece alíquota zero para as revendas posteriores.

Assim, por entender que a criação do estabelecimento atacadista tem por intuito diminuir a carga tributária do PIS e Cofins de forma ilícita, inclusive com a prática de crime tributário, se deu a autuação. O lançamento foi realizado na LRNE, tendo por base as diferenças entre as Planilhas Mensais dos valores de revenda da FAUGHER/LRNE, retirando estes produtos acima mencionados do SPED da FAUGHER e considerando as notas fiscais de saídas (vendas) diferentes das canceladas e de devolução, por mês do ano-calendário de 2011, com as Planilhas Mensais do PIS e da COFINS da LRNE apresentadas, dessa forma obteve-se os valores mensais omitidos, conforme narrado no auto de infração.

Além do PIS e Cofins foi lançado o IPI, que deu nascimento ao processo administrativo nº 10510.723215/2015-91. O motivo da autuação de todos os tributos foi o mesmo, a base legal para o lançamento, por se tratar de tributos diferentes foram distintos.

O processo relativo ao IPI foi também julgado pela DRJ, a qual concluiu pela inexistência de fraude, porém manteve o lançamento baseado na previsão do artigo 195 e 196 do RIPI. Propostos recursos voluntários e de ofício, foram estes julgados pela 3ª Seção de Julgamento, 3ª Câmara da 1ª Turma Ordinária deste Conselho, a qual decidiu pela inexistência de fraude, por inexistir prova nos autos neste sentido, por meio da seguinte ementa (acórdão 3301-004.486):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

RECURSO DE OFÍCIO

FRAUDE. AUSÊNCIA DE PROVAS. DESQUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. RECURSO DE OFÍCIO NEGADO.

O desmembramento, em pessoas jurídicas distintas, das atividades de produção e distribuição, por si só, não é uma simulação, com o intuito único e exclusivo de reduzir artificialmente a carga tributária.

Para a caracterização da fraude fiscal, haveria que se carrear aos autos elementos sólidos que comprovassem que as operações não tinham propósito comercial, substância econômica.

Assim, deve ser mantida a decisão de piso e negado o recurso de ofício.

RECURSO VOLUNTÁRIO

AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO PARA ACOMPANHAMENTO DO JULGAMENTO EM PRIMEIRA INSTÂNCIA. NULIDADE. Não há que ser decretada a nulidade da decisão de primeira instância, se não houve preterição do direito de defesa e tampouco falhas no ato administrativo que o eivassem de nulidade.

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CTN. Não procede o argumento de que o auto de infração é nulo, porque foi fundamentado no § único do art. 116 do CTN, o qual ainda carece de lei ordinária para ser aplicado. O lançamento foi capitulado nos artigos 190 a 196 do RIPI/10.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ART. 135 DO CTN. AUSÊNCIA DE PROVA DE PRÁTICA DE ATO DOLOSO

Observa-se pela ementa que o Recurso Ofício não foi provido, sendo os fundamentos utilizados pelo Relator, referendado pelos demais Conselheiros de forma unânime, para desconsiderar a fraude foi diferente da decidida pela DRJ. A DRJ entendeu, resumidamente, que não havia fraude pelo fato de todas as operações estarem registradas nas notas fiscais e livros.

O Relator, Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira, conforme se pode constatar de seu voto - seguido neste aspecto pelos demais membros do Colegiado -, concluiu pela inexistência de fraude nas operações realizadas entre a LRNE e a Faugher, fundamentos que se utiliza como motivo de decidir no presente processo:

“[...]”

Meu voto é no sentido de negar provimento ao recurso de ofício.

Entretanto, com a devida vênia, não sigo as razões da DRJ. Assim como a PGFN, entendo que a simples existência de notas fiscais e o fato de nelas ter sido indicado que houve vendas e não outro tipo de operação não seria suficiente para comprovar, definitivamente, que as operações não foram simuladas.

Mais de uma vez, em litígios idênticos, manifestei-me de forma absolutamente contrária à desconsideração da personalidade jurídica de empresas e/ou de negócios jurídicos, em razão tão somente dos indícios que recorrentemente são levantados nestes tipos de caso e que também os foram no presente: aparente falta de local para armazenagem e/ou divisão de espaço no mesmo endereço, com rateio de despesas comuns; sócios e diretores e interesses comerciais comuns; e poucos empregados.

Em alguns casos, contudo, ratifiquei o trabalho fiscal, pois haviam sido reunidas evidências cabais de que as transações não eram reais, tais como:

i) Margens de lucro comprovadamente abaixo das praticadas no mercado e insuficientes para cobrir os custos do negócio.

ii) Movimentação financeira incompatível com a capacidade financeira da empresa e de seus sócios de honrar com compromissos financeiros e de entrega de bens e serviços.

Porém, não há nos autos sequer indícios de que situações daqueles gêneros teriam ocorrido. O agente fiscal simplesmente alegou que o "planejamento" proporcionou uma economia do IPI, já que este não incidiu sobre o preço de venda normal de mercado, caso a operação fosse realizada entre empresas não vinculadas."

Mas, o que seria o preço adequado, o qual faria o Fisco admitir a existência de fato e de direito da atacadista? Este parâmetro também não se encontra nos autos.

'Há ainda que se consignar que não há lei que proíba empresários de organizar seus negócios na forma que se afigurar como a mais econômica, sob o ponto de vista fiscal. E tampouco de reestruturá-los para aproveitar oportunidades surgidas com novas legislações sobre tomada de créditos ou incentivos fiscais. E todas as ações nestas direções devem ser consideradas como lícitas e produzir efeitos no âmbito tributário, desde que reais, com substância econômica.'

Indubitavelmente, o tema em discussão é controverso e há decisões deste colegiado em ambos os sentidos. E a recorrente colacionou três importantes decisões administrativas favoráveis aos contribuintes.

A primeira foi proferida por meio do Acórdão nº 3403002.519, de 22/10/13, que foi objeto de recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, a qual, todavia, não o conheceu, por falta de divergência jurisprudencial. Trata-se de operação idêntica à discutida no presente processo, qual seja, separação das atividades de produção e de distribuição. Assim foi ementado:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Ano calendário: 2000, 2001, 2002, 2003 PIS. REGIME MONOFÁSICO. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.

SIMULAÇÃO ABSOLUTA. DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS. ART. 116, P.U. DO CTN. UNIDADE ECONÔMICA. ART. 126, III, DO CTN. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Não se configura simulação absoluta se a pessoa jurídica criada para exercer a atividade de revendedor atacadista efetivamente existe e exerce tal atividade, praticando atos válidos e eficazes que evidenciam a intenção negocial de atuar na fase de revenda dos produtos.

A alteração na estrutura de um grupo econômico, separando em duas pessoas jurídicas diferentes as diferentes atividades de industrialização e de distribuição, não configura conduta abusiva nem a dissimulação prevista no art. 116, p.u. do CTN, nem autoriza o tratamento conjunto das duas empresas como se fosse uma só, a pretexto de configuração de unidade econômica, não se aplicando ao caso o art. 126, III, do CTN.

Recurso voluntário provido. Recurso de ofício prejudicado."

As duas outras decisões trazem o posicionamento que acima externei no sentido de que não é ilícito organizar ou reorganizar as atividades, com o fim único e exclusivo de reduzir a carga tributária, desde que as unidades de negócios e os atos jurídicos praticados sejam reais e não falsos, simulados:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ Exercício. 2002

Ementa: SIMULAÇÃO — INEXISTÊNCIA — Não é simulação a instalação de duas empresas na mesma área geográfica com o desmembramento das atividades antes exercidas por uma delas, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária.

OMISSÃO DE RECEITAS — SALDO CREDOR DE CAIXA — DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA— A reunião das receitas supostamente omitidas por duas empresas para serem tributadas conjuntamente como se auferidas por uma só importa em erro na quantificação da base de cálculo e na identificação do sujeito passivo, conduzindo à nulidade do lançamento.

Recurso provido." (Acórdão n.º 103.23.357, 3º Câmara, 1º Conselho de Contribuintes, sessão de 23.01.08)

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2001

IPI. SIMULAÇÃO.' INEXISTÊNCIA.

Não é 'simulação a instalação .de duas empresas na mesma área geográfica com o desmembramento das atividades antes exercidas por uma delas, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária.

(...). (Acórdão n.º 20181.306, 1º Câmara, 2º Conselho de Contribuintes, sessão de 06.08.08).

[...]

Demais disso, para a caracterização da fraude fiscal, haveria de o fisco comprovar nos autos, por elementos sólidos que comprovassem que as operações não tinham propósito negocial, substância econômica, entretanto, tal prova não fora feita.

Por tais razões, tem-se que da mesma forma como já decidido no processo do IPI entende-se que não há se falar em fraude ou simulação no presente caso.

Outro assunto debatido no processo foi a previsão no RIPI em seu artigo 195 e 196 que estabelece o valor tributável mínimo do IPI quando o produto for destinado a outro estabelecimento do próprio remetente ou a estabelecimento de firma com a qual mantenha relação de interdependência. No caso do IPI há legislação específica prevendo a operação entre empresas interdependentes. O relator expõe seu entendimento de que deve ser anulado o lançamento, considerando não foram tomados os procedimentos previstos nos artigos 195 e 196 do RIPI para apuração do “preço corrente” no mercado atacadista, no que foi vencido.

Assim, no processo do IPI foi mantido o lançamento, com base no artigo 195 do RIPI por ser operação entre empresas, porém com multa de 75%.

Todavia, diferentemente da legislação ordinária que trata do IPI, na legislação que trata do PIS e Cofins, não há tal previsão. O lançamento tributário tem por base o princípio da legalidade eleito como princípio tributário pela Constituição de 1988, previsto no CTN, em seu artigo 142 ao estabelecer que a atividade de lançar é vinculada, ou seja, deve obedecer estritamente os ditames legais. Como no caso do PIS e Cofins não há previsão na lei, inexistente parâmetro legal para amparar o lançamento de ofício perpetrado.

Neste sentido tem decidido este CARF em outras situações semelhantes. O processo administrativo 16004.720395/2013-93 (acórdão 1402-002.337), tratou sobre um auto de infração que, dentre outras situações, aborda a questão de empresas do mesmo grupo, também do ramo da indústria e comércio de produtos de higiene pessoal, perfumaria e cosméticos.

Um dos pontos da fundamentação da autuação foi de que a empresa Cosmed vendeu para a empresa Hypermarchas, que é empresa ligada e controladora da Cosmed, mercadorias por preços significativamente inferiores ao de mercado e aos praticados com demais clientes. A maioria dos preços praticados foi 30% abaixo dos praticados com os demais clientes e 32% abaixo do preço praticado pela Hypermarchas com seus próprios clientes, e que o preço praticado pela Cosmed com terceiros chega a ser 324% maior que o praticado com a Hypermarchas. Há outras empresas no caso concreto que foram adquiridas pela Hypermarchas, com as quais também tiveram operações com preços diferenciados na mesma perspectiva do já narrado.

A autoridade fiscal concluiu ainda que para os produtos submetidos à tributação concentrada, a Cosmed vende à Hypermarchas por um preço bem abaixo do praticado no mercado (em média 1/3 do valor), enquanto, para os produtos tributados pela alíquota

normal de PIS e da COFINS, a diferença diminui consideravelmente, chegando em alguns casos a serem iguais os preços de venda.

Assim, entendeu a autoridade administrativa que o Grupo Hypermarcas teria realizado planejamento tributário “abusivo” e como consequência autuou com fundamento na insuficiência de recolhimento das contribuições para o PIS e COFINS pela existência de Distribuição Disfarçada de Lucros (DDL).

Também foi objeto de autuação o IR e CSL, motivo pelo qual o julgamento foi submetido a 1ª Seção de Julgamento.

O relator do processo em seu voto, a respeito da exigência do PIS e da COFINS, menciona outros precedentes trazidos pela Recorrente: 3402-001.908, 3403-002.519 (casos Unilever), 3403-002.8.54 (caso Avon) e 203.13.027 (Caso Daudt). E ressalta que em todos esses casos o CARF tratou como mero planejamento tributário cancelando-se as respectivas exigências. (efl. 1.748 do referido processo).

Destacam-se partes da ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2009

(...)

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO LÍCITO. ELISÃO FISCAL.

É lícita a reorganização societária efetivamente levada a efeito pelo contribuinte sem a ocorrência simulação, fraude, abuso direito ou de formas ou ainda fraude à lei.

(...)

PIS E COFINS. INOCORRÊNCIA DE SIMULAÇÃO. REGIME MONOFÁSICO. INEXISTÊNCIA DE NORMA QUE ESTIPULE VALORES MÍNIMOS NAS OPERAÇÕES INTRAGRUPO. CANCELAMENTO DA EXIGÊNCIA.

Demonstradas que as operações questionadas pelo Fisco não configuram distribuição disfarçada de lucros, tampouco simulação, e na ausência de normas que estipulem valores mínimos a serem praticados entre empresas do mesmo grupo para fins da incidência de PIS e de Cofins no regime monofásico, cancela-se o crédito tributário correspondente.

(...)

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. INEXISTÊNCIA DE INTERESSE JURÍDICO COMUM NA SITUAÇÃO QUE CONSTITUA O FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. AUSÊNCIA DE OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS RESULTANTES DE ATOS PRATICADOS COM EXCESSO DE

PODERES OU INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTOS. IMPOSSIBILIDADE.

Cancelada a única infração que poderia, em tese e em relação aos coobrigados, demonstrar seus interesses jurídicos na situação que constituía o fato gerador da obrigação principal, bem como demonstrado não haver qualquer ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, por consequência, excluem-se os coobrigados do polo passivo da obrigação tributária.

Analizando o caso concreto pondera o Relator à efl. 7.150:

As operações levadas a efeito não podem ser tachadas de simuladas, e de fato não o foram, mas também não consigo enxergá-las sem propósito negocial, conforme consta na autuação.

A Recorrente demonstra em seu arrazoado que a prática é absolutamente comum no mercado em que atua, e que a estrutura utilizada e questionada pelo Fisco era, inclusive, já utilizada por uma das empresas incorporadas antes mesmo da aquisição de seu controle, conforme discorrerei oportunamente.

A despeito das questões organizacionais colacionadas pela Recorrente para justificar o modelo de sua estrutura, entendo que estamos diante de legítima reestruturação societária levada a efeito pela Recorrente ante as opções que a legislação societária e tributária lhe oferece.

Não é porque Hypermarchas, inicialmente, mantinha em uma só estrutura a produção e a comercialização de produtos por ela fabricados que não poderia vir a fazer uma cisão parcial e dividir suas operações em duas: a de produção e a de distribuição/comercialização dos produtos.

Aliás, o próprio mercado em que atua assim se estabeleceu (citou como exemplos os grupos Johnson & Johnson, Procter & Gamble, L'oreal, Colgate Palmolive, Avon, Beiersdorf, O Boticário, Unilever, SonofiAventis, Medley, Bayer e Eurofarma), bem como o surgimento de diversas empresas produtoras voltadas para o mercado (por exemplo, Total Pack, a Provider, a Sinter Futura, a K&G, a Freedom Cosméticos, a Eurofarma, a Mappel e a Greenwood).

Nesse cenário, manter sua estrutura unificada implicaria, sem sombra de dúvida, uma desvantagem competitiva que dificilmente lhe permitiria sobreviver no mercado.

Comprovado nos autos a ausência de simulação, e que a reestruturação levada a efeito pelo Grupo Hypermarchas levou-o a se enquadrar e no mesmo desenho organizacional que seus concorrentes, o fato de haver uma minoração da carga tributária daí incidente em suas operações, a meu ver, não tem o condão de classificar o planejamento tributário sequer como abusivo, haja

vista a inexistência de qualquer vício classificável como abuso de direito ou de formas, ou ainda fraude à lei.

Por essas mesmas razões, corroboro o entendimento da Recorrente de que a Lei nº 10.147/2000 não instituiu qualquer "regime diferenciado", "restrição" ou "exceção" na tributação das receitas provenientes das vendas de produtos monofásicos pela "Indústria" para a "Comercializadora", ainda que se trate de pessoas jurídicas integrantes do mesmo grupo empresarial.

Há de se ressaltar que, ao contrário da legislação do IPI, não há na legislação dessas contribuições qualquer conceito ligado à "interdependências" e "valor tributável mínimo"⁴, ou ainda critérios para arbitramentos da apuração de PIS e de Cofins.

Assim, não havendo simulação e inexistindo lei que preveja tratamento diferenciado entre empresas do mesmo grupo quando fixa a incidência monofásica do PIS e Cofins, voto pelo cancelamento do auto de infração.

Voto por conhecer do recurso de ofício, negando-lhe provimento; conheço do recurso voluntário, negando-lhe provimento quanto às preliminares, entretanto, dou-lhe provimento, quanto à ausência de motivação do auto de infração, determinando o seu cancelamento, e por fim, dou-lhe provimento quanto à ausência de responsabilidade do Sr. Mauro Sérgio de Oliveira Ribas.

(assinado digitalmente)
André Henrique Lemos