



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

Processo n° 10882.720216/2016-36
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-002.698 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de abril de 2018
Matéria IRPJ
Recorrente TOTAL QUÍMICA LIMITADA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

Ementa:

DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS. ALIENAÇÃO DE BEM DO ATIVO A PESSOA LIGADA POR VALOR NOTORIAMENTE INFERIOR AO DE MERCADO. REFLEXOS NO IRPJ E NA CSLL.

Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica aliena, por valor notoriamente inferior ao de mercado, bem do seu ativo a pessoa ligada, sendo que a diferença entre o valor de mercado e o de alienação deve ser adicionada ao lucro líquido para fins de cálculo do IRPJ e da CSLL.

CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Em sendo o lançamento da CSLL decorrente dos mesmos fatos que deram causa ao lançamento de IRPJ e tendo as mesmas razões de defesa, aplica-se mutatis mutandis o que foi decidido quanto à exigência do IRPJ, em razão de sua íntima relação de causa e efeito.

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE E CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

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.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. INCOMPETÊNCIA PARA APRECIAR.

Falece competência à autoridade julgadora para apreciação de aspectos relacionados com a inconstitucionalidade ou ilegalidade de normas tributárias, devendo, no julgamento de primeira instância, serem observadas as normas legais e regulamentares, assim como o entendimento da Receita

Federal expresso em atos normativos. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. LEGALIDADE. A cobrança de juros de mora com base no valor acumulado mensal da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - Selic - decorre de expressa disposição legal.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. PERCENTUAL. LEGALIDADE. Os percentuais da multa de ofício exigíveis em lançamento de ofício são determinados expressamente em lei, sendo que a multa 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 1964, comprovando-se, no caso concreto, o intuito doloso do sujeito passivo.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa (Relator), Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Lizandro Rodrigues de Sousa (Suplente convocado), Gustavo Guimarães da Fonseca, Flavio Machado Vilhena Dias, e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

Relatório

Por bem esclarecer a autuação, adoto trecho do relatório DRJ, complementando-o ao final para a devida síntese do processo:

*“Assim, com base em tudo o que se apurou, o Auditor-Fiscal emitiu o **Termo de Verificação Fiscal** de fls. 92/103, parte integrante dos Autos de Infração de IRPJ e CSLL, no qual a autoridade fiscal assim se manifesta, em resumo:*

1. Considerações Iniciais

[...]

2. O Procedimento Fiscal foi realizado com o objetivo de se verificar os impactos tributários decorrentes das transações comerciais envolvendo o contribuinte e as empresas a seguir listadas. As referidas empresas são administradas pelo sócio administrador FRANCISCO JOSE MARI, CPF 014.350.888-16, que também é sócio administrador da empresa TOTAL QUÍMICA LIMITADA.

EMPRESA	CNPJ
TOTAL LOG COMERCIO E DIST DE PRODUTOS SANEANTES LTDA	12.764.851/0001-90
TOTAL CENTRO DE DISTRIBUICAO INTEGRADA LTDA	12.460.301/0001-87
TOTAL RIO COMERCIO E DIST DE PRODUTOS SANEANTES LTDA	14.426.958/0001-53
TOTAL ARTE CENTRO DE DISTRIBUICAO INTEGRADA LTDA	15.269.433/0001-14

[...]

2. Irregularidades Apuradas

15. No dia 02/10/2014, na ocasião do início da fiscalização, foi constatado que três empresas (TOTAL QUÍMICA, TOTAL LOG e TOTAL CENTRO) funcionam praticamente no mesmo endereço cadastral. Além disso, constatou-se que as três são intimamente ligadas, tendo em vista serem administradas pelo sócio majoritário FRANCISCO JOSE MARI ...

[...]

17. Posteriormente, verificou-se que a empresa TOTAL ARTE também está instalada na mesma área de funcionamento da TOTAL QUÍMICA (a poucos metros de distância).
18. ... as transações comerciais envolvendo a indústria TOTAL QUÍMICA e as unidades atacadistas TOTAL LOG, TOTAL CENTRO, TOTAL RIO e TOTAL ARTE se enquadram na hipótese de distribuição disfarçada de lucros prevista no Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000 de 26 de março de 1999) ...

19. *A figura da distribuição disfarçada de lucros foi criada com o intuito de impedir a evasão do IRPJ e da CSLL por meio da transferência de rendimentos ou de patrimônio a pessoa ligada, em geral com regime tributário mais vantajoso. Trata-se de instituto que permite a presunção de distribuição de lucros sempre que comprovada a ocorrência de qualquer das hipóteses previstas no artigo 464 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000 de 26 de março de 1999). O inciso I do referido artigo, a seguir transcrito, define uma das hipóteses de distribuição disfarçada de lucros como sendo a alienação, por valor notoriamente inferior ao de mercado, de bem a pessoa ligada.*

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;

20. *A distribuição disfarçada de lucros pressupõe o envolvimento de pessoas ligadas, justamente porque o vínculo entre as pessoas envolvidas nos negócios e o interesse comum que daí nasce, facilita ocultar o verdadeiro motivo da transação, com a conseqüente subtração dos resultados à tributação. Os conceitos de pessoa ligada e valor de mercado estão previstos nos artigos 465 e 466 do Regulamento do Imposto de Renda a seguir transcritos.*

[...]

21. *A empresa TOTAL QUÍMICA, durante os anos calendários 2011 e 2012, teve como únicos sócios FRANCISCO JOSE MARI e ROBERTA MARI. Por outro lado, os dois figuraram, direta ou indiretamente, como únicos sócios das empresas TOTALOG, TOTAL CENTRO, TOTAL RIO e TOTAL ARTE nos referidos anos [...]. Além disso, FRANCISCO JOSE MARI, sócio majoritário, foi administrador das cinco empresas nos referidos anos. Assim, ficou caracterizada a íntima ligação das empresas, conforme previsto nos artigos 465 e 466 do Regulamento do Imposto de Renda descritos no parágrafo anterior. Neste caso, a alienação de bens pela TOTAL QUÍMICA, por valor notoriamente inferior de mercado, às pessoas ligadas (sócios) se deu por intermédio de sociedades na qual os sócios possuem interesse direto, ou seja, por intermédio das unidades atacadistas TOTALOG, TOTAL CENTRO, TOTAL RIO e TOTAL ARTE conforme previsto no artigo 466 do Regulamento do Imposto de Renda.*

-
22. *A íntima ligação entre as empresas fica mais evidenciada pelo fato dos dois maiores atacados, TOTALOG e TOTAL CENTRO, possuírem em seus contratos sociais expressa informação de que a industrialização de seus produtos é realizada em local específico, na TOTAL QUÍMICA, conforme exposto nos parágrafos 5 e 8. Além disso, a TOTAL CENTRO autorizou a cessão de suas duplicadas para assegurar o cumprimento de todas as obrigações assumidas pela TOTAL QUÍMICA em Contrato de Capital de Giro / e ou Conta Garantida, junto ao HSBC Bank Brasil S.A, conforme exposto no parágrafo 10.*
23. *As empresas TOTALOG, TOTAL CENTRO, TOTAL RIO e TOTAL ARTE optaram, nos anos calendários 2011 e 2012, pela tributação do IRPJ e CSLL com base no lucro presumido. Tendo em vista as suas atividades, o percentual de lucro presumido aplicado sobre as receitas obtidas nas*

vendas dos produtos industrializados pela TOTAL QUÍMICA foi de oito por cento (8%). Por outro lado, a empresa TOTAL QUÍMICA foi tributada nos referidos anos com base no lucro real trimestral.

24. *A constituição das empresas TOTALOG, TOTAL CENTRO, TOTAL RIO e TOTAL ARTE propiciou, de forma indevida, a redução dos tributos IRPJ e CSLL incidentes sobre as vendas da empresa TOTAL QUÍMICA. Parte dos produtos industrializados por ela, ao invés de serem vendidos diretamente aos clientes, foram “vendidos” a preço notoriamente inferior ao de mercado para as empresas ligadas as quais efetuavam as vendas aos clientes do grupo. Com isso, o IRPJ e CSLL incidentes sobre essas vendas foram reduzidos significativamente, tendo em vista as formas de tributação das cinco empresas relatadas no parágrafo anterior.*
25. *Nas Declarações de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – DIPJ dos anos calendários 2011 e 2012 apresentadas pela TOTAL QUÍMICA constatou-se percentual de margem de lucro líquido (receita bruta/lucro líquido) de apenas 0,751% e 0,898%, respectivamente. A estratégia adotada pelos sócios foi reduzir significativamente a receita bruta da TOTAL QUÍMICA, através da venda de parte dos produtos fabricados às empresas atacadistas ligadas por preço notoriamente inferior ao de mercado. Com isso, os valores de IRPJ e CSLL pagos pela TOTAL QUÍMICA foram reduzidos de forma extremamente significativa. Por outro lado, ao venderem as mercadorias aos clientes do grupo, as empresas atacadistas ligadas, tributadas com base no lucro presumido, pagaram IRPJ e CSLL sobre o percentual presumido de lucro de apenas 8%, tendo em vista suas atividades.*
26. *O §1º do artigo 465 do Regulamento do Imposto de Renda, descrito no parágrafo 20, define como uma das hipóteses de valor de mercado a importância em dinheiro que o vendedor poderia obter mediante negociação do bem no mercado, ou seja, numa negociação com terceiros não ligados. Numa negociação independente. Dessa forma, o valor de mercado dos produtos vendidos pela TOTAL QUÍMICA às empresas TOTALOG, TOTAL CENTRO, TOTAL RIO e TOTAL ARTE (empresas ligadas) é justamente o valor dos produtos vendidos pelas empresas ligadas aos clientes do grupo (terceiros não ligados).*

27. *O inciso I do artigo 467 do Regulamento do Imposto de Renda, a seguir transcrito, prevê que, uma vez constatada a distribuição disfarçada de lucros, a diferença entre o valor de mercado (venda aos terceiros não ligados) e o de alienação (venda às empresas ligadas) será adicionada ao lucro líquido do período de apuração para efeito de determinação do lucro real da pessoa jurídica, no caso a TOTAL QUÍMICA.*

[...]

28. *A verificação da distribuição disfarçada de lucros se deu a partir da análise das notas fiscais eletrônicas - NFe de venda emitidas pela TOTAL QUÍMICA às empresas TOTALOG, TOTAL CENTRO, TOTAL RIO e TOTAL ARTE (empresas ligadas) e dessas empresas aos clientes do grupo (terceiros não ligados) durante os anos calendários 2011 e 2012. As notas fiscais emitidas estão disponíveis no ambiente SPED NOTA FISCAL ELETRÔNICA. A seguir é detalhada a metodologia que foi utilizada na análise.*

[...]

29. *A seguir é apresentado o resumo dos valores obtidos os quais comprovam que a empresa TOTAL QUÍMICA efetuou distribuição disfarçada de lucros aos sócios por intermédio das empresas ligadas.*

Empresa	Compras da TOTAL QUÍMICA	Distribuição Disfarçada de Lucros
TOTALOG	28.622.356,47	51.241.204,65
TOTAL CENTRO	30.603.970,20	48.436.163,91
TOTAL RIO	3.580.962,94	5.008.092,62
TOTAL ARTE	809.409,84	1.947.051,05
Total	63.616.699,45	106.632.512,23

30. *No resumo, observa-se que a empresa TOTAL QUÍMICA vendeu para as empresas do grupo o valor total de R\$ 63,6 milhões durante os anos calendários 2011 e 2012. Caso os preços praticados fossem os de mercado, essas vendas totalizariam R\$ 170,2 milhões. Com isso, concluiu-se que a TOTAL QUÍMICA efetuou distribuição disfarçada de lucros no valor de R\$ 106,6 milhões (170,2 - 63,6) durante os anos calendários 2011 e 2012 ao aliena, **por valor notoriamente inferior ao de mercado**, bens do seu ativo às pessoas ligadas, conforme previsão contida no inciso I do artigo 464 do Regulamento do Imposto de Renda descrito no parágrafo 19. O valor das vendas efetuadas pela TOTAL QUÍMICA às empresas ligadas correspondeu a somente 37,3% do valor de mercado das mercadorias.*

[...]

34. *A alegação da empresa não prospera, já que ficou nitidamente demonstrado neste Termo de Verificação Fiscal a distribuição disfarçada de lucros. Além disso, toda a logística de distribuição dos produtos produzidos pela TOTAL QUÍMICA poderia ser implementada através da abertura de estabelecimentos filiais, sem a necessidade da constituição de novas pessoas jurídicas ligadas com regime tributário mais vantajoso.*
35. *Junto com este Termo de Verificação Fiscal, segue planilhas eletrônicas, gravadas em CD, com os arquivos relacionados a seguir. No ambiente SPED NOTA FISCAL ELETRÔNICA estão disponíveis as notas fiscais eletrônicas emitidas. A TOTAL QUÍMICA já teve acesso prévio aos referidos arquivos ao receber o Termo de Constatação Fiscal descrito no parágrafo 31.*

[...]

37. *Tendo em vista a íntima relação de causa e efeito com o IRPJ, é oportuno destacar que a CSLL também não pode ser reduzida pela distribuição disfarçada de lucros, conforme previsto no artigo 60 da Lei nº 9.532/97 a seguir transcrito.*

*Art. 60. O valor dos lucros distribuídos disfarçadamente, de que tratam os arts. 60 a 62 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, com as alterações do art. 20 do Decreto-Lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983, serão, também, **adicionados ao lucro líquido para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido.***

38. *Diante de tudo que foi exposto, faz-se necessário realizar o presente lançamento de ofício do IRPJ e da CSLL, decorrente da distribuição disfarçada de lucros verificada nos anos calendários 2011 e 2012, conforme previsto no inciso I do artigo 467 do Regulamento do Imposto de Renda e artigo 60 da Lei nº 9.532, de 1997.*

3. Qualificação da Multa

[...]

41. *Especial atenção deve ser dedicada ao que dispõe o § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, acima transcrito. Nele citado, o artigo 72 da Lei nº 4.502/64 assim define fraude:*

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

42. *O procedimento adotado pelos sócios das empresas está compreendido na definição de fraude. A criação das empresas atacadistas ligadas (TOTALOG, TOTAL CENTRO, TOTAL RIO e TOTAL ARTE), com regime tributário mais favorecido, teve por objetivo único a redução tributária sobre a vendas das mercadorias produzidas pela TOTAL QUÍMICA. Não prospera a alegação de que as empresas atacadistas ligadas foram criadas para gerir a logística de distribuição dos produtos produzidos pela TOTAL QUÍMICA, conforme relatado no parágrafo 34.*

43. *A base de cálculo é uma das características essenciais da obrigação tributária principal. Ao ser criado o artifício doloso exaustivamente relatado neste Termo de Verificação Fiscal, as características essenciais da obrigação tributária principal foram modificadas, com conseqüente redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL incidentes sobre as vendas das mercadorias produzidas pela TOTAL QUÍMICA.*

44. *O procedimento adotado não pode ser confundido com planejamento tributário. Isso porque, planejamento tributário é a aplicação de um ou mais dispositivos permitidos pela legislação de tal forma que a carga tributária da empresa (ou do grupo empresarial) seja reduzida de forma lícita.*

45. *Pelo que foi exposto, conclui-se que a TOTAL QUÍMICA fraudou de forma nítida, justificando-se, assim, plenamente a aplicação da multa qualificada.*

4. Responsabilidade Solidária

46. *O artigo 135 do Código Tributário Nacional - CTN determina a responsabilização de mandatários, prepostos, empregados, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado em razão de créditos tributários resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.*

47. *No presente caso, foi lançada a multa qualificada (capítulo 3), em função de ter sido apurado de forma nítida a fraude decorrente de infração de lei.*

48. *Conforme foi exposto no capítulo 1 deste Termo de Verificação Fiscal, FRANCISCO JOSE MARI, CPF 01.4.350.888-16, foi o sócio administrador de todas as empresas ligadas durante todo o período fiscalizado (anos 2011 e 2012). Representou ativamente a empresa TOTAL QUÍMICA. Dessa forma, em razão das infrações demonstradas, cabe a ele também a responsabilização pelos créditos tributários apurados.*
49. *Pelo exposto, foi lavrado Termo de Sujeição Passiva Solidária para o sócio administrador qualificado no parágrafo anterior.*

5. Considerações finais

50. *Encerra-se nesta data a ação fiscal determinada por meio do Mandado de Procedimento Fiscal 08.1.13.00-2014-00346-5, tendo sido apuradas irregularidades que resultaram na lavratura do Auto de Infração – IRPJ e CSLL, referente à distribuição disfarçada de lucros.*
51. *A presente fiscalização se ateve exclusivamente aos anos calendários 2011 e 2012 aos fatos constantes neste Termo de Verificação e termos lavrados no curso dos trabalhos.*

[...]

*A TOTAL QUÍMICA foi cientificada pessoalmente do encerramento do procedimento fiscal e das autuações em 28/01/2016, através do **Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento Total do Procedimento Fiscal** de fls. 158/161. Na mesma data, o sujeito passivo por responsabilidade tributária - FRANCISCO JOSÉ MARI - recebeu, através de seu procurador, o **Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento Total do Procedimento Fiscal - Responsabilidade Tributária** de fls. 162/165. Ambos também receberam todos os documentos de lançamento em mídia digital não regravável (CD/DVD).*

Em 24/02/2016, a Interessada apresentou suas Impugnações ao Auto de Infração de IRPJ (fls. 184/208) e ao Auto de Infração de CSLL (fls. 250/273) nas quais, em síntese, assim se pronunciou (tendo em vista a conexão dos dois autos de infração e a identidade de argumentos observada nas duas impugnações, transcrevemos trechos da impugnação contra o AI de IRPJ):

I - BREVE RETROSPECTO DOS FATOS:

[...]

08. Entretanto, como se passará a demonstrar, o presente Auto de Infração é abusivo, pautado em nulidades insanáveis, razão disso não merecendo melhor sorte senão sua total improcedência, sob pena de estar cometendo terrível injustiça, vejamos:

II - PRELIMINARMENTE:

09. É nula de pleno direito a presente atuação por falta dos pressupostos legais e indispensáveis a caracterização da respectiva infração, eis que, estando desta forma, eivado de vícios insanáveis, por certo enseja cerceamento de defesa, eis que evidente a impossibilidade de impugnar o malsinado despacho decisório.

10. Com efeito, ainda que plausíveis, os elementos que orientaram a conclusão do Auditor Fiscal, o que não se admite nem mesmo por um absurdo na esfera administrativa, não lograram superar o campo da mera presunção, afigurando-se, destarte, insuficientes para justificar o despacho decisório.

11. Por derradeiro, é de se afastar a hipótese de que a empresa defendente tenha de qualquer modo participado ativa ou passivamente de qualquer ato de trama, fraude ou conluio, que objetivasse burlar ou fraudar os Cofres Públicos.

12. Ressalta-se ainda que milita em favor da empresa defendente a presunção de boa fé, a qual somente pode ser elidida mediante prova concreta em contrário, já que inexiste no Direito, qualquer regra ou princípio que erija a má-fé e, critério de interpretação.

[...]

III - LEGITIMIDADE PASSIVA "AD CAUSAM":

15. Pelo amor aos debates, demonstraremos, mais uma vez que a inclusão do sócio majoritário como responsável tributário divorcia-se dos elementos fáticos materializados nos autos, primeiramente, porque o auto de

infração sequer motivou e/ou fundamentou quais foram às razões que pudessem justificar a responsabilização, não houve sequer indicio de excesso de poderes ou infração a lei, contrato social ou estatutos.

[...]

17. Cumpre assinalar que, concernente aos limites da responsabilização pessoa do sócio-administrador pelo não recolhimento dos tributos devidos, especialmente a relativa aos lindes do conceito de infração à lei, especificamente no que se refere à inclusão do mero não-recolhimento do tributo dentro desta categoria.

[...]

21. Esse posicionamento, de que o não-recolhimento de tributo em si não constitui infração à lei ensejadora da responsabilização pessoa do sócio-administrador foi posteriormente pacificado no âmbito da 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça ...

[...]

23. A jurisprudência é pacífica entendendo que para redirecionamento contra sócio-gerente ou diretor da pessoa jurídica, somente é possível quando comprovado que este agiu com culpa ou dolo, contrariando a lei o contrato e/ou estatuto ...

[...]

26. ... é necessário, identificar, descrever com clareza a conduta exorbitante, abusiva ou ilegal, narrando com objetividade quais atos temerários de gestão praticados pelos administradores ...

27. Outrossim, como suporte de todas as alegações mencionadas até aqui, podemos citar diversas garantias e direitos fundamentais dos cidadãos - cláusulas pétreas - previstas na Carta Magna. A Constituição Federal de 1988 assegura em seu artigo 5º, LIV e LV, o devido processo legal, a ampla defesa e o contraditório:

[...]

33. Por fim, verifica-se que o Auto de Infração nem ao menos justificou a pertinência da inclusão do sócio majoritário como responsável tributário, caracterizando assim nulidade insanável, porque impossibilita a apresentação de defesa técnica, não trazendo em seu bojo os motivos ensejadores fundamentados da inclusão, é o que desde logo também fica pleiteado.

IV - DA ILEGALIDADE DA MULTA:

34. De há muito tempo se reconhece ao Poder Judiciário o direito de excluir ou mitigar a multa fiscal imposta pela autoridade administrativa. É facultado ao Poder Judiciário, atendendo à circunstância do caso concreto, reduzir multa excessiva aplicada pelo Fisco.

37. No caso vertente trata-se, sem sombra de dúvidas, das chamadas multas moratórias também se desfiguraram em função do seu montante excessivo em relação à infração tributária. Num sistema em que há previsão de juros (para indenizar) e correção monetária (para manter o cunho liberatório da moeda), a imposição de multas elevadas, isto é, de trinta por cento do valor atualizado do débito leva a verdadeira confisco do patrimônio do requerente.

[...]

40. O princípio da capacidade contributiva do contribuinte e a vedação do confisco são hoje princípios constitucionais expressos em matéria tributária, art. 145, parágrafo primeiro, e art. 150, IV da Constituição Federal ...

[...]

45. Assim sendo é patente a ilegalidade da multa imposta pela autoridade administrativa e como demonstrado a admissibilidade espera que digno Vossa Senhoria, em declarar a sua nulidade ou reduzir à realidade financeira que vive nosso País, reduzindo-a a 2% (dois por cento) do valor principal possivelmente devido

[...]

52. Desta forma, mostra-se totalmente desprovida de amparo legal a multa aplicada [...] devendo ser declarada nula de pleno direito, porque viola o princípio constitucional do não confisco, previsto no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, alternativamente, caso não seja anulada, que ora não se acredita, requer sua aplicação em tão somente no percentual inferior a 25% (vinte e cinco por cento) do valor principal lançado no malsinado auto de infração, por ser medida de saneamento.

V - INCONSTITUCIONALIDADE DA TAXA SELIC:

[...]

55. O art. 161 do CTN limita a cobrança de juros de mora em taxa de 1% ao mês, salvo disposição legal expressa em contrário e, nesse particular, seria legítimo interpretar o percentual nele previsto como teto, e não como base de legislação posterior.

[...]

60. A legislação federal na qual fundamenta o M. Juízo para atribuir legalidade à aplicação da taxa SELIC não delinea como a mesma se configura, representando notável e inconstitucional delegação legislação a textos infralegais, violando tanto a Constituição Federal, em dispositivos ali estabelecidos, como o Código Tributário Nacional.

61. A mais evidente é a violação ao princípio da legalidade previsto pelo artigo 150, inciso I, da nossa atual Carta Política. O art. 161, § 1º, do CTN, com força de Lei Complementar, diz que os juros serão de 1%, se a lei não dispuser em contrário.

62. A lei ordinária não criou a taxa Selic, mas tão-somente estabeleceu seu uso, contrariando a lei complementar, pois está só autorizou juros diversos de 1% se lei estatuir em contrário.

[...]

68. O quantum debeat do tributo, assim, não seria estabelecido por lei, mas por ato da Administração Pública.

69. Os índices da taxa Selic são estabelecidos por circulares do Comitê de Política Monetária do BACEN e podem ser alterados ainda antes do prazo previsto para sua vigência, contrariando os princípios da anterioridade e segurança jurídica.

70. O BACEN tem competência financeira, mas não tributária, ferindo o princípio da indelegabilidade de competência tributária.

71. E cabe ressaltar que em matéria tributária a taxa de juros é fixada pela legislação não só em favor do poder tributante, mas também em garantia do contribuinte.

[...]

76. Desta forma, é de ser extirpado do quantum da incidência da taxa SELIC, eis que não pode sobrepor-se aos ditames constitucionais, notadamente já que qualquer alteração deve ser editada em lei própria, sob pena de contrariar a ordem de limitação ao poder de tributar prevista em nossa Lei Maior.

VI - DO MÉRITO:

77. Prima face, antes de adentrarmos as razões de mérito propriamente dito, se faz necessário tecermos alguns comentários sobre a empresa impugnante, que tem como objetivo social a industrialização e comercialização de produtos de limpeza do lar e ambientes públicos, com representação em todo território nacional atuando estrategicamente de maneira subdividida por questões de gestão logística, distribuição, comercialização, em locais e unidades de negócios específicos em regiões e sub-regiões.

[...]

79. Ad argumentandum, a reestruturação da Total Química, ocorreu na verdade em uma rede de negócios especificamente para gerir a logística e distribuição de mercadorias industrializadas subdividindo o mercado para melhor atendimento com grupos de pessoas definidos pelas empresas envolvidas consideradas coligadas, inexistindo qualquer manipulação ou lucro distribuído disfarçadamente, com desconto houve a venda de mercadorias adquiridas para revenda a terceiro, para que possa atingir os preços finais de mercado, existindo assim semelhança com os preços finais realizados pelas empresas coligadas e a empresa impugnante, conforme constatado pela própria planilha apresentada pelo auditor fiscal de rendas, sendo incontroverso, portanto, que as empresas atingem mercados finais diferentes, obedecendo os preços definidos e aceitos pelo próprio mercado nacional, não ensejando assim nenhuma hipótese de prejuízo fiscal e/ou ocultação de informação, é o que também desde logo fica explanado.

80. Nessa cadência, as pessoas jurídicas, efetivamente foram criadas com atuações distintas exercendo atividades pré-ordenadas, tudo no intuito de melhor atender mercados distintos, sem nenhuma influência tributária, a empresa impugnante tem direito de se organizar, e assim o fez, economicamente e empresarialmente, assim podendo exercer os atos de planejamento fiscal, não podendo simplesmente ser obrigada a pagar mais tributo, quando evidenciado que as atividades econômicas atuam em mercados distintos e pré-ordenados.

81. De outro lado, o sistema tributário nacional privilegia o princípio da legalidade, nos termos do artigo 5º § 2º da Constituição Federal, o princípio da legalidade genérica, segundo o qual toda obrigação de fazer ou não fazer decorre de lei, e no art. 150, inciso I, o princípio da estrita legalidade para o direito tributário, ambos os dispositivos estando assim redigidos:

[...]

83. *Prevalece inquestionavelmente a doutrina segundo a qual os princípios da estrita legalidade, tipicidade fechada e reserva absoluta da lei formal não permitem interpretações extensivas contra o contribuinte, ou mesmo a integração analógica para fim de exigir tributo, sendo que o artigo 108 do CTN e seu § 1º mostram claramente o posicionamento em prol do contribuinte na existência de dúvidas de interpretação. Acresça-se a isso o disposto no artigo 112 do mesmo CTN que esclarece o princípio da tipicidade fechada e estrita legalidade previsto no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal.*

[...]

85. *Nesse diapasão, se não for efetivamente comprovada má-fé na referida operação, não restará caracterizada o favorecimento econômico, conforme previsto no parágrafo VI do artigo 464 do RIR...*

[...]

87. *Por fim, caso seja mantido o malsinado Auto de Infração, que ora não se acredita, medida de rigor salientar que as empresas coligadas recolheram integralmente os impostos em suas operações, fato este totalmente desprezado pelo agente fiscalizador de renda, devendo no mínimo ser compensados na origem, influenciando assim no montante de juros e multa aplicado, sob pena de se perpetuar a cobrança de tributo *non ibis in idem*, é o que também fica requerido.*

88. *Ante ao EXPOSTO, espera de Vossa Senhoria seja a presente IMPUGNAÇÃO acolhida, para, a final ser julgada inteiramente improcedente a NOTIFICAÇÃO, tomando-se, pois, insubsistente a pretensão aduzida na mesma, por ser medida de mais lúdima aplicação do Direito e distribuição de Justiça.*

Após análise da impugnação interposta pelo contribuinte a 1ª Turma da DRJ/JFA rejeitou a preliminar de nulidade e, no mérito, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido, conforme ementa a seguir:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS. ALIENAÇÃO DE BEM DO ATIVO A PESSOA LIGADA POR VALOR NOTORIAMENTE INFERIOR AO DE MERCADO. REFLEXOS NO IRPJ E NA CSLL.

Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica aliena, por valor notoriamente inferior ao de mercado, bem do seu ativo a pessoa ligada, sendo que a diferença entre o valor de mercado e o de alienação deve ser adicionada ao lucro líquido para fins de cálculo do IRPJ e da CSLL.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Em sendo o lançamento da CSLL decorrente dos mesmos fatos que deram causa ao lançamento de IRPJ e tendo as mesmas razões de defesa, aplica-se mutatis mutandis o que foi decidido quanto à exigência do IRPJ, em razão de sua íntima relação de causa e efeito.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE E CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

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.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. INCOMPETÊNCIA PARA APRECIAR.

Falece competência à autoridade julgadora para apreciação de aspectos relacionados com a inconstitucionalidade ou ilegalidade de normas tributárias, devendo, no julgamento de primeira instância, serem observadas as normas legais e regulamentares, assim como o entendimento da Receita Federal expresso em atos normativos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

A cobrança de juros de mora com base no valor acumulado mensal da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - Selic - decorre de expressa disposição legal.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. PERCENTUAL. LEGALIDADE.

Os percentuais da multa de ofício exigíveis em lançamento de ofício são determinados expressamente em lei, sendo que a multa 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 1964, comprovando-se, no caso concreto, o intuito doloso do sujeito passivo.

RESPONSABILIDADE ATRIBUÍDA A ADMINISTRADOR DA PESSOA JURÍDICA. ART. 135 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.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Inconformada com a decisão da DRJ, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário para apreciação deste Conselho aduzindo as mesmas razões de impugnação.

Cumprе salientar que o responsável tributário FRANCISCO JOSÉ MARI apresentou recurso voluntário fora do prazo legal (vide fls. 430), sendo considerado revel no presente processo.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa - Relator.

A recorrente foi cientificado do Acórdão 09-061.074 – 1ª Turma da DRJ/JFA, em 09/01/2017, e interpôs o presente Recurso Voluntário em 03/02/2017, o que configura sua tempestividade. Sendo assim, conheço do presente recurso.

Quanto ao responsável tributário FRANCISCO JOSÉ MARI, reitera-se, este não apresentou recurso voluntário dentro do prazo legal, e, em decorrência disso, não foi instaurada a fase litigiosa do procedimento, na conformidade do disposto no art. 14, do Decreto nº 70.235/72 não sendo conhecido o seu recurso voluntário.

Da Preliminar de Nulidade

Em sede de preliminar, a Recorrente reitera o pedido de declaração de nulidade da decisão de primeira instância feito na impugnação, no qual alegou que a decisão recorrida não teria evidenciado as razões que consubstanciaram a infração, baseando seus argumentos em princípios constitucionais como a legalidade, devido processo legal, ampla defesa e contraditório.

No entanto, não merecem provimento as alegações da recorrente, uma vez que pode ser constatado no Termo de Verificação Fiscal (fls. 92/103) os critérios de apuração da fiscalização, as transações consideradas, os motivos e os fundamentos legais que amparam os lançamentos tributários com base na distribuição disfarçada de lucros, bem como pela clareza da autoridade fiscal ao dissertar sobre a qualificação da multa de ofício e atribuição de responsabilidade solidária ao sócio Francisco José Mari.

Sendo assim, adoto parte das razões de decidir da decisão recorrida no que se refere à preliminar de nulidade (cf. §3º, art. 57, RICARF) o qual segue transcrito abaixo:

“Preliminarmente, a TOTAL QUÍMICA requer a nulidade dos lançamentos com os seguintes argumentos, em resumo (destaques nossos):

09. **É nula de pleno direito a presente autuação por falta dos pressupostos legais e indispensáveis a caracterização da respectiva infração, eis que, estando desta forma, eivado de vícios insanáveis, por certo enseja cerceamento de defesa, eis que evidente a impossibilidade de impugnar o malsinado despacho decisório.**

10. Com efeito, ainda que plausíveis, os elementos que orientaram a conclusão do Auditor Fiscal, o que não se admite nem mesmo por um absurdo na esfera administrativa, **não lograram superar o campo da mera presunção, afigurando-se, destarte, insuficientes para justificar o despacho decisório.**

11. Por derradeiro, **é de se afastar a hipótese de que a empresa defendente tenha de qualquer modo participado ativa ou passivamente de qualquer ato de trama, fraude ou conluio, que objetivasse burlar ou fraudar os Cofres Públicos.**

12. Ressalta-se ainda que **milita em favor da empresa defendente a presunção de boa fé, a qual somente pode ser elidida mediante prova concreta em contrário, já que inexistente no Direito, qualquer regra ou princípio que erija a má-fé e, critério de interpretação.**

Ocorre que, como já visto, salvo as exceções expressas na legislação tributária, as quais não se amoldam ao presente caso, a arguição de inconstitucionalidade não é oponível na esfera administrativa. Apreciação de inconstitucionalidade de norma é atribuição exclusiva do Poder Judiciário, conforme arts. 97 e 102 da CF/88.

As decisões judiciais juntadas à impugnação têm força entre as partes e nos exatos limites em que as questões principais foram decididas, a teor dos arts. 503 e 506 do CPC/20151. Portanto, não vinculam esta instância administrativa, a qual está adstrita ao princípio da legalidade.

Ademais, o Termo de Verificação Fiscal de fls. 92/103 – parte integrante dos Autos de Infração – descreveu com clareza e de forma detalhada todas as irregularidades apuradas ao longo da auditoria. Foram explicitados os critérios de apuração, as transações consideradas, os motivos e os fundamentos legais que amparam os lançamentos tributários com base na distribuição disfarçada de lucros. Também foi claro o Autuante ao dissertar acerca da qualificação da multa de ofício e da atribuição de responsabilidade solidária ao sócio Francisco José Mari.

Vejamos, a título de breve exemplo, o seguinte trecho do Termo de Verificação Fiscal:

30. No resumo, observa-se que a empresa TOTAL QUÍMICA vendeu para as empresas do grupo o valor total de R\$ 63,6 milhões durante os anos calendários 2011 e 2012. Caso os preços praticados fossem os de mercado, essas vendas totalizariam R\$ 170,2 milhões. Com isso, concluiu-se que a TOTAL QUÍMICA efetuou distribuição disfarçada de lucros no valor de R\$ 106,6 milhões (170,2 - 63,6) durante os anos calendários 2011 e 2012 ao aliena, **por valor notoriamente inferior ao de mercado, bens do seu ativo às pessoas ligadas, conforme previsão contida no inciso I do artigo 464 do**

Regulamento do Imposto de Renda descrito no parágrafo 19. O valor das vendas efetuadas pela TOTAL QUÍMICA às empresas ligadas correspondeu a somente 37,3% do valor de mercado das mercadorias.

[...]

34. A alegação da empresa não prospera, já que ficou nitidamente demonstrado neste Termo de Verificação Fiscal a distribuição disfarçada de lucros. Além disso, toda a logística de distribuição dos produtos produzidos pela TOTAL QUÍMICA poderia ser implementada através da abertura de estabelecimentos filiais, sem a necessidade da constituição de novas pessoas jurídicas ligadas com regime tributário mais vantajoso.

[...]

38. Diante de tudo que foi exposto, faz-se necessário realizar o presente lançamento de ofício do IRPJ e da CSLL, decorrente da distribuição disfarçada de lucros verificada nos anos calendários 2011 e 2012, conforme previsto no inciso I do artigo 467 do Regulamento do Imposto de Renda e artigo 60 da Lei nº 9.532, de 1997.

Vale ressaltar que essas irregularidades já tinham sido antes constatadas e científicas à TOTAL QUÍMICA através do Termo de Constatação Fiscal de fls. 28/30, com concessão de prazo dilatado para manifestação. Junto com este Termo, foi entregue CD autenticado contendo, entre outras informações, arquivos com as notas fiscais eletrônicas de todas as empresas ligadas e com a metodologia utilizada na apuração dos valores. Ou seja, a defesa a esse respeito em momento algum foi cerceada.

A própria Interessada assim se manifestou em seu requerimento de dilação de prazo relacionado com o Termo de Constatação Fiscal (fls. 32/33): "favorecendo assim também o exercício do devido processo legal do contraditório e da ampla defesa". Como já dito acima, o prazo requerido foi concedido.

Quanto às vendas da TOTAL QUÍMICA para as empresas do grupo por preço notoriamente inferior ao de mercado, durante os anos-calendário 2011 e 2012, nenhum argumento pôde ser detectado na Peça de Impugnação capaz de ameaçar o lançamento. As vendas aconteceram e a condição de coligadas das empresas destinatárias não foi questionada em momento algum. Assim, assomam-se como legítimas as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL reconstruídas pela Fiscalização com fulcro nas disposições do inciso I do artigo 467 do Regulamento do Imposto de Renda e do artigo 60 da Lei nº 9.532, de 1997, em se tratando das operações de saída dos produtos da TOTAL QUÍMICA para as coligadas TOTALLOG, TOTAL CENTRO, TOTAL RIO e TOTAL ARTE.

Caberia à Interessada a apresentação de prova em contrário, o que não aconteceu até o presente momento, em que pesem as oportunidades abertas na fase procedimental. Dessa forma, confirma-se que as autuações em questão se encontram revestidas de suas formalidades essenciais e em estrita observância aos ditames legais, e, como já se disse, falece competência à autoridade julgadora para apreciação de aspectos relacionados com a inconstitucionalidade ou ilegalidade de normas tributárias."

Do Mérito

Em relação ao mérito, a recorrente acrescenta às razões de impugnação, o pedido realização de prova pericial contábil em todas as empresas listadas pela fiscalização

sob o fundamento de que, se apurado o valor do lucro auferido pela Recorrente, chegar-se-ia a valor diminuto, longe do montante estampado no Auto de Infração.

No entanto, esclarece-se, que é exatamente este o motivo da autuação, ou seja, a presunção relativa de distribuição disfarçada de lucros entre as empresas ligadas, à vista da comercialização de produtos para empresas ligadas, a preço notoriamente inferior ao de mercado, que disponibilizou à recorrente a margem de lucro líquido ínfima de 0,751% e 0,898% nos anos-calendários 2011 e 2012, respectivamente. Vejamos trecho do TVF que evidencia o *modus operandi* da fraude:

“23. As empresas TOTALOG, TOTAL CENTRO, TOTAL RIO e TOTAL ARTE optaram, nos anos calendários 2011 e 2012, pela tributação do IRPJ e CSLL com base no lucro presumido. Tendo em vista as suas atividades, o percentual de lucro presumido aplicado sobre as receitas obtidas nas vendas dos produtos industrializados pela TOTAL QUÍMICA foi de oito por cento (8%). Por outro lado, a empresa TOTAL QUÍMICA foi tributada nos referidos anos com base no lucro real trimestral.

*24. A constituição das empresas TOTALOG, TOTAL CENTRO, TOTAL RIO e TOTAL ARTE propiciou, de forma indevida, a redução dos tributos IRPJ e CSLL incidentes sobre as vendas da empresa TOTAL QUÍMICA. Parte dos produtos industrializados por ela, ao invés de serem vendidos diretamente aos clientes, foram “vendidos” a **preço notoriamente inferior ao de mercado** para as empresas ligadas as quais efetuavam as vendas aos clientes do grupo. Com isso, o IRPJ e CSLL incidentes sobre essas vendas foram reduzidos significativamente, tendo em vista as formas de tributação das cinco empresas relatadas no parágrafo anterior.*

25. Nas Declarações de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – DIPJ dos anos calendários 2011 e 2012 apresentadas pela TOTAL QUÍMICA constatou-se percentual de margem de lucro líquido (receita bruta/lucro líquido) de apenas 0,751% e 0,898%, respectivamente. A estratégia adotada pelos sócios foi reduzir significativamente a receita bruta da TOTAL QUÍMICA, através da venda de parte dos produtos fabricados às empresas atacadistas ligadas por preço notoriamente inferior ao de mercado. Com isso, os valores de IRPJ e CSLL pagos pela TOTAL QUÍMICA foram reduzidos de forma extremamente significativa. Por outro lado, ao venderem as mercadorias aos clientes do grupo, as empresas atacadistas ligadas, tributadas com base no lucro presumido, pagaram IRPJ e CSLL sobre o percentual presumido de lucro de apenas 8%, tendo em vista suas atividades.” (fl.97)

Ora, a fiscalização deixou claro que a recorrente, propositadamente, abdicou da margem de seu lucro líquido para diminuir a imposição tributária que sobre si recairia, ao vender produtos por preço inferior ao de mercado para empresas ligadas, com regime de tributação favorecido, cujo interesse comum foi devidamente comprovado, sobretudo pela condição de sócio, direta ou indiretamente, que ostentava o responsável tributário FRANCISCO JOSÉ MARI perante as empresas relacionadas, no período fiscalizado.

Portanto, a constatação do lucro diminuto em desconformidade com o montante apurado pela fiscalização sugerida pela recorrente, só viria a confirmar toda a presunção construída pela fiscalização e não desconstruída pelo contribuinte.

Ademais, o pedido de realização de prova pericial contábil nessa instância não é admitido, tendo em vista que os motivos de fato e de direito em que se fundamentam o litígio, bem como os pontos de discordância e as razões e provas em favor do contribuinte deveriam ser mencionados na impugnação, precluindo o direito do sujeito passivo fazê-lo em outro momento processual (cf. art. 16, §4º, inciso III, do Decreto nº 70.235/72).

Dessa forma, demonstro minha conformidade com a decisão recorrida, também com relação ao mérito, de modo que proponho a confirmação e adoção da decisão recorrida, nos seguintes termos:

“Com relação ao mérito da questão, a Peça Impugnatória da TOTAL QUÍMICA traz, em síntese, as seguintes alegações:

(1) a empresa atua em todo o território nacional de maneira subdividida por questões de logística, distribuição e comercialização em locais e unidades de negócio específicas;

(2) a reestruturação da Total Química, subdividindo o mercado, objetivou melhor atendimento a grupos de pessoas definidos e mercados finais diferentes pelas empresas consideradas coligadas, inexistindo qualquer manipulação ou lucro distribuído disfarçadamente;

(3) a empresa tem o direito de se organizar e exercer os atos de planejamento fiscal, não podendo simplesmente ser obrigada a pagar mais tributo quando evidenciado que as atividades econômicas atuam em mercados distintos e preordenados;

(4) o sistema tributário nacional privilegia os princípios da estrita legalidade, da tipicidade fechada e da reserva absoluta da lei formal, que não permitem interpretações extensivas contra o contribuinte, ou mesmo a integração analógica para fim de exigir tributo;

(5) se não for comprovada má-fé nas operações, não restará caracterizado favorecimento econômico conforme no parágrafo VI do artigo 464 do RIR; e

(6) por fim, caso sejam mantidos os autos de infração, devem ser compensados os tributos recolhidos pelas empresas coligadas em suas operações com a Total Química.

O legislador pátrio, exercendo o seu mister constitucional e com observância em particular do art. 150, inciso I, da Carta Magna, houve por bem prever a figura da distribuição disfarçada de lucros que, no caso em tela, encontra-se descrita no

artigo 464, inciso I, do Regulamento do Imposto de Renda - RIR (reproduz-se também o inciso VI, por ter sido citado na Peça de Defesa):

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;

[...]

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.

Como visto no caput do artigo acima, os fundamentos legais deste dispositivo do RIR estão nos Decretos-Lei nº 1.598/77 e 2.065/83. Trata-se, portanto, de norma aprovada nos moldes constitucionais e consentida pela maioria dos mandatários legitimamente eleitos pela Nação (art. 1º, parágrafo único, da Constituição Federal).

Constata-se também que uma das intenções do legislador foi proteger o mercado de artifícios que permitam concorrência desigual entre as empresas, evitando, neste caso, a prática da distribuição disfarçada de lucros, figura criada com o intuito de impedir a evasão do IRPJ e da CSLL por meio da transferência de rendimentos ou de patrimônio a pessoa ligada, em geral com regime tributário mais vantajoso.

Vejamos o que diz o Termo de Verificação Fiscal a esse respeito (destaques nossos):

18. ... as transações comerciais envolvendo a indústria TOTAL QUÍMICA e as unidades atacadistas TOTALOG, TOTAL CENTRO, TOTAL RIO e TOTAL ARTE se enquadram na hipótese de distribuição disfarçada de lucros prevista no Regulamento do Imposto de Renda ...

[...]

20. A distribuição disfarçada de lucros pressupõe o envolvimento de pessoas ligadas, justamente porque o vínculo entre as pessoas envolvidas nos negócios e o interesse comum que daí nasce, facilita ocultar o verdadeiro motivo da transação, com a consequente subtração dos resultados à tributação ...

[...]

21. ... ficou caracterizada a íntima ligação das empresas, conforme previsto nos artigos 465 e 466 do Regulamento do Imposto de Renda descritos no parágrafo anterior. Neste caso, a alienação de bens pela TOTAL QUÍMICA, por valor notoriamente inferior de mercado, às pessoas ligadas (sócios) se deu por intermédio de sociedades na qual os sócios possuem interesse direto, ou seja, por intermédio das unidades atacadistas TOTALOG, TOTAL CENTRO, TOTAL RIO e TOTAL ARTE conforme previsto no artigo 466 do Regulamento do Imposto de Renda.

22. A íntima ligação entre as empresas fica mais evidenciada pelo fato dos dois maiores atacados, TOTALOG e TOTAL CENTRO, possuírem em seus contratos sociais expressa informação de que a industrialização de seus produtos é realizada em local específico, na TOTAL QUÍMICA,

conforme exposto nos parágrafos 5 e 8. Além disso, a **TOTAL CENTRO autorizou a cessão de suas duplicadas para assegurar o cumprimento de todas as obrigações assumidas pela TOTAL QUÍMICA em Contrato de Capital de Giro / e ou Conta Garantida, junto ao HSBC Bank Brasil S.A, conforme exposto no parágrafo 10.**

[...]

25. Nas Declarações de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – DIPJ dos anos calendários 2011 e 2012 apresentadas pela TOTAL QUÍMICA constatou-se percentual de margem de lucro líquido (receita bruta/lucro líquido) de apenas 0,751% e 0,898%, respectivamente. **A estratégia adotada pelos sócios foi reduzir significativamente a receita bruta da TOTAL QUÍMICA, através da venda de parte dos produtos fabricados às empresas atacadistas ligadas por preço notoriamente inferior ao de mercado. Com isso, os valores de IRPJ e CSLL pagos pela TOTAL QUÍMICA foram reduzidos de forma extremamente significativa. Por outro lado, ao venderem as mercadorias aos clientes do grupo, as empresas atacadistas ligadas, tributadas com base no lucro presumido, pagaram IRPJ e CSLL sobre o percentual presumido de lucro de apenas 8%, tendo em vista suas atividades.**

[...]

28. **A verificação da distribuição disfarçada de lucros se deu a partir da análise das notas fiscais eletrônicas - NFe de venda emitidas pela TOTAL QUÍMICA às empresas TOTALOG, TOTAL CENTRO, TOTAL RIO e TOTAL ARTE (empresas ligadas) e dessas empresas aos clientes do grupo (terceiros não ligados) durante os anos calendários 2011 e 2012 ...**

Os trechos aqui reproduzidos são apenas exemplificativos do amplo e detalhado trabalho levado a efeito pela Fiscalização. O Termo de Verificação Fiscal (e toda a documentação acostada ao processo) demonstra exaustivamente a distribuição disfarçada de lucros resultante da prática adotada pela TOTAL QUÍMICA em relação às suas coligadas.

Com relação às alegações da Impugnante no sentido de que a criação das empresas atacadistas objetivou gerir a logística de distribuição dos produtos produzidos pela TOTAL QUÍMICA, com melhor atendimento a grupos de pessoas definidos e mercados finais diferentes, e de que tem o direito de se organizar e exercer os atos de planejamento fiscal, o Termo de Verificação Fiscal aborda tal questão com estas palavras (grifamos):

34. **A alegação da empresa não prospera, já que ficou nitidamente demonstrado neste Termo de Verificação Fiscal a distribuição disfarçada de lucros. Além disso, toda a logística de distribuição dos produtos produzidos pela TOTAL QUÍMICA poderia ser implementada através da abertura de estabelecimentos filiais, sem a necessidade da constituição de novas pessoas jurídicas ligadas com regime tributário mais vantajoso.**

É direito do contribuinte a busca pela redução do ônus tributário, desde que respeitados os limites impostos pelo ordenamento jurídico.

Como já dito no tópico que tratou da preliminar de nulidade dos autos de infração, nenhum argumento pôde ser detectado na Peça de Impugnação capaz de ameaçar o lançamento. As vendas aconteceram e a condição de coligadas das empresas destinatárias não foi questionada em momento algum. Assim, assomam-se como legítimas as bases de

cálculo do IRPJ e da CSLL reconstruídas pela Fiscalização com fulcro nas disposições do inciso I do artigo 467 do Regulamento do Imposto de Renda e do artigo 60 da Lei nº 9.532, de 1997, em se tratando das operações de saída dos produtos da TOTAL QUÍMICA para as coligadas TOTALOG, TOTAL CENTRO, TOTAL RIO e TOTAL ARTE.

*Caberia à Interessada a apresentação de prova em contrário, o que não aconteceu em que pesem as oportunidades abertas pelo Fisco. Dessa forma, **confirma-se que as autuações em questão encontram-se revestidas de suas formalidades essenciais e em estrita observância aos ditames legais.***

Quanto ao pedido para que sejam compensados os tributos recolhidos pelas empresas coligadas em suas operações com a TOTAL QUÍMICA (parágrafo 87 da Peça Impugnatória), abatendo-os dos valores lançados nos autos de infração, deve-se levar em conta que as coligadas não integram a relação jurídica tributária, uma vez que não compõem o polo passivo, não havendo previsão legal para compensar no lançamento de ofício pagamentos efetuados por outro contribuinte.

Por fim, é de se observar que o lançamento da CSLL decorre dos mesmos elementos de prova constantes do lançamento do IRPJ, conforme têm ciência a Impugnante, razão pela qual aquele seguirá o mesmo resultado deste, naquilo que for cabível.”

Da Multa Qualificada

Com relação à aplicação de multa qualificada sob a imputação de fraude, a recorrente não inova nos argumentos voltando a alegar o caráter confiscatório da multa, pleiteando a declaração de nulidade da mesma, ou, alternativamente, requer sua fixação em percentual inferior a 25% (vinte e cinco por cento) do valor principal lançado.

Muito embora exista vasta jurisprudência no âmbito judicial quanto ao caráter confiscatório da multa fixada em 100% ou mais do valor do tributo devido, observa-se que tais julgados possuem seus efeitos limitados às partes litigantes, não sendo possível a aplicação do art. 62, §1º, II, “b”, do RICARF, o qual permite ao órgão julgador afastar a aplicação da multa fundamentado em *decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária.*

Portanto, mais uma vez, adoto as razões de decidir da decisão de primeira instância no que se refere à multa qualificada, conforme transcrição a seguir:

“A interessada defende que a cobrança da multa de ofício qualificada, nos moldes dos Autos de Infração, é excessiva e ilegal e infringe os princípios constitucionais da capacidade contributiva e da vedação ao confisco. Em determinado ponto da Peça de Defesa, requer a nulidade da multa ou a sua redução nos seguintes termos (destacamos):

*45. Assim sendo é patente a ilegalidade da multa imposta pela autoridade administrativa e como demonstrado a admissibilidade espera que digne Vossa Senhoria, em **declarar a sua nulidade ou reduzir à realidade financeira que vive nosso País, reduzindo-a a 2% (dois por cento) do valor principal possivelmente devido***

[...]

52. Desta forma, mostra-se totalmente desprovida de amparo legal a multa aplicada [...] devendo ser declarada nula de pleno direito, porque

viola o princípio constitucional do não confisco, previsto no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, alternativamente, caso não seja anulada, que ora não se acredita, requer sua aplicação em tão somente no percentual inferior a 25% (vinte e cinco por cento) do valor principal lançado no malsinado auto de infração, por ser medida de saneamento.

Cumpre salientar que a atividade do agente do fisco é absolutamente vinculada, ou seja, deve estrita obediência não só à lei como também às normas infralegais. Desde que haja norma formalmente editada e encontrando-se em vigor, cabe o seu fiel cumprimento, em homenagem ao princípio da legalidade objetiva que informa o processo administrativo fiscal, sob pena de responsabilidade funcional.

Como se colocou nas questões preliminares deste voto, não há como deixar de aplicar dispositivos legais e, da mesma forma, não há autorização ao julgador administrativo para afastá-los (conforme incisos IV e V do art. 7º da Portaria MF nº 341/2011).

Cabe ainda ressaltar que não poderia a fiscalização, por sua própria conta, deixar de exigir a penalidade prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pois se trata de multa estabelecida em lei, aprovada nos moldes constitucionais e consentida pela maioria dos mandatários legitimamente eleitos pela Nação (art. 1º, parágrafo único, da Constituição Federal), presumindo-se, pois, estar fixada em limites aceitáveis. De igual modo, não poderia deixar de qualificar esta multa, conforme dispõe o § 1º do mesmo artigo:

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

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

[...]

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

A qualificação da multa de 75% prevista no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, nos termos do § 1º do mesmo artigo, duplicando-a para 150%, pressupõe a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio. O artigo 72 da Lei nº 4.502/64 assim define fraude (destacamos):

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

Percebe-se que a intenção do legislador foi proteger, como circunstância qualificativa da penalidade aplicada, o núcleo da obrigação tributária, qual seja o fato gerador de todo o desdobramento jurídico que culminará com um direito creditório em favor do Erário Público. Impedir ou retardar o seu conhecimento, ou ainda modificar as

suas características essenciais significa omitir documentação base de ocorrência, deformar circunstâncias materiais ou a natureza do negócio jurídico praticado.

A base de cálculo é uma das características essenciais da obrigação tributária principal. Ao ser criado o artifício de vender, por valor notoriamente inferior ao de mercado, bens do seu ativo às pessoas ligadas, as características essenciais da obrigação tributária principal foram modificadas, com a conseqüente redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL incidentes sobre as vendas das mercadorias produzidas pela TOTAL QUÍMICA.

Em conseqüência, preenchido o requisito qualificativo das operações como fraude, nos moldes do artigo 72 da Lei nº nº 4.502/64, legítima a qualificação da multa de ofício prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

O Termo de Verificação Fiscal (e toda a documentação acostada ao processo) demonstra exaustivamente a distribuição disfarçada de lucros resultante da prática adotada pela TOTAL QUÍMICA em relação às suas coligadas. O dolo é o "animus", a vontade de querer o resultado. No presente caso, esta vontade restou demonstrada nos autos. Todos os atos praticados foram realizados de forma consciente e planejada para alcançar, ao fim, unicamente uma economia fiscal. Veja-se, como exemplo, o seguinte trecho do Termo de Verificação Fiscal:

42. O procedimento adotado pelos sócios das empresas está compreendido na definição de fraude. A criação das empresas atacadistas ligadas (TOTAL LOG, TOTAL CENTRO, TOTAL RIO e TOTAL ARTE), com regime tributário mais favorecido, teve por objetivo único a redução tributária sobre a vendas das mercadorias produzidas pela TOTAL QUÍMICA. Não prospera a alegação de que as empresas atacadistas ligadas foram criadas para gerir a logística de distribuição dos produtos produzidos pela TOTAL QUÍMICA, conforme relatado no parágrafo 34.

[...]

44. O procedimento adotado não pode ser confundido com planejamento tributário. Isso porque, planejamento tributário é a aplicação de um ou mais dispositivos permitidos pela legislação de tal forma que a carga tributária da empresa (ou do grupo empresarial) seja reduzida de forma lícita.

45. Pelo que foi exposto, conclui-se que a TOTAL QUÍMICA fraudou de forma nítida, justificando-se, assim, plenamente a aplicação da multa qualificada.

Observe-se por oportuno que, conformando-se o contribuinte com a lavratura do auto de infração e efetuando o correspondente pagamento ou parcelamento dentro do prazo legal de impugnação, a multa de ofício aplicada reduz-se em cinquenta por cento ou em quarenta por cento, respectivamente, passando a ser de 75 % (setenta e cinco por cento), no caso de pagamento, ou de 90 % (noventa por cento), na hipótese de parcelamento.

Havendo impugnação tempestiva, como no presente caso, a redução será de trinta por cento ou de vinte por cento se o pagamento ou o parcelamento do débito, respectivamente, for efetuado dentro de trinta dias da ciência da decisão de primeira instância, passando a multa de ofício a ser de 105 % (cento e cinco por cento), no caso de pagamento, ou de 120 % (cento e vinte por cento), na hipótese de parcelamento.

Tem-se, então, que a multa de ofício qualificada somente atingirá o percentual de 150 % (cento e cinquenta por cento) do valor do tributo lançado se, ao final do processo administrativo fiscal, não lograr o contribuinte êxito em suas impugnações e recursos.

Por tudo que se demonstrou, resta claro o intuito de impedir a ocorrência do fato gerador dos tributos referidos para reduzir o montante devido, conforme tipificado no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, razão pela qual considera-se adequada a qualificação da multa de ofício.”

Da Constitucionalidade da Aplicação da Taxa SELIC

A despeito da incompetência deste Conselho para pronunciar-se sobre a constitucionalidade de lei tributária, pontua-se que a utilização da taxa SELIC como índice de correção dos débitos tributários é matéria pacífica e, inclusive, sumulada no CARF, o que dispensa outras considerações. Vejamos:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Conclusão

Pelas razões expostas, rejeito a preliminar de nulidade e, no mérito, NEGÓ provimento ao recurso voluntário,.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa