



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.720568/2018-96
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-010.236 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de maio de 2021
Recorrente PHITOTERAPHIA BIOFITOGENIA LABORATORIAL BIOTA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2013 a 31/12/2013

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 FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/07/2013 a 31/07/2013

COFINS 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, conhecer do recurso voluntário para dar provimento. Vencidos os Conselheiros José Adão Vitorino de Moraes e Liziane Angelotti Meira, que votaram por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Salvador Cândido Brandão Junior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Liziane Angelotti Meira (presidente da turma), Semíramis de Oliveira Duro, Jucileia de Souza Lima, Sabrina Coutinho Barbosa (Suplente), Marco Antonio Marinho Nunes, José Adão Vitorino de Moraes, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior

Relatório

Trata-se de auto de infração, fls. 29.859-29.874, para constituição de crédito tributário de PIS e COFINS submetido ao regime monofásico [cosméticos], conforme artigo 1º da Lei nº 10.147/2000, sob a acusação de omissão de receita em decorrência de vendas subfaturadas realizadas para atacadistas do mesmo grupo econômico [interdependentes], nos períodos de julho/2013 a dezembro/2013.

A fiscalização foi realizada em longo de procedimento de investigação, apurando-se também o Valor Tributário Mínimo de IPI nessas mesmas operações, lavrando-se também um auto de infração de IPI, independente, mas apenas em relação às operações realizadas com duas das quatro empresas interdependentes.

Conforme termo de verificação fiscal, fls. 29.875-29.928, é possível perceber que o enquadramento da interdependência foi pautado na legislação do IPI, buscando no VTM a “inspiração” para o ajuste na base de cálculo. Para facilitar as denominações, a fiscalização se refere à contribuinte autuada como BIOTA.

2.2 No período abrangido pela ação fiscal, o estabelecimento distribuidor da BIOTA (Filial 0003) vendeu para as empresas atacadistas relacionadas na tabela abaixo, a produção industrial da empresa no ano-calendário de 2013. De acordo com os sistemas da RFB, BIOTA e 04 (quatro) destes atacadistas (BELNORTE, DOARBELLEZA, ESTIM e LUZBELLA) pertencem ao mesmo grupo econômico. Estas empresas, assinaladas pela Fiscalização na relação de atacadistas abaixo, possuíam também no ano de 2013 uma relação de interdependência, nos termos do artigo 612 do Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto nº 7.212, de 15/06/2010 – RIPI/2010.

RAZÃO SOCIAL	CNPJ	Interdependente
DOARBELLEZA PRODUTOS DE BELEZA LTDA	04.850.445/0002-00	SIM
LUZBELLA PRODUTOS DE BELEZA LTDA	07.654.750/0001-26	SIM
ESTIM DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE BELEZA LTDA	09.648.257/0001-29	SIM
BELNORTE PRODUTOS DE BELEZA LTDA	04.446.554/0001-78	SIM
SB COMÉRCIO	04.429.478/0001-92	
IRMAOS GONCALVES COM E INDUSTRIA LT	04.082.624/0017-13	
RB DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA	07.987.265/0002-55	
PLANETA DISTR IMPORTACAO E EXPORTACAO LTDA	07.661.744/0002-87	
MARTINS COM E SERV DE DISTRIBUICAO S/A	43.214.055/0017-74	
COPEL COM DE COSM E PROD DE BELEZA EIRELI	05.211.670/0001-70	
BOULEVARD DISTRIBUIDORA LTDA	34.571.687/0001-37	
A Z COMERCIO E REPRESENTACOES LTDA	14.484.702/0001-00	
COMERCIAL SABIA LTDA	05.761.306/0001-84	
TAPAJOS COM PERF COSM E GENEROS ALIMENTICIO	05.498.763/0002-09	
MERCANTIL NOVA ERA LTDA	04.240.370/0006-61	
MERCANTIL NOVA ERA LTDA	04.240.370/0009-04	
MERCANTIL NOVA ERA LTDA	04.240.370/0001-57	

[...]

Empresas Atacadistas pertencentes ao Grupo EMBELLEZE:

- DOARBELLEZA PRODUTOS DE BELEZA LTDA (**DOAR**);
- LUZBELLA PRODUTOS DE BELEZA LTDA (**LUZBELLA**);
- ESTIM DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE BELEZA LTDA (**ESTIM**); e • BELNORTE PRODUTOS DE BELEZA LTDA (**BELNORTE**).

[...]

2.4 O estabelecimento matriz industrial da BIOTA (0001), constituído em 29/06/1994, está localizado no município de Nova Iguaçu, enquanto que o estabelecimento distribuidor atacadista 0003 da BIOTA (Filial 0003), constituído em 10/04/2002, está localizado no município de Seropédica, ambos situados no estado do Rio de Janeiro.

2.5 A empresa BELNORTE foi constituída em 15/05/2001, também possui como atividade econômica principal o Comércio atacadista de cosméticos e produtos de perfumaria (CNAE 46.46-0-01) e está localizada no município de Alhandra (estado da Paraíba).

2.6 Já a empresa DOAR foi constituída em 14/12/2001, possui como atividade econômica principal o Comércio atacadista de cosméticos e produtos de perfumaria (CNAE 46.46-0-01) e está localizada no município de Duque de Caxias (estado do Rio de Janeiro).

2.7 A empresa LUZBELLA foi constituída em 21/10/2005, também possui como atividade econômica principal o Comércio atacadista de cosméticos e produtos de

perfumaria (CNAE 46.46-0-01) e está localizada no município de Queimados (estado do Rio de Janeiro).

2.8 A empresa ESTIM foi constituída em 20/03/2008, também possui como atividade econômica principal o Comércio atacadista de cosméticos e produtos de perfumaria (CNAE 46.46-0-01) e está localizada no município de Bananal (estado de São Paulo).

2.9 Como as empresas em questão fazem parte de um mesmo grupo econômico constatamos que a empresa BIOTA e os atacadistas destinatários das suas vendas BELNORTE, DOAR, ESTIM e LUZBELLA mantêm relação de interdependência, nos termos do artigo 612, do RIPI/2010, abaixo transcrito.

Para fazer o enquadramento da interdependência, cita e se fundamenta no art. 612 do RIPI/2010. Prosseguindo na análise do TVF, a fiscalização elucida que a investigação teve por motivação a verificação do subfaturamento praticado pela contribuinte nas operações de venda para atacadistas interdependentes, como consequência de um planejamento tributário abusivo, *verbis*:

3.1 O presente procedimento, determinado pelo Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) n.º 07.1.85.00-2017-00094 -1, foi motivado pela verificação, através de exames internos, de **planejamento tributário abusivo praticado pela BIOTA, no ano-calendário de 2013, com vistas à redução da contribuição destinada ao PIS e da Cofins, incidentes sobre a venda de produtos de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal**, para os quais o artigo 1º da Lei n.º 10.147/2000 instituiu alíquotas concentradas e devidas pelas pessoas jurídicas enquadradas na condição de industrial ou de importador desses produtos, reduzindo a zero as alíquotas de PIS e da Cofins para as outras pessoas jurídicas que não se enquadravam nesta condição.

3.2 As alíquotas de PIS e da Cofins são respectivamente 2,2% e 10,3% sobre a receita bruta decorrente da venda de produtos de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal, e para as pessoas jurídicas não enquadradas na condição de industrial ou de importador, as alíquotas de PIS e da Cofins incidentes sobre as mesmas operações foram reduzidas a zero.

3.3 **Verificou-se que o sujeito passivo separou a atividade de industrialização e a de comercialização**, que são executadas por meio de pessoas jurídicas distintas. Ou seja, uma sociedade destina-se somente a fabricar esses produtos, que são vendidos para comerciais atacadistas do mesmo grupo empresarial.

3.4 **Desta maneira a fabricante dos produtos BIOTA tem a possibilidade de reduzir os preços dos produtos cuja receita destas vendas é submetida à incidência das alíquotas concentradas de PIS e Cofins, diminuindo a base de cálculo destas contribuições**. Como as empresas comerciais atacadistas adquirentes desses produtos com preços reduzidos pertencem ao mesmo grupo econômico (Grupo EMBELLEZE), estes não têm quaisquer prejuízos com a diminuição da receita bruta da fabricante. Pelo contrário, **“economizou PIS e Cofins” na operação, já que sobre as vendas das comerciais atacadistas as contribuições incidem com alíquota zero**. (grifei)

A fiscalização ainda argumenta que houve a tentativa legislativa de neutralizar os efeitos tributários desse planejamento de desmembrar as operações industriais das operações comerciais ao ser publicada a Medida Provisória n.º 497/2010, que, em seu artigo 22, realizava uma equiparação a produtor ou fabricante a comercial atacadista que adquirisse, de indústria com a qual mantivesse relação de interdependência, produtos sujeitos à incidência monofásica do PIS e da Cofins. No entanto, salienta que referido dispositivo foi desprezado pelo Legislativo, não constando de sua conversão na Lei n. 12.350/2010.

Diante disso, a fiscalização afirmou que constatou **indícios** de subfaturamento nas vendas efetuadas pela contribuinte para atacadistas do mesmo grupo econômico, ao comparar os preços dos mesmos produtos nas vendas realizadas para atacadistas não pertencentes ao grupo:

3.8 Desta forma, foram constatados **indícios de subfaturamento** nas vendas efetuadas pela BIOTA, através da Filial 0003 aos atacadistas do grupo econômico BELNORTE, DOAR, ESTIM e LUZBELLA, **em função da análise comparativa das receitas de vendas destas pessoas jurídicas e da análise comparativa das vendas dos mesmos produtos para outros atacadistas sem ligação com o Grupo EMBELLEZE**, sendo que a quase totalidade das receitas das pessoas jurídicas atacadistas do Grupo EMBELLEZE (BELNORTE, DOAR, ESTIM e LUZBELLA) decorre de revendas de mercadorias adquiridas do estabelecimento distribuidor da BIOTA (Filial 0003). (grifei)

Paralelamente, a fiscalização realizou diligências nas empresas atacadistas do Grupo EMBELLEZE (BELNORTE, DOAR, ESTIM e LUZBELLA), com o intuito de buscar informações pertinentes e necessárias ao desenvolvimento do procedimento. A Contribuinte foi intimada a apresentar a relação de todas as empresas atacadistas para as quais efetuou vendas de seus produtos no ano de 2013.

A Contribuinte apresentou resposta com a relação destas empresas atacadistas, para as quais a Fiscalização efetuou a extração, no SPED, das notas fiscais eletrônicas (NF-e) de vendas de produtos da Filial 0003 da autuada para estas empresas atacadistas, bem como das NF-e de revendas destes produtos pelos atacadistas do GRUPO EMBELLEZE no ano-calendário de 2013. Com esta análise, a fiscalização detectou que no exercício de 2013, considerando todos os meses, **96,47%** do faturamento representam vendas para atacadista do grupo econômico, enquanto **3,53%** de vendas para atacadistas não relacionados.

Afirma a fiscalização que o objetivo dessa extração das notas fiscais do SPED era a análise do comportamento dos preços de venda da produção da autuada, através do estabelecimento distribuidor atacadista Filial 0003, para estes atacadistas e o comportamento dos preços de revenda das mesmas mercadorias (produtos) praticados pelos mesmos atacadistas do GRUPO EMBELLEZE.

Com esta análise, sustentou a fiscalização a existência de subfaturamento nas vendas **4.6 Análise do volume de vendas da BIOTA para as empresas atacadistas** –Com base nos dados das notas fiscais de saída de produtos emitidas pela **Filial 0003 da BIOTA (Doc508 e Doc510)**, tendo por destinatários as empresas atacadistas que dele adquiriram os produtos, verificou-se que praticamente a totalidade das vendas dos produtos comercializados pela **Filial 0003** tiveram por destinatárias as empresas **atacadistas do Grupo EMBELLEZE**, a saber: **BELNORTE, DOAR, ESTIM e LUZBELLA**. O quadro demonstrativo do volume de vendas contidos na tabela abaixo ilustra este fato, aos atacadistas do mesmo grupo econômico, tendo como comparação as vendas dos mesmos produtos (os mesmos códigos eram utilizados) para atacadistas sem relação com o grupo EMBELLEZE. A fiscalização ressalta que as vendas realizadas para atacadistas não relacionados com o grupo econômico representam um valor ínfimo do faturamento da autuada:

[apresenta uma tabela]

4.7 Tomando do quadro acima, por exemplo, o mês de **julho/2013** verificamos que do total das receitas das vendas da **Filial 0003** para seus clientes atacadistas, no valor de **R\$ 8.499.808,34**, apenas **0,68% (R\$ 57.616,01)** foram receitas oriundas das vendas destinadas aos atacadistas que não fazem parte do **Grupo EMBELLEZE**, ficando

quase a totalidade das receitas das vendas destinadas aos atacadistas pertencentes ao **Grupo EMBELLEZE (99,32%)** no valor de **R\$ 8.442.192,33**.

4.8 Análise dos preços unitários médios das vendas dos produtos, praticados pela Filial 0003 para seus clientes atacadistas – Com base nos dados das notas fiscais de venda de produtos emitidas pela **Filial 0003**, tendo por destinatários seus clientes atacadistas que dele adquiriram os produtos, efetuou-se a **comparação** entre os preços unitários médios de cada produto vendido em cada mês de 2013, praticados pela **Filial 0003**.

4.9 Os acervos das notas fiscais eletrônicas (**NF-e**) utilizadas na construção desta comparação estão demonstrados de forma detalhada nos anexos **Doc508 (Saídas BIOTA Interdependentes Detalhes)** e **Doc510 (Saídas BIOTA Outros Detalhes)** que registram, respectivamente, as saídas do estabelecimento distribuidor da **BIOTA (Filial 0003)** para os atacadistas do **Grupo EMBELLEZE** e para outros atacadistas fora deste grupo empresarial. As mesmas foram processadas para obtenção dos preços unitários médios de venda de cada produto efetuada pelo estabelecimento distribuidor da **BIOTA (Filial 0003)** para cada atacadista em cada mês do ano de 2013.

4.10 Os resultados destes processamentos estão demonstrados nos anexos **Doc509 (Saídas BIOTA Interdependentes Totais)** e **Doc511 (Saídas BIOTA Outros Totais)**.

4.11 Por fim, efetuou-se a comparação entre os preços unitários médios de vendas de produtos praticados pelo estabelecimento distribuidor da **BIOTA (Filial 0003)** com os atacadistas do **Grupo EMBELLEZE**, *versus* aqueles preços unitários médios praticados com outros atacadistas não pertencentes ao grupo, para cada produto em cada mês do ano de 2013. O resultado desta comparação encontra-se no anexo **Doc512 (Preços Unitários Médios Vendas BIOTA)**. (grifos do original)

A autoridade fiscal cita alguns exemplo de operações realizadas nos meses de janeiro/2013 e março/2013, períodos fora da presente autuação. No entanto, traz exemplo para outubro/2013, compreendido nestes autos:

4.13 Já na tabela abaixo reproduziu-se parte da análise comparativa contendo divergências expressivas de preços de venda unitário médio praticados pela **BIOTA** com os seus atacadistas do **Grupo EMBELLEZE** em relação aos mesmos preços unitários médios praticados com os outros atacadistas. Fazendo a leitura e interpretação dos dados da tabela, tem-se, por exemplo, o produto **00277 (Natucor Amora Preta 2.0 Col Kit)** no mês de **outubro/2013** foi vendido pela **BIOTA** para o seu atacadista interdependente **DOARBELLEZA** (estabelecimento 0001) a um preço unitário médio de **R\$ 0,49** (Quarenta e nove centavos), ao passo que o preço de venda unitário médio praticado para o atacadista **PLANETA DIS DE C E PRO AL IMP E EXP LTDA** foi de **R\$ 5,89** (Cinco reais e oitenta e nove centavos). Ou seja, **um preço 12 vezes maior**.

[tabela]

4.14 Análise dos preços unitários médios de venda dos produtos, praticados pela **BIOTA** com seus atacadistas do **Grupo EMBELLEZE**, e dos preços unitários médios de venda dos mesmos produtos, praticados por estes atacadistas –Oportuno registrar que as empresas atacadistas do **Grupo EMBELLEZE** utilizaram nas suas operações de venda (saída) de mercadorias os mesmos códigos utilizados na identificação dos produtos adquiridos da **BIOTA**. Tal circunstância propiciou a execução desta análise pela Fiscalização. (grifos do original)

Com essa análise, como os códigos dos produtos são sempre os mesmos nas compras e nas vendas, a fiscalização argumentou que foi possível realizar uma comparação entre os preços de compra e de venda praticados pelas atacadistas do grupo. Assim, a fiscalização afirmou ter constatado que há uma grande diferença de preços se comparado o valor de aquisição

dos produtos pelos atacadistas do grupo Embelleze com o valor de venda destes mesmos produtos realizada pelos mesmos atacadistas.

4.18 Obtidos desta forma os valores unitários médios de venda dos produtos da **BIOTA** para seus atacadistas do Grupo **EMBELLEZE** e os valores unitários médios destes mesmos produtos, vendidos por estes atacadistas nas mesmas competências, efetuou-se um comparativo entre esses valores.

4.19 Assim, para cada produto, em determinado mês do ano de 2013, elaborou-se um demonstrativo que compara e evidencia a grande diferença entre os preços unitários médios de **aquisição** deste produto pelos atacadistas do Grupo **EMBELLEZE** e os preços unitários médios de **venda** deste produto praticado pelo mesmos atacadistas. Este quadro demonstrativo encontra-se no anexo Doc521 (Compara Vlr Compra X Vlr Venda). Um extrato deste demonstrativo contendo discrepâncias expressivas entre os preços unitários médios de aquisição e de venda está reproduzido na tabela abaixo.

4.20 A título de exemplo, verifica-se que o produto **03409 (Misuke Flex Work Ativo Regular 500g)**, o primeiro da lista acima, na competência **janeiro/2013**, teve um preço unitário médio de aquisição de **R\$ 2,10**, sendo vendido pela mesma **DOAR** a um preço unitário médio de venda de **R\$ 43,48**. A discrepância foi de **2.067,27%**. É o que se depreende quando se analisa as notas fiscais de aquisição e de venda nos seus detalhes abaixo reproduzidos. (grifos do original)

Para ilustrar a transferência dos lucros que deveriam ser auferidos pela indústria para as atacadistas do mesmo Grupo, após a análise das notas fiscais e outras informações fiscais das empresas, a fiscalização afirmou que a receita bruta de BIOTA oscilou entre R\$ 91 milhões e R\$ 141 milhões entre 2010 e 2014 (R\$ 112 milhões em 2013). No mesmo período, DOAR apresentou receita em torno de R\$ 160 milhões por ano (R\$ 150 milhões em 2013). Os outros três atacadistas, juntas, têm receita bruta de cerca de R\$ 170 milhões/ano.

A fiscalização também buscou demonstrar que as vendas realizadas pelas atacadistas ocorriam antes ou até mesmo concomitantemente às aquisições junto à indústria, gerando até a desnecessidade de entrada física das mercadorias no estoque ou armazéns das atacadistas, sendo encaminhadas diretamente aos adquirentes [clientes] das atacadistas:

4.39 Quantidades vendidas por mês pela Indústria e pelos Atacadistas – Outra constatação quanto às operações entre a industrial BIOTA e seus atacadistas do Grupo EMBELLEZE foi em relação às datas de emissão das NF-e e às quantidades vendidas por mês dos produtos vendidos pela BIOTA.

4.40 **Identificaram-se situações em que as saídas do estabelecimento distribuidor da BIOTA (Filial 0003) ocorreram quando os atacadistas já haviam negociados as suas revendas (ausência de formação de estoques nos atacadistas), o que reforça o argumento a favor da desnecessidade da constituição da empresa atacadista como tal**, que atuaria, quando muito, como simples departamento comercial da indústria a ela ligada.

4.41 Nesse caso, as quantidades mensais vendidas por cada empresa atacadista do Grupo EMBELLEZE, somadas, seria igual à quantidade total dos produtos vendidos pela industrial BIOTA (Filial 0003) aos seus atacadistas do Grupo EMBELLEZE (anexo Doc522 Qtde Vend Ind IGUAL Qtde Revend Atac no MÊS).

[...]

4.44 Os levantamentos feitos, **considerando-se as saídas dos atacadistas do Grupo EMBELLEZE, mostraram movimentações mensais, quando não iguais, sempre**

muito próximas das saídas da industrial BIOTA para estes atacadistas em praticamente todos os produtos (saídas da industrial BIOTA e saídas dos atacadistas do Grupo EMBELLEZE). **Esse tipo de comportamento indica que as distribuidoras não atuam como tais.**

4.45 Vendas à Ordem da BELNORTE – BELNORTE apresenta, ainda, outra peculiaridade. A maioria das vendas da industrial BIOTA (Filial 0003) para ela foram sob o CFOP 6118, utilizado quando ocorre a venda à ordem, isto é, quando um **estabelecimento adquire mercadoria e, antes mesmo de recebê-la, faz sua alienação a terceiros.**

[...]

4.47 Quantidades vendidas por dia pela Indústria e pelos Atacadistas – A análise a seguir detalha as movimentações de alguns produtos, nota fiscal a nota fiscal, para demonstrar que **na mesma data de emissão da nota fiscal de venda do produto pela industrial BIOTA (Filial 0003) para seu atacadista do Grupo EMBELLEZE, este atacadista emitia uma nota fiscal de revenda das quantidades que acabaram de ser compradas da industrial BIOTA.** Por conta do volume de dados, foram usados períodos curtos e produtos com menor número de movimentações.

[...]

4.56 Movimentações de todos os produtos em uma mesma data – Com a finalidade de evidenciar esse comportamento das empresas do Grupo EMBELLEZE, aí incluída a industrial BIOTA, foram extraídas todas as movimentações de compra e venda nas datas de 07/03/2013 e de 20/11/2013, conforme tabelas abaixo, em que foram comercializados cerca de 200 produtos diferentes.

4.57 Considerando-se o total de unidades vendidas de todos os produtos e a soma das diferenças absolutas entre as vendas da industrial BIOTA e as vendas dos seus atacadistas (para cada produto na mesma data), obteve-se uma relação diferenças/total em torno de 1,98% em 07/03/2013 e 0,36% em 20/11/2013. Tal comportamento indica que as quatro empresas atacadistas do Grupo EMBELLEZE não se comportam como sociedades empresariais de fato.

4.58 As evidências coletadas por esta Fiscalização que a levaram a concluir que as comerciais atacadistas do Grupo EMBELLEZE apenas repassam imediatamente aos seus clientes as quantidades e produtos adquiridos da industrial Biota (Filial 0003) foram confirmadas pelo Contribuinte que, após intimação (TIF 14), informou, em sua resposta datada de 13/07/2018, que seus atacadistas do Grupo EMBELLEZE não fazem estoques ou retenção de produtos. As remessas dos produtos aos clientes destes atacadistas ocorrem imediatamente após as obtenções dos respectivos produtos junto ao fabricante, no caso, Phitoteraphia Biofitogenia Laboratorial Biota Ltda.

Diante de todos estes elementos, a fiscalização concluiu pela existência de um planejamento tributário abusivo, subfaturando o valor de suas operações, ao separar as áreas comercial da industrial em empresas distintas, reduzindo consideravelmente os valores tributáveis pelo PIS e pela Cofins, especialmente se levar-se em conta que todos os produtos industrializados pela BIOTA e comercializados pelos atacadistas do Grupo EMBELLEZE (BELNORTE, DOAR, ESTIM e LUZBELLA) estão sujeitos às alíquotas concentradas de PIS (2,2%) e Cofins (10,3%), **transferindo a industrial BIOTA para seus atacadistas do Grupo EMBELLEZE a quase totalidade da margem de lucro que deveria compor o preço do produto industrializado,** tendo em vista que as revendas das atacadistas estão submetidas à incidência das contribuições pela alíquota ZERO.

Reiterou que os preços praticados pela industrial BIOTA nas operações de venda de produtos industrializados aos seus atacadistas interdependentes (Grupo EMBELLEZE), são consideravelmente inferiores aos por estes praticados na revenda dos mesmos produtos para terceiros, operações não oneradas pelas referidas contribuições.

Sustentou que os produtos saíram do estabelecimento distribuidor da BIOTA (Filial 0003) **com notas fiscais que indicavam valores reduzidos, em média, a trinta por cento (30%) daqueles efetivamente praticados (preço do atacadista)**, no período compreendido entre julho/2013 a dezembro/2013

Para refazer a base de cálculo, encontrando a suposta omissão de receitas, a fiscalização desprezou os preços praticados pela indústria, considerando os preços de venda praticados pelas atacadistas do Grupo. Com isso, foi realizado o cálculo das diferenças de bases de cálculo devidas da contribuição ao PIS e da Cofins, subtraindo os preços da indústria dos preços dos atacadistas interdependentes, submetendo à tributação a diferença encontrada, lavrando o presente auto de infração.

A fiscalização afirmou ainda que o estabelecimento distribuidor da BIOTA (Filial 0003) foi também autuado pela inobservância do **valor tributável mínimo** dos produtos que dele saíram para os atacadistas **DOARBELLEZA** e **LUZBELLA**, sendo a formalização dos créditos tributários devidos pela insuficiência de recolhimento de IPI efetuada no processo administrativo fiscal COMPROT n.º 16682-722274/2017-18. Estranhamente, não lavrou auto de infração para as outras duas atacadistas do grupo aqui consideradas: **BELNORTE** e **ESTIM**.

Cientificada do auto de infração, a contribuinte apresentou impugnação, fls. 29.936-29.962, instaurando o contraditório, apresentando suas razões conforme síntese abaixo:

- A ação fiscal de apuração do PIS e da COFINS, foi deflagrada pela ação fiscal de IPI;
- Todo o procedimento fiscal direcionado à apuração de eventual insuficiência de recolhimento de IPI no período de julho à dezembro de 2013, foi também utilizado pela Fiscalização para apurar eventual insuficiência de recolhimento das contribuições do PIS e da COFINS;
- A Fiscalização aplicou os critérios de interdependência com empresas (atacadistas) pertencentes ao mesmo grupo econômico definidos no artigo 612 do Regulamento do IPI aprovado pelo decreto n.º 7.212/2010 – RIP/2010;
- Além disso, a Fiscalização norteou a presente ação fiscal em legislação que há muito encontra-se revogada, a saber: art. 22, da MP n.º 497/2010;
- A fiscalização deduziu que a Impugnante se utilizou de planejamento tributário abusivo no ano-calendário de 2013, com vistas à redução da contribuição destinada ao PIS e da COFINS, incidentes sobre a venda de produtos de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal, para os quais o artigo 1º da Lei n.º 10.147/2000 instituiu o regime monofásico;
- Afirma que a fiscalização tentou desqualificar, sem quaisquer elementos probatórios mínimos, as atividades realizadas, concluindo que foi realizado um planejamento

tributário abusivo com o principal intuito de separar as áreas comerciais e industriais para que se tornassem empresas distintas, com objetivo de reduzir consideravelmente os valores tributáveis pelo PIS e pela COFINS;

- Sustenta que não há qualquer dispositivo legal infringido e que a fiscalização também não fez nenhuma indicação sobre qual dispositivo legal foi descumprido.

- Afirma que tal fato, por si só, é determinante para ensejar a anulação do auto de infração. Para a conclusão alcançada pela ação fiscal (insuficiência de recolhimento do PIS e da COFINS) a Fiscalização, necessariamente, deveria subsumir as operações analisadas ao comando do art. 116 do CTN, eis que somente por meio de declaração da ocorrência de fraude, dolo ou simulação, poderia a Fiscalização evidenciar possível insuficiência de recolhimento das mencionadas contribuições;

- Afirma que o presente “TVF” tomou por base a ação fiscal para constatação da prática de atos que configurassem o descumprimento à legislação que rege o IPI, utilizando-se, inclusive, em grande parte do trabalho desenvolvido no TVF vinculado a este PAF, os mesmos textos aplicados no TVF atrelado ao PAF que trata da suposta insuficiência de recolhimento do IPI;

- A Fiscalização insinua que a forma da estrutura tomada pela Impugnante teria por escopo a redução de tributos, mediante o emprego de um "planejamento tributário". O que a Fiscalização olvida, todavia, é que este tipo de segregação de atividades (industrial e atacadista) é expressamente admitida no caso de operações sujeitas com o IPI, eis que regulada pelos artigos 195 e 196 do RIPI/2010 que legitimam e chancelam este tipo de estruturação empresarial;

- A Fiscalização pretende atribuir a obrigação de recolhimento suplementar do sistema monofásico de apuração do PIS e da COFINS baseado na desconsideração das atividades desempenhadas pela mesma e pelas respectivas empresas do Grupo Embelleze, mas tudo com base em norma antielisiva relativa ao IPI;

- Sustenta inexistir em nosso ordenamento jurídico normas que regulem ou contemplem tratamento diferenciado nas transações das empresas interdependentes de mercadorias submetidas ao regime de tributação monofásica do PIS e da COFINS;

- Utilizar a legislação representa a utilização da analogia para exigência de tributo, o que é vedado pelo art. 108, § 1º do CTN;

- Para o PIS e a COFINS não há uma regra de Valor Tributável Mínimo – “VTM” – tal qual ocorre na legislação do IPI. A norma antielisiva prevista no regulamento do IPI (RIPI/2010), não se presta como parâmetro para regular/apurar a incidência do regime monofásico do PIS e da COFINS de empresas industriais ou produtores, que possuam relação de interdependência com comerciais ou atacadistas;

- Não há previsão legal para tratamento diferenciado nas transações com mercadorias sujeitas à tributação monofásica praticadas por empresas interdependentes;

- A relação de interdependência ou a prática de segregação das atividades industrial e comercial, não viola a legislação atribuída ao PIS e a COFINS;

- Para que a segregação das atividades industriais e comerciais fosse desconsiderada, seria necessário observar o art. 116, § único do CTN, que determina que, para a desconsideração de atos ou negócios jurídicos com o fito de dissimular a ocorrência do fato gerador, deve-se observar os procedimentos a serem estabelecidos por lei.

- Apenas diante de dolo, fraude ou simulação seria possível desconsiderar negócios jurídicos verdadeiramente realizados, e não há qualquer elemento mínimo probatório indicando que a Impugnante tenha agido de forma dolosa ou fraudulenta;

- Repisa não existir norma antielisiva tendente a regular a relação de interdependência de empresas do mesmo grupo econômico, com o fito de apurar a contribuição para o PIS e COFINS, nos moldes em que existe para o IPI;

- Não é possível utilizar uma regra prevista na legislação do IPI – apuração do “VTM” – objetivando se chegar na base de cálculo do PIS e da COFINS.

- No regime monofásico a base de cálculo do PIS e da COFINS é o valor do produto vendido pelo industrial. Assim, não pode a fiscalização, ao apurar a referida contribuição – ainda que sem qualquer permissão legal para tanto -, atribuir à respectiva base de cálculo o preço do produto realizado pelo atacadista, em procedimento análogo ao utilizado na apuração do “VTM” no caso do IPI;

- Modificar a referida sistemática - tributação monofásica -, somente poderá ser realizada MEDIANTE LEI e não por mera discricionariedade por parte da administração tributária, com base em parâmetros que servem para regular matéria diversa, qual seja, apuração do “VTM” no caso do IPI.

- Argumenta ofensa ao princípio da legalidade e o disposto no artigo 142 do CTN, de sorte que a atividade administrativa é plenamente vinculada, ou seja, deverá a autoridade competente para o lançamento observar o que está disposto em lei (vinculação), não podendo - repita-se - agir de forma discricionária e alheia ao que determina a lei;

- Sustenta que a escolha de determinada forma jurídica para a prática de seus atos e negócios com propósito exclusivamente de reduzir tributo, não os torna ilícitos, de sorte que seus atos não podem ser desconsiderados pela fiscalização, salvo quando verificado um ilícito e, conseqüentemente, em abuso do direito, circunstância não comprovadas pela Fiscalização;

- Não restou comprovado ou até mesmo citado pela fiscalização alguma prática dolosa realizada pela contribuinte. Em nenhum momento se argumentou ou se provou que as operações de vendas realizadas com as empresas comerciais atacadistas do mesmo grupo econômico, foram feitas de forma fraudulenta ou simulada;

- Deveria a fiscalização ter demonstrado o ilícito – a farsa na atividade - praticado pelo contribuinte. No entanto, em nenhum momento tal prática é comprovada, ao contrário, a licitude dos negócios é afirmada pela fiscalização;

- Junta o auto de infração e TVF de IPI aplicado conforme as regras do VTM, cuja redação descreve os mesmos argumentos e elementos de prova, para sustentar que a própria Fiscalização no “TVF” vinculado à apuração do IPI esclarece “(...) que não houve nesta autuação

qualquer descon sideração de atos jurídicos praticados pelo Fiscalizado, nem de sua personalidade jurídica, e a empresa tampouco foi enquadrada nas disposições do art. 116 do CTN.”

- O exposto reconhecimento de validade dos negócios jurídicos exaustivamente analisados pela Fiscalização durante as diligências empreendidas no curso do TDPF vinculado ao PAF simultaneamente processado a este, o qual submeteu à análise as mesmíssimas operações tratadas nestes autos, se revela manifestamente incompatível com as insinuações trazidas acerca da existência de subfaturamento e/ou planejamento tributário abusivo;

- Traz a definição de “subfaturamento” a partir do conceito previsto no art. 703 do regulamento aduaneiro para sustentar que, para ocorrência do subfaturamento, deve-se levar em consideração o intuito fraudulento ou o efeito de dissimular ao informar nas “obrigações acessórias” um determinado preço que seja diferente do efetivamente praticado.

- Não há prova de recebimento de preço superior ao declarado nos documentos fiscais, não houve a subsunção na descrição do suposto ilícito tributário para recolhimento a menor de tributo;

- A única análise da fiscalização foi comparativa com os preços da indústria praticado com atacadistas do Grupo e seus preços de revenda, bem como os preços da indústria praticado com atacadistas sem relação com o grupo. Apenas fazendo alusão a uma margem de diferença de preço praticado entre empresas do grupo e empresas que não são do grupo, não configura a hipótese de subfaturamento;

- Sustenta que a margem de preço ou comparativo de preço, não possui o condão de configurar subfaturamento, ou sequer que os produtos não abrangem todos elementos que devem compor o custo do produto vendido;

- Sustenta que a fiscalização ignora que as atividades em questão (industrial e atacadista) são distintas, com características que lhes são próprias, o que torna absolutamente inviável essa pretensa “planificação” de margens de lucro;

- Afirma que a indústria, nesse modelo de negócios com atacadistas interdependentes, reduz custos logísticos e os riscos de inadimplência, em contraposição a uma logística mais sofisticada/pulverizada e um risco maior de inadimplência para as Atacadistas Interdependentes, o que, por óbvio, se traduz em uma menor margem de lucro para a Impugnante e uma maior margem para as atacadistas interdependentes;

- Em momento algum a Fiscalização acusa que a operação da Impugnante é deficitária. Ao contrário, parte do pressuposto que é lucrativa, mas com uma margem minorada quando comparada com a operação perpetrada pela empresa atacadista. Afasta-se, com isso, uma característica muito comum em casos de pretensão subfaturamento ou planejamentos abusivos: de que o preço praticado pelo contribuinte na operação de venda do seu produto é incapaz de arcar com o custo da sua operação. Não é o que ocorre no caso em tela, já que a própria fiscalização - repita-se - reconhece a existência de lucro.

- Para que reste configurado o subfaturamento há que se comprovar que o valor real da transação difere do valor declarado;

- Mesmo sem comprovar e declarar a nulidade dos atos jurídicos motrizes às operações sob análise, insinua a existência de todo o tipo de irregularidade, sem ao menos fundamentá-las. Mesmo reconhecendo não haver irregularidade alguma quanto aos estabelecimentos que guarnecem as atividades empreendidas pelas empresas interdependentes, insiste a fiscalização em insinuar haver indícios de que tais empreendimentos poderiam não atuar como sociedades regulares, a se prestar somente a justificar eventual planejamento tributário abusivo;

- As operações indicadas pela fiscalização são todas legais – devidamente registradas com as respectivas notas fiscais com o competente registro contábil;

- As operações tratam de estratégias de logística e otimização do estoque da empresa comercial tanto presencial como não presencial com entrega futura e essa prática é utilizada usualmente pelas empresas do ramo da Autuada;

- A ausência de estoque não representa ilícito e se deve, justamente, para proporcionar uma movimentação contínua dos produtos, adotando centros de distribuição próximos aos mercados consumidores;

- Tal prática proporciona a redução de custos com logísticas e diminuição do tempo de distribuição dos produtos, acelerando o fluxo de mercadorias, prescindindo de armazenagem ou estocagem;

- A interdependência suscitada nestes autos pela Fiscalização não guarda relação com a legislação ordinária pertinente ao PIS e a COFINS, sendo absolutamente irrelevante para apuração de eventual irregularidade, praticada pela Impugnante quanto às aludidas contribuições;

- Conclui que inexistem em nosso orçamento jurídico normas que regulem ou contemplem tratamento diferenciado nas transações das empresas interdependentes de mercadorias submetidas ao regime de tributação monofásica do PIS e da COFINS. A norma antielisiva prevista no regulamento do IPI, não se presta como parâmetro para regular/apurar a incidência do regime monofásico do PIS e da COFINS de empresas industriais ou produtores, que possuam relação de interdependência com comerciais ou atacadistas.

Em 26 de novembro de 2018 a 1ª Turma da DRJ/CGE analisou o processo e proferiu o Acórdão 04-47.299, fls. 30.005-30.039, para julgar improcedente a impugnação e manter a totalidade do auto de infração em todos os seus termos. Acrescenta ainda que para apurar omissão de receitas não é preciso demonstrar o ilícito e que a fiscalização demonstrou que a operação entre a indústria – atacadista – consumidor, representava uma operação única, o que dispensava a criação do atacadista intermediário, criado apenas para economizar tributos num planejamento tributário abusivo. Sustentou, com isso, que a base de cálculo praticada pelas atacadistas deveria ser trazida para a operação industrial:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Exercício: 2014

Redução de Base de Cálculo - Subfaturamento - Do Lançamento - Dever de Ofício

Quando 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, procederá à apuração correta daquele valor ou preço, inclusive o arbitrará, se necessário, sempre que se verifique omissão, inexatidão ou outras irregularidades ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Exercício: 2014

Redução de Base de Cálculo - Subfaturamento - Procedimento Fiscal - Dever de Ofício Idem à ementa anterior.

PIS - COFINS - Tributação Monofásica - Diferença de Base de Cálculo Apurada pelo Fisco

A apuração correta da base de cálculo do tributo, através das diferenças entre os valores da receita real sujeita ao regime monofásico - consideradas as quantidades e valores dos produtos indicados nas notas fiscais de saída de todos os atacadistas interdependentes - e os valores declarados pela indústria do grupo, anula a possibilidade de tributação cumulativa.

Insuficiência de Recolhimento de Tributo - Ausência de Fraude, Dolo ou Simulação

A insuficiência de recolhimento de tributo nem sempre ocorre pela prática de atos fraudulentos, doloso ou simulado e, assim, o lançamento que apura a diferença do tributo a ser recolhida, com as atualizações legais e aplicação da multa de ofício, não necessariamente contera declaração de tal gravosa ilicitude.

Da Nulidade - Falta de Fundamentação Legal da Ação Fraudulenta

Uma vez constatada nos autos a adequação dos fatos descritos à hipótese de incidência capitulada pelo Fisco, para a correta apuração da base de cálculo do imposto/contribuição declarado com subfaturamento, o não enquadramento/entendimento, ou mesmo menção, de que a ação do contribuinte tenha sido dolosa ou fraudulenta não é razão, e nem tem amparo legal, para anular o lançamento.

Grupo Econômico - Empresas Interdependentes - Legalidade

A demonstração da relação de interdependência com indicação da base legal dessa caracterização, trata-se de afirmação, com elementos suficientes, da existência de grupo econômico, sendo improcedente a alegação de meras suposições e ilações ou de tentativa silente ou subentendida de transparecer que a formalização de tal grupo seria uma prática de ato ilícito.

Equiparação de Comercial a Industrial - Dispositivo Legal Suprimido

Com a supressão do artigo de Medida Provisória que equiparava a produtor ou fabricante empresa comercial atacadista que adquirir, de pessoa jurídica com a qual mantenha relação de interdependência, produtos por esta produzidos, a diferença de base de cálculo de tributo, encontrada pelo Fisco em virtude de subfaturamento da indústria, deverá ser lançada em nome desta e não mais no da atacadista/distribuidora.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Notificada da r. decisão a contribuinte interpôs Recurso Voluntário, fls. 30.049-30.080, para repisar todos os argumentos de sua impugnação, rebatendo alguns pontos da

decisão recorrida como a questão da desnecessidade de comprovar um ilícito para desconsiderar negócios jurídicos devidamente declarados e válidos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior, Relator.

O Recurso voluntário é tempestivo e atende os requisitos da legislação, passando a análise do mérito.

De início, convém destacar alguns pontos:

1. A fiscalização se pautou na legislação do IPI para definição de empresas interdependentes, utilizando o mesmo discurso e elementos probatórios para lavrar um auto de infração de IPI com base nas normas de VTM. Mesmo não havendo esse regramento para PIS e COFINS monofásico, aplicou o mesmo racional no presente auto de infração;

2. É incontroverso que a Recorrente (indústria) e as atacadistas pertencem ao mesmo grupo econômico, ponto nem contestado;

3. Não há provas, nem mesmo acusação, de que as operações praticadas com atacadistas interdependentes são fraudulentas ou simuladas;

5. A acusação fiscal é de planejamento tributário abusivo levado a efeito tão somente para subfaturar e reduzir as bases de cálculo do PIS e da COFINS submetidas à incidência concentrada.

Destaque-se, mais uma vez, não há controvérsia sobre a ilicitude ou presença de fraude ou negócios jurídicos praticados com atacadistas do mesmo grupo. A própria d. DRJ reconhece que não há acusação de fraude ou simulação, mas apenas redução dos preços de modo incompatível com o mercado no bojo de um planejamento tributário abusivo.

A fiscalização foi mais incisiva e expressamente assentou a existência econômica das pessoas atacadistas, com sede, local de armazenamento, declarações fiscais, movimentação econômica e contabilidade própria. Apesar disso, contraditoriamente sustentou que as empresas não existem de fato e que foram criadas em razão de um planejamento tributário abusivo para subfaturar as bases de cálculo das contribuições.

Diante da acusação fiscal de que as atacadistas foram interpostas pela indústria apenas para economizar PIS e COFINS, decorrente de um planejamento tributário abusivo, cabe indagar: Qual a base jurídica para esse critério? Afinal, o que é planejamento tributário abusivo?

Não há definição legal sobre o que seja planejamento tributário abusivo. A meu ver, a única conclusão que se pode chegar sobre esse instituto é que planejamento tributário

abusivo, na verdade, não é planejamento, mas sim evasão fiscal, praticada por instrumentos fraudulentos ou simulados de modo a ocultar, postergar ou diminuir o recolhimento de tributos.

Explico:

É possível argumentar que comete abuso do direito de realizar planejamento tributário aquele contribuinte que, em que pese dentro da lei, reduz a base tributária definida em lei, diminuindo a tributação, mesmo com uma manifestação de grande capacidade contributiva. Com base nisso, em razão da existência de uma capacidade contributiva ativa, em homenagem ao princípio da solidariedade, o planejamento tributário deve ser desconsiderado.¹

Em alguns momentos, a fiscalização parece adotar esse entendimento, ao sustentar que mesmo as atacadistas interdependentes apresentando receita bruta muito superior à indústria, declarou e recolheu um montante inferior de PIS COFINS quando comparado com os montantes de tributos devidos e recolhidos pela industrial do mesmo grupo:

4.37 Apesar dos expressivos faturamentos dos atacadistas do Grupo EMBELLEZE (DOAR, por exemplo, tem faturamento maior que a BIOTA), os débitos tributários somados de todos os quatro atacadistas é inferior aos débitos tributários da BIOTA. Além do IPI, boa parte dessa diferença se dá por conta dos ínfimos débitos de PIS e Cofins dessas empresas atacadistas.

A indignação da fiscalização pela receita bruta das atacadistas ser superior à da indústria, e ainda assim, ter débitos tributários inferiores à indústria, também encontra explicação na sistemática tributária eleita pelo legislador em concentrar o PIS e a COFINS na indústria pelo regime monofásico, assim como o IPI também é restrito ao ciclo industrial. No entanto, para o IPI, existe um método de equalização conhecido como Valor Tributário Mínimo (VTM). Ou seja, nas vendas de cosméticos pelos atacadistas não há PIS e COFINS, por isso a tributação é menor que na indústria, em que pese tenha um faturamento superior.

A lei definiu assim.

Assim, não discordo que a tributação dos impostos e das contribuições do PIS e da COFINS (impostos com destinação) tem como justificação a capacidade contributiva, mas para ser contribuinte de qualquer tributo isso não basta, pois depende da definição legal dos contornos da incidência para a tributação. Para uma capacidade contributiva ser tributada é preciso haver uma definição legal da hipótese de incidência.

Assim, resta a pergunta: Planejamento tributário abusivo é simulação? Creio que sim, pois se abusa do direito de planejar os negócios de modo a reduzir a carga tributária de modo fraudulento. Assim, será ato simulado ou ilícito porque o contribuinte abusa do direito de realizar planejamento tributário, cometendo uma fraude.

Entretanto, essa nem é a acusação fiscal, visto que a fiscalização expressamente discorre sobre a substância econômica das atacadistas, totalmente ativas, operacionais, com faturamento, emissão de notas fiscais, declarações fiscais e contabilidade.

Então, o que se pode concluir é que a situação do caso concreto guarda muita similaridade com as regras de interdependência e valor tributário mínimo para fins de IPI. Não

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

são operações ilícitas, mas para fins de IPI, ou preços de transferência do imposto sobre a renda, são normas que buscam neutralizar os efeitos de um planejamento tributário.

Trata-se de regras antielisivas, as quais **não** desconstituem o negócio jurídico (já que não se trata de simulação), mas apenas desconsidera o valor da operação entre partes relacionadas para aplicar uma base de cálculo de acordo com os parâmetros legais, justamente para neutralizar o planejamento tributário e evitar a transferência de lucros para estabelecimentos onde não haverá tributação, ou haverá tributação reduzida.

Este planejamento não tem nada de abusivo ou ilegal, caso contrário não seria elisão, mas sim evasão.

E foi essa transferência de lucros o mote da fiscalização. Esse fenômeno foi o que a fiscalização identificou no caso concreto, ao afirmar no fim do TVF que a industrial BIOTA realizou esse planejamento tributário para transferir “*para seus atacadistas do Grupo EMBELLEZE a quase totalidade da margem de lucro que deveria compor o preço do produto industrializado*”.

No entanto, esse regramento de equalização para os preços de mercado (VTM) se presta ao IPI, enquanto a presente autuação fiscal é de PIS e COFINS submetido ao regime monofásico, concentrado na indústria por opção legal em decorrência de uma característica própria do setor de cosméticos. Para o PIS e COFINS monofásico não há regra antielisiva como há para o IPI, e, justamente por isso, o agente fiscal fundou-se na legislação do IPI, por analogia, para lavrar o presente auto de infração.

Ao assim proceder, incorreu em ofensa ao artigo 108 do CTN ao pretender tributar com base na analogia, buscando neutralizar um planejamento tributário para aplicar o mesmo racional do VTM do IPI, porém, o fez como uma espécie de arbitramento, ao aplicar para o industrial a base de cálculo decorrente dos preços de venda praticados pelos atacadistas do mesmo grupo econômico.

Referido raciocínio se mostra discricionário, diante da inexistência de dispositivo legal que trata do assunto para o PIS e COFINS monofásico. Assim, qual a razão de a fiscalização ter utilizado como base de cálculo os preços dos atacadistas, desprezando os preços da indústria? Por que não utilizou o preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente? Ou, ainda, porque não utilizou um critério de margem de lucro entre partes relacionadas como há nas regras de preços de transferências? Por que não utilizou uma estimativa de custos e lucro normal?

Nenhum desses critérios poderia ser utilizados no caso concreto, pois, repita-se, não há base legal para tanto.

Também não se aplica o arbitramento do art. 148 do CTN, dispositivo nem mencionado e utilizado pela fiscalização. Isso porque esse arbitramento apenas tem seu lugar quando não existir documentação ou não merecerem fé os documentos apresentados pela contribuinte, o que não é o caso, como reconhecido pela própria fiscalização. Assim, a fiscalização utiliza discricionariamente um critério para apurar a base de cálculo, sem qualquer fundamento legal ou probatório, adotando uma forma de apuração inspirada no VTM para

aplicar ao PIS e COFINS sujeito ao regime monofásico e aplicar um preço de mercado para os preços praticados entre partes relacionadas.

Também por isso, não é possível argumentar que os preços praticados pela Recorrente (indústria) com atacadistas do mesmo grupo econômico são subfaturados. Para que exista subfaturamento é necessário demonstrar, no mínimo, que o preço praticado pela Recorrente na operação de venda do seu produto é incapaz de arcar com o custo da sua operação. Não é o que ocorre no caso concreto, já que a própria fiscalização reconhece a existência de lucro nas operações.

Ainda, seguindo a definição do art. 703 do Regulamento Aduaneiro, a fiscalização não comprovou que os preços dos produtos declarados nos documentos fiscais e contábeis apresentados pela Recorrente são inferiores aos preços efetivamente recebidos pela industrial. Para se falar em subfaturamento é preciso provar que o real valor da transação difere do valor declarado. O simples fato de um preço ser inferior aos preços correntes de mercado para mercadorias idênticas não é motivo para concluir pelo subfaturamento.

Nesse contexto, a fiscalização realizou investigação acerca da área ocupada pelos estabelecimentos dos atacadistas do Grupo EMBELLEZE e constatou que todas os atacadistas do Grupo possuem, de uma forma ou de outra, área de armazenagem para os produtos comercializados.

Assim, a fiscalização afirma que as atacadistas são operacionais e apresentam substância econômica. Bom, se as atacadistas existem ou são operacionais, como pode então ter havido abuso ou subfaturamento? Para tentar suprir essa dúvida e ilustrar a transferência de parte da margem de lucros da indústria para as atacadistas interligadas, a fiscalização sustentou que há uma substancial diferença **na receita bruta** auferida das atacadistas quando comparada com a receita bruta da Recorrente no exercício de 2013:

4.36 *Receitas, débitos e vínculos* – Outros aspectos do Grupo EMBELLEZE merecem registro. A receita bruta de **BIOTA oscilou entre R\$ 91 milhões e R\$ 141 milhões entre 2010 e 2014 (R\$ 112 milhões em 2013)**. No mesmo período, DOAR apresentou receita em torno de R\$ 160 milhões por ano (**R\$ 150 milhões em 2013**). Os outros três atacadistas, juntas, têm receita bruta de cerca de **R\$ 170 milhões/ano**.

No entanto, ao analisar os valores das receitas brutas acima, tão somente como fez a fiscalização, sem considerar os custos e despesas para aferir o lucro bruto ou margem de lucro, percebe-se que a discrepância não é tão impactante, visto que no ano de 2013 a receita bruta da Recorrente foi R\$ 112 milhões, enquanto que as quatro atacadistas juntas faturaram R\$ 320 milhões. A fiscalização não esclareceu se essa receita bruta se refere às vendas dos produtos fabricados pela Recorrente, pois, nada impede que as atacadistas desenvolvam outras atividades econômicas, prestem serviços e comercializem produtos submetidos a outro regime de tributação.

Essa questão deveria ter sido respondida pela fiscalização. Vimos acima que a fiscalização argumentou que a receita bruta das atacadistas é superior à receita bruta da indústria, porém, declarou e pagou um montante de PIS e COFINS muito superior. Pois bem, se as atacadistas recolheram alguma parcela de PIS e COFINS como ressaltado no TVF, significa que as atacadistas praticam outras operações ou vendem outros produtos que não estão sujeitos ao regime monofásico. Portanto, integram sua receita bruta outros produtos que não exclusivamente

aqueles vendidos pela Recorrente e submetidos ao regime monofásico. Isso não foi esclarecido pelo agente fiscal.

Ademais, realizar essa conclusão, como fez a fiscalização, apenas pela receita bruta, gera um resultado distorcido, visto que não considera os custos e a margem de lucro de cada ramo de negócio. Intimada para justificar a diferença, a Recorrente sustentou que todos os custos de propaganda e marketing, administração de vendas, comissões e *spread* pelo risco de inadimplência foram transferidos para as atacadistas do Grupo, o que foi confirmado pela fiscalização, como se vê abaixo:

4.22 Em decorrência dos fatos descritos acima, intimamos o Contribuinte (Termos de Intimação Fiscal nos 05, 06 e 07) a prestar esclarecimentos detalhados informando:

a) A ocorrência de eventuais incorreções cometidas na descrição dos fatos expostos nos parágrafos anteriores;

b) (...)

c) Os motivos da existência de enorme diferença de preços de um mesmo produto praticado pela **BIOTA (através do seu estabelecimento 0003)** nas suas vendas aos **atacadistas do Grupo EMBELLEZE** e nas vendas praticadas com seus outros atacadistas, no ano de 2013, conforme citado no parágrafo 2º dos TIF's nos 05, 06 e 07;

d) Os motivos também da existência de enorme diferença de preços de um mesmo produto praticado pela **BIOTA (através do seu estabelecimento 0003)** nas suas vendas para seus **atacadistas do Grupo EMBELLEZE** e por estes nas vendas a adquirentes não interdependentes, no ano de 2013, conforme citado no parágrafo 5 dos TIF's nos 05, 06 e 07.

4.23 Em resposta a estas intimações o Contribuinte, em sua Resposta à Intimação em 07/12/2017, esclareceu o que segue.

“De acordo com o conteúdo do Termo de Intimação em epígrafe, o mesmo questiona e solicita informações acerca das diferenças de preços de saída (venda) entre as empresas relacionadas naquele documento, indicando que, no período compreendido entre Julho/2013 e Dezembro/2013, os preços praticados com Distribuidoras Interdependentes seriam inferiores aos preços praticados com outras Distribuidoras.

Inicialmente, devemos esclarecer que os fabricantes de cosméticos, como regra, não atuam na operação de varejo na colocação de seus produtos no mercado consumidor, transferindo tais ônus para um determinado grupo de Distribuidoras, onde algumas deles, previamente definidas, passam a ser as responsáveis pela elaboração e execução das ações de marketing dos produtos relacionados, ou seja, a divulgação das marcas e as qualidades dos produtos, não são geridas pelo fabricante, mas sim, por uma ou mais Distribuidoras.

Além disso, em relação às grandes redes supermercadistas, também são efetuadas ações de marketing diferenciado, onde colaboradores demonstradores e colaboradores repositórios de gôndolas são contratados pelas Distribuidoras específicas.

Associando-se aos altos custos com estas operações de marketing, que envolvem Programa de Redes de Televisão, especialmente televisão aberta, mídias em Rádios, Revistas Especializadas, Jornais, Campanhas Publicitárias, Influenciadores Digitais, dentre outros, temos ainda os custos com a Logística de Distribuição, que importa no dispêndio representativo de recursos com armazenagem, manuseio e transporte.

Considerando que os produtos das linhas de cosméticos em geral atuam no imaginário das pessoas e não em suas necessidades básicas, sua provocação ao consumo está

sempre associada à beleza e ao bem-estar corporal, que somente pode ser despertada com ações de marketing em vários canais de divulgação, bem como, com alto custo na contratação de modelos, artistas, esportistas, etc.

O fabricante de cosméticos **quando transfere os ônus com estas complexas operações para Distribuidoras específicas**, também confere, em contrapartida, a redução significativa (descontos) nos preços das mercadorias, haja vista que, a grande massa de recursos, necessária à divulgação das marcas e dos produtos, na maioria das vezes significa, em valores absolutos, importância superior ao próprio custo de fabricação da origem.

Portanto, **as Distribuidoras listadas**, ao assumirem todos esses ônus, passam a custear toda a ação de publicidade das marcas e dos produtos, **proporcionando com que as demais Distribuidoras, que não receberam descontos na aquisição das mercadorias**, também sejam beneficiadas com a abertura de mercado e com a procura pelos produtos do fabricante.

Dessa forma, os descontos praticados nos questionamentos do Termo de Intimação não refletem concessão de margem de lucro diferenciada, mas sim, de descontos para custeio de ônus comerciais associados.”.(original não grifado).

4.24 As afirmações da **BIOTA em relação às despesas com publicidade e propaganda foram confirmadas pela Fiscalização** após análise das despesas desta natureza declaradas nas DIPJ's da **BIOTA** e dos atacadistas do **Grupo EMBELLEZE**, conforme tabela abaixo. Neste quadro comparativo, verifica-se que a industrial **BIOTA** utilizou apenas **0,04% de sua receita líquida** para suas despesas de propaganda e publicidade ao passo que a **BELNORTE, DOAR e ESTIM** utilizaram respectivamente 15,47%, 8,85% e 13,40% de suas receitas líquidas nas despesas com publicidade e propaganda. **LUZBELLA** declarou que **não efetuou despesas com publicidade e propaganda em 2013**.

[tabela]

4.25 Ficou evidenciado pela resposta do Contribuinte **que o preço praticado pela BIOTA com seus atacadistas do Grupo EMBELLEZE, através de seu estabelecimento distribuidor (Filial 0003), não abrange todos os elementos que devem compor o custo do produto vendido, a exemplo dos custos com propaganda e gestão de marcas vinculadas ao produto**. Não foi por acaso que os atacadistas escolhidos para assumirem todos esses ônus (ação de publicidade das marcas e dos produtos) e gozarem de descontos generosos nos preços de aquisição foram os atacadistas que pertencem ao **Grupo EMBELLEZE (BELNORTE, DOAR, ESTIM e LUZBELLA)**. Tais escolhas estão atreladas a implantação de um planejamento tributário que tem por único objetivo a economia de tributos (IPI, PIS e Cofins). (grifei)

Assim, resta reconhecido que os custos foram transferidos para as atacadistas. Como dito, a fiscalização afirmou que esse planejamento tributário foi abusivo, arquitetado tão somente para economizar PIS e COFINS, visto que para esses produtos a tributação é concentrada na indústria. Com essa estratégia, a Recorrente pôde transferir a quase totalidade da margem de lucro que deveria compor o preço do produto industrializado quando os produtos foram comercializados aos atacadistas do Grupo EMBELLEZE (BELNORTE, DOAR, ESTIM e LUZBELLA).

No entanto, como dito acima, a fiscalização não apresentou nenhum estudo ou investigação sobre a margem de lucro, mas tão somente sobre a receita bruta. Ainda, não há na legislação do PIS e da COFINS norma antielisiva capaz de neutralizar as transferências de lucro nas relações jurídicas entre partes relacionadas.

O que a Recorrente praticou não é subfaturamento, mas sim preço inferior ao de mercado, justamente porque são partes relacionadas e porque houve transferência dos custos comerciais e de marketing para as atacadistas do grupo. Não significa subfaturamento (porque isso seria um ilícito), tampouco planejamento tributário abusivo.

Justamente para corrigir os preços entre partes relacionadas que a legislação do imposto sobre a renda e a do IPI versam sobre preços de transferência e valor tributário mínimo, respectivamente. E esse regramento existe não porque as operações são ilícitas, mas com a única finalidade de conferir bases de cálculo em valor de mercado, desprezando o valor da operação, equalizando a tributação devida em tais operações para atingir o mesmo nível de tributação que teria nas relações jurídicas entre partes não relacionadas. Para o PIS e COFINS, por oportuno, não existem regras para oferecer à tributação valores de mercado ao invés de valores praticados entre partes relacionadas como há para IPI e IRPJ.

Valores reduzidos entre partes relacionadas não significa subfaturamento, mas simplesmente praticar preços abaixo de mercado na operação entre partes não relacionadas. E as razões para tanto são as mais diversas, como no caso concreto, já que as despesas de vendas e administração das vendas ao mercado, publicidade e marketing, logística, controle de cobrança e risco de inadimplência foram todas deslocadas para as atacadistas, retirando tais custos da indústria, fato explicado pela Recorrente durante o procedimento de fiscalização e reconhecido pela autoridade fiscal no TVF, como demonstra o trecho transcrito acima.

A fiscalização sustenta que os preços unitários nas vendas da indústria para atacadistas que não pertencem ao grupo econômico foram muito superiores. No entanto, não há prova nos autos capazes de demonstrar que nas vendas para atacadistas não relacionadas tais custos de publicidade, logística e administração de vendas também foram deslocadas aos atacadistas.

Ao contrário, como transcrito neste voto, pode-se inferir do TVF que as operações entre partes não relacionadas representam 3,53% do faturamento da Recorrente no exercício de 2013. Por sua vez, a Recorrente teve gastos com vendas publicidade e marketing na monta de 0,04% de sua receita líquida, as quais podem muito bem terem sido incorridas para sustentar tais operações entre partes não relacionadas, sem considerar ainda os custos de logística.

Como dito, a fiscalização não explora este ponto, tampouco demonstra que o que se deve demonstrar para constatar o subfaturamento: documentação expressando o valor em montante X, mas com a constatação de que foi recebido 2X pela mesma operação sem respaldo documental para o montante excedente. Nada disso há nos autos, nem mesmo em argumentos.

A fiscalização também buscou demonstrar que as vendas realizadas pelas atacadistas ocorriam antes ou até mesmo no mesmo dia das aquisições junto à indústria, gerando até a desnecessidade de entrada física das mercadorias no estoque ou armazéns das atacadistas, sendo encaminhadas diretamente aos clientes das atacadistas, o que supostamente revelaria a inexistência ou desnecessidade de existência de tais atacadistas como intermediárias da operação:

4.39 Quantidades vendidas por mês pela Indústria e pelos Atacadistas – Outra constatação quanto às operações entre a industrial BIOTA e seus atacadistas do Grupo EMBELLEZE foi em relação às datas de emissão das NF-e e às quantidades vendidas por mês dos produtos vendidos pela BIOTA.

4.40 **Identificaram-se situações em que as saídas do estabelecimento distribuidor da BIOTA (Filial 0003) ocorreram quando os atacadistas já haviam negociados as suas vendas (ausência de formação de estoques nos atacadistas), o que reforça o argumento a favor da desnecessidade da constituição da empresa atacadista como tal**, que atuaria, quando muito, como simples departamento comercial da indústria a ela ligada.

4.41 Nesse caso, as quantidades mensais vendidas por cada empresa atacadista do Grupo EMBELLEZE, somadas, seria igual à quantidade total dos produtos vendidos pela industrial BIOTA (Filial 0003) aos seus atacadistas do Grupo EMBELLEZE (anexo Doc522 Qtde Vend Ind IGUAL Qtde Revend Atac no MÊS).

[...]

4.44 Os levantamentos feitos, **considerando-se as saídas dos atacadistas do Grupo EMBELLEZE, mostraram movimentações mensais, quando não iguais, sempre muito próximas das saídas da industrial BIOTA para estes atacadistas em praticamente todos os produtos** (saídas da industrial BIOTA e saídas dos atacadistas do Grupo EMBELLEZE). **Esse tipo de comportamento indica que as distribuidoras não atuam como tais.**

4.45 Vendas à Ordem da BELNORTE – BELNORTE apresenta, ainda, outra peculiaridade. A maioria das vendas da industrial BIOTA (Filial 0003) para ela foram sob o CFOP 6118, utilizado quando ocorre a venda à ordem, isto é, quando um **estabelecimento adquire mercadoria e, antes mesmo de recebê-la, faz sua alienação a terceiros.**

[...]

4.47 Quantidades vendidas por dia pela Indústria e pelos Atacadistas – A análise a seguir detalha as movimentações de alguns produtos, nota fiscal a nota fiscal, para demonstrar que **na mesma data de emissão da nota fiscal de venda do produto pela industrial BIOTA (Filial 0003) para seu atacadista do Grupo EMBELLEZE, este atacadista emitia uma nota fiscal de revenda das quantidades que acabaram de ser compradas da industrial BIOTA.** Por conta do volume de dados, foram usados períodos curtos e produtos com menor número de movimentações.

[...]

4.56 Movimentações de todos os produtos em uma mesma data – Com a finalidade de evidenciar esse comportamento das empresas do Grupo EMBELLEZE, aí incluída a industrial BIOTA, foram extraídas todas as movimentações de compra e venda nas datas de 07/03/2013 e de 20/11/2013, conforme tabelas abaixo, em que foram comercializados cerca de 200 produtos diferentes.

4.57 Considerando-se o total de unidades vendidas de todos os produtos e a soma das diferenças absolutas entre as vendas da industrial BIOTA e as vendas dos seus atacadistas (para cada produto na mesma data), obteve-se uma relação diferenças/total em torno de 1,98% em 07/03/2013 e 0,36% em 20/11/2013. **Tal comportamento indica que as quatro empresas atacadistas do Grupo EMBELLEZE não se comportam como sociedades empresariais de fato.**

4.58 As evidências coletadas por esta Fiscalização que a levaram a concluir que as comerciais atacadistas do Grupo EMBELLEZE apenas repassam imediatamente aos seus clientes as quantidades e produtos adquiridos da industrial Biota (Filial 0003) foram confirmadas pelo Contribuinte que, após intimação (TIF 14), informou, em sua resposta datada de 13/07/2018, que seus atacadistas do Grupo EMBELLEZE não fazem estoques ou retenção de produtos. As remessas dos produtos aos clientes destes

atacadistas ocorrem imediatamente após as obtenções dos respectivos produtos junto ao fabricante, no caso, Phitoteraphia Biofitogenia Laboratorial Biota Ltda. (grifei_

Assim, percebe-se que a fiscalização insinua que há uma interposição desnecessária de um atacadista para a intermediação da indústria com o varejo, revelando uma suposta falta de necessidade de criação das atacadistas, já que as vendas poderiam ser diretas, revelando que as atacadistas “*não se comportam como sociedades empresariais de fato*”.

A fiscalização, com isso, acaba por ser contraditória com as afirmações que fez no TVF, pois, a despeito de afirmar que não são sociedades de fato, querendo dizer que existem apenas no papel, afirmou que todas elas emitem notas fiscais, possuem substância econômica, têm funcionários, espaço de armazenamento dos estoques, contabilidade própria e informam todas as obrigações contábeis e fiscais no SPED.

Tudo isso revela que as atacadistas são operacionais e existentes de fato (não só no papel). Estranhamente, em nenhum momento a fiscalização faz acusação de omissão de receitas por dolo, fraude ou simulação, ao contrário, afirma que as operações não são simuladas (apesar de dizer que são subfaturadas, o que somente poderia subsistir se evidenciada e provada a fraude nas operações). Também não aplica multa qualificada de 150%, nem imputa responsabilidade aos administradores. Assim, não há como dar guarida aos argumentos da fiscalização de que as empresas não existem de fato.

Ademais, as operações triangulares são mais do que comuns no comércio. A circulação de mercadorias é sempre jurídica, não importando quantas circulações físicas existam. Assim, nem sempre o número de movimentos físicos corresponde ao número de circulações jurídicas, até porque, se apresentam como concepções distintas.

Assim, os clientes são das atacadistas, e não da indústria. Como reconhecido pela fiscalização, todos o esforço de vendas e marketing são das atacadistas, e não da indústria. Para provar que as atacadistas não existem, ou que as operações são da indústria, mas fraudulentamente declaradas como se fossem da atacadista apenas para economizar PIS e COFINS, a fiscalização deveria trazer elementos capazes de demonstrar que o esforço de vendas foi da indústria; a existência de algum pedido ou orçamento feito pelo adquirente diretamente para a indústria e que, apenas para enganar o Fisco, a Recorrente teria inserido uma atacadista intermediária existente apenas no papel, sem estrutura econômica.

Não, nada disso há nos autos.

Intimada para se explicar, a Recorrente informou que esta operação é conhecida como *cross docking* e tem como finalidade principal estabelecer um sistema de distribuição no qual a mercadoria é direcionada diretamente do fabricante/fornecedor para entrega ao cliente ou consumidor.

É mais do que comum operações triangulares em que o vendedor de uma mercadoria não tem o produto, vendendo-a ao seu cliente antes de a ter em seu estoque, ou mesmo vendendo para seu cliente de forma concomitante à compra feita na indústria. Para se vender um produto não é preciso o ter em seu estoque, nenhuma legislação exige isso. O cliente é do atacadista, repita-se, não há provas em sentido contrário.

Aliás, a atividade comercial é justamente isso: o comerciante é um agente intermediário que especula no mercado com os produtos da indústria para leva-los até o consumidor. O industrial não tem nenhuma relação jurídica nos negócios praticados com esses consumidores.

Quando o atacadista vende um produto para seu consumidor e não tem esse produto no estoque, ele emite a nota fiscal de venda ao seu cliente e pode entrar em contato com o fornecedor, no caso o industrial, que emitirá a sua respectiva nota fiscal de venda contra o atacadista. Nessa situação negocial, o atacadista solicita que a entrega seja realizada diretamente para o estabelecimento destinatário [o cliente da atacadista], sem precisar transitar fisicamente pelo estabelecimento atacadista. Nesse exemplo temos uma circulação física apenas, mas duas circulações jurídicas, porque na verdade há duas operações de venda. Nada de estranho, anormal ou ilegal.

Diante de todo o exposto, o que se constata é que a fiscalização buscou neutralizar os efeitos de um planejamento tributário legítimo, denominando-o de planejamento tributário abusivo e operações subfaturadas, sem nenhuma comprovação, tampouco argumentação, de que houve dolo, fraude ou simulação.

Para neutralizar o planejamento tributário, por interpretação e pura discricionariedade, buscou inspiração em regras antielisivas, como o VTM para o IPI, as quais não desconstituem o negócio jurídico, mas apenas utilizam uma base de cálculo de acordo com os parâmetros legais, buscando um preço de mercado, quando as operações forem praticadas entre partes relacionadas.

Como visto, esse regramento se presta ao IPI, enquanto a presente autuação fiscal é de PIS e COFINS submetido ao regime monofásico. Para o PIS e COFINS monofásico não há regra antielisiva como há para o IPI, por isso, não é possível utilizar os preços do atacadista para aplicar na indústria sob a acusação de planejamento tributário abusivo e subfaturamento de preços sem acusação, nem provas, de fraude, dolo ou simulação.

Isto posto, conheço do recurso voluntário para dar provimento.

(documento assinado digitalmente)

Salvador Cândido Brandão Junior