



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17095.720229/2022-79
ACÓRDÃO	3102-002.895 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de agosto de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	SAVOY INDUSTRIA DE COSMETICOS S.A. FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 28/02/2017 a 31/12/2019

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. ELISÃO FISCAL. ATOS PRATICADOS SEM SIMULAÇÃO. AUSÊNCIA DE NORMA QUE PERMITA A DESCONSIDERAÇÃO DOS ATOS OU NEGÓCIOS JURÍDICOS VÁLIDOS.

No ordenamento jurídico pátrio, não existe norma que permita à autoridade fiscal desconsiderar os efeitos jurídicos de atos ou negócios jurídicos válidos e sem simulação, ainda que sua motivação seja exclusivamente a busca por menor carga tributária. O planejamento tributário combatido é somente aquele em que o contribuinte atua de forma a ocultar fato gerador materializado para omitir-se ao pagamento da obrigação tributária devida (evasão fiscal), e não aquele em que há diminuição lícita dos valores tributários devidos, pois o contribuinte evita relação jurídica que faria nascer a obrigação tributária (elisão fiscal). Neste sentido, inexistente distinção entre a simulação para fins civis e para fins fiscais, de modo que o ato ou negócio jurídico é lícito ou ilícito para todos os fins.

PIS MONOFÁSICO. COSMÉTICOS. PARTE RELACIONADAS. INEXISTÊNCIA DE NORMA ANTIELISIVA.

Para as operações entre estabelecimento industrial submetido à tributação monofásica das contribuições e estabelecimentos atacadistas do mesmo grupo econômico, não há norma antielisiva nos moldes que existe para o IPI, de acordo com a aplicação do valor tributário mínimo (VTM). Não há critérios legais para a equalização dos preços praticados entre partes relacionadas para ajustados a preços de mercado no caso de PIS e COFINS monofásico.

O arbitramento e desconsideração do negócio jurídico em razão de subfaturamento derivado de um planejamento tributário abusivo, depende

da comprovação da existência de fraude, dolo ou simulação nas operações, como a inexistência de substância econômica nas atacadistas, criadas apenas para simular operações e fraudar o Fisco.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 28/02/2017 a 31/12/2019

LANÇAMENTO SOBRE A MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplica-se à Contribuição para o PIS o decidido sobre a Cofins, por se tratar de mesma matéria fática.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 28/02/2017 a 31/12/2019

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não é nulo o Auto de Infração que apresenta a descrição do fato ilícito, o enquadramento legal da infração e da respectiva penalidade, com respaldo em adequada instrução probatória, e o contribuinte é validamente intimado de todos os atos praticados no processo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em votar da seguinte forma: i) por unanimidade, para negar provimento ao recurso de ofício; ii) por maioria, para: a) afastar a nulidade. Vencido o conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues (relator). Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Joana Maria de Oliveira Guimarães; e b) no mérito, para dar provimento aos recursos voluntários da Savoy e da Coty a fim de cancelar o lançamento de ofício. Vencidos os conselheiros Pedro Sousa Bispo e Fábio Kirzner Ejchel. O conselheiro Pedro Sousa Bispo manifestou interesse em declarar voto.

Assinado Digitalmente

Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues – Relator

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Assinado Digitalmente

Joana Maria de Oliveira Guimarães – Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jorge Luis Cabral, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Fabio Kirzner Ejchel, Larissa Cassia Favaro Boldrin (substituto[a] integral), Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem narrar os fatos ocorridos, adoto o relatório contido na decisão proferida pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 01:

Trata o presente processo dos Autos de Infração juntados às fls. 02/17 (Contribuição para o PIS/Pasep) e fls. 18/32 (Cofins), por infração à legislação tributária relativa à insuficiência de recolhimento dessas contribuições, conforme valores discriminados abaixo:

[...]

Além do sujeito passivo SAVOY INDUSTRIA DE COSMETICOS S.A. (doravante designada SAVOY), autoridade fiscal imputou responsabilidade solidária à empresa COTY BRASIL COMERCIO S.A. (doravante designada COTY), com fundamento no art. 124, inc. I, da Lei nº 5.172/1966 (CTN).

Vê-se que, em procedimento fiscal de verificação do cumprimento das obrigações tributárias do Contribuinte, foi apurada a necessidade de lançamento de ofício dos tributos supramencionados, com amparo nas normas do Código Tributário Nacional, do Decreto nº 70.235/1972 (PAF) e demais dispositivos legais e infralegais citados na fundamentação.

O Termo de Início do Procedimento Fiscal nº 0100100.2020.00330 consta às fls. 123/125 e, na sequência, foram juntados os documentos e intimações relativas à fiscalização realizada.

A apuração abrangeu o período de 01/01/2017 a 31/12/2019 da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Em Anexo aos Autos de Infração lavrados, consta o minucioso Termo de Verificação Fiscal elaborado pela autoridade fiscal (fls. 33/69), acompanhado dos seguintes documentos:

- *Planilha de Comparativo de Valor Unitário SAVOY X COTY (fls. 72/113);*
- *“NFEs para apuração da BC” (arquivo não-paginável, fl. 114);*
- *“Créditos de devoluções Coty_Savoy” (arquivo não-paginável, fl. 115).*
- *“ECFs 2016 a 2020 – SAVOY” (arquivo não-paginável, fl. 118);*
- *“ECFs 2016 a 2019 – Coty” (arquivo não-paginável, fl. 119);*

- “ECDs SAVOY 2017 e 2018” (arquivo não-paginável, fl. 120);
- “ECD SAVOY 2019” (arquivo não-paginável, fl. 121);
- “EFDs Contribuições SAVOY - 2017 a 2019” (arquivo não-paginável, fl. 122);

No desenvolvimento do procedimento fiscal, foram inúmeras as intimações produzidas na busca por esclarecimentos e constatações:

- Termo de Intimação Fiscal nº 1 (fls. 870/872);
- Termo de Intimação Fiscal nº 2 (fls. 896/900);
- Termo de Intimação Fiscal nº 3 (fls. 961/964);
- Termo de Intimação Fiscal nº 4 (fls. 1058/1061);
- Termo de Intimação Fiscal nº 5 (fls. 1121/1124);
- Termo de Intimação Fiscal nº 6 (fls. 1186/1188);
- Termo de Intimação Fiscal nº 1 - Coty (fls. 1199/1201);
- Termo de Reintimação Fiscal - Coty (fls. 2131/2132);
- Termo de Intimação Fiscal nº 2 - Coty (fls. 2142/2145);
- Termo de Intimação Fiscal nº 3 - Coty (reintima-se a esclarecer, fls.

3596/3598);

Ao longo do procedimento fiscal, a autoridade fiscal constatou que a SAVOY INDUSTRIA DE COSMETICOS S.A., CNPJ 15.392.876/0001-06, fabricava, como industrial, produtos sujeitos à tributação monofásica e os remetia à sua controladora integral, COTY BRASIL COMERCIO LTDA. - COTY, CNPJ 22.137.853/0001-02, por valores expressivamente inferiores aos necessários para a sua manutenção, ocasionando prejuízos sistemáticos na industrial. Essa operação deficitária tinha por objetivo a redução da base de cálculo desses tributos na SAVOY.

Ao discorrer sobre as atividades da fiscalizada e o fluxo de produção das mercadorias, a autoridade fiscal constatou que a COTY (controladora) detinha 100% das ações da SAVOY (subsidiária integral).

Além de ser subsidiária integral, a SAVOY repassava a quase totalidade de sua produção à COTY. Apenas no ano de 2016 é que houve a venda relevante, de 5% da produção, a outra empresa, HYPERMARCAS S.A., que era controladora da SAVOY até 31/12/2015.

Assim, nos anos de 2016 a 2020, os produtos industrializados pela SAVOY eram repassados, na sua totalidade, à sua controladora, seja ao GRUPO HIPERMARCAS, do qual a COSMED fazia parte, ou, posteriormente, à COTY (antes denominada NOVITÁ), conforme quadro elaborado pela autoridade fiscal, obtido a partir das Notas Fiscais Eletrônicas emitidas pela SAVOY:

Ano	CPF/CNPJ do Participante	Nome do Participante	Valor dos produtos	%
2016	22.137.853/0001-02	NOVITA DISTRIBUICAO ARM. E TRANP SA	685.195.768,19	94,39%
2016	02.932.074/0042-60	HYPERMARCAS SA	39.526.512,42	5,45%
2016	61.082.426/0012-89	COSMED IND DE COSM E MED SA	1.145.281,12	0,16%
2016	02.003.095/0001-22	FLEXICOTTON IND E COM PROD	48.774,42	0,01%
Total			725.916.336,15	

Ano	CPF/CNPJ do Participante	Nome do Participante	Valor dos produtos	%
2017	22137853	NOVITA DISTRIBUICAO ARM. E TRANP SA	954.253.250,93	98,97%
2017	61082426	COSMED IND DE COSM E MED SA	9.855.614,42	1,02%
2017	23746649	HFC BRASIL COM DE COSMETICOS LTDA	63.019,94	0,01%
2017	02003095	FLEXICOTTON IND E COM PROD	24.220,12	0,00%
2017	12115869	BESTWAY DO BRASIL LOGISTICA LTDA	1.797,99	0,00%
2017	02138483	PROVIDER INDUSTRIA E COMERCIO LTDA	499,25	0,00%
Total			964.198.402,65	

Ano	CPF/CNPJ do Participante	Nome do Participante	Valor dos produtos	%
2018	22137853	COTY BRASIL COMERCIO LTDA	970.559.126,56	100,00%
2018	61082426	COSMED IND DE COSM E MED SA	46.934,73	0,00%
Total			970.606.061,29	100,00%

Ano	CPF/CNPJ do Participante	Nome do Participante	Valor dos produtos	%
2019	22137853	COTY BRASIL COMERCIO LTDA	1.043.677.452,10	100,00%
Total			1.043.677.452,10	

Cabe o registro de que NOVITÁ DISTRIBUIÇÃO ARMAZENAMENTO E TRANSPORTES S.A. foi o primeiro nome adotado pela Controladora (mesmo CNPJ nº 22.137.853/0001-02).

Ano	Nome Empresarial	CNPJ	Percentual s/ Capital Total
2016	NOVITÁ DISTRIBUIÇÃO ARMAZENAMENTO W TRANSPORTE S.A.	22.137.853/0001-02	100,00
2017	NOVITÁ DISTRIBUIÇÃO ARMAZENAMENTO E TRANSPORTE S.A.	22.137.853/0001-02	100,00
2018	COTY BRASIL COMERCIO LTDA	22.137.853/0001-02	100,00
2019	COTY BRASIL COMERCIO LTDA	22.137.853/0001-02	100,00

Ademais, além de a COTY ser detentora de 100% do capital da SAVOY (mesmo grupo econômico), a autoridade fiscal constatou que a COTY também é a proprietária da marca dos produtos que a SAVOY industrializa, conforme consta do item 1.1.1 do “Contrato de Comercialização Exclusiva, Distribuição e Outras Avenças”.

Com base nos dados das notas fiscais de saída de mercadorias emitidas pela SAVOY com destino à COTY, e desta para TERCEIROS, a autoridade fiscal efetuou a comparação entre os preços unitários de cada produto comercializado pelas duas empresas.

Nesta análise, verificou-se que o preço unitário das mercadorias com tributação monofásica do PIS/PASEP e da Cofins registradas nas notas fiscais de saída da COTY foi significativamente superior aos registrados nas notas fiscais de saída pela SAVOY.

Nota-se, pela análise da tabela elaborada pela fiscalização intitulada “Comparativo de valor unitário SAVOY x COTY”, a significativa variação de preço praticado na venda da industrial para a sua controladora e desta para terceiros,

sendo, em média, 98% superior na venda da COTY para terceiros em relação ao valor de aquisição dos produtos em sua controlada, podendo chegar, em alguns casos, a quatro vezes essa diferença.

Ao contrário das justificativas apresentadas pela SAVOY, a autoridade fiscal assim concluiu:

“Quando um vendedor tem somente uma cliente, sendo essa cliente sua controladora integral, e que a marca do produto a ser manufaturado é também de propriedade da controladora, não podendo o vendedor, atualmente, revender para terceiros a produção, pois não é titular ou licenciada das marcas desses produtos, não há que se falar em preço definido pelo mercado. Quem define o preço, nessa situação, é tão somente a controladora, de acordo com seus interesses empresariais

Como controladora integral da SAVOY, é a COTY quem define os administradores da FISCALIZADA. Assim, os interesses da CONTROLADORA certamente serão considerados em decisões da SAVOY que afetem a COTY. Vê-se claramente essa situação quando a Sra. Patrícia Diniz de Paiva, CPF 965.846.297-91 é, ao mesmo tempo, Diretora Administrativa Financeira da SAVOY, de 03/2016 a 09/2018, e administradora da COTY, de 07/2016 a 08/2019” – fls. 41/42.

Após demonstrar que a SAVOY e a COTY não possuem a autonomia que alegam ter, o resultado líquido deficitário da SAVOY ao longo dos anos, que contou com prejuízos nos anos de 2016, 2017, 2018 e 2020, bem como que o markup (processo de adicionar margem fixa a custo-base) insuficiente de 7% para os anos de 2018 e 2019 foi o mesmo para todos os produtos, a autoridade fiscal demonstrou que a SAVOY não realiza, de fato, uma administração voltada para a obtenção de lucro.

Em resumo:

“No presente caso, em que a SAVOY é subsidiária integral da empresa na qual vende toda a sua produção, sendo que a marca desses produtos é de propriedade dessa mesma empresa compradora e que, como controladora integral, tem poder de definição de quem administrará a SAVOY, e, consequentemente, da política de preços a ser adotada, vê-se que a não importância dada a questão da mensuração, com a falta de critérios sólidos para essa apuração, não é apenas uma desorganização empresarial.

Vê-se nas Demonstrações de Resultado do Exercício, anteriormente apresentadas, que os preços dos produtos repassados da SAVOY à sua Controladora estão sistematicamente aquém do valor que seria devido para a manutenção da empresa ao longo do tempo

Cabe questionar se uma Controladora que visasse apenas os interesses de sua Controlada agiria dessa forma com o patrimônio dessa empresa. Se a COTY, como Controladora, permitiria que os produtos que deveriam ser produzidos apenas para gerar recursos à entidade fossem disponibilizados abaixo do valor de produção, acrescentado das despesas e da margem de lucro adequada, não a ela própria, como ocorreu, mas ao mercado em geral.

Certamente essa falta de critérios na definição dos preços dos produtos vendidos para terceiros pela COTY não ocorre. A partir de 2017, ano seguinte à aquisição dos ativos da SAVOY pela COTY, a atacadista apresentou sucessivos resultados positivos.

Criou-se, assim, uma estrutura não para desenvolvimento da Controlada, mas, sim, para atendimento das necessidades da Controladora, para que essa pudesse reduzir a carga tributária dos tributos PIS/Pasep, Cofins e IPI, em flagrante desrespeito à legislação em vigor” – fls. 53/54.

Ao final do capítulo que buscou analisar as atividades do grupo econômico, a autoridade fiscal assim concluiu:

“Vê-se, então, pelos documentos e demais informações apresentadas neste relatório, que a prática do GRUPO COTY nada mais é do que um planejamento tributário ilícito, cujo único objetivo da segregação das atividades da empresa entre a industrial e atacadista é reduzir consideravelmente a tributação de PIS/Pasep, Cofins e IPI⁴ de seus produtos, mediante o subfaturamento pela SAVOY, o que acaba por transferir para a COTY a quase totalidade da margem de lucro que deveria compor o preço do produto industrializado.

Sendo os produtos sob análise de tributação monofásica na INDUSTRIAL, e estando os valores subfaturados, a base de cálculo desses tributos, conseqüentemente, será reduzida artificialmente.

Considerando a análise de todas as informações apresentadas pelos estabelecimentos industrial e atacadista, e ainda, a legislação aplicável, resta evidente que a estrutura criada pelo grupo empresarial visou resguardar o resultado econômico es ao mesmo tempo, obter um menor pagamento de PIS/Pasep, Cofins e IPI.

⁴ O presente auto de infração se refere apenas aos tributos PIS/Pasep e Cofins” – fl. 59.

No capítulo 2. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA, a autoridade fiscal discorreu sobre o tema e concluiu que, no caso em análise, os produtos industrializados pela SAVOY eram remetidos para sua Controladora Integral, a COTY. Considerando a concentração da tributação nas receitas auferidas pela Industrial, esses produtos eram transferidos para a Atacadista com preços subfaturados, muito abaixo do valor de mercado, reduzindo indevidamente a Cofins e a Contribuição para o PIS/Pasep. Criou-se, portanto, um suporte fático artificial para transferência de receitas da indústria para a sua Controladora, em vista do regime de tributação diferenciado.

No período fiscalizado, a SAVOY auferiu receitas com a venda de produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, por ela industrializados. Tais produtos, de acordo com os arts. 1º e 2º da Lei nº 10.147/2000, estão sujeitos ao regime de tributação monofásica na indústria ou no importador.

No capítulo 3. REQUALIFICAÇÃO DOS FATOS JURIDICOS, a autoridade fiscal expôs a síntese dos elementos em que as suas conclusões estão fundamentadas e concluiu que as transações entre SAVOY e COTY foram mera movimentação de estoque com transferência, desconexa com a realidade fática, de receitas da Industrial para a Controladora. As operações de venda ocorreram, na verdade,

entre a SAVOY e clientes que constam como destinatários das notas fiscais da Controladora.

Esclareceu, ainda, que a Fiscalização não está desconsiderando a personalidade jurídica da SAVOY ou da COTY. Na verdade, estão sendo desconsideradas as transações artificiais entre Industrial e Controladora, referentes unicamente à venda dos produtos elencados (produtos de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal).

No capítulo 4. RECOMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO, a autoridade fiscal concluiu, pelas informações apresentadas, que a saída de produtos da SAVOY para a sua Controladora direta não representou, de fato, venda de mercadoria, e, sim, um artifício para a redução indevida da base de cálculo de tributos.

Assim, para a recomposição da base de cálculo, foram utilizadas operações efetivamente realizadas pelo grupo, que são as vendas efetuadas pela COTY.

A fiscalização demonstrou a metodologia aplicada para a apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita auferida com a venda de produtos adquiridos da SAVOY:

Preço de venda da mercadoria pela Atacadista
(-) Descontos incondicionais
(-) ICMS destacado pela Atacadista (após 15/3/2017)
(=) Base de cálculo de PIS/Pasep e Cofins
(*) Aliquotas do regime monofásico (2,2% e 10,3%)
(=) Débito de PIS/Pasep e Cofins
(-) Crédito de PIS/Cofins referente a devoluções de vendas
(=) PIS/Pasep e Cofins calculados
(-) PIS/Pasep e Cofins declarados pelo sujeito passivo
(=) PIS/Cofins devidos

Com base nessa metodologia, foram apurados os valores expostos na tabela de fls. 63/64 para os meses de 02/2017 a 12/2019.

Na recomposição efetuada, visando encontrar a correta base de cálculo dos tributos em análise, a autoridade fiscal intimou a COTY para que confirmasse as informações de venda dos produtos comercializados com alíquota zero dos tributos PIS/Pasep e Cofins, totalizada por mês, que se tratou de tributação monofásica na indústria, e que tiveram origem em produtos adquiridos da SAVOY (Termo de Intimação Fiscal nº 2 – Coty, fls. 2142/2145).

Assim, com base na resposta da COTY, foram consideradas as aquisições realizadas da SAVOY que tiveram tributação monofásica, de acordo com a Lei nº 10.147/2000.

No capítulo 5. MULTA DE OFÍCIO, a autoridade fiscal apresentou os elementos de prova que demonstram a artificialidade das operações, o dolo das condutas e o conluio decorrente do ajuste entre SAVOY e COTY visando a redução indevida de tributos mediante fraude.

Em resumo:

“Todas essas operações, realizadas entre empresas do mesmo grupo econômico, foram perpetradas cuidadosamente e não tiveram substrato na realidade dos fatos, como já demonstrado, o que revela o dolo das condutas.

Tais condutas tiveram como único objetivo a redução indevida dos tributos. Esse objetivo foi atingido por meio da alteração de uma das características essenciais do fato gerador, in casu, a base de cálculo dos tributos, visto que o sujeito passivo utilizou como preço das operações valores fictos subfaturados- E o principal item formador da base de cálculo dos tributos incidentes sobre a receita, como é o caso das contribuições Cofins e PIS/Pasep, é o preço escriturado em documento fiscal próprio. Tais condutas se subsumem ao conceito de fraude estampado no art. 72 da Lei nº 4.502/1964, anteriormente transcrito neste termo.

Não seria razoável entender que tais condutas tivessem ocorrido por mero erro ou entendimento equivocado da Contribuinte. Ora, a transferência de receitas do sujeito passivo para uma distribuidora atacadista do mesmo grupo, mediante uma política de preços deficitária, não possuiu qualquer razão efetiva extratributária.

Assim, houve a modificação intencional de uma característica essencial do fato gerador da obrigação tributária, visto que os produtos industrializados pela SAVOY tiveram como clientes, de fato, aqueles constantes das Notas Fiscais emitidas pela COTY. Essa ação do Grupo Coty visava unicamente reduzir o montante dos tributos devidos, ocasionando a fraude, descrita no art. 72 da Lei no 4.502, anteriormente descrito.

Também ficou caracterizado o conluio (art. 73 da Lei nº 4.502/1964) entre as empresas envolvidas nas operações fraudulentas. Demonstrou-se, ao longo deste relatório, o ajuste entre SAVOY e a COTY visando a redução indevida de tributos mediante fraude.

A COTY recebia a preços subfaturados os produtos e, em virtude dos sucessivos prejuízos que essa ação acarretava à SAVOY, com a redução do patrimônio da Industrial, a COTY efetuava aumento de capital, propiciando manutenção da estrutura de sua subsidiária” – fls. 67/68.

Em decorrência, aplicou-se a multa qualificada de 150% sobre os tributos lançados de ofício, conforme determina o § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, em virtude das infrações relatadas.

No capítulo 6. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA, a autoridade fiscal reforçou que, em face de todos os fatos apurados, com qualificação da multa de ofício, foi repercutida responsabilidade sobre o crédito tributário, levando em consideração elementos que indicam a participação solidária, haja vista a existência de interesse conjunto em se beneficiarem da infração tributária.

Concluiu que a COTY é responsável solidária pelos ilícitos trazidos no Termo de Verificação Fiscal, com a participação efetiva na fraude perpetrada pelo grupo econômico, que configurou um planejamento tributário ilícito, executando atos que foram determinantes no estabelecimento de preços subfaturados nas operações entre indústria e atacadista interdependente, resultando na redução indevida das contribuições sujeitas ao regime monofásico.

Em suma, a Atacadista atuou nas operações, na condição de compradora dos produtos da SAVOY, a preços subfaturados, tendo em vista o objetivo único do

grupo econômico em reduzir o pagamento de tributos, mediante fraude e conluio, sendo, portanto, solidariamente responsável pelos créditos tributários especificados no Termo de Verificação Fiscal, consoante previsão do art. 124, inc. I, do CTN.

Ao final, no capítulo 7. AUTUAÇÃO, a autoridade fiscal encerrou a análise com o lançamento da Contribuição para o PIS/Pasep da Cofins decorrentes das infrações descritas no Termo de Verificação Fiscal, relativas às obrigações tributárias surgidas durante os períodos de 02/2017 a 12/2019.

Às fls. 116/117, consta Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento Total do Procedimento Fiscal, direcionado à SAVOY.

Já às fls. 3616/3618, consta Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento Total do Procedimento Fiscal – Responsabilidade Tributária, direcionado à COTY.

Devidamente cientificadas dos lançamentos de ofício, a SAVOY apresentou a Impugnação de fls. 3627/4554 e a COTY apresentou a Impugnação de fls. 4558/4671, ambas com as suas razões de discordância, consoante resumo abaixo:

IMPUGNAÇÃO SAVOY

- *Fls. 3627/3707 – Peça de Impugnação da SAVOY;*

De maneira preliminar e fática, a SAVOY procurou demonstrar a absoluta incoerência e inconsistência da autuação fiscal, o que é suficiente para o reconhecimento da nulidade e/ou da necessidade de cancelamento do Auto de Infração:

- *1ª Incoerência - O Auto de Infração respeita a personalidade jurídica da Coty Brasil, mas ignora a sua existência;*
- *2ª Incoerência - O Auto de Infração aplica a teoria da substância sobre a forma, mas não questiona a substância das operações;*
- *3ª Incoerência - O Auto de Infração questiona as operações entre partes relacionadas, mas não aponta nenhum dispositivo legal que vede essas operações ou permita o arbitramento da base de cálculo do PIS e da COFINS;*
- *4ª Incoerência - O Auto de Infração não aponta nenhum fundamento legal para a requalificação dos fatos jurídicos;*
- *5ª Incoerência - O Auto de Infração está fundamentado em meras presunções.*

No mérito, a SAVOY procurou demonstrar e comprovar, por meio de documentação hábil e idônea, que:

- *Existem razões econômicas para a segregação de atividades entre a entidade industrial e a comercial;*

- *Inexiste qualquer irregularidade nos Contratos de Comercialização firmados entre a Requerente e a Coty Brasil;*
- *O Auto de Infração ofende a liberdade de organização empresarial;*
- *Existe jurisprudência administrativa favorável sobre o assunto.*

Ainda no mérito, a SAVOY procurou demonstrar a legitimidade dos preços por ela praticados nas operações com a COTY e, conseqüentemente, a impossibilidade de requalificação dos fatos jurídicos:

- *1º Motivo - Inexistência de Fundamentação Legal;*
- *2º Motivo - Inexistência de observância ao artigo 148 do CTN;*
- *3º Motivo - Inexistência de razoabilidade no arbitramento da base de cálculo;*
- *4º Motivo - Regularidade dos preços praticados pela Requerente;*

Caso o Auto de Infração não seja integralmente cancelado, A SAVOY procurou demonstrar que não praticou qualquer ato fraudulento e, por isso, a multa qualificada de 150% deve ser cancelada ou ao menos deve ocorrer a sua redução a patamares mais razoáveis.

Ainda sobre a multa, caso seja mantida a sua exigência, a SAVOY formulou capítulo específico intitulado “NÃO INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE A MULTA APLICADA”, para requerer que a exigência dos juros seja limitada única e exclusivamente aos valores de principal, excluindo-se tal exigência com relação à multa de ofício.

Isso porque a aplicação de juros sobre o valor das multas fiscais não é realizada com amparo em lei, mas no Parecer MF nº 28, de 2.4.1998 (“Parecer 28/98”), emitido pela Coordenação Geral do Sistema de Tributação (“COSIT”), motivo pelo qual a C. CSRF, no julgamento do Recurso de Divergência nº 202-131.351, em 6.5.2008, pacificou a questão acerca da ilegalidade da incidência dos juros moratórios (seja a taxa SELIC ou o percentual de 1% ao mês) sobre a multa aplicada no âmbito federal.

Pelo exposto, a SAVOY tem por comprovada a exatidão dos procedimentos adotados e a total improcedência do Auto de Infração, bem como o equívoco cometido pela Fiscalização ao interpretar os fatos e o Direito a eles aplicável neste caso.

Assim sendo, a SAVOY pleiteia que a presente Impugnação seja integralmente acolhida, a fim de que seja reconhecida a insubsistência integral do Auto de Infração ora questionado, com o conseqüente cancelamento da exigência fiscal (principal, multa e juros), determinando-se ao final o arquivamento do presente Processo Administrativo.

A SAVOY protesta ainda pela juntada posterior de documentos que possam se fazer necessários, nos termos do artigo 16, § 4º, alínea “a” do Decreto

70.235/72, bem como do princípio da verdade material que orienta o processo administrativo fiscal.

- *Fls. 3708/3730 – Documentos de Identificação e Representação;*
- *Fls. 3731/4554 – Anexos.*
 - *Doc. nº 01: Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ);*
 - *Doc. nº 02: Contrato de Comercialização Exclusiva, Distribuição e Outras Avenças, incluindo o Anexo I – Marcas;*
 - *Doc. nº 03: Análise da estrutura organizacional e da precificação das empresas Savoy e Coty – Parecer LCA, incluindo o Anexo I - Reestruturação das demonstrações contábeis das empresas Savoy e Coty;*
 - *Docs. nº 04, 05 e 06: Documentos societários de empresas do Grupo Coty localizadas na França, no Reino Unido e nº México;*
 - *Doc. nº 07: Contrato de Cessão e Transferência;*
 - *Doc. nº 08: Termo de Acordo de Regime Especial – TARE nº 196/15-GSF, entre a Secretaria de Estado da Fazenda do Estado de Goiás e a empresa denominada NOVITÁ DISTRIBUIÇÃO, ARMAZENAMENTO E TRANSPORTA S.A.;*
 - *Doc. nº 09: Contrato de Representação, Comercialização Exclusiva e Outras Avenças, incluindo o Anexo I – Marcas;*
 - *Doc. nº 10: ANVISA - DOSSIÊ ELETRÔNICO DO PROCESSO - 25351.580404/2020-77, Referente à TRANSAÇÃO Nº 191842022, DATA: 27/01/2022 11:36; DOSSIÊ ELETRÔNICO DO PROCESSO - 25351.873798/2020-12, Referente à TRANSAÇÃO Nº 6548082020, DATA: 01/09/2020 18:40; DOSSIÊ ELETRÔNICO DO PROCESSO - 25351.285043/2020-58, Referente à TRANSAÇÃO Nº 9777802020, DATA: 22/12/2020 08:08; DOSSIÊ ELETRÔNICO DO PROCESSO - 25351.069295/2019-06, Referente à TRANSAÇÃO Nº 4433452019, DATA 24/05/2019 08:32; DOSSIÊ ELETRÔNICO DO PROCESSO - Referente à TRANSAÇÃO Nº 9386422020, DATA: 10/12/2020 14:22; DOSSIÊ ELETRÔNICO DO PROCESSO - 25351.535269/2019-71; Referente à TRANSAÇÃO Nº 9026452021; DATA: 15/10/2021 14:39;*
 - *Doc. nº 11: Notas Fiscais Eletrônicas de Vendas da SAVOY;*
 - *Doc. nº 12: Comprovantes de Transação Bancária;*
 - *Doc. nº 13: Notas Fiscais Eletrônicas de Compras da SAVOY ▪ Doc. nº 14: Ata de Assembleia Geral Extraordinária da SAVOY, realizada em 21/11/2017;*
 - *Doc. nº 15: Exibição de saldos conta do Razão (Extratos da SAVOY);*

IMPUGNAÇÃO COTY:

- *Fls. 4558/4588 – Peça de Impugnação da COTY;*

Preliminarmente, a COTY apresentou as razões centrais que demonstram a nulidade absoluta do Auto de Infração, que devem ser interpretadas sempre em conjunto com o a integralidade dos fatos, argumentos e documentos apresentados na Impugnação protocolada pela SAVOY:

- *O Auto de Infração respeita a personalidade jurídica da Requerente, mas ignora a sua existência;*
- *O Auto de Infração aplica a teoria da substância sobre a forma, mas não questiona a substância das operações;*
- *O Auto de Infração questiona as operações entre partes relacionadas, mas não aponta nenhum dispositivo legal que vede essas operações ou permita o arbitramento da base de cálculo do PIS e da COFINS;*
- *O Auto de Infração não aponta nenhum fundamento legal para a requalificação dos fatos jurídicos;*
- *O Auto de Infração está fundamentado em meras presunções.*

Tendo em vista o acima exposto, a COTY requer o cancelamento pronto e integral da exigência fiscal discutida no presente PAF.

No mérito, a COTY apresentou as questões específicas, que devem ser interpretadas sempre em conjunto com o a integralidade dos fatos, argumentos e documentos apresentados na Impugnação protocolada pela SAVOY:

- *Existem razões econômicas para a segregação de atividades entre a entidade industrial e a comercial;*
- *Inexiste qualquer irregularidade nos Contratos de Comercialização firmados entre a Savoy e a Requerente;*
- *O Auto de Infração ofende a liberdade de organização empresarial;*
- *Existe jurisprudência administrativa favorável sobre o assunto;*
- *Regularidade dos preços praticados pela Savoy nas vendas para a Requerente;*

Portanto, é imperiosa a necessidade de cancelamento integral da presente autuação também em razão dos argumentos de mérito acima sumarizados, que comprovam a regularidade de toda a operação e refutam as alegações infundadas da Fiscalização.

Por fim, caso o Auto de Infração não seja integralmente cancelado, a COTY entende que restou demonstrada a inexistência de qualquer ato fraudulento e, por isso, a multa qualificada de 150% deve ser cancelada ou ao menos reduzida a patamares mais razoáveis.

CONCLUSÕES E PEDIDOS

A Impugnação é tempestiva e deve ser integralmente apreciada e acolhida em suas razões de fato e de Direito, que demonstram a total improcedência desta infundada exigência fiscal e sobretudo da responsabilização da COTY solidariamente.

Preliminarmente, a COTY requer a declaração de nulidade do Auto de Infração por falta de descrição clara e precisa dos fatos que levaram à imputação de responsabilidade tributária solidária. Não há, no TVF, nenhum elemento, prova ou indício – direto ou indireto - que possa justificar a atribuição de vínculo de responsabilidade solidária à COTY.

Conclui-se, portanto, que a Fiscalização imputou responsabilidade solidária à COTY com base na simples presunção, o que não pode ser admitido.

Caso não se entenda pelo cancelamento do Termo de Responsabilidade Tributária com base na nulidade acima, a COTY requer que seja afastada a sua responsabilidade solidária com base nas seguintes razões de Direito:

- (i) Primeira Razão - Inaplicabilidade do artigo 124, inciso I, do CTN;*
- (ii) Segunda Razão - Inexistência de interesse comum;*
- (iii) Terceira Razão - Inexistência de conluio;*
- (iv) Quarta Razão - Suposta fraude ou conluio não pode ensejar responsabilidade solidária com base no artigo 124, I, do CTN;*
- (v) Quinta Razão - Improcedência do próprio Auto de Infração.*

Considerando todo o acima exposto, portanto, a COTY tem por comprovada a exatidão dos procedimentos adotados e a total improcedência do Termo de Responsabilidade Tributária e do Auto de Infração, bem como o equívoco cometido pela Autoridade Fiscal ao interpretar os fatos e o Direito a eles aplicável neste caso.

Assim sendo, a COTY pleiteia o acolhimento integral da presente Impugnação para afastamento da responsabilidade tributária a si atribuída, o cancelamento integral do Auto de Infração e o consequente arquivamento do Processo Administrativo.

A COTY protesta ainda pela juntada posterior de documentos que possam se fazer necessários, nos termos do artigo 16, §4º, alínea “a” do Decreto 70.235/72, bem como do princípio da verdade material que orienta o processo administrativo fiscal

- *Fls. 4589/4648 – Documentos de Identificação e Representação;*
- *Fls. 4649/4671 – Anexos.*
 - *Doc. nº 01: Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ);*
 - *Doc. nº 02: Contrato de Comercialização Exclusiva, Distribuição e Outras Avenças, incluindo o Anexo I – Marcas;*

Por fim, atualizados os sistemas de controle, o PAF foi remetido para análise e julgamento desta 4ª Turma de Julgamento da DRJ 01.

A Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 01, por meio do Acórdão nº 101-026.998, de 25 de março de 2024, decidiu, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte as impugnações apresentadas pela Contribuinte e pela Responsável Tributária Solidária, mantendo em parte o crédito tributário em litígio, conforme entendimento resumido na seguinte ementa:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 28/02/2017 a 31/12/2019

PIS. PASEP. COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. PRODUTOS DE PERFUMARIA, DE TOUCADOR OU DE HIGIENE PESSOAL. REGIME MONOFÁSICO. LEI Nº 10.637/2002. LEI Nº 10.833/2003. LEI Nº 10.147/2000.

A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins devidas pelas pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação de produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal serão calculadas, respectivamente, com base nas alíquotas de 2,2% e 10,3%;

São reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda desses produtos pelas pessoas jurídicas não enquadradas na condição de industrial ou de importador.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 28/02/2017 a 31/12/2019

PIS. PASEP. COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. LANÇAMENTO. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. DECISÃO. MESMOS FUNDAMENTOS.

Aplicam-se ao lançamento da Contribuição para o PIS/Pasep as mesmas razões de decidir aplicáveis à Cofins, quando ambos os lançamentos recaírem sobre idêntico suporte fático.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 28/02/2017 a 31/12/2019

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO OU DA NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO. HIPÓTESES TAXATIVAS DO PAF (DECRETO Nº 70.235/1972).

O PAF dedica capítulo específico às nulidades, prevendo, de forma taxativa, as suas hipóteses. Não há que se falar em nulidade quando o lançamento observa todos os requisitos previstos no artigo 142 do CTN e no art. 59 do PAF.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ALEGAÇÃO DE NULIDADE. NÃO DEMONSTRAÇÃO DE PREJUÍZO PARA A DEFESA. IMPOSSIBILIDADE.

A declaração de nulidade de um auto de infração, de uma notificação de lançamento ou de um despacho decisório requer a demonstração, por parte da

interessada, da existência de efetivo prejuízo ao seu direito de defesa, condicionante esta que não se mostra atendida no caso em que a requerente demonstra pleno conhecimento das infrações que lhe foram imputadas, bem como que dispõe das informações necessárias e suficientes ao pleno exercício do seu direito.

PROCEDIMENTOS FISCAIS. COLETA DE INFORMAÇÕES, DADOS, DOCUMENTOS, ESCLARECIMENTOS.

Para determinar o crédito tributário e verificar a ocorrência de infrações à legislação tributária, o procedimento fiscal colherá dados, informações e indícios, com base no exame de livros e documentos, na escrituração contábil, ou qualquer outro elemento de prova admitido em lei, bem como em informações ou esclarecimentos do sujeito passivo ou de terceiros que possam, de qualquer forma, esclarecer situações de interesse para a fiscalização do tributo.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SONEGAÇÃO. FRAUDE. CONLUÍO. CABIMENTO. PREVISÃO EM LEGISLAÇÃO. ALTERAÇÃO. LEI Nº 14.689/2023. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Sempre que restar configurada a sonegação, a fraude ou o conluio, previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, o percentual da multa de que trata o inc. I do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 deverá ser majorado, nos termos do parágrafo 1º deste mesmo artigo.

A lei aplica-se a ato ou fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, tratando-se de ato não definitivamente julgado, nos termos do art. 106, inciso II, "c", do CTN.

Quando aplicada antes da vigência da Lei nº 14.689/2023 e fixada em 150%, a multa de ofício qualificada será reduzida a 100% no caso de não ser verificada a reincidência do sujeito passivo.

SELIC PARA APURAÇÃO DOS JUROS. 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

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 108. ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL DO STJ.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM. CTN. PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 04/2018.

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

A responsabilidade tributária solidária a que se refere o inc. I do art. 124 do Código Tributário Nacional decorre de interesse comum da pessoa responsabilizada na situação vinculada ao fato jurídico tributário, que pode ser tanto o ato lícito que gerou a obrigação tributária como o ilícito que a desfigurou.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS. NÃO VINCULAÇÃO.

Salvo as exceções expressas no ordenamento jurídico pátrio, as referências a entendimentos judiciais ou de segunda instância administrativa, bem como a manifestações da doutrina especializada, não vinculam os julgamentos emanados pelas Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Por bem sintetizar a decisão adotada pela D. DRJ, merece transcrição a conclusão do voto do i. relator:

Diante do exposto e tudo mais que consta dos autos, VOTO no sentido de julgar procedente em parte as impugnações apresentadas pela Contribuinte SAVOY e pela Responsável Tributária Solidária COTY para:

- i. manter integralmente os valores apurados lançados, consubstanciados nos Autos de Infração de fls. 02/17(Contribuição para o PIS/Pasep) e fls. 18/32 (Cofins);*
- ii. reduzir tão somente a multa de ofício qualificada aplicada, de 150% para 100%, por conta da retroatividade benigna decorrente do art. 106, inc. II, "c", do CTN;*
- iii. manter a responsabilização tributária solidária da COTY.*

Com base no artigo 34 do Decreto nº 70.235/72 e Portaria MF nº 02, de 17/01/2023, a autoridade julgadora de 1ª instância recorreu de ofício, por se tratar de decisão que exonerou o sujeito passivo e o responsável tributário do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

A recorrente Savoy Indústria de Cosméticos S.A. interpôs Recurso Voluntário, reiterando os argumentos expostos na impugnação e pleiteando, em breve síntese, o seguinte:

[...] a Recorrente tem por comprovada a exatidão dos procedimentos adotados e a total improcedência dos Autos de Infração, bem como o equívoco cometido pela Fiscalização e pelo Acórdão Recorrido ao interpretar os fatos e o Direito a eles aplicável neste caso.

367. Sendo assim, a Recorrente pleiteia o ACOLHIMENTO INTEGRAL DO PRESENTE RECURSO VOLUNTÁRIO, com o consequente cancelamento do Auto de Infração e arquivamento deste processo administrativo.

A recorrente Coty Brasil Comércio S.A. interpôs Recurso Voluntário, reiterando os argumentos expostos na impugnação e pleiteando, em breve síntese, o seguinte:

[...] a Recorrente tem por comprovada a exatidão dos procedimentos adotados e a total improcedência dos Autos de Infração e do Termo de Responsabilidade Tributária, bem como o equívoco cometido pela Autoridade Fiscal e pelo Acórdão Recorrido ao interpretar os fatos e o Direito a eles aplicável neste caso.

133. Assim sendo, a Recorrente pleiteia o acolhimento integral do presente Recurso Voluntário para afastamento da responsabilidade tributária a si atribuída, o cancelamento integral dos Autos de Infração e o consequente arquivamento do Processo Administrativo.

A União – Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, em que pugna pelo não provimento dos Recursos Voluntários, para que seja mantida a decisão recorrida.

Por fim, a recorrente Savoy Indústria de Cosméticos S.A. apresentou manifestação às Contrarrazões da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, requerendo que “*[...] sejam apreciados por este E. CARF todos os documentos, informações e fundamentos apresentados por ela nos autos deste processo administrativo, para o fim de se dar integral provimento ao Recurso Voluntário interposto, com o objetivo de reformar o Acórdão Recorrido, naquilo em que ela não reconheceu ser improcedente a exigência fiscal formulada, com o consequente integral cancelamento do Auto de Infração, juntamente com as penalidades e juros aplicados, para baixa dos débitos demandados e posterior arquivamento do processo administrativo*”.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues**, Relator.

Recursos Voluntários

Os Recursos Voluntários são tempestivos e cumprem com os requisitos formais de admissibilidade, devendo, por conseguinte, serem conhecidos.

Antes de adentrar na análise das alegações trazidas nos Recursos Voluntários, cumpre sintetizar as questões fáticas e jurídicas que fundamentam a autuação objeto da presente controvérsia.

Conforme supra relatado, a autoridade fiscal constatou que a Savoy (industrial) fabricava produtos do setor de higiene pessoal, perfumaria e cosméticos (HPPC) - sujeitos à tributação monofásica das contribuições ao PIS e da COFINS -, remetendo quase a totalidade de sua produção à sua controladora integral, Coty (comercial). Além de ser detentora de 100% do capital da Savoy, a Coty também é a proprietária da marca dos produtos que a Savoy industrializa, conforme consta do item 1.1.1 do “Contrato de Comercialização Exclusiva, Distribuição e Outras Avenças”.

Comparando as notas fiscais de saída de mercadorias emitidas pela Savoy com destino à Coty, e desta para terceiros, a autoridade fiscal verificou que o preço unitário das mercadorias com tributação monofásica das contribuições ao PIS e da COFINS registradas nas notas fiscais de saída da Coty foi significativamente superior aos registrados nas notas fiscais de saída pela Savoy, sendo, em média, 98% superior, podendo chegar, em alguns casos, a quatro vezes essa diferença.

Considerando que a Savoy só teria a Coty como cliente, e que a marca do produto a ser manufaturado é também de propriedade da controladora, não podendo ser revendido pela industrial a terceiros - por não ser titular ou licenciada da marca -, a autoridade fiscal apontou que não haveria definição de preço pelo mercado, mas quem definiria o preço, nessa situação, seria tão somente a controladora de acordo com seus interesses empresariais.

Para corroborar seu entendimento, a autoridade fiscal destacou que, como controladora integral da Savoy, é a Coty quem define os administradores da industrial, de modo que os interesses da controladora certamente seriam considerados em decisões da Savoy que afetem a Coty. Neste sentido, ressaltou que a Sra. Patrícia Diniz de Paiva, foi, ao mesmo tempo, Diretora Administrativa Financeira da Savoy, de 03/2016 a 09/2018, e administradora da Coty, de 07/2016 a 08/2019.

Reforçando a interdependência entre as empresas, a autoridade fiscal destaca também que, nos termos do item 11.1 do Contrato de Comercialização Exclusiva, Distribuição e Outras Avenças, consta que *“a COTY reconhece que as fórmulas dos Produtos foram desenvolvidas pela SAVOY e são de propriedade desta última”*. Assim, segundo a fiscalização, *“[...] mesmo proprietária das marcas, a COTY não pode alterar a industrial que produzirá seus produtos tão facilmente como tenta fazer crer a SAVOY. Para isso, teria que alterar a fórmula de seus produtos, pois a propriedade industrial desses produtos pertence à fiscalizada [Savoy]”*.

Neste cenário, a fiscalização manifestou o entendimento de que a atacadista apenas segregou as atividades de industrialização e distribuição de seus produtos em empresas diferentes, por mera conveniência. Ressaltou que a contribuinte não demonstrou a existência de um objetivo empresarial na segregação das atividades de industrialização e distribuição de seus produtos, dentro do mesmo grupo empresarial, para concluir que *“[...] essa divisão das atividades teve como única finalidade alcançar, de forma indevida, a economia de tributos”*.

No que se refere aos critérios utilizados na formação de preços, apesar dos esclarecimentos prestados pela Savoy - de que leva *“[...] em consideração os custos e as despesas, também verifica o preço praticado na concorrência e revisa seus preços com frequência para garantir que esteja refletindo a dinâmica de custo, demanda do mercado e para que responda à concorrência e objetivos de lucros”* -, a autoridade fiscal apurou que o resultado líquido da industrial no período, entre os anos de 2016 e 2020, é majoritariamente negativo, o que não condiz com o objetivo de lucratividade buscado pela empresa e com a afirmação de que revisaria com frequência seus preços para garantir que esteja refletindo a dinâmica de custo.

Somado a isto, a autoridade fiscal constatou que o *markup* para os anos de 2018 e 2019 é o mesmo para todos os produtos, de 7% (sete por cento), não tendo a Savoy buscado alterá-lo mesmo diante dos prejuízos frequentes, o que se mostrou insuficiente para cobrir os desembolsos não diretamente relacionados ao processo fabril, acrescido do lucro esperado, razão pela qual concluiu que “[...] *os preços dos produtos repassados da Savoy à sua Controladora estão sistematicamente aquém do valor que seria devido para a manutenção da empresa ao longo do tempo*”.

Por outro lado, verificou-se que, a partir de 2017, ano seguinte à aquisição dos ativos da Savoy pela Coty, a atacadista apresentou sucessivos resultados positivos, o que, segundo a fiscalização, demonstraria que foi criada “[...] *uma estrutura não para desenvolvimento da Controlada, mas, sim, para atendimento das necessidades da Controladora, para que essa pudesse reduzir a carga tributária dos tributos PIS/Pasep, Cofins e IPI, em flagrante desrespeito à legislação em vigor*”.

Para corroborar seu entendimento, a autoridade fiscal destaca que “[...] *os sucessivos prejuízos ocasionados pela venda subfaturada de produtos da Savoy para sua Controladora poderiam ter diminuído significativamente o patrimônio da Controlada. Esse fato somente não ocorreu em virtude de aportes de capital realizados pela Coty em sua subsidiária*”, para concluir que “*houve, assim, uma opção deliberada para a manutenção da subsidiária não com sua atividade primária, a industrialização de produtos, mas, sim, com aportes da Controladora. Dessa forma, a Controladora poderia manter a estrutura da forma atual, evitando-se a descapitalização de sua subsidiária, continuando a utilizar essa estrutura para auferir benefícios tributários*”.

No que se refere aos documentos apresentados para demonstrar a negociação de preços, a autoridade fiscal entende não haver propriamente uma negociação comercial entre as empresas, mas apenas ajustes relacionados a um possível valor mínimo, uma vez que as mensagens e arquivos tratam especificamente de ajustes sobre preços de transferência, e não propriamente de negociação sobre um valor justo pelas mercadorias produzidas.

Em breve síntese, a autoridade fiscal conclui que:

“[...] a prática do GRUPO COTY nada mais é do que um planejamento tributário ilícito, cujo único objetivo da segregação das atividades da empresa entre a industrial e a atacadista é reduzir consideravelmente a tributação de PIS/Pasep, Cofins e IPI de seus produtos, mediante o subfaturamento pela SAVOY, o que acaba por transferir para a COTY a quase totalidade da margem de lucro que deveria compor o preço do produto industrializado. Sendo os produtos sob análise de tributação monofásica na INDUSTRIAL, e estando os valores subfaturados, a base de cálculo desses tributos, consequentemente, será reduzida artificialmente”.

Diante disto, a fiscalização afirma que buscou a verdadeira qualificação jurídica dos negócios praticados pela contribuinte com relação à venda de produtos sujeitos à incidência monofásica das contribuições ao PIS e da COFINS, obtendo a seguinte conclusão:

[...] as análises efetuadas mostraram que o único objetivo da transferência dessas mercadorias para a Controladora/Atacadista, em vez da venda direta da industrial para seus clientes finais, foi a redução indevida da base de cálculo de tributos – no âmbito federal, PIS, Cofins e IPI, não havendo qualquer propósito comercial ou razão econômica que justificasse a venda a preços artificialmente baixos.

De fato, ocorreu apenas movimentação física dessas mercadorias entre o depósito da Savoy e de sua Controladora. A operação real de venda pela Fiscalizada teve como destinatários aqueles constantes nas notas emitidas pela Atacadista. Consequentemente, os preços praticados pelo sujeito passivo na venda dos produtos discriminados neste TVF são aqueles constantes nas notas fiscais da Atacadista, a COTY.

[...]

É importante esclarecer que a fiscalização não está desconsiderando a personalidade jurídica da SAVOY ou da COTY. Na verdade, estão sendo desconsideradas as transações artificiais entre a Industrial e Controladora, referentes unicamente à venda dos produtos elencados anteriormente.

Concluiu-se que essas transações foram mera movimentação de estoque com transferência, desconexa com a realidade fática, de receitas da Industrial para a Controladora. As operações de venda ocorreram, na verdade, entre a Fiscalizada e clientes que constam como destinatários das notas fiscais da Controladora.

Neste cenário, a autoridade fiscal recompôs a base de cálculo das contribuições ao PIS e da COFINS apuradas pela Savoy, utilizando-se, para tanto, das vendas efetuadas pela Coty a terceiros, e deduzindo as contribuições já declaradas pela Savoy em EFD-Contribuições.

Por entender que houve a modificação intencional de uma característica essencial do fato gerador da obrigação tributária, visando unicamente reduzir o montante dos tributos devidos (fraude), e conluio entre as empresas envolvidas nas operações fraudulentas, a autoridade fiscal aplicou a multa qualificada de 150% sobre os tributos lançados de ofício, nos termos do §1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 c/c os artigos 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Por fim, imputou a responsabilidade solidária da Coty, com base no artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional – CTN, em razão da sua “[...] participação efetiva na fraude perpetrada pelo grupo econômico, que configurou um planejamento tributário ilícito, executando atos que foram determinantes no estabelecimento de preços subfaturados nas operações entre indústria e atacadista interdependente, resultando na redução indevidas das contribuições sujeitas ao regime monofásico”.

Com isso em vista, passamos a analisar os Recursos Voluntários interpostos pela contribuinte (Savoy) e pela responsável solidária (Coty).

Considerando a existência de matérias comuns a ambos os recursos, analisamos conjuntamente as pretensões recursais, avaliando individualmente alegações específicas quando necessário.

1 DAS PRELIMINARES DE NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO

Em seus Recursos Voluntários, as recorrentes pleiteiam o reconhecimento da nulidade dos autos de infração, com base nos seguintes argumentos:

- 1) **O Auto de Infração respeita a personalidade jurídica da Coty Brasil, mas ignora a sua existência:** a premissa da autuação fiscal é que a Recorrente e a Coty Brasil são entidades com autonomia patrimonial e dotadas de personalidade jurídica. No entanto, na prática, o Auto de Infração desconsidera por completo as operações da Coty Brasil, ao alegar que a Recorrente realizava vendas diretamente para os clientes da empresa comercial. Essa divergência entre a acusação fiscal e os fundamentos jurídicos que a basearam leva a absoluta nulidade do Auto de Infração seja em decorrência (i) do erro na descrição do fato, da disposição legal infringida e dos fundamentos do lançamento, seja no que se refere (ii) a exigência de tributos da Recorrente com base em receita apurada por outra entidade jurídica (Coty Brasil);
- 2) **O Auto de Infração aplica a teoria da substância sobre a forma, mas não questiona a substância das operações:** a autuação fiscal baseia-se na alegação da Fiscalização de que os “reais compradores” das mercadorias produzidas pela Recorrente seriam os clientes da Coty Brasil. No entanto, não é apontado nenhum elemento de fato ou de direito que demonstre, a existência de qualquer relação comercial entre a Recorrente e os clientes da Coty Brasil;
- 3) **O Auto de Infração questiona as operações entre partes relacionadas, mas não aponta nenhum dispositivo legal que vede essas operações ou permita o arbitramento da base de cálculo do PIS e da COFINS:** a autuação fiscal exige PIS e COFINS da Recorrente com base no preço de venda da Coty Brasil. Vale destacar, entretanto, que essa base de cálculo carece de fundamentação legal, uma vez que, ao contrário do que ocorre com o IPI, não há na legislação do PIS e da COFINS dispositivo que preveja um valor tributável mínimo para fins da incidência dessas contribuições em caso de operações entre partes relacionadas. Dessa forma, se quisesse estabelecer uma base de cálculo diferente do valor da operação, a Fiscalização deveria ter seguido o procedimento de arbitramento previsto no artigo 148 do CTN e não simplesmente ter utilizado o preço de venda da Coty Brasil (entidade com outra estrutura de custos, outras funções e outros riscos).

- 4) **O Auto de Infração não aponta nenhum fundamento legal para a requalificação dos fatos jurídicos:** a autuação fiscal apenas menciona normas gerais de apuração do PIS e da COFINS no regime monofásico. Não há, entretanto, nenhum fundamento legal que autorize (i) o questionamento das operações entre partes relacionadas; (ii) a requalificação dos fatos jurídicos; (iii) o arbitramento da base de cálculo; ou (iv) qualquer das outras conclusões adotadas pela Fiscalização; e
- 5) **O Auto de Infração está fundamentado em meras presunções:** a autuação fiscal baseia-se na alegação de existência de subfaturamento nos preços praticados entre a Recorrente e a Coty Brasil. Entretanto, a Fiscalização não trouxe aos autos qualquer prova sobre a prática de subfaturamento, além da constatação de que os preços de venda da Coty Brasil eram superiores aos da Recorrente. Portanto, o lançamento tributário está baseado em meras presunções.

Ao apreciar tais alegações, o v. Acórdão recorrido entendeu que os autos de infração estavam suficientemente fundamentados, uma vez que “[...] *a autoridade fiscal produziu o minucioso Termo de Verificação Fiscal (fls. 33/69), acompanhado das planilhas de apuração e demais documentos comprobatórios juntados às fls. 72/122*”. Ainda, não haveria carência de fundamentação legal e de menção a dispositivos legais, tendo em vista que o campo denominado “ENQUADRAMENTO LEGAL” dos autos de infração indicava os dispositivos legais que disciplinam a incidência das contribuições ao PIS e da COFINS na sistemática monofásica.

Reitera que não houve descon sideração da personalidade jurídica das empresas autuadas, mas apenas das transações artificiais entre Industrial e Controladora. Também não haveria de se falar em meras presunções, uma vez que “[...] *a fiscalização agiu de forma diligente em todas as etapas da recomposição da base de cálculo que se fez necessária*”.

Em sede de Contrarrazões, a Procuradoria da Fazenda Nacional também defende a inexistência de nulidade, ressaltando que “[o] *combate ao planejamento tributário abusivo prescinde da aplicação da teoria da descon sideração da personalidade jurídica*”, de modo que teria sido adequada a simples descon sideração das transações entre a Industrial e sua Controladora. Ressalta que “[...] *a Fiscalização não precisava indicar dispositivo legal que vedasse operações entre partes relacionadas, porquanto não foi essa circunstância que motivou o lançamento, mas, sim, a falta de comprovação de que os negócios praticados tinham outra finalidade que não a evasão fiscal*”.

Neste sentido, sustenta terem sido atendidos os requisitos formais do art. 10 do Decreto nº 70.235/72, em especial, pela descrição clara e precisa dos fatos, e da disposição legal infringida, “[...] *uma vez que a Autoridade Fiscal explicou, no TVF, como o planejamento abusivo violou os arts. 1º e 2º da Lei 10.147/2000, que estabelecem a tributação monofásica sobre produtos farmacêuticos e de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, assim como as demais proposições legais arroladas no auto (fls. 6 e 59/60)*”.

Mencionando o artigo 149, inciso VII, do CTN, defende que “[...] o auto de infração é baseado na desconstituição de planejamento tributária abusivo, realizado por meio de fraude devidamente documentada nos autos”, sendo que “[a] fiscalização tributária, ao apurar os fatos geradores, deve ater-se à realidade, e não à formalidade”. Ainda, sustenta ser “[...] desnecessário recorrer ao artigo 116 do CTN para que a Autoridade Fiscal prestigie a realidade fática em detrimento da roupagem formal dada pelos contribuintes a atos que, em essência, caracterizam o fato gerador da obrigação tributária principal”.

É o que passamos a apreciar.

Inicialmente, cumpre destacar que, nos termos do artigo 142 do CTN, compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar, entre outros, a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente.

O CTN estabelece também que o “[f]ato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência” (art. 114); que “[s]alvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.” (art. 116, I e II); e que “[a] definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se: da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos”.

Assim, subsiste em nosso ordenamento jurídico a prevalência da substância sobre a forma, inclusive, para fins de verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Afinal, sendo verificada as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios, considera-se ocorrido o fato gerador, abstraindo-se a validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos sujeitos passivos.

Merece destaque também o artigo 167 do Código Civil, ao dispor que “[é] nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma”, e, no seu §1º, que “[h]averá simulação nos negócios jurídicos quando: I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados”.

Neste sentido, o artigo 149 do CTN estabelece um rol de situações nas quais o lançamento deve ser efetuado e/ou revisto de ofício pela autoridade administrativa, entre elas, quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória (inciso IV); quando se comprove omissão ou inexactidão no exercício do lançamento por homologação (inciso V); quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou

simulação (inciso VII); quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior (inciso VIII).

Ainda, o artigo 148 do CTN prevê que “[q]uando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitraré aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial”.

Assim também caminha a doutrina, da qual mencionamos os ensinamentos de Renato Lopes Becho:

[...] para nós, a doutrina da desconsideração da personalidade jurídica não precisou ser transposta para a legislação tributária, pois há uma ferramenta legal mais forte no CTN, largamente utilizada pelas autoridades fiscais, para solucionar as questões em que se busca a despersonalização, que é o lançamento tributário ou sua revisão, fundada no art. 149, inciso VII. Ao que parece, se em uma dada operação comercial a pessoa jurídica foi utilizada como fachada (desvio de finalidade) ou se houve confusão patrimonial entre sócio e sociedade, o agente do Fisco simplesmente irá lançar o tributo ou procederá à revisão de ofício do crédito tributário já constituído, mas passível de caracterização como dolo, fraude ou simulação, nos termos como entende efetivamente ocorrido. Assim, se a pessoa jurídica foi utilizada para a prática de ato efetivamente pelo sócio ou pelo administrador, o Fisco lança o tributo ou revê aquele feito, mas agora em nome da pessoa física¹. **(Grifamos)**

E de Heleno Taveira Torres:

Admitimos como perfeitamente possível a operação de recaracterização ou requalificação jurídica do ato, negócio ou pessoa jurídica, pois, como bem salienta Alberto Xavier “[...] esta é ainda uma operação que visa atribuir a qualificação jurídica correta a um ato ou negócio em face dos seus reais efeitos jurídicos, pela simples correção de qualificação ou denominação (nomen iuris) dada pelas partes².

Desta forma, assistiria razão à autoridade fiscal, caso estivesse desconsiderando atos simulados, para alcançar atos dissimulados, os quais seriam os efetivos fatos geradores da obrigação tributária.

¹ BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade de Terceiros e Desconsideração de Personalidade Jurídica em Matéria Tributária**. In Grandes Questões Atuais do Direito Tributário, 16º Volume, Valdir de Oliveira Rocha (coord.), São Paulo: Dialética, 2012, pg. 310

² TÔRRES, Heleno Taveira. **Responsabilidade de Terceiros e Desconsideração de Personalidade Jurídica em Matéria Tributária**. In Grandes Questões Atuais do Direito Tributário, 16º Volume, Valdir de Oliveira Rocha (coord.), São Paulo: Dialética, 2012, pg. 137-138

Ocorre que, como premissa inafastável, a tributação só pode incidir sobre fatos que efetivamente ocorreram e que, por conseguinte, podem ter a sua ocorrência efetivamente verificada em sede de lançamento. Caso contrário, estar-se-ia admitindo que a autoridade fiscal pode, muito além de verificar a ocorrência do fato gerador, “fabricar” a sua ocorrência.

Nos termos do artigo 167 do Código Civil supra transcrito, é nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância ou na forma. Ou seja, afasta-se a simulação, para alcançar aquilo que efetivamente ocorreu. Jamais se afasta um fato, para criar outro (antes inexistente).

É justamente por isso que, ao nos depararmos com o presente caso, verificamos, de pronto, que não se trata de uma discussão acerca da prevalência da substância sobre a forma, ou da verificação dos fatos geradores efetivamente ocorridos.

A autoridade fiscal em nenhum momento questiona a existência das duas pessoas jurídicas (pelo contrário, deixa claro que não está desconsiderando a personalidade jurídica de nenhuma delas), não coloca em dúvida a realização das atividades industriais pela Savoy e das atividades comerciais pela Coty, nem apresenta qualquer indício de que os valores pagos pela Coty à Savoy foram distintos daqueles declarados e submetidos à tributação pela Industrial (o que configuraria efetivamente *subfaturamento*).

Conforme expressamente disposto no Termo de Verificação Fiscal, a autoridade lançadora entende que “[...] a prática do GRUPO COTY nada mais é do que um planejamento tributário ilícito, cujo único objetivo da segregação das atividades da empresa entre a industrial e a atacadista é reduzir consideravelmente a tributação de PIS/Pasep, Cofins e IPI de seus produtos, mediante o subfaturamento pela SAVOY, o que acaba por transferir para a COTY a quase totalidade da margem de lucro que deveria compor o preço do produto industrializado”.

Neste ponto, merece ser afastado o equívoco terminológico cometido pela autoridade fiscal ao indicar o subfaturamento nas vendas da Savoy para a Coty, uma vez que o subfaturamento decorre da constatação de uma falsidade material ou ideológica na fatura comercial, evidenciando que o contribuinte declarou um preço diverso do efetivamente recebido ou a receber pelo produto (e aqui sim teríamos uma prevalência da verdade material sobre a formal), visando a redução indevida da base de cálculo dos tributos incidentes sobre a operação, o que não ocorreu no presente caso.

O que a autoridade fiscal questiona é a existência do propósito negocial ou razão econômica que justifique a segregação das atividades entre as empresas Controladora e Controlada e a venda de produtos pela Industrial para a Comercial a preços considerados por ela como baixos ou inferiores aos “preços de mercado”. A fiscalização não nega que há a efetiva segregação das atividades entre as empresas, tampouco, questiona os valores efetivamente recebidos pelas partes, a controvérsia está na “causa” – na razão pela qual as empresas segregaram as suas atividades e realizaram a venda pelos preços considerados baixos.

No entendimento da fiscalização a segregação das atividades e a venda dos produtos da Industrial para a Comercial a preços considerados baixos teria como “[...] *única finalidade alcançar, de forma indevida, a economia de tributos*”, o que não seria autorizado pelo ordenamento jurídico pátrio.

O presente litígio envolve, portanto, um tema de grande controvérsia tanto na doutrina quanto na jurisprudência, que é justamente os limites do planejamento tributário e, por via reflexa, os limites da atuação da autoridade fiscal contra tais planejamentos. Em tais situações, o fundamento legal (caso exista), deve estar no Parágrafo Único do artigo 116 do CTN, abaixo transcrito:

Art. 116. [...]

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Corroborando o entendimento de que tal dispositivo foi introduzido com o condão de disciplinar a atuação da autoridade administrativa diante de planejamentos tributários, merece transcrição excerto da exposição de motivos do Projeto de Lei Complementar nº 77/1999, elaborada pelo então Ministro de Estado da Fazenda, que esclarece as razões para introdução do Parágrafo único do artigo 116 do CTN:

A inclusão do parágrafo único ao art. 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com finalidade de elisão, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito.

Sem pretender abordar todas as nuances da matéria, felizmente, a longa controvérsia existente desde a introdução do referido dispositivo pelo artigo 1º da Lei Complementar nº 104/01, teve algumas questões dirimidas pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.446.

A referida demanda foi ajuizada pela Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo – CNC, na qual se questionava a validade constitucional do artigo 1º da LC nº 104/01, na parte em que acrescenta o parágrafo único ao artigo 116 do CTN. Em breve síntese, a autora argumentava que a referida norma afrontaria os princípios constitucionais da legalidade, da estrita legalidade e da tipicidade no direito tributário, insculpidos nos artigos 5º, inciso II, 37, e 150, inciso I, da Constituição Federal e, ainda, ao princípio da separação dos poderes previsto em seu artigo 2º, poderando que a norma em questão permitiria à autoridade fiscal tributar “*fato gerador não ocorrido e previsto em lei*”, além de introduzir a “*interpretação econômica*” no direito tributário brasileiro “*ensejando tributação por analogia*” e, ainda, autorizaria o agente fiscal “*a desarvorar-se em legislador preenchendo as lacunas legais com a interpretação analógica*”.

Apesar de ter julgado improcedente o pedido formulado na ADI, o Supremo Tribunal Federal apresentou pertinentes balizas para a atuação da autoridade fiscal diante de planejamentos tributários, as quais devem ser observadas pelas autoridades administrativas, assim como, pelas autoridades julgadoras em âmbito administrativo e judicial.

No voto vencedor, a Ex. Ministra Relatora Cármen Lúcia assim dispôs acerca do âmbito de aplicação da referida norma (e, por conseguinte, dos limites à atuação da autoridade administrativa):

O fato gerador ao qual se refere o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, incluído pela Lei Complementar n. 104/2001, é, dessa forma, aquele previsto em lei.

Faz-se necessária, assim, a configuração de fato gerador que, por óbvio, além de estar devidamente previsto em lei, já tenha efetivamente se materializado, fazendo surgir a obrigação tributária.

Assim, **a desconsideração autorizada pelo dispositivo está limitada aos atos ou negócios jurídicos praticados com intenção de dissimulação ou ocultação desse fato gerador.**

O parágrafo único do art. 116 do Código não autoriza, ao contrário do que argumenta a autora, *“a tributação com base na intenção do que poderia estar sendo supostamente encoberto por um forma jurídica, totalmente legal, mas que estaria ensejando pagamento de imposto menor, tributando mesmo que não haja lei para caracterizar tal fato gerador”* (fl. 3, e-doc. 2, grifos nossos).

Autoridade fiscal estará autorizada apenas a aplicar base de cálculo e alíquota a uma hipótese de incidência estabelecida em lei e que tenha se realizado.

Tem-se, pois, que a norma impugnada visa conferir máxima efetividade não apenas ao princípio da legalidade tributária mas também ao princípio da lealdade tributária.

Não se comprova também, como pretende a autora, retirar incentivo ou estabelecer proibição ao planejamento tributário das pessoas físicas ou jurídicas. A norma não proíbe o contribuinte de buscar, pelas vias legítimas e comportamentos coerentes com a ordem jurídica, economia fiscal, realizando suas atividades de forma menos onerosa, e, assim, deixando de pagar tributos quando não configurado fato gerador cuja ocorrência tenha sido lícitamente evitada. (Grifamos)

E mais:

De se anotar que elisão fiscal difere da evasão fiscal. Enquanto na primeira há diminuição lícita dos valores tributários devidos pois o contribuinte evita relação jurídica que faria nascer obrigação tributária, na segunda, o contribuinte atua de forma a ocultar fato gerador materializado para omitir-se ao pagamento da obrigação tributária devida.

A despeito dos alegados motivos que resultaram na inclusão do parágrafo único ao art. 116 do CTN, a denominação “norma antielisão” é de ser tida como inapropriada, cuidando o dispositivo de questão de norma de combate à evasão fiscal.

Por pertinente, cumpre transcrever também os seguintes esclarecimentos acerca da eficácia da referida norma:

A plena eficácia da norma depende de lei ordinária para estabelecer procedimentos a serem seguidos.

A Medida Provisória n. 66/2002 regulamentaria, em seus arts. 13 a 19, o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, tendo sido, entretanto, excluídos quando da conversão na Lei n. 10.637/2002.

Em 2015 o tema voltou a ser tratado nos arts. 1º a 12 da Medida Provisória n. 685, dispositivos suprimidos quando da conversão da medida na Lei n. 13.202/2015.

Assim, o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional pende, ainda hoje, de regulamentação.

Merece destaque que tal entendimento foi acompanhado integralmente por todos os Ministros do Plenário do STF, sendo que a divergência do Ex. Min. Ricardo Lewandowski (acompanhada pelo Ex. Min. Alexandre de Moraes) foi no sentido de que tal atribuição caberia apenas a um magistrado togado, considerando o princípio da reserva de jurisdição, razão pela qual votou pela procedência do pedido para declarar a inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei Complementar nº 104/01, na parte em que acrescentou o referido dispositivo legal.

Pela pertinente análise da matéria em questão, reproduzo também os seguintes excertos do voto do Ex. Min. Ricardo Lewandowski:

[...] o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, quando prescreve que o agente administrativo poderá desconsiderar atos e negócios jurídicos que visem dissimular a ocorrência do fato gerador, busca, na realidade, coibir a simulação da conduta que avilta a licitude do fato ocorrido e não a regular prática de planejamento tributário. Ou seja, caberá à autoridade administrativa “investigar a presença de vícios capazes de macular a existência do negócio jurídico (simulação e dissimulação) ou a sua validade, em fraude à lei, abuso de forma ou abuso de direito.”

Digo isso porque **o objetivo do legislador não foi impossibilitar o planejamento tributário, prática comum nas atividades empresariais, com a finalidade de buscar o caminho menos oneroso de tributos para os contribuintes, mas permitir que a autoridade administrativa desconstitua atos e negócios jurídicos nos quais forem usados artifícios juridicamente ilegítimos para burlar a ordem tributária, evadindo-se o contribuinte da ocorrência de fato gerador que deveria constituir a obrigação tributária. Inibe-se condutas ilícitas caracterizadas como sonegação fiscal.**

[...]

Interessante perceber que a sanção da Lei Complementar 104/2001, na parte em que acrescentou o parágrafo único ao art. 116 do CTN, não teria inovado quanto aos limites do planejamento tributário, uma vez que o Código Civil já atribui os efeitos de nulidade ou anulabilidade para os vícios relativos à existência e à validade dos negócios jurídicos.

Ora, a lei civil brasileira prevê que “é nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma” (art. 167).

[...]

Assim, na aplicação do parágrafo único do art. 116 do CTN, entendo que devem ser levadas em consideração, obrigatoriamente, as hipóteses supratranscritas para expungir os atos e negócios jurídicos simulados, haja vista que “a simulação, em rigor, é uma só, não havendo porque distinguir, como fazem alguns, a civil da fiscal.”

[...]

Nesse ponto, portanto, não teria qualquer reparo a fazer a respeito do voto da Ministra relatora, haja vista que, de fato, a Lei Complementar 104/2001, na parte em que acrescenta o parágrafo único ao art. 116 do Código Tributário Nacional, não cria para o agente fiscal poder de tributar fato gerador inexistente, mas tão somente possibilita constituir obrigação tributária nos casos de dissimulação acobertada por atos e negócios jurídicos.

[...]

Deve ser ressaltando, ainda, como bem asseverado pela Ministra Cármen Lúcia, que “a plena eficácia da norma depende de lei ordinária para estabelecer procedimentos a serem seguidos”, de modo que “enquanto esta não for editada as autoridades fazendárias estarão impedidas de efetuar a desconconsideração do ato ou do negócio que entenderem inquinados de simulação.”

No mesmo sentido, cito o seguinte excerto do voto do Ex. Min. Dias Toffoli:

Como bem consignou a Relatora, somente a lei pode estabelecer a definição do fato gerador da obrigação tributária principal. Por seu turno, o parágrafo único do art. 116 do CTN prevê que pode a autoridade administrativa “desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária (...)”. Ora, o fato gerador é propriamente aquele definido em lei. Anote-se que também são tratados por lei os outros elementos indispensáveis para a configuração da obrigação tributária principal, como a alíquota e a base de cálculo.

Isso significa que a administração tributária, ao invocar o parágrafo único em questão, tem de demonstrar a efetiva ocorrência do fato gerador previsto em lei ou a presença dos elementos constitutivos da obrigação tributária. Além disso,

tem de demonstrar a ocorrência de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência desse fato gerador ou a natureza dos citados elementos.

Corroborando o entendimento acerca da ausência de violação da legalidade tributária, **convém ainda citar Marco Aurélio Greco: “a norma em questão não autoriza a exigência de tributo em relação à hipótese que não configure fato gerador; não autoriza a exigência sem lei ou fora dos tipos que a lei pertinente tiver previsto; não cria fato gerador novo!”**(Constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN. In O planejamento tributário e a Lei Complementar 104. São Paulo: Dialética, 2001, p. 183/204).

[...]

Em segundo lugar, **é certo que tal medida somente poderá ser tomada pela autoridade fiscal respeitando o devido processo legal. Nesse ponto, ganha inegável importância aquela lei ordinária disciplinando os procedimentos a serem observados por essa autoridade. (Grifamos)**

Em breve síntese, o Supremo Tribunal Federal esclareceu que: (1) no ordenamento jurídico pátrio, não existe norma que permita à autoridade fiscal desconsiderar os efeitos jurídicos de atos ou negócios jurídicos válidos e sem simulação, ainda que sua motivação seja exclusivamente a busca por menor carga tributária; (2) o planejamento tributário combatido é somente aquele em que o contribuinte atua de forma a ocultar fato gerador materializado para omitir-se ao pagamento da obrigação tributária devida (evasão fiscal), e não aquele em que há diminuição lícita dos valores tributários devidos, pois o contribuinte evita relação jurídica que faria nascer a obrigação tributária (elisão fiscal); (3) a simulação é uma só, inexistindo distinção entre a simulação para fins civis e para fins fiscais, de modo que o ato ou negócio jurídico é lícito ou ilícito para todos os fins; (4) a desconsideração autorizada pelo Parágrafo Único do artigo 116 do CTN está limitada aos atos ou negócios jurídicos praticados com intenção de dissimulação ou ocultação de fato gerador que tenha efetivamente se materializado, fazendo surgir a obrigação tributária; (5) a plena eficácia do referido dispositivo legal depende de lei ordinária estabelecendo procedimentos a serem seguidos.

Trazendo tais esclarecimentos para análise do presente caso concreto, verificamos que os negócios jurídicos celebrados entre a Industrial e a Comercial são válidos, mesmo que se admita o entendimento da fiscalização de que foram realizados exclusivamente com o objetivo de reduzir a carga tributária incidente sobre a operação.

Apesar dos pertinentes argumentos trazidos pela fiscalização acerca da interdependência entre as empresas, da possível ingerência da Controladora sobre a atividade exercida pela sua Controlada, do baixo “markup” utilizado pela Industrial para formação do seu preço, em contraste com a alta margem de lucro apurada pela atacadista, e dos prejuízos acumulados pela Savoy no período objeto da autuação, nenhum desses fatos configura um ato ilícito.

Diferentemente da legislação do IPI, que estabelece as regras de Valor Tributável Mínimo – VTM nas operações realizadas entre partes interdependentes (artigos 195 e 196 do Decreto nº 7.212/10), a legislação que disciplina a incidência das contribuições ao PIS e da COFINS não traz qualquer dispositivo legal neste sentido. Assim, apesar da inegável incoerência sistêmica, a única conclusão possível é a de que a recorrente não infringiu qualquer lei tributária, afinal não há qualquer padrão legal a ser observado pelas partes. Só haveria infração caso restasse demonstrado que houve simulação ou subfaturamento, o que não ocorreu.

Neste sentido, cito os seguintes julgados deste e. CARF:

PIS MONOFÁSICO. COSMÉTICOS. PARTE RELACIONADAS. INEXISTÊNCIA DE NORMA ANTIELISIVA

Para as operações entre estabelecimento industrial submetido à tributação monofásica das contribuições e estabelecimentos atacadistas do mesmo grupo econômico, não há norma antielísiva nos moldes que existe para o IPI, de acordo com a aplicação do valor tributário mínimo (VTM). Não há critérios legais para a equalização dos preços praticados entre partes relacionadas para ajustados a preços de mercado no caso de PIS e COFINS monofásico.

O arbitramento e desconsideração do negócio jurídico em razão de subfaturamento derivado de um planejamento tributário abusivo, depende da comprovação da existência de fraude, dolo ou simulação nas operações, como a inexistência de substância econômica nas atacadistas, criadas apenas para simular operações e fraudar o Fisco.

(Processo nº 16682.720568/2018-96; Acórdão nº 3301-010.236; Relator Conselheiro Salvador Candido Brandão Junior; sessão de 25/05/2021)

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.

(Processo nº 16004.720395/2013-93; Acórdão nº 1402-002.337; Relator Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto; sessão de 05/10/2016)

COFINS - DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS - CISÃO PARCIAL - DESMEMBRAMENTO DE ATIVIDADE -SIMULAÇÃO - INOCORRÊNCIA - ART. 116, § ÚNICO DO CTN.

Embora não se ignore que a autoridade administrativa pode desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação

tributária, a Lei Complementar somente autoriza a desconsideração, desde que observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária (art. 116, § único do CTN). Assim o contrato só se transmuda em forma dissimulada quando ocorrer violação da própria lei e da regulamentação que o rege, donde decorre que a descaracterização do contrato só pode ocorrer quando fique devidamente evidenciada uma das situações previstas em lei, sendo que fora desse alcance legislativo, impossível ao Fisco tratar um determinado contrato privado como outro de natureza diversa, para fins tributários. Não há simulação na cisão parcial através da qual se efetua o desmembramento de atividades em várias empresas, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária, não sendo lícita a pretensão fiscal de desconsiderar as distintas atividades e respectivas receitas segregadas em diferentes empresas do mesmo grupo, para tributá-las unificadamente.

(Processo nº 19515.001904/2004-12; Acórdão nº 3402-001.908; Relator Conselheiro Fernando Luiz da Gama Lobo D Eca; sessão de 26/09/2012)

Desta forma, inexistente fundamento legal que embase a pretensão fazendária, razão pela qual entendo pela nulidade do auto de infração.

Ademais, a nulidade no presente caso se torna, a nosso ver, ainda mais evidente, quando se verifica que a autoridade fiscal fundamentou a autuação exclusivamente em dispositivos legais genéricos que tratam tão somente da incidência das contribuições ao PIS e da COFIS, e da sistemática monofásica, senão vejamos:

Trecho constante à fl. 6 do Auto de Infração do PIS/Cofins

ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos geradores ocorridos entre 01/02/2017 e 31/12/2019:

Art. 1º da Lei Complementar nº 770; art. 4º da Lei nº 10.637/02

Art. 2º, parágrafo 1º, inciso II, da Lei nº 10.637/02, com as alterações introduzidas pelo art. 37, da Lei nº 10.865/04

arts. 1º e 2º da Lei nº 10.147/2000

Art. 1º, inciso I, alínea "b", da Lei nº 10.147/00, com redação dada pela Lei nº 10.865/04

Art. 1º da Lei nº 10.637/02, com as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 10.684/03, pelo art. 37 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 42, inciso III, alínea "c" da Lei nº 11.727/08 e pelo art. 16 da Lei nº 11.945/09

Art. 3º da Lei nº 10.637/02, com as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 10.684/03, pelo art. 37 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 16 da Lei nº 10.925/04, pelo art. 3º da Lei nº 10.996/04, pelo art. 45 da Lei nº 11.196/05, pelo art. 3º da Lei nº 11.307/06, pelo art. 17 da Lei nº 11.488/07, pelo art. 4º da Lei nº 11.787/08, pelo art. 14 da Lei nº 11.727/08, pelo art. 24 da Lei nº 11.898/09 e pelo art. 16 da Lei nº 11.945/09

Art. 1º da Lei nº 10.637/02, com as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 10.684/03, pelo art. 37 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 42, inciso III, alínea "c" da Lei nº 11.727/08 e pelo art. 16 da Lei nº 11.945/09

Art. 3º da Lei nº 10.637/02, com as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 10.684/03, pelo art. 37 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 16 da Lei nº 10.925/04, pelo art. 3º da Lei nº 10.996/04, pelo art. 45 da Lei nº 11.196/05, pelo art. 3º da Lei nº 11.307/06, pelo art. 17 da Lei nº 11.488/07, pelo art. 4º da Lei nº 11.787/08, pelo art. 14 da Lei nº 11.727/08, pelo art. 24 da Lei nº 11.898/09 e pelo art. 16 da Lei nº 11.945/09

Art. 1º da Lei nº 10.637/02, com as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 10.684/03, pelo art. 37 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 42, inciso III, alínea "c" da Lei nº 11.727/08 e pelo art. 16 da Lei nº 11.945/09

Art. 3º da Lei nº 10.637/02, com as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 10.684/03, pelo art. 37 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 16 da Lei nº 10.925/04, pelo art. 3º da Lei nº 10.996/04, pelo art. 45 da Lei nº 11.196/05, pelo art. 3º da Lei nº 11.307/06, pelo art. 17 da Lei nº 11.488/07, pelo art. 4º da Lei nº 11.787/08, pelo art. 14 da Lei nº 11.727/08, pelo art. 24 da Lei nº 11.898/09 e pelo art. 16 da Lei nº 11.945/09

Art. 1º da Lei nº 10.637/02, com as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 10.684/03, pelo art. 37 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 42, inciso III, alínea "c" da Lei nº 11.727/08 e pelo art. 16 da Lei nº 11.945/09

Art. 3º da Lei nº 10.637/02, com as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 10.684/03, pelo art. 37 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 16 da Lei nº 10.925/04, pelo art. 3º da Lei nº 10.996/04, pelo art. 45 da Lei nº 11.196/05, pelo art. 3º da Lei nº 11.307/06, pelo art. 17 da Lei nº 11.488/07, pelo art. 4º da Lei nº 11.787/08, pelo art. 14 da Lei nº 11.727/08, pelo art. 24 da Lei nº 11.898/09 e pelo art. 16 da Lei nº 11.945/09

Art. 1º da Lei nº 10.637/02, com as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 10.684/03, pelo art. 37 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 42, inciso III, alínea "c" da Lei nº 11.727/08 e pelo art. 16 da Lei nº 11.945/09

Art. 3º da Lei nº 10.637/02, com as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 10.684/03, pelo art. 37 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 16 da Lei nº 10.925/04, pelo art. 3º da Lei nº 10.996/04, pelo art. 45 da Lei nº 11.196/05, pelo art. 3º da Lei nº 11.307/06, pelo art. 17 da Lei nº 11.488/07, pelo art. 4º da Lei nº 11.787/08, pelo art. 14 da Lei nº 11.727/08, pelo art. 24 da Lei nº 11.898/09 e pelo art. 16 da Lei nº 11.945/09

Art. 1º da Lei nº 10.637/02, com as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 10.684/03, pelo art. 37 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 42, inciso III, alínea "c" da Lei nº 11.727/08 e pelo art. 16 da Lei nº 11.945/09

Art. 3º da Lei nº 10.637/02, com as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 10.684/03, pelo art. 37 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 16 da Lei nº 10.925/04, pelo art. 3º da Lei nº 10.996/04, pelo art. 45 da Lei nº 11.196/05, pelo art. 3º da Lei nº 11.307/06, pelo art. 17 da Lei nº 11.488/07, pelo art. 4º da Lei nº 11.787/08, pelo art. 14 da Lei nº 11.727/08, pelo art. 24 da Lei nº 11.898/09 e pelo art. 16 da Lei nº 11.945/09

Art. 1º da Lei nº 10.637/02, com as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 10.684/03, pelo art. 37 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 42, inciso III, alínea "c" da Lei nº 11.727/08 e pelo art. 16 da Lei nº 11.945/09

Art. 3º da Lei nº 10.637/02, com as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 10.684/03, pelo art. 37 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 16 da Lei nº 10.925/04, pelo art. 3º da Lei nº 10.996/04, pelo art. 45 da Lei nº 11.196/05, pelo art. 3º da Lei nº 11.307/06, pelo art. 17 da Lei nº 11.488/07, pelo art. 4º da Lei nº 11.787/08, pelo art. 14 da Lei nº 11.727/08, pelo art. 24 da Lei nº 11.898/09 e pelo art. 16 da Lei nº 11.945/09

Art. 1º da Lei nº 10.637/02, com as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 10.684/03, pelo art. 37 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 42, inciso III, alínea "c" da Lei nº 11.727/08 e pelo art. 16 da Lei nº 11.945/09

Art. 3º da Lei nº 10.637/02, com as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 10.684/03, pelo art. 37 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 16 da Lei nº 10.925/04, pelo art. 3º da Lei nº 10.996/04, pelo art. 45 da Lei nº 11.196/05, pelo art. 3º da Lei nº 11.307/06, pelo art. 17 da Lei nº 11.488/07, pelo art. 4º da Lei nº 11.787/08, pelo art. 14 da Lei nº 11.727/08, pelo art. 24 da Lei nº 11.898/09 e pelo art. 16 da Lei nº 11.945/09

Art. 1º da Lei nº 10.637/02, com as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 10.684/03, pelo art. 37 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 42, inciso III, alínea "c" da Lei nº 11.727/08 e pelo art. 16 da Lei nº 11.945/09

Art. 3º da Lei nº 10.637/02, com as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 10.684/03, pelo art. 37 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 16 da Lei nº 10.925/04, pelo art. 3º da Lei nº 10.996/04, pelo art. 45 da Lei nº 11.196/05, pelo art. 3º da Lei nº 11.307/06, pelo art. 17 da Lei nº 11.488/07, pelo art. 4º da Lei nº 11.787/08, pelo art. 14 da Lei nº 11.727/08, pelo art. 24 da Lei nº 11.898/09 e pelo art. 16 da Lei nº 11.945/09

Art. 1º da Lei nº 10.637/02, com as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 10.684/03, pelo art. 37 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 42, inciso III, alínea "c" da Lei nº 11.727/08 e pelo art. 16 da Lei nº 11.945/09

Art. 3º da Lei nº 10.637/02, com as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 10.684/03, pelo art. 37 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 16 da Lei nº 10.925/04, pelo art. 3º da Lei nº 10.996/04, pelo art. 45 da Lei nº 11.196/05, pelo art. 3º da Lei nº 11.307/06, pelo art. 17 da Lei nº 11.488/07, pelo art. 4º da Lei nº 11.787/08, pelo art. 14 da Lei nº 11.727/08, pelo art. 24 da Lei nº 11.898/09 e pelo art. 16 da Lei nº 11.945/09

Art. 1º da Lei nº 10.637/02, com as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 10.684/03, pelo art. 37 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 42, inciso III, alínea "c" da Lei nº 11.727/08 e pelo art. 16 da Lei nº 11.945/09

Art. 3º da Lei nº 10.637/02, com as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 10.684/03, pelo art. 37 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 16 da Lei nº 10.925/04, pelo art. 3º da Lei nº 10.996/04, pelo art. 45 da Lei nº 11.196/05, pelo art. 3º da Lei nº 11.307/06, pelo art. 17 da Lei nº 11.488/07, pelo art. 4º da Lei nº 11.787/08, pelo art. 14 da Lei nº 11.727/08, pelo art. 24 da Lei nº 11.898/09 e pelo art. 16 da Lei nº 11.945/09

Art. 1º da Lei nº 10.637/02, com as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 10.684/03, pelo art. 37 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 42, inciso III, alínea "c" da Lei nº 11.727/08 e pelo art. 16 da Lei nº 11.945/09

Art. 3º da Lei nº 10.637/02, com as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 10.684/03, pelo art. 37 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 16 da Lei nº 10.925/04, pelo art. 3º da Lei nº 10.996/04, pelo art. 45 da Lei nº 11.196/05, pelo art. 3º da Lei nº 11.307/06, pelo art. 17 da Lei nº 11.488/07, pelo art. 4º da Lei nº 11.787/08, pelo art. 14 da Lei nº 11.727/08, pelo art. 24 da Lei nº 11.898/09 e pelo art. 16 da Lei nº 11.945/09

Com a devida vênia ao v. acórdão recorrido, não se pode considerar adequadamente descrita a infração e fundamentada a autuação, quando a autoridade fiscal se limita a indicar os dispositivos legais que disciplinam a incidência das contribuições ao PIS e da COFINS, e a sistemática monofásica. Como vimos, a pretensão fazendária – ainda que se discordasse do seu mérito – deveria estar fundamentada em alguns dos dispositivos legais

tratados no presente voto (e também expressamente abordados nas defesas das autuadas, no v. Acórdão recorrido e nas contrarrazões da Procuradoria da Fazenda Nacional).

Ora, a autoridade fiscal pretendeu desconsiderar os atos praticados pelo contribuinte e requalificar tais atos de modo a “criar” novos fatos geradores da obrigação tributária, sem trazer qualquer fundamento legal que suportasse a sua pretensão. Não cabe à autoridade julgadora buscar os dispositivos legais que podem eventualmente embasar o auto de infração, sendo tal incumbência privativa da autoridade lançadora. A partir dos fatos e das normas apresentadas pela autoridade fiscal, as autoridades julgadoras avaliam a adequação da subsunção dos fatos à norma, o que resta obstado quando não há a indicação de qualquer dispositivo legal que fundamente a pretensão fazendária, razão pela qual deve ser reconhecida a nulidade da autuação.

Por fim, a própria tentativa de “requalificação dos fatos jurídicos” implica nulidade do auto de infração, uma vez que a autoridade fiscal busca tributar fato gerador de obrigação tributária inexistente, que não encontra qualquer suporte fático, além de incorrer em grave incongruência com a própria descrição dos fatos autuados.

Vejamos que, segundo a fiscalização, teria ocorrido apenas movimentação física dessas mercadorias entre o depósito da Savoy e de sua Controladora, de modo que a operação real de venda pela contribuinte teria tido como destinatários aqueles constantes nas notas emitidas pela atacadista. Assim, os preços praticados pela contribuinte na venda dos seus produtos seriam aqueles constantes nas referidas notas fiscais.

Ocorre que a própria fiscalização (i) deixa claro que não desconsiderou a personalidade jurídica da Savoy ou da Coty; (ii) reconhece que a Savoy não é titular ou licenciada das marcas dos produtos que manufatura, e, por força disso, não é autorizada a comercializá-las junto a terceiros que não a Coty; (iii) reconhece que as fórmulas dos produtos comercializados pela Coty foram desenvolvidas pela Savoy e são de propriedade desta última; (iv) alega que as vendas teriam sido realizadas diretamente a terceiros, mas não traz qualquer prova que suporte a referida alegação; (v) não questiona a real segregação física das empresas ou de suas atividades, de modo a suportar a realização de todas as atividades (industrial e comercial) pela própria contribuinte.

Desta forma, a autuação também padece de nulidade, por pretender tributar fatos desconexos da realidade fática, incorrendo em incongruência interna com a própria descrição dos fatos autuados.

Por todo exposto, voto por acolher a preliminar de nulidade do auto de infração, (i) por ausência de fundamento legal que embase o auto de infração, (ii) por insuficiência na descrição da infração e fundamentação da autuação, e (iii) por pretender tributar fatos sem suporte fático e de forma incongruente com a própria descrição dos fatos autuados.

2 DA PRELIMINAR DE NULIDADE POR FALTA DE DESCRIÇÃO CLARA E PRECISA DOS FATOS QUE LEVARAM À IMPUTAÇÃO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente Coty sustenta que o auto de infração seria nulo, por falta de descrição clara e precisa dos fatos que levaram à imputação de responsabilidade tributária solidária, uma vez que “[n]ão há, no TVF e nem no Acórdão Recorrido, nenhum elemento, prova ou indício – direto ou indireto - que possa justificar a atribuição de vínculo de responsabilidade solidária à Recorrente. Conclui-se, portanto, que a Autoridade Fiscal imputou responsabilidade solidária à Recorrente com base na simples presunção, o que não pode ser admitido”.

Neste ponto, entendo que não assiste razão à recorrente.

Conforme se verifica das suas razões, os argumentos apresentados pela recorrente se voltam ao mérito da autuação, inexistindo qualquer fundamento que indique a nulidade do auto de infração ou que corrobore a suposta falta de descrição clara e precisa dos fatos que levaram à imputação de responsabilidade tributária solidária.

Ressalta-se que as informações constantes do Auto de Infração - especialmente, o “DEMONSTRATIVO DE RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS” (fls. 04 e 20) e o capítulo específico no Termo de Verificação Fiscal intitulado “6. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA” -, são suficientemente completas a ponto de permitir à recorrente, tanto em sua impugnação, quanto no próprio recurso voluntário, suscitar uma ampla discussão acerca do mérito.

Frise-se, por oportuno, que o inconformismo da recorrente com o entendimento da autoridade lançadora não gera por si só a nulidade da autuação, devendo as suas razões de insurgência serem apreciadas quando do julgamento do mérito do presente recurso.

Pelo exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade da autuação, por falta de descrição clara e precisa dos fatos que levaram à imputação de responsabilidade tributária solidária.

3 DA DESCONSIDERAÇÃO DOS PREÇOS PRATICADOS ENTRE A INDUSTRIAL E A COMERCIAL, E DA “REQUALIFICAÇÃO DOS FATOS JURÍDICOS”

Em seus Recursos Voluntários, as recorrentes sustentam que restou demonstrado e comprovado, por meio de documentação hábil e idônea, que:

- **Existem razões econômicas para a segregação de atividades entre a entidade industrial e a comercial:** existem três razões econômicas principais para a estrutura de segregação de atividades entre a Savoy e a Coty Brasil: (i) existência de ganhos de eficiência na operação segregada, que está aderente com a estrutura adotada em múltiplas jurisdições pelo Grupo Coty; (ii) o Grupo Coty não implementou a estrutura de segregação, tendo herdado a estrutura societária

segregada do Grupo Hypermarcas; e (iii) a segregação das atividades permitiu (e ainda permite) que o Grupo Coty tenha acesso a subvenções governamentais outorgadas pelo Estado de Goiás;

▪ **Inexiste qualquer irregularidade nos Contratos de Comercialização firmados entre a Savoy e a Coty Brasil:** ao contrário do que tentou fazer parecer a Fiscalização, todas as cláusulas dos contratos firmados entre a Savoy e a Coty Brasil são usuais em acordos dessa natureza e demonstram a regularidade da estrutura de segregação (que, frise-se, é justificada em razão dos ganhos de eficiência, da manutenção da estrutura herdada do Grupo Hypermarcas e do acordo firmado com o Estado de Goiás);

▪ **O Auto de Infração ofende a liberdade de organização empresarial:** ao exigir que o Grupo Coty modifique a sua estrutura societária histórica e revestida de propósitos negociais de forma a permitir uma maior arrecadação de PIS e de COFINS, a Fiscalização ofende diversos princípios constitucionais e a legislação de regência ao negar ao contribuinte direitos básicos de organização e ao desprezar os direitos da personalidade jurídica das entidades;

▪ **Existe jurisprudência administrativa favorável sobre o assunto:** o E. CARF já analisou em diversas situações casos de autuações fiscais que questionam a segregação de atividades entre empresas diversas, inclusive no mercado de cosméticos. Nesses casos, a jurisprudência confirma que a segregação de atividades econômicas diferentes em duas entidades é plenamente admissível, desde que haja efetiva separação das entidades e das suas atividades e seja demonstrada a ocorrência de ganhos extrafiscais, o que ocorre no presente caso.

Ainda no mérito, a recorrente Savoy defende que demonstrou a legitimidade dos preços por ela praticados nas operações com a Coty Brasil e, conseqüentemente, a impossibilidade de requalificação dos fatos jurídicos, com base nos seguintes argumentos:

▪ **1º Motivo - Inexistência de Fundamentação Legal:** o Auto de Infração carece de fundamentação legal para questionar operação entre partes relacionadas, requalificar os fatos jurídicos ou arbitrar uma base de cálculo distinta para as operações. Diferentemente das regras do IPI, não existem normativos específicos que tratem do arbitramento da base de cálculo do PIS e da COFINS nas operações entre partes interdependentes;

▪ **2º Motivo - Inexistência de observância ao artigo 148 do CTN:** se a Fiscalização quisesse determinar uma base de cálculo diferente para o PIS e a COFINS a serem recolhidos pela Recorrente, ela deveria ter seguido o procedimento previsto no artigo 148 do CTN para fins de arbitramento da base de cálculo;

▪ **3º Motivo - Inexistência de razoabilidade no arbitramento da base de cálculo:** no lugar de investigar e adotar os procedimentos corretos para determinação de um suposto preço justo a ser cobrado pela Recorrente nas operações com a Coty Brasil (consistente com a sua estrutura de custos, com as funções desempenhadas e com os riscos assumidos na cadeia produtiva), a Fiscalização arbitrou como

preço o valor praticado pela própria Coty Brasil (entidade que possui outra estrutura de custos, outras funções e assume outros riscos na cadeia produtiva), o que é completamente irrazoável, uma vez que esse valor está longe da receita bruta auferida pela Recorrente;

▪ **4º Motivo - Regularidade dos preços praticados pela Recorrente:** os preços praticados pela Recorrente nas operações com a Coty Brasil são legítimos, uma vez que (i) essas empresas possuem funções e assumem riscos distintos na cadeia produtiva, sendo absolutamente justificável a diferença de margens operacionais; (ii) os prejuízos contábeis apurados pela Recorrente (em 2 dos 3 exercícios fiscais questionados) são usuais, normais e compatíveis com o volume de operações da Recorrente; (iii) a formação dos preços de venda da Recorrente é feita com base nos custos por ela incorridos e em margem de lucro normal, inexistindo qualquer interferência de terceiros na formação desse preço, sendo, portanto, infundadas as alegações da Fiscalização; e (iv) não são verdadeiras as afirmações da Fiscalização de que a atividade da Recorrente é financiada por meio de aumentos de capital, uma vez que as operações são integralmente financiadas pelo fluxo de caixa operacional da própria empresa.

Ao apreciar tais alegações, o v. acórdão recorrido entendeu que as impugnantes não lograram êxito em afastar as constatações e imputações realizadas pela autoridade fiscal, com base nos fundamentos abaixo sintetizados:

(i) *“encontra-se categoricamente demonstrada a ausência de comprovação, por parte do grupo econômico, de motivação dos benefícios econômico-financeiros referentes à venda exclusiva intragrupo a preços unitários muito inferiores aos praticados com terceiros não relacionados”;*

(ii) *“pode-se confirmar que, de fato, a política de preços adotada nessas transações não estava fundada em princípios norteadores da atividade empresarial, levando a controlada (de exação tributária concentrada monofásica) a uma situação econômico-financeira deficitária e com acúmulo de prejuízos, ao contrário do que se vê na controladora (sujeita a alíquota zero e, portanto, beneficiando-se da compra de produtos subfaturados intragrupo)”;*

(iii) *“os elementos coletados pela fiscalização e sintetizados sobretudo nos trechos de fls. 56/59 do Termo de Verificação Fiscal, incluindo até mesmo a troca de emails entre as partes, demonstram a ausência de negociação comercial usual que ocorre entre partes realmente independentes”;*

(iv) *“[f]oram desconsideradas, com base nos elementos probatórios reunidos, apenas as transações artificiais entre Industrial e Controladora, referentes unicamente à venda dos produtos comprovadamente subfaturados elencados pela fiscalização”;*

(v) *“[e]mbora a SAVOY conteste a situação econômico-financeira apurada pela fiscalização (e confirmadas acima por este Relator), cumpre-nos frisar que esses valores foram apurados pela própria SAVOY por meio da sua Escrituração Contábil*

Fiscal, obrigação acessória que deve refletir, por óbvio, a situação dos seus resultados e de sua gestão”;

(vi) “não houve apresentação de qualquer justificativa plausível para o constante cenário deficitário imposto à SAVOY em decorrência da venda de produtos comprovadamente subfaturados intragrupo, em contraste com o cenário altamente superavitário da COTY, o que evidencia a consciência e o elemento volitivo das partes envolvidas na montagem do cenário de fraude e conluio relevado pela fiscalização”;

(vii) “correta a apuração promovida pela autoridade fiscal e descabidas as alegações de que não houve razoabilidade no arbitramento da base de cálculo e nem observância do art. 148 do CTN”. [...] “No PAF em análise, a autoridade fiscal dispunha das informações necessárias para a recomposição da base de cálculo. A propósito, vê-se que a fiscalização agiu de forma diligente em todas as etapas da recomposição da base de cálculo que se fez necessária”;

Em sede de Contrarrazões, a Procuradoria da Fazenda Nacional pugna pela manutenção do v. acórdão recorrido, ressaltando, em breve síntese, que:

(i) “não ficou demonstrado nenhum ganho de eficiência para a SAVOY, nem tampouco há provas de que esta foi gerida levando-se em consideração a busca de lucros no desenvolvimento do contrato celebrado com sua controladora, o que demonstra que se tratou de um arranjo empresarial realizado com a única finalidade de se reduzir a receita bruta da empresa sujeita à tributação monofásica. Houve um claro planejamento tributário abusivo e ilegal com o intuito de burlar as regras de incidência das contribuições”;

(ii) “[o]s preços praticados pela COTY são os preços efetivos de mercado, mas os preços da SAVOY são afetados e irreais, feitos artificialmente para a redução da incidência tributária de forma fraudulenta. O que se fez foi concentrar a receita bruta no final do elo, que é tributado à alíquota zero, e reduzir a tributação na fase fabril, que possui alíquotas maiores, concentradas. Trata-se da “fórmula” mais utilizada em todo setor de produção para eximir-se da tributação sobre consumo”;

(iii) “[a] base de cálculo adotada pela fiscalização foi o preço de venda da COTY, que é o preço real de vendas. O preço artificial, praticado pela SAVOY, foi criado dentro do planejamento tributário abusivo, apenas para servir de base para a tributação monofásica”;

(iv) “as recorrentes não conseguem justificar as discrepâncias nos preços praticados, a fim de deslocar as receitas auferidas das operações para etapa sujeita à alíquota zero dos tributos. Apenas uma das empresas, a controladora, se beneficiou do planejamento do grupo econômico. As opções adotadas não serviram para a realização do objeto social da sociedade controlada, dado o distanciamento da finalidade lucrativa”;

(v) *“houve ofensa ao princípio da função social da empresa, tal como delineado pelo STJ no REsp n. 1.894.741/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 27/4/2022”;*

(vi) *“[a] Fiscalização agiu acertadamente ao desprezar a aparência para aplicar a lei tributária sobre a realidade – a venda direta do grupo para os adquirentes das mercadorias constantes nas notas emitidas pela atacadista, sem que houvesse efetivamente compra e venda entre industrial e comercial atacadista, segundo as leis do mercado”;*

(vii) *“[a] autuação se encontra autorizada pelo art. 149, VII, do CTN, porquanto é dever da autoridade fiscal efetuar o lançamento de ofício para alcançar o fato gerador, sempre que comprovar a prática de simulação, a exemplo do caso dos autos”;*

(viii) *“não se está aplicando nenhuma pauta mínima ao PIS e à COFINS, mas apenas tributando a realidade, o valor real da operação. O argumento de ausência de previsão legal para a tributação da saída da COTY não prospera”.*

(ix) *“[a] Fiscalização comprovou que foi inserida artificialmente uma etapa de venda que não possui justificativa econômica. Assim, foi necessário excluí-la para se chegar ao preço real, que é a materialidade que deve ser abarcada pela base de cálculo do PIS e da COFINS, segundo sua previsão legal, contida na legislação que apoia o lançamento e que segue reproduzida no auto de infração”;*

(x) *“se a Autoridade Fiscal dispõe de elementos probatórios que possibilitem o cálculo da receita bruta, não faz sentido a imposição do arbitramento, o qual, vale frisar, serve para aproximação da verdadeira base de cálculo”;*

É o que passamos a apreciar.

Inicialmente, reiteramos os fundamentos já expostos no tópico anterior, os quais, a nosso ver, são suficientes para cancelar integralmente a autuação também no seu mérito.

De qualquer forma, entendemos que alguns dos argumentos trazidos pelas recorrentes em seus Recursos Voluntários também são pertinentes para demonstrar e reforçar que o auto de infração em análise não merece subsistir.

Cumprе ressaltar, de antemão, que o auto de infração imputa às recorrentes a realização de conduta fraudulenta, infração subjetiva cuja apuração exige robusta comprovação. Neste sentido, bem leciona Paulo de Barros Carvalho:

[...] no setor das infrações subjetivas, em que penetra o dolo ou a culpa na composição do enunciado descritivo do fato ilícito, a coisa se inverte, competindo ao Fisco, com toda a gama instrumental dos seus expedientes administrativos, exibir os fundamentos concretos que revelem a presença do dolo ou da culpa, como nexos entre a participação do agente e o resultado material que dessa forma se produziu. Os embaraços dessa comprovação, que nem sempre é fácil, transmudam-se para a atividade fiscalizadora da Administração, que terá a

incumbência intransferível de evidenciar não só a materialidade do evento como, também, o elemento volitivo que propiciou ao infrator atingir seus fins contrários às disposições da ordem jurídica vigente³.

No caso das infrações praticadas mediante fraude ou simulação, justamente por existir uma intenção de ocultar a ocorrência da conduta efetivamente praticada, os documentos oficiais geralmente corroboram a suposta ocorrência do fato fraudado ou simulado.

Nestas situações, cabe às autoridades investigadoras e julgadoras analisarem os demais elementos de prova existentes, para verificar, a uma, se há indícios de uma conduta fraudulenta ou simulada, e, a duas, qual teria sido o ato ou negócio jurídico efetivamente praticado; para, após formada a sua convicção, articulada em consonância com a teoria das provas, relatar com precisão o fato jurídico tido como ocorrido e os efeitos dele decorrentes.

Quanto aos indícios, é oportuno ponderar que toda investigação se inicia com base em indícios, sendo que, a partir destes, pode-se chegar ou não a comprovação da ocorrência de determinada infração ou irregularidade.

Indício é aquilo que indica, com probabilidade, a existência de algo. Nada impede que um indício seja utilizado como prova, afinal, toda prova é, antes, um indício. Tudo depende da força probante, ou seja, da consistência e da coerência da unidade lógica que aponta para o fato que se quer provar. Ademais, é comum que a prova seja constituída por um conjunto de indícios que, ao se confirmarem e se completarem, convergem para a formação da convicção do julgador e, por conseguinte, para a constituição do fato jurídico.

De qualquer forma, não se olvida que, nos termos do artigo 112, do Código Tributário Nacional – CTN, a lei tributária que define infrações se interpreta da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; e quanto à autoria, imputabilidade, ou punibilidade.

Assim, para configuração do planejamento tributário abusivo, há que se caracterizar, de forma inequívoca, uma evidente incompatibilidade entre o negócio declarado e sua efetivação no plano fático, uma vez que, caso os indícios apurados possam conduzir também à ocorrência de uma conduta lícita, não restará configurada a infração.

Como vimos, a autoridade fiscal afirma que a segregação das atividades entre a Industrial e a Comercial configuraria planejamento tributário abusivo, por ter como único objetivo a redução da carga tributária.

Por sua vez, as recorrentes ressaltam que existem três razões econômicas principais para a estrutura de segregação de atividades entre a Savoy e a Coty Brasil: (i) existência de ganhos de eficiência na operação segregada, que está aderente com a estrutura adotada em múltiplas jurisdições pelo Grupo Coty; (ii) o Grupo Coty não implementou a estrutura de segregação, tendo herdado a estrutura societária segregada do Grupo Hypermarcas; e (iii) a segregação das

³ CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 597-598

atividades permitiu (e ainda permite) que o Grupo Coty tenha acesso a subvenções governamentais outorgadas pelo Estado de Goiás.

Entre os ganhos de eficiência decorrentes da segregação das atividades entre Industrial e Comercial, foram destacados os seguintes fatores, corroborados pelo parecer elaborado pela LCA Consultores, em que analisa a estrutura organizacional e a precificação das empresas Savoy e Coty (fls. 3.754/3.797):

- A especialização do elo industrial permite que a empresa se dedique em suas competências essenciais, com foco na otimização das atividades fabris (distribuição da produção no tempo, manutenção de equipamentos, gestão do parque fabril etc.);
- A segregação permite ganhos de eficiência ao não "contaminar" o processo de produção fabril com preocupações de cunho comercial e negocial. A segregação permite uma maior previsibilidade das operações industriais e redução da complexidade da operação;
- A segregação em entidades distintas também permite isolar e mitigar riscos inerentes à operação industrial (riscos operacionais, trabalhistas e ambientais) da operação comercial (que envolve relacionamento direto com clientes não relacionados). A segregação minimiza que riscos jurídicos ou reputacionais da atividade industrial afetem a pessoa jurídica que transaciona diretamente com os clientes;
- A estrutura industrial segregada permite flexibilidade do grupo econômico para terceirizar a produção e/ou oferecer espaço vacante em suas indústrias para a fabricação de produtos de terceiros. Minimiza os riscos de ociosidade em momentos de volatilidade e crise financeira;
- O setor de higiene pessoal, perfumaria e cosméticos - em especial no segmento mais popular, como é o caso do Grupo Coty - possui baixa complexidade técnica, onde os produtos são similares e altamente substituíveis. Dessa forma, a estrutura de segregação permite isolar o elo mais objetivo e previsível (indústria) do elo que possui maior valor agregado (que permite a diferenciação dos produtos por meio de marca, marketing, embalagem e outros fatores);
- A segregação das entidades comerciais em pessoa jurídica apartada permite uma maior especialização das atividades comerciais, gerando um uso mais eficiente dos diversos canais de venda. A entidade possui mais controle da alocação de custos, estabelecimento de metas e melhor visibilidade do retorno dos investimentos efetuados em publicidade e propaganda;
- A estrutura de segregação também permite outros ganhos de escala e eficiência operacional, dos quais destacam-se: (i) a adoção de um modelo de negócios mais consistente regional e globalmente; (ii) maior cooperação entre as áreas em diferentes países; (iii) ganho de agilidade na introdução de novas

marcas/produtos; (iv) melhoria de atendimento a clientes, promoções, rapidez nas customizações, resposta a problemas, velocidade de entrega; (v) otimização da cadeia de suprimentos através da melhoria de relacionamento com fornecedores; (vi) maior transparência e clareza nas informações prestadas e no estabelecimento de metas internas; e (vii) maior agilidade no processo decisório em razão da existência de instâncias especializadas em cada entidade jurídica;

▪ Além disso, a segregação das atividades também visa proporcionar ao Grupo Coty, do ponto de vista global, ganhos de margem decorrentes de: (i) redução de atividades e/ou custos duplicados ao longo da cadeia; (ii) ganhos em negociações com fornecedores e varejistas; (iii) redução de estoques e do ciclo de caixa; e (iv) redução de perdas.

Corroborando a existência de razões econômicas para a segregação de atividades entre a Industrial e a Comercial, as recorrentes demonstram que adotam tal estrutura em diversos países, apresentando tabela elaborada pela LCA Consultores (fl. 3776), que lista alguns dos países em que há a efetiva segregação de atividades entre pessoas jurídicas comerciais e industriais:

Tabela 2: Subsidiárias industriais e comerciais do Grupo Coty Internacional

País	Subsidiárias	Elo
Brasil	Coty Brasil Industria Ltda. (FKA Savoy Industria de Cosmeticos S.A.)	Industrial
	Coty Brasil Distribuicao Ltda (FKA Novitas)	Comercial
China	Coty International Trade (Shanghai) Co Ltd.	Industrial
	Coty Prestige Shanghai Ltd (aka Coty China (ADE))	Comercial
	Suzhou Ganon Trading Co Ltd (fka Ganan Biochemistry Technology (China) Co Ltd)	Industrial
	Suzhou Jiahua Biochemistry Co Ltd	Industrial
França	Coty France SAS	Comercial
	Fragrance Productions SAS	Industrial
Alemanha	Coty Germany GmbH	Comercial
	P&G Manufacturing Cologne GmbH	Industrial
	HFC Prestige Manufacturing Germany GmbH	Industrial
Irlanda	Coty Ireland Ltd.	Comercial
	HFC Prestige Manufacturing Ireland Ltd.	Industrial
México	Coty Mexico SA de CV	Comercial
	Galería Productora de Cosméticos, S. de R.L. de C.V.	Industrial
Polónia	Coty Polska Sp.z.o.o.	Comercial
	HFC Prestige Service Poland Sp. z.o.o.	Industrial
Rússia	Coty Beauty LLC (Russia)	Comercial
	LLC Capella	Industrial
Tailândia	Coty Prestige Southeast Asia (Thailand) Co. Ltd.	Comercial
	HFC Prestige Manufacturing (Thailand) Ltd.	Industrial
Reino Unido	Coty UK Limited	Comercial
	Coty Manufacturing UK Ltd.	Industrial

Tal fato também é corroborado pelos documentos societários das empresas localizadas na China, França, Reino Unido e México, que desempenham, de forma segregada, as atividades de industrialização e comercialização (fls. 3.798/3.997).

Da mesma forma, o laudo técnico elaborado pela LCA Consultores apresenta um levantamento não exaustivo das principais empresas de HPPC no Brasil, demonstrando que os grupos mais expressivos do setor possuem pelo menos uma subsidiária industrial e uma empresa responsável pela comercialização dos produtos:

Tabela 1: Subsidiárias Industriais e Comerciais das principais empresas de HPPC do Brasil

Empresas	Subsidiárias	Sede	Objeto Social (resumo)	CNPJ	Data de Constituição
Johnson & Johnson	Johnson & Johnson do Brasil Ind. e Com de Produtos Para Saúde Ltda.	São Paulo- SP	Comércio atacadista de cosméticos e produtos de perfumaria.	54.516.661 /0001-01	12/06/1985
	Johnson & Johnson Industrial Ltda.	São José dos Campos- SP	Fabricação de cosméticos, produtos de perfumaria e de higiene pessoal.	59.748.988 /0001-14	21/02/1997
Procter & Gamble	Procter & Gamble do Brasil S/A	Manaus- AM (mudança de sede de SP para AM em out/2006)	Fabricação de cosméticos, produtos de perfumaria e de higiene pessoal; Comércio varejista de cosméticos, produtos de perfumaria e de higiene pessoal.	59.476.770 /0001-58	26/06/1990
	Procter & Gamble do Nordeste S/A	São Paulo- SP	Fabricação de sabões e detergentes, desinfetantes, defensivos domésticos, preparações para limpeza e polimento, perfumaria, cosméticos e outras preparações para toalete e de velas.	16.260.788 /0001-05	19/10/1990
	Procter & Gamble Industrial e Comercial Ltda.	São Paulo- SP	Comércio atacadista de cosméticos e produtos de perfumaria; Comércio varejista de cosméticos, produtos de perfumaria e de higiene pessoal.	01.358.874 /0001-88	17/02/1997
L'oreal	L'Oréal Brasil Comercial de Cosméticos Ltda	Rio de Janeiro - RJ	Comércio atacadista de cosméticos e produtos de perfumaria.	30.278.428 /0001-61	06/02/1979 início das atividades
	Procosa Produtos de Beleza Ltda	Rio de Janeiro - RJ	Perfumarias e comércio varejista de produtos de higiene pessoal, importação e exportação de produtos.	33.306.929 /0001-00	28/04/2010
	Cosbra Cosméticos Ltda. (incorporada por Procosa Ltda. em maio/02)	São Paulo- SP	Fabricação de cosméticos, produtos de perfumaria e de higiene pessoal.	04.308.724 /0001-58	02/03/2001
Colgate-Palmolive	Colgate Palmolive Comercial Ltda.	São Paulo- SP	Comércio atacadista de produtos odontológicos; Comércio atacadista de produtos de higiene pessoal; Comércio atacadista de produtos de higiene, limpeza e conservação domiciliar.	00.382.468 /0001-98	03/01/1995
	Colgate Palmolive Industrial Ltda.	São Bernardo - SP	Comércio atacadista de produtos de higiene pessoal; Comércio atacadista de produtos odontológicos.	03.816.532 /0001-90	09/05/2000
	Colgate Palmolive Ltda.	São Paulo- SP	Fabricação de produtos de perfumaria, cosméticos e outras preparações para toalete (colônia, loções, produtos maquiagem, cremes, óleos para pele, esmaltes, desodorantes, sabonetes, xampus, etc).	Incorporada por Colgate-Palmolive Comercial Ltda. Em fev/97	28/12/1967
Avon	Avon Cosméticos Ltda	São Paulo- SP	Comércio atacadista de cosméticos e produtos de perfumaria.	56.991.441 /0001-57	12/03/1958
	Avon Industrial Ltda.	São Paulo- SP	Fabricação de cosméticos, produtos de perfumaria e de higiene pessoal; Comércio varejista de cosméticos, produtos de perfumaria e de higiene pessoal.	00.680.516 /0001-24	29/06/1995
Beiersdorf	Beiersdorf Indústria e Comércio Ltda.	Vinhedo- SP	Comércio atacadista de cosméticos e produtos de perfumaria.	01.786.983 /0001-04	25/04/1997
	Beiersdorf Indústria e Comércio Ltda.	Itatiba- SP	Fabricação de cosméticos, produtos de perfumaria e de higiene pessoal.	ND	29/05/2009
O Boticário	G & K Holding S.A.	São José dos Pinhais / PR	Holdings de instituições não-financeiras	08.336.303 /0001-91	09/12/2010
	O Boticário Franchising S.A.	São José dos Pinhais / PR	Fabricação de cosméticos, produtos de perfumaria e de higiene pessoal.	76.801.166 /0001-79	28/01/2003
	Cálamo Distribuidora de Produtos de Beleza S.A.	Jabotão dos Guararapes- PE	Comércio atacadista de cosméticos e produtos de perfumaria, comércio atacadista de produtos de higiene pessoal.	06.147.451 /0001-32	17/03/2004
	BOTICA Comercial e Farmacêutica S.A. -	São José dos Pinhais - PR	Industrialização e comercialização de produtos de perfumaria, cosméticos e higiene pessoal	ND	ND
	Interbelle Comércio de Produtos de Beleza Ltda.	São Paulo- SP	Atividades de consultoria em gestão empresarial, exceto consultoria técnica específica, fabricação de cosméticos, produtos de perfumaria e de higiene pessoal (Eudora: empresa de venda direta)	11.137.051 /0001-86	28/08/2009
Unilever	Unilever Brasil Higiene Pessoal e Limpeza Ltda. (denominação anterior: IGL Industrial Ltda.)	Vinhedo - SP	Fabricação de cosméticos, produtos de perfumaria e de higiene pessoal.	03.085.759 /0001-02	05/03/1999
	Unilever Brasil Ltda.	Pouso Alegre - MG	Comércio atacadista de produtos de higiene pessoal.	ND	12/11/2012

Fonte: Junta Comercial do Estado de São Paulo (JUCESP). Elaboração: LCA Consultores.

Ainda, as recorrentes demonstram que a Coty Brasil adquiriu a Savoy como uma industrial autônoma, sem que tenha promovido qualquer reorganização societária para segregar as atividades ou realizar a interposição de pessoas jurídicas, uma vez que a estrutura segregada já era implementada pelo Grupo Hypermarchas (a Novitá como sociedade comercial e a Savoy como sociedade industrial, controlada pela Novitá).

Por fim, as recorrentes ressaltam que a segregação das atividades permitiu (e ainda permite) que o Grupo Coty tenha acesso a subvenções governamentais outorgadas pelo Estado de Goiás.

Neste sentido, restou demonstrado que, conforme formalizado no Termo de Acordo de Regime Especial – TARE (fls. 4.051/4.057), o Grupo Coty goza de subvenções governamentais concedidas com fundamento na Lei Estadual nº 17.442/11, que dispõe sobre o tratamento tributário do ICMS dispensado ao grupo econômico. Nos termos do artigo 2º, Parágrafo Único, incisos I e III, da referida lei, para se caracterizar como grupo econômico, entre outros requisitos, deve *“haver a venda de, no mínimo, 80% (oitenta por cento) da produção da pessoa jurídica industrializadora para outra pessoa jurídica do mesmo grupo econômico”*, assim como, *“a vinculação entre as pessoas jurídicas do grupo econômico de forma tal que uma delas seja subsidiária da outra ou diversas delas sejam subsidiárias integrais da mesma pessoa jurídica”*, o que corrobora a alegação das recorrentes de que a sua estrutura organizacional é imprescindível para o gozo de tais subvenções governamentais.

Por tais motivos, entendo ter restado demonstrado que, ao contrário do alegado pela autoridade fiscal, existem pertinentes razões econômicas que justificam a segregação das atividades entre a Industrial e a Controladora, de modo a afastar a alegação de que tal segregação configuraria um planejamento tributário abusivo.

No que se refere aos preços praticados entre as partes, as recorrentes sustentam que *“[n]ão existe nenhum racional econômico no procedimento da Autoridade Fiscal de comparar os preços brutos praticados por empresas que estão em etapas distintas da cadeia produtiva (tal como na afirmação de que o preço da Coty Brasil é 98% superior ao preço de venda pela Recorrente), sem levar em conta os custos incorridos pela Coty Brasil e o valor agregado no processo produtivo”*, sendo que *“[e]sse racional deturpado permeia todo o raciocínio da Fiscalização e leva ao absurdo de arbitrar para a Recorrente o mesmo preço de venda praticado pela Coty Brasil com seus próprios clientes”*.

Neste ponto, merece destaque que a Savoy e a Coty são empresas com efetiva substância econômica, centenas de empregados, sedes próprias e atividades independentes, fatos estes não contestados pela autoridade fiscal.

Conforme informado nos Recursos Voluntários, a Savoy adquire matérias-primas e as emprega no processo de industrialização, revendendo a sua produção para a Coty. A Coty, por sua vez, é entidade comercial atacadista que atua com: (i) compra de produtos industrializados; (ii) publicidade e propaganda das marcas de sua titularidade; (iii) prospecção de clientes; (iv) comercialização de mercadorias; (v) planejamento estratégico; e (vi) logística de frete das mercadorias.

Exemplificando a relevância das atividades operacionais desenvolvidas pela Coty, as recorrentes destacam que, no ano-calendário de 2019, a empresa mantinha 1.340 empregados e incorreu em (i) despesas de vendas e marketing de R\$ 356,5 milhões; e (ii) despesas administrativas e gerais de R\$ 90,1 milhões, o que demonstra que a atacadista desenvolve atividades operacionais relevantes, incorrendo em custos significativos, os quais, por óbvio e por

justo, não podem ser simplesmente desconsiderados no processo de agregação de valor do produto adquirido da Industrial.

E este ponto é extremamente relevante, a nosso ver, por demonstrar que (i) o método de comparação entre os preços praticados pela Industrial e a Comercial, sem qualquer análise dos custos e riscos incorridos por cada uma delas, não se mostra como meio adequado para contestar o preço praticado pela Industrial, e (ii) a requalificação dos fatos jurídicos nos termos pretendidos pela autoridade fiscal é de toda insubsistente, por desconsiderar as funções comprovadamente desenvolvidas pela Coty na cadeia produtiva e os custos significativos incorridos no desenvolvimento de suas atividades, os quais tornam incontestável o fato de que a receita bruta da Savoy jamais poderia ser a mesma receita bruta auferida pela Coty nas vendas com seus clientes.

Neste sentido, reiteramos que os fatos geradores de obrigação tributária devem apresentar suporte fático. Ou seja, se a autoridade fiscal sustenta que a realidade é que a Savoy realiza a venda das mercadorias direto para terceiros, deveria demonstrar que é a Industrial que negocia e fecha as vendas com os clientes da Coty, realiza os fluxos logísticos e operacionais das mercadorias diretamente para os clientes da Coty, é a beneficiária dos pagamentos realizados pelos clientes da atacadista, ou, ao menos, trazer evidências que as empresas atuam de forma unificada, com confusão patrimonial e/ou desconsideração da personalidade jurídica, ou, ainda, que a Coty não desenvolve qualquer atividade relevante na cadeia produtiva em análise. Nenhum desses fatos restou demonstrado.

Apesar de tais motivos já serem mais do que suficientes para demonstrar a insubsistência da autuação, cumpre ressaltar também que a fiscalização contesta o *markup* de 7% praticado pela Industrial na formação de seus preços, mas não traz nenhum elemento comparativo com outras empresas do setor para demonstrar que os preços praticados estão realmente abaixo dos “preços de mercado”. Trata-se de prova imprescindível para comprovação da conduta dolosa que se pretende imputar às recorrentes.

Por outro lado, as recorrentes trouxeram argumentos e provas com o intuito de demonstrar que as margens de lucro aplicadas aos preços praticados pela Industrial e pela Comercial estão de acordo com a realidade do setor, como se verifica da análise realizada pela LCA consultores, sintetizada no seguinte excerto da conclusão do laudo técnico colacionado aos autos:

[...] conforme discutido nas Seções 2 e 3, as margens praticadas pela empresa industrial e pela comercial estão intrinsecamente relacionadas a divisão das atividades e risco entre elas. A empresa industrial possui margens menores e com menor variabilidade, de modo consistente com a menor complexidade do processo produtivo, o perfil de risco relativamente menor do negócio, além da baixa especificidade dos ativos.

A empresa comercial, por sua vez, arca com os riscos de mercado, gastos com propaganda e com logística, o que se reflete em maiores margens exigidas e, portanto, preços mais elevados. Apesar de, em média, apresentar margens mais

elevadas, a margem da empresa comercial também deve apresentar maior variabilidade, em função das diferentes estratégias de posicionamento de cada produto, bem como os riscos de aceitação do mercado.

Como analisado na Seção 4, as margens praticadas pela Coty e Savoy estão em conformidade com a lógica econômica apresentada, sendo, portanto, coerentes com suas respectivas atividades. Em 2019, a margem líquida média da Coty foi de 40,3% em contraste com a margem líquida média de 7,9% da Savoy. A margem de maior magnitude e no elo comercial coaduna com o maior risco assumido por este elo da cadeia, bem como pelo valor adicionado ao produto pela marca, também responsabilidade do elo comercial. Em termos de variabilidade, o desvio-padrão da margem da Coty é consideravelmente superior ao da Savoy (42,6% versus 8,4%), o que também é condizente com o perfil de cada negócio.

Por fim, de acordo com os resultados da análise proposta no presente estudo, é possível afirmar que a divisão entre uma empresa comercial e outra industrial observada no grupo Coty apresenta lógica econômica, possibilitando ganhos de especialização. Além disso, as margens praticadas por cada elo estão de acordo com o esperado para os respectivos perfis de negócio.

Da mesma forma, quanto aos prejuízos apurados no período objeto da autuação, a Savoy sustenta que os prejuízos contábeis reconhecidos não decorrem de uma precificação equivocada ou da manutenção de uma suposta operação deficitária, mas de fatores excepcionais e de ajustes contábeis que não tiveram efeito no caixa da empresa (provisões para perdas e outros ajustes contábeis). Ressalta, ainda, que o montante dos prejuízos contábeis é muito pequeno perto do volume das operações da recorrente, inexistindo qualquer anormalidade ou distorção significativa nas suas operações.

Ademais, refuta a afirmação da Fiscalização de que a Coty realizou aportes de capital na recorrente no valor de R\$ 127,7 milhões, destacando que o primeiro aumento de capital considerado pela Fiscalização, no valor de R\$ 82.785.000,00, não foi realizado pela Coty Brasil, tendo sido realizado em janeiro de 2016, quando a Savoy ainda pertencia ao Grupo Hypermarchas. Somado a isto, demonstra que os recursos decorrentes do aporte de capital de R\$ 45 milhões efetuado pela Coty em 2017 não foram utilizados para manutenção das atividades operacionais da Savoy – como sustentado pela fiscalização –, mas para a realização de investimento na aquisição de ativos e equipamentos junto a empresas independentes, apresentando documentação comprobatória⁴.

Por fim, destaca que financia as suas operações com o fluxo de caixa operacional decorrente das operações de venda, operando com capital próprio e caixa proveniente das suas atividades operacionais desde a sua aquisição pelo Grupo Coty em 2016, não sendo necessário o aporte de capital do controlador para a manutenção das suas atividades.

⁴ “(i) instrumento de Adiantamento para Futuro Aumento de Capital ("AFAC"), no valor de R\$ 45.000.000,00 (fls. 4.189/4.193); (ii) notas fiscais de aquisição dos equipamentos (fls. 4.194/4.534); e (iii) conversão do AFAC em capital da Savoy, na data de 21.11.2017 (fls. 4.535/4.550)”

Corroborando as alegações da recorrente, merece transcrição a análise da LCA Consultores acerca do desempenho operacional da Savoy:

Box 2: Desempenho operacional da Savoy

O desempenho operacional da Savoy pode ser analisado de diversas formas, mas uma das mais tradicionais da área de finanças corporativas é através da capacidade de geração de caixa das atividades da empresa. Desta forma, tem-se na Tabela 3 uma versão simplificada da Demonstração de fluxo de caixa da Savoy entre 2017 e 2019.

Tabela 3: Demonstração de fluxo de caixa simplificada da Savoy para o período de 2017-2019 (em milhões de reais)

	2017	2018	2019	Média
Lucro Líquido do Exercício	-15,2	-17,6	6,7	-8,7
Depreciação e Amortização	33,7	49,5	52,7	45,3
Outros Ajustes ¹	14,8	6,9	-27,7	-2,0
Caixa líquido das atividades operacionais	33,3	38,8	31,7	34,6
Caixa líquido das atividades de investimento	-76,1	-38,2	-26,1	-46,8
Caixa líquido das atividades de financiamento	44,8	-0,8	-1,1	14,3
Variação de caixa e equivalente de caixa	1,9	-0,2	4,6	2,1

Nota: ¹ "Outros Ajustes" inclui ajustes em: Resultado de imposto de renda e contribuição social, resultado de venda de ativos, ganhos cambiais líquidos, despesas financeiras líquidas, despesas com plano de ações, provisão para perdas de crédito esperadas, provisão/ reversão para perda de estoque, provisão/ reversão com impostos, redução nas contas de ativos e aumento nas contas de passivos. Fonte: Coty Brasil. Elaboração: LCA Consultores.

Da tabela, nota-se que o caixa líquido das atividades operacionais da empresa foi positivo em todos os anos contemplados na análise, com média de R\$ 34,6 milhões. Ou seja, as operações da Savoy – o somatório das compras e vendas realizadas pela empresa – foram superavitárias entre 2017 e 2019. Ao mesmo tempo, a Savoy dedicou volumes relevantes em novos investimentos, totalizando R\$ 140,4 milhões – uma média de R\$ 46,2 milhões ao ano. Esses investimentos foram efetuados com o caixa gerado pelas atividades da empresa e através de financiamento – notadamente, um aporte de R\$ 45 milhões realizado por sua controladora em 2017.

Desta forma, verifica-se que a Savoy tem um desempenho operacional com geração de caixa positivo em todos os anos considerados neste estudo, o que indica a viabilidade da manutenção das operações da empresa no período. Além disso, a empresa realizou investimentos significantes no período, o que foi, em parte, viabilizado com a realização de aporte de capital por parte da controladora.

Diante disto, entendo que a autoridade fiscal não logrou êxito em comprovar que as recorrentes praticaram um planejamento tributário ilícito, muito menos que houve subfaturamento nas vendas praticadas entre a Industrial e a Comercial, além de entender pela total insubsistência fática e jurídica da requalificação dos fatos jurídicos na forma pretendida pela fiscalização.

Neste sentido, além das decisões já mencionadas no tópico anterior, cito os seguintes julgados deste e. CARF:

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. SUBFATURAMENTO. ÔNUS DA PROVA.

A acusação de subfaturamento nas operações comerciais não pode ser presumida, devendo ser efetivamente comprovada, não bastando a indicação de meros indícios ou do fato de haver interdependência entre comprador e vendedor para descaracterizar o valor da fatura comercial.

(Processo nº 16561.720180/2012-76; Acórdão nº 3401-003.266; Relator Conselheiro Fenelom Moscoso de Almeida; sessão de 28/09/2016)

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 extrafisais decorrentes do efetivo desenvolvimento dessas atividades separadamente e em estruturas independentes e com administração, corpo de funcionários e instalações próprios.

(Processo nº 16561.720181/2012-11; Acórdão nº 3403-002.854; Relator Conselheiro Alexandre Kern; sessão de 26/03/2014)

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

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

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

(Processo nº 19515.001905/2004-67; Acórdão nº 3403-002.519; Relator Conselheiro Ivan Allegretti; sessão de 22/10/2013)

Por todo o exposto, voto por dar integral provimento aos Recursos Voluntários interpostos, para o fim de cancelar as autuações combatidas.

Recurso de ofício

O Recurso de Ofício foi interposto com base no artigo 34 do Decreto nº 70.235/72 e Portaria MF nº 02, de 17/01/2023, por se tratar de decisão que exonerou o sujeito passivo e o

responsável tributário do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais), razão pela qual deve ser conhecido.

Considerando que a decisão proferida pela D. DRJ está em linha com a jurisprudência deste e. CARF, no sentido de reduzir a multa qualificada lançada para o percentual de 100%, nos termos da atual redação do artigo 44, §1º, inciso VI, da Lei nº 9.430/96, em observância ao princípio da retroatividade benigna insculpido no artigo 106, inciso II, alínea c, do CTN, voto por negar provimento ao Recurso de Ofício.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por (i) conhecer do Recurso de Ofício, para negar-lhe provimento; (ii) conhecer dos Recursos Voluntários interpostos pelas recorrentes Savoy e Coty, acolher a preliminar de nulidade do auto de infração e, restando vencido quanto à preliminar, no mérito, dar-lhes provimento, a fim de cancelar o lançamento de ofício.

Assinado Digitalmente

Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues

VOTO VENCEDOR

Conselheira **Joana Maria de Oliveira Guimarães**, redatora designada

Em que pese concordar com os bem fundamentados argumentos trazidos no voto do ilustre Conselheiro Relator, divirjo quanto ao seu entendimento no sentido de acolher como preliminar a nulidade do auto de infração “(i) por ausência de fundamento legal que embase o auto de infração, (ii) por insuficiência na descrição da infração e fundamentação da autuação, e (iii) por pretender tributar fatos sem suporte fático e de forma incongruente com a própria descrição dos fatos autuados.”

Entendo que grande parte da farta argumentação trazida pelo Conselheiro Relator para fundamentar o acolhimento da nulidade do auto de infração confunde-se com a análise do mérito da autuação, sendo que, inobstante seja pertinente para dar provimento aos Recursos Voluntários e cancelar o lançamento de ofício, a referida argumentação não atrai a hipótese de nulidade da autuação.

O próprio ilustre Conselheiro Relator, ao apreciar o mérito, reitera os fundamentos trazidos ao tratar das preliminares de nulidade dos autos de infração, por entender serem “suficientes para cancelar integralmente a autuação também no seu mérito”.

A meu ver, o inconformismo da contribuinte com o lançamento de ofício não tem o condão de eivá-lo de nulidade, quando atendidos os seus pressupostos de validade.

No caso em exame, entendo presentes os requisitos indispensáveis ao lançamento previstos no artigo 10 do Decreto 70.235/72: a autuação foi realizada por autoridade fiscal competente, houve a qualificação do autuado, descrição da infração e dos dispositivos legais, foi produzido um detalhado Termo de Verificação Fiscal acompanhado das planilhas de apuração e outros documentos. Além disso, não se observa ofensa ao contraditório e cerceamento de defesa, uma vez que as Recorrentes foram regularmente cientificadas do lançamento, com acesso a todas as informações existentes no presente processo administrativo, destacando-se ainda que as Impugnações e Recursos Voluntários apresentados nos presentes autos rebatem as acusações fiscais com veementes argumentos, demonstrando terem as Recorrentes plena compreensão das infrações que lhes foram imputadas.

É remansosa a jurisprudência do CARF no sentido de que não se declara a nulidade do auto de infração quando a autoridade fiscal apresenta a descrição do fato ilícito, o enquadramento legal da infração e da penalidade, bem como a adequada instrução probatória e o contribuinte é validamente intimado para responder a todos os atos praticados no processo:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 20/06/2007

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. FALTA DE FUNDAMENTO LEGAL. INOCORRÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

Não é passível de nulidade, por cerceamento de direito defesa e falta de fundação legal, o Auto de Infração que apresenta perfeita descrição do fato ilícito, o correto enquadramento legal da infração e penalidade, bem como adequada instrução probatória.”

(CARF, Processo nº11131.000697/2007-24, Acórdão nº 3102-00.805, Sessão de 28 de outubro de 2010)

Observa-se que o mesmo entendimento é aplicável quando se trata processos em que se discute a licitude (ou não) do planejamento tributário adotado pelo contribuinte, consoante se depreende da ementa do acórdão 1402-002.337, citado pelo Conselheiro Relator em seu muito bem fundamentado voto:

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.

(CARF, Processo nº 16004.720395/2013-93, Acórdão nº 1402-002.337, Conselheiro Relator Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Sessão de 05/10/2016) (g.n.)

Cumpre frisar que as matérias trazidas pelas Recorrentes para defender a nulidade do lançamento confundem-se com o mérito, sendo certo que a insurgência do contribuinte relacionada à matéria de mérito não tem o condão de inquinar de nulidade o auto de infração.

Considerando que os autos de infração foram lavrados por autoridade competente, estando presentes no lançamento os requisitos exigidos pela legislação tributária e não se verificando cerceamento de defesa, não há que se falar em nulidade.

Isso posto, devem ser rejeitadas as nulidades apontadas pelas Recorrentes.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Joana Maria de Oliveira Guimarães

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Pedro Sousa Bispo.

Com a devida vênia, ousei divergir em sessão do voto do ilustre Conselheiro Relator para negar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos a seguir explicitados.

Em suma, a matéria ora analisada se refere a lançamento de ofício de PIS e COFINS apurados pela sistemática monofásica no período de 01/01/2017 a 31/12/2019 da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins., no qual a Autoridade Tributária constatou a ocorrência de um planejamento tributário ilícito visando a redução no pagamento das referidas contribuições, além da caracterização de crime contra a ordem tributária. Também a Autoridade Fiscal reconheceu a responsabilidade tributária solidária da controladora Coty Brasil Comercio S.A, nos termos do art. 124, I, do CTN.

Segundo o conteúdo do Termo de Verificação Fiscal constante no Auto de Infração, a referida redução tributária se operou por meio da utilização de empresa interligada e/ou subsidiária integral (Coty Brasil Comercio S.A.) do grupo para simular a compra dos produtos do Contribuinte (Savoy Industria De Cosméticos S.A) no mercado interno por preço subfaturado, beneficiando-se assim de uma redução considerável do PIS e da COFINS apurado na sistemática monofásica. A empresa interligada, por sua vez, vendia os produtos adquiridos por preços normais ao consumidor final com alíquota zero para as citadas contribuições, propiciando assim vantagem tributária ao grupo econômico como um todo.

A Recorrente industrial (Savoy), em suma, arguiu pela legalidade e licitude das suas operações de venda para a Coty, pelo que não se caracterizariam o abuso de direito ou fraude que lhe foram imputados.

Inicialmente, cabe fazer algumas breves considerações sobre planejamento tributário, simulação e a prova envolvida nesse caso.

O planejamento tributário para ser considerado legítimo é necessário, além do aspecto formal do ato ou negócio jurídico ser previsto em lei, que a declaração de vontade que nele se manifesta seja expressão da verdade real, não podendo ter como causa exclusiva ou preponderante a redução do tributo.

Quando se detecta uma discrepância entre a forma jurídica adotada no ato ou negócio jurídico e a sua substância econômica, configura-se a ocorrência de simulação. Ela pode ser conceituada como uma divergência proposital entre a vontade interna e a declarada no sentido de criar, aparentemente, um ato ou negócio jurídico, que, de fato, não existe, ou então oculta, sob determinada aparência, o ato ou negócio realmente que se pretende.

Identificada a ocorrência de simulação na prática do ato ou negócio jurídico, geralmente utilizada como instrumento de planejamento tributário ilícito, cabe à Autoridade Tributária provar a prática abusiva.

Nesse contexto, a prova assume um papel fundamental para a desqualificação do ato ou negócio jurídico e mostrar o seu real conteúdo econômico, bem como, a comprovação do distanciamento entre a declaração de vontade emitida pelo Contribuinte e o ato e/ou negócio jurídico formal.

Nesse sentido, Ricardo Mariz de Oliveira, em artigo sobre planejamento tributário intitulado " Questões Relevantes, Atualidades e Planejamento com Imposto sobre a Renda", escrito para o 11º Simpósio IOB de Direito Tributário, fez importantes considerações sobre a caracterização da simulação no planejamento tributário e meios de provar a sua existência, *in verbis*:

A elisão fiscal lícita, buscada pelo planejamento tributário, diferencia-se da evasão fiscal ilícita por três - e apenas três - elementos. (1) decorrer de atos ou omissões da pessoa (que não é contribuinte) anteriores à ocorrência do fato gerador da obrigação que ela quer elidir, (2) decorrer de atos ou omissões conformes à lei, e (3) **decorrer de atos ou omissões reais e não simulados.** A doutrina e a jurisprudência são tão pacíficas quanto a este conceito que dispensam citações neste resumo.

...

A simulação, que vicia o ato jurídico e invalida a economia tributária pretendida, está regida pelo art. 102 do Código Civil (novo Código Civil, parágrafo 1º do art. 167), e **se prova pela densidade de indícios e circunstâncias, que a jurisprudência administrativa vem aplicando com bastante sabedoria, tais como: a**

proximidade temporal de atos; a disparidade infundada de valores entre eles; o desfazimento dos efeitos do ato simulado; a prática de certos atos entre partes ligadas, por exemplo, ao final do período-base de apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, com a transferência incabível e inexplicável de lucro de uma pessoa jurídica lucrativa para outra deficitária; a existência ou inexistência de outra causa econômica além da economia fiscal; a exagerada arrumação dos fatos..

(grifei)

Nessa direção, a Autoridade Tributária trouxe os seguintes fatos consistentes que caracterizariam a conduta ilícita do Contribuinte como simulação e consequente planejamento tributário ilícito:

- No período fiscalizado, a COTY BRASIL, comercial atacadista, “detinha 100% das ações da SAVOY” (e-fls. 35), de modo que a contribuinte atuada (industrial) era **subsidiária integral da empresa adquirente, com exclusividade, de seus produtos;**
- Nos anos de 2017 a 2019, a SAVOY forneceu com exclusividade para a COTY produtos sujeitos à alíquota monofásica do PIS e da COFINS. Com exceção da COTY, apenas a empresa COSMED INDUSTRIA DE COSMÉTICOS E MEDICAMENTOS S.A – que integrava o grupo controlador da contribuinte até o ano de 2015 – contratou com a SAVOY a aquisição de mercadorias, as quais, entretanto, correspondem a materiais de embalagem não sujeitos à tributação monofásica;
- A significativa diferença entre os preços praticados nas notas fiscais de saída da industrial e aqueles constantes nas notas fiscais de saída da atacadista, que se apresentam, em média, 98% (noventa e oito por cento) superiores aos submetidos à incidência monofásica das contribuições e, em alguns casos, essa diferença alcança o quádruplo do preço da industrial (e-fls. 40). Disso, conclui-se que o que se fez foi concentrar a receita bruta no final do elo, que é tributado à alíquota zero, e reduzir a tributação na fase fabril, que possui alíquotas maiores, concentradas. Trata-se da “fórmula” mais utilizada em todo setor de produção para eximir-se da tributação sobre consumo.;
- Houve uma busca de maximização do resultado não tão somente da SAVOY e, sim, do Grupo COTY de forma ampla, mesmo que isso signifique gestão deficitária na INDUSTRIAL” (e-fls. 42). A tabela de e-fls. 48 traz o **resultado líquido no período fiscal da industrial**, Registro L300, da Escrituração Contábil Fiscal, a revelar **majoritariamente a ocorrência de resultados negativos desta empresa;**
- A Autoridade Fiscal, no item 5.1 do “Contrato de Comercialização Exclusiva, Distribuição e Outras Avenças” explicita que na fixação do preço do produto a ser repassado à sua controladora é levado em

conta somente o resultado bruto, de modo que, mesmo apresentando prejuízos frequentemente, a contribuinte não buscou alterar o *markup* de apenas 7% para todos os produtos, método que consiste em adicionar margem fixa a um custo-base;

- Ao consultar a ECF da COTY, que “a realidade é muito diferente da observada em relação à SAVOY: entre 2017 e 2020, expressivos e constantes (e até crescentes) resultados líquidos e operacionais” (e-fls. 4.725);
- Como destacado no TVF, os sucessivos prejuízos provocados pelas vendas subfaturadas só não reduziram o patrimônio líquido da SAVOY porque a COTY realizou aporte de capital. Desse modo, houve “uma opção deliberada para a manutenção da subsidiária não com sua atividade primária, a industrialização de produtos, mas, sim, com aportes da Controladora” (e-fls. 55); e
- Em suma, não ficou demonstrado qualquer propósito comercial nas operações entre a SAVOY e a Coty, o que demonstra que se tratou de um arranjo empresarial realizado com a única finalidade de se reduzir a receita bruta da empresa sujeita à tributação monofásica. Houve um claro **planejamento tributário abusivo** e ilegal com o intuito de burlar as regras de incidência das contribuições;

Como se observa, em seu extenso e bem fundamentado Termo de Verificação Fiscal, a Fiscalização discorreu exaustivamente sobre a relação entre os fatos apurados acima e os elementos caracterizadores do planejamento tributário ilícito.

Entendo que a Fiscalização apresentou provas detalhadas que, avaliadas em seu conjunto, levam à conclusão lógica de que as operações entre a Savoy e Coty foram simuladas, visando unicamente a redução no pagamento do PIS e da COFINS. Os fatos citados são suficientes e demonstram que a operação de venda da Savoy para a sua controladora Coty não teve razão econômica ou propósito comercial, mas visou tão somente a redução abusiva no pagamento do PIS e da COFINS.

Não há dúvidas de que o grupo ao qual pertencem as empresas é livre para organizar as suas atividades operacionais de forma a otimizar os seus negócios por meio de especialização das empresas do grupo, garantia não contestada pela Autoridade Tributária em momento algum. No entanto, essa liberdade não é ilimitada. O exercício desse direito deve estar alicerçado em razões econômicas reais comprovadas no mundo fático, a fim de se evidenciar o seu propósito comercial. Se a Fiscalização identificou que a finalidade exclusiva das operações de vendas entre as empresas foi de pagar menos tributos, correto está o procedimento fiscal que procurou neutralizar os efeitos dessas operações de vendas abusivas sem fim comercial.

No caso ora analisado, restou comprovado que, de fato, a Coty assume um papel na operação de mera intermediadora formal da venda entre a Savoy e seu consumidor final. No

mundo real, a empresa Coty não pratica qualquer atividade que justifique a motivação econômica da operação entre as empresas, além da economia tributária já citada.

Na sua defesa, a Recorrente também não conseguiu comprovar a causa econômica das operações de vendas entre as duas empresas, a fim de contrapor a afirmação de que a causa exclusiva foi a economia tributária.

Uma vez que ficou comprovado que a atividade de intermediação da Coty dos produtos sujeitos à monofasia se deu apenas no mundo formal, restou caracterizada a simulação posto que a real operação é de venda da Savoy para o seu consumidor final.

Assim, comprovado nos autos, por meio do conjunto probatório trazido pela Fiscalização, que a realidade fática observada é diferente da jurídica, conclui-se que as operações realizadas entre a Savoy e a Coty não tiveram propósito negocial e visaram unicamente a redução no pagamento das contribuições sociais (PIS e COFINS) incidentes na sistemática monofásica, caracterizando-se, assim, como um planejamento tributário ilícito.

Nesse mesmo sentido, há várias decisões das turmas do CARF envolvendo situações de casos semelhantes:

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO E ILEGAL. INTERPOSIÇÃO DE PESSOA JURÍDICA INTERDEPENDENTE. PRÁTICA DE ATO FRAUDULENTO. REDUÇÃO ARTIFICIAL DA BASE DE CÁLCULO.

A introdução de pessoa jurídica, na condição de comercial-atacadista exclusiva, interdependente de uma outra fabricante de produtos sujeitos à incidência concentrada das Contribuições para o PIS e Cofins, para que se interponha entre o fabricante-vendedor e o cliente, que se revela desnecessária, prescindível e sem comprovação de redução de custos e despesas na etapa de fabricação-venda, com redução artificial da receita bruta da industrial, mediante a prática de simulação e subfaturamento, revela planejamento tributário abusivo e ilícito cuja finalidade é a redução fraudulenta da base de cálculo dos tributos devidos.

(Acórdão n. 3201-004.699, de 29/01/2019, relatoria do Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira)

TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. OPERAÇÕES DE VENDA DA INDÚSTRIA PARA DISTRIBUIDORA INTERDEPENDENTE.

Tendo sido comprovado que as vendas do industrial para distribuidor interdependente buscavam unicamente dissimular a real operação de venda para terceiros não interdependentes, torna-se nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, nos termos do art. 167 do Código Civil.

(Acórdão n. 3401-007.239, julgado em 28/01/2020, relatoria do Conselheiro Lázaro Antônio Soares)

COFINS. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ILÍCITO. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. SIMULAÇÃO

Comprovado nos autos, por meio do conjunto probatório trazido pela fiscalização, que a realidade fática observada é diferente da jurídica, deve-se concluir que as operações realizadas entre as empresas interdependentes não tiveram propósito negocial e visaram unicamente uma redução substancial no pagamento das contribuições sociais incidentes na sistemática monofásica, caracterizando-se como um planejamento tributário ilícito.

(Acórdão nº3402004.374, de 30 de agosto de 2017, relatoria do Conselheiro Pedro Sousa Bispo)

No que se refere à base de cálculo utilizada pela Fiscalização, entendo que esta agiu corretamente, haja vista que desconsiderou as operações artificiais entre as empresas interdependentes, considerando-se apenas operações reais, quais sejam, aquelas praticadas entre a Savoy e os consumidores finais realizados com os preços de saída da Coty.

Tal procedimento se encontra autorizado pelo art. 149, VII, do CTN, visto que é dever da autoridade fiscal efetuar o lançamento de ofício para alcançar o fato gerador, sempre que comprovar a prática de simulação, como se deu no caso ora analisado.

Nesse contexto, a apuração da base de cálculo feita pela Fiscalização decorreu diretamente das normas que tratam da tributação desse ramo de atividade, as quais disciplinam as operações de venda de produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, sujeitos à tributação monofásica, nos termos do art. 1º, I, “b”, da Lei 10.147/2000, com redação dada pela Lei 12.839/2013.

Vale reproduzir, ainda, as considerações do Conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo a respeito da base de cálculo adotada pela Fiscalização em caso semelhante de empresa do mesmo ramo de atividade, acórdão nº 3201-003.930:

Para justificar a manutenção dos valores principais, prevaleceu o entendimento do colegiado de que não houve circulação de mercadoria econômica ou jurídica nas "vendas" da autuada para a sua interdependente, mas tão somente circulação física.

Nessa linha de pensamento, a maioria do colegiado entendeu que as entidades (a) importadora e industrial e (b) comercial realizavam transações comerciais entre vinculadas com afetação de preços. Em outras palavras, que o preço pelo qual a entidade (a) importadora e industrial revendia suas mercadorias para a entidade (b) comercial era inferior ao que seria se as partes não fossem vinculadas e o preço tivesse sido ofertado a terceiras empresas compradoras. O fato de entidade (a) importadora e industrial operar com “acordo de fornecimento”, trabalhar com o sistema de conta corrente e ter como único adquirente de suas mercadorias a entidade (b) comercial do mesmo grupo pesou para tal conclusão.

A prática adotada pelo grupo multinacional na determinação dos preços internos possui semelhança com a metodologia de preços de transferência na esfera internacional. A essência da questão para fins de tributação, tanto na esfera internacional como na interna, encontra-se na seguinte pergunta: em que medida os preços praticados pelas entidades do mesmo grupo foram afetados?

A fiscalização demonstrou que os preços praticados entre as entidades estavam abaixo dos valores aceitáveis no mercado. Em sua defesa, as entidades do grupo poderiam ter demonstrado que os preços praticados se assemelhavam a preços de terceiros.

Poderiam também ter juntado documentação de que suas margens de lucro estavam conforme o mercado. Enfim, poderiam ter fartamente argumentado quanto ao preço praticado. Ao contrário, a defesa trouxe argumentos de reorganização societária que nada provam quanto a robustez dos preços praticados.

Assim, para fins da determinação da base de cálculo na apuração do PIS e da COFINS, as operações entre as duas entidades grupo Unilever foram entendidas como transações com afetação do preço e foram, portanto, desconsideradas. Em outras palavras, o preço pelo qual as mercadorias foram negociadas foi desacreditado. Tal preço foi inferior ao que seria se as partes não fossem pertencentes ao mesmo grupo. Logo, prevaleceu o entendimento de que não houve liberdade de negociação em condições de livre mercado.

Ao desconsiderar o negócio jurídico entre as entidades, a fiscalização considerou de forma acertada como válidos para fins de tributação do PIS e da COFINS os preços praticados pela entidade (b) comercial e os terceiros adquirentes no mercado interno.

Não houve arbitramento de preços, apenas a desconsideração dos preços praticados entre as entidades (a) e (b) de forma exclusiva e sem respaldo no mercado.

Forte nas decisões acima reproduzidas, fica evidente que a manutenção do lançamento fiscal se coaduna com a legislação tributária citada e a melhor jurisprudência deste Conselho.

Por fim, quanto a motivação da qualificação da multa de ofício, ratifico o entendimento de que os fatos narrados, em seu conjunto, denotam a ocorrência de fraude, nos termos do art.44, inciso I, §1º, da Lei nº 9.430/96 (com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07) e art.72 da Lei nº 4.502/64.

Diante de todo o exposto, entendo que deveria ter sido negado provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo

ACÓRDÃO 3102-002.895 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 17095.720229/2022-79

DOCUMENTO VALIDADO