



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

Processo n° 16561.720181/2012-11
Recurso n° 16.561.720181201211 De Ofício
Acórdão n° **3403-002.854 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**
Sessão de 26 de março de 2014
Matéria PIS - COFINS - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado AVON INDUSTRIAL LTDA

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

AUTO DE INFRAÇÃO. ABUSO DE DIREITO. SEGREGAÇÃO DE ATIVIDADES ECONÔMICAS. REQUISITOS.

A segregação de diferentes atividades econômicas em duas entidades é admissível, mesmo que dela decorra economia tributária, quando realizada previamente à ocorrência dos fatos geradores e revelar evidentes ganhos extrafiscais decorrentes do efetivo desenvolvimento dessas atividades separadamente e em estruturas independentes e com administração, corpo de funcionários e instalações próprios.

Recurso de Ofício Negado

Crédito Tributário Exonerado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Antônio Carlos Atulim – Presidente

(assinado digitalmente)

Alexandre Kern - Relator

Participaram do julgamento os conselheiros Antônio Carlos Atulim, Alexandre Kern, Rosaldo Trevisan, Domingos de Sá Filho, Ivan Allegretti e Marcos Tranchesi Ortiz.

Relatório

Avon Industrial Ltda. teve lavrado contra si os autos de infração de fls. 882 a 902 e 861 a 879, visando à determinação e formalização de exigência de crédito tributário referente à Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS dos períodos de apuração de janeiro a dezembro de 2008 e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins no que tange aos períodos de apuração de fevereiro a dezembro de 2008.

O Termo de Verificação Fiscal de fls. 917 a 962 deu conta de que, em julho de 1995, a Avon promoveu reorganização societária, cindindo-se em duas e segregando suas atividades comerciais e industriais, antes exercidas unitariamente. A partir dessa cisão, a Avon industrial controlada passou a vender seus produtos com exclusividade para a Avon comercial controladora, cobrando preços ínfimos, reduzindo artificialmente sua receita bruta e gerando um descompasso enorme entre os valores recolhidos a título de PIS e COFINS e os valores esperados caso a tributação tivesse obedecido aos parâmetros previstos com a criação do regime monofásico.

Sendo assim, desconsiderou os valores de receita constantes da escrituração contábil da industrial e considerou-se para fins de obtenção da base de cálculo do PIS e da COFINS os preços praticados pela comercial junto às revendedoras, com os devidos ajustes:

- a) manteve somente os produtos monofásicos, suprimindo as colunas de razão social do fornecedor, CNPJ da Indústria, razão social do comprador, CNPJ da Cosméticos, alíquota de IPI e preço médio de compra e multiplicando o valor do preço médio de venda da Comercial pela quantidade comprada junto à Industrial.
- b) o total assim apurado foi multiplicado pela alíquota do PIS (2,2%) e da COFINS (10,3%), obtendo-se as contribuições devidas por produto.
- c) o somatório mensal de todos os valores dos tributos por produto são os valores mensais de PIS e COFINS devidos, que, subtraídos dos totais mensais os valores de PIS e COFINS declarados em DCTF, resultam nos valores dos tributos lançados mensalmente (demonstrativos fiscais em fl. 960).

O feito foi impugnado, fls. 1161 a 1272. Argüiu-se a nulidade do lançamento por não indicar a legislação violada, baseando-se, apenas, em supostas ofensas a princípios constitucionais. por se tratar de lançamento baseado em meras presunções. por ofensa ao princípio da legalidade, já que a Administração Tributária não pode desconsiderar atos válidos e lícitos sem que o art. 116 do CTN seja, antes, regulamentado. por ser contraditório, na medida em que ora trata de abuso de direito, ora de subfaturamento. Acusou-se ainda a ausência de suporte legal para fundamentar a autuação. Aventou-se a ocorrência de erro no critério de cálculo adotado no lançamento, pela falta de abatimento dos créditos das contribuições não cumulativas, tantos seus como da comercial. pela inclusão na base de cálculo do valor das vendas de mercadorias não alcançadas pelo regime de incidência monofásica. Lembra que, em 1995, a tributação das contribuições ainda não se dava pelo regime monofásico, não se podendo falar em planejamento tributário abusivo ou de abuso de direito

com fins à redução da referida tributação. Rechaçou-se a insinuação de ausência de propósito negocial na segregação das atividades do Grupo Avon, com redução dos custos, permitindo a especialização das atividades e, com isso, aumentando a competitividade das empresas. Explica que, ao tempo da cisão, aumentou-se a arrecadação de PIS, de COFINS e de CPMF, o que demonstraria que a reorganização societária não se deu com o fim de economia de tributos. Acusa ainda a ofensa aos arts. 96 e 100 do CTN, considerando que as alegações do Fisco já foram rechaçadas pelo CARF.

O autuado requereu que os autos de infração fossem julgados nulos, tendo em vista a ofensa direta ao princípio da legalidade, bem como a inobservância, no lançamento, do disposto nos artigos 142 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966- Código Tributário Nacional - CTN, e 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 - PAF, uma vez que não houve a adequada descrição e capitulação da infração supostamente cometida, ou, alternativamente em razão da ausência de clareza e precisão na quantificação do crédito tributário. No mérito, pediu que os lançamentos fossem julgados improcedentes, cancelando-se a cobrança dele decorrente, posto que ilegal, já que a Impugnante não teria praticado atos com "abuso de direito", nem "subfaturamento", tampouco deixou de recolher o PIS/COFINS incidente nas transações por ela efetuadas.

A 9ª Turma da DRJ/SP1 julgou a impugnação procedente. O voto condutor da decisão recorrida considerou que a reorganização societária promovida pela autuada ocorreu muito antes da edição da Lei nº 10.147, de 2000, o que descartaria o planejamento tributário abusivo relacionado à cisão. Aduz que a Fiscalização não discorre sobre simulação e não demonstra que houve falseamento visando a alterar o fato gerador ou algum elemento constitutivo do lançamento tributário; também não noticia a propositura de ação de anulação de atos supostamente simulados. não demonstrada que a realidade fática observada seria diferente da jurídica e nem que houve a interposição fictícia de pessoas. não aplica o parágrafo único do art. 116 do CTN; não desconsidera qualquer personalidade jurídica, conquanto considere valores e/ou operações inoponíveis ao Fisco. não aplica o parágrafo único do art. 148 do CTN. Enfim, decidiu que a tributação levada a efeito esta desamparada de previsão nas leis de regência.

O Acórdão nº 16-50.070, de 29 de agosto de 2013, fls. 1.824 a 1.903, teve ementa vazada nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2008

NULIDADE.AUTO DE INFRAÇÃO.DESCABIMENTO.

É incabível de ser pronunciada a nulidade de Auto de Infração lavrado por autoridade competente, tendo em conta o art. 59 do Decreto 70.235/72.

BASE DE CÁLCULO.

É incabível o lançamento apurado sobre valores que não compõem as receitas próprias e inerentes da empresa, por contrariedade ao art. 195 da Constituição Federal, falta de amparo na legislação de regência e ofensa à capacidade contributiva.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2008

É incabível de ser pronunciada a nulidade de Auto de Infração lavrado por autoridade competente, tendo em conta o art. 59 do Decreto 70.235/72.

BASE DE CÁLCULO.

É incabível o lançamento apurado sobre valores que não compõem as receitas próprias e inerentes da empresa, por contrariedade ao art. 195 da Constituição Federal, falta de amparo na legislação de regência e ofensa à capacidade contributiva.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

Contra esta decisão, o Presidente da 9ª Turma da DRJ/SPI recorreu de ofício, nos termos do artigo 34 do PAF, com alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e de acordo com o artigo 1º da Portaria do Ministro da Fazenda nº 03, de 03 de janeiro de 2008.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, fls. 1.913 a 1.922. A PGFN sublinhou os objetivos da tributação monofásica e articulou razões para que a autuação fosse restabelecida, considerando que o lançamento ajustou os preços praticados pela autuada e cobrou as contribuições sobre as bases devidas (receita bruta de venda de produtos de higiene e cosméticos a preços de mercado praticados no resto da cadeia de comercialização do bem), segundo a finalidade da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000.

O processo administrativo correspondente foi materializado na forma eletrônica, razão pela qual todas as referências a folhas dos autos pautar-se-ão na numeração estabelecida no processo eletrônico.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Alexandre Kern, Relator

A decisão recorrida julgou o lançamento de ofício improcedente, com cancelamento de exigência que montou a R\$ 676.643.667,11 na data da lavratura. Exonerado o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa em valor superior ao fixado pela Portaria MF nº 03, de 2008, conheço do recurso de ofício impetrado pelo Presidente da 9ª Turma da DRJ/SP1.

A acusação fiscal é de existência de um planejamento tributário abusivo, caracterizado pela redução artificial das receitas na porção industrial e conseqüentemente das bases de cálculos da COFINS e do PIS. Assevera que a fiscalizada praticou preços de venda junto a sua controladora, Avon Cosméticos Ltda., com valores considerados inoponíveis ao Fisco.

No recurso, assim como na impugnação, o contribuinte, entre outros argumentos, insiste na licitude de cada uma das operações.

O deslinde da controvérsia envolve sempre a verificação das operações realizadas pelo contribuinte, com o escopo de perquirir se, efetivamente, teriam ocorrido as infrações apontadas no Auto de Infração, o que demanda a recapitulação dos fatos ocorridos, descritos no Termo de Verificação Fiscal (fls. 917 a 962). O Grupo Avon, até julho de 1995, era uma única sociedade. A partir de então, ela cindiu-se em uma porção industrial (Avon Industrial Ltda., ora autuada) e uma comercial (Avon Cosméticos Ltda.). Essa reorganização societária ocorreu após a modificação do anexo III da Lei nº 7.798, de 1989, que desequiparou a industrial os estabelecimentos comerciais atacadistas de produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal e os excluiu da incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. O controle empresarial da Avon Industrial remanesceu integralmente em mãos da Avon Cosméticos, já que esta detém a participação de 99,9999% sobre o capital social daquela.

O impacto tributário causado por essa nova estrutura societária foi significativo, com forte redução dos valores recolhidos a título de IPI em decorrência da prática de venda exclusiva a preços subfaturados de produtos da industrial para a comercial. A diferença entre o preço intragrupo (da Industrial para a Comercial) e o praticado pela Comercial Atacadista para suas revendedoras é significativa e chega a 655%.

A Lei nº 10.147, de 2000, que instituiu o regime de incidência monofásica de PIS e Cofins na cadeia dos produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, estendeu a economia fiscal advinda desse planejamento tributário, antes restrita ao IPI, para as contribuições sociais.

Este, muito sinteticamente, o quadro fático.

Meus pares já o sabem, alinho-me entre aqueles que entendem que a mera regularidade formal dos atos praticados, ou mesmo bandeiras principiológicas como a da autonomia da vontade, do direito de propriedade etc. não mais encontram amparo no ordenamento jurídico inaugurado pela Constituição da República Federativa do Brasil – CF/88.

Com efeito, conceitos como "licitude de cada uma das operações" e "autonomia da vontade" vêm sendo relativizados, quando em contraposição a princípios constitucionais, tais como o da isonomia, da capacidade contributiva e do interesse público. Nesse sentido cabe trazer à colação trechos de obra de Marco Aurélio Greco¹, que bem retrata a moderna concepção em termos de planejamento tributário, pós CF/88, vigente inclusive nos países desenvolvidos (pág. 201 a 203):

"Esta digressão é particularmente importante em se tratando do planejamento tributário, pois na medida em que o perfil da figura da elisão fiscal encontra apoio constitucional e tem sido formulado a partir de uma determinada concepção de Estado, tendo havido, pela CF/88, uma transformação em tal concepção, cumpre identificar os reflexos trazidos ao tema.

Neste passo, a análise da temática do 'planejamento fiscal' deverá agregar, ao lado dos valores propriedade e segurança, também os valores igualdade (art. 5º, caput), solidariedade

¹ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 3ª ed. São Paulo: Dialética. 2011.

(artigo 3º, I) e justiça (artigo 3º, I), vista esta não apenas como justiça formal, mas como justiça substancial.

(...)

Sendo este o pano de fundo do tema, dele claramente decorre a necessidade de a análise levar em conta não apenas a estruturação formal dos conceitos (visão estática), mas também a perspectiva funcional (visão dinâmica) no sentido dos resultados concretos obtidos. A passagem, no plano da interpretação jurídica, de uma visão estrutural para uma funcional é excelentemente exposta por Norberto Bobbio no seu Dalla struttura alla funzione, onde mostra o sentido garantista da primeira e modificador da segunda.

Ou seja, cumpre analisar o tema do planejamento tributário não apenas sob a ótica das formas jurídicas admissíveis, mas também sob o ângulo da sua utilização concreta, do seu funcionamento e dos resultados que geram à luz dos valores básicos igualdade, solidariedade social e justiça.

Partindo dessa abordagem, embora reconheça que o contribuinte tem o direito de organizar a sua vida (desde que o faça atendendo aos requisitos da licitude dos meios, previedade em relação ao fato gerador, inexistência de simulação sem distorções ou agressões ao ordenamento), sou imediatamente conduzido à conclusão (aliás, aceita de forma praticamente unânime nos países ocidentais) de que um direito absoluto e inconstatável no seu exercício é figura que repugna à experiência moderna de convívio em sociedade, fundamentalmente informada pelo princípio da solidariedade social e não pelo individualismo exacerbado.

(...)

Nesse contexto é que vejo a inserção da temática do abuso do direito de auto-organização no âmbito tributário. Ou seja, a possibilidade de serem identificadas situações concretas em que os atos realizados pelos particulares, embora juridicamente válidos, não serão oponíveis ao Fisco quando forem fruto de um uso abusivo do direito de auto-organização que, por isso, compromete a eficácia do princípio da capacidade contributiva e da isonomia fiscal."

Especificamente no tange as contribuições sociais, o programa de tributação criado pela Lei nº 10.147, de 2000, com objetivos fiscais e extrafiscais, almejava a sua concentração, sem prejuízo da arrecadação, num único elo da cadeia e, para tanto, considerava a incidência sobre preços de mercado e uma alíquota judiciosamente calibrada, sob pena de ineficácia. Entendo que é possível o “arbitramento” desse preço de venda praticado pelo industrial nos casos em que o contribuinte monofásico das contribuições não pratica preço de mercado, frustrando a finalidade almejada pelo legislador.

Com essas considerações em mente, debruço-me sobre o caso concreto. Liminarmente, não posso deixar de assinalar a previedade da reorganização societária engendrada pelo Grupo Avon (evidentemente, restrinjo-me aqui ao que pertine às contribuições sociais). A cisão ocorreu muito antes da instituição do regime monofásico de tributação, quando ainda incidiam outras normas e quando até mesmo ainda se controvertiam os

malsinados Decreto-Lei nº 2.445, de 29 de junho de 1988, e Decreto-Lei nº 2.449, de 21 de julho de 1988.

Aliás, ainda a propósito das normas de incidência das contribuições vigentes entre as datas da cisão e da edição da Lei nº 10.147, de 2000, nesse interregno não há falar em economia fiscal, pois o regime cumulativo da Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, e, mais tarde, da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, ensejava, comparativamente, maior gravame de PIS e Cofins em decorrência da criação de mais uma etapa na cadeia produtiva.

Esses fatos comprovam que a reorganização societária do Grupo Avon, repito, pelo menos no que diz respeito ao PIS e à Cofins, não tinha originalmente o propósito de reduzir a tributação monofásica, o que lança por terra a motivação da autuação.

De salientar também que a reorganização societária propiciou ganhos extrafiscais evidentes. É do conhecimento comum, a par dos produtos que fabrica, a Avon ganhou notoriedade com o seu peculiar sistema de comercialização por venda direta (porta a porta), por meio de revendedores independentes e com grande capilaridade. Esse sistema, que talvez tenha na Avon seu criador, difere muito do tradicional de vendas a estabelecimentos comerciais varejistas. Estou convicto, a criação de um braço especializado na comercialização, com seus centros de distribuição espalhados pelo País (em Osasco, SP; Maracanaú, CE; Simões Filho, BA; Contagem, MG, e; Cabreúva, SP), foi ao encontro dessa estratégia de comercialização e revelou propósito negocial.

Com base nessas considerações, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

Sala de sessões, em 26 de março de 2014


Alexandre Kern