



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11624.720078/2019-41
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1102-001.342 – 1ª Seção de Julgamento / 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de maio de 2024
Recorrentes BAYONNE COSMETICOS LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2014, 2015

NULIDADE DO LANÇAMENTO POR CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. ALEGAÇÃO DE VÍCIO FORMAL DO TERMO DE DISTRIBUIÇÃO E PROCEDIMENTO FISCAL - TDPF. PORTARIA RFB Nº 1687, DE 2014. VIGÊNCIA À ÉPOCA DOS FATOS DISCUTIDOS.

Os termos instrumentais emitidos para planejamento das atividades fiscais, tal qual o Termo de Distribuição e Procedimento Fiscal - TDPF, Mandado de Procedimento Fiscal - MPF e afins, são instrumentos de controle e coordenação internos de trabalho da administração tributária, razão pela qual eventuais inconsistências ou vícios na sua emissão e/ou execução podem ser sanados no contexto geral do lançamento, não ocasionando presunção de nulidade, salvo se demonstrado efetivo prejuízo dos interessados.

OMISSÃO DE RECEITA POR SUBFATURAMENTO. ALEGADA REDUÇÃO INDEVIDA DO VALOR DA OPERAÇÃO COM TERCEIROS PELA PRÁTICA DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO ENTRE EMPRESAS RELACIONADAS. INEXISTÊNCIA DE FRAUDE, SIMULAÇÃO, CONLUÍO OU QUALQUER PATOLOGIA DOS ATOS JURÍDICOS PRATICADOS, PORQUANTO AUSENTES ELEMENTOS FÁTICOS COM COMPROVEM A SUPOSTA PRÁTICA DO SUBPREÇO TENDENTE A REDUZIR ARTIFICIALMENTE A RECEITA TRIBUTÁVEL.

Conquanto o contribuinte demonstre e justifique a regularidade dos preços praticados, cabe ao Fisco esclarecer e comprovar os fatores que tornariam inadequada a respectiva relação comercial, a fim de se justificar a alegação de prática de subfaturamento que pretenda reduzir artificialmente a receita tributável, inadmitindo-se que o lançamento de tributos seja pautado por ilações não comprovadas em elementos de prova que confirmem a pretensa prática de ilícito.

A falta de balizas objetivas na indicação de critério econômico que atribua ao contribuinte o descumprimento de obrigação tributária torna insuficiente a determinação da matéria tributável, tornando insubsistente o lançamento. Tratando-se de questão que implica na prática, em tese, de crime contra a

ordem tributária, a atribuição de artificialidade de operações comerciais não pode ser presumida por critérios genéricos do agente da administração tributária que não aponte em que medida o preço torna-se subpreço entre negócios realizados por partes relacionadas. Tais elementos compõem o cerne da comprovação da relação jurídica tributária e são requisitos materiais essenciais à constituição do crédito tributário, devendo ser eficientemente configurados e demonstrados durante o ato do lançamento, sob pena do mesmo ser viciado.

O combate à artificialidade de mecanismos jurídicos apontados pela administração tributária para coibir a evasão fiscal é importante e deve pautar a proteção à legalidade e à boa-fé das relações jurídicas, mas não autoriza a administração tributária a valer-se de presunções genéricas para pretender alcançar fatos econômicos relacionados ao contribuinte, atribuindo-lhe a pecha da simulação, fraude, conluio, abuso de direito, artificialidade de condutas ou falta de propósito.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA POR INTERESSE COMUM. AFASTAMENTO EM RAZÃO DE INOCORRÊNCIA PRÁTICA DE ATO INTENCIONAL DE TERCEIRO RELACIONADO AO FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA OU À CONDUTA INFRACIONAL PRATICADA POR CONTRIBUINTE. INEXISTÊNCIA DE INTERESSE COMUM PREVISTA NO ART. 124, I, DO CTN.

Afasta-se a responsabilidade tributária de terceiro que não pratica ato intencional que revele interesse comum com a situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. O que define a atração da responsabilidade solidária pela existência de interesse comum demanda que se confirme a prática de ato consciente para ocultar a real intenção de realizar negócios injustificáveis e irreais, a fim de modificar características do fato gerador ou impedir seu conhecimento.

O Parecer Normativo Cosit/RFB nº 04/18 afasta o interesse comum atribuído a terceiro não identificado com a alegada prática de atos ilícitos, de forma que se faz necessário demonstrar que o mesmo tem vínculo com o ilícito e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição, comprovando-se o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo.

Não há interesse comum nos casos que não houve relação entre o fato gerador e a conduta praticada por terceiro, quando esse não atuar de forma direta ou indireta para realizar atos que resultem na situação que constitua fatos jurídicos ou infracionais, quando sua participação não for determinante nem cause nenhum vínculo com o ilícito ou com o nascimento da obrigação tributária e quando não houver elemento intencional que revele interesse jurídico ou econômico com o fato objeto do lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, (i) por unanimidade de votos, não conhecer do Recurso de Ofício; e (ii) por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso

voluntário, nos termos do voto do relator, acompanhando pelas conclusões o conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida e vencido o conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, que negava provimento ao recurso voluntário. Manifestou intenção de declarar voto o conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Souza – Presidente substituto

(documento assinado digitalmente)

Fredy José Gomes de Albuquerque - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Fenelon Moscoso de Almeida (suplente convocado(a)), Fredy Jose Gomes de Albuquerque, Andre Severo Chaves, Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Fernando Beltcher da Silva, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Fenelon Moscoso de Almeida.

Relatório

01. Trata-se de lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, referentes aos anos-calendários de 2014 e 2015, pela alegada prática de subfaturamento de vendas que ensejou omissão de receita, conforme razões da auditoria fiscal inserida no TVF de fls. 2/26.

02. Extraí-se do acórdão recorrido os principais fatos e controvérsias em debate, razão pela qual se reproduz uma parte de seu relatório, ao final complementado por esta Relatoria:

Trata-se de Auto de Infração, fls.02 a 26, lavrado contra a contribuinte, Bayonne Cosméticos Ltda, e a responsável, Langon Cosméticos Ltda.

O citado auto combinado com o Termo de Responsabilidade Fiscal, fls. 02 a 26, exige o recolhimento do crédito tributário no montante de R\$ 89.208.516,59, assim discriminado:

	Imposto/Contribuição	Juros	Multa	Multa Isolada	Total
IRPJ	R\$ 16.718.628,75	R\$ 7.716.826,35	R\$ 25.077.943,12		R\$ 49.513.398,22
CSLL	R\$ 6.029.506,35	R\$ 2.783.030,66	R\$ 9.044.259,52		R\$ 17.856.796,53
PIS/PASEP	R\$ 1.263.935,56	R\$ 616.750,67	R\$ 2.014.797,88		R\$ 3.895.484,11
COFINS	R\$ 5.821.764,15	R\$ 2.840.791,61	R\$ 9.280.281,97		R\$ 17.942.837,73
					R\$ 89.208.516,59

No TVF, a Autoridade Fiscal apresenta a motivação dos lançamentos. Dele extraem-se as observações e argumentos resumidos adiante:

A infração constatada foi omissão de receitas, por meio de subfaturamento nas vendas da empresa Bayonne Cosméticos Ltda para a Langon Cosméticos Ltda e receita declarada mas não oferecida a tributação quanto ao Pis e Cofins.

As intimações para a contribuinte Bayonne Cosméticos Ltda, tiveram como objetivo justificar as alterações na estrutura dos preços de venda de seus produtos comparando preços desde 2011 até 2015 e justificar as diferenças entre os valores declarados de "Receita da Prestação de Serviços no Mercado Interno" e o que consta na contabilidade, justificando a não inclusão destas receitas na base de cálculo de PIS e COFINS.

Para a sociedade Langon Cosméticos Ltda, foi enviada intimação com o objetivo de obter documentos sobre o desenvolvimento de produtos entre as empresas, Bayonne e Langon, para avaliação da existência real dos serviços contabilizados como “Despesas Lançamentos Produtos Inovação”.

Ambas as empresas não justificaram os serviços de desenvolvimento de produtos.

A Langon foi intimada a justificar as relações de preços entre os valores de venda da Langon e os de suas compras da Bayonne. A empresa justificou com o aumento dos fornecedores. Na sequência, a Autoridade Fiscal, para estabelecer uma comparação entre os preços de venda da Bayonne para Langon, anos 2014 e 2015, fez uma amostragem com três catálogos da RACCO MANIA, conforme copiado abaixo:

ANO	Análise	CATÁLOGO RACCO n°	CATÁLOGO/VENDA BAYONNE
2014	1	3	13,3%
	2	3	13,3%
	3	13	11,8%
	4	14	11,6%
2015	5	14	14,0%

Para comprovar tais resultados, há ainda, anexos, arquivos “Comparação PREÇO COMPRA LANGON com CATÁLOGO.xls”, “NFE LANGON 2014 PJ.xls” e “NFE LANGON 2014 PF.txt”.

No título “APROVE”, a Autoridade Fiscal informa que, no processo administrativo nº. 10980.723577/2014-64, houve autuação da contribuinte Associação Brasileira de Promotores de Venda de Cosméticos (APROVE) na qual consta a Bayonne como responsável solidário, uma vez que “está demonstrado através de documentos que havia subfaturamento na emissão de notas fiscais de venda da Bayonne para as pessoas jurídicas, conforme relatado nos itens 100 a 102”. Ainda, segundo o mesmo processo, “a partir do 2º trimestre do ano calendário de 2011, o pagamento dos ganhos não era mais realizado pela APROVE, mas pela Associação Brasileira Dos Consultores de Vendas de Cosméticos, CNPJ 13.481.662/0001-72”.

Após isso, o Auditor Fiscal descreve as diligências realizadas nas pessoas físicas Marjori de Oliveira Fernandes e Mariza Terezinha Bastos, ambas funcionárias da Langon e, posteriormente da APROVE e da Associação Brasileira dos Consultores de Vendas de Cosméticos – ABCVC.

No título “Lançamentos – Omissão de Receita de Serviços e Eventos”, o Auditor Fiscal informa que ficou constatada divergência entre ECF e ECD. Na ECF, a contribuinte declara uma “Receita da Prestação de Serviços no Mercado Interno” de R\$ 9.607.646,10 e na ECD o total de créditos levados ao resultado na conta “4101020001 – Receita Serviços e Eventos” é de R\$ 8.720.895,63. Fato confirmado pela impugnante na resposta ao TI04. Assim, o valor da ECF, R\$ 9.607.646,10, foi considerado como base de cálculo das contribuições de PIS e COFINS nesta autuação. Não obstante a isso, a contribuinte, Bayonne, nega a receita de serviços e afirma que tais valores são adiantamento de projetos.

A Autoridade Fiscal esclarece que a diferença de R\$ 886.750,47, R\$ 9.607.646,10 menos R\$ 8.720.895,63, foi lançada em dezembro de 2015.

Analisando ambas as contabilidades, a Autoridade Fiscal verificou que houve repasses monetários a título de desenvolvimento de produtos e prestação de serviços, da Langon para a Bayonne. No entanto, as empresas não responderam às intimações para esclarecimento sobre seus contratos referentes ao desenvolvimento de produto, nem prestaram demais esclarecimentos sobre o assunto.

Ainda, a Autoridade Fiscal observou que consta, na contabilidade da Bayonne, recebimento do total de R\$ 12.600.191,30, sendo R\$ 9.607.646,10 como receita de serviços ligados a desenvolvimento de produtos e R\$ 2.992.545,20 como adiantamento de projetos. À título comparativo, para todo o ano de 2015, as despesas correntes com os empregados somam R\$ 10.682.526,81. Assim, o Auditor Fiscal conclui que o valor que a Bayonne recebeu para prestar serviços é maior que toda sua força de trabalho operacional, com todos os gastos incluídos, utilizada durante todo o ano de 2015.

No título “*Omissão de Receitas na venda subfaturada - Lançamento anterior e caracterização de venda subfaturada*”, a Autoridade Fiscal verificou que a Bayonne foi autuada pela prática de sonegação por meio de venda subfaturada, ano calendário 2010, no processo administrativo n.º 10980.720417/2015-44 e conclui que a prática continua uma vez que a empresa manteve a mesma estrutura de preços desde 2011. Esse processo faz menção a Ação de n.º 0002306-30.2014.8.16.0001 proposta contra a Bayonne. O Auditor Fiscal também cita o processo administrativo n.º 10980.723577/2017-64 que faz uma análise da denúncia anônima da citada ação judicial.

O Auditor analisou o processo administrativo n.º 10980.720417/2015-44 e observou que tal processo cita vendas subfaturadas ocorridas no ano de 2014. Após citações desse processo, o Auditor Fiscal conclui que a Langon comprava o produto por 44,4% do valor do catálogo e a Bayonne emitia sua notas fiscais de venda por 1/3 do preço real (venda subfaturada), então a relação entre os preços de venda da Bayonne para a Langon, constantes nas notas fiscais, em relação aos valores constantes nos catálogos RACCO MANIA seria de 14,8%. No entanto, foram encontradas relações ainda menores, conforme tabela abaixo copiada:

ANO	Análise	CATÁLOGO RACCO n.º	COMPRA sobre CATÁLOGO
2014	1	3	13,3%
	2	3	13,3%
	3	13	11,8%
	4	14	11,6%
2015	5	14	14,0%

Assim, a Autoridade Fiscal conclui que em 2014 e 2015 continuam a mesmas relações de preços encontradas no procedimento administrativo, 10980.720.417/2015-44, ou seja, continua a prática de subfaturamento.

Para exemplificar essa conclusão, a Autoridade Fiscal cita os seguintes exemplos, entre outros: 1) Desodorante Creme *Regulateur* 60g, valor de venda da Bayonne, ano de 2014, R\$ 0,88, a partir de 21/02/2015, R\$ 1,90, preço no catálogo, em 2014, de R\$ 13,90; 2) Produto *Kajal* Preto, valor de venda da Bayonne, ano de 2014, R\$ 1,25, ano de 2015, R\$ 1,41, preço no catálogo, varia entre R\$ 11,90 a R\$ 13,90; 3); Bebida *Overlove* - 80G (SACHE), valor de venda da Bayonne, ano de 2015, R\$ 3,30, preço no catálogo, em 2015, de R\$ 19,90 a R\$ 24,90; e 4) *Eux* Creme para Área Dos Olhos – 30G, era vendido pela Bayonne por R\$ 1,05 em 2014 e R\$ 2,98 em 2015, aumento de 284%. Em 2014, a Langon vendia este produto para pessoa física por R\$ 19,96 e para pessoa jurídica por R\$ 13,05.

Ainda, por meio da análise das notas fiscais, verificou que a Bayonne vende quase exclusivamente para a Langon, ou outra empresa do mesmo grupo, sendo irrelevante a venda para outras empresas. Conforme tabela abaixo, é possível comparar o preço da venda da Bayonne, de 2011 a 2015:

COMPARAÇÃO DE PREÇOS		% acumulada	IPCA acumulado	IPCA	Ano
2012 sobre 2011	1,071	7,1%	6,5%	6,5%	2011
2013 sobre 2012	1,063	13,8%	12,7%	5,8%	2012
2014 sobre 2013	1,036	17,9%	19,4%	5,9%	2013
2015 1º TRI sobre 2014 4º TRI	1,077	27,0%	27,0%	6,4%	2014
2015 MAI-DEZ sobre 2014	1,202	41,8%			

Há também, no TVF, uma comparação das vendas internas (CFOP 5000) e vendas destinadas à exportação (CFOP 7000 - goza de benefícios fiscais), conforme tabela abaixo copiada:

COMPARAÇÃO DE PREÇOS CFOP 5000 e 7000	
2011	1,613
2012	1,928
2013	2,213
2014	2,130
2015	2,482

Quanto à venda de produtos destinados à exportação por valores superiores aos destinados à venda interna, a contribuinte afirmou que isso se devia à tributação favorecida e “re-design” dos produtos para exportação, no entanto, não apresentou documentos, valores ou cálculos para demonstrar suas afirmações. Isso demonstra, segundo a Autoridade Fiscal, que a contribuinte não precisa de incentivo fiscal para vender ao exterior. Quanto às exportações, a Autoridade Fiscal concluiu que as vendas destinadas ao exterior não passam pelo processo de subfaturamento.

Após as justificativas de erros nos códigos das mercadorias pela contribuinte. A Autoridade Fiscal fez algumas correções. No entanto, a conclusão continuou a mesma, reajustes bem maiores que a inflação para o ano de 2015. Nas palavras do Auditor:

Nesta fiscalização, trabalhou-se com grande quantidade de dados e apenas apontar eventuais erros nos bancos de dados não é suficiente para o contribuinte justificar as conclusões finais a que os dados consolidados nos fazem chegar. É preciso que, além de apontar eventuais erros, o contribuinte prove que as conclusões a que consolidação dos dados nos fez chegar seja inválida. Pouca coisa mudou após a correção dos erros, permanecendo valores elevados de aumento de preços, muito acima da inflação, não justificados pelo contribuinte.

No título “delimitação no tempo da venda subfaturada”, o Auditor corrigiu a tabela do TI03 e fez uma nova tabela para demonstrar a evolução dos preços praticados pela Bayonne, conforme abaixo:

COMPARAÇÃO DE PREÇOS		% acumulada	IPCA acumulado	IPCA	Ano
2012 sobre 2011	1,071	7,10	6,5%	6,5%	2011
2013 sobre 2012	1,063	13,8%	12,7%	5,8%	2012
2014 sobre 2013	1,036	17,9%	19,4%	5,9%	2013
2015 1º TRI sobre 2014 4º TRI	1,034	22,0%	21,4%	1,7%	4 TRI 2014
2015 MAI-DEZ sobre 2014	1,218	43,7%	27,0%	6,4%	2014

Assim, o Auditor conclui que o aumento médio dos produtos ocorreu próximos à inflação até o 1º trimestre de 2015 e depois passaram a aumentar acima da inflação, não sendo apresentada qualquer justificativa para tal fato pelo contribuinte. Há anexos para comprovar tal fato.

No título “resumo dos lançamentos – omissão de receita de serviços e eventos”, a Autoridade afirma que aplicou a multa de ofício qualificada e majorada, em suas palavras:

Aplicada a multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento) tem abrigo no art. 44, I, da Lei n.º 9.430, de 1996, com percentual duplicado nos termos do §1º, tendo em vista a ocorrência das hipóteses de evidente intuito de sonegação e de conluio, conforme estabelecido no art. 71, I, e art. 72 da Lei n.º 4.502, de 1964, e ainda a aplicação do § 2º do artigo 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, pelo contribuinte não responder aos Termos de Intimação e de Reintimação.

Já no título “*omissão de receita na venda subfaturada*”, o Auditor destaca as seguintes evidências: 1º) no processo administrativo n.º 10980.720.417/2015-44, com Acórdão do CARF n.º. 3302-002.377 ficou configurada autoria e materialidade da prática de sonegação fiscal, com o subfaturamento e a utilização de “meia nota”; 2º) estrutura de preços de venda da Bayonne é a mesma desde 2011, com mudança a partir de março de 2015; 3º) a relação de preços dos produtos constantes no catálogo Racco Mania sobre os valores de venda da Bayonne mantém a relação demonstrada no processo administrativo n.º 10980.720.417/2015-44, sendo que os preços dos produtos nas notas fiscais de venda eram 1/3 dos valores reais e cuja diferença retornava para a Bayonne através da APROVE; 4º) houve a substituição da “função” da APROVE pela ABCVC; 5º) diligências com Marjori De Oliveira Fernandes e Mariza Terezinha Bastos, funcionárias da Langon, afirmaram que continuaram fazendo na ABCVC o mesmo trabalho que faziam na APROVE; 6º) “*modus operandi*” se manteve constante e uniforme no tempo; e 7º) consta, na contabilidade da Bayonne, recebimento do total de R\$ 12.600.191,30, sendo R\$ 9.607.646,10 como receita de serviços ligados a desenvolvimento de produtos e R\$ 2.992.545,20 como adiantamento de projetos. No entanto, no ano de 2015, as despesas correntes com os empregados somam R\$ 10.682.526,81.

Após isso, o Auditor Fiscal elabora tabela com os valores consolidados das vendas e o valor a lançar, conforme abaixo:

Mês da Emissão	Valor dos Itens menos Desconto	Valores a lançar
01/2014	2.181.727,28	4.363.454,56
02/2014	3.152.609,82	6.305.219,64
03/2014	1.232.582,40	2.465.164,80
04/2014	1.121.670,58	2.243.341,16
05/2014	1.861.816,09	3.723.632,18
06/2014	1.527.638,56	3.055.277,12
07/2014	2.961.289,00	5.922.578,00
08/2014	2.007.139,51	4.014.279,02
09/2014	3.386.683,15	6.773.366,30
10/2014	2.597.325,87	5.194.651,74

11/2014	4.011.491,16	8.022.982,32
12/2014	2.053.497,34	4.106.994,68
01/2015	2.521.771,98	5.043.543,96
02/2015	2.880.014,81	5.760.029,62

No título “*das multas*”, a Autoridade informa que a receita de serviços e eventos é utilizada pela contribuinte na apuração do IRPJ na ECF. Portanto, reconhece as receitas que foram omitidas na apuração do PIS e COFINS, cabendo a aplicação da multa qualificada e majorada. Ainda, salienta que o intuito de sonegar ficou comprovado pelas evidências apresentadas título “*omissão de receita na venda subfaturada*” e por tudo que já foi comprovado nos processos 10980.720.417/2015-44 e 10980.723577/2014-64, sendo que este último foi vinculado a este Processo, como prova.

Por fim, nos termos do art. 124, inciso I do CTN, o Auditor Fiscal responsabilizou a empresa Langon Cosméticos Ltda.

03. Após impugnação da contribuinte e da responsável solidária, a DRJ exonerou parcialmente o crédito tributário, tendo excluído a multa agravada exigida no percentual de 225%, em relação à infração de omissão de receita nos lançamentos de PIS e COFINS, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2014, 2015

SUBFATURAMENTO. Caracteriza omissão de receita ou de rendimentos a emissão de nota fiscal com valor inferior ao da operação.

DECORRÊNCIA. O decidido para o lançamento de IRPJ se estende aos demais lançamentos com os quais compartilhe o mesmo fundamento de fato, não havendo outras razões de ordem jurídica que lhes determinem tratamento diverso.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2014, 2015

NULIDADE. Além de não se enquadrar nas causas enumeradas no artigo 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972, e não se tratar de caso de inobservância dos pressupostos legais para lavratura do auto de infração, é incabível falar em nulidade do lançamento quando não houve transgressão alguma ao devido processo legal.

DECADÊNCIA. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Para fins de cômputo do prazo de decadência, todas as vezes que comprovadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação deve-se aplicar o modelo do inciso I, do art. 173, do CTN;

MULTA QUALIFICADA E MAJORADA DE 225%. Nos lançamentos de ofício, aplica-se multa qualificada de 150% sobre a totalidade ou diferença do imposto não pago, quando caracterizados os casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964. O percentual deve ser

04. Ante a exoneração de parcela do crédito tributário, a DRJ recorreu de ofício ao CARF, tendo a contribuinte e a responsável solidária interposto recursos voluntários ao CARF (fls. 2716/2779 e fls. 2782/2835), em que suscitam os seguintes pontos de defesa:

- a) Nulidade do lançamento da CSLL por cerceamento de defesa, ante a omissão do TDPF em indicar o tributo;
- b) Nulidade material dos lançamentos por ausência de fundamentação legal, sob o argumento de que os autos de infração não indicam a fundação legal quanto ao arbitramento das receitas omitidas e dos valores tidos como subfaturados.
- c) Nulidade dos lançamentos de IRPJ e CSLL por erro material de suas bases de cálculo, ao fundamento de que seus parâmetros estariam equivocados. Alegam que *“tal erro decorreu do fato de não se atentar o resultado apurado pela empresa antes da fiscalização, bem como não considerar os saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL de períodos anteriores”*.
- d) Decadência do crédito tributário de PIS relacionado ao ano de 2015, por entenderem que se aplica o art. 150, § 4º do CTN, porquanto se trata de tributo sujeito ao lançamento por homologação, *“e com isso claramente o prazo de 5 anos já se esvaiu para que a fiscalização fizesse o lançamento das quantias a título de PIS, sendo que o último dia para a constituição de parte dos valores do Auto, foi em 28.02.2020”*.

- e) No mérito, defendem a inexistência de subfaturamento por falta de prova cabal, que torna impossível a presunção de omissão de receitas, entendendo que os indícios são insuficientes para fundamentar a autuação.
- f) Nesse sentido, questionam qual seria o parâmetro de preço para justificar a o pretense subpreço e que *“os indícios apontados pelo fisco são simplesmente lançamentos anteriores, referente a 2010, mesmo comparando preços de 2011 com os de 2014, além de diferenças entre os preços de venda da Langon (distribuidora) e a Bayonne (indústria)”*.
- g) Controvertem o fato de que só é possível a presunção de omissão de receita com base em subfaturamento quando ficar comprovado o valor efetivamente pago na operação, o que não teria sido demonstrado.
- h) Quanto aos lançamentos de PIS e COFINS, aduzem que o alegado subfaturamento de vendas à empresa LANGON só poderiam ser exigidos em relação a 2015, uma vez que as demonstrações contábeis não registram operações em 2014, bem como que os ingressos por prestação de serviços importam R\$ 9.607.646,10, valor inferior aos R\$ 66.994.515,10 que foram considerados subfaturados, argumentando que, *“se os valores suspostamente subfaturados voltaram como forma de receita de serviços, devidamente registrados na contabilidade, não houve NENHUMA omissão de receita, pois tais serviços foram oferecidos à tributação de IRPJ e CSLL, pois compuseram o resultado”*.
- i) Apontam equívoco nos cálculos realizados pela fiscalização, porquanto a diferença de preços praticados no exterior *“não tem o condão de comprovar a ocorrência de subfaturamento, tampouco tal estratégia comercial carece de explicações ao fisco”*.
- j) Irrelevância na variação de preços praticados com outros clientes entre 2014 e 2015 para comprovar o subfaturamento de preços, inexistindo provas do mesmo, por entenderem que *“a única forma de se comprovar o subfaturamento é identificando o valor efetivamente praticado de uma operação e comparando com o valor da nota fiscal. Não se admite presunção de subfaturamento. A presunção é apenas de omissão de receita, mas a partir de um subfaturamento comprovado. Mas, no caso em tela, o que se percebeu, foi uma inversão do ônus probatório em relação ao preço. A fiscalização apenas presumiu que o valor real seria maior e impôs ao contribuinte comprovar o contrário”*.
- k) Apontam incoerências entre os lançamentos e o acórdão da DRJ em processo diverso, sob o color de que, caso o subfaturamento de fato tivesse ocorrido, a destinatária dos bens (LANGON) não teria amargado prejuízos no período, além de controverter as margens de lucro presumida caso o sobrepreço fosse real.
- l) Impossibilidade de utilização dos processos n.º 10980.723577/2014-64 e 10980.720417/2015-44 como parâmetro às autuações, argumentando que os mesmos não têm vinculação com a presente análise, porquanto tratarem de partes e fatos diversos, relacionados aos anos-calendários de 2010 e 2011. Por outro

lado, informam que o processo n.º 10980.724526/2015-31 tratou dos mesmos fatos e fundamentos ora apreciados, bem como também se referia ao ano-calendário de 2011 e às partes aqui recorrentes, tendo o CARF exonerado integralmente os lançamentos.

m) Improcedência dos lançamentos de PIS e COFINS sobre receitas e serviços, sob o argumento de que *“o auditor fiscal, ao presumir um subfaturamento nas vendas na Bayonne para Langon, disse que estas receitas de serviços eram o retorno dos valores supostamente subfaturados nas vendas. Mas, por esta lógica utilizada pelo fiscal, está se tributando duas vezes a mesma receita, pois os valores tidos como subfaturados também foram lançados como receitas e base de Cálculo de PIS e COFINS. Em outras palavras, no momento em que o fiscal presumiu um subfaturamento, lançou sobre estes valores PIS e COFINS, pois presumiu omissão de receitas. E fundamentou este subfaturamento no retorno dos valores para Bayonne na forma de Receita de Serviços. Sendo assim, tais serviços tratam dos mesmos valores, seria a mesma receita, razão pela qual não há que se falar em lançamento sobre o subfaturamento das vendas e também sobre as receitas de serviços”*.

n) Contesta a qualificação da multa de ofício, em razão da inexistência de causas para sua majoração e suscita a inconstitucionalidade da multa, por considerá-la confiscatória.

o) Adicionalmente, a responsável tributária defende o afastamento da solidariedade que lhe foi imposta, sob o argumento de que não contribuiu com a alegada prática de subfaturamento, inexistindo nenhum tipo de interesse comum entre as partes, inexistindo benefício para a recorrente na prática dos atos informados pelo Fisco, além de que todas as operações estão regularmente escrituradas e tributadas.

p) Consta ainda pedido subsidiário da responsável tributária, caso mantidos os lançamentos, para que sejam reconhecidos como custo os valores subfaturados, sob o argumento de que, *“se as vendas da Bayonne para Langon foram subfaturadas, então o custo da Langon também estava subavaliado. E, ao cobrar a omissão de receita na saída subfaturada, conseqüentemente deve-se considerar o custo na adquirente, sob pena de se cobrar IRPJ e CSLL duas vezes sobre o mesmo lucro”*.

05. Consta dos autos pedido derradeiro da contribuinte (fls. 2848/2851) a fim de que seja baixado o Recurso de Ofício, porquanto não atendido o limite de alçada mínimo para julgamento.

06. É o relatório.

Voto

Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque, Relator.

DO RECURSO DE OFÍCIO

07. A decisão de primeira instância exonerou parcialmente os créditos tributários, tendo reconhecido a decadência parcial do ano de 2014 e afastado a exigência da multa qualificada (150%) de multa agravada (225%) em relação à omissão de receita do PIS e da COFINS, nos seguintes termos (grifou-se):

Decadência

(...)

No caso dos autos, há duas situações distintas: 1ª) omissão de receitas por meio do subfaturamento; e 2ª) omissão de receitas declarada.

Quanto à 1ª autuação, omissão de receitas por meio do subfaturamento, a decadência deve ser considerada pelas regras do art. 173, inciso I do CTN, porque houve a qualificação da multa, nos termos do art. 44, § 1o, da Lei nº 9.430, de 1996, pelos motivos circunstanciados no Termo de Verificação Fiscal, que evidenciaram a prática de fraude e conluio, resultando em sonegação, imputação correta, como será demonstrado adiante. Além disso, pela ausência de pagamento, também se aplica o art. 173, inciso I do CTN.

Nestas condições, o termo inicial para fins de contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Em relação ao ano-calendário de 2014, a contagem do prazo tem início em 1º de janeiro de 2015 e, como termo final, 31 de dezembro de 2019. Portanto, tendo o lançamento se consumado pela ciência dos interessados em julho de 2020, **houve decadência apenas para o ano calendário de 2014**, devendo prevalecer a autuação para o ano calendário de 2015.

Quanto à 2ª autuação, omissão de receitas declarada, a decadência deve ser considerada pelas regras do art. 173, inciso I do CTN, porque não houve pagamento.

Nestas condições, o termo inicial para fins de contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Em relação ao ano-calendário de 2015, a contagem do prazo tem início em 1º de janeiro de 2016 e, como termo final, 31 de dezembro de 2020. Portanto, tendo o lançamento se consumado pela ciência dos interessados em julho de 2020, não há decadência para o ano calendário de 2015.

(...)

Multa de ofício qualificada

A impugnante salienta que não houve individualização das condutas que ensejariam a duplicação da multa, nos moldes dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4502/64, e que tais valores foram retirados da sua contabilidade. E que a majoração não deve ocorrer uma vez que a própria resposta foi utilizada na autuação e não prejudicou o Fisco.

Quanto à apuração do IRPJ e CSLL, o intuito de fraudar ficou comprovado com a exposição do "*modus operandi*" de subfaturamento, que se manteve constante e uniforme no tempo, ao emitir notas fiscais para documentar operações mercantis em desacordo com o valor real da operação de saída de mercadorias, o que afasta a possibilidade de ocorrência de erro de fato. Ocorrendo, por consequência, a subsunção do caso concreto à hipótese de incidência de sonegação, prevista no art. 71, inciso I da Lei nº. 4502/64. Ainda, com a

associação entre empresas do Grupo Racco, há caracterização de conluio, art. 72 também da Lei n.º. 4502/64.

Quanto à arguição de nulidade da multa pelo seu caráter confiscatório, cumpre esclarecer que a vedação constitucional é dirigida ao legislador. Tal princípio orienta a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Não observado esse princípio, a lei deixa de integrar o mundo jurídico por ser inconstitucional. É de se presumir, portanto, que a lei aprovada nos moldes constitucionais tenha estabelecido multas dentro de limites aceitáveis.

Assim, a multa encontra embasamento legal, por conta do caráter vinculado da atividade fiscal, e não pode ser excluída administrativamente se a situação fática verificada enquadrar-se na hipótese prevista pela norma. Com efeito, nos termos do artigo 97, inciso VI, do Código Tributário Nacional, somente a lei pode estabelecer as hipóteses de dispensa ou redução de penalidades.

Não cabe, portanto, à autoridade administrativa apreciar argumentos que negam validade a dispositivos legais regularmente inseridos no ordenamento normativo. Pelo exposto, voto por manter a multa de ofício quanto à apuração do IRPJ e CSLL integralmente, no percentual de 150%.

Quanto à apuração da COFINS e do PIS/PASEP referente à omissão de receita no valor apurado de R\$ 9.607.644, 73 (ressalta-se, apenas quanto a 2ª autuação), não ficou caracterizada ações da contribuinte que pudessem enquadrá-las nas infrações descritas nos arts. 71, 72 ou 73 da Lei n.º. 4502/64, uma vez que as receitas foram escrituradas, ECD, ainda que parcialmente, e oferecidas à tributação, por meio da declaração ECF. Sendo assim, voto por não qualificar a multa de ofício referente a esses valores no auto de infração da COFINS e do PIS/PASEP.

Multa de Ofício majorada

A Autoridade informa que a receita de serviços e eventos, R\$ 9.607.646,10, é utilizada pelo contribuinte na apuração do IRPJ na ECF. Portanto, reconhece as receitas que foram omitidas na apuração do PIS e COFINS, cabendo a aplicação da multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento) com abrigo no art. 44, I, da Lei n.º 9.430, de 1996, com percentual duplicado nos termos do §1º, tendo em vista a ocorrência das hipóteses de evidente intuito de sonegação e de conluio, conforme estabelecido no art. 71, I, e art. 72 da Lei n.º 4.502, de 1964, e ainda a aplicação do § 2º do artigo 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, pelo contribuinte não responder aos Termos de Intimação e de Reintimação.

A impugnante salienta que não houve individualização das condutas que ensejariam a duplicação da multa, nos moldes dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º. 4502/64, e que tais valores foram retirados da contabilidade da impugnante. E que a majoração não deve ocorrer uma vez que a própria resposta foi utilizada na autuação e não prejudicou o Fisco.

No TVF consta que a contribuinte confirmou a existência dos valores de receita da prestação de serviços ao afirmar, no item ii, que “(...) sendo que na ECF da empresa foi declarado, a Título de Receita de Prestação de Serviços no Mercado Interno, o valor aproximado de R\$ 9,5 milhões, e na ECD o total de crédito levado em consideração foi de aproximadamente R\$ 8,7 milhões para o ano calendário de 2015” e, no item iii, que “Ocorre que, de fato existiu uma divergência entre ECF e ECD (...) ocorrido devido a uma provável falha de parametrização na linha de receita não operacional, que deixou de constar na totalização de receitas do ano de 2015”. Portanto, o valor correto das receitas da prestação de serviços é R\$ 9.607.646,10, valor que consta como base de cálculo do IRPJ na ECF de 2015, foram considerados como base de cálculo dos lançamentos nos Autos de Infração das contribuições de PIS e COFINS.

Do relatado, verifica-se que a contribuinte, no curso da ação fiscal, embora somente após reintimações, buscou prestar alguns esclarecimentos solicitados pelo autor do feito, ainda que insuficientes para impedir a autuação. Ainda, o valor R\$ 9.607.646,10, referente à receita de serviços e eventos, foi retirado da declaração/contabilidade da autuada.

Dessa forma, voto por exonerar a multa majorada quanto à Cofins e ao PIS/PASEP. Assim, com a redução da multa nos moldes citados nesse título e no anterior, os valores autuados devem ser reduzidos, conforme abaixo:

COFINS							
Fato Gerador	Valor Apurado		Tributo		Multa At		Multa pós voto
31/01/2015	R\$ 652.000,00	7,60%	R\$ 49.552,00	225%	R\$ 111.492,00	75%	R\$ 37.164,00
28/02/2015	R\$ 740.000,00	7,60%	R\$ 56.240,00	225%	R\$ 126.540,00	75%	R\$ 42.180,00
31/03/2015	R\$ 970.107,62	7,60%	R\$ 73.728,18	225%	R\$ 165.888,40	75%	R\$ 55.296,13
30/04/2015	R\$ 649.288,00	7,60%	R\$ 49.345,89	225%	R\$ 111.028,25	75%	R\$ 37.009,42
31/05/2015	R\$ 652.000,00	7,60%	R\$ 49.552,00	225%	R\$ 111.492,00	75%	R\$ 37.164,00
30/06/2015	R\$ 598.947,50	7,60%	R\$ 45.520,01	225%	R\$ 102.420,02	75%	R\$ 34.140,01
31/07/2015	R\$ 771.052,51	7,60%	R\$ 58.599,99	225%	R\$ 131.849,98	75%	R\$ 43.949,99
31/08/2015	R\$ 696.948,10	7,60%	R\$ 52.968,06	225%	R\$ 119.178,13	75%	R\$ 39.726,04
31/10/2015	R\$ 1.383.051,00	7,60%	R\$ 105.111,88	225%	R\$ 236.501,72	75%	R\$ 78.833,91
31/12/2015	R\$ 1.607.500,00	7,60%	R\$ 122.170,00	225%	R\$ 274.882,50	75%	R\$ 91.627,50
31/12/2015	R\$ 886.750,00	7,60%	R\$ 67.393,00	225%	R\$ 151.634,25	75%	R\$ 50.544,75
	R\$ 9.607.644,73		R\$ 730.181,00		R\$ 1.642.907,25		R\$ 547.635,75

(...)

CONCLUSÃO

Em face do exposto, voto por julgar **parcialmente procedente a impugnação**, para:

- **indeferir** preliminares de nulidade,
- **declarar** a decadência para o auto de **Pis/Pasep** referente ao ano de 2014 apenas devendo prevalecer a autuação para o ano calendário de 2015, nos moldes da tabela do Anexo abaixo;
- **confirmar** a responsabilidade de Langon Cosméticos Ltda, responsável solidário devidamente identificado no Termo de Sujeição Passiva,
- **manter**, integralmente, o crédito tributário exigido relativo ao IRPJ e à CSLL, inclusive multa de ofício no percentual de 150%;
- **manter** a multa de ofício de 150% nos autos de Pis e Cofins quanto à infração omissão de receitas por meio do subfaturamento, conforme tabela no Anexo abaixo; e
- **reduzir** a multa exigida no percentual de 225% para 75% nos autos de Pis e Cofins, para a omissão de receita declarada, conforme demonstrado no Anexo abaixo;

ANEXO

IRPJ: Não houve alteração.

CSLL: Não houve alteração.

COFINS: Alterações em destaque, conforme quadro abaixo:

COFINS						
Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)		Tributo antes e após voto		Multa antes e após o voto	
31/01/2014	R\$ 4.363.454,56	7,60%	R\$ 331.622,55	150%	R\$ 497.433,82	
28/02/2014	R\$ 6.305.219,64	7,60%	R\$ 479.196,69	150%	R\$ 718.795,04	
31/03/2014	R\$ 2.465.164,80	7,60%	R\$ 187.352,52	150%	R\$ 281.028,79	
30/04/2014	R\$ 2.243.341,16	7,60%	R\$ 170.493,93	150%	R\$ 255.740,89	
31/05/2014	R\$ 3.723.632,18	7,60%	R\$ 282.996,05	150%	R\$ 424.494,07	
30/06/2014	R\$ 3.055.277,12	7,60%	R\$ 232.201,06	150%	R\$ 348.301,59	
31/07/2014	R\$ 5.922.578,00	7,60%	R\$ 450.115,93	150%	R\$ 675.173,89	
31/08/2014	R\$ 4.014.279,02	7,60%	R\$ 305.085,21	150%	R\$ 457.627,81	
30/09/2014	R\$ 6.773.366,30	7,60%	R\$ 514.775,84	150%	R\$ 772.163,76	
31/10/2014	R\$ 5.194.651,74	7,60%	R\$ 394.793,53	150%	R\$ 592.190,30	
30/11/2014	R\$ 8.022.985,32	7,60%	R\$ 609.746,88	150%	R\$ 914.620,33	
31/12/2014	R\$ 4.106.994,68	7,60%	R\$ 312.131,60	150%	R\$ 468.197,39	
31/01/2015	R\$ 5.043.543,96	7,60%	R\$ 383.309,34	150%	R\$ 574.964,01	
28/02/2015	R\$ 5.760.029,62	7,60%	R\$ 437.762,25	150%	R\$ 656.643,38	
			R\$ 5.091.583,38		R\$ 7.637.375,06	

Fato Gerador	Valor Apurado		Tributo		Multa antes voto	Multa após voto
31/01/2015	R\$ 652.000,00	7,60%	R\$ 49.552,00	225%	R\$ 111.492,00	75%
28/02/2015	R\$ 740.000,00	7,60%	R\$ 56.240,00	225%	R\$ 126.540,00	75%
31/03/2015	R\$ 970.107,62	7,60%	R\$ 73.728,18	225%	R\$ 165.888,40	75%
30/04/2015	R\$ 649.288,00	7,60%	R\$ 49.345,89	225%	R\$ 111.028,25	75%
31/05/2015	R\$ 652.000,00	7,60%	R\$ 49.552,00	225%	R\$ 111.492,00	75%
30/06/2015	R\$ 598.947,50	7,60%	R\$ 45.520,01	225%	R\$ 102.420,02	75%
31/07/2015	R\$ 771.052,51	7,60%	R\$ 58.599,99	225%	R\$ 131.849,98	75%
31/08/2015	R\$ 696.948,10	7,60%	R\$ 52.968,06	225%	R\$ 119.178,13	75%
31/10/2015	R\$ 1.383.051,00	7,60%	R\$ 105.111,88	225%	R\$ 236.501,72	75%
31/12/2015	R\$ 1.607.500,00	7,60%	R\$ 122.170,00	225%	R\$ 274.882,50	75%
31/12/2015	R\$ 886.750,00	7,60%	R\$ 67.393,00	225%	R\$ 151.634,25	75%
	R\$ 9.607.644,73		R\$ 730.181,00		R\$ 1.642.907,25	

PIS: Alterações em destaque, conforme quadro abaixo:

PIS/PASEP							
Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)		Tributo antes voto		Multa antes voto	Tributo após voto	Multa após voto
31/01/2014	R\$ 4.363.454,56	1,65%	R\$ 71.997,00	150%	R\$ 107.995,50	Decaído	Não há
28/02/2014	R\$ 6.305.219,64	1,65%	R\$ 104.036,12	150%	R\$ 156.054,19	Decaído	Não há
31/03/2014	R\$ 2.465.164,80	1,65%	R\$ 40.675,22	150%	R\$ 61.012,83	Decaído	Não há
30/04/2014	R\$ 2.243.341,16	1,65%	R\$ 37.015,13	150%	R\$ 55.522,68	Decaído	Não há
31/05/2014	R\$ 3.723.632,18	1,65%	R\$ 61.439,93	150%	R\$ 92.159,90	Decaído	Não há
30/06/2014	R\$ 3.055.277,12	1,65%	R\$ 50.412,07	150%	R\$ 75.618,11	Decaído	Não há
31/07/2014	R\$ 5.922.578,00	1,65%	R\$ 97.722,54	150%	R\$ 146.583,81	Decaído	Não há
31/08/2014	R\$ 4.014.279,02	1,65%	R\$ 66.235,60	150%	R\$ 99.353,41	Decaído	Não há
30/09/2014	R\$ 6.773.366,30	1,65%	R\$ 111.760,54	150%	R\$ 167.640,82	Decaído	Não há
31/10/2014	R\$ 5.194.651,74	1,65%	R\$ 85.711,75	150%	R\$ 128.567,63	Decaído	Não há
30/11/2014	R\$ 8.022.985,32	1,65%	R\$ 132.379,26	150%	R\$ 198.568,86	Decaído	Não há
31/12/2014	R\$ 4.106.994,68	1,65%	R\$ 67.765,41	150%	R\$ 101.648,12	Decaído	Não há
31/01/2015	R\$ 5.043.543,96	1,65%	R\$ 83.218,48	150%	R\$ 124.827,71	R\$ 83.218,48	R\$ 124.827,71
28/02/2015	R\$ 5.760.029,62	1,65%	R\$ 96.040,49	150%	R\$ 142.560,73	R\$ 96.040,49	R\$ 142.560,73
			R\$ 1.105.409,55		R\$ 1.658.114,32	R\$ 178.258,96	R\$ 267.388,45

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)		Tributo antes e após voto		Multa antes voto	Multa após voto	Multa após voto
31/01/2015	R\$ 652.000,00	1,65%	R\$ 10.758,00	225%	R\$ 24.205,50	75%	R\$ 8.068,50
28/02/2015	R\$ 740.000,00	1,65%	R\$ 12.210,00	225%	R\$ 27.472,50	75%	R\$ 9.157,50
31/03/2015	R\$ 970.107,62	1,65%	R\$ 16.006,78	225%	R\$ 36.015,25	75%	R\$ 12.005,08
30/04/2015	R\$ 649.288,00	1,65%	R\$ 10.713,25	225%	R\$ 24.104,82	75%	R\$ 8.034,94
31/05/2015	R\$ 652.000,00	1,65%	R\$ 10.758,00	225%	R\$ 24.205,50	75%	R\$ 8.068,50
30/06/2015	R\$ 598.947,50	1,65%	R\$ 9.882,63	225%	R\$ 22.235,93	75%	R\$ 7.411,98
31/07/2015	R\$ 771.052,51	1,65%	R\$ 12.722,37	225%	R\$ 28.625,32	75%	R\$ 9.541,77
31/08/2015	R\$ 696.948,10	1,65%	R\$ 11.499,64	225%	R\$ 25.874,20	75%	R\$ 8.624,73
31/10/2015	R\$ 1.383.051,00	1,65%	R\$ 22.820,34	225%	R\$ 51.345,77	75%	R\$ 17.115,26
31/12/2015	R\$ 1.607.500,00	1,65%	R\$ 26.523,75	225%	R\$ 59.678,44	75%	R\$ 19.892,61
31/12/2015	R\$ 886.750,00	1,65%	R\$ 14.631,38	225%	R\$ 32.920,58	75%	R\$ 10.973,63
	R\$ 9.607.644,73		R\$ 158.526,14		R\$ 356.683,81		R\$ 118.894,60

Comparativo do Crédito Tributário antes e após o voto (sem o cálculo dos juros)

Crédito Tributário antes do voto			
	Imposto/Contribuição	Multa	Total
IRPJ	R\$ 16.718.628,75	R\$ 25.077.943,12	R\$ 41.796.571,87
CSLL	R\$ 6.029.506,35	R\$ 9.044.259,52	R\$ 15.073.765,87
PIS/PASEP	R\$ 1.263.935,56	R\$ 2.014.797,88	R\$ 3.278.733,44
COFINS	R\$ 5.821.764,15	R\$ 9.280.281,97	R\$ 15.102.046,12
			R\$ 75.251.117,30

Crédito Tributário após voto			
	Imposto/Contribuição	Multa	Total
IRPJ	R\$ 16.718.628,75	R\$ 25.077.943,12	R\$ 41.796.571,87
CSLL	R\$ 6.029.506,35	R\$ 9.044.259,52	R\$ 15.073.765,87
PIS/PASEP	R\$ 336.785,10	R\$ 386.283,05	R\$ 723.068,15
COFINS	R\$ 5.821.764,15	R\$ 8.185.010,81	R\$ 14.006.774,96
			R\$ 71.600.180,85

08. Consta do E-PROCESSO a informação de que o saldo originário em Recurso de Ofício é de R\$ 2.723.786,60 em relação à multa e de R\$ 927.150,48 em relação ao principal, totalizando o montante de R\$ 3.650.937,08, o qual é inferior ao atual limite de alçada mínima para julgamento do recurso de ofício no CARF, que é de R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais), conforme determina a Portaria MF nº 2, de 2023, a saber:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

09. A súmula CARF nº 103¹ orienta o julgador a aplicar o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância, razão pela qual o recurso de ofício não deve ser aqui conhecido, porquanto o valor exonerado ser inferior ao *quantum* mínimo de julgamento.

10. Ante o exposto, não conheço do recurso de ofício.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

11. O recurso voluntário é tempestivo e admite os requisitos de admissibilidade para ser conhecido. A contribuinte foi intimada da decisão recorrida em 16/10/2020, conforme certidão de fls. 2712, tendo protocolado o recurso voluntário em 13/11/2020 (fls. 2715), portanto, dentro do prazo legal de 30 dias.

12. Idem em relação à responsável tributária, que foi intimada em 14/10/2020 (fls. 2709) e recorreu em 13/11/2020 (fls. 2781).

13. Assim, conheço dos recursos voluntários.

PRELIMINARES

NULIDADE POR CERCEAMENTO DE DEFESA: OMISSÃO DO TDPF EM INDICAR A CSLL ENTRE OS TRIBUTOS LANÇADOS

14. A recorrente suscita cerceamento de defesa pelo fato do TDPF (Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal) não indicar a CSLL entre os tributos objeto da fiscalização. Vale-se do regramento da portaria RFB nº 6.478/2017, que assim dispõe:

Art. 5º O TDPF **conterá:**

I - a numeração de identificação e controle;

II - os dados identificadores do sujeito passivo;

III - a natureza do procedimento fiscal a ser executado (fiscalização ou diligência);

IV - o prazo para a realização do procedimento fiscal;

¹ Súmula CARF nº 103: Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

V - o nome e a matrícula do(s) Auditor(es)-Fiscal(ais) da Receita Federal do Brasil responsável(is) pelo procedimento fiscal;

VI - o número do telefone e endereço funcional para contato; e

VII - o nome e a matrícula do responsável pela expedição do TDPF.

§ 1º No caso de procedimento de fiscalização, além dos elementos relacionados no caput, o TDPF-F ou TDPF-E conterá a indicação do tributo objeto do procedimento fiscal a ser executado e o respectivo período de apuração do fato punível, e, facultativamente, o relatório de verificação da correspondência entre os valores declarados e os apurados na escrituração contábil e fiscal do sujeito passivo, em relação aos tributos administrados pela RFB, podendo alcançar os fatos geradores ocorridos nos últimos 5 (cinco) anos e os do período de execução do procedimento fiscal.

15. Nota-se que os recorrentes se valem de critério formal para pretender anular o lançamento, valendo de *formalismo imoderado* para impedir a apreciação dos fatos trazidos à colação. Tal postura é incompatível com o Processo Administrativo Tributário, que não é um fim em si mesmo, ao contrário, serve de instrumento à realização da justiça fiscal e adequada promoção da verdade material.

16. Assim, inconsistências procedimentais da fase preparatória do trabalho de fiscalização que não afetem ou inviabilizem o direito de defesa devem ser sanáveis, como forma de proteger a instrumentalidade das formas, jamais a imoderação interpretativa que pretenda fomentar o apego a elas.

17. É nesse contexto que se faz necessário observar que a irresignação das recorrentes acerca da nulidade suscitada em nada impactou no exercício do direito de defesa, tanto que foi adequadamente realizado em todas as fases processuais. O TDPF (Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal) é apenas um elemento preparatório aos trabalhos de autoria, servindo como instrumento administrativo para que o Fisco organize seus trabalhos de autoria e administre suas equipes para o atendimento de fiscalização e controle.

18. Aliás, o assunto é tratado por *portaria* da Receita Federal do Brasil, de caráter infralegal, que disciplina formas de trabalho. Não se trata de norma jurídica que gere nulidades automáticas em caso de erros sanáveis, salvo quando efetivamente for demonstrado prejuízo aos envolvidos na fiscalização.

19. Colhe-se a inteligência da Súmula CARF 171 em relação à matéria ora julgada, a qual afasta irregularidades na emissão, alteração ou prorrogação de Mandado de Procedimento Fiscal para fins de reconhecimento de nulidade, a saber:

Súmula CARF nº 171:

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento.

(Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021. Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021. Acórdãos Precedentes: 9101-004.676, 9202-008.028, 9303-009.609, 1201-003.397, 1301-004.043,

1302-004.407, 1401-003.974, 1402-003.702, 2201-006.455, 2202-005.050, 2401-007.673,
2402-008.269, 3201-006.663, 3301-005.617, 3302-006.583, 3401-006.575 e 3402-007.198)

20. Os termos instrumentais emitidos para planejamento das atividades fiscais, tal qual o Termo de Distribuição e Procedimento Fiscal – TDPF, Mandado de Procedimento Fiscal – MPF e afins, são instrumentos de controle e coordenação internos de trabalho da administração tributária, razão pela qual eventuais inconsistências ou vícios na sua emissão e/ou execução podem ser sanados no contexto geral do lançamento, não ocasionando presunção de nulidade, salvo se demonstrado efetivo prejuízo dos interessados.

21. Tal entendimento é confirmado pelos precedentes do CARF, cujas ementas transcrevem-se a seguir:

ALEGAÇÃO PRELIMINAR. NULIDADE. CERCEAMENTO AO DIREITO À AMPLA DEFESA E CONTRADITÓRIO. TERMO DE DISTRIBUIÇÃO E PROCEDIMENTO FISCAL - TDPF. PORTARIA RFB Nº 1687, DE 2014. VIGÊNCIA À ÉPOCA DOS FATOS DISCUTIDOS. O Termo de Distribuição e Procedimento Fiscal - TDPF é considerado um mero instrumento de controle interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, de modo que eventuais vícios na sua emissão e/ou execução não têm o condão de afetar ou desnaturar a validade do lançamento tributário. (...) (Processo nº 11030.734480/2019-93 - Acórdão nº 1302-007.011. Sessão de 12 de março de 2024)

PROCEDIMENTO ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO. TDPF-F. VÍCIOS MATERIAL E FORMAL. INEXISTENTES. Embora inexistentes os vícios apontados no presente caso, eventuais irregularidades na emissão do termo de distribuição de procedimento fiscal de fiscalização, desde que não acarretem prejuízos irreparáveis ao contribuinte fiscalizado, não tem o condão de provocar a nulidade do lançamento tributário decorrente. (Processo nº 15444.720024/2021-70 - Acórdão nº 3301-013.812. Sessão de 27 de fevereiro de 2024)

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA. Não ocorre a nulidade do auto de infração quando a autoridade fiscal demonstra de forma suficiente os motivos pelos quais o lavrou, possibilitando o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa ao contribuinte e sem que seja comprovado o efetivo prejuízo ao exercício desse direito.

TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL. TDPF. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. O Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) é instrumento de controle interno da Secretaria da Receita Federal, instituído pelo Decreto nº 8.303/2014 e, portanto, eventuais vícios na sua emissão e execução não afetam a validade do lançamento, salvo se restar evidenciado real prejuízo às defesas dos contribuintes. (Processo nº 19515.720737/2018-16. Acórdão nº 1201-005.640. Sessão de 17/11/2022)

TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DO PROCEDIMENTO FISCAL (TDPF). MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). PRORROGAÇÃO. AUSÊNCIA. NULIDADE DO LANÇAMENTO. NÃO CONFIGURAÇÃO. A ausência do termo de início de ação fiscal ou de sua prorrogação não se equipara à falta de Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), atual Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal (TDPF), e não torna necessariamente nulo o lançamento de ofício quando não demonstrado o prejuízo ou a preterição ao direito de defesa da contribuinte. O enunciado da Súmula CARF nº 46 estabelece que o lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário. (Processo nº 10410.005713/2006-95 - Acórdão nº 1003-001.140. Sessão de 06 de novembro de 2019)

TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL (TDPF). Suposta inobservância de ato regulamentar, que visa ao controle interno, não implica nulidade dos trabalhos praticados sob sua égide, tendentes à apuração e lançamento do crédito tributário. [...] (Processo n.º 10825.721567/2017-20. Acórdão n.º 1302-004.095. Sessão de 11/11/2019)

22. Não identifico qualquer cerceamento à defesa das recorrentes, inexistindo nulidade a ser reconhecida.

NULIDADE MATERIAL DOS LANÇAMENTOS POR AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO

23. As recorrentes suscitam pretensa nulidade dos lançamentos porque faltaria no auto de infração a indicação da fundamentação legal para quantificar a base de cálculo. Basicamente, alega: *“verifica-se que a Autoridade Fiscal não trouxe no Auto de Infração em combate a fundamentação legal quanto ao critério de arbitramento das receitas supostamente omitidas, ou do critério de arbitramento do montante tido como subfaturado”*.

24. Há aqui novo equívoco interpretativo, pois os critérios do arbitramento estão indicados no TVF, que é peça complementar dos autos de infração e integram os lançamentos. Aliás, está expressamente indicada nos autos de infração (por exemplo, no lançamento de IRPJ, às fls. 30) a informação de que *“fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados”*.

25. Além disso, as recorrentes pautaram sua defesa fazendo expressa referência ao que consta no TVF. Não faz sentido algum alegar desconhecimento daquilo que demonstram conhecer.

26. Não há razão para reconhecer a nulidade indicada, pois o Decreto 70.235/72 condiciona sua decretação aos atos praticados por pessoa incompetente ou quando houver preterição do direito de defesa, senão:

Art. 59. São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

27. Assim, porquanto inexistente nenhum ato que tenha impedido ou limitado o exercício constitucional da ampla defesa ou do contraditório, afasto a nulidade suscitada.

NULIDADE POR ERRO MATERIAL DA BASE DE CÁLCULO

28. Consta dos recursos voluntários pedido de reconhecimento de nulidade por erro material na apuração da base de cálculo, porquanto o mesmo *“decorreu do fato de não se atentar o resultado apurado pela empresa antes da fiscalização, bem como não considerar os saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL de períodos anteriores”*.

29. Vê-se que os argumentos trazidos pelos recorrentes estão relacionados com o mérito das autuações. Tanto que o que pretendem é que sejam analisadas as Declarações de Impostos de Renda da Pessoa Jurídica (DIPJs) para validação de prejuízos fiscais que aduz terem

existido, a fim de que se realize a compensação dos mesmos. Nesse sentido, vê-se dos recursos voluntários os seguintes apontamentos:

Juntou-se em anexo ainda as Declarações de Imposto de Renda (DIPJ) dos anos de 2011, 2012 e 2013, para fins de comprovar os prejuízos fiscais apurados, em que pese o órgão fazendário ter estes dados à sua disposição.

Assim, o erro na identificação da matéria tributável ocorreu por dois motivos: 1) Não considerar o prejuízo fiscal do período, para fins de apurar o lucro Real; 2) não fazer a compensação legal dos prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de períodos anteriores.

30. Não há nulidade a ser reconhecida, porquanto inexistentes as hipóteses do art. 59 do Decreto 70235/72. Os argumentos indicados serão analisados quando da análise de mérito.

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA

31. A contribuinte suscita preliminarmente a decadência do crédito tributário de PIS, que fora afastada pela DRJ em razão da qualificação da multa de ofício, ante a existência de conduta dolosa que atrai a aplicação do art. 173, I, do CTN.

32. Assim, por se tratar de matéria de mérito, que potencialmente afeta e exonera parcela do crédito tributário, deixarei para me manifestar em relação a esse ponto quando analisar os motivos ensejadores da majoração da penalidade em apreço.

ANÁLISE DE MÉRITO

33. São duas as infrações indicadas no TVF (fls. 2/26), quais sejam: (a) omissão de receita pela prestação de serviços e eventos (item 3.1 do relatório fiscal) e (b) omissão de receita na venda subfaturada (item 3.2).

34. As razões fáticas são diferentes para as citadas infrações, razão pela qual as matérias devem ser segregadas e julgadas individualmente.

OMISSÃO DE RECEITA PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS E EVENTOS

35. A administração tributária realizou auditoria em torno da conta contábil denominada 4101020001 – RECEITA SERVIÇOS E EVENTOS, que apresentava divergência de valores entre os montantes escriturados na ECD e na ECF. Os ingressos de valores a elas pertinentes decorriam de transações havidas com a responsável tributária (LANGON), sob as quais recaiam suspeitas sobre transações diversas, que deram ensejo à penalidade que será abordada no item seguinte, qual seja, omissão de receita por subfaturamento de preços, a qual será apreciada oportunamente.

36. Assim, a administração promoveu fiscalização para verificar o motivo da divergência entre as declarações, tendo realizado diversas intimações à contribuinte, conforme indicadas no TVF (grifou-se):

A BAYONNE foi intimada através do Termo de Intimação 01 – TI01, a:

*“1. - **Apresentar** os contratos de desenvolvimento de produtos e locação. Descrever detalhadamente o serviço prestado, informando qual o serviço executado, como foi executado, quem executou e forma de apresentação dos resultados (relatórios, planilhas,*

projetos, etc.), apresentar planilha com valores recebidos nos anos-calendário 2014 e 2015 referentes a estes serviços com data e forma de recebimento.

2. - **Esclarecer** o que são os históricos VLR MOLDES E FRAGRANCIAS LANGON 02/2015, VLR REF LOCACAO SEDE LANGON 03/2015, VLR REF REEMB DESP VIGILANCIA LANGON, VLR REF ND 005/2013 LANGON LTDA, VLR REF REEMBOLSO LANGON MPS INF e apresentar os documentos pedidos no item 1 acima.”

Ao Termo foram anexados os arquivos 4101020001 - RECEITA SERVICOS E EVENTOS 2015.xls, 1102030001 - OUTROS VALORES A RECEBER 2015.xls, 4104010001 - RECEITA DE LOCACAO 2015.xls e 110203 - OUTROS VALORES A RECEBER 2014.xls.

O contribuinte não apresentou resposta ao TI01 e foi reintimado através do Termo de Reintimação 01 – TRI01, para o qual também não apresentou resposta.

A LANGON foi intimada através do Termo de Intimação 03 a:

“1. - Informar se nos anos-calendário 2014 e 2015 a empresa tinha em vigência ou assinou contratos para desenvolvimento de produtos com a empresa Bayonne Cosméticos Ltda, CNPJ 85.040.103/0001-38, ou ainda, tenha realizado com esta empresa qualquer pagamento referente a, aluguel, moldes e fragâncias e relacionados com as linhas dos produtos VIDA, LIFE, LUTTI, FIBRAS e CICLOS.

2. - Apresentar os contratos, do item acima, de desenvolvimento de produtos, ou a eles relacionados, e de locação. Descrever detalhadamente o serviço prestado, informando qual o serviço executado, como foi executado, quem executou e forma de apresentação dos resultados (relatórios, planilhas, projetos, etc.), apresentar planilha com valores recebidos nos anos-calendário 2014 e 2015 referentes a estes serviços com data e forma de recebimento.

3. - Apresentar os documentos referentes só pagamentos citados no item 1 acima, tais como contratos, notas fiscais, projetos, etc.”

A LANGON não apresentou resposta ao Termo de Intimação 03 e foi reintimado através do Termo de Reintimação 03, para o qual também não apresentou resposta.

A BAYONNE foi intimada através do Termo de Intimação 04 – TI04, relativo ao ano-calendário 2015, a:

“a. Na ECF o contribuinte declara uma Receita da Prestação de Serviços no Mercado Interno de R\$ 9.607.646,10 e que na ECD o total de créditos levados ao resultado na conta 4101020001 - RECEITA SERVICOS E EVENTOS é de R\$ 8.720.895,63.

b. Na resposta ao Termo de Reintimação 02 – TRI02, o contribuinte confirmou que os valores de PIS e COFINS declarados em DCTF eram:

Descrição	COFINS	PIS
Débitos	3.440.874,65	735.660,64
Créditos	1.662.693,48	360.297,30
Valor Devido	1.778.181,17	375.363,34
Valores Pagos/DCTF	1.591.124,18	368.661,35
Saldo a Pagar	187.056,99	6.701,99

O arquivo anexado ao TRI02 mostrava que os débitos mostrados na tabela acima eram devidos apenas pelas vendas dos produtos.

1. - **Justificar** as diferenças entre os valores de **Receita da Prestação de Serviços no Mercado Interno**, indicando lançamentos e contas contábeis onde estão tais diferenças.
2. - **Justificar** o motivo de não inclusão destas receitas na base de cálculo de PIS e COFINS.”

Na resposta ao TI04, no qual se faz referência à conta **4101020001 – RECEITA SERVICOS E EVENTOS**, o contribuinte confirma a existência dos valores de receita da prestação de serviços ao afirmar, no item ii, que “(...) sendo que na ECF da empresa foi declarado, a Título de Receita de Prestação de Serviços no Mercado Interno, o valor aproximado de R\$ 9,5 milhões, e na ECD o total de crédito levado em consideração foi de aproximadamente R\$ 8,7 milhões para o ano calendário de 2015” e, no item iii, que “Ocorre que, de fato existiu uma divergência entre ECF e ECD (...) ocorrido devido a uma provável falha de parametrização na linha de receita não operacional, que deixou de constar na totalização de receitas do ano de 2015(...)”(não negrito no original). Portanto, o contribuinte afirma que, devido a receitas que não foram corretamente totalizadas, o valor correto das receitas da prestação de serviços é **R\$ 9.607.646,10, valor que consta como base de cálculo do IRPJ na ECF de 2015 e que serão considerados como base de cálculo dos lançamentos deste Auto de Infração das contribuições de PIS e COFINS.**

Em seguida o contribuinte nega a existência destas receitas ao afirmar, no item vii, que se trata de “(...) valores de adiantamentos financeiros, se referem a valores recebidos de seu cliente, a título de antecipação para desenvolvimento de novos projetos para o cliente e não se trata de receitas de serviços(...)”. Neste item, o contribuinte deve estar se referindo aos lançamentos da conta **2106010002 - ADIANTAMENTO DE PROJETOS**, adiante discutida.

Na contabilidade, o contribuinte creditou na conta de resultado **4101020001 - RECEITA SERVICOS E EVENTOS** valores com os históricos que constavam nos Termos de Intimação 01 e de Reintimação 01, Termos estes que não foram respondidos pelo contribuinte.

Nestes Termos o contribuinte foi intimado a prestar esclarecimentos e fornecer os contratos de desenvolvimento de produtos e locação e prestar outras informações para se poder saber do que realmente se tratavam tais lançamentos e a existência e alcance dos fatos. Estes lançamentos têm como contrapartida débito em uma conta do ativo, geralmente a conta **1102030001 – OUTROS VALORES A RECEBER**, sendo apenas um lançamento debitado na conta **1101020002 – BANCO ITAU – 79038-6** e apenas outro na conta **1102010001 - CLIENTES NACIONAIS**. Portanto, nesta conta de resultado foram registradas as receitas recebidas.

Ainda, a conta **1102030001 - OUTROS VALORES A RECEBER** tem lançamentos a crédito contra débito em conta BANCO, sendo que na contabilidade da LANGON é feito lançamento a crédito na conta BANCO com os históricos mostrados na tabela abaixo, comprovando os repasses monetários a título de desenvolvimento de produtos e prestação de serviços pela BAYONNE.

Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor	Contabilidade LANGON - creditou BANCO
20/02/2015	1101020003	BANCO DO BRASIL - 5.666-9	D	850.761,10	VLR REF SOFTWARE AX DESENV N/DATA
30/04/2015	1101020002	BANCO ITAU - 79038-6	D	2.000.000,00	VLR REF ADTO PROJETO P&D LANGON
21/05/2015	1101020002	BANCO ITAU - 79038-6	D	387.607,50	VLR REF TERMO BAYONNE
21/05/2015	1101020002	BANCO ITAU - 79038-6	D	370.755,00	VLR REF TERMO BAYONNE
21/05/2015	1101020002	BANCO ITAU - 79038-6	D	112.350,00	VLR REF TERMO BAYONNE
22/06/2015	1101020005	BANCO HSBC - 32832-80	D	500.000,00	VLR REF ADTO PROJETO P&D LANGON
25/06/2015	1101020004	BANCO BRADESCO - 46656	D	491.052,20	VLR REF AQUIS SOFTWARE AX DESENV N/DATA
29/06/2015	1101020003	BANCO DO BRASIL - 5.666-9	D	491.052,20	VLR REF ND PROJETO P&D 2015
20/08/2015	1101020003	BANCO DO BRASIL - 5.666-9	D	700.000,00	VLR REF SERV PREST BAYONNE LTDA
27/08/2015	1101020003	BANCO DO BRASIL - 5.666-9	D	1.000.000,00	VLR REF SERV PREST BAYONNE LTDA
16/10/2015	1101020003	BANCO DO BRASIL - 5.666-9	D	1.000.000,00	VLR REF SERV PREST BAYONNE LTDA

As cinco primeiras colunas são da conta **1102030001 - OUTROS VALORES A RECEBER** da BAYONNE e a última, para data e valor, o histórico na contabilidade da LANGON, conta BANCO.

Na conta **2106010002 - ADIANTAMENTO DE PROJETOS**, que não existia em 2014, possui apenas três lançamentos a crédito tendo como contrapartida dois débitos na conta BANCO, um de R\$ 2.000.000,00 em 31/03/2015 e outro de 992.545,20 em 21/05/2015, ficando nesta data com saldo de R\$ 2.992.545,20. A LANGON contabilizou estes valores creditando BANCO e debitando sua conta do passivo **2102010001 - FORNECEDORES NACIONAIS**, nestas datas e valores, com históricos de **VLR REF ADTO PROJETO P&D LANGON** e **VLR REF TERMO BAYONNE**, respectivamente, ou seja, descontou da obrigação que tinha com a BAYONNE e não debitando um direito a receber (serviços), conforme afirmado pelo contribuinte.

A BAYONNE diminuirá o saldo final da conta **2106010002 - ADIANTAMENTO DE PROJETOS** para R\$ 1.385.045,20 através de quatro lançamentos a crédito na conta **1102010001 - OUTROS VALORES A RECEBER**, total lançado a débito de R\$ 1.607.500,00 em dezembro de 2015, com três históricos **VLR REF DESENV. LINHA COSMET CONTRATO** e um histórico **VLR REF RECEB PROJETO LANGON LTDA**, ou seja, entregou serviços de projetos e desenvolvimento de produto, correspondentes aos adiantamentos recebidos, no valor de R\$ 1.607.500,00. Estes valores foram recebidos como receita pelo contribuinte e pouco depois debitados da conta **2106010002 - ADIANTAMENTO DE PROJETOS**, conforme lançamentos abaixo.

4101020001 - RECEITA SERVICOS E EVENTOS

Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor	Histórico
15/12/2015	1102030001	OUTROS VALORES A RECEBER	D	425.000,00	VLR REF DESENV. LINHA VIDA - LANGON
15/12/2015	4101020001	RECEITA SERVICOS E EVENTOS	C	425.000,00	VLR REF DESENV. LINHA VIDA - LANGON
15/12/2015	1102030001	OUTROS VALORES A RECEBER	D	448.000,00	VLR REF DESENV. LINHA FIBRAS - LANGON
15/12/2015	4101020001	RECEITA SERVICOS E EVENTOS	C	448.000,00	VLR REF DESENV. LINHA FIBRAS - LANGON
15/12/2015	1102030001	OUTROS VALORES A RECEBER	D	322.000,00	VLR REF REVISAO LINHA CICLOS - LANGON
15/12/2015	4101020001	RECEITA SERVICOS E EVENTOS	C	322.000,00	VLR REF REVISAO LINHA CICLOS - LANGON
27/12/2015	1102010001	CLIENTES NACIONAIS	D	412.500,00	VLR REF DESENV. LINHA VIDA - LANGON
27/12/2015	4101020001	RECEITA SERVICOS E EVENTOS	C	412.500,00	VLR REF DESENV. LINHA VIDA - LANGON

2106010002 - ADIANTAMENTO DE PROJETOS

Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor	Histórico
21/12/2015	2106010002	ADIANTAMENTO DE PROJETOS	D	425.000,00	VLR REF DESENV. LINHA COSMET CONTRATO
21/12/2015	1102030001	OUTROS VALORES A RECEBER	C	425.000,00	VLR REF DESENV. LINHA COSMET CONTRATO
21/12/2015	2106010002	ADIANTAMENTO DE PROJETOS	D	448.000,00	VLR REF DESENV. LINHA COSMET CONTRATO
21/12/2015	1102030001	OUTROS VALORES A RECEBER	C	448.000,00	VLR REF DESENV. LINHA COSMET CONTRATO
21/12/2015	2106010002	ADIANTAMENTO DE PROJETOS	D	322.000,00	VLR REF DESENV. LINHA COSMET CONTRATO
21/12/2015	1102030001	OUTROS VALORES A RECEBER	C	322.000,00	VLR REF DESENV. LINHA COSMET CONTRATO
28/12/2015	2106010002	ADIANTAMENTO DE PROJETOS	D	412.500,00	VLR REF RECEB PROJETO LANGON LTDA
28/12/2015	1102010001	CLIENTES NACIONAIS	C	412.500,00	VLR REF RECEB PROJETO LANGON LTDA

A conta **2106010002 - ADIANTAMENTO DE PROJETOS** não existia em 2014 e em 2016 o saldo será zerado em 31/01/2016 com quatro lançamentos contra crédito na conta **1102030001 - OUTROS VALORES A RECEBER**, num total de R\$ 2.396.791,39, mesmo sendo de R\$ 1.385.045,20 o saldo final da conta ao final de 2015. A conta **4101020001 - RECEITA SERVICOS** não tem lançamentos em 2014.

Estão anexados ao TI01 e TRI01 os arquivos: **4101020001 - RECEITA SERVICOS E EVENTOS 2015.xls**, **1102030001 - OUTROS VALORES A RECEBER 2015.xls**

Estão anexados a este Processo os arquivos: **2106010002 - ADIANTAMENTO DE PROJETOS 2015.xls** e **1102030001 - OUTROS VALORES A RECEBER 2015 débito em banco.xls**.

Tanto LANGON como BAYONNE não responderam às intimações para esclarecimento sobre seus contratos referentes ao desenvolvimento de produto, nem prestaram demais esclarecimentos sobre o assunto. É preciso não só apresentar contratos mas também mostrar o serviço executado, como foi executado, quem executou e forma de apresentação dos resultados (relatórios, planilhas, projetos, etc.) para avaliar valores e recursos empregados, tornando possível a comprovação dos motivos de tais repasses vultosos de valores, bem como se o preço estaria compatível com os serviços executados ou a serem executados.

(...)

Na resposta ao TI04 o contribuinte admite que o valor correto das receitas da prestação de serviços é R\$ 9.607.646,10, tendo sido contabilizado na conta **4101020001 - RECEITA SERVICOS E EVENTOS**, de 2015, o valor de R\$ 8.720.895,63 a menor “(...) *devido a uma provável falha de parametrização na linha de receita não operacional, que deixou de constar na totalização de receitas do ano de 2015(...)*”.

Na apuração do IRPJ da ECF o contribuinte declara uma **Receita da Prestação de Serviços no Mercado Interno** de R\$ 9.607.646,10 e na DCTF os valores de PIS e COFINS declarados eram devidos apenas pelas vendas dos produtos, conforme pode ser verificado pelos arquivos anexados ao TRI02.

Tendo em vista que o contribuinte não atendeu o item 2 dos TI02 e TRI02 e a segundo parte do item 1 do TI04, não informando os itens/notas fiscais que justificassem as diferenças encontradas, o valor da diferença de R\$ 886.750,47, entre R\$ 9.607.646,10 e R\$ 8.720.895,63, será lançada em dezembro de 2015.

37. A omissão de receita indicada demonstra-se plenamente comprovada, uma vez que a própria contribuinte confessou haver deixado de escriturar na ECF o valor correto das receitas obtidas a título de prestação de serviços e eventos, justificando a diferença com o valor correto escriturado na ECD “*devido a uma provável falha de parametrização na linha de receita não operacional, que deixou de constar na totalização de receitas do ano de 2015*”, conforme se vê na resposta ao Termo de Intimação nº 4.

38. A divergência consiste na diferença do valor escriturado na ECD (R\$ 9.607.646,10) e na ECF (R\$ 8.720.895,63), totalizando o montante de R\$ 886.750,47, sobre os quais foram lançados PIS e COFINS relativos ao ano-calendário de 2015.

39. Note-se que essa diferença também foi confirmada na contabilidade da fonte pagadora (LANGON), onde se verifica que o montante é o mesmo que foi pago à beneficiária (BAYONNE), conforme cálculo computado pela administração tributária. Portanto, entendendo ser inequívoca a omissão de receita.

40. Por outro lado, após haver confessado a que de fato deixou de declarar integralmente os valores por um alegado erro sistêmico, a contribuinte apresentou nova versão sobre omissão apontada, informando que a diferente se trata de “*valores de adiantamentos financeiros, se referem a valores recebidos de seu cliente, a título de antecipação para desenvolvimento de novos projetos para o cliente e não se trata de receitas de serviços(...)*”.

41. Não obstante, a contribuinte não apresentou nenhum contrato ou projeto relacionado a tais adiantamentos, mesmo instado a fazê-lo como forma de comprovar a natureza de tais pagamentos. A responsável tributária (LANGON) igualmente não apresentou nada a demonstrar tal relação jurídica, razão pela qual a administração tributária está correta ao considerar omissão de receita.

42. Assim, mantenho os lançamentos de PIS e COFINS relacionado à omissão de receita pela prestação de serviços e eventos.

OMISSÃO DE RECEITA NA VENDA SUBFATURADA

43. Nesse ponto, a administração tributária pretende vincular o presente trabalho de autoria com as conclusões de outra fiscalização, havida em relação aos anos-calendário de 2010 e 2011, enquanto o presente lançamento diz respeito a 2014 e 2015.

44. Daquela outra fiscalização, sobreveio o processo administrativos n.º 10980.720.417/2015-44 (relativo ao anos-calendário 2010), tendo o agente autuante informado que a contribuinte praticaria o sobrepreço em suas vendas e que, “na presente fiscalização foi comprovado que o contribuinte manteve a estrutura de preços desde 2011 e, portanto, continuou com a prática de subfaturamento de preços”.

45. A autoridade fiscal pretende chegar às mesmas conclusões daquele processo, que não está anexado nem vinculado ao presente. Constam do TVF apenas recortes do outro trabalho de auditoria e não vieram aos autos o contexto completo daquela autuação, apenas trechos bastante confusos – e na maioria ininteligíveis – de operações bem mais complexas e de fatos que não revelam correlação direta com o que se discute neste processo.

46. Observe-se a parte transcrita do outro TVF que consta no caso aqui discutido, para se verificar a desconexão com o que ora se pretende demonstrar (fls. 12 e seguintes):

“De acordo com as declarações e documentos apresentados nos Autos Judiciais, os quais corroboram com a denúncia realizada à Polícia Federal, a Bayonne Cosméticos Ltda. emitia notas fiscais para documentar as operações de saída de produtos em valor igual a 30% (trinta por cento) do valor efetivamente praticado.

Tabela elaborada a partir das provas coletadas da Ação Judicial

Produto	Nº Pedido de Orçamento	Pedido de Orçamento – efetivamente praticado (valor unitário)	Nota fiscal – (valor unitário)	Nº da NFE	Valor efetivamente praticado / NFE
SERUM ANTI CELULITE COM DEMA E CICLOS - 200ML	147631	R\$ 24,45	R\$ 6,68	13064	366%
CORRETIVO LUZES 16/02	141509	R\$ 6,81	R\$ 1,86	14463	366%
SABONETE INTIMOS LEANDRO - 210ML	141509	R\$ 9,75	R\$ 3,10	14463	314%
AHA PUISSANT ACIDO GLICOLICO - 50G	141509	R\$ 17,10	R\$ 4,67	14463	366%

Iniciada assim, a operação ilícita: emissão de nota fiscais de saída de produtos da marca Racco, com valores de um terço do valor efetivamente praticado pela autuada na saída dos produtos do estabelecimento industrial, isto é subfaturados!”

E às fl. 46 e 47:

“A seguir, apresenta-se “Quadro Comparativo – Valor Unitário” elaborado com dados existentes na mencionada ação judicial.

Neste Quadro, compara-se o Valor Unitário declarado pela fiscalizada em nota fiscal de saída de sua emissão (NFE n.º 17.671, de 03/03/2010), das mercadorias para Cleodnira Angeli Cosméticos Ltda., inscrita no CNPJ sob o n.º 27.802.685/0001-46; com o Valor Unitário do “Pedido de Orçamento n.º 147.631”.

Nesse “Pedido de Orçamento”, documento gerado por programa fornecido pela própria Bayonne Cosméticos Ltda., à Cleodnira Angeli Cosméticos Ltda., inscrita no CNPJ sob o n.º 27.802.685/0001-46 para a realização de pedidos de produtos à indústria, constaria o preço real (Valor Unitário) praticado pela fiscalizada na saída das mercadorias do seu estabelecimento industrial.

Quadro comparativo Valor Unitário
Nota Fiscal Eletrônica n.º 17.671 x Pedido de Orçamento n.º 14.637

CNPJ do Participante	Nome do Participante	Código da Mercadoria	Descrição da Mercadoria	Valor Tributável pelo IPI na NFE	Valor dos Itens NFE	Quantidade na Unidade Estatística	Valor unitário NFE	Valor unitário do pedido de Orçamento - valor efetivamente praticado	Valor Real/ valor NFE
27.802.685/0001-46	CLEODNIRA ANGELI COSMETICOS	0392	DESODORANTE ROLL-ON LEANDRO PIROLO - 70ML	R\$ 25,20	R\$ 25,20	15	R\$ 1,68	R\$ 5,39	321%
		0398	SABONETE INTIMOS LEANDRO - 210ML	R\$ 33,00	R\$ 33,00	10	R\$ 3,10	R\$ 9,75	315%
		0452	NU DESODORANTE - 80ML	R\$ 11,35	R\$ 11,35	5	R\$ 2,27	R\$ 7,30	322%
		1000	REGULATEUR CREME DESODORANTE - 60G	R\$ 33,80	R\$ 33,80	20	R\$ 1,69	R\$ 5,42	321%
		1001	DESODORANTE ROLL-ON REGULATEUR - 55ML	R\$ 36,00	R\$ 36,00	20	R\$ 1,80	R\$ 5,80	322%
		1110	YEUX CREME PARA AREA DOS OLHOS - 30G	R\$ 9,55	R\$ 9,55	5	R\$ 1,91	R\$ 6,98	365%
		1172	LOCAO CORPORAL ILLUMINADORA ALLUMAGE - 180G	R\$ 16,70	R\$ 16,70	5	R\$ 3,34	R\$ 12,20	365%
		1200	BIO CREME REVITALIZANTE - 50G	R\$ 11,65	R\$ 11,65	5	R\$ 2,33	R\$ 8,53	366%
		1472	GEL SECATIVO LIPOGEL - 60G	R\$ 26,60	R\$ 26,60	10	R\$ 2,66	R\$ 9,75	367%
		1560	SHAMPOO+SABONETE LIQUIDO BEBEZINHOSZZZ -140ML	R\$ 15,20	R\$ 15,20	5	R\$ 3,04	R\$ 9,75	321%
		1920	ERVA DOCE SABONETE LIQUIDO - 230ML	R\$ 7,72	R\$ 7,72	2	R\$ 3,86	R\$ 12,14	315%
		1925	HIDRATANTE CORPORAL ERVA DOCE - 300ML	R\$ 26,60	R\$ 26,60	10	R\$ 2,66	R\$ 9,75	367%
		40/02	DUO BASE URBAN - 110g	R\$ 23,95	R\$ 23,95	5	R\$ 4,39	R\$ 16,04	365%
		43/02	TRIO DE SOMBRAS VIBRANTE - 3,5g	R\$ 21,35	R\$ 21,35	5	R\$ 4,27	R\$ 15,62	366%
		5500	SERUM FACIAL CRONO REVERSOR CICLOS DE - 30G	R\$ 144,30	R\$ 144,30	15	R\$ 9,62	R\$ 35,21	366%
		5501	SERUM ANTI CELULITE COM DENMAE CICLOS - 200ML	R\$ 200,40	R\$ 200,40	30	R\$ 6,68	R\$ 24,45	366%
		5504	ESPUMA DE LIMPEZA FACIAL CICLOS - 150ML	R\$ 16,70	R\$ 16,70	5	R\$ 3,34	R\$ 12,20	365%
		5507	CICLOS DIA EMULSAO FACIAL CICLOS RACCO - 30G	R\$ 40,10	R\$ 40,10	5	R\$ 8,02	R\$ 29,35	366%
		90872	KIT MAXI 3D (0855+0856) RM 12/2009	R\$ -	R\$ 261,00	20	R\$ 13,05	R\$ 39,15	300%
		90879	KIT CICLOS FACIAL (5503+5509+1380) RM 02/2010	R\$ 52,05	R\$ 52,05	5	R\$ 10,41	R\$ 32,78	315%

Observando-se quadro anterior, fica evidente que os preços efetivamente praticados eram superiores aos declarados nas notas fiscais eletrônicas.”

O “Pedido de Orçamento n.º 147.631” está na fl. 43 do arquivo **Processo 0002306-30.2014.8.16.0001 1de5**. A NFe n.º 17.671 foi anexada a este Processo no arquivo **Nota Fiscal 17671 prova Ação Judicial.pdf**.

No TERMO DE DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENCERRAMENTO PARCIAL DA AÇÃO FISCAL do PAF n.º 10980.720.417/2015-44 é demonstrado o procedimento adotado no subfaturamento dos produtos e descrição de venda subfaturada, **em agosto de 2014**, às fls. 51 e seguintes, dos produtos Ciclos Dia Emulsão Facial Racco 30g (código 5507) e Desodorante Creme Regulateur 60g (código 1000), contendo referências às vendas da LANGON e dados de suas notas fiscais emitidas.

Consta:

“O diagrama apresentado a seguir ilustraria o narrado tanto na denúncia como o alegado na ação judicial, e por fim, o informado no curso das diligências efetuadas.”



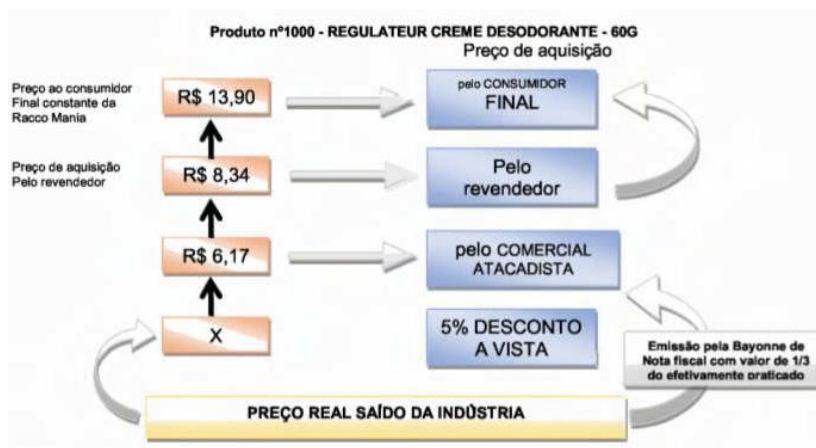
(...)

“Em adição, na diligência, colheu-se “Pedido de Orçamento”, datado de 12 de agosto de 2014, dos produtos Ciclos Dia Emulsão Facial Racco 30g (código 5507), e Desodorante Creme Regulateur 60g (código 1000):

Ora, o Orçamento foi gerado para Revendedor do Produto da Marca Racco, e o valor de aquisição é exatamente 60% e 70% (produto em promoção) do preço ao consumidor final, confirmando as porcentagens mencionadas.

Assim, o revendedor, pessoa física, adquiriria por 60% (sessenta por cento) do preço ao consumidor final (Revista Racco Mania) o produto de marca Racco do Comercial Atacadista (Tomazzelli e Visage et Corps), que por sua vez, adquiriria o produto da Bayonne Cosméticos Ltda. (diretamente ou por meio de interposta pessoa, no caso, a Langon Cosméticos Ltda.) por 44,4% (quarenta e quatro inteiros e quarenta centésimos por cento) do valor do consumidor final.

Sendo, de janeiro a março de 2010, a aquisição de produtos pelos comerciais atacadistas direta da Bayonne Cosméticos Ltda., conforme demonstrado, a saída se daria com emissão de “meia nota” (notas fiscais com 1/3 do valor praticado).”



15 Produto em promoção, de acordo com a Revista Racco Mania do mês de Agosto de 2014, chegaria ao revendedor por 70% (setenta por cento) do preço ao consumidor final.

16 Valor obtido da saída para o exterior do produto Ciclos Dia Emulsão Facial Racco 30g (código 5507), em agosto de 2014, em razão de não ter sido localizada no mesmo período saída para o mercado interno.

17 Valor de saída da NFE nº797.849 da Langon Cosméticos Ltda. do mês de Agosto de 2014, para a TOMAZELLI COMERCIO DE COSMETICOS LTDA – ME, CNP.1 sob o nº 07.778.627/0001-17.

18 Valor de saída conforme NFE 797.147 da Langon Cosméticos Ltda., do mês de Agosto de 2014, para a própria VISAGE ET CORPS – COMERCIO DE COSMETICOS LTDA – ME, CNP.1 nº 06.885.478/0001-22.

19 A partir de abril de 2010, o esquema de evasão de tributos passou a se utilizar de interposta pessoa interdependente, como já esclarecido, a Langon Cosméticos Ltda., que emite notas fiscais sem incidência do IPI.

O declarado pelos representantes dos adquirentes comerciais atacadistas coincide com o relato mencionado no Item 3.3.1.1, que o preço efetivamente praticado na saída da mercadoria do estabelecimento industrial é em torno de 44,4% (quarenta e quatro inteiros e quatro décimos por cento) do preço final constante na publicação Racco Mania.

E, aí residiria indício que faz prova da diferença entre os valores das notas fiscais e os valores praticados pela fiscalizada no mercado atacadista, pois que, o valor constante da nota é 13% (treze por cento apenas do valor indicado na publicação Racco Mania, inferior a 1/3 (um terço) do valor efetivamente praticado!!!”

47. Não há evidência alguma de que o citado trabalho de auditoria, vinculado a outro processo e relativo a período ocorrido cinco anos antes, repercute diretamente na presente análise. Também não há como conectar os fatos ali apontados nem sequer contextualizá-los com as operações ocorridas muitos anos depois, até porque envolvem circunstâncias cujas provas sequer estão reproduzidas nestes autos.

48. A conclusão da administração tributária para correlacionar os fatos parte da premissa simplória e nada esclarecedora de que, em relação ao que discutiu no outro processo – e aqui não estão claramente controvertidas – é que (grifou-se):

Estas análises demonstram que em 2014 e 2015 continuam a mesmas relações de preços encontradas nos procedimentos fiscais que resultaram no PAF de nº 10980.720.417/2015-44, ou seja, continua a prática de subfaturamento anteriormente demonstrada.

Nestas análises trabalhamos com grande quantidade de dados e demonstramos os valores médios encontrados. A quantidade de dados utilizados para fazer a comparação é muito grande e apontar eventuais erros no total de dados utilizados não invalida os resultados encontrados, a menos que se demonstre que a correção de tais erros permite chegar a valores diferentes das conclusões finais, sendo necessário demonstrar que os valores médios finais são suficientemente diferentes para poder afirmar que as conclusões não são válidas. Foi o que fez o contribuinte, apenas apontar alguns erros sem demonstrar mudança no resultado final, ao responder o TI03 para justificar os aumentos de preços de venda de 2014 para 2015, conforme será discutido no item C.

49. Entendo que tais elementos são insuficientes a demonstrar a pretensa prática de subpreço que justifique desconsiderar o grande volume de vendas realizadas e atribuir um preço fictício de vendas, até porque o agente autuante não apontou qual seria o valor de mercado adequado.

50. Equivoca-se o Fisco ao pretender vincular conclusões de processo diverso sem demonstrar adequadamente a materialidade infracional relacionada ao presente feito. Pior: faz-se

um cálculo por amostragem, bastante simplório e muito longe de esclarecer algo, chegando à pálida conclusão de que, *“na demonstração do subfaturamento são apresentados documentos de agosto de 2014 referentes a dois produtos, demonstrando que em 2014 existia tal prática”*.

51. Mais: tenta convencer que *“foi demonstrado que a estrutura de preços de venda da BAYONNE é a mesma desde 2011, com preços médios reajustados por valores próximos da inflação, tendo havido uma mudança nesta estrutura principalmente a partir de março de 2015”*, ou seja, o esforço realizado é apenas no sentido de presumir que os fatos anteriores alcançam o período em análise.

52. Importa registrar que a contribuinte é uma indústria, com inúmeros produtos e operações a serem considerados. O que pretende a administração tributária é vincular todo o trabalho de autoria de anos anteriores, sem adequado contexto reproduzido nestes autos, para fazer uma conta de chegada simples, por amostragem fria, para desconstituir todas as operações de uma indústria.

53. O TVF indica cenários econômicos presumidos para concluir que os preços são exorbitantes, porém, não aponta qual o critério adequado do produto. E nem poderia, pois sequer se debruçou sobre o volume de transações da contribuinte. Sugere que as margens de lucro auferida pela autuada seria artificial, porém, mais uma vez, não diz qual o critério considerado *razoável* na consideração do lucro e das receitas tributáveis.

54. Essas matérias são controvertidas no Recurso Voluntário, havendo a contribuinte justificado que praticava preços dentro de valores de mercado. E, quanto à diferença de preços entre o mercado nacional e o internacional e a atualização de preços, justificou na resposta ao Termo de Intimação nº 03 (fls. 525) mudança de parâmetros de produção que demandavam atualização dos mesmos.

55. O TVF não informa em que medida isso modifica a realidade das coisas. Não há evidências de que a modificação posterior dos preços, como resultado de ajustes na comercialização dos mesmos no mercado internacional, tornasse inservíveis os preços anteriores, com a presunção de que seriam praticados a menor.

56. A questão de fundo continua a mesma: qual o preço considerado “correto” pela administração tributária para a venda dos produtos? Pode o Fisco desconsiderar transações comerciais por pretensa simulação que causa sub preço se ele mesmo não indica qual seria o preço considerado adequado?

57. Se a administração tributária afirma que o arcabouço probatório comprova a subvalorização, também não indica qual seria o preço de partida, apenas contempla critérios genéricos para presumir a prática de ilícito que não está evidenciado nos autos. É dizer: para concluir que algo ultrapassou ou não alcançou algum limite, tem-se que indicar o limite; para que algo seja considerado sobrepreço ou subpreço, tem-se que indicar o que considera preço!

58. A falta de balizas objetivas na indicação de critério econômico que atribua ao contribuinte o descumprimento de obrigação tributária torna insuficiente a determinação da matéria tributável, tornando insubsistente o lançamento. Mais ainda, tratando-se de questões que impliquem na prática, em tese, de crime contra a ordem tributária, a atribuição de artificialidade de operações comerciais não pode ser presumida por critérios genéricos do agente da

administração tributária que não aponte em que medida o preço torna-se sobrepreço ou subpreço entre negócios realizados.

59. Tais elementos compõe o *cerne da comprovação da relação jurídica tributária*, ou seja, são requisitos materiais essenciais à constituição do crédito tributário, devendo ser eficientemente configurados e demonstrados durante o ato do lançamento, sob pena do mesmo ser viciado. O erro perpetrado pela autoridade administrativa não é passível de correção em momento posterior, pois é a partir do conhecimento pelo contribuinte das razões de fato e de direito que ensejam a lavratura do auto de infração que ele poderá realizar sua ampla defesa e contraditar, de forma argumentativa e documental, a insurgência contra a autuação.

60. É dizer: o lançamento não é passível de conserto, nem pelo agente fiscal, nem pelas instâncias de julgamento! Tentativa contrária durante este litígio administrativo representaria mudança de critério jurídico proibida pelo art. 146 do CTN², consubstanciando uma injustificável “*correção de ilegalidade por ato administrativo proferido ao longo do processo, superando critério jurídico inicialmente constante do lançamento tributário ou do despacho decisório*”, na lição de Thais De Laurentiis, ex-integrante deste Conselho, em sua obra sobre mudança de critério jurídico pela administração pública.³

61. Não é dado ao julgador corrigir lançamento tributário mal feito, inadmitindo-se validar auto de infração claramente maculado pela pecha de vício material que decorra de inadequada indicação do fato tributário, evidentemente contraditório. Vê-se dos autos elementos de fato que evidenciam os equívocos perpetrados pela administração tributária ao pretender lançar crédito tributário pautado em erro insanável.

62. Mais vale desconstituir lançamentos tributários mal conduzidos a admitir o descumprimento da lei!

63. Observa-se que a autuação parametriza-se pelo pretenso planejamento tributário abusivo que o Fisco entende ter sido realizado pelas companhias relacionadas. A administração tributária afirma ter havido a possível prática de crime contra a ordem tributária, pois as empresas teriam agido em conluio para simular vendas com subpreço, no intuito de evitar a tributação sobre a receita.

64. **Já restou demonstrado que não estão indicados os supostos “preços corretos” a serem praticados pelas partes, fato que impede concluir por “subpreços”.**

65. O combate à artificialidade de mecanismos jurídicos apontados pela administração tributária para coibir a evasão fiscal é importante e deve pautar a proteção à legalidade e à boa-fé das relações jurídicas, **mas não autoriza** a administração tributária a valer-se de presunções genéricas para pretender alcançar fatos econômicos relacionados ao contribuinte, atribuindo-lhe a pecha da simulação, fraude, conluio, abuso de direito, artificialidade de condutas ou falta de propósito.

² Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

³ LAURENTTIS, Thais De. Mudança de critério jurídico pela administração pública: regime de controle e garantia do contribuinte. Série Doutrina Tributária, Vol. XLV. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2022, p. 273.

66. Apontar ilegalidade inexistente é tão deletério quanto a praticar!

67. Conhecer os senões que estão além da fria relação tributária demanda interesse pela investigação da realidade que cerca o intérprete e o aplicador do Direito, que deve estar atento ao conteúdo interdisciplinar com áreas afins ao Direito Tributário, historicamente encaixotado no conforto de repetições apriorísticas. Seja porque, no mundo real, o direito mais se cumpre do que se descumpre, o propósito negocial mais existe do que se simula, mas conceber isso como uma realidade demanda escolha interpretativa que exige do ourives jurídico lapidar os porquês e os “praquês” da fenomenologia jurídica a par da realidade econômica, nem sempre transparente às lentes de quem a investiga. Cotejar a interdisciplinaridade destes senões, conforme notável lição do Professor – e também i. Conselheiro deste Colegiado – Jeferson Teodorovicz, *“Trata-se, portanto, de uma atitude de abertura epistemológica ou ‘abertura de pensamento’. O diálogo (recíproco) entre disciplinas é essencial para a efetivação da interdisciplinaridade. O cientista avança sobre o campo de interesse comum de outros ramos do conhecimento, permitindo-se receber contribuições de outras áreas”*.⁴

68. As razões de mérito apontadas, relacionadas à pretensa abusividade do planejamento tributário realizado, trazem a esta Relatoria conclusões contrárias a que chegou a administração tributária e a douta instância de piso, a ensejarem a desconstituição dos autos de infração no que pertine à presente infração.

69. Assim, entendo que deve ser afastada a infração de omissão de receita na venda subfaturada.

MULTA QUALIFICADA

70. A multa de ofício (75%) foi majorada da seguinte forma, em relação a cada infração apontada:

- a) Omissão de receita de serviços e eventos: multa qualificada de 150% (exonerada pela DRJ) e agravada a 225% (exonerada pela DRJ);
- b) Omissão de receita por subfaturamento: multa qualificada de 150% (mantida pela DRJ).

71. Quanto à primeira infração (item “a”: omissão de receita e serviços e eventos), as multas qualificada (150%) e agravada (225%) já foram exoneradas pela decisão de primeira instância, a saber:

Quanto à apuração da COFINS e do PIS/PASEP referente à omissão de receita no valor apurado de R\$ 9.607.644, 73 (ressalta-se, apenas quanto a 2ª autuação), **não ficou caracterizada ações da contribuinte que pudessem enquadrá-las nas infrações descritas nos arts. 71, 72 ou 73 da Lei nº. 4502/64, uma vez que as receitas foram escrituradas, ECD, ainda que parcialmente, e oferecidas à tributação, por meio da declaração ECF. Sendo assim, voto por não qualificar a multa de ofício referente a esses valores no auto de infração da COFINS e do PIS/PASEP.**

⁴ TEODOROVICZ, Jeferson. O Direito Tributário brasileiro e a interdisciplinaridade: perspectivas, possibilidades e desafios. In: RDTA Revista Direito Tributário Atual. vol. 48. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2021, p. 578.

72. No tocante à segunda infração (item “b”: omissão de receita por subfaturamento), a mesma está sendo afastada integralmente, razão pela qual a multa qualificada deixa de existir em relação a ela, pois o principal está sendo exonerado.

DECADÊNCIA

73. Quanto à decadência do crédito tributário de PIS do ano-calendário de 2015, relacionado à infração ora mantida (omissão de receita de serviços e eventos), as recorrentes defendem a aplicação do art. 150, § 4º do CTN, porquanto se trata de tributo sujeito ao lançamento por homologação, “*e com isso claramente o prazo de 5 anos já se esvaiu para que a fiscalização fizesse o lançamento das quantias a título de PIS, sendo que o último dia para a constituição de parte dos valores do Auto, foi em 28.02.2020*”.

74. Nota-se que a DRJ reconheceu uma parte da decadência, nesses termos:

No caso dos autos, há duas situações distintas: 1ª) omissão de receitas por meio do subfaturamento; e 2ª) omissão de receitas declarada.

Quanto à 1ª autuação, omissão de receitas por meio do subfaturamento, a decadência deve ser considerada pelas regras do **art. 173, inciso I do CTN, porque houve a qualificação da multa**, nos termos do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, pelos motivos circunstanciados no Termo de Verificação Fiscal, que evidenciaram a prática de fraude e conluio, resultando em sonegação, imputação correta, como será demonstrado adiante. Além disso, pela ausência de pagamento, também se aplica o art. 173, inciso I do CTN.

Nestas condições, o termo inicial para fins de contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Em relação ao ano-calendário de 2014, a contagem do prazo tem início em 1º de janeiro de 2015 e, como termo final, 31 de dezembro de 2019. Portanto, tendo o lançamento se consumado pela ciência dos interessados em julho de 2020, **houve decadência apenas para o ano calendário de 2014**, devendo prevalecer a autuação para o ano calendário de 2015.

Quanto à 2ª autuação, omissão de receitas declarada, a decadência deve ser considerada pelas regras do **art. 173, inciso I do CTN, porque não houve pagamento**.

Nestas condições, o termo inicial para fins de contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Em relação ao ano-calendário de 2015, a contagem do prazo tem início em 1º de janeiro de 2016 e, como termo final, 31 de dezembro de 2020. Portanto, tendo o lançamento se consumado pela ciência dos interessados em julho de 2020, não há decadência para o ano calendário de 2015.

75. Por sua vez, as recorrentes defendem que “*o prazo previsto no Art. 173 do CTN somente é aplicável quando a fiscalização se inicia antes do exercício seguinte mencionado no inciso I do mencionado dispositivo legal*”, contudo, não há qualquer fundamento jurídico para tal conclusão.

76. Com efeito, o art. 173, I, do CTN é claríssimo ao consignar que:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

77. No caso do PIS, vê-se do auto de infração que o mesmo foi lançado apenas em relação às competências de outubro/2015 e novembro/2015, conforme se vê às fls. 61:

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA PADRÃO
INFRAÇÃO: INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO

Valor apurado conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo.

Fato Gerador	Contribuição (R\$)	Multa (%)
31/10/2015	6.639,72	75,00
30/11/2015	8.474,88	75,00

78. Logo, mesmo aplicando-se o art. 150, § 4º, do CTN, o prazo decadencial iniciou-se em novembro-2015 e findou em 30.09.2020, ou seja, a intimação ocorreu dentro do quinquênio legal:

1. Jurisdição Fiscal			
1. SRRF 9ª. RF	2. DRF e Código CURITIBA/PR – 0910100	3. Mandado Proced. Fiscal 09.1.01.00-2020-00310-6	4. Código de acesso 21964483
2. Contribuinte			
1. Nome: BAYONNE COSMETICOS LTDA			
2. CNPJ: 85.040.103/0001-38		3. Endereço: RUA PAUL GARFUNKEL, 455	
4. Bairro: CIC		5. Município/UF: CURITIBA	6. CEP: 81460-040
3. Local da Lavratura			
1. Endereço: RUA MARECHAL DEODORO, 555 – CENTRO – CURITIBA/PR		2. Data: 06/07/2020	3. Hora: 14:00
4. CONTEXTO			

79. As recorrentes não atentaram ao fato de que a aplicação do art. 173, I, do CTN deu-se em razão da alegação de fraude e conluio que se relacionem aos fatos trazidos nos autos. E, mesmo que as conclusões deste voto estejam afastando a incorrência de qualificadoras para aplicar o art. 150, § 4º, do CTN, o prazo decadencial de cinco anos não estaria esgotado quando da intimação do lançamento.

80. Com efeito, considerando-se que os fatos geradores ocorreram nos meses de outubro e novembro de 2015, a decadência do direito ao lançamento passou a findar em setembro de 2020, mas a intimação ocorreu em julho/2020, meses antes do término do prazo.

81. Não é necessária a análise da decadência em relação a infração de omissão por subfaturamento, pois a mesma está afastada neste voto.

82. Assim, nega-se provimento em relação à decadência do lançamento de PIS do ano-calendário de 2015, relacionado à infração de omissão de receita de serviços e eventos.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

83. A responsabilidade tributária atribuída nos autos deve ser inteiramente afastada em relação às duas infrações, seja em relação àquela que ora se exonera, por decorrência lógica de que não há mais crédito tributário a ela referente, seja no concernente à que se mantém, pois já se demonstrou a incorrência de qualquer conduta de natureza dolosa tendente a revelar a prática de fraude, simulação ou conluio no período apontado.

84. A administração tributária aplicou o art. 124, I, do CTN para atribuir a responsabilidade tributária em comento, sob o argumento de que “no caso concreto, conforme já

explicado, as empresas Bayonne e Langon são empresa interdependentes, Grupo Racco, que se associaram para a prática de sonegação nos termos do art. 71, inciso I da Lei n.º. 4502/64. Dessa forma, houve a caracterização do conluio, conforme art. 72 da Lei n.º. 4502/64”.

85. Diferentemente do que aduzido, já ficou demonstrado que a prática de sonegação não ficou evidenciada neste autos e tal conclusão está sendo “importada” de procedimento fiscal diverso, que não se conecta adequadamente à presente análise. **Observe-se, ainda, que a qualificação da multa foi afastada pela decisão da DRJ, confirmando-se a inexistência de dolo que justifique a conclusão de que haveria fraude, simulação ou conluio.**

86. O Fisco tece suas conclusões em razão de processo diverso cujas provas não contaminam o presente julgamento nem são suficientes a materializar sequer as infrações, tanto que uma delas ora é exonerada, assim como afastadas todas as qualificadoras.

87. No que tange à infração mantida (omissão de receita por serviços e eventos), verificou-se a escrituração das mesmas, porém, revelou-se mero descasamento de dados entre ECD e ECF, mas não há omissão dolosa das operações. Repita-se: estão escrituradas.

88. Ademais, não há evidências de que a responsável tributária tenha poderes para interferir na forma como a contribuinte escritura suas obrigações. Nada disso é sequer apontado no TVF, existindo a mera presunção de que haveria interesse comum entre as empresas, hipótese que não se verifica de nenhuma forma.

89. A responsabilidade tributária prevista no art. 124, I, do CTN, indica que são solidariamente obrigadas as “*pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal*”.

90. A esse respeito, o STJ⁵ firmou o entendimento segundo o qual “*o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponível*”. De forma complementar, aquele Tribunal decidiu que “*feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no polo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação*”⁶.

91. Assim, o que define a atração da responsabilidade solidária pela existência de *interesse comum* demanda que se confirme a prática de ato consciente para ocultar a real intenção de realizar negócios injustificáveis e irreais, a fim de modificar características do fato gerador ou impedir seu conhecimento. Cite-se neste sentido as seguintes decisões (grifou-se):

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. CONDUTA DO ADMINISTRADOR. NEXO CAUSAL. DESCRIÇÃO DOS FATOS.

A responsabilidade tributária de dirigentes, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado - resumidamente sócio-gerente -, prevista no art. 135, III, do CTN, não se confunde com a responsabilidade do sócio. Afinal, não é a condição de ser sócio da pessoa

⁵ Ver: REsp 834.044/RS, DJe: 15 de dezembro de 2008 e REsp 884.845/SC, DJ: 18 de fevereiro de 2009. No mesmo sentido: REsp 611.964/SP, DJ: 10 de outubro de 2005; REsp 859.616/RS, DJ: 15 de outubro de 2007; AgInt no REsp 1.558.445/PE, DJe: 03 de maio de 2017; AgInt no AREsp 942.940/RJ, DJe: 12 de setembro de 2017; AgInt no AREsp 1.035.029/SP, DJe: 30 de maio de 2019.

⁶ REsp 884.845/SC.

jurídica que atrai a responsabilidade tributária, mas sim a conduta, a atuação como gestor ou representante da pessoa jurídica e a prática de atos com excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatutos que resultaram em descumprimento de obrigação tributária. É necessário, portanto, a existência de nexo causal entre a conduta praticada e o respectivo resultado prejudicial ao Fisco. É imperioso que tal conduta esteja descrita nos autos.

O que atrai a responsabilidade solidária prevista no art. 124, I, do CTN, é a participação do terceiro no procedimento de atribuir ao fato ocorrido no mundo concreto uma roupagem diversa da hipótese descrita na lei, com vistas a alterar as características essenciais do fato gerador ou impedir o seu conhecimento; o interesse econômico nessa hipótese também pode existir, mas não é primordial, o que importa é a conduta do terceiro, tal qual na responsabilidade do art. 135, III, do CTN. (Acórdão n.º 1201-005.960 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 18 de julho de 2023, maioria, Conselheiro Relator Efigênio de Freitas Júnior, disponível em https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/15956720178201462_6906804.pdf)

92. No mesmo sentido, decisão que afastou a responsabilidade solidária pela não aplicação do art. 124, I, do CTN, nos seguintes termos (grifou-se):

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. ART. 124, I, CTN. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. POR INTERESSE COMUM. AUSÊNCIA DE DOLO. A responsabilidade tributária prevista no artigo 124, inciso I do CTN pressupõe a partilha dolosa entre o sujeito passivo e o solidariamente responsável da conduta tendente a omitir o fato gerador, não sendo bastante para a definição de tal liame jurídico obrigacional a existência de proveito econômico mútuo. (Acórdão n.º 1201-006.262 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 22 de fevereiro de 2024, maioria, Conselheiro Relator José Eduardo Genero Serra, disponível em https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/16561720082202049_7038726.pdf)

93. Observo, ainda, que a questão foi enfrentada pelo Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 04/18⁷, que traz relevantes apontamentos que complementam as razões de decidir ora indicadas, no sentido de afastar o *interesse comum* atribuídos às pessoas à responsável solidária, porquanto não identificada a suposta prática de atos ilícitos perpetrados pela mesma. Segundo tal parecer, *o interesse comum ocorre no fato ou na relação jurídica vinculada ao fato gerador do tributo. É responsável solidário tanto quem atua de forma direta, realizando individual ou conjuntamente com outras pessoas atos que resultam na situação que constitui o fato gerador, como o que esteja em relação ativa com o ato, fato ou negócio que deu origem ao fato jurídico tributário mediante cometimento de atos ilícitos que o manipularam.*

94. No referido parecer, consta o critério que serve de freio interpretativo para evitar excessos no sentido que a existência da previsão genérica “interesse comum” **não implica que qualquer pessoa possa ser responsabilizada.** *Esta deve ter vínculo com o ilícito e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição, comprovando-se o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo.*

95. Transcreve-se as partes relevantes ao deslinde da questão, com grifos:

10. Cabe observar que a responsabilização tributária pelo inciso I do art. 124 do CTN (doravante simplesmente denominada “responsabilidade solidária”) **não pode se dar de**

⁷ Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97210&visao=anotado>

forma indiscriminada, sem uma delimitação clara do seu alcance. Ela não se confunde com a responsabilidade tributária de que trata o art. 135 do CTN, não obstante em algumas situações poderem estar presentes os elementos de ambas as responsabilidades. Seu signo distintivo é o interesse comum, e é por ele que a presente análise se inicia.

Sobre o Interesse Comum

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

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

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

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

12. Como norma geral à responsabilidade tributária, **o responsável deve ter vínculo com o fato gerador ou com o sujeito passivo que o praticou.** (...)

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

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

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

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

ser indício da concorrência do interesse comum daquela pessoa no cometimento do ilícito. (...)

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

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

(...)

Cometimento de ilícito tributário doloso vinculado ao fato gerador. Evasão fiscal. Atos que configuram crimes.

26. Preliminarmente, esclareça-se um fato: **não é qualquer ilícito que pode ensejar a responsabilidade solidária. Ela deve conter um elemento doloso a fim de manipular o fato vinculado ao fato jurídico tributário (vide item 13.1), uma vez que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador surge exatamente na participação ativa e consciente de ilícito com esse objetivo.** Há, portanto, em seu antecedente a ocorrência do ato ilícito, que necessariamente implica também a comprovação de vínculo entre todos os sujeitos passivos solidários.

26.1. O elemento doloso, por sua vez, constitui-se na vontade consciente de realizar o elemento do tipo ilícito. Seria a fraude, no sentido lato da palavra.

26.2. Como exhaustivamente visto no presente parecer, o mero interesse econômico não pode ensejar a responsabilização solidária. Do mesmo modo, há que estar presente vínculo não só com o fato, mas também com o contribuinte ou com o responsável por substituição (vide item 15). Mera assessoria ou consultoria técnica, assim, não tem o condão de imputar a responsabilidade solidária, salvo na hipótese de cometimento doloso, comissivo ou omissivo, mas consciente, do ato ilícito.

(...)

27.1. Casos típicos de ilícitos tributários são as condutas de sonegação, fraude (strictu sensu) e conluio contidas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964:

(...)

27.2. Apesar de a sonegação e a fraude (no sentido strictu sensu de que trata o art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964) englobarem, em regra, a simulação, esta tem um espectro de incidência mais abrangente. Se o conceito de sonegação fiscal está ligada diretamente ao lançamento, a simulação pode ocorrer em outras hipóteses, como no reconhecimento de direito creditório, desde que presentes os seus elementos caracterizadores, consoante art. 167 do Código Civil:

(...)

Planejamento tributário abusivo. Ocorrência da operação antes do fato gerador

29. A responsabilização solidária pela constatação de planejamento tributário abusivo é uma variável em relação à do cometimento de ato simulado. Vide julgado do CARF que entende serem tais operações fruto de simulação:

(...)

30. Contudo, há a especificidade de se tratar de atos jurídicos complexos que não possuem essência condizente com a forma para supressão ou redução do tributo que seria devido na operação real (abuso de forma). Por tal motivo desenvolve-se esse tema de forma específica, inclusive pelo fato de que tais operações são normalmente realizadas antes da ocorrência do fato jurídico tributário.

30.1. O interesse comum resta caracterizado na medida em que a personalidade jurídica não está em consonância com as prescrições legais do direito privado, tampouco corresponde ao resultado econômico desejado. Em verdade, trata-se de atos anormais de gestão, que atentaram contra o próprio objeto social da sociedade e cujos efeitos não podem e não devem ser opostos ao Fisco.

30.2. O planejamento tributário abusivo ora tratado é o que envolve diversas pessoas jurídicas existentes com o único fito de reduzir ou suprimir tributo. A personalidade jurídica não cumpre a função social esperada da empresa, conforme arts. 116, parágrafo único, e 154 da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, c/c art. 421 do Código Civil. Ora, nem o objetivo de obter lucro essa pessoa jurídica tem, pois esta apenas serve como meio para uma economia ilegítima para pagamento de tributo, contrariando o já mencionado princípio da capacidade contributiva. E daí se verifica a comunhão do interesse comum de todas elas, as quais não deixam de compor modalidade de grupo econômico irregular.

(...)

32. Como ocorrido em outras situações, o presente Parecer Normativo não tem por objetivo relacionar, de forma exaustiva, todas as negócios jurídicos que podem ser considerados planejamento tributário abusivo, até por depender da sua conformação e comprovação no caso concreto. Mas citam-se três situações típicas em que se configura o interesse comum para a responsabilização solidária, as quais podem estar todas presentes num mesmo planejamento: operações estruturadas em sequência, as realizadas com uso de sociedades-veículo e as que têm por objetivo o deslocamento da base tributável.

32.1. As operações estruturadas em sequência referem-se àquelas que contêm etapas em que cada uma, pretensamente isolada, corresponde a um tipo de ato ou deliberação societária ou negocial encadeado com a subsequente com o fito de reduzir ou suprimir tributo devido. Cada etapa dessa cadeia de operações estruturadas só faz sentido caso exista a etapa anterior e caso seja também deflagrada a operação posterior. Conforme Greco:

(...)

32.2. A empresa-veículo (conduit company) é uma pessoa jurídica intermediária utilizada apenas para servir como canal de passagem de um patrimônio ou de dinheiro sem que tenha efetivamente outra função dentro do contexto. Muito comum é a utilização de Sociedade de Propósito Específico para tanto. Em regra, ela se apresenta na estruturação de operações e em que há a utilização das mais diversas pessoas jurídicas, em direção única, com o fito de suprimir ou reduzir tributo devido.

32.3. Já o deslocamento da base tributária ocorre mediante utilização de pessoas jurídicas distintas com o propósito de transferir receitas ou despesas entre uma e outra de forma artificial, sem substrato na realidade das atividades por elas desenvolvidas.

33. Enfim, nessas hipóteses em que há desproporção entre a forma jurídica adotada e a intenção negocial, com vistas a desfigurar ou manipular o fato jurídico tributário, está configurado o interesse comum a ensejar a responsabilização solidária. Cita-se mais um paradigmático julgado do CARF, que corrobora o aqui exposto:

(...)

34. Ressalte-se, por fim, que para a responsabilização solidária há que restar comprovado o abuso da personalidade jurídica cuja existência é fictícia ou utilizada para uma sequência de transação com o fito de reduzir ou suprimir tributo. Esse nexo causal entre a artificialidade da personalidade jurídica e a operação em conjunta deve estar demonstrado, mesmo que mediante conjunto de provas indiciárias. Contudo, deve-se estabelecer que a pessoa jurídica ou física responsabilizada é partícipe direta e consciente da simulação. (...)"

96. Entendo que não há interesse comum em nenhum ato praticado pela responsável solidária que justifique sua manutenção.

97. Não há interesse comum nos casos que não houver relação entre o fato gerador e a conduta praticada por terceiro, quando esse não atuar de forma direta ou indireta para realizar atos que resultem na situação que constitua fatos jurídicos ou infracionais, quando sua participação não for determinante nem cause nenhum vínculo com o ilícito ou com o nascimento da obrigação tributária e quando não houver elemento intencional que revele interesse jurídico ou econômico com o fato objeto do lançamento.

98. Assim, afasto a responsabilidade tributária de Langon Cosméticos Ltda. em relação à infração ora mantida.

PEDIDO SUBSIDIÁRIO DE RECONHECIMENTO DO SUBFATURAMENTO COMO CUSTO DA RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIA

99. A responsável tributária requesta pedido subsidiário relacionado à infração de omissão de receita por subfaturamento, a fim de que o mesmo seja considerado como custo de suas operações.

100. Tal matéria não demanda análise, pois a infração está sendo exonerada, portanto, perdeu tal pedido perdeu o objeto.

DISPOSITIVO

101. Ante o exposto, não conheço do recurso de ofício e dou provimento parcial aos recursos voluntários, para exonerar a infração de omissão de receita por subfaturamento, mantendo-se o lançamento de omissão de receita de serviços e eventos, com acréscimo de juros e multa de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Fredy José Gomes de Albuquerque

Declaração de Voto

Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida

Apresento declaração de voto, dissentindo parcialmente das razões apresentadas pelo eminente Relator para justificar o provimento parcial aos recursos voluntários, exonerando a infração de omissão de receita por subfaturamento.

No tópico sobre a ‘OMISSÃO DE RECEITA NA VENDA SUBFATURADA’, os primeiros parágrafos (43. ao 51.) concentram esforços para desqualificar as provas emprestadas de outro processo fiscal, envolvendo o mesmo contribuinte.

No presente caso, porém, no meu entendimento, o motivo determinante para justificar o provimento parcial aos recursos voluntários está na quantificação do valor da base de cálculo adotada pela acusação fiscal.

Nesse ponto, trabalhado nos parágrafos (52. ao 58.) subsequentes do voto condutor, não há como discordar da conclusão de que: “*A falta de balizas objetivas na indicação de critério econômico que atribua ao contribuinte o descumprimento de obrigação tributária torna insuficiente a determinação da matéria tributável, tornando insubsistente o lançamento.*”

O dissenso seria somente no sentido da inexistência da obrigação de demonstra-se os supostos “preços corretos” a serem praticados pelas partes, fato que impediria concluir por “subpreços”.

Entendo de outra forma, concordando com a necessidade de balizas objetivas, nem que sejam emprestadas de outros procedimentos aplicáveis aos impostos sobre produção ou comércio exterior, utilizando método razoável de valoração que respeite algum critério mínimo de individualização das operações comerciais e dos produtos e mercadorias comercializados, não simplesmente multiplicar todo o faturamento de uma indústria, com inúmeros produtos e operações a serem considerados, por um percentual fixo estimado e, ainda, emprestado de trabalho de auditoria de anos anteriores, não encontrando tal discricionariedade amparo legal, nem mesmo no poder geral de arbitramento do valor ou preço, conferido pelo art. 20, da Lei nº 7.713, de 1988.

Com estas considerações, voto no sentido do cancelamento do auto de infração, por erro na quantificação da base de cálculo do montante do tributo devido, acompanhando o Relator do voto condutor pelas conclusões.

Fl. 40 do Acórdão n.º 1102-001.342 - 1ª Seção/1ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11624.720078/2019-41

Fenelon Moscoso de Almeida