



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

Processo n° 16095.720151/2015-09
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-004.374 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de agosto de 2017
Matéria PIS e COFINS
Recorrente KOMATSU DO BRASIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

PIS. 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.

Recurso Voluntário Negado

Crédito Tributário Mantido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado por maioria de votos, rejeitar a conversão do julgamento em diligência proposta pelo Conselheiro Waldir Navarro para esclarecer os questionamentos trazidos no voto do Relator, Diego Ribeiro, sendo vencido junto com as Conselheiras Thais De Laurentiis e Maysa Pittondo. No mérito, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Diego Ribeiro, Relator, Thais De Laurentiis, Maysa Pittondo e Carlos Daniel Neto. Designado redator para o voto vencedor, o Conselheiro Pedro Bispo.

Assinatura Digital

JORGE OLMIRO LOCK FREIRE- Presidente.

Assinatura Digital

DIEGO DINIZ RIBEIRO- Relator.

Assinatura Digital

PEDRO SOUSA BISPO-Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Jorge Olmiro Lock Freire-Presidente, Diego Diniz Ribeiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Carlos Augusto Daniel Neto e Pedro Sousa Bispo.

Relatório

1. Por bem retratar os fatos narrados nos autos, utilizo como meu parte do relatório desenvolvido pela DRJ de Ribeirão Preto quando da lavratura do acórdão n. 14-61.055 (fls. 2.458/2.488), o que passo a fazer nos seguintes termos:

Trata-se de autos de infração de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins e de Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, lavrados em 21/12/2015 relativamente aos períodos de apuração janeiro/2011 a dezembro/2013, que constituíram crédito tributário no montante total de R\$ 18.515.588,22 (Cofins – R\$ 15.411.463,12 e PIS – R\$ 3.104.125,10), somados o principal, multa de ofício qualificada e juros de mora, diante de constatação de insuficiência de recolhimento e de descontos de créditos em valores maiores do que os apurados em parte dos períodos.

O montante lançado foi integralmente compensado de ofício com créditos apurados pela contribuinte.

A contextualização e fundamentação da exigência em tela consta do TERMO DE VERIFICAÇÃO E CONSTATAÇÃO DE IRREGULARIDADES FISCAIS que integra os autos de infração.

Fundamentalmente, afirma a autoridade fiscal ter constatado a ocorrência de operações entre a contribuinte e outra empresa do

mesmo grupo que se caracterizam como planejamento tributário praticado com base em condutas ilícitas, objetivando apenas a redução da base de cálculo das contribuições para o PIS e a Cofins.

Para melhor compreensão, citem-se excertos do aludido Termo:

A) - DOS FATOS

1. A ação fiscal foi iniciada em 10/11/2014, com a ciência, por AR, do Termo de Início do Procedimento Fiscal, em que foram solicitados cópia do Contrato social, planilhas contendo as composições das bases de cálculo de apuração de créditos de PIS e COFINS Não-cumulativo, relativos ao período de 01/2011 a 12/2013, e as planilhas contendo, a composição dos preços unitários de venda, segregando os custos de fabricação, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem como do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionados ao preço da operação;

2. Foi solicitado ainda, informar se houve algum tipo de contrato de fornecimento e distribuição celebrado entre a KOMATSU DO BRASIL LTDA e a KOMATSU BRASIL INTERNATIONAL LTDA, CNPJ 02.336.124/0001-78, no período de 2011 a 2013.

...

4. Em atendimento ao Termo de Início do Procedimento Fiscal, apresentou o contribuinte em 19/12/2014, cópia do contrato social, planilhas das bases de cálculo de PIS e COFINS, e planilhas contendo relação de produtos de sua fabricação, contendo código e descrição das mercadorias, códigos e descrições de NCM e alíquotas de PIS e COFINS, com seus respectivos enquadramentos legais, relativo ao período de 01/2011 a 12/2013;

5. Também em 27/03/2015, apresentou o contribuinte uma planilha contendo para cada produto produzido, a composição dos preços unitários de venda, segregando os custos de fabricação, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem como do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionados ao preço da operação.

5. Em pedido apresentado em 07/04/2015, o contribuinte solicitou a retificação das declarações DACON, referente ao período de 01/2011 a 12/2013, objeto desta fiscalização, sob o argumento de que foram constatados valores que estariam em desacordo com os livros fiscais e contábeis, por erro de lançamento;

6. Da análise da planilha apresentada pelo contribuinte juntamente com o pedido, foi constatado que a retificação se referia basicamente a créditos de PIS e COFINS lançados a maior, e também erros de transporte dos saldos acumulados, e a

retificação pretendida reduzia os valores de saldos credores acumulados apurados originalmente;

7. Desta forma, considerando que houve um erro de fato e as alterações pretendidas se faziam necessários para o prosseguimento da fiscalização, foi o contribuinte autorizado e intimado a retificar as DACONs, referente ao período de 01/2011 a 12/2013, em relação aos valores apontados na planilha, em conformidade com os registros fiscais e contábeis;

...

B) - DO CONTRIBUINTE

11. A KOMATSU DO BRASIL LTDA, é pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ sob nº 63.064.653/0001-54, é empresa fabricante de tratores, peças e acessórios (Código da Atividade Econômica (CNAE-Fiscal nº 28.53-4/00), tributada sob a forma do Lucro Real – Anual.

12. De acordo com o Contrato social, tem por objeto uma vasta gama de produtos e serviços, conforme abaixo:

...

13. Em função da sua atividade, a empresa fabrica produtos de grande valor agregado, especialmente tratores, motoniveladoras, escavadeiras e carregadeiras, com classificação NCM 8429, produtos estes sujeitos à incidência monofásica de PIS e COFINS, às alíquotas de 2% e 9,6%, respectivamente, com base de cálculo reduzida em 48,1%, conforme disposto no art. 1º, caput e §2º, inciso II, da Lei nº 10.485, de 2002;

14. Foi constatada também que a totalidade das vendas da KOMATSU DO BRASIL LTDA, no mercado interno, teve como destinatário a empresa ligada KOMATSU BRASIL INTERNATIONAL LTDA, CNPJ 02.336.124/0001-78. As vendas para o mercado externo são feitas diretamente pela KOMATSU DO BRASIL LTDA;

C) - DA TRIBUTAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES PIS/COFINS NÃO CUMULATIVAS

15. Antes de mostrar o desenho do “Planejamento Tributário” elaborado pelo grupo econômico KOMATSU para reduzir a base de cálculo das contribuições PIS/COFINS não-cumulativas, se faz necessário alguns esclarecimentos de como é feita a tributação nestas contribuições. A partir da publicação da Lei nº 10.485, de 21 de dezembro de 2002, as máquinas e veículos, mencionados abaixo, passaram a ser tributados pelo sistema de **incidência concentrada/monofásica** mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida, das alíquotas de 2% para a Contribuição para o PIS/Pasep e de 9,6% para a Cofins nas operações de venda; e, no caso das demais operações, foram mantidas as alíquotas anteriores, de 0,65% para a Contribuição para o PIS/Pasep e de 3% para a Cofins:

...

16. Com efeito, os produtos relacionados no caput do artigo 1º, acima, se referem a máquinas e veículos. E os principais produtos industrializados pela KOMATSU DO BRASIL LTDA, são classificados no código 84.29, que possui benefício de redução da base de cálculo em 48,1%, conforme item II do mesmo artigo. Registre-se, que a incidência monofásica tem por objetivo concentrar a tributação na etapa produtiva do ciclo econômico ou na importação, desonerando as etapas seguintes de comercialização. Assim sendo, a tributação ocorre na importação ou na industrialização com aplicação de alíquotas majoradas e, conseqüentemente, as etapas seguintes são contempladas com alíquota zero.

17. Veremos, ao longo deste termo, que o grupo econômico KOMATSU, ciente de que a tributação das contribuições PIS/COFINS é feita de forma concentrada na indústria, e que as vendas dos produtos submetidos à incidência monofásica (máquinas e veículos) no mercado interno são tributadas com alíquota zero, se aproveitou do estabelecimento filial da empresa KOMATSU BRASIL INTERNATIONAL LTDA, para transferir os produtos submetidos à tributação monofásica produzidos pela KOMATSU DO BRASIL LTDA, por preços subfaturados, muito abaixo do valor de mercado dos produtos.

18. Não obstante a KOMATSU DO BRASIL LTDA faça operações de vendas ao exterior, apenas foram vendidos a KOMATSU BRASIL INTERNATIONAL LTDA os produtos destinados ao mercado interno, submetidos à tributação monofásica das contribuições PIS/COFINS. Ou seja, fica evidente que o KOMATSU DO BRASIL LTDA, de forma pensada, quis se beneficiar da tributação menor, incidentes sobre os valores de venda subfaturados a KOMATSU BRASIL INTERNATIONAL LTDA;

19. Com este “planejamento” as empresas do grupo econômico KOMATSU deixaram de lançar MILHÕES de reais a título de PIS/COFINS não-cumulativos, caracterizando o exercício abusivo do direito, bem como violando os princípios constitucionais básicos atinentes à capacidade contributiva, da solidariedade e da livre concorrência.

D) - VINCULAÇÃO ENTRE AS EMPRESAS KOMATSU DO BRASIL LTDA E KOMATSU BRASIL INTERNATIONAL LTDA

20. Dos contratos sociais das empresas KOMATSU DO BRASIL LTDA E KOMATSU BRASIL INTERNATIONAL LTDA, verifica-se que o sócio majoritário das duas empresas é a empresa KOMATSU AMERICA CORP., sociedade devidamente constituída e existente de acordo com as leis dos Estados Unidos da América, com sede em One Continental Towers, 1701 West Golf Road, Rolling Meadows, Illinois 60008, Estados Unidos da América, inscrita no CNPJ sob nº 05.723.393/0001-85, e com participação no capital social de 99,99%, em ambas as empresas;

20.1 O estabelecimento filial de CNPJ 02.336.124/0002-59 da empresa KOMATSU BRASIL INTERNATIONAL LTDA, tem como endereço a Rodovia Índio Tibiriçá, 2000 Fundos – Suzano – CEP 08655-000, que é o mesmo endereço da Matriz da empresa **KOMATSU DO BRASIL LTDA**. O resultado da diligência realizada sobre o contribuinte Komatsu do Brasil Ltda, em cumprimento ao Mandado de Procedimento Fiscal nº 08.1.11.00-2014-00106-9, confirmou a inexistência do estabelecimento filial da **Komatsu Brasil International Ltda**, na mesma localidade. Ainda que o contribuinte tenha apresentado contratos de locação firmados entre as partes, verificou-se que a área locada corresponde a uma pequena área interna do pátio da **KOMATSU DO BRASIL LTDA**, utilizadas por ambas as empresas, não existindo praticamente separação física entre elas, somente uma corrente. E além dos mais, a KOMATSU BRASIL INTERNATIONAL LTDA, filial de CNPJ 02.336.124/0002-59, sequer possui funcionários no local;

20.2 Imagens aéreas do Local, com a localização das empresas KOMATSU DO BRASIL LTDA e KOMATSU BRASIL INTERNATIONAL LTDA:

...

20.4. Dada essa configuração do layout dos dois estabelecimentos, é fácil demonstrar que o estabelecimento da Komatsu do Brasil International é uma ficção, ou seja, não existe no mundo real.

21. A Matriz da KOMATSU BRASIL INTERNATIONAL LTDA, CNPJ 02.336.124/0001-78, é o principal cliente da KOMATSU DO BRASIL LTDA, adquirindo os produtos da **KOMATSU DO BRASIL LTDA** e na maioria das operações, a aquisição é feita por um valor e revendida por um valor maior. Através deste modelo de negócio, conseguem uma boa economia em relação ao PIS e COFINS, já que a tributação ocorre uma única vez na saída do estabelecimento industrial, sobre o valor de venda da **KOMATSU DO BRASIL LTDA**.

22. Em decorrência do modelo de negócio abusivo adotado pelas empresas KOMATSU DO BRASIL, a empresa KOMATSU DO BRASIL LTDA, conseguiu de maneira abusiva, uma economia de tributos PIS e COFINS, conforme detalhado abaixo:

23. A sistemática adotada consiste nos seguintes procedimentos:

23.1. A maioria dos produtos fabricados pela KOMATSU DO BRASIL LTDA são vendidos a empresa ligada KOMATSU BRASIL INTERNATIONAL LTDA, CNPJ 02.336.124/0001-78, com CFOP 5101 - Venda de produção do estabelecimento, e com incidência monofásica de PIS e COFINS, às alíquotas de 2,0% e 9,6%, respectivamente, fazendo constar no campo Informações Complementares a informação “MERC. A SER ENTREGUE DIRETAMENTE AO DEP. FECHADO DO DEST. LOCAL. A ROD.INDIO TIBIRICA, 2000-FDS,CNPJ: 02.336.124/0002-59 IE:672.097.353.112,NOS TERMOS DO ART.451 DO RICMS E 382,390 DO RIPI”;

23.2. Na sequência, a KOMATSU BRASIL INTERNATIONAL LTDA, CNPJ 02.336.124/0001-59, emite nota fiscal com “CFOP 5905 - Remessa para depósito fechado ou armazém geral”, fazendo constar no campo Informações Complementares a informação “MERCADORIA REMETIDA DIRETAMENTE POR KOMATSU DO BRASIL LTDA”;

23.3. Em seguida, é emitida nota fiscal com “CFOP 5907- Retorno simbólico de mercadoria depositada em depósito fechado ou armazém geral”, da filial da KOMATSU BRASIL INTERNATIONAL LTDA, CNPJ 02.336.124/0002-59, para a matriz da KOMATSU BRASIL INTERNATIONAL LTDA;

23.4. Finalmente, é emitido notas fiscais de venda com a utilização de CFOPs 5101, 6102, 6108, 6117, 6119, conforme a sua destinação, fazendo constar no campo Informações Complementares “MERCADORIA SAIRÁ DO NOSSO DEP FECHADO LOCALIZADO A ROD INDIOTIBIRICA, 2000 FUNDOS SUZANO SP CNPJ: 02336124000259. Ao emitir as notas fiscais de venda ao destinatário final, o valor de venda praticado pela KOMATSU BRASIL INTERNATIONAL LTDA é na maioria das vezes, muito maior do que o preço de venda da KOMATSU DO BRASIL LTDA para KOMATSU BRASIL INTERNATIONAL LTDA;

23.5. A título de ilustração, anexamos cópia das 4 DANFEs, em que se comprova os procedimentos acima citados. Neste exemplo, a KOMATSU DO BRASIL LTDA emitiu a NFe de vendas: CFOP 5101: , de nº 27.983, no dia 23/05/2012, às 14:30:58hs, no valor de R\$ 443.600,99, para a matriz da KOMATSU BRASIL INTERNATIONAL LTDA. Na sequência, a matriz da KOMATSU BRASIL INTERNATIONAL LTDA, emitiu as NFe de nº 8.215, às 15:14:57hs, com CFOP 5905: Remessa para o depósito fechado, no valor de R\$ 443.600,99. Em seguida, a KOMATSU BRASIL INTERNATIONAL LTDA, através da filial 02.336.124/0002-59, emitiu a NFe de nº 3.791, às 16:12:48hs, com CFOP 5907: Retorno simbólico de mercadoria depositada em depósito fechado, no valor de R\$ R\$ 443.600,99. Finalmente, a matriz da KOMATSU BRASIL INTERNATIONAL LTDA, emitiu as NFe de nº 8.232, às 16:44:00hs, com CFOP 6108: Remessa para o depósito fechado, no valor de R\$ 670.000,00, para o destinatário final. Resumindo: no prazo de pouco mais de 2 hs, a mercadoria saiu da KOMATSU DO BRASIL LTDA, por R\$ 443.600,99, e foi vendida pela KOMATSU BRASIL INTERNATIONAL LTDA, pelo valor de R\$ 670.000,00. Isto proporcionou uma economia de PIS no valor de R\$ 4.527,99 $((670.000,00 - 443.600,99) \times 2\%)$ e COFINS no valor de R\$ 21.734,35 $((670.000,00 - 443.600,99) \times 9,6\%)$.

23.6. Conforme se verifica, esta prática consiste em simulações de vendas da KOMATSU DO BRASIL LTDA para KOMATSU BRASIL INTERNATIONAL LTDA, com o objetivo de reduzir a base de cálculo de PIS e COFINS, já que nesta situação o PIS e COFINS, é calculado sobre o preço de vendas a **KOMATSU**

BRASIL INTERNATIONAL LTDA, e não o efetivo valor de venda ao destinatário final. A simulação se confirma, ao se constatar que as mercadorias produzidas pela KOMATSU DO BRASIL LTDA, são entregues diretamente ao destinatário final, e se a nota fiscal de venda fosse emitida pela KOMATSU DO BRASIL LTDA, teria de arcar com os valores de PIS e COFINS a maior. E o *modus operandi* adotado pelas empresas do grupo KOMATSU, permite definir exatamente o valor de PIS e COFINS a ser pago, em função do valor de venda da KOMATSU DO BRASIL LTDA a KOMATSU BRASIL INTERNATIONAL LTDA, e não o valor efetivamente praticado;

Afirma a autoridade fiscal que as operações descritas revelam-se como planejamento tributário ilícito, na medida em que praticadas com abuso de direito, nos termos do art. 187 do Código Civil, e com ofensa a princípios constitucionais da capacidade contributiva e da neutralidade da tributação em relação à concorrência. Nesse sentido:

(...).

Prossegue a autoridade fiscal afirmando que não haveria propósito comercial que justificasse as vendas dos produtos com preços subfaturados, veja-se:

...

69. Por fim, não houve causa ou propósito comercial que justificasse as vendas de produtos produzidos pela KOMATSU DO BRASIL LTDA à KOMATSU BRASIL INTERNATIONAL LTDA, por preços subfaturados.

70. Com efeito, vejamos a comparação entre a margem bruta de lucro da KOMATSU DO BRASIL LTDA e da KOMATSU BRASIL INTERNATIONAL LTDA:

Ano-calendário	Lucro Bruto	Receita Líquida	Margem Bruta (Lucro Bruto/Rec Líquida)
2011	85.764.461,04	664.569.878,53	12,91%
2012	69.196.833,68	568.829.717,04	12,16%
2013	61.654.498,24	617.716.813,95	9,98%

Ano-calendário	Lucro Bruto	Receita Líquida	Margem Bruta (Lucro Bruto/Rec Líquida)
2011	190.822.644,87	764.628.248,45	24,96%
2012	118.033.890,38	672.387.436,32	17,55%
2013	97.746.604,70	712.025.189,82	13,73%

Obs: valores obtidos das DIPJ apresentadas pelas empresas.

71. Cumpre esclarecer que a margem bruta mede a capacidade de a empresa gerar lucro uma vez descontado o custo do produto vendido. Deveriam ser semelhantes dentro de um mesmo setor, em razão de estruturas de custos parecidas. Todavia, verificamos que as vendas subfaturadas, efetuadas pela KOMATSU DO BRASIL LTDA, distorcem completamente a margem bruta.

72. Ou seja, é notória a discrepância entre a margem bruta da KOMATSU DO BRASIL LTDA e da KOMATSU BRASIL INTERNATIONAL LTDA, conseqüência da venda de produtos por valores subfaturados.

73. Portanto, não há propósito comercial nas operações entre a KOMATSU DO BRASIL LTDA e a KOMATSU BRASIL INTERNATIONAL LTDA, pois estas transações não seguem os padrões e critérios de mercado, mormente no tocante à obtenção de lucros.

74. Ora, podemos extrair várias conclusões do quadro acima:

a) os preços praticados pela KOMATSU BRASIL INTERNATIONAL LTDA são os preços efetivos de mercado,

b) a KOMATSU DO BRASIL LTDA subfatura o preço dos produtos submetidos à tributação concentrada do PIS/COFINS não-cumulativo;

75. Portanto, fica evidente que os preços dos produtos cuja tributação incide apenas na indústria (KOMATSU DO BRASIL LTDA), como é o caso do PIS/COFINS, são subfaturados de forma pensada, de sorte a reduzir a base de cálculo dos referidos tributos e contribuições.

76. Portanto, é notório que nas operações realizadas entre a KOMATSU BRASIL INTERNATIONAL LTDA e sua empresa ligada (KOMATSU DO BRASIL LTDA) o **único fim econômico e social** que houve foi a diminuição da carga tributária e o aumento do lucro do GRUPO KOMATSU, obtidos à custa de uma prática abusiva, ilegal e ilícita.

77. Por todo o exposto, não resta dúvida que o “planejamento” implementado pelo GRUPO KOMATSU configurou ato ilícito (por abusivo), não restando outra alternativa à fiscalização senão neutralizar os seus efeitos.

*Entende a autoridade fiscal que todo esse contexto caracteriza o evidente intuito de fraudar a Fazenda Pública Federal, fato suficiente para justificar a exasperação da penalidade na forma prevista no citado art. 44, da Lei nº 9.430 de 1996, já considerada a alteração promovida pela Lei nº 11.488, de 2007, e que as condutas dos dirigentes no caso se amoldam ao tipo legal capitulado no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964 (Fraude).
Prossegue a autoridade fiscal em seu Termo:*

J) - ELEMENTOS CARACTERIZADORES DAS INFRAÇÕES PRATICADAS PELA FISCALIZADA

J.1) - VENDAS DA KOMATSU DO BRASIL LTDA PARA KOMATSU BRASIL INTERNATIONAL LTDA E DAS VENDAS DA KOMATSU BRASIL INTERNATIONAL LTDA (EMPRESA INTERDEPENDENTE) PARA CONSUMIDOR FINAL.

83. Conforme demonstrado nos itens anteriores, restou comprovada a desproporção entre as vendas para a KOMATSU BRASIL INTERNATIONAL LTDA e as vendas da KOMATSU BRASIL INTERNATIONAL LTDA efetuadas para o consumidor final ao longo dos anos-calendário de 2011 a 2013.

84. Veremos que os principais indícios de falta de propósito negocial julgados pelo Conselho de Contribuintes repousam nas operações em que as partes envolvidas são interdependentes, conforme o caso em tela. É que nas relações realizadas entre partes relacionadas é mais comum a possibilidade de a causa da operação obter algum efeito tributário intragrupo e não uma razão econômica efetiva de mercado.

85. Dentre as operações intercompany que mais preocupam, estão as operações realizadas fora do padrão com que seriam celebradas com terceiros; ou, no jargão, operações em que não seja obedecido o princípio do at arm's length (à distância de um braço). Esta expressão é utilizada para indicar que os negócios entre partes relacionadas devem ser feitos como seriam perante terceiros.

86. A importância deste princípio está em apontar que nas operações entre partes relacionadas as cláusulas das operações devem ser as mesmas praticadas com terceiros, pois se favorecerem a parte relacionada, isto é indicativo de perda de neutralidade da operação e, portanto, pode ter sido realizada contra o interesse da companhia ou com caráter abusivo.

87. Nos termos dos artigos 116 e 117, da Lei nº 6404/76, a venda de produtos subfaturados à KOMATSU BRASIL INTERNATIONAL LTDA, caracteriza o **exercício abusivo de poder** por parte dos dirigentes do grupo econômico KOMATSU.

88. Ora, a razão preponderante para as vendas de produtos de fabricação da KOMATSU DO BRASIL LTDA para a /KOMATSU BRASIL INTERNATIONAL LTDA, por valores subfaturados, conforme visto, é a tributária, com o objetivo de diminuir o ônus dos tributos e contribuições incidentes na operação.

89. Com este procedimento ardiloso, a base de cálculo das referidas contribuições é reduzida de forma drástica, diminuindo, por consequência, o recolhimento aos cofres públicos e afetando sobremaneira os princípios da capacidade contributiva e da livre concorrência, conforme estamos demonstrando ao longo deste termo.

90. Portanto, fica evidente que os preços dos produtos cuja tributação incide apenas na indústria (KOMATSU DO BRASIL LTDA), como é o caso do PIS/COFINS, são subfaturados de forma pensada, com o objetivo de reduzir a base de cálculo dos referidos tributos e contribuições.

91. Este fato demonstra que não existe razão econômica para dar tratamento diferenciado nas vendas dos referidos produtos, a não ser a razão tributária (redução no pagamento de tributos).

92. Ou seja, não encontramos nenhuma lógica ou explicação plausível para o fato de a KOMATSU DO BRASIL LTDA adotar um critério de preço (subfaturado) praticado nas vendas à KOMATSU BRASIL INTERNATIONAL LTDA (produtos submetidos à tributação monofásica).

93. Por todo o exposto, não resta dúvida de que não houve propósito econômico nas vendas subfaturadas feitas à KOMATSU BRASIL INTERNATIONAL LTDA.

J.2) - MARGEM BRUTA DO GRUPO KOMATSU

94. Já relatamos que a margem bruta mede a capacidade de a empresa gerar lucro uma vez descontado o custo do produto vendido. Deveriam ser semelhantes dentro de um mesmo setor em razão de estruturas de custos parecidas. Todavia, verificamos que as vendas subfaturadas efetuadas pela KOMATSU DO BRASIL LTDA distorcem completamente a margem bruta.

96. É notória a discrepância entre a margem bruta da KOMATSU DO BRASIL LTDA e da KOMATSU BRASIL INTERNATIONAL LTDA, conseqüência da venda de produtos por valores subfaturados.

97. Nos termos dos artigos 116 e 117, da Lei nº 640 4/76, a venda de produtos subfaturados à KOMATSU BRASIL INTERNATIONAL LTDA, caracteriza o **exercício abusivo de poder** por parte dos dirigentes do grupo econômico KOMATSU BRASIL INTERNATIONAL LTDA, **já que favorece outra sociedade em detrimento aos interesses da KOMATSU DO BRASIL LTDA.**

98. Ademais, este favorecimento vai de encontro com as obrigações dos administradores das companhias, conforme disposição dos artigos 153 e 154, da Lei nº 6.404/76 e 1.011 do Código Civil:

...

99. Cumpre ressaltar que não obstante pertencerem ao mesmo grupo econômico, pelo princípio contábil da ENTIDADE deve existir a autonomia patrimonial. Ou seja, o Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

100. Portanto, não há propósito comercial nas operações entre a KOMATSU DO BRASIL LTDA e a KOMATSU BRASIL INTERNATIONAL LTDA, pois estas transações não seguem os padrões e critérios de mercado, mormente no tocante à obtenção de lucros. Prova disso é que a KOMATSU DO BRASIL LTDA pratica preços totalmente diversos quando o cliente não é a KOMATSU BRASIL INTERNATIONAL LTDA ou quando o produto é tributado fora do regime monofásico das contribuições PIS/COFINS.

J.3) - DA FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL

101. A abordagem constitucional feita nos tópicos “3.4” e “3.5” nos permite afirmar que o ordenamento jurídico brasileiro não mais tolera uma discrepância entre a realidade e a formalidade dos atos jurídicos.

102. Conforme já realçado, prevalece, na doutrina e na jurisprudência, **o princípio da prevalência da essência sobre a forma**. Ou seja, a formalidade jurídica há de ser a expressão fidedigna da realidade. Dessa forma, tendo como premissa de que as companhias buscam o auferimento de lucros, mormente as empresas com o capital aberto, não se concebe a adoção de medidas em que a busca por lucros não seja considerada.

103. É o caso dos preços subfaturados praticados nas operações entre a KOMATSU DO BRASIL LTDA e a KOMATSU BRASIL INTERNATIONAL LTDA.

104. Com efeito, já apuramos que a margem bruta de lucro da KOMATSU DO BRASIL LTDA é sensivelmente inferior à da KOMATSU BRASIL INTERNATIONAL LTDA. Ou seja, é notória a discrepância entre a margem bruta da KOMATSU DO BRASIL LTDA e da KOMATSU BRASIL INTERNATIONAL LTDA, conseqüência da venda de produtos por valores subfaturados.

105. O propósito negocial, portanto, diz respeito à condução dos negócios da companhia segundo posturas previsíveis ou admissíveis se considerado seu objeto social e sua atividade econômica tendente ao auferimento de lucros.

106. Portanto, não há propósito negocial nas operações entre a KOMATSU DO BRASIL LTDA e a KOMATSU BRASIL INTERNATIONAL LTDA, pois estas transações não seguem os padrões e critérios de mercado, mormente no tocante à obtenção de lucros. Para que o “planejamento tributário” tenha eficácia, é necessário que seja lícito (fato este já contraditado pela fiscalização) bem como que exista um propósito negocial (finalidade econômica e social) que justifique as operações realizadas.

107. Portanto, não merecem guarida jurídica os “planejamentos” calçados em atos ilícitos e sem propósito negocial, ou seja, sem as subjacentes razões fático negociais que os permitam ou que os justifiquem.

108. Estas conclusões fazem parte do estudo divulgado recentemente em que se demonstrou que a jurisprudência administrativa do então Conselho de Contribuintes atribui maior relevância a alguns elementos no julgamento da existência ou não de propósito negocial:

- lapso temporal entre as operações do planejamento;
- interdependência entre as partes envolvidas;
- operações anormais, que destoam dos padrões de mercado.

109. Além de já ter sido demonstrado que as partes envolvidas são empresas interdependentes (a KOMATSU DO BRASIL

LTDA é subsidiária integral da KOMATSU BRASIL INTERNATIONAL LTDA), ou seja, pertencem ao mesmo grupo econômico, restou comprovado que as operações realizadas (venda de produtos industrializados pela KOMATSU DO BRASIL LTDA para a KOMATSU BRASIL INTERNATIONAL LTDA por valores subfaturados) fogem da normalidade comercial e tiveram como objetivo preponderante a economia tributária.

110. Portanto, é notório que nas operações realizadas entre a KOMATSU BRASIL INTERNATIONAL LTDA e sua subsidiária (KOMATSU DO BRASIL LTDA) **o único fim econômico e social** que houve foi a diminuição da carga tributária e o aumento do lucro do GRUPO KOMATSU, obtidos à custa de uma prática abusiva, ilegal e ilícita.

111. Por todo o exposto, não restou dúvida que o “planejamento” implementado pelo GRUPO KOMATSU (venda de produtos industrializados pela KOMATSU DO BRASIL LTDA por valores subfaturados) configurou ato ilícito (por abusivo) e ilegal, não restando outra alternativa à fiscalização senão neutralizar os seus efeitos.

112. Neste sentido caminha a jurisprudência administrativa do CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais):

...

113. Concluindo, o contribuinte está fraudando a finalidade da lei ao reduzir abusivamente a base de cálculo. A tributação monofásica significa, por conceito, concentrar a tributação na fase produtiva. Por essa razão, o legislador prevê uma provável base de cálculo e institui uma alíquota adequada a essa base de cálculo. O planejamento tributário da KOMATSU BRASIL INTERNATIONAL LTDA impede a obtenção da receita que havia sido prevista com a instituição do sistema e fraudar o propósito de concentrar a tributação. Representa fraude à base de cálculo prevista pelo legislador, à alíquota definida pelo legislador, e à própria finalidade do regime monofásico. Veja que o regime monofásico possui um propósito extra fiscal, de obter praticidade na tributação. Mas, para que ele seja instituído, a tributação almejada pelo legislador não pode ser fraudada.

114. Destarte, com base no art. 149, inciso VII, do Código Tributário Nacional – CTN, passo a apurar a base de cálculo correta dos tributos incidentes nas operações praticadas entre a KOMATSU DO BRASIL LTDA e a KOMATSU BRASIL INTERNATIONAL LTDA.

...

Sobre a base de cálculo considerada na autuação, multa aplicada e valor final a ser exigido, assim consta do Termo:

L) – DA BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO

...

116. Na fiscalização realizada, foram apuradas diferenças entre valores de vendas da KOMATSU DO BRASIL LTDA para KOMATSU BRASIL INTERNATIONAL LTDA e vendas da KOMATSU BRASIL INTERNATIONAL LTDA, conforme demonstrativos anexos I e II, e resumidas abaixo. A base de cálculo de PIS e COFINS sobre as diferenças de vendas foram obtidas com a aplicação de redução de 48,1%, sobre as quais foram aplicadas as alíquotas de PIS/COFINS, nos percentuais de 2% e 9,6%, respectivamente.

117. Após a reconstituição dos saldos de PIS e COFINS Não-Cumulativos, não foram apurados valores de PIS/COFINS a pagar, tendo em vista que o crédito tributário lançado por meio de auto de infração, foi integralmente compensado de ofício com os créditos em seu favor, conforme demonstrativos anexos III a VIII e auto de infração lavrados.

...

M) - DA MULTA DE OFÍCIO

118. E nos casos de lançamento de ofício, a multa qualificada a ser aplicada é de 150%, pela prática de fraude, conforme demonstrado no item I, a ser cobrado juntamente com o tributo, conforme disposto no art.44, inciso I, § 1º da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07:

...

Cientificada dos lançamentos em 22/12/2015 (e-fls. 2.368/2.369), a contribuinte interpôs impugnação em 21/01/2016 (e-fls. 2.373/2.453). No extenso arrazoado apresentado, alega, fundamentalmente, o que se passa a expor.

Após traçar um breve panorama das normas que instituíram as contribuições para o PIS e a Cofins, argumenta a contribuinte que a legislação que cuidou do regime concentrado/monofásico, mesmo no âmbito da não-cumulatividade, objetivou maior eficiência no controle da arrecadação tributária e não estipulou qualquer regra excepcional para a hipótese das vendas da pessoa jurídica industrial para as pessoas jurídicas interdependentes ou do mesmo grupo empresarial, tal como existente na legislação do IPI. Aduz que as duas medidas provisórias que posteriormente tentaram coibir eventual abuso nessas vendas foram vetadas, sob a fundamentação expressa de contrariarem o interesse público (MPV nº 219, de 2004, e MPV 497, de 2010). Assim, restaria demonstrado que não haveria qualquer ilegalidade na forma em que se dão as operações de venda para a Komatsu Brasil Internacional Ltda. Em decorrência, não teriam fundamento as imputações da fiscalização de subfaturamento ou abuso de direito. Citem-se alguns excertos desse tópico da defesa:

(...).

2. Devidamente processada, a impugnação apresentada pela recorrente foi julgada improcedente nos seguintes termos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. INSTAURAÇÃO.
MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

O litígio administrativo se instaura com a apresentação de impugnação tempestiva. As matérias que não tenham sido especificamente impugnadas, consideram-se definitivamente constituídas na esfera administrativa. No caso, restaram definitivas por ausência de questionamento as exigências formalizadas em decorrência da reconstituição dos créditos de PIS/Cofins apurados pela contribuinte no âmbito da sistemática não cumulativa e os valores considerados pela fiscalização para apuração da diferença de base de cálculo na formalização das exigências decorrentes da imputação de planejamento fiscal abusivo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ILÍCITO. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. SIMULAÇÃO.

Para se aferir o limite às operações de planejamento tributário é preciso indagar se existe motivo extra-tributário para a realização do ato ou negócio jurídico, ou seja, se há propósito negocial. Na espécie, ausente o propósito negocial, sendo o objetivo único a redução considerável da tributação de PIS e de COFINS, mediante venda simulada pela indústria à empresa comercial a ela ligada, visando reduzir a base de cálculo sujeita à incidência monofásica daquelas contribuições.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. FRAUDE.

O planejamento tributário ilícito praticado pelo grupo econômico evidencia a conduta dolosa de impedir a ocorrência do fato gerador de tributos, ensejando, pois, a qualificação da multa de ofício aplicada.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ILÍCITO. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. SIMULAÇÃO.

Para se aferir o limite às operações de planejamento tributário é preciso indagar se existe motivo extra-tributário para a realização do ato ou negócio jurídico, ou seja, se há propósito negocial. Na espécie, ausente o propósito negocial, sendo o objetivo único a redução considerável da tributação de PIS e de COFINS, mediante venda simulada pela indústria à empresa

comercial a ela ligada, visando reduzir a base de cálculo sujeita à incidência monofásica daquelas contribuições.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. FRAUDE.

O planejamento tributário ilícito praticado pelo grupo econômico evidencia a conduta dolosa de impedir a ocorrência do fato gerador de tributos, ensejando, pois, a qualificação da multa de ofício aplicada.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido.

3. Um vez intimada, a recorrente interpôs o recurso voluntário de fls. 2.494/2.553, oportunidade em que alegou:

(i) o regime monofásico instituído para o PIS e para a COFINS não traz qualquer restrição para a segregação das atividades empresariais de produção e de distribuição entre pessoas jurídicas interdependentes;

(ii) a empresa autuada [*Komatsu do Brasil Ltda. ("KDB")*] foi criada no país em 1973, tendo desde então como atividades principais a fabricação de tratores, peças e acessórios; enquanto que a empresa *Komatsu Brasil Internacional ("KBI")* foi fundada em janeiro de 1998 e sua filial em setembro de 1999, ou seja, antes do advento da lei que institui o regime monofásico para as contribuições em tela, o que, por conseguinte, afastaria a ilação de que o modelo de negócio da Recorrente foi desenhado com o fito exclusivo de diminuir carga tributária, i.e., sem propósito negocial;

(iii) a matriz da empresa KBI apresenta endereço na cidade de São Paulo, ou seja, em local distinto da do complexo industrial em que situado a empresa KDB;

(iv) embora a filial da empresa KBI encontre-se dentro do complexo industrial da empresa KDB, isto se dá com um propósito claro, na medida em que a filial da KBI atua apenas como ponto logístico operacional de depósito fechado, mantendo, inclusive, um contrato de locação com a empresa KDB;

(v) diferentemente do que alega a fiscalização, à época da autuação a empresa KBI possuía funcionários registrados na sua matriz, situada em São Paulo, de onde operava remotamente a logística documental e física para a entrega dos bens comercializados para seus compradores;

(vi) as empresas KDB e KBI apresentavam centros de custos absolutamente independentes;

(vii) a suposta discrepância na margem de lucro entre as empresa do mesmo grupo se deve ao fato da fiscalização levar em conta apenas o valores lançados em DIPJ sem, todavia, abrir a composição de tais valores com base nos livros fiscais sobre as operações para o período fiscalizado que, se ocorrido, redundaria em outros números, já que a KDB vendeu parte da sua produção para outras empresas além da KDI, bem como porque a KDI não tem na KDB a sua única fornecedora; e, por fim

(viii) não houve, portanto, a criação de planejamento tributário ilícito, abuso de direito ou fraude à lei, mas sim o desenvolvimento de uma atividade empresarial válida e prévia à instituição da monofasia na operação empresarial em comento.

4. É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Relator Diego Diniz Ribeiro

5. O recurso voluntário interposto é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, motivo pelo qual dele tomo conhecimento, o que passo a fazer abaixo.

I. Da exigência fiscal em apreço

6. Conforme se observa do que fora aqui relatado, a presente discussão gravita em torno de saber se a operação empresarial aqui fiscalizada configura ou não planejamento tributário abusivo ou sem propósito negocial.

7. Para tentar solucionar o ponto nodal do presente caso, mister se faz, nesse instante, tecer algumas considerações acerca da incidência monofásica de tributos sob uma perspectiva de *política fiscal*.

8. Nesse diapasão, não há dúvidas que as características das relações obrigacionais de cunho tributário, que operam sobre relações econômico-empresariais de massa em um país de dimensão continental, juntamente com a incapacidade do Estado em ter sob vigília todas essas pulverizadas operações, faz com que a Administração Pública busque mecanismos/técnicas no sentido de amplificar sua capacidade arrecadatória com o mínimo de esforço possível, o que está em perfeita sintonia com as ideias de economicidade e efetividade que devem pautar a gestão pública.

9. É importante neste ponto já frisar que, por melhor que seja a técnica eleita pela Administração Pública, ela nunca será capaz de atingir o "cume arrecadatório", o qual só existe em um plano idealizado, cuja "meta" é uma ficção inatingível. Não obstante, essa incessante busca promovida por parte do Estado é extremamente salutar, na medida em que redunde em um aprimoramento constante da máquina pública ainda que, paradoxalmente, o idealizado "nirvana" exacional jamais seja alcançado.

10. Dentre as técnicas eleitas pela Administração Pública para fins de aprimoramento da arrecadação tributária destaca-se a figura da incidência monofásica de tributos. De forma simplória, tal técnica consiste em concentrar toda a carga tributária de uma cadeia produtiva em apenas um dos seus atores o que, no caso da monofasia, implica em direcionar o holofote sobre aquele sujeito que inaugura o ciclo econômico, ou seja, o produtor/industrial. Dessa feita, há uma exponencial redução do número de potenciais sujeitos passivos, o que se dá por dois motivos. Primeiramente porque se evita diferentes incidências tributárias em diferentes momentos da cadeia produtiva. Em segundo lugar porque o número de produtores/industriais é infinitamente menor do que nos demais elos do ciclo econômico, o que se deve ao alto custo de produção no país.

11. Diante deste quadro diminuto de sujeitos passivos a serem fiscalizados, tal atividade torna-se mais assertiva e menos custosa, o que, por conseguinte, obviamente aumenta a arrecadação tributária. Este ganho de arrecadação, por seu turno, se dá em duas frentes. Levando em consideração a economicidade alhures referida, geradora de efetividade, é

natural que em um regime monofásico os números finais de arrecadação sejam maiores quando comparados, para o mesmo período e mesma cadeia produtiva, com os números da arrecadação pré-monofasia. Não obstante, tal ganho será ainda maior quando tais números são refinados, i.e., considerando não apenas o valor que ingressa para os cofres públicos, mas também levando em conta a redução dos custos na atividade fiscalizatória que, com a monofasia, fica muito mais simplificada.

12. Diante de tais considerações e partindo de uma perspectiva de política fiscal, é possível afirmar que a incidência monofásica de tributos é típica medida de praticabilidade tributária¹. Entretanto, como já mencionado anteriormente, tal técnica arrecadatória não é um modelo perfeito, o que só existe em um mundo idealizado, para não dizer romanceado.

13. É óbvio que o sujeito passivo diretamente afetado por tal técnica, i.e., o produtor, irá buscar alternativas *lícitas* para minimizar a carga tributária que contra ele se põe de forma concentrada. Ademais, não é necessário muito esforço argumentativo para se admitir que em um país que adota como valor estruturante da sua ordem econômica e financeira o princípio da livre iniciativa admite, reflexamente, que os cidadãos organizem suas atividades empresariais de modo a alcançar, sem abusos, o principal objetivo deste tipo de empreita, qual seja, preservar e ampliar o seu patrimônio por intermédio do lucro, o que perpassa, necessariamente, por uma estruturação que implique a mitigação de custos, dentre eles o fiscal. E é exatamente aí que se afigura um pseudo problema para o método da monofasia, a qual parece ignorar - ao menos partindo das premissas adotadas pela fiscalização em apreço - a natural e lícita resistência dos sujeitos passivos *individualizados* em mitigar o impacto financeiro desta técnica de arrecadação. E, uma das medidas para diminuir individualmente tal impacto é exatamente realinhar sua prática empresarial o que, inclusive, pode redundar na inserção econômica do até então produtor/industrial na etapa seguinte da cadeia produtiva, ou seja, na distribuição dos produtos. Tal conclusão foi muito bem pontuada pelo então Conselheiro *Ivan Allegretti*, quando da lavratura do acórdão n. 3403-002.519, conforme se observa do trecho abaixo transcrito:

(...).

Não se pode, com efeito, ignorar o fato de que a política tributária é peça-chave da política econômica.

E assim o é por sua própria natureza: toda intervenção tributária repercute economicamente e gera a tendência de provocar comportamentos diferentes por parte dos contribuintes – assim o deseje o legislador tributário ou não, esteja ele consciente disso ou não.

A concentração da incidência de PIS/Cofins é um mecanismo tributário por meio do qual, em nome da praticidade da arrecadação, o Governo decidiu extrair do produtor, logo no início da cadeia de circulação dos bens produzidos, toda a carga tributária que pretendia extrair ao longo de toda a cadeia de circulação destes bens.

¹ A respeito de praticabilidade tributária, a Professora Regina Helena Costa oferece o seguinte conceito:

"...as leis tributárias devem ser exequíveis, propiciando o atingimento dos fins de interesse público por elas objetivado, quais sejam, o adequado cumprimento de seus comandos pelos administrados, de maneira simples e eficiente, bem como a devida arrecadação dos tributos. (in" "Praticabilidade e justiça tributária - exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte. São Paulo: Malheiros Editores, 2007. p. 93.)

O efeito econômico desta medida é, naturalmente, tornar pouco atrativo produzir, desestimulando o ingresso de novos produtores – sobreonerados pelo peso maior para colocar seus produtos no mercado – e estimulando os produtores existentes a atuar como distribuidores, passando a atuar no mercado atacadista.

(...).

14. Como já desenvolvido linhas acima, não existem técnicas arrecadatórias infalíveis, mas sim mecanismos de política fiscal que possuem mais benefícios do que malefícios sob uma perspectiva exclusivamente exacional. Sopesando, portanto, os dois lados dessa mesma moeda, é claro que a monofasia traz mais benefícios para a Administração Tributária, na medida em que simplifica as atividades fiscalizatória e arrecadatória, o que diretamente impacta em um aumento de arrecadação, seja em razão do aumento de ingressos para o Estado seja por conta da redução do seu custo com a atividade de perseguição do crédito tributário. Há, portanto, um notório benefício sob uma perspectiva macroscópica, ainda que, em uma análise microscópica, i.e., com o acento tônico na figura do sujeito passivo individualizado, haja uma diminuição do seu faturamento por conta de medidas elisivas que impliquem a segregação da sua atividade em uma fase de produção e outra de distribuição.

15. Diante de tais considerações, o fundamento da presente autuação torna-se falacioso, já que a segregação das atividades desempenhadas por empresas do mesmo grupo econômico não redundará em diminuição de carga tributária, salvo se tal redução for vista a partir daquela equivocada visão idealizada/romanceada citada alhures no presente voto, o que, com a devida vênia, não passa de uma ficção ou até mesmo de uma missão de fé. Em sentido análogo, mais uma vez me socorro do preciso voto já citado do então Conselheiro *Ivan Allegretti*:

(...).

Infelizmente, no nosso País, não existe uma política econômica clara e definida sobre como devem ser direcionadas e estruturadas as forças de produção, nem se tem um objetivo a ser atingido para a estruturação da economia nacional.

É possível, e de fato acontece, que uma mesma empresa controle todas as fases da produção, desde a extração da matéria-prima, a transformação em produto acabado, a distribuição para os centros consumidores e a venda a varejo.

E pode fazê-lo enquanto uma única pessoa jurídica, ou como um grupo econômico, repartido entre diversas pessoas jurídicas, coligadas ou subordinadas, com atuação diferente.

A criação de pessoas jurídicas para cada tipo de atividade é naturalmente embalada pela necessidade de racionalizar e reduzir custos, inclusive os tributários.

Em todo grupo econômico, com efeito, identifica-se com naturalidade a existência de pessoas jurídicas submetidas ao lucro real e ao lucro presumido, pois apenas algumas atividades, cuja margem de lucro é reduzida, é que valem a pena ser submetidas ao lucro real, enquanto outra parte, justamente por

envolver lucro em percentual maior que a presunção legal de lucro, acabam segregadas em uma pessoa jurídica sujeita ao lucro presumido.

Ou seja, mesmo a segregação de empresas por atividade, em um grupo econômico, é embalada por razões de carga fiscal.

A prevalecer o entendimento da Fiscalização e da DRJ neste caso, todo grupo econômico que tenha desdobrado suas atividades, com a criação de uma empresa para sujeitar-se a um regime diferente de apuração de tributos, estaria igualmente sujeita à qualificação de sua conduta como simulação absoluta, visto que a nova empresa seria apenas um artifício para reduzir a tributação.

Ora, é o peso da tributação que exerce o poder de alterar a estrutura da economia.

Toda alteração tributária repercute em novas decisões econômicas, as quais são baseadas, em sua essência, na determinação de modelos de produção que apresentem o menor custo.

(...).

16. Embora tais assertivas sejam suficientes para afastar a pretensão fiscal aqui externada, mister se faz seguir adiante no presente voto para demonstrar, analiticamente, a falácia da premissa fiscal, i.e., de que a segregação de atividades empresariais sujeitas a monofasia tributária redundam, **no caso decidendo**, em planejamento tributário abusivo e sem propósito negocial.

17. Para tanto, mister se faz neste momento esclarecer algo: o principal ponto em que a fiscalização se apega para pretensamente justificar o abuso de direito no presente caso seria o subfaturamento dos valores de venda dos produtos por ela produzidos e praticados pela recorrente em favor da empresa do seu grupo econômico.

18. Pois bem. Diante deste quadro, pergunta-se: qual o parâmetro comparativo utilizado pela fiscalização para justificar tal afirmação? A fiscalização promoveu um estudo comparativo entre as vendas pré e pós monofasia? A fiscalização promoveu uma comparação entre as vendas da recorrente para a empresa interdependente e do contribuinte para empresas que estão fora do seu grupo econômico? A fiscalização adotou algum método legalmente válido de valoração das mercadorias pretensamente subfaturadas? Aliás, existe algum método legal no caso do PIS e da COFINS, nos mesmos moldes do que ocorre no IPI e no ICMS, impostos para os quais a legislação prevê um valor mínimo de venda entre empresas interdependentes? As respostas para todas essas indagações no presente caso são negativas. Em verdade, a fiscalização parte da idealizada e equivocada premissa que, uma vez instaurada a monofasia como técnica de praticabilidade, o contribuinte vai a ela sujeitar-se passivamente, de forma quase que altruísta, absorvendo todo o impacto financeiro da concentração da exigência fiscal.

19. O único arremedo de fundamento esboçado pela fiscalização é o seguinte (fls. 2.170/2.171 do Termo de Constatação Fiscal):

J.2) - MARGEM BRUTA DO GRUPO KOMATSU

94. Já relatamos que a margem bruta mede a capacidade de a empresa gerar lucro uma vez descontado o custo do produto vendido. Deveriam ser semelhantes dentro de um mesmo setor em razão de estruturas de custos parecidas. Todavia, verificamos que as vendas subfaturadas efetuadas pela KOMATSU DO BRASIL LTDA distorcem completamente a margem bruta.

95. Vejamos a comparação entre a margem bruta de lucro da KOMATSU DO BRASIL LTDA e da KOMATSU BRASIL INTERNATIONAL LTDA:

Ano-calendário	Lucro Bruto	Receita Líquida	Margem Bruta (Lucro Bruto/Rec Líquida)
2011	85.764.461,04	664.569.878,53	12,91%
2012	69.196.833,68	568.829.717,04	12,16%
2013	61.654.498,24	617.716.813,95	9,98%

Ano-calendário	Lucro Bruto	Receita Líquida	Margem Bruta (Lucro Bruto/Rec Líquida)
2011	190.822.644,87	764.628.248,45	24,96%
2012	118.033.890,38	672.387.436,32	17,55%
2013	97.746.604,70	712.025.189,82	13,73%

Obs: valores obtidos das DIPJ apresentadas pelas empresas.

96. É notória a discrepância entre a margem bruta da KOMATSU DO BRASIL LTDA e da KOMATSU BRASIL INTERNATIONAL LTDA, consequência da venda de produtos por valores subfaturados.

20. Com a devida vênia, chega a ser pueril a idéia da fiscalização no sentido de que a margem de lucros de um produtor/industrial deva ser a mesma de um distribuidor. São atividades distintas, com características que lhes são próprias, o que torna absolutamente inviável essa pretensa "planificação" de margens de lucro. A KDB vende os produtos por ela industrializados no atacado, enquanto que a KDI vende tais bens no varejo, o que redundará em uma logística simplificada e uma inadimplência minorada para a KDB, em contraposição a uma logística mais sofisticada/pulverizada e um risco maior de inadimplência para a KDI, o que, por óbvio, se traduz em uma menor margem de lucro para a KDB e uma maior margem para a KDI. Caso, todavia, fosse válida a assertiva fiscal, o que se cogita aqui apenas de forma hipotética, pergunta-se: qual seria a margem de lucro aceitável para validar a presente operação? Este parâmetro deveria ser fixado em lei ou poderia ficar ao arbítrio da fiscalização? Tais indagações também permanecem sem respostas no presente caso.

21. Além da sobredita ingenuidade, tal assertiva fiscal quanto à margem de lucro é equivocada, na medida em que, como demonstra a recorrente, a fiscalização leva em conta apenas os valores lançados em DIPJ sem, todavia, abrir a composição de tais valores com base nos livros fiscais sobre as operações para o período fiscalizado. Se a fiscalização tivesse explodido tais informações teria chegado a outros números, já que a KDB vendeu parte da sua produção para outras empresas além da KDI, bem como porque a KDI não tem na KDB a sua única fornecedora. Há, portanto, uma distorção da aparente margem de lucro apontada pela fiscalização.

22. Não obstante, ainda que de forma distorcida, a fiscalização reconhece que a operação praticada pela recorrente é lucrativa. Afasta-se, com isso, uma característica muito comum em casos de subfaturamento: 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 aqui a própria fiscalização - repita-se - reconhece a existência de lucro.

23. Ademais, outro elemento de prova muito empregado para atestar a existência de planejamentos abusivos é a identificação do momento da criação das empresas empregadas neste tipo de estratagemas. Neste sentido, este Tribunal tem entendido que a criação de empresas posteriormente ao advento da lei que majora a tributação é um forte indício de um planejamento sem propósito negocial, ou seja, com fito exclusivo de redução de tributos. Não é esse, entretanto, o caso dos autos. Como já mencionado anteriormente, a empresa autuada ("KDB") existe no país desde 1973, tendo desde então como atividades principais a fabricação de tratores, peças e acessórios; enquanto que a empresa KBI foi fundada em janeiro de 1998 e sua filial em setembro de 1999, ou seja, antes do advento da lei que institui o regime monofásico para as contribuições em tela, o que, por conseguinte, afasta a ilação de que o modelo de negócio da recorrente foi desenhado com o fito exclusivo de diminuir carga tributária, i.e., sem propósito negocial.

24. Por fim, outro ponto que deve ser considerado é que as empresas em análise, embora pertençam a um mesmo grupo econômico, são independentes, apresentando centros de custo e endereços próprios. Aliás, em relação ao endereço, a matriz da empresa KBI está situada na cidade de São Paulo, ou seja, em local distinto daquele em que se encontra o complexo industrial da empresa KDB. Assim, embora a filial da empresa KBI encontre-se dentro do complexo industrial da empresa KDB, isto se dá com um propósito claro, na medida em que a filial da KBI atua apenas como ponto logístico operacional de depósito fechado, mantendo, inclusive, um contrato de locação com a empresa KDB. Assim, competia à matriz da KBI, a qual possuía funcionários registrados, operar remotamente a logística documental e física para a entrega dos bens por ela comercializados.

25. Todo estes fundamentos afastam a acusação de que a recorrente teria se valido de um planejamento tributário abusivo com o fito de furtar-se de obrigações tributárias, o que implica a exoneração da presente exigência fiscal. Aliás, assim tem entendido este CARF em casos análogos (segregação de atividades empresariais em casos de monofasia de PIS e COFINS):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

*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.

Recurso voluntário provido. Recurso de ofício prejudicado. (Acórdão n. 3403-002.519 - grifos nosso).

Ementa

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 31/10/2001 a 31/12/2003

COFINS - ALÍQUOTA - PRODUTOS DE HIGIENE E BELEZA - ESTABELECIMENTOS INDUSTRIAL E COMERCIAL - ARTS. 1º E 2º DA LEI Nº 10.147/00

Para o cálculo da Cofins incidente sobre a receita de venda dos produtos de higiene e beleza aplica-se a alíquota de 10,3% no caso de receita auferida por pessoa jurídica que proceda à industrialização ou importação dos citados produtos sendo que a alíquota é reduzida a zero, no caso de receita de revenda dos referidos produtos, auferida por pessoa jurídica não enquadrada na condição de industrial ou importador.

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.

(Acórdão n. 3402-001.908).

26. Ressalte-se, inclusive, que o contexto fático dos precedentes aqui invocados eram muito mais graves em desfavor do contribuinte, uma vez que as empresas em questão (produtora e distribuidora) possuíam os mesmo presidentes, além de se encontrarem no mesmo local físico e partilharem os mesmo funcionários, o que, convém novamente frisar, não ocorre no presente caso.

27. Assim, diante de tudo o que fora exposto e do vasto e elucidativo acervo probatório produzido pelo contribuinte, resta claro que não houve, *no presente caso*, planejamento tributário abusivo, mas sim operações empresariais válidas e com nítido propósito econômico, em perfeita sintonia, portanto, com o princípio constitucional da livre iniciativa privada, o que, conseqüentemente, implica o cancelamento da presente autuação.

Dispositivo

28. Diante do exposto, **voto** pelo **provimento total** do recurso voluntário interposto pelo contribuinte.

29. É como voto.

Diego Diniz Ribeiro - Relator.

Voto Vencedor

Com a devida vênia, ousou discordar 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 nos anos de 2011 a 2013, 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.

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 (Komatsu Brasil International Ltda) do grupo para simular a compra dos produtos do Contribuinte 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 Komatsu como um todo.

A Recorrente, em suma, arguiu pela legalidade e licitude das suas operações de venda para a Komatsu Brasil Internacional Ltda, que assim ocorreriam desde antes da existência da incidência monofásica das contribuições, 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 a 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)

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

- Komatsu do Brasil Ltda (KDB) e Komatsu do Brasil Internacional Ltda (KBI) são empresas vinculadas, com o mesmo sócio majoritário (Komatsu America Corp, que detém 99,99% do capital social de ambas);
- a totalidade das vendas ao mercado interno das máquinas sujeitas à incidência monofásica produzidas pela KDB são feitas a KBI;
- a KBI realiza as aquisições utilizando-se de estabelecimento filial situado no mesmo endereço da KDB. Apesar da existência de contrato de locação, trata-se de uma pequena área no pátio da KDB, sem real separação física. Ainda, inexistem funcionários da KBI nesse local;
- os documentos fiscais emitidos nas operações de venda das máquinas (da KDB para a KBI e da KBI para o consumidor final) evidenciam que as máquinas são em poucas horas destinadas ao distribuidor/consumidor final sem sair do pátio da fabricante, e que os preços praticados nas vendas da KDB a KBI são subfaturados quando comparados aos preços praticados pela KBI ao distribuidor/consumidor final;
- há discrepância entre as margens bruta da KDB e da KBI, quando deveriam ser semelhantes já que são empresas que atuam no setor.

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 a conclusão lógica de que as operações entre a KDB e KBI foram simuladas, visando unicamente a redução no pagamento do PIS e da COFINS. Os fatos abaixo descritos são suficientes e demonstram que a operação de venda da KDB para a filial da KBI não teve razão econômica ou propósito negocial, mas visou tão somente a redução abusiva no pagamento do PIS e da COFINS.

Inicialmente, é fato incontroverso que as duas empresas são interdependentes uma vez que a KOMATSU DO BRASIL LTDA e a KOMATSU BRASIL INTERNATIONAL LTDA fazem parte do mesmo grupo econômico, com o sócio majoritário de ambas coincidentes, a empresa multinacional KOMATSU AMERICA CORP, que detém o capital no percentual de 99,99% de ambas empresas.

Outro aspecto importante, é que a filial da KBI supostamente opera em pequena área de pátio da KDB, constando que a única separação entre as áreas das empresas é uma corrente, fato comprovado por fotos tiradas do local e anexadas ao Termo de Verificação Fiscal. Além disso, a Autoridade Tributária apurou, e o Contribuinte confirmou em sua defesa, que não há funcionário da KBI operando no referido local, o que nos leva a conclusão de que todas as atividades (recepção e entrega das máquinas, manutenção, etc) que supostamente

caberiam a ela no local, se é que existem, seriam realizadas pelos próprios funcionários da KDB.

A relevante divergência de preços praticados pelas empresas em suas operações de venda também contribui para o entendimento de que não houve propósito negocial nas operações entre as empresas, mas tão somente visou uma economia tributária. A KBI se constitui no maior cliente da KDB na maioria das suas operações no mercado interno. Ademais, a totalidade das vendas ao mercado interno das máquinas sujeitas à incidência monofásica produzidas pela KDB são feitas a KBI. Assim, segundo constatou a fiscalização, as vendas pela sistemática monofásica da KDB a KBI se dá com preço subfaturado fora dos padrões do mercado e a KBI, por sua vez, revende o mesmo produto para o consumidor final pelo preço real, propiciando uma relevante economia tributária do PIS e da COFINS para o grupo Komatsu como um todo. A fiscalização ainda demonstrou como se deu todo o fluxo do documentário fiscal que embasou as referidas operações de vendas, inclusive apresentou alguns eventos a título de exemplo que comprovariam o subfaturamento. Em uma dessas operações demonstrou que em pouco mais de duas horas um maquinário (motoniveladora) supostamente saiu da KDB por R\$ 430.000,00 para a KBI e esta vendeu a mesma mercadoria para consumidor final por R\$ 670.000,00. Isso proporcionou uma economia de PIS no valor de R\$ 4.527,99 $((670.000,00 - 443.600,99) \times 2\%)$ e COFINS no valor de R\$ 21.734,35 $((670.000,00 - 443.600,99) \times 9,6\%)$.

Não há dúvidas de que o grupo Komatsu 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 negocial. 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 negocial. No caso ora analisado, restou comprovado que, de fato, a filial da KBI assume um papel na operação de mera intermediadora formal da venda entre a KDB e seu consumidor final. No mundo real, a filial da empresa KBI 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. Assim, uma vez que ficou comprovado que a atividade de intermediação da KBI se deu apenas no mundo formal, restou caracterizada a simulação posto que a real operação é de venda da KDB para o seu consumidor final.

Comprovado nos autos, por meio do conjunto probatório trazido pela fiscalização, que a realidade fática observada é diferente da jurídica, entendo que as operações realizadas entre a KDB e a KDI 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.

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, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinatura Digital

Pedro Sousa Bispo-Conselheiro Redator Designado