



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

**Processo n°** 16004.720395/2013-93  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1402-002.337 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 05 de outubro de 2016  
**Matéria** IRPJ - DDL  
**Recorrente** COSMED INDÚSTRIA DE COSMÉTICOS E MEDICAMENTOS S/A E OUTROS  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009

NULIDADE. AUSÊNCIA DE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não é nulo o auto de infração lavrado por autoridade competente quando se verificam presentes no lançamento os requisitos exigidos pela legislação tributária e não restar caracterizado o cerceamento do direito de defesa.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO LÍCITO. ELISÃO FISCAL.

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

DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS. OPERAÇÕES REALIZADAS A VALOR DE MERCADO. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em distribuição disfarçadas de lucros quando as operações foram realizadas em valores absolutamente dentro da média praticada no mercado.

CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO.

Em decorrência da relação de causa e efeito, aplica-se ao lançamento de CSLL as razões de decidir utilizadas em relação ao lançamento de IRPJ.

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

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

#### PIS E COFINS. CREDITAMENTO. INSUMO. CONSULTORIAS.

Insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente aqueles bens ou serviços intrínsecos à atividade, adquiridos de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos diretamente na fabricação do produto ou serviço prestado.

#### PIS E COFINS. CREDITAMENTO. ANÁLISE LABORATORIAL. EXIGÊNCIA DA ANVISA. POSSIBILIDADE.

Os custos incorridos relativos à aquisição de serviços ligados à análise laboratorial, decorrentes de exigências legais, podem compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados do PIS e da Cofins.

#### PIS E COFINS. CREDITAMENTO. MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA.

A locação de mão de obra é citada expressamente como prestação de serviço, já que sujeita ao ISS, conforme Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003 - item “17.05 - Fornecimento de mão de obra, mesmo em caráter temporário, inclusive de empregados ou trabalhadores, avulsos ou temporários, contratados pelo prestador de serviço”.

Não se pode confundir a locação de mão de obra (prestação de serviço), com a locação de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa, pois essa não é considerada prestação de serviço (Súmula Vinculante STF nº 31), razão pela qual o legislador citou expressamente que dá direito ao crédito de PIS e Cofins o pagamento feito a pessoas jurídicas a título de locação de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa, não sendo necessária a menção direta a locação de mão de obra por esta já estar enquadrada no conceito de insumo utilizado na produção e fabricação de bens e produtos destinados à venda.

Portanto, caso o legislador não citasse expressamente o direito à apropriação de crédito relativo a locações de prédios, máquinas e equipamentos não seria possível incluir tal direito na cláusula geral de serviço prestado por pessoa jurídica, o mesmo não ocorrendo em relação à locação de mão de obra.

#### PIS E COFINS. CREDITAMENTO. ALUGUEL.

Vedado o creditamento relativamente a aluguel de imóvel que já tenha integrado patrimônio da pessoa jurídica.

#### PIS E COFINS. CREDITAMENTO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO.

Vedado o creditamento relativo a encargos de depreciação de bens adquiridos antes de 30 de abril de 2004, bem assim, de bens não utilizados diretamente na produção.

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. DISCUSSÃO. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE COMPETÊNCIA.

Incabível na esfera administrativa a discussão de que uma determinada norma legal não é aplicável por ferir princípios constitucionais, pois essa competência é atribuída exclusivamente ao Poder Judiciário, na forma dos artigos 97 e 102 da Constituição Federal. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO.

A vedação quanto à instituição de tributo com efeito confiscatório é dirigida ao legislador e não ao aplicador da lei.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. AUSÊNCIA DE DOLO. IMPOSSIBILIDADE.

Ausente qualquer elemento que denote dolo, não há como se manter a qualificação da penalidade, mormente na hipótese de manutenção do lançamento somente no tocante à discussão de direitos a créditos de PIS e Cofins.

INAPLICABILIDADE DO ART. 100, PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN.

Não há que se falar em exoneração de multa e juros, com base no parágrafo único do art. 100 do CTN, se as decisões colacionadas pela Recorrente não possuem efeito vinculante, sendo válidas somente entre as respectivas partes.

Na ausência de qualquer norma complementar que tenha orientado a conduta praticada pela Recorrente, não há como aplicar o disposto no parágrafo único do art. 100 do CTN.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa SELIC. Precedentes das três turmas da Câmara Superior - Acórdãos 9101-001.863, 9202-003.150 e 9303-002.400. Precedentes do STJ - AgRg no REsp 1.335.688-PR, REsp 1.492.246-RS e REsp 1.510.603-CE.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. INEXISTÊNCIA DE INTERESSE JURÍDICO COMUM NA SITUAÇÃO QUE CONSTITUA O FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. AUSÊNCIA DE OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS RESULTANTES DE ATOS PRATICADOS COM EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTOS. IMPOSSIBILIDADE.

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

Recursos Voluntários dos Coobrigados Providos.

Recurso Voluntário da Pessoa Jurídica Autuada Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, unanimidade de votos, não conhecer do recurso voluntário nas questões atinentes à inconstitucionalidade. Na parte conhecida, rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, dar provimento aos recursos dos coobrigados para excluí-los da relação jurídico tributária e dar provimento parcial ao recurso voluntário da pessoa jurídica autuada para: i) cancelar integralmente as exigências de IRPJ e de CSLL, e, por decorrência, as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas; (ii) cancelar a parcela de crédito tributário relativa às vendas de produtos sujeitos à tributação monofásica; (iii) restabelecer o direito aos créditos de PIS e Cofins incidentes sobre mão de obra temporária e análise laboratorial; e: (iv) reduzir a multa para 75%; nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

*(assinado digitalmente)*

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

*(assinado digitalmente)*

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Caio Cesar Nader Quintella, Demetrius Nichele Macei, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Leonardo de Andrade Couto, Leonardo Luís Pagano Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Luiz Augusto de Souza Gonçalves e Paulo Mateus Ciccone.

## Relatório

COSMED INDÚSTRIA DE COSMÉTICOS E MEDICAMENTOS S/A, HYPERMARCAS, Márcio Roberto Marques dos Santos, Regina Célia Barros Dias e Juarez Ênio Dahmer (diretores da Cosmed); Cláudio Bergamo dos Santos, Nelson José de Mello, Martim Prado Mattos, Carlos Roberto Scorsi e Alexandre Augusto Olivieri (diretores da Hypermecas), João Alves de Queiroz Filho (principal acionista e presidente do conselho de administração da Hypermecas) recorrem a este Conselho, com fulcro no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, objetivando a reforma do acórdão nº 11-48.946 da 4ª Turma da Delegacia de Julgamento em Recife que julgou improcedentes as impugnações por eles apresentadas.

Por bem refletir o litígio até aquela fase, adoto o relatório da decisão recorrida, complementando-o ao final:

*Tratam os autos de lançamentos de ofício de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), de multas isoladas pela falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e de CSLL, de Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e de Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), consubstanciados nos autos de infração às fls. 3303 a 3342, referentes ao ano-calendário 2009, com crédito tributário total de R\$ 599.787.615,17, assim distribuído:*

Tributo	Principal	Multa de Ofício Proporcinal (vinculada)	Juros de Mora	Multa de Ofício Isolada	Total
IRPJ	120.958.742,65	181.438.113,98	40.037.343,82	43.583.984,94	386.018.185,39
CSLL	43.545.147,35	65.317.721,03	14.413.443,77	22.649.417,73	145.925.729,88
Cofins	19.578.812,64	29.368.218,99	7.062.064,39		56.009.096,02
PIS	4.136.853,79	6.205.280,72	1.492.469,37		11.834.603,88
TOTAL					599.787.615,17

2. *Consoante Termo de Descrição dos Fatos (TDF) às fls. 3189 a 3302, parte integrante dos autos de infração, foram constatadas as seguintes infrações:*

- *insuficiência no recolhimento do PIS e da Cofins;*
- *insuficiência no recolhimento de IPI sobre as vendas de produtos submetidos à tributação monofásica. Os autos de infração de IPI foram formalizados nos processos administrativos nºs 16004.720382/2013-14 e 16004.720383/2013-69;*
- *Distribuição Disfarçada de Lucro (DDL), caracteriza pela venda, a pessoa ligada, de produtos submetidos à tributação monofásica por valores notoriamente inferiores ao de mercado.*

## **DESCRIÇÃO DOS FATOS DOS LANÇAMENTOS**

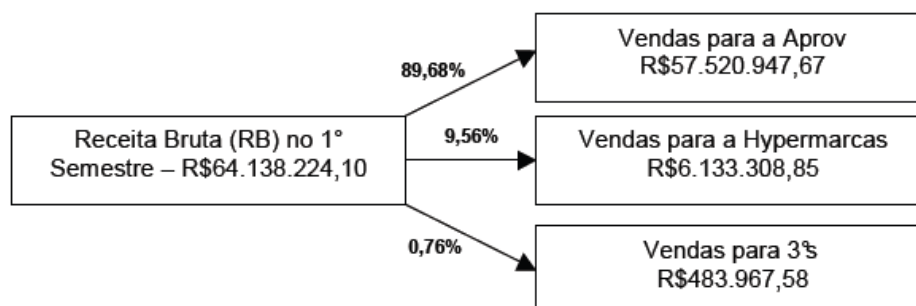
3. *A empresa Cosmed Indústria de Cosméticos e Medicamentos S/A, doravante designada "Cosmed", é fabricante de medicamentos halopáticos para uso humano, cosméticos e produtos alimentícios, tributada sob a forma do lucro real anual, e tem por objetivo uma vasta gama de produtos e serviços. Sua origem decorre das seguintes operações no âmbito do grupo econômico Hypermarchas:*

- *outubro de 2008 - Hypermarchas S/A, CNPJ nº 02.932.074/0001-91, doravante apenas Hypermarchas, adquiriu a empresa Niasi Indústria de Cosméticos Ltda, CNPJ nº 61.082.426/0001-26, bem como a comercial atacadista a ela vinculada, Aprov Comércio de Cosméticos Ltda, CNPJ nº 08.098.571/0001-12, doravante Niasi e Aprov, respectivamente. A denominação social da Niasi foi alterada para Hypermed Industrial Ltda. Em dezembro, a Aprov foi incorporada à Hypermarchas;*
- *2009 - foi alterada a denominação da Hypermed Industrial Ltda para Cosmed Industrial Ltda, modificando o estabelecimento matriz para o CNPJ nº 61.082.426/0002-07, localizado em Barueri/SP, e, posteriormente, tal empresa foi transformada em sociedade anônima, passando a denominar-se Cosmed Indústria de Cosméticos e Medicamentos S/A. Tal denominação foi mudada para Hypermed Indústria Farmacêutica S/A e novamente para Cosmed Indústria de Cosméticos e Medicamentos S/A. Na sequência, em 30 de junho de 2009, houve a cisão parcial da Hypermarchas, com incorporação do acervo cindido pela Cosmed, e, ato contínuo, esta teve suas ações incorporadas em sua totalidade pela Hypermarchas, tornando-se sua subsidiária integral. O acervo cindido, incorporado pela Cosmed, refere-se aos ativos relativos à fabricação de medicamentos e cosméticos, industrializados nas fábricas situadas em São Paulo/SP (estabelecimento oriundo da aquisição, pela Hypermarchas, da empresa Farmasa - Laboratório Americano de Farmacoterapia S/A, em julho de 2008, e incorporada em dezembro de 2008) e em Barueri/SP (estabelecimento oriundo da aquisição, pela Hypermarchas, da empresa DM Farmacêutica Ltda, em junho de 2007, e incorporada em outubro de 2007).*

4. *A autoridade fiscal relata que no 1º semestre de 2009, antes da transferência dos ativos industriais oriundos das empresas adquiridas e incorporadas pela Hypermarchas, a Cosmed industrializava os produtos anteriormente produzidos pela Niasi em Taboão da Serra/SP, sendo a quase totalidade das vendas era feita à Aprov<sup>1</sup> (pessoa jurídica que comercializava a produção da Niasi, e que foi incorporada pela Hypermarchas) e à Hypermarchas, com uma parte ínfima vendida a terceiros, conforme gráfico abaixo:*

---

<sup>1</sup> Não obstante a Aprov ter sido incorporada pela Hypermarchas em dezembro de 2008, é comum no segmento de atividade aqui tratado que a empresa incorporada continue emitindo notas fiscais em nome da incorporadora até que a operação se regularize junto aos órgãos de controle. Em razão parte das vendas da Cosmed constam formalmente como tendo sido feitas à Aprov, embora realmente à Hypermarchas.



5. Conforme consta do TDF, a análise de tais transações aponta que os preços praticados nas vendas da Cosmed à Aprov (Hypermarcas), empresa ligada, foram significativamente inferiores aos adotados nas vendas para os demais clientes (terceiros), conforme planilha às fls. 3195 e 3196. Também são significativamente inferiores aos preços de revenda dos mesmos produtos praticados pela Hypermarcas, o que conduz à conclusão de que as vendas foram feitas por valores muito abaixo dos valores de mercado. Segundo a referida planilha, com parte está copiada a seguir, o preço dos produtos vendidos pela Cosmed à Aprov (Hypermarcas) equivale a 30% do preço de venda da Cosmed para terceiros, bem assim a 32% do preço praticado pela Aprov nas vendas aos seus clientes (preço de mercado). Ou seja, o valor que a Cosmed pratica em relação a terceiros é 324% maior do que o praticado com a Aprov (Hypermarcas).

Cod Mercad Cosmed	Descr Mercad Cosmed	Codigo NCM	Un. Est	MÉDIA PONDERADA MENSAL			Proporção: vendas para Aprov x vendas para 3ºs	Proporção: vendas p/Aprov x vendas da Aprov para o mercado
				Vendas da Cosmed p/ 3ºs	Vendas da Cosmed p/ Aprov	Vendas da Aprov p/ mercado nacional		
6037133	COL KIT CR BIOC-CAST ESCURO 3	33059000	PC	7,35	1,83	6,42	24,86%	28,43%
6037131	COL KIT CR BIOC- PRETO 1	33059000	PC	7,35	1,83	6,52	24,93%	28,09%
6038138	COL KIT CR BIOC-LOURO CLARO 8	33059000	PC	7,35	1,81	6,53	24,64%	27,73%
6037148	COL KIT CR BIOC- ACAJU CLARO 5.5	33059000	PC	7,35	1,79	6,42	24,31%	27,83%
6037132	COL KIT CR BIOC-PRETO AZULADO 2	33059000	PC	7,35	1,83	6,45	24,90%	28,38%
6037153	COL KIT CR BIOC-MARROM ESC 4.7	33059000	PC	7,35	1,83	6,54	24,91%	27,98%
4017	BASE 2 EM 1 OL DE ORQ RISQUE BL 8ML	33043000	PC	1,57	0,48	1,52	30,33%	31,35%
4014	SEDA BASE OL DE ORQ RISQUE BL 8 ML	33043000	PC	1,57	0,48	1,51	30,44%	31,50%
3027538	ESMALTE BLISTER 8 ML PARIS	33043000	PC	1,56	0,48	1,49	30,53%	31,94%
3029381	ESMALTE BLISTER 8 ML PEROLA	33043000	PC	1,56	0,47	1,51	30,32%	31,37%
3028902	ESMALTE BLISTER 8 ML RENDA	33043000	PC	1,56	0,48	1,48	30,54%	32,17%
4018	BASE FORTAL OL DE ORQ RISQUE BL 8ML	33043000	PC	1,56	0,48	1,51	30,68%	31,65%
⋮								
3027541	ESMALTE BLISTER 8 ML FADA	33043000	PC	1,44	0,47	1,50	32,70%	31,21%
3030740	ESM MET RISQUE BL 8ML FILETE	33043000	PC	1,44	0,47	1,57	32,93%	30,17%
<b>PROPORÇÃO MÉDIA DE TODOS OS PRODUTOS</b>							<b>30,83%</b>	<b>32,04%</b>

6. A mesma situação foi verificada pela autoridade fiscal no 2º trimestre, após a transferência dos complexos industriais oriundos da incorporação DM e da Farmasa para a Cosmed. A quase totalidade das vendas desta foram feitas à Hypermarcas, igualmente em valores muito inferiores aos praticados com terceiros (diferença de 329%). O gráfico e a planilha respectivas estão às fls. 3197 e 3198.

7. Consta do TDF que a Farmasa (adquirida pela Hypermarcas em julho de 2008) reduziu significativamente sua margem bruta (capacidade da empresa gerar lucro uma vez descontado o custo do produto vendido) no ano 2008 (71,23% em 2007 e 46,31% em 2008) em razão de ter começado a vender sua produção para a Hypermarcas por valores correspondentes a menos da metade do valor de mercado. Além disso, a venda de sua produção para a Hypermarcas a partir de julho de 2008 (data de sua aquisição pela Hypermarcas) era efetuada por valores correspondentes (em média) a 39,75% dos

praticados nas vendas efetuadas a terceiros. É destacado, também, o fato de que o preço médio relativo às vendas efetuadas pela Farmasa para terceiros é muito próximo ao preço praticado pela Hypermarchas no mercado interno (vendas para atacadistas, varejistas e distribuidores): cerca de 95,35% (vide demonstrativo às fls. 3223 a 3227).

8. Ainda em relação à Farmasa, a autoridade fiscal ressalta que essa empresa foi adquirida mediante pagamento de ágio no valor de R\$ 732 milhões de reais com base em expectativa de rentabilidade futura. Em vista disso, questiona tal justificativa para o ágio se, após a aquisição, a empresa começou a vender sua produção por menos da metade do preço que praticava.

9. Mesma situação ocorreu em relação à DM (adquirida pela Hypermarchas em junho de 2007). Antes de sua aquisição praticava preços de venda compatíveis com os preços praticados pela Hypermarchas em 2009 (considerada a inflação do período), independentemente de ser produto submetido à tributação concentrada ou não, conforme demonstrativo à fl. 3222, cujos dados foram obtidos a partir das notas fiscais emitidas pela DM. Além disso, a autoridade fiscal salienta que a partir desse demonstrativo é possível ver que, após a transferência do estabelecimento fabril relativo à antiga DM para a Cosmed, a média dos produtos não submetidos à tributação concentrada representava 79,47% do preço praticado pela Hypermarchas, percentual este que despenca quando se analisa os produtos sujeitos à tributação concentrada (25%).

10. Adicionalmente é feita uma análise detalhada das vendas efetuadas pela Cosmed para a Hypermarchas (e Aprov), por estabelecimento, para o período de julho a dezembro de 2009, cotejando as médias ponderadas mensais<sup>2</sup> relativas a cada produto vendido por essas empresas (vide cálculos nas planilhas às fls. 1727 a 1730):

Matriz Barueri

Regime de Tributação dos Produtos Vendidos pela Cosmed	(A)	(B)	(A) / (B)
	Valor total dos produtos (valor dos itens menos descontos)		Diferença
	Vendas da Cosmed para a Hypermarchas (valores unitários subfaturados)	Vendas da Cosmed para a Hypermarchas (valores unitários de mercado)	
<b>Monofásico</b>	160.727.199,88	436.668.383,95	<b>36,81%</b>
Normal	72.524.945,54	93.841.434,24	77,28%
Total	233.252.145,42 <sup>14</sup>	530.509.818,19	

Filial Taboão p/ Hypermarchas

<sup>2</sup> Média Ponderada Mensal (MPM) =  
somatória dos preços unitários de cada prod vendido x qde de produtos /  
somatória (qde) de todos os prod vendidos no mês

Regime de Tributação dos Produtos Vendidos pela Cosmed	(A)	(B)	(A) / (B)
	Valor total dos produtos (valor dos itens menos descontos)		Diferença
	Vendas da Cosmed para a Hypermarcas (valores unitários subfaturados)	Vendas da Cosmed para a Hypermarcas (valores unitários de mercado)	
<b>Monofásico</b>	86.237.019,95	222.386.878,80	<b>38,78%</b>
Normal	380.334,18	380.334,18	100,00%
Total	86.617.354,13	222.767.212,98	

Filial Taboão p/ Aprov

Regime de Tributação dos Produtos Vendidos pela Cosmed	(A)	(B)	(A) / (B)
	Valor total dos produtos (valor dos itens menos descontos)		Diferença
	Vendas da Cosmed para a Hypermarcas (valores unitários subfaturados)	Vendas da Cosmed para a Hypermarcas (valores unitários de mercado)	
<b>Monofásico</b>	39.894.526,30	118.000.221,65	<b>33,81%</b>
Normal	635.130,37	626.010,37	101,46%
Total	40.529.656,67	118.626.232,02	

Filial São Paulo

Regime de Tributação dos Produtos Vendidos pela Cosmed	(A)	(B)	(A) / (B)
	Valor total dos produtos (valor dos itens menos descontos)		Diferença
	Vendas da Cosmed para a Hypermarcas (valores unitários subfaturados)	Vendas da Cosmed para a Hypermarcas (valores unitários de mercado)	
<b>Monofásico</b>	8.429.911,37	16.315.858,13	<b>51,67%</b>
Normal	-	-	
Total	8.429.911,37	16.315.858,13	

11. A partir de tais apurações, a autoridade fiscal conclui que, para os produtos submetidos à tributação concentrada, a Cosmed vende à Hypermarcas por um preço bem abaixo do praticado no mercado (em média 1/3 do valor), enquanto, para os produtos tributados pela alíquota normal de PIS e da Cofins, a diferença diminui consideravelmente, chegando em alguns casos a serem iguais os preços de venda.

12. Consoante relatado pelo auditor, durante o procedimento fiscal o contribuinte foi intimado e reintimado a esclarecer o motivo da prática de preços subfaturados nas vendas de produtos à Hypermarcas. Diante das respostas, entendeu que o contribuinte trouxe apenas alegações vazias e sem fundamento, não tendo sido apresentado qualquer documento para justificar as diferenças.

13. O agente fiscal realiza, ainda, uma análise dos preços praticados pela Cosmed e pela Hypermarcas, cotejando-os com o Preço de Fábrica (PF) fixado pela Secretaria Executiva da Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (CMED), consistente no preço a ser praticado pelas empresas produtoras e importadoras ou distribuidoras. Demonstra que o PF não é praticado pela Cosmed, mas sim pela Hypermarcas, conforme planilha às fls. 3253 e 3254.

14. Ante as análises efetuadas, o agente fiscal entende que não há lógica ou explicação plausível para o fato de a Cosmed adotar um critério de preço (subfaturado) praticado nas vendas à Hypermarcas de produtos submetidos à tributação monofásica e outro critério de preços nas vendas desses produtos a terceiros ou nas vendas de produtos sujeitos à tributação normal de PIS e Cofins.

15. Considera que toda a reorganização societária, com transferência do parque fabril relativo a medicamentos e cosméticos (decorrente da DM e da Farmasa) para a Cosmed, e a venda de produtos por esta para a Hypermarcas por preços notoriamente inferiores ao mercado e àqueles praticados com terceiros, não teve qualquer propósito negocial, pois a participação da Hypermarcas (e demais acionistas) na Cosmed ficou da mesma forma antes e depois da implementação da incorporação (vide tabela à fl. 3193), e porque as transações não seguem padrões e critérios de mercado, mormente no tocante à obtenção de lucros pela empresa Cosmed (premissa de qualquer empresa, especialmente as de capital aberto como no caso). Resta claro, a seu ver, que o único propósito de toda a operação foi o de reduzir carga tributária do grupo econômico, o que pode ser visto no demonstrativo copiado abaixo, que indica que a Hypermarcas reduziu em seis vezes o recolhimento dos tributos PIS, Cofins e IPI após a transferência de suas unidades fabris:

LINHA	DESCRIÇÃO	1º SEMESTRE	2º SEMESTRE
1	RECEITA BRUTA (RB)	1.021.256.642,27	1.498.144.982,15
2	IPI (DCTF)	6.674.379,51	4.516.513,31
3	COFINS (DCTF)	10.129.987,53	
4	PIS (DCTF)	2.116.699,01	314,80
<b>Total (2+3+4)</b>		<b>18.921.066,05</b>	<b>4.516.828,11</b>
<b>TOTAL / RB</b>		<b>1,85%</b>	<b>0,30%</b>
<b>IPI / RB</b>		<b>0,65%</b>	<b>0,30%</b>
<b>COFINS / RB</b>		<b>0,99%</b>	<b>0,00%</b>
<b>PIS / RB</b>		<b>0,21%</b>	<b>0,00%</b>

Obs: - RECEITA BRUTA – conforme DIPJ – fls. 1087/1275  
- DCTF – conforme fls. 1968/1975

16. Discorre que o grupo Hypermarcas, ciente de que a tributação do PIS e da Cofins é feita de forma concentrada na indústria (monofásica), e de que as revendas dos produtos submetidos à incidência monofásica (cosméticos e medicamentos) são tributadas com alíquota zero, em 2009 transferiu unicamente os ativos relativos à produção de produtos submetidos à tributação monofásica para a Cosmed, permanecendo com o parque fabril de produtos sujeitos ao regime normal. Vide abaixo tabela com os estabelecimentos fabris da Hypermarcas, com indicação dos produtos fabricados e o tipo de regime de tributação a que estão submetidos:

Estabelecimento (CNPJ)	Domicílio	Produtos industrializados		Data Abertura do Estabelecimento	Regime de tributação - PIS/COFINS
		CNAE	Descrição		
02.932.074/0004-34	Goiânia/GO	1032-5-99	Fabricação de conservas de legumes e outros vegetais, exceto palmitos	17/11/2003	normal
02.932.074/0007-87	Itajaí/SC	2019-3-99	Fabricação de outros produtos químicos inorgânicos não espec. anteriormente	28/03/2005	normal
02.932.074/0010-82	Araçatuba/SP	1095-3-00	Fabricação de especiarias, molhos, temperos e condimentos	06/02/2007	normal
02.932.074/0013-25	Barueri/SP	2121-1-01	Fabricação de medicamentos alopatóicos para uso humano	04/01/2008	monofásica
02.932.074/0014-08	Goiânia/GO	2062-2-00	Fabricação de produtos de limpeza e polimento	14/02/2008	normal
02.932.074/0015-97	Cachoeirinha/RS	2099-1-99	Fabricação de outros produtos químicos inorgânicos não espec. anteriormente	10/06/2008	normal
02.932.074/0026-40	São Paulo/SP	2121-1-01	Fabricação de medicamentos alopatóicos para uso humano	12/02/2009	monofásica

17. Diante da justificativa para a transferência dos ativos acima indicados presente no Anexo 4.2 (A) à Ata da Assembléia Geral Extraordinária de 30/06/2009 (Protocolo de Cisão), consistente, primordialmente, no interesse da Hypermarchas em melhorar a qualidade de seus produtos e de se dedicar à promoção e desenvolvimento de suas marcas, questiona o porquê de não terem sido transferidos todos os parques fabris, mas apenas os sujeitos à tributação monofásica.

18. Entende que os dirigentes do grupo resolveram "driblar" a norma imperativa destes tributos, concentrando toda a fabricação de cosméticos e medicamentos (regime monofásico) na Cosmed, e fazendo com que esta vendesse seus produtos à Hypermarchas por preços notoriamente inferiores para reduzir drasticamente a base de cálculo do PIS e da Cofins (e do IPI), caracterizando, pois, exercício abusivo do direito e violação dos princípios constitucionais básicos atinentes à capacidade contributiva, solidariedade social e livre concorrência. A seu ver, o que houve não foi um planejamento tributário (elisão fiscal), mas na verdade uma evasão fiscal.

19. Segundo a autoridade fiscal, o dito "planejamento" não ficou só nisso. Lembra que as vendas para a Hypermarchas por valores reduzidos geram um efeito colateral, qual seja, há um aumento da margem de lucro da empresa, ou melhor, há uma distribuição de lucro (disfarçada) da Cosmed para a Hypermarchas. Em vista disso, questiona: então, com tal medida, a Hypermarchas pagaria mais IRPJ e CSLL sobre o lucro da revenda? Responde negativamente, tendo em vista a segunda parte do "planejamento". Para neutralizar tal incremento, foram concentradas indevidamente na Hypermarchas as despesas operacionais do grupo (mormente com propaganda e marketing), bem assim as diversas incorporações de empresas adquiridas com ágio implicaram em um montante razoável de despesa de amortização de ágio, a qual perdurará até o ano 2022 conforme Nota Explicativa nº 20 da Demonstração Financeira de 2012 da Hypermarchas.

20. Em função da ocorrência de planejamento tributário abusivo, que modificou as características essenciais do fato gerador, de modo a reduzir o montante dos impostos e contribuições devidas, o agente fiscal entendeu estar flagrantemente caracterizado o evidente intuito de fraudar a Fazenda Pública, subsumindo-se a situação no disposto no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964. Devido a isso, qualificou a multa de ofício aplicada nos termos do art. 44, inciso I e §1º da Lei nº 9.430, de 1996, com redação da Lei nº 11.488, de 2007.

LANÇAMENTOS DE IRPJ E CSLL

21. *Consoante a autoridade fiscal, restou exaustivamente comprovado que os produtos industrializados pela Cosmed, sujeitos à tributação monofásica de PIS e CSLL, foram vendidos à pessoa ligada (Hypermarcas) por valores abaixo do preço de mercado, favorecendo diretamente esta empresa, conforme segue:*

- *o valor pelo qual a Cosmed vende seus produtos a terceiros é superior 320% ao preço praticado para a Hypermarcas;*
- *os preços dos produtos foram subfaturados apenas nos casos em que o produtos são tributados no regime de tributação concentrada relativamente ao PIS e à Cofins;*
- *os preços praticados pela Hypermarcas são os preços efetivos de mercado, já que bem próximos aos praticados pela DM antes de sua incorporação por aquela empresa, e bem próximos aos Preços Fábrica estipulados pela CIMED;*
- *não houve propósito negocial (fundamento econômico) nas operações realizadas, sendo o único objetivo a redução da carga tributária;*
- *a Cosmed, intimada, não justificou ou comprovou, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, as razões da prática de valores subfaturados na venda de produtos (com tributação monofásica) para a Hypermarcas;*
- *a Cosmed é subsidiária integral da Hypermarcas, sendo, pois, pessoas ligadas.*

22. *Tal situação, segundo o agente fiscal, caracteriza Distribuição Disfarçada de Lucro (DDL), prevista no art. 464 do RIR/99, repercutindo nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, vez que o art. 467 do citado regulamento e o art. 60 da Lei nº 9532, de 1997, determinam que as diferenças entre o valor de mercado e o da alienação (venda subfaturadas) devem ser adicionadas ao lucro líquido para fins de apuração das referidas bases de cálculo.*

23. *A apuração dos valores distribuídos disfarçadamente (diferença entre o preço de mercado, praticado pela Hypermarcas, e o praticado pela Cosmed) foi feita no demonstrativo à fl. 1977, consideradas as premissas detalhadas às fls. 3261 e 3262; e a recomposição das bases de cálculo foram efetuadas nas planilhas à fl. 1980.*

#### LANÇAMENTOS DE MULTA ISOLADA

24. *Em virtude da infração relativa à distribuição disfarçada de lucros, e uma vez que o contribuinte optou pela tributação pelo lucro real anual, com apuração das estimativas mensais de IRPJ e de CSLL com base em balanços de redução ou suspensão, a autoridade fiscal recompôs as bases de cálculo mensais, apurou os novos valores estimados a pagar e as diferenças não recolhidas/confessadas, levando em consideração os valores declarados em DCTF, conforme planilhas às fls. 1980 a 1984. Sobre as diferenças não recolhidas/confessadas aplicou a multa isolada.*

LANÇAMENTOS DE PIS E DE COFINS

25. Nesta parte, a autoridade fiscal separou a determinação das contribuições não recolhidas nas seguintes fases: (i) primeiro apurou as contribuições devidas com base nas vendas efetuadas pela Cosmed sem levar em consideração a DDL; (ii) após, apurou as contribuições devidas sobre as diferenças entre os valores de venda e os valores de mercado dos produtos sujeitos à tributação monofásica; (iii) consolidou, então, as contribuições devidas, somando as apurações anteriores; (iv) procedeu à apuração dos créditos relativos ao PIS e à Cofins não-cumulativos, excluindo créditos apropriados indevidamente; e, por fim, (vi) subtraiu os créditos apurados da somatória das contribuições devidas anteriormente obtida, deduzindo, também, as contribuições declaradas em DCTF a fim de determinar a diferença de contribuições não recolhidas a ser lançada.

Débitos apurados com base na receita bruta declarada

26. A partir dos arquivos das notas fiscais eletrônicas emitidas pela Cosmed, obtidos no SPED Fiscal, bem como dos arquivos digitais apresentados pela fiscalizada, foram apuradas as vendas feitas ao longo de 2009, segregando-as em razão da tributação (produtos farmacêuticos; produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal; e demais produtos - separados em função do código NCM), e foram apuradas as contribuições devidas respectivas, conforme planilhas às fls. 1985 e 1986. Foram excluídos das bases de cálculo apuradas: o IPI incidente sobre venda; o ICMS substituição tributária, destacado nas notas fiscais; as exportações; as revendas de produtos submetidos à incidência monofásica (alíquota zero); a lista positiva (crédito presumido). Obteve-se as seguintes diferenças de contribuições que não foram apuradas pelo contribuinte:

MÊS/ANO	COFINS APURADA		
	PELA COSMED	PELA FISCALIZAÇÃO	DIFERENÇA
jan/09	237.167,73	526.127,40	288.959,67
fev/09	448.825,36	464.610,46	15.785,10
mar/09	658.076,24	767.340,39	109.264,15
abr/09	590.809,98	701.443,52	110.633,54
mai/09	633.966,40	759.145,10	125.178,70
jun/09	1.119.892,73	1.180.778,27	60.885,54
jul/09	5.047.383,97	4.588.840,27	-
ago/09	3.108.767,17	3.104.235,06	-
set/09	6.427.972,87	6.353.750,71	-
out/09	3.919.604,45	3.846.411,15	-
nov/09	3.702.727,14	4.048.944,27	346.217,13
dez/09	7.516.278,58	8.038.422,32	522.143,74
TOTAL	33.411.472,62	34.380.048,92	1.579.067,57

MÊS/ANO	PIS APURADO		
	PELA COSMED	PELA FISCALIZAÇÃO	DIFERENÇA
jan/09	50.659,58	112.379,12	61.719,54
fev/09	95.878,54	99.250,12	3.371,58
mar/09	140.684,95	164.022,93	23.337,98
abr/09	126.223,52	149.854,26	23.630,74
mai/09	135.410,30	162.147,50	26.737,20
jun/09	239.303,03	252.316,97	13.013,94
jul/09	1.074.906,09	978.003,82	-
ago/09	665.728,42	664.381,68	-
set/09	1.374.546,71	1.357.967,93	-
out/09	837.086,57	821.815,44	-
nov/09	791.213,05	865.562,35	74.349,30
dez/09	1.605.238,21	1.717.390,96	112.152,75
TOTAL	7.136.878,97	7.345.093,08	338.313,03

Débitos apurados com base nas vendas subfaturadas à Hypermarchas/Aprov

27. Nesta parte foram apuradas as contribuições devidas sobre as diferenças obtidas entre o preço de mercado e o preço da venda efetuada à Hypermarchas/Aprov dos produtos sujeitos à tributação monofásica de PIS e de Cofins. Para a determinação de tais valores foram seguidas as mesmas premissas mencionadas no tópico referente ao

IRPJ e à CSLL, que estão detalhadas também à fl. 3270. Os cálculos detalhados constam nas planilhas à fl. 1988, e estão consolidados na planilha abaixo copiada, que indica o montante das vendas subfaturadas e as respectivas contribuições apuradas:

MÊS/ANO	(A) VENDAS SUBFATURADAS		(B) CONTRIBUIÇÃO DEVIDA	
	COSMÉTICOS	MEDICAMENTOS	COFINS	PIS
jan/09	10.861.201,90	-	1.118.703,80	238.946,44
fev/09	9.630.123,15	-	991.902,68	211.862,71
mar/09	13.506.532,86	-	1.391.172,88	297.143,72
abr/09	12.788.793,41	-	1.317.245,72	281.353,46
mai/09	14.388.709,83	-	1.482.037,11	316.551,62
jun/09	19.625.091,11	-	2.021.384,38	431.752,00
jul/09	19.883.408,16	42.927.390,33	6.297.802,68	1.338.910,18
ago/09	19.831.156,23	23.849.757,85	4.403.735,12	937.130,35
set/09	31.162.595,10	64.496.111,91	9.594.862,37	2.039.995,44
out/09	23.338.425,26	26.597.468,33	5.037.007,17	1.071.992,19
nov/09	22.893.713,19	24.705.231,65	4.803.870,39	1.022.471,55
dez/09	28.107.744,38	73.645.597,94	10.186.011,87	2.164.927,93
<b>TOTAL</b>	<b>226.017.494,58</b>	<b>256.221.558,00</b>	<b>48.645.736,18</b>	<b>10.353.037,60</b>

### Consolidação dos débitos apurados

28. Aqui a autoridade fiscal totalizou os débitos da fiscalizada no ano 2009, somando os valores obtidos nas duas etapas anteriores:

MÊS/ANO	CONTRIBUIÇÃO DEVIDA					
	TÓPICO 7.1.1		TÓPICO 7.1.2		TOTAL	
	COFINS	PIS	COFINS	PIS	COFINS	PIS
jan/09	288.959,67	61.719,54	1.118.703,80	238.946,44	1.407.663,47	300.665,98
fev/09	15.785,10	3.371,58	991.902,68	211.862,71	1.007.687,78	215.234,29
mar/09	109.264,15	23.337,98	1.391.172,88	297.143,72	1.500.437,03	320.481,70
abr/09	110.633,54	23.630,74	1.317.245,72	281.353,46	1.427.879,26	304.984,20
mai/09	125.178,70	26.737,20	1.482.037,11	316.551,62	1.607.215,81	343.288,82
jun/09	60.885,54	13.013,94	2.021.384,38	431.752,00	2.082.269,92	444.765,94
jul/09			6.297.802,68	1.338.910,18	6.297.802,68	1.338.910,18
ago/09			4.403.735,12	937.130,35	4.403.735,12	937.130,35
set/09			9.594.862,37	2.039.995,44	9.594.862,37	2.039.995,44
out/09			5.037.007,17	1.071.992,19	5.037.007,17	1.071.992,19
nov/09	346.217,13	74.349,30	4.803.870,39	1.022.471,55	5.150.087,52	1.096.820,85
dez/09	522.143,74	112.152,75	10.186.011,87	2.164.927,93	10.708.155,61	2.277.080,68
<b>TOTAL</b>	<b>1.579.067,57</b>	<b>338.313,03</b>	<b>48.645.736,18</b>	<b>10.353.037,60</b>	<b>50.224.803,75</b>	<b>10.691.350,63</b>

### Créditos apurados relativos ao PIS/Cofins não-cumulativos

29. Nesta fase o agente fiscal cotejou as bases de cálculos e os créditos relativos ao PIS e à Cofins não-cumulativas apresentados pela fiscalizada (fls. 345, 346 e 408) com os arquivos fiscais de entradas (SPED Fiscal) e com a contabilidade da empresa (SPED Contábil), verificando que alguns créditos apropriados são indevidos. O detalhamento da base de cálculo dos créditos glosados, bem assim sua consolidação está nas planilhas à fl. 2497. Cópia da planilha consolidada está à fl. 3291 (no corpo do TDF).

**Glosa de IPI da base de cálculo do PIS/Cofins - CFOP 1.101/2.101 (compra para industrialização)**

30. Foi verificado que o IPI (quando incidente) destacado nas notas fiscais está incluído no montante apropriado pelo contribuinte como "Compra para industrialização" - CFOP 1.101/2.101, que considerou o valor total das notas. Esse IPI é aproveitado pela fiscalizada, pois é creditado no Livro Registro de Apuração do IPI (RAPI) para fins de determinação do IPI devido. Assim, sendo o IPI recuperável, não pode fazer parte da base de cálculo dos créditos de insumos adquiridos, sob pena de aproveitamento do mesmo imposto duas vezes. Tal entendimento resta claro na Solução de Consulta nº 320, de 2004. Ademais, segundo o agente fiscal, para que um determinado dispêndio enseje apuração de crédito, é preciso que corresponda a uma das hipóteses de concessão estatal listada na legislação de forma exaustiva. No caso, não há previsão legal para tal creditamento, razão pela qual o IPI recuperável destacado nas notas foi excluído da base de cálculo do crédito. O demonstrativo de apuração está à fl. 1989, e consolidado na tabela à fl. 3273.

**Glosa de IPI da base de cálculo do PIS/Cofins - CFOP 1.124/2.124 (industrialização/serviços)**

31. Também foi apropriado IPI recuperável como "Industrialização Serviços" - CFOP 1.124/2.124, o qual, conforme esclarecido no tópico anterior, não pode compor a base de cálculo do crédito. O demonstrativo à fl. 1990 demonstra o IPI a ser glosado, havendo uma planilha consolidando as duas glosas relativa ao IPI às fls. 3273 e 3274.

**Glosa de serviços adquiridos que não são utilizados na produção ou na prestação de serviços**

32. A autoridade fiscal apurou que, dos serviços consumidos cujos dispêndios compuseram a base de cálculo dos créditos (fls. 345 e 346), apenas os serviços de manutenção de máquinas/instalações foram empregados na produção ou fabricação de produtos destinados à venda, não podendo os demais serviços (análise laboratorial, consultoria e, informática) gerarem direito a crédito. Justifica a glosa no disposto no art. 3º, II das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, que, no seu entender, estabelece ser condição indispensável para gerar o crédito que os serviços adquiridos sejam utilizados na produção ou fabricação dos produtos destinados venda. Para reforçar seu entendimento, menciona o acórdão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), proferido no REsp nº 1.020.991/RS, de 14/05/2013, que dispõe que somente os serviços utilizados diretamente sobre o produto em fabricação podem gerar crédito, em uma interpretação literal do conceito de insumo:

**STJ – PIS/COFINS - Possibilidade de creditamento apenas em relação aos bens e serviços empregados ou utilizados diretamente sobre o produto em fabricação. Interpretação literal do conceito de insumo (art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003). (REsp nº 1.020.991/RS - Acórdão publicado no DJe em 14/5/2013)**

33. Informa que a análise foi realizada com base nas respostas entregues pelo contribuinte (fls. 1996 a 2087) relativas ao Termo de Intimação Fiscal nº 02 (fls. 1991 a 1995), onde foi solicitada a apresentação de comprovantes da prestação dos serviços que compuseram a base de cálculo dos créditos (notas fiscais, contratos, etc.), bem assim a indicação do local onde foram aplicados (centro de custo, máquina, etc.). O

*detalhamento dos serviços glosados estão nas planilhas à fl. 2088, e a consolidação consta do demonstrativo à fl. 3276.*

34. *Teceu os seguintes comentários sobre os serviços glosados:*

- *consultoria - as notas fiscais entregues indicam que tais serviços referem-se a consultorias e assessorias diversas, inclusive consultoria de RH, havendo algumas relativas a aquisições de assinaturas de periódico;*
- *informática - são serviços de consultoria em informática e elaboração de programas de computador. Há, entre as notas, uma emitida à Hypermarcas;*
- *análise laboratorial - os documentos trazidos indicam que são serviços de controle de qualidade.*

**Glosa de compras para industrialização - produtos adquiridos com alíquota zero**

35. *Discorre a autoridade fiscal que a partir de maio de 2004 foram reduzidas a zero alíquotas de PIS e de Cofins incidentes na importação e sobre receita bruta de venda no mercado interno de diversos produtos. O efeito de tal redução para os adquirentes dos produtos foi a impossibilidade de se creditar a partir das aquisições desses produtos (art. 3º, §2º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, incluído pela Lei nº 10.865, de 2004.*

36. *Nesse sentido, o art. 1º, inciso I do Decreto nº 6.426, de 2008, reduziu a zero a alíquota de diversos produtos classificados no capítulo 29 da NCM, alguns deles adquiridos pela Cosmed conforme relação às fls. 3277 e 3278. Em razão disso, tais gastos foram excluídos das bases de cálculo dos créditos, consoante detalhamento feito na planilha à fl. 2089, e consolidação na tabela à fl. 3278.*

**Glosa de compras para comercialização - CFOP 1.102/2.102 - produtos adquiridos com incidência monofásica**

37. *O agente fiscal esclarece que o contribuinte adquiriu para revenda os produtos listados no demonstrativo à fl. 1985, os quais estavam submetidos à tributação monofásica do PIS e da Cofins. Destaca, contudo, que na tributação monofásica, as etapas seguintes à importação ou industrialização são contempladas com alíquota zero, conforme art. 2º da Lei nº 10.147, de 2000, razão pela qual a Cosmed não tem o direito ao crédito correspondente aos bens destinados à revenda, não produzidos por ela. Foi elaborado o demonstrativo à fl. 2090.*

**Glosa de compras para industrialização - importação**

38. *A glosa aqui efetuada corresponde aos produtos importados pelo contribuinte submetidos à alíquota zero (vide demonstrativo às fls. 2099 a 2431, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 05, às fls. 2091 a 2098). Os créditos glosados constam dos demonstrativos à fl. 2432, estando consolidados na tabela à fl. 3280.*

### **Glosa de crédito de fretes**

39. A autoridade fiscal intimou o contribuinte a apresentar cópias dos conhecimentos de transportes relativos a alguns fretes (Termo de Intimação Fiscal às fls. 2091 a 2098). A partir dos documentos apresentados (resposta às fls. 2099 a 2431), verificou que a base de cálculo relativa aos fretes nas operações dos estabelecimentos filiais estava correta, o mesmo não acontecendo em relação ao fretes das operações da matriz, pois os respectivos conhecimentos de transporte pertencem de fato à Hypermarcas. Observou que a maior dos documentos foram emitidos no 1º semestre de 2008, quando a Hypermarcas ainda não havia transferido os seus ativos do estabelecimento de Barueri para a Cosmed.

40. Intimado sobre a constatação feita, o contribuinte preparou outro demonstrativo onde constaram apenas os fretes de responsabilidade da Hypermarcas (fl. 2433). A partir dessa planilha foi feita a consolidação mensal das glosas à fl. 3281.

### **Glosa de crédito de aluguel**

41. O agente fiscal intimou o contribuinte a apresentar contratos de aluguel relativos a alguns lançamentos no livro Razão. Em resposta (fls. 1996 a 2036), apresentou, dentre outros, contrato de aluguel firmado no dia 06 de outubro de 2008 entre a Merano Participações Ltda e a Niasi Indústria de Cosméticos Ltda, sociedades cujos sócios eram os mesmos. Oficiado o Cartório de Registro de Imóveis de Itapeverica da Serra, este apresentou certidão que indica que: (i) o imóvel pertencia inicialmente à Niasi; (ii) foi transferido para a Merano apenas em 30 de setembro de 2008, dias antes da aquisição da Niasi (atual Cosmed) pela Hypermarcas.

42. Diante desses fatos e da disposição do art. 31 da Lei nº 10.865, de 2004, que veda, a partir de 01 de julho de 2004, o crédito relativo a aluguel de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica, a autoridade fiscal glosa os créditos das despesas de locação do referido imóvel, elaborando o demonstrativo à fl. 2441, cuja cópia da consolidação está à fl. 3282.

### **Glosa de créditos relativos aos encargos de depreciação**

43. Tendo em vista o fato de que a partir de agosto de 2004 somente geram direito a crédito os encargos de depreciação referentes a edificações, benfeitorias, máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado que tenham sido adquiridos a partir de 30 de abril de 2004, consoante disposição do art. 31 da Lei nº 10.865, de 2004, a autoridade fiscal intimou e reintimou (fls. 336 a 341 e 401 a 405) o contribuinte a apresentar demonstrativo dos referidos créditos, com indicação do bem, de sua data de aquisição, valor original da taxa de depreciação etc. Em resposta, apresentou o demonstrativo à fl. 2442, o qual não indicou a data de aquisição, mas sim a data de incorporação. Em vista disso, foi novamente intimado a refazer o demonstrativo (fls. 2443 a 2447), apresentando-o à fl. 408.

44. A partir dos dados obtidos, o agente fiscal faz as seguintes verificações e apurações:

- foram apropriados créditos relativos a encargos de depreciação de bens adquiridos antes de 30 de abril de 2004, o que é vedado pela lei antes mencionada. A consolidação de tais valores glosados consta na planilha ("Glosas aquisição antes 300404"), à fl. 2448;
- foram apropriados créditos relativos a encargos de depreciação de bens integrantes do ativo imobilizado que não atendem ao disposto no art. 3º, VI, e §3º, III, das Lei nºs 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2004 (o qual condiciona o crédito ao bem estar sendo utilizado na produção de bens destinados à venda). Segundo a autoridade fiscal, os bens cujos créditos são glosados eram utilizados em centros de custos que não fazem parte da produção (lista à fl. 3284). O demonstrativo dos créditos glosados (planilha "Bens não utiliz. na produção") está à fl. 2448;
- foi detectada divergência de valores entre os créditos de depreciação apropriados pela fiscalizada e os constantes do demonstrativo por ela apresentado. Intimado o contribuinte a esclarecer a divergência, não comprovou as diferenças apuradas de janeiro a junho de 2009, razão pela qual são glosados. O demonstrativo está à fl. 2448 e a consolidação está às fls. 3285 e 3286.

45. A consolidação de todas as glosas efetuadas na base de cálculo dos créditos relativos aos encargos de depreciação está à fl. 3287.

**Glosa de créditos - serviços utilizados como insumos - linha 03 da Dacon - jan a jun/2009**

46. A autoridade fiscal relata que, devidamente intimado, o contribuinte apresentou demonstrativo com a composição dos créditos lançados na linha 03 das Fichas 06A e 16A do Dacon ("serviços utilizados como insumos"), conforme fls. 2452 a 2453. Nesta resposta reconheceu ter apropriado indevidamente créditos para o 1º semestre no montante de R\$ 734.454,28 (PIS 1,65% - R\$ 131.010,76; e Cofins 7,60% - R\$ 603.443,52), e que o montante correto seria R\$ 357.058,08 (Cofins - R\$ 293.366,6; e PIS - R\$ 63.691,44).

47. Para a obtenção do valor correto, o contribuinte considerou na base de cálculo dos créditos os seguintes montantes: (i) Temporários 2006 - R\$ 1.982.426,84 (sendo R\$ 1.567.134,93 para fevereiro; e R\$ 415.291,91 para março); (ii) Manutenção de máquinas 2007 e 2008 - R\$ 1.743.463,64 (março); (iii) Despesas com frete 2008 - R\$ 104.729,32 (março); e (iv) Energia (planilha energia) - R\$ 29.467,56 (março).

48. Em função desse erro reconhecido, a autoridade fiscal buscou os valores de gastos declarados no Dacon que compuseram o crédito, excluiu os gastos acima considerados pelo contribuinte como justificadores do crédito correto, e efetuou a glosa da diferença.

**Gastos considerados pelo contribuinte  
como justificadores do crédito**

	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maió	Junho
Temporários 2009 (Conta Razão 34.1.01.006)	54.140,01	-	-	-	6.383,20	73.953,12
Manutenção de Máquina 2009 (Conta Razão 34.2.08.005)	-	268.799,78	108.906,92	38.744,00	52.989,08	76.025,19
Manutenção de Máquina 2009 (Conta Razão 34.2.08.006)	-	40.843,24	16.424,65	29.806,16	28.705,19	29.494,38
Despesas com Frete 2009	-	40.061,21	22.335,91	39.394,15	18.711,00	22.843,00
Manutenção de Máquinas 2007 e 2008	-	-	1.743.463,64	-	-	-
Temporários 2006	-	1.567.134,93	415.291,91	-	-	-
Despesas com Frete 2008	-	-	104.729,32	-	-	-
Energia (Planilha Energia)	-	-	29.467,56	-	-	-
<b>TOTAL BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS</b>	<b>54.140,01</b>	<b>1.916.839,17</b>	<b>2.440.619,91</b>	<b>108.944,31</b>	<b>106.788,47</b>	<b>202.315,69</b>
<b>Dacon</b>	<b>54.140,01</b>	<b>1.916.839,17</b>	<b>5.228.984,06</b>	<b>1.400.539,10</b>	<b>106.788,47</b>	<b>202.315,69</b>

49. Dos gastos considerados como corretos pelo contribuinte, a autoridade fiscal validou os relativos à manutenção de máquinas, despesas com fretes e energia (os três últimos valores acima indicados); porém glosou o crédito decorrente dos gastos com trabalhadores temporários pelas razões a seguir expostas.

50. A autoridade fiscal relata que, após análise dos contratos de mão de obra temporária apresentados pelo contribuinte, é devido considerar que os créditos com "Temporários 2006", cuja base de cálculo no valor de R\$ 1.982.426,84 integra a linha 03 do Dacon, não são admitidos na legislação. Isto porque, no seu entender, pelas razões expostas a seguir, não houve prestação de serviços, mas sim uma locação (cessão) de mão-de-obra, hipótese para a qual não há previsão legal, pois somente é permitida apropriação de crédito relativo a locações de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa:

- os trabalhadores temporários estão subordinados à Cosmed, a qual os dirige, orienta, supervisiona e gerencia;
- a Cosmed, tomadora, é quem dirige os trabalhadores temporários. Tal fato pode ser visto nas cláusulas dos contratos apresentados conforme detalhado às fls. 3288 e 3289;
- as empresas contratadas são remuneradas em um percentual de 20% sobre o valor da remuneração bruta do trabalhador temporário, acrescido dos encargos sociais, indicando tratar-se de locação de mão-de-obra.

51. Cita o autor Hiromi Higushi, cujo entendimento sobre a distinção entre locação de mão de obra e prestação de serviço está em consonância com o acima exposto, bem assim a Solução de Consulta nº 174, da SRRF/8ª RF/Disit, de 22 de maio de 2009, que conclui que a contratação de mão de obra temporária não gera crédito.

52. Elabora o demonstrativo à fl. 2496 onde estão detalhados, mês a mês, os valores glosados correspondentes aos insumos que o contribuinte reconheceu que foram considerados indevidamente no cálculo dos créditos, bem assim, aos trabalhadores temporários.

### Apuração do PIS e da Cofins lançados

53. *A partir dos débitos e das bases de cálculo dos créditos que foram glosadas, apurados nos tópicos anteriores, o agente fiscal elaborou o demonstrativo às fls. 3291 a 3292, onde são apuradas as diferenças de contribuições devidas a serem lançadas, que não foram confessadas em DCTF.*

### DA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA

54. *À vista do disposto nos artigos 116, 117, 153 e 154 da Lei nº 6.404, de 1976, nos artigos 1.011 e 1.016 do Código Civil, e nos artigos 124, I, e 135 do CTN, foi imputada responsabilidade solidária tributária à Hypermarcas; aos senhores Márcio Roberto Marques dos Santos, Regina Célia Barros Dias e Juarez Ênio Dahmer (diretores da Cosmed); aos senhores Cláudio Bergamo dos Santos, Nelson José de Mello, Martim Prado Mattos, Carlos Roberto Scorsi e Alexandre Augusto Olivieri (diretores da Hypermarcas); e ao senhor João Alves de Queiroz Filho (principal acionista e presidente do conselho de administração da Hypermarcas), conforme Termos de Sujeição Passiva às fls. 3169 a 3188.*

### DAS IMPUGNAÇÕES

#### IMPUGNAÇÃO DO CONTRIBUINTE

55. *Cientificado dos lançamentos por via postal em 28 de agosto de 2013, conforme Aviso de Recebimento (AR) à fl. 3345, o contribuinte apresentou a impugnação às fls. 3696 a 3887, em 25 de setembro de 2013, instruída com os documentos às fls. 3890 a 4239, cujos argumentos passo a resumir.*

#### Preliminar de Nulidade

56. *Aponta a nulidade dos lançamentos pela ausência de liquidez e certeza do crédito tributário, à vista do art. 142 do CTN, e ofensa aos princípios do contraditório e da ampla defesa, pois:*

- (i) *não teriam sido juntadas as planilhas com as memórias de cálculo que deram origem aos preços e custos utilizados na comparação com aqueles por si praticados, que demonstrariam as vendas consideradas efetuadas abaixo do valor mínimo tributável, bem assim as planilhas com a composição das bases de cálculo. Alega que vários trechos do TDF contêm menção a planilhas juntadas aos autos, mas que, ao consultar as folhas referidas (detalhadas na tabela às fls. 3709 e 3710), deparou-se apenas com a relação destas, sem, contudo, estarem presentes. Dessa forma, não seria possível identificar os valores que o agente fiscal considera corretos quando comparados com os por si praticados;*
- (ii) *a motivação dos lançamentos é imprecisa, o que pode ser observado em erro cometido pela autoridade fiscal na determinação a somatória dos créditos de PIS e de*

*Cofins a serem glosados, conforme planilha fl. 3714. O erro cometido resultou em uma majoração de 15% do valor dos créditos glosados. Argumenta que outros erros podem ter sido cometidos ao longo da apuração de todas as planilhas.*

57. *Defende que a preliminar apresentada não é mera estratégia de defesa para requerer a nulidade dos lançamentos, pois não se pode alegar que conseguiu se defender apropriadamente, em que pese a vasta impugnação, já que todos os argumentos expostos são baseados em presunções por si realizadas com base no que foi alegado pela autoridade fiscal no TDF, mas não foi demonstrado.*

### Mérito

#### A) Análise do segmento econômico da impugnante – demonstração do fundamento econômico do plano de negócios do Grupo Hypermarcas

##### **A.1) Segregação das atividades de industrialização e comercialização – padrão do mercado nacional e internacional neste segmento**

58. *Argumenta que a terceirização da produção industrial pode ser entendida como a prática das sociedades detentoras de marcas registradas em se concentrar nas suas atividades fins e repassar a “terceiros” aquelas atividades fabris e de produção (não essenciais), que podem ser delegadas com baixos custos e altos padrões de qualidade. No setor em que atua, de higiene pessoal, perfumaria e cosméticos (HPPC) e medicamentos, tal prática é antiga no mercado brasileiro, ocorrendo há mais de 60 (sessenta) anos. Algumas matérias jornalísticas sobre o assunto foram publicadas demonstrando ser uma tendência mundial e adotada há muitas décadas, o que contraria o entendimento defendido na autuação, pois não foi o motivo fiscal que justificou a terceirização.*

59. *Discorre que esta estratégia de produção parcial ou total de medicamentos, produtos de higiene pessoal e cosméticos por empresas contratadas é regulada pela Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa) e por legislação tributária estadual e federal (legislação do IPI). As normas tributárias permitem e disciplinam os efeitos tributários na hipótese de segregação industrial e comercial em pessoas jurídicas independentes e do mesmo grupo empresarial, estabelecendo regras de interdependência e de valor tributável mínimo. Além disso, destaca o disposto no art. 464 do RIR/99, que estabelece regras para a operação entre partes vinculadas, como a de que o valor de venda não pode ser notoriamente inferior ao valor de mercado sob pena de se caracterizar distribuição disfarçada de lucros.*

60. *Com base nisso, conclui que a terceirização da produção é forma de organização de negócios altamente praticada no mercado, por ser mais eficaz e adequada para a consecução das atividades empresariais, além do que é permitida pela legislação, inclusive a tributária.*

61. *Esclarece que a Hypermarcas S/A realiza gestão comercial de esforço de vendas, de pesquisa de mercado e logística de um dos maiores e mais diversificados portfólios de marcas de produtos de bens de consumo do Brasil, com cerca de 2000 marcas registradas no INPI. Ressalta que, ao contrário do que alega o agente fiscal, que afirma que a Hypermarcas iniciou seu processo de terceirização da industrialização em 2009, quase 25% das receitas auferidas em 2008 foram decorrentes de revenda de produtos fabricados por terceiros. Informa que em 2008 adquiriu produtos de dezesseis terceiristas com os quais não guardava qualquer correlação societária (Provider,*

*Aeropac, Química Rastro, Condor etc.), e em 2009, de dezessete. Assim, defende restar demonstrado que a terceirização da industrialização era uma política do Grupo Hypermarcas pré-existente ao período fiscalizado e que a mesma ocorria também com empresas com as quais o grupo não mantém qualquer relação societária e que continua em vigor nos dias atuais.*

**A.2) Análise do histórico de operações do grupo Hypermarcas – prática comercial nos estritos padrões do mercado**

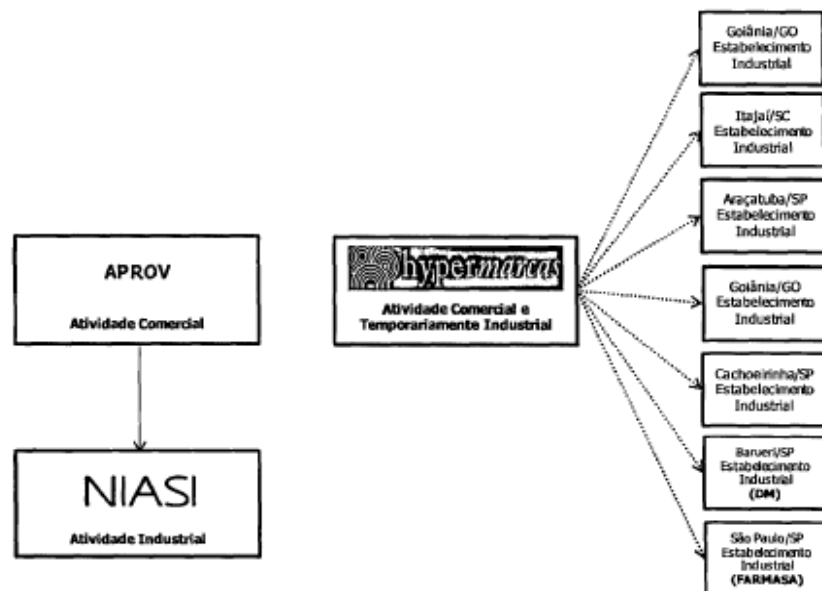
62. *Esclarece que o modelo de negócio adotado pela Hypermarcas está intrinsecamente relacionado a uma premissa reconhecida pelo próprio agente fiscal, no sentido de que “para o mercado consumidor não importa o nome do fabricante dos produtos, e sim o nome comercial da mercadoria”.*

63. *Alega que a autoridade fiscal incorreu em equívoco ao afirmar que a única finalidade de transferência dos ativos de industrialização da Hypermarcas para a Cosmed foi a redução da carga tributária do grupo econômico. Considera que tal conclusão falsa decorreu de análise precipitada dos atos societários de forma isolada (análise das fotografias), quando se faz necessária a análise conjunta das operações realizadas pelo grupo Hypermarcas (análise do filme). Com o intuito de demonstrar todo o processo evolutivo do grupo e o importante papel que o impugnante tem nesse contexto, descreve as principais fotografias que compõem o filme que deveria ter sido analisado pelo agente fiscal:*

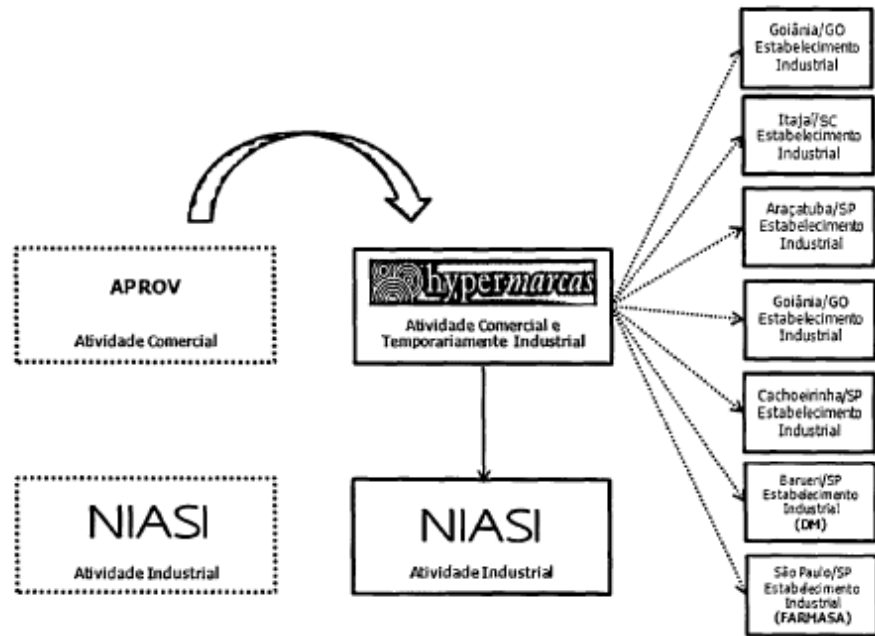
- *Ano 2001 – início das atividades da Hypermarcas com aquisição da Prátika Industrial, detentora da marca Assolan;*
- *Ano 2002 – consolidação no seguimento de lâ de aço com a aquisição de outras marcas, tais como Help e Brilmis;*
- *Ano 2003 – expansão para segmento de limpeza e modernização das fábricas de produtos de higiene e limpeza;*
- *Ano 2005 – início das atividades no mercados de detergentes em pó, com aquisição da totalidades das quotas do capital social da Quimilave Industrial e da Distribuidora Clean;*
- *Ano 2006 – aquisição de participação societária na Éh Cosméticos, que atuava no segmento de produtos de cabelos e de alimentos (que detinha as marcas Etti, Salaretti e PuroPurê);*
- *Ano 2007 – aumento significativo do portfólio com a aquisição: (i) de 90% do capital social da Sulquímica (marcas Mat Inset, Boa Noite e No Inset) e de sua subsidiária Fluss Ind. e Com. Ltda (marcas Fluss e Sani Fleur); (ii) da empresa Finn Adm de Marcas Ltda; (iii) da DM Ind Farmacêutica (marcas Apracur, Avanço, Atroveran, Benegrip, etc.);*
- *Ano 2008 – concluído o processo de abertura de capital da Hypermarcas com ingresso na BM&FBOVESPA.*

*Incorporação de ações da Farmasa, tornando-se o maior fabricante de medicamentos OTC e o quinto maior laboratório brasileiro. Aquisição da Ceil Com e Distrib Ltda (maras Bozzano, Juvena etc.). Aquisição das marcas da Brail Global Cosméticos e da NY Looks Ind e Com Ltda. Aquisição da Niasi Ind de Cosméticos (que após alterações posteriores passou a denominar-se Cosmed Ind de Cosm e Méd S/A). Aquisição da Aprov Com de Cosm Ltda, posteriormente incorporada pela Hypermarchas (especializada na distribuição de cosméticos de suas marcas). A Niasi era responsável pela industrialização dos produtos cujas marcas eram pertencentes à Aprov, sendo ambas pertencentes ao mesmo grupo. A operação de aquisição da Niasi e da Aprov pode ser representada da seguinte forma:*

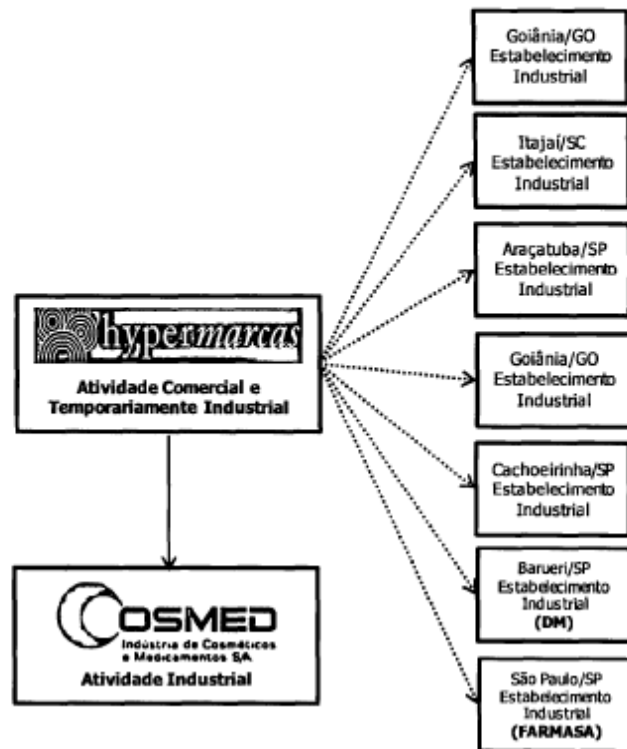
- (i) **Grupo "Niasi" Antes da Aquisição: Niasi exercia a "Atividade Industrial" e a Aprov exercia a "Atividade Comercial"**



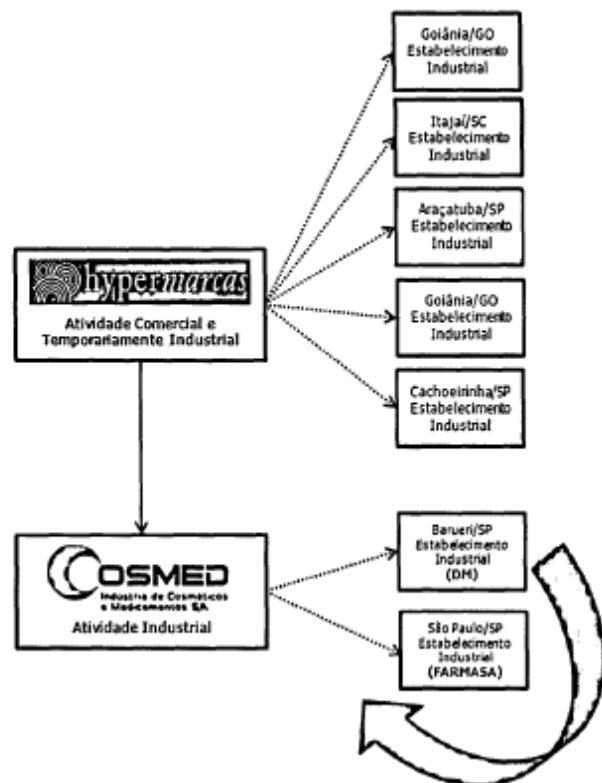
(ii) **Estrutura Após a Aquisição: Hypermarcas S/A incorpora a Aprov (Atividade Comercial e propriedade das marcas) e a Niasi passa a ser sua subsidiária integral (Atividade Industrial)**



(iii) **Alteração da Razão Social de Niasi para Cosmed<sup>19</sup>**



- *Ano 2009 – em julho de 2009 encerra sua 2ª distribuição pública de ações para captar recursos para fomentar seu plano de aquisição e gestão mercadológica, de esforço de vendas e de marketing de marcas de bens de consumo. Ocorre a cisão parcial da Hypermarcas com incorporação do acervo cindido pela Cosmed (contribuinte), bem assim a incorporação pela Hypermarcas da totalidade das ações ordinárias da Cosmed, fazendo com que essa se tornasse sua subsidiária integral. Após um processo intenso de aquisição de diversas empresas, a fim de dar continuidade ao seu plano de negócios, a Hypermarcas realizou a cisão de seus estabelecimentos industriais situados em Barueri e Brooklin, originários da aquisição da DM e da Farmasa, completando a terceirização da totalidade da produção originária de tais aquisições, que se concentravam na produção de medicamentos e cosméticos.;*



64. Destaca que a escolha pela segmentação das unidades industriais se deu em razão dos estabelecimentos envolvidos e não em função do tipo de tributação dos produtos produzidos em tais unidades fabris. Ressalta que a terceirização foi feita nesse modelo pois se tivesse sido realizada para diversos grupos autônomos haveria uma grande perda de produtividade e um grande aumento de custo, haja vista dificuldade de absorção por estes de um grande aumento abrupto de demanda, além de problemas regulatórios que cercam a terceirização dos produtos envolvidos. Estes são os motivos determinantes para a escolha da segregação das unidades fabris, e não os aspectos fiscais. Informa que este modelo de segregação seguiu a forma de organização adotada por outras empresas do mesmo ramo: Johnson & Johnson, Unilever, Natura, etc.

65. *Argumenta que apesar da simplicidade do plano de negócios da Hypermarchas referente à segregação por atividade, a grande regulamentação que cerca a produção e comercialização de cosméticos e produtos farmacêuticos, aliado ao grande número de estabelecimentos e produtos constantes do seu portfólio, impossibilita a segregação de todos os estabelecimentos industriais e mesmo a terceirização da produção de 100% de seu portfólio de uma única vez. Lembra que efetuou aquisição de diversas empresas até 2009, cada uma em um estágio evolutivo de negócios distintos, e que a terceirização da produção somente se mostra viável após (i) o pleno conhecimento de todo o negócio adquirido; (ii) a equalização de solução de todos os problemas do negócio adquirido; (iii) o pleno conhecimento dos riscos inerentes à terceirização do novo portfólio; e (iv) a obtenção de todas as licenças e autorizações dos órgãos reguladores. Por essas razões, esclarece que a terceirização da produção do portfólio da Hypermarchas continua a ser feita.*

66. *Discorre que, diferentemente do que foi asseverado pelo agente fiscal, todos os estabelecimentos industriais mencionados no TDF não pertencem mais à Hypermarchas. Alega que atualmente todos os parques fabris foram transferidos para a Cosmed e não apenas aqueles industrializadores de produtos submetidos à tributação monofásica do PIS e da Cofins, sendo que os remanescentes ainda não foram retirados da estrutura da Hypermarchas por questões regulatórias, como, por exemplo, a fábrica de preservativos que aguardava uma decisão favorável do CADE, que foi promulgada apenas em setembro de 2013.*

67. *Prossegue no detalhamento do filme referente à trajetória da Hypermarchadas, informando o que segue:*

- *Ano 2009 – ainda em outubro de 2009 adquire a marca Hydrogen, entrando no segmento infante-juvenil. Em novembro adquire a Pom Pom Produtos Higiênicos Ltda (marcas Pompom e Piui), na categoria de fraudas. Adquiriu também nesse ano a Indústria Nacional de Artefatos de Látex SA (preservativos: marcas Olla, Lovetex e Micotex) e o Laboratório Neo Química Comércio e Indústria (segmento de genéricos);*
- *Ano 2010 – adquire a marca Jontex; celebra memorando de entendimentos vinculativos para aquisição da Sapeka – Indústria e Comércio de Fraldas Descartáveis Ltda (marcas Sapeka, Fluffy, Maturidade etc.), da York S/A (marcas York, Palinetes etc.), da Facilit (ramo de higiene oral: marca Sanifill), da Bitufo (higiene oral); bem assim adquire a Luper Indústria Farmacêutica Ltda (medicamentos: marcas Gastrol, Dramavit, Blumel etc), a Mabesa do Brasil Ltda (absorventes femininos e lenços umedecidos: marcas Cremer-Disney, Puppet etc), a Mantecorp Ind Química e Farmacêutica (medicamentos: marcas Coristina D, Celestamine, Polaramine etc.), e marcas de medicamentos da Medley Ind. Farmacêutica (Digeprat, Peridal e Lopigrel).*

68. *Assevera que a representatividade dos produtos terceirizados na Hypermarchas, que são revenda de mercadorias, vêm em uma crescente constante não só em valor absoluto, mas também em proporção do total das receitas, passando de 24,8% no ano 2008, anterior ao ano questionado pelo agente fiscal, para 84,4% na DIPJ entregue relativa ao segundo semestre de 2012. Destaca que do percentual de 84,4%, grande*

parte não se refere a produtos cuja tributação se dá no regime monofásico, o que demonstra a fragilidade dos argumentos do agente fiscal ao afirmar que somente são terceirizados os produtos sujeitos a essa forma de tributação, conforme demonstrativo copiado abaixo (após planilha de evolução da terceirização).

	DIPJ 2008	DIPJ 1ª SEM 2009	DIPJ 2ª SEM 2009	DIPJ 1ª SEM 2012	DIPJ 2ª SEM 2012
Receita de venda de produtos de fabricação própria no mercado interno <sup>1</sup>	1.155.931.888,18	593.783.576,55	516.568.085,11	571.285.599,16	380.416.195,34
	75,2%	58,6%	34,8%	24,5%	15,6%
Receita de revenda de mercadorias no mercado interno <sup>2</sup>	381.900.812,25	419.848.851,17	967.705.706,74	1.759.424.599,77	2.051.306.126,27
	24,8%	41,4%	65,2%	75,5%	84,4%
<b>TOTAL</b>	<b>1.537.832.700,43</b>	<b>1.013.632.427,72</b>	<b>1.484.273.791,85</b>	<b>2.330.710.198,93</b>	<b>2.431.722.321,61</b>

<sup>1</sup> - Linha 03 da ficha 6A da DIPJ

<sup>2</sup> - Linha 04 da ficha 6A da DIPJ

BASE DA CON PARA FINS DE PIS/COFINS	jan/09	fev/09	mar/09	abr/09	mai/09	jun/09
<b>Tipo de receita</b>	<b>Base de cálculo</b>	<b>Base de cálculo</b>	<b>Base de cálculo</b>	<b>Base de cálculo</b>	<b>Base de cálculo</b>	<b>Base de cálculo</b>
Receita de Vendas de Bens e Serviços - Alíquota 9,25% (Linha 01 das Fichas 07A e 17A do Dacon)	8.968,60	48.454,84	468.121,99	116.453,79	-	384.443,54
Produtos Farmacêuticos e Perfumaria - 12% e 12,5% (Fichas 9A e 19A do Dacon)	2.295.981,79	4.321.774,65	6.043.679,28	5.650.092,14	6.155.013,60	10.589.077,88
Produtos Farmacêuticos que geram crédito presumido (Fichas 9A e 19A do Dacon)	-	-	-	-	-	-
<b>Total</b>	<b>2.304.950,39</b>	<b>4.370.229,49</b>	<b>6.511.801,27</b>	<b>5.766.545,93</b>	<b>6.155.013,60</b>	<b>10.973.521,42</b>

<b>Percentual 9,25%</b>	<b>0,39%</b>	<b>1,11%</b>	<b>7,19%</b>	<b>2,02%</b>	<b>0,00%</b>	<b>3,50%</b>
<b>Percentual Lista Positiva</b>	<b>0,00%</b>	<b>0,00%</b>	<b>0,00%</b>	<b>0,00%</b>	<b>0,00%</b>	<b>0,00%</b>

jul/09	ago/09	set/09	out/09	nov/09	dez/09
<b>Base de cálculo</b>	<b>Base de cálculo</b>	<b>Base de cálculo</b>	<b>Base de cálculo</b>	<b>Base de cálculo</b>	<b>Base de cálculo</b>
8.796.673,96	12.088.077,83	20.447.101,86	8.782.830,94	9.491.598,34	19.638.172,74
43.986.192,27	21.664.845,27	48.354.332,59	32.228.659,28	29.530.596,43	59.929.601,45
-	-	-	861.222,84	34.924,10	2.256.399,87
<b>52.782.866,23</b>	<b>33.752.923,10</b>	<b>68.801.434,45</b>	<b>41.872.713,06</b>	<b>39.057.118,87</b>	<b>81.824.174,06</b>
<b>16,67%</b>	<b>35,81%</b>	<b>29,72%</b>	<b>20,98%</b>	<b>24,30%</b>	<b>24,00%</b>
<b>0,00%</b>	<b>0,00%</b>	<b>0,00%</b>	<b>2,06%</b>	<b>0,09%</b>	<b>2,76%</b>

69. Ressalta que as informações acima demonstram que, ainda que o grupo Hypermarcas buscasse realizar um planejamento tributário com a sua forma de organização, ele seria falho. Isso porque: (i) a maior parte das receitas é tributada pelo regime normal do PIS e da Cofins; (ii) a maior parte dos produtos vendidos está sujeita à tributação por alíquota zero do IPI; (iii) conforme DIPJs da Hypermarcas em anexo, essa companhia vem apurando prejuízo fiscal ano após ano, não havendo nenhum tipo de economia no que se refere ao IRPJ e à CSLL, pois caso as atividades do impugnante (Cosmed) fossem consolidadas com as da Hypermarcas, não haveria IRPJ e CSLL a pagar. Ou seja, a organização sem segregação geraria um benefício tributário, diferentemente do alegado pelo agente fiscal.

### A.3) Análise específica dos motivos para transferência dos ativos industriais da Hypermarcas para o impugnante

70. Traz fatores que justificam ter sido racional a decisão de segregar os ativos industriais da Hypermarcas para a Cosmed, quais sejam:

- *o mercado de terceirização de produção independente teria grande dificuldade em suportar o incremento abrupto de demanda para fabricação dos produtos industrializados pela Farmasa e pela DM, seja na ótica da variedade de itens, seja quanto ao total de unidades;*
- *os produtos fabricados pela Farmasa e pela DM estão sujeitos a uma quantidade significativa de controle por diversas autoridades regulatórias, inclusive para a compra de matérias-primas;*
- *a venda fracionada dos ativos fixos e o desligamento de todos os funcionários das unidades em tela culminariam em um grande custo para a Hypermarchas;*
- *no caso de medicamentos, o registro do produto junto ao Ministério da Saúde deve obrigatoriamente pertencer ao produtor, mesmo que o nome de fantasia do produto pertença a um terceiro.*

71. *Conclui, no contexto acima, que a única forma de viabilizar a terceirização das suas duas unidades mais importantes naquele momento, dando seguimento ao seu plano de negócios sem incorrer em risco de desabastecimento ou custo adicional, era a cessão de toda a unidade fabril para empresa pertencente ao mesmo grupo econômico.*

72. *Argumenta, também, que o impugnante (Cosmed) se comprometeu a atender prioritariamente a demanda da Hypermarchas, sem, contudo, como qualquer outro terceirizado, assumir os riscos do mercado, como o desenvolvimento de canais de distribuição, inadimplência, alavancagem de vendas via despesas relevantes de marketing, que recaem no detentor da marca. Em função dessa ausência de responsabilidade, o impugnante, como qualquer terceirizado, tem sua remuneração associada exclusivamente ao esforço necessário à produção, independentemente dos preços que esses produtos podem ser vendidos ao consumidor final, que dependem substancialmente do valor agregado pela detentora da marca. Assim, a seu ver, resta frágil a tese de que teria ocorrido subfaturamento nas vendas entre o impugnante e a controladora Hypermarchas.*

#### **A.4) Comparação do lucro bruto do impugnante com empresas do mesmo mercado**

73. *Assevera que a comparação entre os preços praticados pela Cosmed e a Hypermarchas são completamente inadequadas, posto que atuam em mercados completamente distintos. Conforme parecer econômico da empresa LCA Consultores, a margem de lucro das empresas dedicadas unicamente à industrialização dos produtos é bem menor do que a margem das empresas responsáveis pela coordenação de marcas, distribuição e inovação.*

74. *Contesta a análise comparativa feita pelo agente fiscal, onde confronta o índice lucro bruto x receita bruta do impugnante com os de 62 (sessenta e duas empresas), pois:*

- *não há indicação nos autos de quais seriam as empresas cujo lucro bruto seria 25 vezes maior do que o auferido pelo impugnante, o que cerceia seu direito à ampla defesa e ao*

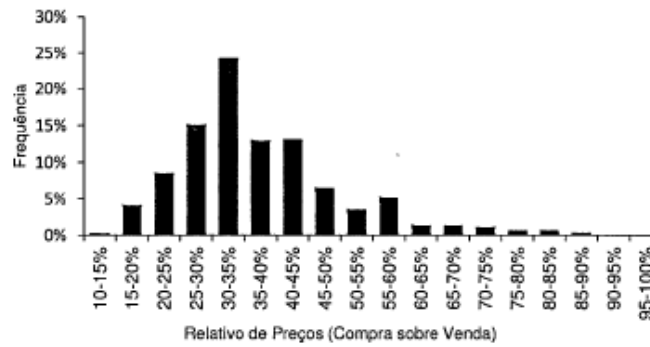
*contraditório, pois restringe seu acesso a informações cruciais a respeito de quais foram os critérios utilizados na comparação, e se tais empresas são do segmento da Cosmed ou da Hypermarcas. Em vista disso entende que a alegação de que o suposto planejamento tributário praticado afeta os princípios da igualdade e da livre concorrência devem ser afastados;*

- *a comparação é pautada em empresas pertencentes ao CNAE Fiscal nº 2121-1, partindo da premissa de que as atividades do impugnante são exclusivamente referentes a esse número de registro, que se refere exclusivamente à fabricação de medicamentos para uso humano, o que não é o caso, pois possui outras atividades além dessa. Ademais, destaca, a filial de Taboão da Serra não tem no CNPJ este CNAE registrado. Salaria que, conforme DACONS, 42% das receitas são referentes à fabricação de cosméticos; 37%, de medicamentos; e 21%, de outros produtos não sujeitos ao regime não-cumulativo. Conclui que a comparação é tendenciosa, pois volta-se apenas ao setor de medicamentos, cuja margem de lucro é reconhecidamente alta;*
- *comparando-se a margem bruta do impugnante com a da empresa Provider, tomando-se por base os valores publicados no balanço patrimonial referente ao ano-base de 2009, observa-se que a margem bruta da Provider (9,1%) é menor do que a da Cosmed (12%), conforme demonstrativo abaixo copiado, o que mostra que as operações praticadas pelo impugnante com sua controladora Hypermarcas está em consonância com aquelas praticadas no setor em que atua, vez que, consoante contrato de fornecimento de produtos firmado entre a Hypermarcas e a Provider (em anexo), esta empresa pertence ao mesmo setor econômico da Cosmed;*

	COSMED		PROVIDER	
	Acumulado/2009	% Receita Líquida	Acumulado/2009	% Receita Líquida
<b>MR</b>				
<b>Receita bruta de vendas</b>				
Mercado Interno	471.289	175,7	270.760,00	182,7
Mercado Externo	469	0,2		
Deduções de Vendas	(203.452)	(75,8)	(5.731,00)	(3,9)
<b>Receita líquida das vendas</b>	<b>268.305</b>	100,0	148.181,00	100,0
Custo dos produtos vendidos	(236.085)	(88,0)	(134.751,00)	(90,9)
<b>Lucro bruto</b>	<b>32.220</b>	12,0	13.430,00	9,1

- *de acordo com o parecer da LCA, a correlação de preços praticados entre a Cosmed e a Hypermarcas são compatíveis com as praticadas entre outros industrializadores e a Hypermarcas, e as margens praticadas encontram-se alinhadas com pesquisas e estudos internacionais (como o realizado por Bartlett e Ghoshal em 2000).*

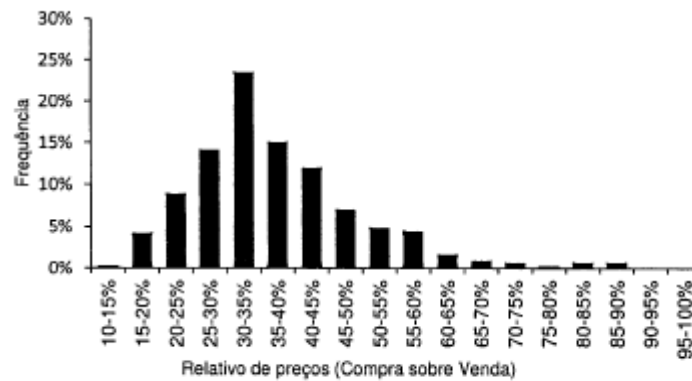
**Figura 10. Dispersão do relativo de preços referente à operação da Hypermarcas com terceiristas independentes<sup>30</sup>**



Fonte: Hypermarcas. Elaboração LCA

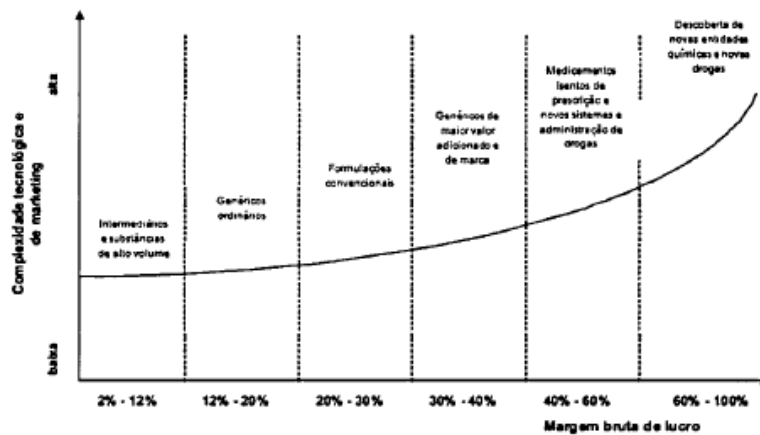
<sup>30</sup> Esta comparação inclui tanto produtos sujeitos a tributação monofásica como produtos de tributação normal, sendo que o número de itens na categoria monofásica é significativamente superior ao número de itens na categoria de tributação normal: 400 contra 23, respectivamente. Ao longo de toda a seção, o termo tributação monofásica é utilizado em referência à incidência de PIS e Cofins.

**Figura 11. Dispersão do relativo de preços referente às operações da Hypermarcas com a Cosmed:**



Fonte: dados presentes no auto de infração. Elaboração LCA

**Figura 9: A cadeia de valor da indústria farmacêutica**



Fonte: Extraído de Bartlett, C.A e Ghoshal, S. (2000).

75. *Conclui, ao fim deste tópico, ter restado descaracterizado o subfaturamento das vendas à Hypermarchas alegado pela autoridade fiscal, devendo ser cancelados os autos de infração.*

***A.5) Distribuição pela Hypermarchas de produtos de marcas de sua titularidade – essencialidade das despesas operacionais da Hypermarchas –***

76. *Em relação à concentração de despesas de publicidade, argumenta que a Hypermarchas é detentora das marcas de todos os produtos que comercializa, independentemente de onde os mesmos são produzidos. Portanto, cabe-lhe efetuar uma gestão agressiva de marketing. Esclarece que boa parte das vendas dessa empresa são motivadas pelas marcas detidas, como reconhecido pelo próprio agente fiscal, e que, segundo ele, "para o mercado consumidor não importa o nome do fabricante dos produtos, e sim o nome comercial da mercadoria".*

77. *Assevera que desde o início das atividades da Hypermarchas as despesas de publicidade sempre lhe pertenceram. Como o objetivo do plano de negócios era terceirizar apenas o processo industrial e não a atividade comercial, é óbvio que os gastos com publicidade haveriam de continuar sendo incorridos pela Hypermarchas.*

78. *No que se refere à concentração de despesas de ágio na Hypermarchas, ressalta que todas as operações de aquisição de participação societária foram realizadas em conformidade com os requisitos do art. 7º, inciso III, e do art. 8º da Lei nº 9.532, de 1997. O cumprimento dessas premissas não foi questionado pela autoridade fiscal.*

79. *Em vista do exposto, conclui ser injustificada a acusação de que a Hypermarchas concentra de forma intencional (dolosa) as despesas de publicidade e de amortização de ágio do grupo econômico, com o objetivo de reduzir as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.*

80. *Adicionalmente, ressalta que a simples existência de despesas operacionais e financeiras, que no ano 2009 totalizam R\$ 929.795.556,40 (abrangendo marketing, folha de pagamento, logística etc), sem considerar o custo das mercadorias vendidas, por si só justifica boa parte da diferença entre os preços praticados entre a impugnante e a Hypermarchas. Assim, entende que ao se atribuir aos terceirizados um valor de venda esperado igual ao praticado pelo detentor das marcas equivaleria a atribuir ao último um prejuízo de quase um bilhão de reais.*

***A.6) Irrelevância do investimento em propaganda para a Cosmed - fornecimento exclusivo à Hypermarchas***

81. *Seguindo o raciocínio do tópico anterior, observa que o tipo de atividade da impugnante, industrialização de produtos de HPPC e medicamentos para as marcas que são distribuídas pela Hypermarchas, são demandados gastos reduzidos com propaganda e marketing, tendo em vista que: (i) as marcas dos produtos por ela industrializados pertencem ao seu comprador (Hypermarchas); (ii) o volume de produtos a ser comprado pela Hypermarchas já é pré-definido contratualmente (vide documento anexo), sendo assegurado um volume mínimo de compras; e (iii) a venda do setor terceirizado é concentrada em poucos clientes (detentores de marcas), não sendo necessária a veiculação de propagandas massivas. Além disso, salienta que até os custos de estoque são reduzidos em empresas atuantes no segmento do contribuinte,*

tendo em vista que, por disposição contratual, essas pessoas jurídicas recebem com antecedência a previsão do volume de compras que receberão de seus clientes para poderem programar sua produção. Esclarece que a situação do detentor de marca é diversa pois não possui compradores pré-estabelecidos, necessitando investir maciçamente em publicidade para penetrar no mercado consumidor.

82. Cita ranking elaborado pela empresa Melo & Mensagem (em anexo), que indica que dois dos clientes da empresa Provider (que atua no segmento da contribuinte), Unilever e Procter & Gamble, figuram entre os maiores anunciantes do Brasil, juntamente com a Hypermarchas:

2012	Anunciante
1	Casas Bahia
2	<b>Unilever Brasil</b>
3	Caixa Econômica Federal
4	Ambev
5	Sky Brasil
6	Vivo
7	<b>Procter &amp; Gamble</b>
8	Petrobras
9	Cervejaria Petrópolis
10	<b>Hypermarchas</b>

#### **A.7) Motivos para divergência na formação do preço de venda pelo impugnante e pela Hypermarchas**

83. Discorre que a autoridade fiscal fez um comparativo entre os preços praticados pelo impugnante ao vender para a Hypermarchas e os preços praticados por esta para seus clientes, concluindo não existir razão econômica para dar tratamento diferenciado nas vendas dos produtos a não ser a razão tributária (redução de pagamento de tributos). Destaca que a autoridade fiscal afirmou que, mesmo após diversas intimações, o contribuinte não esclareceu a razão pela qual adota a suposta política de preços diferenciada. Entende que não procede tal consideração pelas seguintes razões:

- em relação às intimações, o próprio agente fiscal transcreve sua resposta ao Termo de Intimação nº 02, onde esclareceu que a forma de sua operação é condizente com a melhor prática do mercado, sendo seus preços compatíveis com os riscos do negócio e o seu custo operacional. Contudo, ao invés de fazer nova intimação para o impugnante aprofundar quais seriam as práticas adotadas, preferiu seguir a via cômoda da presunção;
- a formação dos preços praticados em seu segmento é a remuneração exclusiva do processo de produção, baseando-se, primordialmente, na complexidade, escala e frequência de produção, além dos custos dos insumos utilizados. Destaca que, conforme capítulo 3.2.1 do laudo preparado pela LCA Consultores, é esperado que o valor cobrado pela terceirizada seja muito inferior àquele praticado pelo detentor da marca, independente de qualquer relação societária existente entre as empresas. Os custos da

*Hypermarcas são muito superiores, pois necessita incorrer em custos de esforço de vendas, pesquisas de mercados, ações de publicidade, estoque, logística, cobrança etc. A Hypermarcas e o contribuinte encontram-se em mercados distintos. Salienta, ainda, que em momento algum o agente fiscal considera em suas análises matemáticas a existência de um grande volume de despesas na Hypermarcas, as quais somente são mencionadas para alegar redução "abusiva" da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, mas são estranhamente esquecidas no momento no qual se comparam preços de venda.*

84. *Em relação à consideração do agente fiscal de que não encontrou fundamento econômico para justificar a razão pela qual os preços praticados pelo impugnante são mais elevados quando praticados com terceiros, há que se destacar que, conforme reconhecido pelo próprio agente fiscal (fl. 3194), as operações com terceiros em 2009 são imateriais, uma vez que representam 0,76% de suas receitas no primeiro semestre e 0,85% no segundo semestre. Ao analisar situações excepcionais, de forma intolerável a autoridade fiscal defende que essas situações são preponderantes nas atividades desenvolvidas pelo impugnante.*

#### **A.8) Regular apuração do preço máximo de fábrica (PMF)**

85. *Assevera que não existe nenhum tipo de regulamentação da Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (CMED) prescrevendo um valor mínimo a ser praticado nas operações em que sejam comercializados medicamentos, mas sim um preço máximo a fim de proteger os consumidores sobre possíveis abusos praticados pelas distribuidoras de medicamentos. A Hypermarcas apenas pratica um preço próximo àquele fixado pela CMED nas operações em que realiza justamente porque detém a propriedade das marcas dos medicamentos que distribui, ao contrário do impugnante.*

#### **B) Ausência de DDL - operações realizadas nos estritos padrões de mercado**

86. *Discorre que, conforme exhaustivamente demonstrado, os preços praticados nas vendas do impugnante para a Hypermarcas são compatíveis aos praticados no mercado de terceirização, no qual se situa a impugnante, estando de acordo com o risco de negócio assumido pela mesma. Ressalta que tais valores foram suficientes para arcar com todos os custos incorridos na fabricação, não havendo que se falar em qualquer conduta ilícita e abusiva, e em subfaturamento.*

87. *Alega que, conforme §§ 2º e 3º do art. 465 do RIR/99, para a determinação do valor notoriamente inferior ao mercado seria necessário buscar os valores praticados no mesmo mercado em que o impugnante atua. Portanto, entende que a comparação entre os preços praticados pelo impugnante e pela Hypermarcas é equivocada, pois já atuam em mercados diferentes. Destaca que tal comparação poderia ser feita entre empresas que tenham conhecimento das circunstâncias que influam de modo relevante na fixação do preço, nos termos do §3º mencionado, como por exemplo a empresa Provider, que atua no mesmo segmento do impugnante. Compara a margem bruta do impugnante (12%) e a margem da Provider (9,1%).*

88. *Argumenta que o requisito do §2º mencionado, qual seja, de que o valor de mercado deve ser apurado nas operações efetuadas em condições normais de mercado e que tenham por objeto bens em quantidade e qualidade semelhantes, não foi atendido no presente caso. Isto porque o impugnante produz em escala e vende toda a sua produção para a Hypermarchas, fato que se considera normal para o mercado de terceirização, enquanto essa última empresa possui vendas pulverizadas em mais de 2000 clientes, demonstrando que são empresas em mercados diferentes não só pela quantidade vendida, mas pela situação de venda integral da produção de um determinado produto, que só pode ser entendida como normal no mercado de terceirização.*

89. *Observa que foi equivocado o procedimento da autoridade fiscal ao comparar os índices de margem bruta do impugnante com 62 (sessenta e duas) empresas supostamente pertencentes ao seu segmento segundo o CNAE. É evidente que esse tipo de levantamento não comprova a prática de valor notoriamente inferior ao mercado, necessária para configurar DDL.*

### **C) Da necessidade de cancelamento dos autos de infração de PIS e Cofins**

#### **C.1) Inexistência de previsão legal para o lançamento do PIS e da Cofins no presente caso**

90. *Afirma que a autoridade fiscal não indicou qualquer dispositivo da legislação infraconstitucional que teria sido infringido, justificando a acusação fiscal exclusivamente com base em princípios constitucionais (isonomia, neutralidade, capacidade contributiva, solidariedade social, livre concorrência, etc.), o que não pode ser admitido em um Estado Democrático de Direito que determina a observância da estrita legalidade em matéria tributária, consoante art. 150, I da Constituição Federal, e o art. 142 do CTN. Assevera que a descrição precisa da conduta (motivação de fato) e a indicação da legislação infraconstitucional infringida (motivação de direito) são requisitos imprescindíveis para a edição de quaisquer atos administrativos, sob pena de nulidade. Nesse sentido jurisprudência do Conselho de Contribuintes (atual Carf).*

#### **C.2) Demonstração de que todos atos praticados estão conforme a legislação do regime monofásico do PIS e da Cofins**

91. *Discorre que o regime monofásico foi instituído pela Lei nº 10.147, de 2000, o qual não estabeleceu regime diferenciado, restrição ou exceção na tributação das receitas provenientes das vendas dos produtos da indústria para a comercializadora, mesmo se tratando de empresas integrantes do mesmo grupo empresarial, como também não veiculou os conceitos de interdependência e valor tributável mínimo para o PIS e Cofins, diferentemente do que ocorre na legislação do IPI. Destaca que mesmo com o advento do regime não cumulativo instituído pelas Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, não foram introduzidos o regime diferenciado e as figuras da interdependência e do valor tributável mínimo. Ressalta que foram vetadas as tentativas de criar um regime diferenciado em operações entre interdependentes por meio das Medidas Provisórias (MPV) nºs 219/2004 e 497/2010.*

92. *Em vista disso, e amparado no princípio da estrita legalidade, conclui que a segregação das atividades industrial e comercial, e os preços efetivamente praticados nas vendas dos produtos monofásicos não violam a legislação ordinária do PIS e da Cofins, não tendo havido ilícito justificador dos autos de infração. Observa que, a partir do TDF (fl. 3257), que a autoridade fiscal entendeu ser injusto o fato da Hypermarchas ter auferido vantagem com a estrutura implementada; contudo, ainda que esse descontentamento fosse legítimo no campo moral, não poderia justificar a ocorrência do abuso de direito. Considera que tal irresignação do agente fiscal confirma a inexistência de motivação legal e específica para a lavratura dos autos de PIS e Cofins.*

**C.3) Ausência de demonstração dos critérios de apuração e quantificação do PIS e da Cofins - necessidade de cancelamento dos autos de infração**

93. *Reitera a nulidade do lançamento por não terem sido anexadas ao TDF as planilhas que demonstram os valores que serviram de base para a apuração dos débitos relativos ao PIS e à Cofins, e também os demonstrativos de glosa dos créditos dessas contribuições.*

**C.4) Correta apuração do PIS e da Cofins declarada - impossibilidade de defesa ao critério de quantificação da receita bruta**

94. *Destaca que, consoante TDF, às fls. 3267 e 3268, o agente fiscal supostamente apurou as diferenças de PIS e Cofins não recolhidas com base em análise das informações constantes dos arquivos e notas fiscais eletrônicas emitidas pelo impugnante e baixados no SPED Fiscal, bem como arquivos digitais apresentados durante o procedimento fiscal. Grifa o seguinte trecho do TDF: "Por meio de outro demonstrativo ('Receita Bruta Cosmed Segregação das Vendas por Seguimento - elaborado em 27/09/2012') - fl. 1986, utilizamos o código NCM para segregar as receitas em razão da tributação". Ressalta, contudo, que o agente fiscal não demonstrou os critérios de quantificação para a apuração da base de cálculo do PIS e da Cofins, pois ausentes as planilhas mencionadas, o que inviabiliza sua defesa.*

**C.5) Inexistência de vendas subfaturadas - impossibilidade de apuração de débitos de PIS e Cofins**

95. *Argumenta que não há nos autos qualquer demonstrativo ou planilha que evidencie os cálculos feitos pelo agente fiscal e que indique que estes seguiram as premissas descritas no TDF, o que impossibilita sua defesa quanto à apuração.*

96. *Alega que, mesmo que as planilhas estivessem nos autos, há que se considerar que as premissas do agente fiscal estão equivocadas. Isto porque o critério de definição de preço de venda adotado pelo impugnante está em consonância com a prática de mercado e revestido de amparo legal.*

97. *Defende, ainda, que a comprovação do subfaturamento em vendas enseja a caracterização de omissão de receitas, o que não foi alegado ou provado no presente caso. Nesse tipo de situação verifica-se que o valor registrado na contabilidade do contribuinte é inferior àquele praticado no mercado, presumindo-se que a diferença*

*entre o valor efetivamente escriturado e aquele praticado pelo mercado foi mantida à margem da contabilidade.*

98. *Há, a seu ver, um erro de identidade entre as acusações feitas pelo agente fiscal (vendas subfaturadas), ao fundamentar os autos de infração e a consequência jurídica atribuída (recolhimento a menor de PIS e Cofins por venda a valor supostamente inferior ao mercado).*

### **C.6) Indevida a glosa de créditos na apuração do PIS e da Cofins**

#### C.6.1) Considerações sobre o regime da não-cumulatividade para o PIS e a Cofins

99. *Traz algumas considerações quanto ao regime de não-cumulatividade, quais sejam: (i) a despeito de a Constituição não definir expressamente o conceito da não-cumulatividade, tal fato não autoriza a sua delimitação pelo legislador ordinário; (ii) do ponto de vista constitucional a não-cumulatividade é uma sistemática voltada à desoneração da receita ou faturamento, visando evitar a incidência em cascata sobre esta, e, por conseguinte, autoriza os contribuintes a descontarem da base de cálculo do PIS e da Cofins créditos calculados em relação a bens de revenda, insumos, energia elétrica, aluguéis, ativo imobilizado, despesas financeiras, entre outros; (iii) consoante disposição do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, qualquer serviço ou bem aplicado ou consumido na produção, ou fabricação ou comercialização do produto dá ensejo ao crédito. Pondera que o aproveitamento de créditos por si realizado está em conformidade com a Constituição Federal e os dispositivos legais mencionados, pois as despesas realizadas se caracterizam como imprescindíveis para a realização de sua atividade empresarial.*

#### C.6.2) O conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da Cofins

100. *Argumenta que o conceito de insumo estabelecido pelas Instruções Normativas (IN) SRF nº 247, de 2002, e nº 404, de 2004, é mais restritivo do que aquele estabelecido na legislação do PIS e da Cofins, pois o interpretaram consoante o conceito estabelecido no Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI), o que não é acertado, haja vista que são tributos absolutamente distintos, com as contribuições visando tributar a receita, enquanto o IPI atinge a industrialização do produto. No caso das contribuições é impossível identificar quantitativamente qual o valor agregado incidente em cada etapa da cadeia de produção. Ressalta que a Constituição Federal não restringiu a apuração do crédito das contribuições aos valores cobrados em operações anteriores como o fez no caso do IPI, o que demonstra que o objetivo da não-cumulatividade das contribuições é viabilizar a determinação do montante a recolher em função da receita auferida.*

101. *Em função do exposto, pondera que o conceito de insumo para as contribuições deve ser entendido de forma mais ampla, contemplando a totalidade dos dispêndios que são necessários e estão relacionados ao ciclo produtivo da empresa, fonte de geração de sua receita e faturamento, sejam eles anteriores ou posteriores a este. Sustenta que insumo é tudo aquilo que pode ser classificado contabilmente como custo de produção e despesa necessária à atividade fim da empresa conforme legislação do IRPJ.*

*Menciona jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) e do Poder Judiciário nesse sentido.*

*102. Reconhece que a jurisprudência administrativa mais recente vem adotando um conceito de insumo não tão ampliativo como o pretendido acima, no sentido de abranger todas as despesas operacionais, como no caso do IRPJ, todavia, mais abrangente do que o aplicado ao IPI, englobando todas as despesas e custos essenciais e inerentes relacionados diretamente ao processo produtivo. Mesmo seguindo essa linha um pouco mais restritiva, defende que os dispêndios realizados e não admitidos pela autoridade fiscal se referem ao pagamento por serviços diretamente utilizados na produção e, portanto, são passíveis de gerarem crédito.*

#### C.6.3) Análise dos serviços desconsiderados pela fiscalização

*103. Discorre que a atividade de fabricação de medicamentos, cosméticos e produtos de higiene pessoal é de inegável complexidade, onde é consumida uma vasta gama de serviços verdadeiramente atípica quando comparada à generalidade das atividades industriais. Diferentemente do entendimento da autoridade fiscal, no sentido de não haver nexos entre alguns serviços contratados e a sua intervenção no processo produtivo, considera que esses serviços são essenciais e inerentes à sua atividade fim, enquadrando-se no conceito de insumo.*

##### C.6.3.1) Análise Laboratorial

*104. Esclarece que o serviço de análise laboratorial foi contratado para prestar consultoria na área de qualidade da indústria, promovendo a elaboração de procedimentos, auditorias internas para homogeneizar as práticas de qualidade, a análise de exigências regulatórias previstas tanto pela ANVISA quanto pela VISA, e inspeções nos fornecedores e nas suas fábricas.*

*105. Sustenta que a ausência de tais exames restaria na ilegalidade da venda das mercadorias em face da legislação da ANVISA, que regula o controle de qualidade. Cita como exemplo a Resolução da Diretoria Colegiada (RDC) nº 302, de 2005. Portanto a análise de controles laboratoriais externos não é só medida de diligência do contribuinte, mas requisito legal para sua atividade.*

##### C.6.3.2) Consultoria

*106. Argumenta que a autoridade fiscal não trouxe qualquer justificativa para a desconsideração dos serviços prestados como insumos, tendo simplesmente citado algumas descrições das notas fiscais e mencionado que tais serviços não seriam insumo. Entende que os serviços foram utilizados no processo de fabricação, pois estão inseridos nas atividades desenvolvidas para o cumprimento de questões regulatórias, como avisos que são obrigatórios nas embalagens de produtos.*

*107. Traz como exemplo o serviço prestado pelo Laboratório Americano de Farmacoterapia S.A., cujo contrato de prestação de serviços em momento algum descreve o serviço como de consultoria. Trata-se de serviço de consultoria técnica e*

*cessão de know how para a fabricação de especialidades farmacêuticas não-estéreis, sendo especialmente dedicada à fabricação de equipamentos.*

#### C.6.3.3) Informática

*108. Alega que a autoridade fiscal limitou-se a reproduzir o descritivo das notas fiscais, sem analisar os esclarecimentos prestados durante o procedimento fiscal. Discorre que o programa elaborado pelo prestador define o orçamento das fábricas e o cronograma de atividades que deveriam ser feitas, bem como os custos e receitas incorridos, sendo, pois, gasto essencial para permitir a geração de receitas.*

*109. Em relação à nota fiscal que foi emitida em nome da Hypermarchas, esclarece que está vinculada ao CNPJ que foi sucedido pela impugnante. Tal fato ocorreu em virtude de questões regulatórias e demora das autoridades administrativas na transição dos CNPJs, conforme reconhecido pelo agente fiscal no TDF (fl. 3195).*

#### C.6.3.4) Temporários

*110. Esclarece que as empresas foram contratadas em virtude da sazonalidade das demandas de alguns produtos, como o aumento da produção de protetores solares vendidos em maior escala em períodos mais quentes, suprimindo a necessidade do contribuinte. Entende que esse serviço não pode ser classificado como cessão de mão-de-obra, na conceituação estabelecida no art. 219 do Decreto nº 3.048, de 1999, pois, conforme pode se extrair dos contratos examinados pela fiscalização, os funcionários não são postos à disposição do contribuinte de forma exclusiva, além do que os serviços prestados são esporádicos e excepcionais. Tais serviços foram utilizados de forma exaustiva durante o processo de fabricação, enquadrando-se, portanto, no conceito de insumo.*

#### C.6.4) Indevida a glosa de créditos de aluguel

*111. Faz uma análise histórica das operações envolvendo o imóvel pertencente à Merano Participações Ltda, cujo crédito decorrente do aluguel pago foi glosado: (i) em 30/09/2008 o imóvel foi vendido pela empresa Niasi à Merano, tendo em vista que este ativo não faria parte do conjunto de ativos que seria vendido ao Grupo Hypermarchas; (ii) em outubro de 2008 o referido grupo adquiriu a Niasi, e, posteriormente, incorporou a Aprov, passando a Niasi a ser sua subsidiária integral; (iii) em 06/10/2008, a Niasi (pertencente ao Grupo Hypermarchas) locou o imóvel pelo prazo de cinco anos, vez que era ativo de grande importância para sua atividade. Conclui que não se trata de locação de um imóvel que pertencia ao Grupo Hypermarchas, mas que sempre esteve e continua a estar sob a titularidade dos antigos controladores do Grupo Niasi, terceiros independentes e estranhos ao contribuinte. Diante deste histórico, argumenta que a condição para a vedação aos créditos prevista no art. 31, §3º, da Lei nº 10.865, de 2004, não se verificou no caso, pois o controle do imóvel jamais pertenceu ao Grupo Hypermarchas, sendo anteriormente pertencente à Niasi e depois à empresa Merano Participações Ltda.*

*112. Pondera que, se superada a argumentação acima, deverá ser reconhecida a inconstitucionalidade da vedação, pois fere a sistemática da não cumulatividade do*

*PIS e da Cofins, bem assim a isonomia, os princípios da ordem econômica e a razoabilidade.*

**C.6.5) Indevida a glosa de créditos relativos aos encargos de depreciação**

113. *Em relação à glosa de créditos advindos de encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado adquiridos antes de 30 de abril de 2004, discorre que são passíveis de depreciação, para efeitos de cálculo dos créditos de PIS e Cofins, as máquinas, os equipamentos, e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados, para locação a terceiros ou utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços, consoante art. 3º, inciso VI e VII, das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, não havendo vinculação do direito creditório à data de aquisição do bem. Defende que o fato gerador do crédito é o momento em que é apurado o encargo de depreciação. Esclarece que tal entendimento foi acolhido pela Receita Federal, conforme Ato Interpretativo SRF nº 2, de 2003. Conclui, defendendo que, caso se admita a vedação aos créditos decorrentes de depreciação de bens adquiridos antes de 30 de abril de 2004, deve ser reconhecida sua inconstitucionalidade, pois contraria a sistemática da não cumulatividade, sendo uma ofensa aos princípios da isonomia e da livre concorrência.*

114. *No que se refere à glosa do crédito decorrente de encargos de depreciação de bens que a autoridade fiscal considerou não serem utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda, amparando-se no fato de que alguns daqueles bens estariam alocados em centros de custos que não fariam parte da produção, argumenta que o procedimento fiscal não foi acertado, pois deveria ter analisado a utilização dos equipamentos no processo produtivo e não se apegado superficialmente ao aspecto “centro de custo”. Destaca, a título de exemplo, o fato de que dois dos centros de custo citados nos lançamentos, “Suprimentos e Embalagem” e “Limpeza Industrial”, são uns dos mais importantes da empresa, indicando que a especialidade dos equipamentos vinculados a esses centros de custo é o processo produtivo.*

**D) Inexistência de planejamento tributário ilícito – hipótese de elisão fiscal regulamentada**

115. *Alega que todas as operações realizadas estão em conformidade com os padrões do mercado no seu segmento econômico. Defende que a otimização da avaliação empresarial passa pela reavaliação de redução de despesas, dentre as quais as tributárias, pois o contribuinte tem o direito de não sofrer uma carga tributária maior quando existe uma opção mais econômica autorizada pelo ordenamento jurídico. Destaca que, no tocante ao PIS e à Cofins, a opção de tratamento tributário para o regime monofásico é facultada pelo ordenamento jurídico e foi colocada à disposição dos contribuintes, não havendo vedação legal para que grupos econômicos atuantes no mercado de HPPC e medicamentos segreguem as suas atividades industriais das comerciais, recolhendo as contribuições sociais em tela sob o regime monofásico na unidade que fabrica seus produtos vendidos e à alíquota zero na unidade que os comercializa. Lembra que a legislação do IPI permite e disciplina expressamente os efeitos tributários dessa estrutura empresarial (segregação de atividades industrial e comercial, e terceirização em pessoas jurídicas interdependentes), o que, da mesma forma, deve ser permitido no tocante às contribuições aqui tratadas. Questiona, então, a acusação de planejamento tributário abusivo, quando a referida estruturação é permitida e regulamentada em legislação federal, concluindo que se trata de evidente*

*elisão fiscal regulamentada. Ressalta que o fato de a Hypermarchas ter auferido vantagem com a estrutura implementada não pode ser fundamento para a ocorrência do suposto abuso de direito.*

#### **D.1) Da inocorrência de abuso de direito**

116. *Discorre que a reestruturação societária implementada foi a melhor opção empresarial e, conseqüentemente, fiscal vislumbrada para fomentar o crescimento e desenvolvimento de suas atividades empresariais, tendo sido realizada com absoluta transparência e em total conformidade com a legislação societária vigente.*

117. *Diferentemente da consideração feita pela autoridade fiscal, no sentido de que ocorreu abuso de direito devido à escolha de negócio jurídico menos oneroso ter sido feita com o único objetivo de economia tributária, entende que a reorganização procedida possuía (i) efetivo propósito negocial, pois a segregação das atividades industriais da Hypermarchas S/A para o contribuinte visou permitir àquela focar suas atividades na gestão comercial das marcas de bens de consumo integrantes de seu portfólio; além do que (ii) foi realizada em estrita conformidade com a legislação societária, de forma clara e com a devida publicidade; e (iii) não foi utilizado um direito diverso daquele para o qual o ordenamento jurídico prevê para sua existência.*

118. *Argumenta, ademais, que há farta doutrina no sentido de que abuso de direito é ilícito típico do direito civil, não aplicável para desqualificar o negócio jurídico praticado no âmbito tributário, muito menos para aplicação de multas majoradas.*

#### **D.2) Da inocorrência de fraude à lei**

119. *Pondera pela inocorrência de fraude à lei, pois (i) não se pode falar de aplicação desse ilícito civil em matéria tributária por analogia, vez que a norma tributária não proíbe nem impõe a realização de determinado fato; (ii) as operações realizadas são lícitas e legítimas, visando a melhor opção operacional; e (iii) não houve qualquer norma “contornada” pelo Grupo Hypermarchas, visto que não há proibição à tributação de PIS e Cofins no regime monofásico pela unidade industrial para medicamentos e produtos de HPPC.*

#### **D.3) Demonstração do propósito negocial no presente caso**

120. *Alega que a reorganização societária foi idealizada e implementada para o alcance do objetivo do Grupo Hypermarchas de concentrar seus esforços e investimentos para que a Hypermarchas S/A pudesse focar exclusivamente na atividade de gestão comercial das marcas de bens de consumo do seu portfólio e, também, possibilitar que o contribuinte (Cosmed) se concentrasse na produção em escala de seus produtos vendidos pelo menor custo e maior qualidade possíveis. Resta claro, a seu ver, que a segregação das atividades industriais não representa o propósito de economia tributária parte do Grupo Hypermarchas.*

#### **E) Indevida cobrança de multa agravada – ausência de fraude penal**

121. Dando continuidade à impugnação, argumenta que, conforme amplamente demonstrado, as condutas praticadas correspondem a uma operação válida, configurada como elisão fiscal regulamentada expressamente na legislação. Destaca que o agente fiscal reconhece a legalidade das operações, posto que pretende sustentar os lançamentos no pretense abuso do direito e fraude à lei fundados no Código Civil, ao arrepio do sistema tributário e da Constituição Federal. Ademais, entende que tais ilícitos civis não configuram fraude à lei penal prevista no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, que se refere a hipótese mais restritiva, tratando exclusivamente de ilícito penal e não civil.

122. Discorre que não incorreu em nenhuma ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: (i) da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; e (ii) das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente. Todas as operações realizadas pelo contribuinte e pela Hypermarchas foram contabilizadas e declaradas e jamais foram omitidas.

123. Destaca que, para caracterizar o dolo, requisito indispensável para a configuração da fraude fixada no art. 72 antes mencionado, é necessário o ânimo de prejudicar ou fraudar alguém, bem assim a prova cabal de que houve tal intenção. Quem age com intuito de fraude realiza operações proibidas, não as escritura em seus registros comerciais ou fiscais e, quando fiscalizado, não entrega a documentação solicitada, procurando sob todas as formas ocultas essas operações. E mais, adultera documentos, utiliza-se de documentos calçados e paralelos, pessoas inexistentes ou “laranjas” e de documentos falsos e inidôneos. No caso, nenhuma destas condutas foi praticada. A própria autoridade fiscal reconhece que o contribuinte e a Hypermarchas apresentaram todos os documentos solicitados em fase de fiscalização e que as operações societárias praticadas pelo Grupo Hypermarchas foram todas registradas nos órgãos competentes. Registra que a jurisprudência do Conselho de Contribuintes (atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Carf) é no sentido de afastar a qualificação da multa quando o contribuinte atende as solicitações feitas e observa a legislação societária.

124. Argumenta, adicionalmente, para não restar qualquer dúvida acerca da necessidade de cancelamento da multa qualificada, que não se pode alegar que houve conluio nas operações realizadas, vez que a autoridade fiscal, em momento algum, fez qualquer alegação nesse sentido e muito menos comprovou a prática de tal conduta. Ademais, em caso de dúvida quanto aos fatos e prática de infrações, a interpretação da norma deve ser feita mais favoravelmente ao contribuinte, conforme art. 112 do CTN.

125. Volta a destacar, ao fim deste tópico, que a opção pela estrutura de sociedades especializadas é direito do contribuinte, desde que seja legítima e tenha reais razões econômicas e empresariais, e que tal modelo operacional é amplamente admitido e conhecido, tanto que os Estados da Federação prevêem expressamente a figura da industrial e da distribuidora (“distribuidora cativa”), atribuindo-lhes os devidos efeitos fiscais. Lembra que a organização adotada trouxe vantagens na diminuição de custos e da complexidade quanto à logística.

126. Por fim, conclui que não restou comprovada qualquer prática dolosa e não houve a fraude, a sonegação ou o conluio, requisitos necessários imposição de multa agravada, sendo a acusação fiscal é desproporcional, evidenciando ofensa aos princípios da legalidade, da razoabilidade e da utilidade.

**F) Inexigibilidade de multa e juros, nos termos do art. 100, parágrafo único, do Código Tributário Nacional**

127. Pleiteia que, caso se considere válida a exigência do crédito tributário, tanto a multa de ofício quanto os juros de mora devem ser cancelados, nos termos do art. 100 do CTN. Isto porque entende que restou comprovado que o grupo agiu com base nas orientações e posicionamentos da própria Administração Pública, que classifica como elisivas e permitidas as operações praticadas.

**G) Da impossibilidade da cobrança de multa isolada em razão da falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa**

128. Defende serem indevidos os lançamentos das multas isoladas por falta de recolhimento de IRPJ e de CSLL estimados, em virtude (i) de não constarem nos autos os demonstrativos de cálculo das multas; (ii) de somente poderem ser exigidas antes do encerramento do ano-base; e (iii) de não poder haver exigência cumulativa de multa isolada e de multa de ofício proporcional (vinculada). Junta jurisprudência administrativa no sentido do cancelamento da multa isolada nas duas últimas hipóteses antes listadas.

**H) Ilegalidade da cobrança dos juros sobre a multa**

129. Argumenta não haver previsão legal para a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício lançada. Segundo ele, a legislação prevê a incidência de juros apenas sobre tributos, e a multa de ofício não é tributo consoante definição do art. 3º do CTN. Defende que a exigência viola o princípio constitucional da legalidade. Alerta que o art. 43 da Lei nº 9.430, de 1996, somente autoriza cobrança de juros em relação à multa exigida isoladamente. Junta jurisprudência administrativa.

**IMPUGNAÇÃO HYPERMARCAS**

130. O sujeito passivo solidário Hypermecas foi cientificado por via postal dos lançamentos e do Termo de Sujeição Passiva Solidária em 28 de agosto de 2013 conforme AR à fl. 3348, tendo apresentado impugnação em 25 de setembro de 2013, às fls. 3507 a 3526, instruída com os documentos às fls. 3527 a 3612, onde faz remissão aos argumentos de defesa apresentados pela Cosmed (contribuinte), reiterando-os e ratificando-os, ressaltando que o foco principal de sua impugnação é demonstrar a improcedência do Termo de Sujeição Passiva Solidária.

131. Nesse sentido, alega que o conceito de "interesse comum" presente no art. 124, I, do CTN não se presta a atribuir responsabilidade solidária à Hypermecas, não se confundindo com "interesse econômico no resultado do fato gerador, conceito já rechaçado pela doutrina e jurisprudência, que considera que o mesmo teria uma dimensão jurídica. Na seqüência, repete os argumentos dos diretores da empresa, resumidos nos tópicos seguintes, ressaltando que o dispositivo em questão não se presta a atribuir responsabilidade solidária entre partes contrapostas de contratos de compra e venda, ainda que se considerasse que os preços praticados seriam inferiores aos de mercado.

---

IMPUGNAÇÃO DIRETORES DA HYPERMARCAS

132. Os sujeitos passivos solidários Cláudio Bergamo dos Santos, Nelson José de Mello, Carlos Roberto Scorsi e Alexandre Augusto Olivieri foram cientificados por via postal dos lançamentos e do Termo de Sujeição Passiva Solidária em 28 de agosto de 2013, conforme ARs às fls. 3370, 3354, 3375 e 3351, respectivamente, bem assim, Martim Prado Mattos, em 29 de agosto de 2013, consoante AR à fl. 3366, todos diretores da Hypermecas, tendo apresentado impugnação conjunta em 25 de setembro de 2013, às fls. 3613 a 3665, instruída com os documentos às fls. 3666 a 3693, onde reiteram e ratificam os argumentos de defesa apresentados pela Cosmed, ressaltando que o foco da contestação é a demonstração da improcedência dos Termos de Sujeição Passiva Solidária. Solicitam que sejam consideradas as razões a seguir sintetizadas no caso de serem rejeitados os argumentos apresentados pela Cosmed.

133. Entendem ser indevida a utilização do art. 124, I, do CTN para atribuir responsabilidade tributária aos impugnantes, na condição de diretores da Hypermecas, pelos autos de infração lavrados contra a Cosmed. A definição de interesse comum pretendida pelo agente fiscal é equivocada e rejeitada pela doutrina e jurisprudência. Em sentido jurídico, só há interesse comum entre pessoa que realizam conjuntamente o fato gerador da obrigação tributária, todos assumindo a condição direta de contribuinte. Não se pode dizer que a Hypermecas tenha participado efetivamente da ocorrência do fato gerador, o que só ocorreria se as duas empresas tivessem efetuado, conjuntamente, a venda de produtos para terceiros. Neste caso, não haveria que se falar em venda subfaturada ou distribuição disfarçada de lucros. A propósito, o termo "subfaturado" não foi utilizado em sentido técnico (emissão de fatura em valor inferior ao efetivamente praticado), o que caracterizaria simulação. Nesse sentido, observa que a doutrina citada pelo agente fiscal (artigo publicado na RDT nº 4, de 1978) também não se refere à hipótese dos autos, pois não há qualquer situação de fraude. Mesmo que se admita, a título de argumentação, a existência de abuso de planejamento tributário, este não seria por meio de ato fraudulento ou simulatório.

134. Segundo os impugnantes, a existência de diretores em comum entre as duas empresas é prática legal comumente verificada na maioria dos grupos societários e também não sustenta a configuração de interesse comum. Deve-se esclarecer, ainda, que o Sr. Martim Prazo Mattos só passou a ser diretor da Cosmed em 30 de abril de 2013. Também não se pode presumir que esses diretores tenham sido economicamente beneficiados pela suposta falta de recolhimento de tributos. Poderia existir, quando muito, interesse meramente econômico entre as duas empresas, porém não se trataria de interesse comum na acepção jurídica. Devem também ser consideradas áreas de atuação específica de cada diretor, bem como as atribuições dos membros do Conselho de Administração, não sendo razoável pensar que todos são diretamente responsáveis pelo cumprimento das obrigações tributárias da empresa.

135. Prosseguem citando doutrinadores e jurisprudência do Darf e a Súmula STJ nº 430 ("O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente").

136. Para eles, a responsabilidade dos diretores, gerentes e representantes de pessoas jurídicas de direito privado é regulada pelo art. 135, III, do CTN, cuja aplicação requer a demonstração, de forma individualizada, de infração à lei ou ao contrato social, praticada pessoalmente por esses agentes, o que não ocorreu no presente caso. Ainda assim, esse dispositivo legal só poderia ser usado para atribuir responsabilidade

*tributária, se fosse o caso, aos diretores da autuada, e não aos da Hypermarcas, por débitos daquela. Logo, a interpretação dada pelo autuante desconsiderou a personalidade jurídica distinta das duas empresas.*

*137. Citam o art. 2º da Portaria PGFN nº 180, de 2010, e o item 11 do Parecer PGFN/CRJ nº 1407, de 2013, no sentido de que o inadimplemento não tem o condão de ensejar responsabilização das pessoas elencadas no art. 135 do CTN. Além disso, a Portaria RFB n 2.284, de 2010, estabelece que, nas hipóteses de lançamento com pluralidade de sujeitos passivos, os AFRFB deverão reunir provas para a caracterização dos responsáveis, cujo vínculo de responsabilidade deverá estar caracterizado na autuação. Isso não ocorreu no presente caso, caracterizando inversão do ônus da prova e presunção de fraude, o que não é admitido no ordenamento jurídico.*

*138. Sustentam que não é aplicável o art. 1.016 do Código Civil, pois em matéria tributária prevalece a disposição específica do art. 135, III, do CTN, que tem status de lei complementar. Mesmo admitindo sua aplicação, ainda assim os impugnantes não poderiam ser responsabilizados porque não eram diretores da empresa autuada (contribuinte), nem ficou demonstrado que agiram com culpa no desempenho de suas funções.*

*139. Da mesma forma, entendem inaplicável o art. 117 da LSA, pois os impugnantes não são acionistas controladores da Cosmed.*

*140. Com respeito à desconsideração da personalidade jurídica com fundamento no art. 50 do Código Civil, salientam que o referido dispositivo não pode ser aplicado em matéria tributária, pois não consiste em lei complementar a que alude o art. 146, III, da Constituição Federal. Tal desconsideração só pode ser determinada por juiz, não cabendo realização unilateral pelo agente fiscal. Para chegar aos administradores da Hypermarcas por meio desse dispositivo, seria necessário primeiro desconsiderar a personalidade jurídica da própria Cosmed, para tratá-la como mero estabelecimento da Hypermarcas e, a seguir, desconsiderar também a personalidade jurídica da Hypermarcas. Ora, se ambas fossem tratadas como uma única empresa, seria impossível falar em DDL.*

*141. Finalizam com solicitação de produção de todo o gênero de provas em direito admitidas.*

#### IMPUGNAÇÃO SR. JOÃO ALVES DE QUEIROZ FILHO

*142. O sujeito passivo solidário João Alves de Queiroz Filho, Presidente do Conselho de Administração da Hypermarcas, foi cientificado por via postal dos lançamentos e do Termo de Sujeição Passiva Solidária em 28 de agosto de 2013, conforme AR à fl. 3369, tendo apresentado a impugnação às fls. 3378 a 3438, em 25 de setembro de 2013, instruída com os documentos às fls. 3439 a 3447, onde reitera e ratifica os argumentos trazidos pela empresa Hypermarcas, e contesta o Termo de Sujeição Passiva consoante passo a resumir.*

*143. Alega que não foi apontado qualquer ato praticado com excesso de poderes ou infração à lei e que não seria o acionista majoritário da Hypermarcas. Segundo ele, a empresa Igarapava Participações S/A, da qual é acionista, é que sempre fez parte do bloco de controle da Hypermarcas e, mesmo assim, sem ser acionista majoritária, posto que mantinha, no final de 2009, apenas 31% das ações com direito a voto. Além*

*disso, ressalta que não se pode confundir as competências do presidente com as do próprio Conselho de Administração.*

*144. Prossegue, repetindo os argumentos apresentados pelos diretores da Hypermarcas com respeito à aplicação do art. 124, I, do CTN e à existência de interesse comum. Quanto à aplicação do art. 135, III, do CTN, informa que jamais revestiu as condições legais de diretor, gerente ou representante legal a que se refere esse dispositivo. Assevera que desempenhou função de presidente do conselho de administração da Hypermarcas nos limites da competência deste, que é de fixar a orientação geral dos negócios da companhia, de acordo com o art. 142, I, da LSA. De qualquer forma, os membros do conselho não estão contemplados no enunciado do art. 135, não tendo o legislador lhes atribuído responsabilidade tributária. e comum. Defende que o cumprimento das obrigações tributárias principais e acessórias é de responsabilidade da área executiva, competindo exclusivamente ao diretor responsável pela área tributária. Ademais, as hipóteses de responsabilidade tributária estão expressamente previstas em lei, não cabendo a utilização de analogia para estendê-las a casos não previstos, por força do disposto no art. 108, § 1º do CTN.*

*145. Esclarece que os diretores da Hypermarcas são eleitos pelo conselho de administração e não individualmente pelo impugnante.*

*146. Argumenta que a responsabilidade dos sócios é tratada no art. 134 do CTN, enquanto que o art. 117 da LSA, que trata da responsabilidade do acionista controlador pelos danos causados por atos praticados com abuso de poder, tem como objetivo a proteção do interesse dos acionistas minoritários, também não se prestando à imputação de responsabilidade em matéria tributária por força do art. 146, III, da Constituição Federal.*

*147. Finaliza com pleito pela produção de todo o gênero de provas em direito admitidas.*

#### IMPUGNAÇÃO SRS. JUAREZ ÊNIO DAHMER E MÁRCIO ROBERTO

*148. Os sujeitos passivos solidários, Srs. Juarez Ênio Dahmer e Márcio Roberto Marques dos Santos, diretores da Cosmed, foram cientificados dos autos de infração e do Termo de Sujeição Passiva Solidária em 28 de agosto de 2013, conforme ARs às fls. 3357 e 3360, tendo apresentado a impugnação às fls. 3448 a 3490, em 25 de setembro de 2013, instruída com os documentos às fls. 3491 a 3506, onde reiteram e ratificam a defesa apresentada pelo autuado (Cosmed) e trazem argumentos idênticos aos dos diretores da Hypermarcas, sustentando ser indevida a sua responsabilização e solicitando o cancelamento dos termos de sujeição.*

#### IMPUGNAÇÃO SRA. REGINA CELIA BARROS DIAS

*149. O sujeito passivo solidário Regina Célia Barros Dias, diretora industrial da Cosmed foi cientificado por via postal dos autos de infração e do Termo de Sujeição Passiva Solidária em 28 de agosto de 2013, conforme AR à fl. 3363. Em um primeiro momento não constava a impugnação do referido sujeito passivo nos autos do presente processo, tendo sido proferido o Acórdão 11-48.261, de 07 de novembro de 2014, que declarou sua revelia. Porém, quando da ciência da decisão, a Sra. Regina Celia protocolou petição onde argumentou ter apresentado tempestivamente a impugnação,*

*destacando, adicionalmente, que a sua sujeição passiva solidária fora anteriormente afastada em julgamentos de autos de infração de IPI objetos dos processos 16004.720382/2013-14 e 16004.720383/2013-69. Como prova do alegado, anexou às fls. 4501 a 4774 cópia da impugnação protocolada em 26 de setembro de 2013. EM razão da comprovação da apresentação de impugnação pela Sr. Regina Célia, o referido acórdão está sendo retificado presente a fim de considerar os argumentos nela discutidos.*

150. É o relatório.

A 4ª Turma da DRJ em Recife, em análise das impugnações apresentadas, julgou-as improcedentes, mantendo integralmente a exigência e a responsabilidade atribuída a todos os coobrigados.

Todos os interessados foram intimados da decisão, nos seguintes termos:

	Intimação		Recurso Voluntário		Observações
	Data	Fl.	Data	Fl.	
Cláudio Bergamo dos Santos	26/11/2014	4853	23/12/2014	5513-5572	Diretor da Hipermercados. Reiteração de recurso após novo acórdão.
Nelson José de Mello	26/11/2014	4860	23/12/2014	5513-5572	Diretor da Hipermercados. Reiteração de recurso após novo acórdão.
Martim Prado Mattos	26/11/2014	4859	23/12/2014	5513-5572	Diretor da Hipermercados. Reiteração de recurso após novo acórdão.
Carlos Roberto Scorsi	28/11/2014	4858	23/12/2014	5513-5572	Diretor da Hipermercados. Reiteração de recurso após novo acórdão.
Alexandre Augusto Olivieri	26/11/2014	4856	23/12/2014	5513-5572	Diretor da Hipermercados. Reiteração de recurso após novo acórdão.
João Alves de Queiroz Filho	26/11/2014	4857	23/12/2014	5589-5653	Presidente do Conselho de Administração da Hipermercados. Reiteração de recurso após novo acórdão.
Juarez Ênio Dahmer	26/11/2014	4861	23/12/2014	5662-5714	Diretor Administrativo e Financeiro da Cosmed. Reiteração de recurso após novo acórdão.
Márcio Roberto Marques dos Santos	26/11/2014	4862	23/12/2014	5662-5714	Diretor Geral da Cosmed. Reiteração de recurso após novo acórdão.
Hipermercados S/A	27/11/2014	4863	23/12/2014	5276-5758	Reiteração de recurso após novo acórdão.
Cosmed Ind. de Cosméticos e Medicamentos S/A	09/12/2014	4850	22/12/2014	5770-5969	Novo recurso apresentado após 2ª decisão da DRJ - interposição em 05/02/2015 às fls. 6392-6591
Regina Celia Barros Dias	27/11/2014	5767	23/12/2014	4972-5025	Diretora da Cosmed. Farmacêutica. Reiteração de recurso após novo acórdão.

Os coobrigados foram intimados da decisão de primeira instância e apresentaram recurso voluntários.

Em síntese, os Recorrentes repisam, no mérito, seus argumentos apresentados em impugnação, pugnando ainda pela nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa (não haveria instruções antes da decisão da DRJ sobre como acessar planilhas que embasaram a exigência) e também pela nulidade da decisão de primeira instância (ausência de exame de documentação acostada à impugnação).

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões de fls. 6.998-7.050 pugnando pela manutenção integral da exigência.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Relator.

### 1 ADMISSIBILIDADE

Todos os recursos foram interpostos dentro do prazo de 30 dias contados a partir da ciência da decisão de primeira instância. Preenchidos os demais pressupostos de admissibilidade, deles, portanto, tomo conhecimento, exceto em relação às arguições de inconstitucionalidade, conforme discorrerei em ponto específico do voto.

### 2 RECURSO VOLUNTÁRIO

#### 2.1 PRELIMINARES

A primeira nulidade suscitada pela Recorrente, diz respeito ao próprio lançamento, mais especificamente, pela suposta falta de planilhas e cálculos que o fundamentam.

A decisão recorrida, por sua vez, também analisando tal preliminar concluiu que

*[...] o processo está instruído com os termos, esclarecimentos, apurações e demais elementos de prova que embasaram a autuação fiscal, indispensáveis à comprovação do ilícito, tendo sido fornecida cópia integral deste, em mídia digital não regravável (CD), composta por arquivos em formato PDF ("Portable Document Format"), assinados digitalmente e validados no Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais (SVA), com entrega documentada por recibo presente nos autos (fls. 3343 a 3375).*

A decisão recorrida chega, inclusive, demonstrar a forma de acesso e consulta às planilhas disponibilizadas desde a lavratura dos autos de infração guerreados.

A Recorrente, por sua vez, argúi não ser perita em informática, aduzindo ainda que seria preciso que tais instruções de como acessar as planilhas tivesse sido lhe informado desde a ciência do lançamento.

Entendo não lhe caber razão. O próprio Decreto nº 70.235/72 foi alterado a fim de possibilitar a instrução de processos administrativos fiscais com base em documentos digitalizados. Veja-se:

*Art. 64-A. Os documentos que instruem o processo poderão ser objeto de digitalização, observado o disposto nos arts. 1º e 3º da Lei nº 12.682, de 9 de julho de 2012. (Incluído pela Lei nº 12.865, de 2013)*

*Art. 64-B. No processo eletrônico, os atos, documentos e termos que o instruem poderão ser natos digitais ou produzidos por meio de digitalização, observado o disposto na Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001. (Incluído pela Lei nº 12.865, de 2013)*

Conforme muito bem explanado pela PGFN em suas contrarrazões, “a Portaria MF nº 527, de 9/11/2010 e as Instruções Normativas RFB nº 944, de 29/05/2009 e nº 1412, de 22/11/2013 determinam como será instrumentalizado o processo eletrônico, o que traz como comando implícito que os usuários se preparem para se valer dos meios eletrônicos a que se referem, e em particular que saibam lidar com arquivos em formato PDF”.

Como consequência, não há que se falar em cerceamento de direito de defesa, e, conseqüentemente, de nulidade do lançamento.

Segundo a Recorrente, a decisão recorrida seria nula por suposta ausência de apreciação da documentação juntada em sede de impugnação.

Se por um lado, de fato, a turma julgadora *a quo* não tenha se pronunciado expressamente sobre cada um dos documentos em questão, os fundamentos do voto condutor do aresto deixam claro o porquê do convencimento daquele colegiado, restando a decisão motivada. Se está correta ou não a decisão, tal matéria confunde-se com o mérito do litígio e será oportunamente analisado neste voto.

Logo, rejeito também a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância.

A Recorrente ainda trata como razão de nulidade a possível incompatibilidade entre os lançamentos de IRPJ/CSLL e de PIS/Cofins.

A esse respeito, aduz que o lançamento não é coerente, já que não obstante ter sido considerada “abusiva” a estrutura adotada pela Recorrente, a DRJ não afastou o dito ato abusivo (cisão) para fins de determinação de todos os tributos devidos, passando simplesmente a arbitrar a forma pela qual considera que cada tributo, individualmente, deveria ser calculado, adotando critérios incompatíveis entre si e nunca afastando de maneira sistêmica a estrutura e o ato classificado como "abusivo", como seria necessário.

Nesse cenário, para fins do lançamento do IRPJ e da CSLL (DDL), e também do IPI (valor tributável mínimo), o lançamento considerou a estrutura societária do grupo como válida, contudo, para exigência de PIS e de Cofins a mesma estrutura foi desconsiderada por ser abusiva, arbitrando-se receitas que supostamente deveriam ser incorporadas à base de cálculo dessas contribuições.

Conclui que tanto a Autoridade Fiscal e quanto a Julgadora adotaram lógicas distintas e incompatíveis, sempre buscando a maior onerosidade possível à Recorrente.

Em relação ao tema, novamente entendo que diz respeito ao mérito da exigência, matéria a ser abordada oportunamente neste voto.

Considerando-se que o auto de infração foi lavrado por autoridade competente, estando presentes no lançamento os requisitos exigidos pela legislação tributária e não restar caracterizado o cerceamento do direito de defesa, não há que se falar em nulidade do lançamento.

Assim sendo, rejeito as preliminares de nulidade do lançamento e da decisão de primeira instância.

## 2.2 MÉRITO

Trata-se de autos de infração de IRPJ, à CSLL, ao PIS e à COFINS, relativos ao ano-calendário 2009, incluindo multas qualificada e isolada.

Conforme consta no Termo de Descrição dos Fatos ("TDF"), as infrações ora litígio são as seguintes:

a) o "Grupo Hypermarcas" teria realizado planejamento tributário "abusivo" e que ofenderia princípios constitucionais mediante as seguintes condutas:

- concentração de seus ativos industriais na Recorrente;
- venda de sua produção à Hypermarcas (sua controladora) por preço "subfaturado" (abaixo do preço praticado pela Hypermarcas); e
- revenda pela Hypermarcas dos produtos adquiridos da Recorrente para terceiros a preço de mercado;

b) apuração incorreta do PIS e da COFINS, advinda da receita bruta declarada e calculada com base no planejamento tributário tido como "abusivo"; e

c) apuração incorreta de créditos de PIS e de COFINS.

Como consequência de tais condutas, a autoridade fiscal lavrou autos de infração pela insuficiência no recolhimento das contribuições ao PIS e à COFINS pela existência de Distribuição Disfarçada de Lucros ("DDL"), uma vez que estaria caracterizada a venda, pela Recorrente, à sua controladora Hypermarcas, de produtos por valor notoriamente inferior ao de mercado.

Em suas razões de defesa, a Recorrente discorre sobre a estruturação do mercado de Higiene Pessoal, Perfumaria e Cosméticos (HPPC) e Medicamentos.

Segundo seu entendimento, o mercado de HPPC e medicamentos, assim como muitos outros segmentos, pode ser decomposto em dois mercados principais: (i) industrialização/produção e (ii) comercialização.

Para a Recorrente, a terceirização da produção traria inúmeros benefícios aos participantes deste mercado. Para demonstrar suas alegações, anexou diversas reportagens, citou doutrina e anexou ainda um Laudo elaborado pela LCA Consultores.

De fato, todos esses documentos apontam nesse sentido, inclusive na conclusão quanto ao surgimento de inúmeras empresas voltadas a atender este mercado e a grande maioria dos grupos econômicos, nacionais e internacionais. Nesse contexto, teria decidido por terceirizar parte da produção dentro do próprio grupo.

Com base nessas premissas, concluiu que a terceirização no Brasil teria se tornado um padrão do mercado interno e externo de HPPC e medicamentos, adotado muitas décadas antes do surgimento da tributação concentrada do PIS e da COFINS (com a Lei nº 10.147/2000).

Antes de adentrar ao mérito da exigência, deixo claro meu entendimento já firmado em inúmeros julgados: o contribuinte tem o direito de se estruturar da melhor maneira que lhe aprouver, utilizando-se da liberdade constitucional da livre iniciativa, não se permitindo, contudo, que operações meramente artificiais possam permitir que o contribuinte diminua a carga tributária que de fato deve incidir em suas operações. Dentro dessa liberdade de iniciativa, insere-se, sem sombra de dúvidas, o direito a posicionar suas operações de modo a minimizar a carga tributária, utilizando-se, para tanto, das opções legais oferecidas pelo legislador, tendo como baliza, conforme já dito, operações efetivas, e não simplesmente escurritas sob o ponto de vista formal.

Sob esse prisma passo a analisar o caso concreto.

O tema não é novo no âmbito do CARF. Talvez seja inédito no âmbito desta Primeira Seção. Isso porque, além de o lançamento de PIS e de Cofins, e, em algumas vezes, de IPI, a operação em questão, até onde consegui pesquisar, jamais foi questionada sob o ponto de vista do IRPJ e de CSLL. No presente caso, contudo, ao se realizar também o lançamento de IRPJ e de CSLL com base em suposta distribuição disfarçada de lucros, por força do art. 2º, inciso IV, do Anexo II do RICARF/2015, atraiu-se para esse colegiado a competência para análise também as matérias afetas ao PIS e a Cofins.

A respeito das exigências de PIS e de Cofins, a própria Recorrente traz inúmeros precedentes, a saber: 3402-001.908, 3403-002.519 (Casos Unilever), 3403-002.854 (Caso Avon) e 203-13.027 (Caso Daudt).

Em todos esses casos, tratou-se o caso como mero planejamento tributário cancelando-se as respectivas exigências.

Chamo a atenção para um aspecto no caso Unilever (acórdão 3403-002.519): o recurso do contribuinte foi provido integralmente por maioria, vencido exclusivamente o i. Conselheiro Alexandre Kern, que fez constar seu entendimento por meio de declaração de voto, apontando as hipóteses porque entendeu que estariam diante de um caso de simulação. Peço vênha para transcrever suas conclusões sobre a suposta simulação:

*Eis os fatos que embasaram essa conclusão:*

*a) antes de receber o aporte de bens e direitos realizado pela Unilever, a IGL cuidava-se de uma empresa que, apesar de ter sido constituída em março de 1999, até a publicação da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, não exercia qualquer atividade industrial, nem possuía faturamento, ou seja, tinha existência apenas jurídica;*

*b) apenas nove meses após o advento da Lei nº 10.147, de 2000, a recorrente realizou aumento de capital na IGL, "transferindo-lhe" a atividade de industrialização de produtos de higiene e beleza, então submetidos à incidência monofásica do PIS e da Cofins;*

*c) o capital social da IGL, após a alteração do contrato, ficou concentrado na titularidade da Unilever (149.679.104 cotas, 99,99% do capital), pertencendo à outra sócia apenas uma cota no valor nominal de R\$ 1,00;*

*d) a gerência da IGL incumbia à Unilever;*

e) o presidente de ambas as empresas era a mesma pessoa;

f) 90% das vendas da IGL eram destinados à Unilever. Dos 10% remanescentes, 8% eram destinados para a exportação, sendo os destinatários empresas do próprio grupo Unilever. Apenas 2% das vendas tinham como destino empresas fora do grupo, sendo que tais vendas eram predominantemente de matérias-primas;

g) a Unilever admite que não efetivou a transferência da titularidade dos ativos (imóveis, veículos e direito de utilização de marca) para IGL nos órgãos públicos e também na contabilidade. Tal informação consta de petição apresentada durante diligência, na qual afirma: somente não foi registrada tal transferência nos órgãos e instituições, e também na contabilidade, mesmo porque não há previsão legal que assim determine, bem como porque tal registro caracteriza-se por mera formalidade, que pode ser feito a qualquer tempo;

h) a Unilever admite que o faturamento da IGL somente teve início em setembro de 2001;

i) o preço praticado pela IGL na venda de produtos de higiene e beleza para a Unilever é significativamente inferior ao preço de mercado, inclusive ao preço que a própria Unilever praticava quando industrializava tais produtos. Tal prática não beneficia economicamente a IGL, mas sim a própria recorrente, e só se justifica dentro do contexto em que ocorreu (Unilever Brasil trata a IGL como uma filial, atuação da IGL em prol da Unilever);

j) o planejamento realizado pela recorrente implicou uma redução de 40% ou mais das contribuições incidentes sobre toda a cadeia de produção e circulação dos produtos de higiene e tocador.

*Inexiste, nos autos, qualquer prova sobre eventual aumento em seu poder de mercado, ganho de escala, ou outra vantagem de ordem econômica que seja, obtida pelo grupo empresarial a partir dessa reorganização. É evidente, a transferência de atividades industriais para a IGL não tinha outro objetivo que não o de se livrar de uma tributação específica. Tendo em conta que a IGL não tem autonomia patrimonial, operacional e gerencial em relação aos interesses da UBR, que a administra e controla, participando do seu capital social com 99,9999993%; que IGL destina sua produção quase com exclusividade para a recorrente e que IGL acaba por realizar atividades de venda com preços que não são os de mercado, percebe-se que o substrato do negócio de transferência de atividades não corresponde a uma verdadeira vivência dos riscos do negócio praticado. O que aconteceu foi uma declaração deliberadamente divergente da real intenção. A Unilever jamais pretendeu tornar-se mera distribuidora de produtos de higiene e beleza. Apesar de declarar que tencionava deixar de ser industrial, a recorrente jamais deixou de efetivamente sê-lo, pois manteve todo o comando da produção, continuou comportando-se se frente à IGL como se ela não passasse de mero estabelecimento seu. A finalidade de enganar, que animou a recorrente na prática da simulação, é bastante clara: escapar da tributação, fazendo com que os fatos geradores da Cofins monofásica fossem praticados por outra "pessoa jurídica", com faturamento muito inferior ao seu.*

Com exceção das conclusões do Conselheiro Alexandre Kern a respeito dos preços praticados e quanto a participação no capital social da autuada, os demais pontos não se repetem nos presentes autos.

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

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

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

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

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

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

Comprovado nos autos a ausência de simulação, e que a reestruturação levada a efeito pelo Grupo Hypermarchas levou-o a se enquadrar no mesmo desenho organizacional que seus concorrentes, o fato de haver uma minoração da carga tributária daí incidente em suas operações, a meu ver, não tem o condão de classificar o planejamento tributário sequer como abusivo, haja vista a inexistência de qualquer vício classificável como abuso direito ou de formas, ou ainda fraude à lei.

Especificamente em relação à legislação de PIS/Cofins, convém transcrever excerto do voto condutor do aresto 203-13.027 (Caso Daudt):

*Ora, não há na legislação da Cofins e do PIS/Pasep qualquer limitação, primeiro, para a venda entre empresas do mesmo grupo, e, segundo, qualquer restrição ou regra a ser seguida na prática de preços envolvendo tais operações, de sorte que, no presente caso, tendo sido comprovado que o preço de venda praticado pelo Laboratório Daudt [no caso concreto, as vendas de Cosmed] cobre com folga os custos de produção, não vejo como possamos descaracterizar a existência de uma pessoa jurídica legalmente estabelecida para fins de fazer incidir ditas contribuições sobre o montante de suas vendas, então abrigadas ou tributadas à alíquota zero.*

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

Há de se ressaltar que, ao contrário da legislação do IPI, não há na legislação dessas contribuições qualquer conceito ligado à "interdependência"<sup>3</sup> e "valor tributável mínimo"<sup>4</sup>, ou ainda critérios para arbitramento<sup>5</sup> da apuração de PIS e de Cofins.

<sup>3</sup> Consideram-se **interdependentes** duas firmas (art. 520 do RIPI/2010):

a) quando um delas tiver participação na outra de 15% ou mais do capital social, por si, seus sócios ou acionistas, bem assim por intermédio de parentes destes até o segundo grau e respectivos cônjuges, se a participação societária for de pessoa física;

b) quando, de ambas, uma mesma pessoa fizer parte, na qualidade de diretor, ou sócio com funções de gerência, ainda que exercidas sob outra denominação;

c) quando uma tiver vendido ou consignado à outra, no ano anterior, mais de 20%, no caso de distribuição com exclusividade em determinada área do território nacional, e mais de 50%, nos demais casos, do volume das vendas dos produtos tributados, de sua fabricação ou importação;

Os percentuais determinantes da interdependência devem ser aplicados sobre o volume total de vendas de produtos tributados no ano anterior, entendendo-se esta expressão como o valor em dinheiro das vendas efetuadas. Em face da indeterminação da expressão "área do Território Nacional" isoladamente considerada, só se pode cogitar desta espécie de relação de interdependência quando a área (Município, Estado, Região, etc.), em que deva ocorrer a exclusividade, estiver previamente determinada mediante avença entre as firmas (PN nº 36/76).

d) quando uma delas, por qualquer forma ou título, for a única adquirente, de um ou de mais de um dos produtos industrializados ou importados pela outra, ainda quando a exclusividade se refira apenas à padronagem, marca ou tipo do produto;

Somente se configura a interdependência, no caso de único adquirente por marca, quando a arca é do adquirente, se o produto assim adquirido se distinguir dos demais, da mesma espécie, que o remetente destine a outros compradores, com a marca dele. Por outras palavras, a distinção não se fará apenas pela marca do comprador, mas também pelas características do produto, que deve ter peculiaridades distintas, dos outros produtos da mesma espécie dos que o estabelecimento remetente produz, com sua marca, para terceiros (PN 448/71).

e) quando uma vender à outra, mediante contrato de participação ou ajuste semelhante, produto tributado que tenha fabricado ou importado.

Não caracteriza a interdependência referida nas alíneas "c" e "d" a venda de matérias-primas ou produtos intermediários, destinados exclusivamente à industrialização de produtos do comprador (art. 520, parágrafo único).

<sup>4</sup> Valor Tributável Mínimo

Art. 195. O valor tributável não poderá ser inferior:

I - ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente quando o produto for destinado a outro estabelecimento do próprio remetente ou a estabelecimento de firma com a qual mantenha relação de interdependência (Lei nº 4.502, de 1964, art. 15, inciso I, e Decreto-Lei no 34, de 1966, art. 2o, alteração 5a);

II - a noventa por cento do preço de venda aos consumidores, não inferior ao previsto no inciso I, quando o produto for remetido a outro estabelecimento da mesma empresa, desde que o destinatário opere exclusivamente na venda a varejo (Lei nº 4.502, de 1964, art. 15, inciso II, e Lei no 9.532, de 1997, art. 37, inciso III);

III - ao custo de fabricação do produto, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem como do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação, no caso de produtos saídos do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, com destino a comerciante autônomo, ambulante ou não, para venda direta a consumidor (Lei nº 4.502, de 1964, art. 15, inciso III, e Decreto-Lei no 1.593, de 1977, art. 28); e

IV - a setenta por cento do preço da venda a consumidor no estabelecimento moageiro, nas remessas de café torrado a estabelecimento comercial varejista que possua atividade acessória de moagem (Decreto-Lei nº 400, de 1968, art. 8º).

§ 1o No caso do inciso II, sempre que o estabelecimento comercial varejista vender o produto por preço superior ao que haja servido à determinação do valor tributável, será este reajustado com base no preço real de venda, o

Na mesma linha de raciocínio, conforme muito bem esclarecido pela Recorrente, por duas vezes houve tentativa de inclusão em lei do procedimento adotado pela autoridade fiscal nos lançamentos ora guerreados, contudo, nas duas oportunidades, as alterações previstas no projeto de conversão da MP nº 219/04 (Projeto de Lei de Conversão nº 63/2004) e no texto original da MP nº 497/2010 não foram convertidas em lei.

Durante a tramitação o Congresso Nacional inseriu dispositivo na conversão da MP nº 219/04 prevendo a instituição de regime tributário específico para efeito de apuração de PIS e da Cofins visando a coibir abusos cometidos nas vendas de produtos sujeitos à tributação concentrada realizadas entre pessoas jurídicas com determinadas relações societárias, sendo alvo de veto pelo Poder Executivo<sup>6</sup> sob o argumento de que embora o citado

qual, acompanhado da respectiva demonstração, será comunicado ao remetente, até o último dia do período de apuração subsequente ao da ocorrência do fato, para efeito de lançamento e recolhimento do imposto sobre a diferença verificada.

§ 2º No caso do inciso III, o preço de revenda do produto pelo comerciante autônomo, ambulante ou não, indicado pelo estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, não poderá ser superior ao preço de aquisição acrescido dos tributos incidentes por ocasião da aquisição e da revenda do produto, e da margem de lucro normal nas operações de revenda.

Art. 196. Para efeito de aplicação do disposto nos incisos I e II do art. 195, será considerada a média ponderada dos preços de cada produto, em vigor no mês precedente ao da saída do estabelecimento remetente, ou, na sua falta, a correspondente ao mês imediatamente anterior àquele.

Parágrafo único. Inexistindo o preço corrente no mercado atacadista, para aplicação do disposto neste artigo, tomar-se-á por base de cálculo:

I - no caso de produto importado, o valor que serviu de base ao Imposto de Importação, acrescido desse tributo e demais elementos componentes do custo do produto, inclusive a margem de lucro normal; e

II - no caso de produto nacional, o custo de fabricação, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem como do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação, ainda que os produtos hajam sido recebidos de outro estabelecimento da mesma firma que os tenha industrializado.

<sup>5</sup> Arbitramento do Valor Tributável

Art. 197. Ressalvada a avaliação contraditória, decorrente de perícia, o Fisco poderá arbitrar o valor tributável ou qualquer dos seus elementos, quando forem omissos ou não merecerem fé os documentos expedidos pelas partes ou, tratando-se de operação a título gratuito, quando inexistir ou for de difícil apuração o valor previsto no art. 192 (Lei nº 5.172, de 1966, art. 148, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 17).

§ 1º Salvo se for apurado o valor real da operação, nos casos em que este deva ser considerado, o arbitramento tomará por base, sempre que possível, o preço médio do produto no mercado do domicílio do contribuinte, ou, na sua falta, nos principais mercados nacionais, no trimestre civil mais próximo ao da ocorrência do fato gerador.

§ 2º Na impossibilidade de apuração dos preços, o arbitramento será feito segundo o disposto no art. 196.

Art. 198. Na impossibilidade de identificação da mercadoria importada, em razão de seu extravio ou consumo, e de descrição genérica nos documentos comerciais e de transporte disponíveis, para fins do disposto na alínea "a" do inciso I do art. 190, a base de cálculo do Imposto de Importação será arbitrada em valor equivalente à média dos valores por quilograma de todas as mercadorias importadas a título definitivo, pela mesma via de transporte internacional, constantes de declarações registradas no semestre anterior, incluídas as despesas de frete e seguro internacionais, acrescida de duas vezes o correspondente desvio padrão estatístico (Lei nº 10.833, de 2003, art. 67, § 1º).

Parágrafo único. Na falta de informação sobre o peso da mercadoria, adotar-se-á o peso líquido admitido na unidade de carga utilizada no seu transporte (Lei nº 10.833, de 2003, art. 67, § 2º).

Art. 199. Será aplicada, para fins de cálculo do IPI na hipótese do art. 198, a alíquota de cinquenta por cento (Lei nº 10.833, de 2003, art. 67).

<sup>6</sup> Veja-se a íntegra da Mensagem de Veto do Senhor Presidente da República:

“ Senhor Presidente do Senado Federal,

Comunico a Vossa Excelência que, nos termos do § 1º do art. 66 da Constituição, decidi vetar parcialmente, por contrariar o interesse público e inconstitucionalidade, o Projeto de Lei de Conversão nº 63, de 2004 (MP nº 219/04), que "Dispõe sobre o desconto de crédito na apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL e da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins não cumulativas e dá outras providências".

dispositivo legal tivesse o objetivo de evitar a prática de elisão fiscal ao longo da cadeia de fabricação e distribuição de produtos sujeitos à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apenas no produtor ou importador, haveria um potencial impacto nos preços finais desses produtos, contrariando o interesse público por ir de encontro à necessária de estabilidade de preços que norteava a política econômica vigente à época.

Posteriormente, houve inversão nos papéis: o Poder Executivo, por meio da MP nº 497/2010<sup>7</sup>, procurou instituir tal regime, mas a matéria não constou na conversão da medida provisória na Lei nº 12.350/2010.

---

Ouvido, o Ministério da Fazenda manifestou-se pelo veto ao seguinte dispositivo:

*" Art. 11. Na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta da pessoa jurídica comercial atacadista, controlada ou coligada, a fabricante ou importador dos produtos referidos no art. 10 desta Lei e no inciso I do art. 1º da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, auferida com a venda dos produtos dele adquiridos, aplicam-se, conforme o caso, as alíquotas previstas nos incisos I a VI do art. 10 desta Lei ou no inciso I do art. 1º da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000.*

*§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também na hipótese de a pessoa jurídica comercial atacadista ser controladora da pessoa jurídica industrial ou importadora.*

*§ 2º A pessoa jurídica comercial atacadista de que tratam o caput e o § 1º deste artigo, sujeita à apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderá descontar créditos relativos à aquisição dos produtos sujeitos à incidência das contribuições na forma do caput deste artigo, não se lhes aplicando, em relação a esses produtos, o disposto na alínea b do inciso I do art. 3º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.*

*§ 3º O crédito de que trata o § 2º deste artigo será calculado mediante a aplicação, sobre o custo de aquisição, das alíquotas previstas nos incisos I a VI do art. 10 desta Lei e no inciso I do art. 1º da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000.*

*§ 4º Na hipótese dos produtos de que tratam os incisos I, V e VI do art. 10 desta Lei, aplica-se à pessoa jurídica comercial atacadista, conforme o caso, o direito à opção pelo regime especial de que tratam o art. 23 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, e o art. 52 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003."*

#### **Razões do veto**

"Inicialmente, cabe informar que o citado dispositivo legal tem o objetivo de evitar a prática de elisão fiscal ao longo da cadeia de fabricação e distribuição de produtos sujeitos à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apenas no produtor ou importador, ou seja, produtos que tiveram as alíquotas das contribuições reduzidas a zero nas fases de comercialização (atacado e varejo).

A redação atual da legislação permite que as pessoas jurídicas fabricantes ou importadoras dos produtos de que trata o parágrafo anterior, visando diminuir o valor das contribuições a pagar, reduzam o preço dos produtos vendidos às pessoas jurídicas atacadistas ou distribuidoras, que sejam suas coligadas ou controladas, de modo a erodir a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, visto que as atacadistas e distribuidoras estão sujeitas à incidência das contribuições com alíquota de 0% (zero por cento).

Porém, devido à grande variedade de produtos envolvidos e das características próprias da cadeia de produção de cada um, detectou-se, na redação adotada para o dispositivo, um potencial impacto nos preços finais desses produtos.

Logo, o art. 11 do projeto de lei de conversão afigura-se contrário ao interesse público por ir de encontro à necessária de estabilidade de preços que norteia a política econômica atual."

Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2004/Msg/Vep/VEP-973-04.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/Msg/Vep/VEP-973-04.htm)>. Acesso em 23 ago 2016.

<sup>7</sup> MP 497/2010

[...]

Art. 22. Equipara-se a produtor ou fabricante, para efeitos da incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, a pessoa jurídica comercial atacadista que adquirir, de pessoa jurídica com a qual mantenha relação de interdependência, produtos por esta produzidos, fabricados ou importados e que estejam relacionados no § 1º e § 1º-A do art. 2º da Lei no 10.833, de 2003. (Produção de efeito) (Produção de efeito)

§ 1º Na determinação do valor da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta da pessoa jurídica comercial atacadista de que trata o **caput**, aplicam-se, respectivamente, as

Em relação à MP nº 497/2010, convém ainda destacar o texto de sua exposição de motivos<sup>8</sup>:

*56. A alteração proposta no art. 22 se faz necessária porque algumas pessoas jurídicas que produzem ou fabricam produtos sujeitos à incidência concentrada da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS vendem sua produção para comerciais atacadistas, controladas ou coligadas, com preços subfaturados, erodindo a base de cálculo das contribuições.*

*57. O dispositivo proposto, ao equiparar as pessoas jurídicas comerciais atacadistas aos produtores, elimina a possibilidade desse planejamento elisivo. [grifo nosso]*

*58. Visando evitar que a proposta apresentada afete as demais pessoas jurídicas que atuam no mercado, a aplicação do dispositivo fica restrita aos casos em que as pessoas jurídicas atacadistas efetuam aquisições de pessoas jurídicas com as quais mantenham relação de interdependência. [grifo nosso]*

Destaca-se que ambos os casos o Poder Executivo, ao se manifestar sobre o tema, quer por meio do veto à conversão da MP nº 219/04 em lei, quer por meio da exposição de motivos da MP nº 497/2010, tratou a situação como elisão fiscal ou como planejamento elisivo. Em ambos os casos, não houve qualquer alusão a planejamento fiscal abusivo. De igual forma, a menção a relação de interdependência a que alude a legislação do IPI somente veio à baila no texto da MP nº 497/2010, e, nos termos já expostos, tal dispositivo não foi convertido em lei.

---

alíquotas previstas nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003, conforme o caso.

§ 2º A pessoa jurídica comercial atacadista de que trata este artigo, sujeita à apuração da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS nos termos dos arts. 2º e 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e dos arts. 2º e 3º da Lei nº 10.833, de 2003, poderá descontar créditos relativos à aquisição dos produtos sujeitos à incidência das contribuições na forma deste artigo, não se lhes aplicando, em relação a esses produtos, o disposto na alínea “b” do inciso I do art. 3º das referidas leis.

§ 3º O crédito de que trata o § 2º deste artigo será calculado mediante a aplicação das alíquotas de que trata o § 1º sobre o custo de aquisição.

§ 4º A pessoa jurídica comercial atacadista que se enquadrar nas disposições deste artigo poderá descontar crédito presumido sobre o valor dos produtos relacionados nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003, que possuírem em estoque no primeiro dia do quarto mês subsequente ao da publicação desta Medida Provisória.

§ 5º O crédito presumido de que trata o § 4º deste artigo será calculado mediante a aplicação das alíquotas de que trata o § 1º sobre o valor dos produtos em estoque.

§ 6º A pessoa jurídica comercial atacadista não terá o direito à opção de que tratam o § 4º do art. 5º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, o art. 58-J da Lei nº 10.833, de 2003, o art. 23 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, e o art. 4º da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005.

§ 7º O disposto neste artigo não se aplica na hipótese de a pessoa jurídica produtora, fabricante ou importadora ser optante, conforme o caso, por regime especial relacionado no § 6º.

§ 8º O disposto neste artigo aplica-se somente à receita bruta auferida pela pessoa jurídica comercial atacadista com a venda dos produtos de que trata o **caput**, quando adquiridos de pessoa jurídica com a qual mantenha relação de interdependência.

§ 9º Para os efeitos deste artigo, na verificação da existência de interdependência entre duas pessoas jurídicas, aplicar-se-ão as disposições do art. 42 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2010/Mpv/497.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/Mpv/497.htm)>. Acesso em 23 ago 2016.

<sup>8</sup> Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2010/Exm/EMI-111-MF-MP-ME-MCT-MDIC-MT-MPV-497-10.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/Exm/EMI-111-MF-MP-ME-MCT-MDIC-MT-MPV-497-10.htm)>. Acesso em 23 ago 2016.

Com efeito, conforme se observa, a base do presente lançamento escora-se em tese não prevista em lei.

Além desses motivos, as conclusões do laudo apresentado são por demais significativas: as margens de lucros nas vendas realizadas por COSMED a HYPERMARCAS estão absolutamente dentro da média praticada pelo setor. Também as compras realizadas por HYPERMARCAS junto a fabricantes independentes possuem correlações de margens idênticas às praticadas nas operações intragrupo.

Por esses motivos, entendo que não havendo comprovação de simulação, não há como se afastar a licitude e a legitimidade do planejamento tributário posto em prática pela Recorrente, razão pela qual voto por cancelar a infração referente à apuração incorreta do PIS e da COFINS advinda da receita bruta declarada e calculada com base no planejamento tributário tido como "abusivo".

Deixo claro que, caso haja discordância em relação ao mérito da infração, há outro vício que ensejaria o cancelamento da exigência em questão: evidente erro na determinação do sujeito passivo. Como o questionamento da operação se dá em relação às operações de venda realizadas por COSMED, que, no entender do Fisco, na realidade se dariam na saída dos produtos nas operações de venda de HYPERMARCAS, incluindo aí o valor da venda realizada por essa em sua etapa de distribuição (já que a operação de industrialização também foi considerada como realizada por HYPERMARCAS), o sujeito passivo da operação, na condição de **contribuinte**, deveria ser HYPERMARCAS, e jamais COSMED.

Ou seja, caso se considere a operação como sendo abusiva, essa deveria ser analisada como se as etapas de industrialização e distribuição/comercialização continuassem a ser praticadas por HYPERMARCAS, ou seja, o **contribuinte da** relação jurídico-tributária seria HYPERMARCAS, e jamais COSMED, uma vez que essa teria sido utilizada de forma abusiva com o intuito de minorar a carga tributária de HYPERMARCAS, e não o contrário.

O fato de HYPERMARCAS ser considerada coobrigada no lançamento em questão não altera o cenário, pois sua sujeição passiva se deu na condição de responsável, o que implica, ao menos em tese, diferentes matizes no que atine ao limite e à forma de sua responsabilidade pelo crédito tributário em questão. Ademais, se o crédito tributário fosse constituído tendo HYPERMARCAS como contribuinte, deveriam ser levadas em conta todas as operações que lhe dariam direito aos créditos da não cumulatividade de PIS e Cofins, como, por exemplo, os gastos com energia elétrica e o frete nas operações de venda.

Ocorre que as considerações acima tecidas limitam-se às operações envolvendo a venda de produtos sujeitos à tributação monofásica. Em relação ao PIS e à Cofins, impõe-se ainda a análise das glosas de crédito realizadas nas operações de COSMED, uma vez que tais infrações são totalmente desatreladas da infração já analisada alhures, inclusive no que atine à correição da eleição do sujeito passivo na condição de contribuinte. De igual forma, a exigência referente ao IRPJ e à CSLL possui característica própria e necessita de abordagem individual.

No que tange à glosa de créditos de PIS e de Cofins, em apertada síntese, alega a Recorrente que a delimitação pelo legislador ordinário do conceito da não cumulatividade não está autorizada pela Constituição Federal. Aduz que nos termos das Leis números 10.637/ 2002, e 10.833/2003, qualquer serviço ou bem aplicado ou consumido na

produção, ou fabricação ou comercialização do produto dá direito ao crédito de PIS e de Cofins. A seu ver, o conceito de insumo estabelecido pelas Instruções Normativas números 247/ 2002, e 404/2004, é mais restritivo do que o estabelecido na legislação de PIS e de Cofins, e que deve contemplar a totalidade de dispêndios que são necessários e estão relacionados ao ciclo produtivo da empresa, fonte de geração de sua receita e faturamento, sejam eles anteriores ou posteriores a este, ou seja, tudo aquilo que pode ser classificado contabilmente como custo de produção e despesa necessária à atividade fim da empresa conforme legislação do IRPJ. Defende que os dispêndios realizados e não aceitos se referem a pagamentos por serviços diretamente utilizados na produção. Após, contesta individualmente apenas algumas das glosas efetuadas pela autoridade fiscal.

Em primeiro lugar, no que diz respeito às alegações de inconstitucionalidade de normas, o CARF não é competente para sua análise. Nesse sentido súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf):

*Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Desse modo, somente geram direito ao crédito de PIS e de Cofins as hipóteses elencadas nas Leis nº 10.637/ 2002, e 10.833/2003.

O art. 3º desses dispositivos elenca as hipóteses em que o contribuinte faz jus à tomada de créditos.

O imbróglio gira em torno do conceito de insumo citado no inciso II do art. 3º desses dispositivos legais, a saber:

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*

*[...]*

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, [...];*

A RFB, por meio das Instruções Normativas números 247/ 2002 e 404/ 2004, utilizou-se do conceito de insumo nos moldes tratados na legislação do IPI. Por oportuno, transcrevo o conceito de insumo retirado do art. 8º da IN SRF 404/2004:

*Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:*

*I - das aquisições efetuadas no mês:*

*[...]*

*b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, **utilizados como insumos**: b.1) **na produção ou fabricação de bens ou produtos** destinados à venda; ou b.2) na prestação de serviços;*

*[...]*

*§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, **entende-se como insumos**:*

*I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:*

*a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente*

*exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;*

*b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;*

*II - utilizados na prestação de serviços:*

*a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e*

*b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.*

Por outro lado, há correntes que entendem que o conceito de insumos deve se aproximar ao de despesas necessárias tratadas na legislação do IRPJ. Argumentam que não se pode delimitar o conceito de insumos, para fins de PIS/Cofins, ao conceito de IPI, já que esse incide sobre o produto e as contribuições incidem sobre o faturamento.

A meu ver, há de se achar um caminho intermediário entre tais teses, analisando-se caso a caso para se definir se há ou não direito ao crédito, baseando-se nos custos e despesas atreladas à ou produção ou fabricação de bens ou produtos, obedecidas as restrições legais. Por exemplo: se há uma aquisição de uma pessoa física, ou prestação de serviço executada por pessoa física, por mais importante que seja na produção ou fabricação do bem, não há que se falar em direito a crédito, pois há vedação expressa do direito ao crédito de PIS e Cofins nesses casos (art. 8º, §2º, inciso I, das Leis números 10.637/2002 e 10.833/2003).

De todo modo, não há como se fugir das limitações impostas pelo art. 3º, inciso, I, “b”, de ambos os diplomas legais em análise: somente se faz jus a créditos referentes às aquisições de bens e serviços utilizados como insumos **na fabricação ou produção** de produtos destinados à venda ou na prestação de serviço. Logo, se os créditos que se pleiteia dizem respeito a atividades estranhas à fabricação ou produção de produtos destinados à venda, ou à própria prestação de serviço por parte do contribuinte, somente haverá direito ao crédito se houver outra previsão legal específica assim permitindo.

Passo à análise dos temas ainda sob controvérsia.

#### Análise laboratorial

Tais despesas com análise laboratorial referem-se a consultoria na área de controle de qualidade. Segundo a Recorrente são serviços de consultoria que visaram a elaboração de procedimentos, auditorias internas de homogeneização de práticas de qualidade, inspeção nos fornecedores e nas suas fábricas, bem assim a análise de exigências regulatórias previstas pelos órgãos reguladores. Argumenta que, sem tais serviços, estaria incorrendo em ilegalidade face à legislação da ANVISA.

Entendo que se tratando de despesa essencial à produção e requisito legal por força de exigências regulatórias da ANVISA, há se acatar o direito ao crédito. A própria Receita Federal já se posicionou de forma semelhante. Veja-se:

*SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 145, DE 21 DE SETEMBRO DE 2012*

*ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep*

*EMENTA: INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. GERAÇÃO DE CRÉDITOS. DESPESAS COM AVALIAÇÃO DA CONFORMIDADE DE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. INMETRO.*

*Os custos incorridos relativos à aquisição de serviços ligados à avaliação da conformidade de produtos industrializados, decorrentes de exigências legais, podem compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep.*

*DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; IN SRF nº 247, de 2002, art. 66, inciso I, alínea "b", § 5º, inciso I, alínea "b"; SC Cosit nº 12, de 2008.*

*ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins*

*EMENTA: INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. GERAÇÃO DE CRÉDITOS. DESPESAS COM AVALIAÇÃO DA CONFORMIDADE DE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. INMETRO.*

*Os custos incorridos relativos à aquisição de serviços ligados à avaliação da conformidade de produtos industrializados, decorrentes de exigências legais, podem compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados da Cofins.*

*DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II; IN SRF nº 404, de 2004, art. 8º, inciso I, alínea "b", § 4º, inciso I, alínea "b"; SC Cosit nº 12, de 2008.*

Por consequência, voto por dar provimento ao recurso voluntário para se reconhecer o direito ao crédito de PIS e de Cofins em relação aos gastos com análise laboratorial.

### Consultoria e Informática

A partir das notas fiscais entregues pelo contribuinte a autoridade fiscal apurou que se referem a serviços de consultorias e assessorias diversas, destacando os casos da consultoria de RH e de aquisição de assinaturas de periódicos.

Para a autoridade fiscal, tais serviços de consultoria e assessoria não são utilizados diretamente na produção e, portanto, as despesas efetuadas não podem ser consideradas insumos para fins de creditamento de PIS e Cofins.

De fato, embora possa se discutir qual o conceito de insumos que melhor se encaixa para fins de créditos de PIS e Cofins, não há como se afastar que o art. 3º, inciso I, "b" das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 limitaram os créditos às aquisições de bens e serviços utilizados como insumos **na fabricação ou produção** de produtos destinados à venda. Não há dúvidas que no caso concreto não é isso que se discute, pois as glosas efetuadas pela fiscalização dizem respeito serviços adquiridos que não foram utilizados no processo produtivo de COSMED.

A fim de se evitar tautologia, entendo que a decisão recorrida deve ser confirmada por seus próprios fundamentos, os quais a seguir transcrevo:

*283. Novamente aqui é devido lembrar que em momento algum foi questionada a necessidade de tais despesas para a atividade do contribuinte, o que seria imprescindível apenas em caso de análise da composição das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. O que a autoridade argumentou, posição com a qual concordo, é que tais serviços de consultoria e assessoria não são utilizados diretamente na produção e, portanto, as despesas efetuadas não podem ser consideradas insumos para fins de creditamento de PIS e Cofins. Esta foi a justificativa da glosa, não havendo necessidade de maiores*

*considerações por parte do agente fiscal além das realizadas relativamente ao conceito de insumo estabelecido na legislação, corroborado pelo entendimento do STJ já transcrito ("(...) pelos serviços de consultoria prestados por pessoas jurídicas (aqui incluídos assessoria na área industrial, jurídica, contábil, comércio exterior, etc) (...), porque tais serviços não se encontram abarcados pelo conceito de insumo previsto na legislação, visto não incidirem diretamente sobre o produto em fabricação").*

284. *Em relação à despesa realizada com serviço prestado pelo Laboratório Americano de Farmacoterapia, única questionada especificamente, é interessante notar que a argumentação do contribuinte é contraditória, pois alega que não consta da nota fiscal que o serviço seja de consultoria, para, em seguida, afirmar que o serviço prestado é de consultoria técnica e cessão de know how dedicada à fabricação de equipamentos. Não consigo vislumbrar o fato de que consultoria técnica (espécie) não se encaixe no conceito de consultoria (gênero).*

285. *Adicionalmente, a prova trazida pelo contribuinte para comprovar que o serviço pago foi de consultoria técnica utilizada diretamente na produção é um suposto contrato com o Laboratório Americano de Farmacoterapia, o qual estaria juntado aos autos em anexo à impugnação. Contudo, atentando para o documento às fls. 4227 a 4239, verifica-se que não se trata de contrato de prestação de serviços firmado entre o contribuinte e a referida empresa, mas sim entre esta (contratada) e a pessoa jurídica Acquasoft Comercial Ltda (contratante). Por óbvio tal documento não serve como prova das alegações do contribuinte, pois não comprova a contratação pela Cosmed de serviços do referido laboratório.*

Pelo presente instrumento particular de CONTRATO de Serviços de Suporte Especializado em Validação, doravante denominada simplesmente CONTRATO, de um lado a LABORATÓRIO AMERICANO DE FARMACOTERAPIA S.A., companhia estabelecida na Rua Nova York, nº 245, bairro Brooklin, nesta capital, CNPJ 61.150.819/0001-20, neste ato representada na forma do seu Estatuto Social, doravante denominada simplesmente CONTRATANTE a ACQUASOFT COMERCIAL LTDA, com sede em Hortolândia – S.P., à Rua Zacarias da Costa Camargo 380, inscrita no CNPJ sob número 00.757.805/0001-84, Inscrição Estadual sob número 748.118.968.116, neste ato representada por seu sócio-proprietário e Diretor Comercial Dr. Renato Luís Pontes Gestal Sarkis, doravante denominada simplesmente CONTRATADA, tem justo e acertado as seguintes cláusulas e condições.

286. *De qualquer forma, ainda que o contrato existisse e estivesse anexado aos autos, demonstrando a finalidade do serviço conforme alegado pelo contribuinte, há que se considerar que serviço de consultoria ou assessoria na área industrial não entra no conceito de insumo, consoante entendimento do STJ já mencionado.*

287. *A glosa do crédito decorrente de despesas com serviços de consultoria em informática e elaboração de programas de computador decorreu das mesmas razões expostas para a glosa dos serviços de consultoria e de análise laboratorial (controle de qualidade). De forma complementar, a autoridade fiscal destacou que entre as notas fiscais apresentadas há uma emitida para a Hypermarcas.*

288. *O contribuinte discorre que o programa elaborado pelo prestador de serviços é responsável por definir o orçamento das fábricas, o cronograma de atividades, bem como os custos e receitas incorridos, sendo, portanto, a seu ver, gasto essencial para a geração de receitas.*

289. Não é necessário nenhum esforço para concluir, a partir da finalidade do programa detalhada pelo próprio contribuinte, que os serviços adquiridos correspondem a despesas de administração interna conforme entendimento do STJ antes mencionado, as quais não podem gerar crédito de PIS e de Cofins.

290. Argumenta, também, que a nota fiscal emitida em nome da Hypermarchas decorre do fato de que sucedeu no CNPJ que pertencia àquela empresa, e tal transição demorou em virtude de questões regulatórias e exigências da Administração. Tal explicação, ainda que fosse considerada válida, não traria qualquer alteração à conclusão pela manutenção da glosa, pois a despesa realizada ainda seria relativa a serviço de informática aplicado na área administrativa da empresa, especificamente a área contábil.

#### Mão de obra temporária – locação de mão de obra

Tal glosa do crédito decorre de contratos de mão de obra temporária se deu em função de a autoridade fiscal ter entendido que não houve prestação de serviços, mas apenas locação (cessão) de mão de obra, hipótese para a qual não há previsão legal para gerar créditos, já que somente é permitida apropriação de crédito relativo a locações de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa.

Discordo de tal entendimento.

A locação de mão de obra é citada expressamente como prestação de serviço, já que sujeita ao ISS, conforme Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, mais especificamente no item “17.05 – Fornecimento de mão de obra, mesmo em caráter temporário, inclusive de empregados ou trabalhadores, avulsos ou temporários, contratados pelo prestador de serviço”.

Tal serviço, sem dúvida, foi utilizado diretamente na produção dos produtos vendidos, matéria incontroversa, enquadrando-se no conceito de insumo.

E não há como se comparar a previsão legal expressa para locação de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa com a de mão de obra temporária: isso porque locação de máquinas e equipamentos não é considerada prestação de serviço, conforme Súmula Vinculante STF nº 31 (assim vazada: “É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis”). Em relação à locação de bens imóveis, a Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003 sequer a inclui como sujeita à tributação do ISS. Ademais, o legislador quis dar ênfase a que tais prédios, máquinas e equipamentos fossem utilizados nas atividades da empresa, e não somente ao direito ao crédito propriamente dito.

Portanto, caso o legislador não citasse expressamente o direito à apropriação de crédito relativo a locações de prédios, máquinas e equipamentos não seria possível incluir tal direito na cláusula geral de serviço prestado por pessoa jurídica, o mesmo não ocorrendo em relação à locação de mão de obra.

Por esses motivos, entendo que a decisão recorrida também deve ser reformada nesse ponto, reconhecendo-se o direito ao crédito de PIS e de Cofins relativo à locação de mão de obra.

#### Créditos de aluguel

A autoridade fiscal procedeu à glosa de crédito decorrente de aluguel de imóvel pago à Merano Participações Ltda. em razão de o imóvel alugado já ter integrado o patrimônio da Niasi (atual Cosmed), haja vista vedação estabelecida no art. 31 da Lei nº 10.865, de 2004.

Segundo a Recorrente, a condição de vedação aos créditos prevista no referido dispositivo legal não se verificou no caso, pois o controle do imóvel jamais pertenceu ao Grupo Hypermarcas, mas sempre esteve e continua a estar sob a titularidade dos antigos controladores do grupo Niasi. Adicionalmente, entende que, superada esta argumentação, seja reconhecida a inconstitucionalidade da vedação.

Alega ainda a Recorrente que o imóvel não mais pertenceria à Niasi à época de sua aquisição pelo Grupo Hypermarcas, portanto, desde a aquisição do investimento em Niasi, tal imóvel jamais integrou o patrimônio do Grupo Hypermarcas.

Discordo de tal argumento. Com a sucessão empresarial, Niasi (posteriormente denominada COSMED), continua possuir todos os direitos e obrigações que anteriormente possuía. A alteração de controle societário não tem o condão de alterar o panorama: o imóvel em questão já compôs o patrimônio de COSMED, ainda que antes de sua aquisição (então denominada Niasi) pelo Grupo Hypermarcas. Por essas razões, incide o disposto no art. 31 da Lei nº 10.865/2004, devendo ser mantida a glosa de crédito calculado sobre os pagamentos em questão.

No mais, perfeitas as considerações da decisão recorrida, cujos fundamentos transcrevo a seguir.

298. *Vejamos o que dispõe o art. 31 da Lei nº 10.865, de 2004, mais especificamente seu §3º:*

*Art. 31. É vedado, a partir do último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei, o (...).*

*(...)*

*§ 3º É também vedado, a partir da data a que se refere o caput, o crédito relativo a aluguel e contraprestação de arrendamento mercantil de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica.*

299. *É cristalino que para se enquadrar na vedação imposta pela lei, basta que o imóvel alugado tenha integrado o patrimônio da pessoa jurídica.*

300. *Na espécie, o próprio contribuinte reconhece que o imóvel pertencia à empresa Niasi e que em 30 de setembro de 2008 (dias antes da sua aquisição pela Hypermarcas) o mesmo foi vendido para a empresa Merano Participações, passando a ser locado pela própria Niasi em 06 de outubro de 2008. Ademais, consta dos autos, conforme já tratado anteriormente, que a Niasi é a atual Cosmed (contribuinte). Então, há que se considerar que o caso concreto aqui tratado se subsume perfeitamente à hipótese prevista na norma.*

301. *Em que pese a Niasi (Cosmed) ter sido adquirida por outro grupo econômico, tal fato não autoriza desconsiderar que o imóvel aqui tratado já integrou seu patrimônio. Além disso, essa situação não é excepcionada pela legislação que trata da vedação.*

302. *Por fim, no que se refere à alegação de inconstitucionalidade da vedação estabelecida pela Lei nº 10.865, de 2004, remeto aos esclarecimentos prestados neste voto quanto a incompetência do julgador administrativo para apreciar teses de inconstitucionalidade de normas.*

303. *Devido, pois, manter a glosa realizada.*

No que atine à constitucionalidade da norma, deixo de conhecer sobre o tema pela falta de competência desta Corte Administrativa, conforme estipulado na Súmula CARF nº 2.

### Encargos de depreciação

No que diz respeito aos encargos de depreciação que ainda permanecem sob litígio, a autoridade fiscal efetuou glosas dos créditos correspondentes pelas seguintes razões:

- foram apropriados créditos relativos a encargos de depreciação de bens adquiridos antes de 30 de abril de 2004, o que é vedado pelo art. 31 da Lei nº 10.865, de 2004. Consolidou os valores glosadas na planilha "Glosas aquisição antes 300404" à fl. 2448;
- foram apropriados créditos relativos a encargos de depreciação de bens integrantes do ativo imobilizado que não atendem ao disposto no art. 3º, VI, e §3º, III, das Lei números 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2004 (o qual condiciona o crédito ao bem estar sendo utilizado na produção de bens destinados à venda). Segundo a autoridade fiscal, os bens cujos créditos são glosados eram utilizados em centros de custos que não fazem parte da produção (lista à fl. 3284). O demonstrativo dos créditos glosados (planilha "Bens não utiliz. na produção") está à fl. 2448.

A turma julgadora de primeira instância manteve a glosa. A Recorrente, por sua vez, apresenta os seguintes argumentos:

- primeira glosa - não há nas Leis números 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, vinculação do crédito de encargos de depreciação à data de aquisição do bem. Entende que o fato gerador do crédito é o momento em que é apurado o encargo de depreciação, entendimento este acolhido pela Receita Federal no Ato Interpretativo SRF nº 2, de 2003. Defende, ainda, que, caso seja superado seu argumento, deverá ser reconhecida a inconstitucionalidade do art. 31 da Lei nº 10.865, de 2004;
- segunda glosa - argumenta que a autoridade fiscal se apegou superficialmente ao aspecto "centro de custo" ao qual foi alocado o bem, quando deveria ter analisado a utilização dos equipamentos no processo produtivo. Traz, a título de exemplo, que dois dos centros de custos citados nos lançamentos, "suprimentos e embalagem" e "limpeza industrial", são uns dos mais importantes no processo produtivo da empresa.

Na realidade, a Recorrente repete os argumentos apresentados em impugnação e que foram muito bem analisados pela decisão recorrida: em suma, os bens foram adquiridos todos antes de 30/04/2004, e o art. 31 da Lei nº 10.865/2004 limitou à possibilidade de créditos de PIS e Cofins sobre a depreciação de bens adquiridos após 30/04/2004.

O ato declaratório interpretativo citado pela Recorrente é anterior à edição da Lei nº 10.865/2004, portanto, absolutamente inaplicável ao caso concreto, uma vez que os fatos geradores se deram após o advento de tal diploma legal.

Em relação à limitação dos créditos sobre depreciação de bens aplicáveis na produção, trata-se de texto literal de lei. Veja-se (Leis números 10.637/2003 e 10.833/2004):

*Art. 3º. Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*

*VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;*

[...]

*§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:*

[...]

*III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês;*

No que diz respeito à constitucionalidade do art. 31 da Lei nº 10.865/2004, conforme já abordado, o CARF não possui competência para tal análise (Súmula CARF nº 2), estando a matéria com repercussão geral reconhecida pelo STF (RE 599316).

No mais, a decisão de piso aborda com perfeição o tema, razão pela qual a reproduzo:

*306. Não procede o argumento do contribuinte relativamente à glosa do encargos de depreciação relativos a bens adquiridos antes de 20 de abril de 2004, vez que o disposto no art. 31 da Lei nº 10.865, de 2004, é literal em sua vedação conforme pode ser verificado na transcrição do dispositivo abaixo efetuada. Frise-se que o ato da Receita Federal mencionado pelo contribuinte foi expedido antes da vigência da referida lei, razão pela qual há que se considerar que foi revogado tacitamente. Quanto à alegação de inconstitucionalidade da norma, já foi mencionado anteriormente que o julgador administrativo não é competente para proferir juízo quanto a teses de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de normas.*

*307. Em relação à segunda glosa, há que se considerar que o próprio contribuinte vinculou os bens aos centros de custos abaixo listados não relacionados diretamente ao setor produtivo. Conforme já tratado em tópicos anteriores, onde se destacou o entendimento do STJ, apenas as despesas e custos utilizados ou consumidos diretamente na fabricação do produto podem gerar créditos de PIS e de Cofins, ou seja, somente os encargos de depreciação*

*de bens alocados no setor produtivo da empresa. Não se está discutindo aqui a importância e necessidade dos equipamentos alocados nas áreas de administração para o processo produtivo da empresa como um todo, mas simplesmente aplicando a norma tributária relativa ao PIS e à Cofins que limita os gastos que podem gerar créditos para tais tributos.*

Centro de Custo	Descrição do Centro de Custo
50101	Diretoria Técnica - Medicamentos
51000	Diretoria Industrial - NY
51100	Adm. Pessoal - NY
51101	Ger. Medicamentos - Bri
51231	Manutenção Industrial - NY
52200	Diretoria Adm. Financeira - Cmd
52600	Diretoria Industrial - H&L, HP e Alim -
52700	Suprimentos Embalagens - Cmd
53013	Estação Tratamento Efluentes - Bri
53018	Ger. Engenharia Manutenção - Bri
53022	Engenharia Consumo - Cmd
53024	Manutenção Elétrica/Eletrônica - Bri
53025	Manutenção Mecânica - Bri
53032	Manutenção Empilhadeiras - Bri
53036	Serviços Administrativos - Bri
53039	Limpeza Industrial - Bri
53040	Supervisão de Almoxarifado - Bri
53052	Recebimento Fiscal - Bri
55200	TI - Log. Inbound - Cmd
57033	Ger. Recursos Humanos - SP - Cmd
57036	Ambulatório Médico - Bri
57037	Medicina Trabalho - Bri
57039	Segurança Patrimonial - Bri
57040	Refeitório - Bri
57041	Portaria I / II -Bri
61103	Serviços Administrativos - NY

## **IRPJ e CSLL**

No que atine à exigência de IRPJ e CSLL, o próprio fundamento da exigência contradiz o lançamento de PIS/Cofins: ora, se a operação de industrialização e distribuição/comercialização dos produtos eram todos realizados por HYPERMARCAS, como, para fins de IRPJ e de CSLL poder-se-ia exigir na operação intragrupo?

Tal incompatibilidade de raciocínio, a meu ver, esse motivo já seria motivo suficiente para o cancelamento da exigência. Mas há outras razões a justificar o cancelamento dos lançamentos de IRPJ e de CSLL.

Conforme já esclarecido em relação à exigência de PIS e de Cofins incidentes sobre a venda de produtos sujeitos à tributação monofásica, a estrutura utilizada pelo Grupo HYPERMARCAS em segregar as atividades de produção (COSMED) das atividades de distribuição/comercialização é usual no mercado em que atuam.

É importante salientar que tanto COSMED quanto HYPERMARCAS atuaram com lucro no período.

Nesse cenário, o primeiro ponto a ser tratado é o seguinte: haveria diferença de tributação ao se transferir resultados/lucros de COSMED para HYPERMARCAS se ambas já auferiram lucros? Obviamente não. Se as operações tivessem levado COSMED a ter prejuízos poderíamos pensar que, ao menos em tese, poderia ter havido distribuição disfarçada de lucros a fim de diminuir a tributação de COSMED, mas o efeito do lançamento não foi esse. Conforme demonstrado pela Recorrente em seu Recurso Voluntário (fl. 52), antes do ajuste realizado pela Fiscalização, tanto COSMED quanto Hypermarchas obtiveram resultados positivos no ano-base de 2009 (R\$ 17,3 mi e R\$ 71,8 mi respectivamente). Contudo, com o critério adotado no lançamento, e confirmado pela DRJ, COSMED teria um lucro de R\$ 515 milhões e HYPERMARCAS um prejuízo de R\$ 426 milhões.

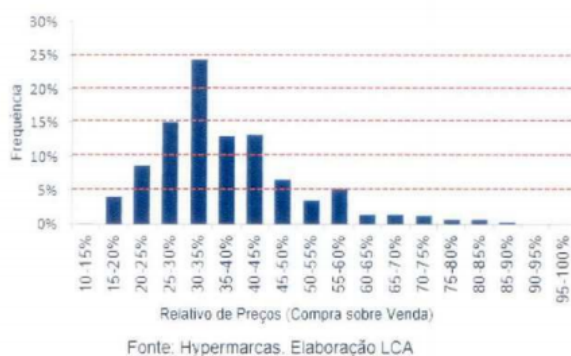
Tal discrepância ocorre em razão das características dos mercados em que atuam COSMED (produção) e HYPERMARCAS (distribuição/comercialização). O quadro elabora pela Recorrente demonstra com clareza a distinção:

<b>FATORES</b>	<b>RECORRENTE (INDÚSTRIA TERCEIRISTA)</b>	<b>HYPERMARCAS (COMERCIAL)</b>
<b>Atividade(s)</b>	Produção de produtos cujas marcas são detidas por outras pessoas.	Desenvolvimento da marca, estruturação da distribuição,s, propaganda, marketing, equipe de vendas pulverizadas, entre outros.
<b>Cientes</b>	Concentrados - muitas vezes 100% produção de determinada mercadoria é adquirida por um único cliente (encomendante).	Pulverizados (no caso da Hypermarchas aproximadamente 2 mil clientes) - todos os participantes do mercado interno que tiverem interesse em vender o seu produto. Assume o risco da rejeição do mercado e, com frequência, se vê obrigado a destruir mercadorias.
<b>Despesas Específicas da Atividade</b>	Baixas - custos dos insumos industrializados.	Altas (superam em 4.890% as despesas da Recorrente) - ações de publicidade, estoque, destruição de excedente de estoque, logística, cobrança, estrutura administrativa complexa, pesquisas de mercado, etc.
<b>Risco</b>	Baixo - a sua produção é feita sob encomenda e o encomendante é obrigado a comprar a totalidade da produção, podendo produzir produtos semelhantes de outras empresas comerciais.	Alto - investe somas relevantes para promover as suas marcas e depende da aceitação do consumidor e sua disposição para pagar preços maiores ou menores (risco de mercado), podendo inclusive não vender a totalidade dos
<b>Valor Agregado</b>	Baixo - coerente com o risco de negócio assumido. Está baseado principalmente na escala, complexidade e frequência da produção.	Alto - coerente com o risco de negócio assumido. Está baseado na demanda de mercado (desejo), na existência de concorrentes (inovação) e na eficiência de distribuição (capilaridade).

Correta, portanto, o argumento da Recorrente de que ela e “*Hypermarchas atuam em mercados distintos, com riscos e custos completamente diferentes, o que, obviamente, resulta em preços praticados distintos*”.

De acordo com o Parecer elaborado pela LCA Consultores os valores praticados pela terceirização de produção de COSMED estão adequados aos parâmetros de mercado. Veja-se<sup>9</sup>:

**Figura 10. Dispersão do relativo de preços referente referente à operação da Hypermarcas com terceiristas INDEPENDENTES:**



**Figura 11. Dispersão do relativo de preços às operações da Hypermarcas com a Cosmed:**



Conforme já abordado anteriormente, não há qualquer prova de simulação no caso concreto.

Retornando ao cerne da questão, a autuação baseou-se na suposta distribuição disfarçada de lucros, infração prevista nos arts. 60 a 62 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977 e nos arts. 20 e 21 do Decreto-lei nº 2.065, de 1983, consolidados no art. 464 e seguintes do RIR/99, cujos excertos de interesse transcrevo a seguir:

*Art. 464. Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pela qual a pessoa jurídica:*

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

[...]

*§ 3º A prova de que o negócio foi realizado no interesse da pessoa jurídica e em condições estritamente comutativas, ou em que a pessoa jurídica contratava com terceiros, exclui a presunção de distribuição disfarçada de lucros.*

[...]

*Art. 465. Considera-se pessoa ligada à pessoa jurídica:*

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

[...]

*§ 1º Valor de mercado é a importância em dinheiro que o vendedor pode obter mediante negociação do bem no mercado.*

<sup>9</sup> A comparação inclui tanto produtos sujeitos a tributação monofásica como produtos de tributação normal, sendo que o número de itens na categoria monofásica é significativamente superior ao número de itens na categoria de tributação normal: 400 contra 23, respectivamente.

*§ 2º O valor do bem negociado freqüentemente no mercado, ou em bolsa, é o preço das vendas efetuadas em condições normais de mercado, que tenham por objeto bens em quantidade e em qualidade semelhantes.*

*[...]*

*Art. 467. Para efeito de determinar o lucro real da pessoa jurídica:*

*I - nos casos dos incisos I e IV do art. 464, a diferença entre o valor de mercado e o de alienação será adicionada ao lucro líquido do período de apuração;*

*[...]*

Conforme abordado acima, resta evidente que não só os preços praticados por COSMED foram comuns ao mercado em que atua, como também que as margens de lucro de HYPERMARCAS nas revendas de seus produtos adquiridos de COSMED são equivalentes às obtidas nas revendas de produtos adquiridos de produtores independentes, fato suficiente para excluir a presunção de DDL, conforme expressamente previsto no § 3º do artigo 464 do RIR.

É importante ressaltar que a distinção entre os preços praticados por COSMED nas vendas para a HYPERMARCAS e para terceiros advém da existência de contratos anteriores de exportação, firmados ainda à época em que COSMED não havia sido adquirida por HYPERMARCAS, conforme atesta o doc. 2 anexo ao recurso voluntário. As vendas se mantiveram após a referida aquisição de COSMED por HYPERMARCAS até o prazo final estipulado em contrato. Soma-se a isso o fato de tais vendas a terceiros (9 clientes) ter se dado em volume muito pouco relevante (menos de 1% de sua produção) se comparado às vendas realizadas a HYPERMARCAS (99% da produção), o que, por si só, é suficiente para explicar a diferença de preços praticada.

Nesse cenário, impõe-se a aplicação do disposto no artigo 465, § 2º, do RIR/99, que para fins de determinação do preço de mercado a ser utilizado na quantificação do DDL se considere o preço das vendas efetuadas em condições normais de mercado, que tenham por objeto bens em quantidade e em qualidade semelhante, hipótese, como analisado no parágrafo anterior, é absolutamente distinta da constatada no caso concreto.

De igual forma, considerando-se que DM e FARMASA, antes da sua aquisição pela HYPERMARCAS, possuíam, em uma única estrutura as atividades de industrialização e de comercialização dos seus produtos, não se pode ter como base de comparação os preços por elas praticados antes de suas aquisições por HYPERMARCAS. Isso porque, como atuavam como produtoras e distribuidoras, concentrando em uma única estrutura os custos de produção e despesas atreladas às vendas, os preços por elas praticado era muito próximo aos preços praticados por HYPERMARCAS.

Obviamente, após a aquisição dessas pessoas jurídicas por HYPERMARCAS, e com a transferência dos ativos industriais da DM e da FARMASA para COSMED, e sem todas as despesas arcadas na distribuição dos produtos para venda (risco de distribuição da mercadoria, evolução e promoção das marcas, risco de recebimento, etc.), o preço praticado por COSMED na venda a HYPERMARCAS reduziu-se drasticamente. Conforme era de se esperar, se comparados os preços antes praticados por DM e FARMASA (que possuíam estrutura única de produção e distribuição), com os preços posteriormente praticados por HYPERMARCAS, mantiveram-se muito próximos.

Por essas razões, não há como querer comparar os preços praticados por COSMED (produtora/terceirista), com os preços anteriormente praticados por DM e FARMASA, as quais, na composição do preço de venda a terceiros, embutiam também todas as despesas atreladas à distribuição e comercialização de sua própria produção.

Logo, como bem asseverou a Recorrente, não é possível comparar os preços de agentes atuantes em mercados distintos.

Convém ainda salientar que a Recorrente atua no mesmo mercado que a Provider, a Totalpak, a Greenwood, dentre outras, que também terceirizavam a produção para a HYPERMARCAS, conforme laudo apresentado em sede de impugnação e também no recurso voluntário. E tal laudo esclarece que a margem praticada por COSMED (12%) é maior que a margem de sua concorrente Provider (9,1%). Além disso, conforme gráficos elaborados no Laudo elaborado por LCA e já reproduzidos neste voto, a comparação entre a relação de preço de compra e vendas da HYPERMARCAS com os seus produtores terceiristas, independentes e Recorrente, demonstrada, sem sombra de dúvidas, que os preços praticados por COSMED estavam completamente alinhados com os preços vigentes no mercado.

No que atine ainda ao suposto subfaturamento nos preços praticados, diversas planilhas em que se baseou a autoridade fiscal para lavrar os autos de infração comparam margens de lucros obtidas na venda de medicamentos com as margens na comercialização de balas e doces, o que se mostra absolutamente equivocado.

Em relação à conclusão da decisão de primeira instância de que COSMED, há época dos fatos geradores, somente produzia produtos sujeitos à incidência monofásica de PIS e Cofins, o laudo apresentado demonstra o contrário: em 2009, 77% da receita de COSMED tinha origem em produtos sujeitos ao regime monofásico. E mais: corroborando a tese da Recorrente de que o objetivo do GRUPO HYPERMARCAS, a médio prazo, era concentrar toda a produção em COSMED, no ano de 2012, o percentual de vendas oriundas de produtos com tributação “normal” de PIS e Cofins (“não monofásica”) atingiu 53% do total das vendas de COSMED, ou seja, a venda de produtos com tributação concentrada diminuiu ao longo do tempo.

Por fim, a Recorrente demonstrou ainda que a ANVISA reconhece a possibilidade de terceirização (Resolução da Diretoria Colegiada nº 176/06).

Por essas razões, os lançamentos de IRPJ e de CSLL devem ser integralmente cancelados.

Por consequência, as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas devem também canceladas.

### **Exigência de multa e juros – Art. 100, parágrafo único, do CTN**

Requer a Recorrente o afastamento da multa de ofício e dos juros de mora, haja vista o disposto no art. 100, parágrafo único, do CTN, pois entende que restou comprovado que o grupo agiu com base nas orientações e posicionamentos da própria Administração Pública, que classifica como elisivas e permitidas as operações praticadas.

Em relação ao tema, tendo votado pelo afastamento das infrações relativas ao supostamente planejamento tributário abusivo, resta prejudicada sua discussão.

Contudo, considerando que houve aplicação de multa também em relação às glosas de créditos de PIS e Cofins, esclareço que não há como se excluir a imputação de multa e juros no caso concreto.

Assim dispõe o art. 100 do CTN:

*Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:*

*I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;*

*II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;*

*III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;*

*IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.*

*Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo. [grifo nosso]*

As decisões colacionadas pela Recorrente não podem ser enquadradas como decisões com efeito vinculante, pois nenhum delas possui tal atributo, sendo válidos seus efeitos somente entre as respectivas partes.

Dessem modo, não há como aplicar o disposto no parágrafo único do art. 100 do CTN se não houve norma complementar que orientou a conduta praticada pela Recorrente.

Ressalta-se também que a questão da aplicação do art. 112 do CTN em relação à penalidade restou superada pela exoneração do crédito tributário referente às operações tidas como objeto de planejamento tributário abusivo.

### **Multa Qualificada**

Em relação aos argumentos sobre confisco, esclareça-se, ainda, que a vedação à utilização de tributo com efeito de confisco, preceituada pelo art. 150, IV, da Constituição da República Federativa do Brasil não se destina aos aplicadores da Lei, mas sim ao Poder Legislativo, que deve tomar em consideração tal preceito quando da elaboração das leis.

No que tange às questões que envolvem os demais princípios constitucionais e inconstitucionalidade de leis apontadas pela Recorrente, seu mérito não pode ser analisado por este Colegiado. Essa análise foge à alçada das autoridades administrativas, que não dispõem de competência para examinar hipóteses de violações às normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional.

Deve-se observar que as supostas ofensas aos princípios constitucionais levam a discussão para além das possibilidades de juízo desta autoridade. No âmbito do

procedimento administrativo tributário, cabe, tão somente, verificar se o ato praticado pelo agente do fisco está, ou não, conforme à lei, sem emitir juízo de constitucionalidade das normas jurídicas que embasam aquele ato. Ademais, o próprio Regimento Interno do CARF, em seu art. 62, dispõe que “*Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*” O caso concreto não se enquadra nas exceções elencada no parágrafo único de tal dispositivo regimental, portanto, as normas atacadas são de aplicação cogente aos membros do CARF.

Por fim, sobre a matéria este Conselho já pacificou seu entendimento por meio da Súmula nº 2, cujo teor é o seguinte:

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Portanto, não se conhece do recurso em relação aos argumentos de confisco e de inconstitucionalidade de lei.

Pela descrição dos fatos, e guardando lógica com o raciocínio desenvolvido pela autoridade fiscal autuante, seria de se esperar que as exigências de IRPJ e de CSLL, e as de PIS e Cofins referentes às vendas de produtos sujeitos à tributação monofásica, fossem formalizadas com exigência de multa de ofício qualificada. E realmente o foram.

Considerando-se que votei por cancelar tais infrações, restaria superada a correição acerca da multa de ofício a ser aplicada.

Contudo, a autoridade fiscal também aplicou a penalidade de 150% em relação às glosas de créditos de PIS e Cofins, passo a analisar o tema.

A glosa de créditos de PIS e Cofins se deu por mera discordância em relação à interpretação da legislação, não estando calcada em qualquer documento falso, escrituração manipulada ou qualquer ato doloso por parte da Recorrente.

Logo, ausentes elementos que permitam enquadrar a conduta da autuada nos conceitos de sonegação, fraude ou conluio (arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64), voto por reduzir a penalidade para 75%.

### **Da cominação de responsabilidade tributária aos coobrigados**

A responsabilidade atribuída aos administradores de COSMED e de HYPERMARCAS, bem como à própria HYPERMARCAS, teve como pano de fundo o suposto planejamento tributário abusivo.

Afastadas as infrações daí decorrentes, não há como se manter a responsabilidade dos coobrigados em relação ao crédito tributário remanescente, qual seja, o decorrente das glosas de créditos de PIS e Cofins.

No presente caso não há qualquer outro elemento que pudesse a vir justificar a imputação de responsabilidade aos sócios com poder de gerência de COSMED e de HYPERMARCAS, bem como à própria HYPERMARCAS, quer com base no art. 135, III, ou ainda no art. 124, I, ambos do CTN.

Assim sendo, voto por excluir a imputação de responsabilidade tributária aos coobrigados.

### **Juros de mora sobre a multa**

Por fim, alegou o contribuinte que a cobrança de juros sobre a multa de ofício seria ilegal.

Observa-se, inicialmente, que a questão tem sido objeto intenso debate pela Câmara Superior, haja vista que, num lapso de poucos meses, ocorreram votações em sentidos opostos, ambos decididos por maioria apertada de votos, como se verifica dos acórdãos nº 9101-00539, de 11/03/2010, e nº 9101-00.722, de 08/11/2010.

Abstraindo-se de argumentos finalísticos, como o enriquecimento ilícito do Estado, os quais fogem à alçada deste tribunal administrativo, conforme determina a Súmula CARF nº 2, expõe-se os fundamentos considerados suficientes para justificar a cobrança nos presentes autos, com espelho no acórdão nº 9101-00539, de 11/03/2010, de lavra da Conselheira Viviane Vidal Wagner:

*O conceito de crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto tributo quanto penalidade pecuniária.*

*Uma interpretação literal e restritiva do caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96, que regula os acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, pode levar à equivocada conclusão de que estaria excluída desses débitos a multa de ofício.*

*Contudo, uma norma não deve ser interpretada isoladamente, especialmente dentro do sistema tributário nacional.*

*No dizer do jurista Juarez Freitas (2002, p.70), "interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito". Merece transcrição a continuidade do seu raciocínio:*

*"Não se deve considerar a interpretação sistemática como simples instrumento de interpretação jurídica. É a interpretação sistemática, quando entendida em profundidade, o processo hermenêutico por excelência, de tal maneira que ou se compreendem os enunciados prescritivos nos plexos dos demais enunciados ou não se alcançará compreendê-los sem perdas substanciais. Nesta medida, mister afirmar, com os devidos temperamentos, que a interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação." (A interpretação sistemática do direito, 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 74).*

*Daí, por certo, decorrerá uma conclusão lógica, já que interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema.*

---

*O art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o crédito tributário não pago integralmente no seu vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento.*

*Nesse sentido, no sistema tributário nacional, a definição de crédito tributário há de ser uniforme.*

*De acordo com a definição de Hugo de Brito Machado (2009, p.172), o crédito tributário "é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)."*

*A obrigação tributária principal referente à multa de ofício, a partir do lançamento, converte-se em crédito tributário, consoante previsão do art. 113, §1º, do CTN:*

*Art. 113 A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito tributário dela decorrente. (destacou-se)*

*A obrigação principal surge, assim, com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, o que inclui a multa de ofício proporcional.*

*A multa de ofício é prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e é exigida "juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago" (§1º).*

*Assim, no momento do lançamento, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tornando-se ambos obrigação de natureza pecuniária, ou seja, principal.*

*A penalidade pecuniária, representada no presente caso pela multa de ofício, tem natureza punitiva, incidindo sobre o montante não pago do tributo devido, constatado após ação fiscalizatória do Estado.*

*Os juros moratórios, por sua vez, não se tratam de penalidade e têm natureza indenizatória, , compensarem o atraso na entrada dos recursos que seriam de direito da União.*

*A própria lei em comento traz expressa regra sobre a incidência de juros sobre a multa isolada.*

*Eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos é de ser afastada pela previsão contida na própria Lei nº 9.430/96 quanto à incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. O parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu expressamente que sobre o crédito tributário constituído na forma do caput incidem juros de mora a partir do primeiro dia*

*do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

*O art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, ao se referir a débitos decorrentes de tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses tributos e contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento, dizia então, reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente.*

*Nesse sentido, o disposto no §3º do art. 950 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99) exclui a equivocada interpretação de que a multa de mora prevista no caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 poderia ser aplicada concomitantemente com a multa de ofício.*

*Art.950. Os débitos não pagos nos prazos previstos na legislação específica serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento por dia de atraso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61).*

*§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do imposto até o dia em que ocorrer o seu pagamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, §1º).*

*§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, §2º).*

*§3º A multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício.*

*A partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário constituído pelo tributo mais a multa de ofício passa a ser acrescido dos juros de mora devidos em razão do atraso da entrada dos recursos nos cofres da União.*

*No mesmo sentido já se manifestou a Câmara Superior de Recursos Fiscais quando do julgamento do Acórdão nº CSRF/04-00.651, julgado em 18/09/2007, com a seguinte ementa:*

*JUROS DE MORA - MULTA DE OFÍCIO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a*

*multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.*

*Cabe referir, ainda, a Súmula Carf nº 5: "São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral."*

*Diante da previsão contida no parágrafo único do art. 161 do CTN, busca-se na legislação ordinária a norma complementar que preveja a correção dos débitos para com a União.*

*Para esse fim, a partir de abril de 1995, tem-se a taxa Selic, instituída pela Lei nº 9.065, de 1995.*

*No âmbito do Poder Judiciário, a jurisprudência é forte no sentido da aplicação da taxa de juros Selic na cobrança do crédito tributário, como se vê no exemplo abaixo:*

*REsp 1098052 / SP RECURSO ESPECIAL2008/0239572-8 Relator(a) Ministro CASTRO MEIRA (1125) Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA Data do Julgamento 04/12/2008 Data da Publicação/Fonte DJe 19/12/2008 Ementa PROCESSUAL CIVIL. OMISSÃO. NÃO-OCORRÊNCIA. LANÇAMENTO. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE. TAXA SELIC. LEGALIDADE.*

*1. É infundada a alegação de nulidade por maltrato ao art. 535 do Código de Processo Civil, quanto o recorrente busca tão-somente rediscutir as razões do julgado.*

*2. Em se tratando de tributos lançados por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte e na falta de pagamento da exação no vencimento, a inscrição em dívida ativa independe de procedimento administrativo.*

*3. É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos créditos tributários (Precedentes: AgRg nos EREsp 579.565/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Humberto Martins, DJU de 11.09.06 e AgRg nos EREsp 831.564/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 12.02.07).*

*No âmbito administrativo, a incidência da taxa de juros Selic sobre os débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal foi pacificada com a edição da Súmula CARF nº 4, de observância obrigatória pelo colegiado, por força de norma regimental (art. 72 do RICARF), nos seguintes termos:*

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

No que se refere ao período de 01/01/1995 a 31/12/1996, sustentam alguns que o Parecer MF/SRF/Cosit nº 28/98 teria deixado claro não ser exigível a incidência de juros sobre a multa de ofício tendo em vista as disposições do inciso I, do art. 84, da Lei nº 8.981/95.

O mencionado Parecer, ainda que conclua pela incidência dos juros sobre a multa de ofício para fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997, de fato manifesta-se nos termos dessa tese. Entretanto, constata-se que o referido Ato Administrativo não levou em consideração a alteração legislativa trazida pela MP nº 1.110, de 30/08/95, que acrescentou o § 8º ao art. 84, da Lei 8.981/95, e que estendeu os efeitos do disposto no *caput* aos demais créditos da Fazenda Nacional cuja inscrição e cobrança como Dívida Ativa da União seja de competência da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Cumprе esclarecer ainda que as três turmas da Câmara Superior, em decisões recentes, vêm confirmando a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício (Acórdãos 9101-001.863, 9202-003.150 e 9303-002.400).

Por fim, corroborando o aqui exposto, o STJ vem firmando entendimento no mesmo sentido, entendendo que os juros moratórios incidem sobre a multa de ofício, conforme se observa na ementa a seguir reproduzida:

***DIREITO TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA FISCAL PUNITIVA.***

*É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário. Precedentes citados: REsp 1.129.990-PR, DJe 14/9/2009, e REsp 834.681-MG, DJe 2/6/2010. AgRg no REsp 1.335.688-PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 4/12/2012.*

Ressalta-se ainda que, em recentes julgados o STJ decidiu que, no âmbito do parcelamento especial previsto na Lei nº 11.941/2009, as remissões previstas em tal dispositivo legal para as multas de mora e de ofício não autorizam aplicações de reduções superiores às fixadas na mesma lei (45%) para os juros de mora incidentes sobre tais penalidades, ou seja, visto sob outro enfoque, reafirmou-se o entendimento de que incidem juros moratórios sobre as multas de mora e de ofício. Tal exegese pode ser observada no REsp 1.492.246/RS (Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, segunda turma, julgado em 02/06/2015, DJe 10/06/2015) e no REsp 1.510.603-CE (Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 20/08/2015), em relação ao qual transcreve-se a seguir sua ementa:

***TRIBUTÁRIO. PARCELAMENTO. 11.941/2009. REMISSÃO DE MULTA EM 100%. DESINFLUÊNCIA NA APURAÇÃO DOS JUROS DE MORA. PARCELAS DISTINTAS. PRECEDENTE. 1. "Em se tratando de remissão, não há qualquer indicativo na Lei n. 11.941/2009 que permita concluir que a redução de 100% (cem por cento) das multas***

---

*de mora e de ofício estabelecida no art. 1º, §3º, I, da referida lei implique uma redução superior à de 45% (quarenta e cinco por cento) dos juros de mora estabelecida nos mesmo inciso, para atingir uma remissão completa da rubrica de juros (remissão de 100% de juros de mora), como quer o contribuinte " (REsp 1.492.246/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/06/2015, DJe 10/06/2015.). 2. Consequentemente, a Lei n. 11.941/2009 tratou cada parcela componente do crédito tributário (principal, multas, juros de mora e encargos) de forma distinta, de modo que a redução percentual dos juros moratórios incide sobre as multas tão somente após a apuração atualizada desta rubrica (multa). Recurso especial provido. REsp 1.510.603-CE, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 20/08/2015.*

Assim sendo, voto por manter tal exigência.

### 3 CONCLUSÃO

Isso posto, voto não conhecer do recurso voluntário nas questões atinentes à inconstitucionalidade. Na parte conhecida, rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, dar provimento aos recursos dos coobrigados para excluí-los da relação jurídico tributária e dar provimento parcial ao recurso voluntário da pessoa jurídica autuada para: i) cancelar integralmente as exigências de IRPJ e de CSLL, e, por decorrência, as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas; (ii) cancelar a parcela de crédito tributário relativa às vendas de produtos sujeitos à tributação monofásica; (iii) restabelecer o direito aos créditos de PIS e Cofins incidentes sobre mão de obra temporária e análise laboratorial; e: (iv) reduzir a multa para 75%.

*(assinado digitalmente)*

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO - Relator