



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

Processo n° 16095.720137/2016-88
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3201-004.699 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de janeiro de 2019
Matéria PIS_COFINS - CUMULATIVO
Recorrente LABORATORIOS STIEFEL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/12/2011 a 31/12/2012

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

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

RECURSO VOLUNTÁRIO. MULTA QUALIFICADA. INEXISTÊNCIA DE DOLO.

Não é viável a qualificação da multa de ofício quando inexistir dolo por parte do contribuinte, mas mera divergência quanto à interpretação da legislação tributária.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PASSIVA SOLIDÁRIA. SÓCIOS ADMINISTRADORES. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO E INDIVIDUALIZAÇÃO DO DOLO.

Não basta para caracterizar a responsabilidade tributária solidária dos sócios, que estes meramente estejam exercendo função sócio-administrativa na pessoa jurídica autuada. A conduta dolosa deve ser evidenciada e identificado quem a praticou para que tal seja responsabilizado solidariamente.

DILIGÊNCIA. PEDIDO INDEFERIDO.

Indefere-se o pedido de diligência quando seu objeto consubstancia-se elemento de prova cujo ônus é do contribuinte, que não o exerceu em momento regularmente previsto (arts. 12 a 17 do Decreto nº 70.235/72), mormente quando intimado pela autoridade fiscal e manteve-se inerte.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/12/2011 a 31/12/2012

PIS. LANÇAMENTO DECORRENTE DA MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplica-se ao lançamento da Contribuição para o PIS/Pasep o decidido em relação à COFINS lançada a partir da mesma matéria fática.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos termos seguintes: a) Por maioria de votos, negou-se a realização de diligência suscitada pelo conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, acompanhado pelo conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade; b) Por unanimidade de votos, afastou-se a responsabilidade solidária das pessoas físicas; e c) Por maioria de votos, reduziu-se a multa de ofício aplicada para o percentual de 75%. Vencidos, no ponto, os conselheiros Paulo Roberto Duarte Moreira, relator, Marcelo Giovanni Vieira e Charles Mayer de Castro Souza, que mantinham a multa no percentual lançado. Designada para redigir o voto vencedor, quanto a esta matéria, a conselheira Tatiana Josefovicz Belisário. Vencidos os conselheiros Pedro Rinaldi de Oliveira Lima e Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, que lhe deram provimento ao Recurso Voluntário. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Pedro Rinaldi de Oliveira Lima e Tatiana Josefovicz Belisário..

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente.

(assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Relator

(assinado digitalmente)

Tatiana Josefovicz Belisário - Redatora Designada.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza, Marcelo Giovanni Vieira, Tatiana Josefovicz Belisario, Paulo Roberto Duarte Moreira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Correia Lima Macedo, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laercio Cruz Uliana Junior.

Relatório

O interessado acima identificado recorre a este Conselho, de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre/RS.

Para bem relatar os fatos, transcreve-se o relatório da decisão proferida pela autoridade *a quo*:

Trata-se de impugnação contra os Autos de Infração (fls. 2.490 a 2.546) 1 relativos às contribuições de PIS (lançamento de R\$ 14.985.548,61) e de Cofins (lançamento de R\$ 70.208.266,97) totalizando um crédito tributário de R\$ 85.193.815,58, com multa e juros 2. Os períodos abrangidos foram de dezembro de 2011 a dezembro de 2012. A fiscalização começou em 25/03/2014, através do Termo de Início de Procedimento Fiscal das fls. 2 a 3.

*De acordo com os autos, o impugnante foi intimado pela fiscalização a apresentar **vasta documentação contábil e fiscal**, a seguir discriminada: contrato social e alterações; memória de cálculo para demonstrar os débitos apurados nos DACONs; receitas auferidas no mercado interno e externo; balancetes mensais e demonstrativos para todas as receitas apuradas nos DACONs; relação de todos os produtos fabricados pelo estabelecimento, contendo código da mercadoria, descrição, classificação fiscal e alíquota; demonstrativo identificando todos os produtos vendidos e os respectivos adquirentes; a utilização de serviços de armazenagem e logística; consultas realizadas junto à RFB; ações judiciais envolvendo IPI, PIS e Cofins; nome do responsável da empresa para o presente procedimento fiscal; justificativas e comprovações pela utilização de preços unitários de venda diferentes e inferiores para a empresa GLAXOSMITHKLINE (GSK) em relação aos demais clientes; apresentar planilha demonstrando para cada produto produzido a composição dos preços unitários de venda, segregando os custos de fabricação e financeiros; relação de medicamentos; lista de preços de medicamentos; informação do critério utilizado para a composição dos preços de venda de produtos a GSK; entre outros.*

Foram juntados aos autos os seguintes documentos: planilha com os preços praticados para GSK (fls. 31 a 39); planilha com os preços praticados para os demais clientes (fls. 40 a 46); contratos entre a Stiefel e a GSK (fls. 47 a 62); forma como os pedidos de compra da GSK são recebidos pela Stiefel (fls. 63 a 65); pedidos da GSK (fls. 66 a 69); DACONs (fls. 118 a 546); Termo de Declaração da GSK (fls. 550 a 552); contrato sobre aquisição da Stiefel pela GSK (fls. 566 a 589); contrato de comodato de imóvel (fls. 590 a 600); instrumentos particulares com alterações contratuais, fornecimentos e distribuições (fls. 601 a 790); notas fiscais de serviço (fls. 791 a 824); listagem de pagamentos da GSK para a Stiefel (fls. 825 a 836); relação de funcionários da GSK (fls. 837 a 842); fotos da Stiefel e GSK (fl. 843); notas fiscais de remessa da Stiefel para GSK (fls. 844 a 849); notas fiscais de retorno de mercadoria do depósito fechado

da GSK (fls. 850 a 902); planilha de vendas da Stiefel (fls. 903 a 986); planilha de vendas GSK – Stiefel (fls. 987 a 999); notas fiscais de vendas de produtos monofásicos (fls. 1.000 a 2.396); comparativo de vendas da Stiefel para com a GSK e para com terceiros (fls. 2.397 a 2.400); valores médios de vendas da Stiefel para outras empresas não ligadas (fls. 2.401 a 2.402); valores médios de vendas feitas pela GSK (fls. 2.403 a 2.424); demonstrativo de apuração de diferenças de PIS e de Cofins (fls. 2.472 a 2.489); entre outros.

Com base nessa relação de informações prestadas pelo contribuinte a fiscalização teria detectado irregularidades fiscais as quais foram consignadas no Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades Fiscais das fls. 2.425 a 2.471.

De acordo com esse Relatório Fiscal não teriam restado dúvidas de uma arquitetura de operações implementada pelo Grupo Stiefel/GSK (vendas de produtos industrializados pela Stiefel por valores subfaturados a GSK), configurando ato ilícito por ser abusivo e ilegal. Essa prática de fraude estaria reduzindo indevidamente as bases de cálculo das contribuições.

A tributação monofásica concentraria, por seu próprio conceito, a tributação de toda a fase produtiva, sendo que através de práticas de simulação estabelecidas por esse grupo econômico fraudou-se esse sistema através dos referidos subfaturamentos.

Foi lavrado Termo de Sujeição Passiva Solidária entre os Laboratórios Stiefel Ltda. e a Glaxosmithkline do Brasil Ltda. (GSK), conforme fls. 2.549 a 2.554.

*Foram também considerados sujeitos passivos solidários: **a)** Artur Pedro Lemos da Fonseca (fls. 2.557 a 2.562), o qual atuava como Diretor Financeiro da GSK; **b)** César Martin Rengifo Dussan, o qual era Diretor-Presidente da GSK (fls. 2.566 a 2.572); **c)** Gilberto Francisco Ugalde Chacon, o qual era Diretor Vice-Presidente da Unidade de Consumo da GSK (fls. 2.574 a 2.580); **d)** João Márcio Alves Ferreira, o qual era Diretor de Recursos Humanos e Administrativo da GSK (fls. 2.582 a 2.588); **e)** Milton de Oliveira, o qual era Diretor Industrial da GSK (fls. 2.590 a 2.596); **f)** Waldir Allan Kardec Bonetti, o qual era Diretor Industrial da Laboratórios Stiefel (fls. 2.599 a 2.605).*

As ciências para todos os sujeitos passivos solidários se encontram juntadas aos autos através dos Avisos de Recebimentos do Correio.

Apensou-se a esses autos o processo de nº 16095.720142/2016-91, em 13/01/2017, o qual trata da Representação Fiscal para Fins Penais de todos os envolvidos (fl. 2.608). Cabe esclarecer que diante da gravidade das

irregularidades constatadas aplicou-se a multa qualificada de 150 % para os períodos lançados.

*O contribuinte e todos os sujeitos passivos solidários arrolados apresentaram a impugnação **conjuntamente** das fls. 2.611 a 2.660, em 23/01/2017, (conforme Termo de Solicitação de Juntada da fl. 2.610), fazendo, **em síntese**, as seguintes ponderações:*

- QUE os lançamentos de ofício se basearam na alegação de planejamento tributário abusivo no processo de integração de atividade da Stiefel Brasil e GSK, as quais comporiam um grupo econômico, pela prática de subfaturamento nas vendas de produtos industrializados de uma para outra, produtos esses sob tributação monofásica.

- QUE seriam necessários alguns esclarecimentos iniciais sobre o procedimento de aquisição global dos Laboratórios Stiefel pelo Grupo GSK, e de sua organização de atividades no Brasil. A GSK adquiriu a totalidade do capital da Stiefel em 22/07/2009. É feito um longo detalhamento do processo de integração dessas atividades. Em que pese a aquisição da totalidade da empresa, é informado que teria ocorrido a opção apenas pela integração das atividades comerciais.

- QUE sobre a presunção de subfaturamento não tem fundamento nas provas apresentadas, nem existem ilícitos a ensejar a tributação da forma pretendida na autuação, visto que a autoridade fiscal não cumpriu seu ônus de comprova efetivamente a ocorrência de tal subfaturamento.

- QUE a comparação de vendas feitas pela GSK com vendas feitas pra terceiros seria impraticável, pois essas vendas seriam distintas em suas funções e riscos. Além disso, no período objeto da autuação fiscal, a Stieffel não teria vendido um mesmo produto para a GSK e terceiros ao mesmo tempo.

- QUE a comparação feita com os preços praticados pela GSK na revenda para terceiros não pode ser considerada, pois as atividades comerciais de promoção, venda e distribuições foram concentradas na GSK.

- QUE a redução ocorrida na receita bruta da Stieffel decorreu da atividade que a Stiefel passou a desenvolver, o que implicou na sua redução de despesas. Cita decisões do CARF.

- QUE houve insuficiência de fundamentação legal no tocante à alegação do planejamento tributário abusivo e ilegal, ou seja, não teria ocorrido o devido enquadramento legal. Menciona o princípio da legalidade tributária específica. Diz que para a autoridade administrativa desconsiderar atos ou negócios juridicamente válidos e eficazes, sob alegação de alteração ou dissimulação, teria que observar procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. Até o presente

momento o referido dispositivo legal não teria sido devidamente regulamentado pelo poder legislativo. Diz que não poderia ser utilizado o art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional. Da mesma forma não poderia se fundamentar no art. 187, do Código Civil, pois os mesmos não seriam suficientes para caracterizar o suposto ilícito. O fiscal teria cometido um erro material inescusável ao afirmar que haveria um desequilíbrio na livre concorrência desse setor econômico. Deve ser cancelada a autuação no tocante à alegação de existência de planejamento tributário ilegal por completa insuficiência de fundamentação legal.

- QUE se observa inexistência de ato contrário a lei, tendo em vista que não existe exigência de um preço mínimo a ser praticado entre empresas interligadas. Cita acórdãos do CARF. Complementa a defesa que as margens de lucro praticadas pela Stiefel são equivalentes ou até mesmo superiores a outras empresas (apresenta um relatório de auditoria da KPMG).

- QUE não se pode considerar existente planejamento tributário ilegal quando a GSK, após uma aquisição mundial do maior laboratório privado de produtos dermatológicos, decidiu implementar um modelo gradual de união de atividades. Além disso, a autoridade fiscal em nenhum momento aponta que as empresas Stiefel e GSK não existiram de fato.

- QUE não se pode considerar existente planejamento tributário ilegal quando a GSK, após uma aquisição mundial do maior laboratório privado de produtos dermatológicos, decidiu implementar um modelo gradual de união de atividades. Além disso, a autoridade fiscal em nenhum momento aponta que as empresas Stiefel e GSK não existiram de fato.

- QUE ocorreu ausência e erro na quantificação das bases de cálculo, visto a inexistência de dispositivo legal que autorize a utilização da base de cálculo adotada pelo fiscal. Isso porque o fiscal autuante tomou como base de cálculo o preço bruto médio de venda dos produtos praticados pela GSK Brasil. Diz que a Stiefel apresentou toda a documentação fiscal e contábil não autorizando a técnica do arbitramento. E, ainda assim, deveria praticar como critério de arbitramento o preço praticado pelas empresas fabricante para as distribuidoras, e não destas para o consumidor final. Não teria sido considerada a dedução dos descontos incondicionais, vendas canceladas, IPI e ICMS-ST, ao se considerar o preço bruto médio de venda. Também não teriam sido considerados produtos que não teriam a incidência concentrada/monofásica, sob a alegação de que o intuito da operação era apenas reduzir a carga tributária. Cita produtos que não poderiam ser objeto da presente autuação (fl. 2.638). Diz, ainda, que não teriam sido considerado no preço efetivo cobrado as amostras que industrializa e vende para a GSK, visto que essas sequer são vendidas pela empresa ao público.

- *QUE* houve presença de propósito comercial, regulatório e econômico, sendo que em nenhum momento o fiscal teria questionado a composição dos preços praticados pela Stiefel com a GSK. O fiscal teria simplesmente feito uma relação entre a queda drástica no lucro líquido e na receita líquida. Diz que ele teria ignorado que a Stiefel mudara o seu escopo, deixando de ser uma empresa que atuava da fabricação até a venda final de seus produtos no mercado em geral. As atividades comerciais de promoção, venda e distribuição foram transferidas para a GSK Brasil. A Stiefel teria tido uma sensível redução da sua matriz de riscos, migrada para a GSK. Como parte dessa integração 187 funcionários da Stiefel foram transferidos para a GSK. Mesmo após a alteração de escopo a Stiefel teria mantido uma margem de lucro absolutamente compatível com as demais empresas. Ressalta que a Stiefel atuaria apenas na industrialização por encomenda para diversas empresas com margem de lucro inferior ao com a GSK.

- *QUE* as alterações contratuais da Stiefel e GSK não traz elementos probatórios que suportem as acusações feitas pela fiscalização. A filial da GSK não teve nenhuma acusação do fiscal de que seria uma empresa “fantasma” ou que inexistisse de fato. O fato da Stiefel e a GSK funcionarem no mesmo endereço não significa ilegalidade, pois duas ou mais empresas podem compartilhar as mesmas estruturas comuns, ainda mais quando do mesmo grupo econômico. Cita acórdão do CARF. A diligência fiscal realizada também não teria sido suficiente para comprovar as acusações fiscais.

- *QUE* se verifica a inexistência de fraude penal, afastando-se a multa agravada, devendo ser afastado a agravamento para 150 %. Isso porque não foi comprovada a acusação de planejamento tributário abusivo. Repete os motivos já narrados da inexistência de subfaturamento. Comenta que a mera discordância da autoridade fiscal em relação ao modelo adotado pelo contribuinte não é razão por si só suficiente para justificar a apontada fraude. Cita jurisprudência administrativa.

- *QUE* deve ser afastada a responsabilização tributária dos diretores pessoas físicas pelas razões comentadas anteriormente e também pelo afastamento da responsabilização tratada no art. 135, do CTN. Nesse ponto o Auto de Infração é completamente genérico, responsabilizando as pessoas responsáveis pela administração das empresas à época dos fatos geradores. A responsabilização dos diretores exige a vinculação direta e a participação efetiva nos atos, não podendo se responsabilizar pela suposta ausência de recolhimento de tributos. Cita a Súmula nº 430 do STJ. Diz que caberia à fiscalização o ônus de provar que os atos dos representante se enquadrariam nas hipóteses do art. 135. Menciona julgamento do art. 13 da Lei nº 8.620/93. Aponta que o STF teria interpretado que o representante da empresa somente responderia por dívidas tributárias decorrentes de descumprimentos de obrigações próprias suas. Defende que o atingimento do patrimônio de pessoas físicas em decorrência de dívidas empresariais fere a

legislação ordinária, inibe a atividade empresarial e afronta a Constituição que estabelece o livre exercício da profissão e da atividade econômica.

***Por fim**, entendem que restou amplamente demonstrado que a presente autuação não se sustenta, seja pelos vícios preliminares que evidenciam a nulidade material do lançamento, seja pelo próprio mérito no qual defende que restou demonstrado pelas provas apresentadas que as acusações da fiscalização não correspondem à verdade dos fatos.*

Complementam dizendo que se comprovou a imperiosa exclusão dos administradores do polo passivo da presente autuação, em face da inexistência de comprovação de forma específica e pormenorizada de que estes atuaram com infração à lei, ao estatuto, contrato social ou excesso de poderes, como exige o art. 135 do CTN, tratando-se a acusação fiscal de verdadeira situação de responsabilização objetiva dos diretores por suposta ausência de recolhimento de tributos, o que é rechaçado pelo entendimento do STJ, do STF e também do CARF.

Requerem que seja reconhecida a nulidade material dos Autos de Infração, objeto do processo em epígrafe ou, caso assim não se entenda, que seja reconhecida a improcedência integral da autuação, em face da ausência de comprovação, bem como da inexistência do apontado subfaturamento, assim como do alegado planejamento tributário abusivo ou ilegal, cancelando-se a exigência em sua totalidade.

Caso não acolhido o pedido antecedente, requerem que seja afastada a multa agravada em face da inexistência de fraude à lei e de conduta dolosa por parte do sujeito passivo e que sejam desconstituídos os vínculos de responsabilidade dos diretores pessoas físicas em virtude da ausência de comprovação das situações descritas no artigo 135 do CTN.

Ademais, pugnam pela realização de todas as diligências necessárias à comprovação das suas razões de defesa.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre/RS por intermédio da 2ª Turma, no Acórdão nº 10-058.954, sessão de 25/05/2011, indeferiu as preliminares de nulidades e pedido de perícia, e julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário lançado e a responsabilidade solidária dos arrolados nos Termos de Sujeição Passiva. A decisão foi assim ementada:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/12/2011 a 31/12/2012

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO E ILEGAL. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. SUBFATURAMENTO. Para se aferir o limite para as

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. Constata-se aqui a ausência de propósito negocial, sendo o objetivo único a redução considerável da tributação de PIS e de Cofins, mediante venda simulada subfaturada pela indústria para empresa comercial ligadas ao mesmo grupo econômico, visando reduzir apenas a base de cálculo sujeita à incidência monofásica daquelas contribuições.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. FRAUDE. O planejamento tributário abusivo e ilegal praticado pelo grupo econômico evidencia a conduta dolosa de impedir o conhecimento da real base de cálculo dos tributos, ensejando, pois, a qualificação da multa de ofício aplicada.

DILIGÊNCIA. PEDIDO INDEFERIDO. Indefere-se o pedido de diligência quando as informações necessárias se encontram nos autos e não é demonstrada sua real necessidade para a solução do litígio, visto o pedido ser feito de forma genérica. Ainda mais quando o lançamento do crédito tributário está todo baseado em documentação do próprio contribuinte.

ADMINISTRADORES. RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA. Os administradores da empresa – diretores, gerentes ou representantes, que praticam, de forma comissiva ou omissiva, conjuntamente com o contribuinte as condutas tipificadas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, respondem pelo crédito tributário de forma solidária, nos termos do art. 124 combinado com o art. 135 do Código Tributário Nacional.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/12/2011 a 31/12/2012

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO E ILEGAL. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. SUBFATURAMENTO. Para se aferir o limite para as 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. Constata-se aqui a ausência de propósito negocial, sendo o objetivo único a redução considerável da tributação de PIS e de Cofins, mediante venda simulada subfaturada pela indústria para empresa comercial ligadas ao mesmo grupo econômico, visando reduzir apenas a base de cálculo sujeita à incidência monofásica daquelas contribuições.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. FRAUDE. O planejamento tributário abusivo e ilegal praticado pelo grupo econômico evidencia a conduta dolosa de impedir o

conhecimento da real base de cálculo dos tributos, ensejando, pois, a qualificação da multa de ofício aplicada.

DILIGÊNCIA. PEDIDO INDEFERIDO. Indefere-se o pedido de diligência quando as informações necessárias se encontram nos autos e não é demonstrada sua real necessidade para a solução do litígio, visto o pedido ser feito de forma genérica. Ainda mais quando o lançamento do crédito tributário está todo baseado em documentação do próprio contribuinte.

ADMINISTRADORES. RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA. Os administradores da empresa – diretores, gerentes ou representantes, que praticam, de forma comissiva ou omissiva, conjuntamente com o contribuinte as condutas tipificadas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, respondem pelo crédito tributário de forma solidária, nos termos do art. 124 combinado com o art. 135 do Código Tributário Nacional.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada a contribuinte, apresentou recurso voluntário reiterando as mesmas matérias versadas em impugnação para reforma da decisão recorrida no sentido de, em preliminar, anular o auto de infração e, no mérito, pugna pelo cancelamento do crédito tributário exigido.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, Relator

O Recurso Voluntário, que foi interposto em peça única em nome do contribuinte e demais pessoas que compõem o polo passivo na condição de responsáveis solidários, atende aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

O cerne do litígio é o inconformismo dos autuados em face do lançamento de ofício baseado na acusação de planejamento tributário abusivo no processo de integração de atividade do Laboratório Stiefel - **STIEFEL**, e a Glaxosmithkline do Brasil - **GSK**, as quais comporiam um mesmo grupo econômico, tendo a fiscalização afirmado ter constatado a prática de subfaturamento nas vendas de produtos industrializados de uma para outra, produtos esses sob o sistema de tributação monofásica (Lei nº 10.147/2000).

As matérias suscitadas na preliminar: "*Presunção de Subfaturamento*"; "*Insuficiência de Fundamentação legal no tocante à alegação de planejamento tributário abusivo e ilegal*"; e "*Inexistência de ato contrário a Lei*", como apontaram as recorrentes seriam nulidades materiais e não descumprimento dos requisitos de que tratam os arts. 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72.

Essas matérias confundem-se com o próprio mérito do recurso; assim, serão enfrentadas em tópicos próprios.

1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS: A incidência concentrada de PIS e Cofins de determinados produtos e a reorganização dos negócios das pessoas jurídicas desse ramo de atividade.

É recorrente neste Conselho, julgamentos de matéria análoga ao presente litígio e que merece considerações iniciais para a perfeita elucidação e enfrentamento do contencioso no presente processo.

A receita bruta das pessoas jurídicas estava sujeita à incidência das contribuições sociais para o PIS/Pasep e para a Cofins, a teor do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27/11/1998, não havendo qualquer limitação da tributação quanto às etapas da cadeia econômica (produção e comercialização).

A Lei nº 10.147/2000, de 21/12/2000, com efeitos somente aos fatos geradores a partir de 01/05/2001¹, instituiu em seu art. 1º² a incidência monofásica na tributação de PIS e Cofins para a pessoa jurídica que industrializa ou importa determinados produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, com alíquotas substancialmente superiores (2,02% para o PIS, e 10,3% para a Cofins) à tributação normal do regime não-cumulativo.

Para essa gama de produtos, determinou o art. 2º dessa mesma Lei³ que a incidência sobre a receita bruta da pessoa jurídica industrial/importadora é única (concentrada), e expressamente reduziu a zero as alíquotas de PIS e Cofins nas receitas com a revenda efetuadas pelas pessoas jurídicas adquirentes do fabricante/importador:

Em síntese, até 30/04/2001 o PIS e a Cofins sobre a receita bruta na venda ou revenda de determinados produtos farmacêuticos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal alcançavam todas as pessoas jurídicas. A partir de 01/05/2001, essas contribuições passaram a incidir apenas sobre a receita bruta da pessoa jurídica fabricante ou importadora de referidos produtos. A etapa de revenda deixou de ser tributada (alíquota zero) pelas Contribuições.

Como consequência da novel tributação no setor, grupos econômicos passaram a reestruturar seus negócios de forma que o padrão de operação tradicional, que

¹ Art. 7º Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de maio de 2001, ressalvado o disposto no art. 4º. ([Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001](#))

² Art. 1º A contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/Pasep e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação dos produtos classificados nas posições 30.01, 30.03, exceto no código 3003.90.56, 30.04, exceto no código 3004.90.46 e 3303.00 a 33.07, nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2 e nos códigos 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10, 3006.60.00, 3401.11.90, 3401.20.10 e 9603.21.00, todos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.070, de 28 de dezembro de 2001, serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas:

[...]

³ Art. 2º São reduzidas a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda dos produtos tributados na forma do inciso I do art. 1º, pelas pessoas jurídicas não enquadradas na condição de industrial ou de importador.

compreendia a industrialização e venda efetuada pelo fabricante a seus clientes, foi substancialmente modificado.

A partir de então, pessoa jurídica, do mesmo grupo econômico, (já existente, recém constituída ou com alteração substancial de seu instrumento social com adequação para o fim proposto, com a peculiaridade de ser desprovida de depósitos de armazenagem próprios e compartilhar as mesmas instalações e serviços do fabricante) passa a exercer, com exclusividade, a atividade de comercial-atacadista ou simplesmente revendedora na aquisição e revenda dos produtos monofásicos da indústria aos mesmo clientes desta.

Assim, o fabricante não mais efetua venda direta de sua produção a clientes (terceiros não vinculados), mas é impelido (contratualmente) a fazê-la à pessoa jurídica do grupo ao qual pertence por valores substancialmente reduzidos, que os revende aos mesmos clientes que outrora adquiriam esses produtos diretamente do fabricante, por preços que se aproxima daqueles praticados quando da venda indústria-cliente.

O efeito imediato desse modelo de negócio foi a redução expressiva na receita bruta da industrial e a conseqüente redução dos tributos que incidem na operação - PIS/Pasep, Cofins e IPI, além do efeito no IRPJ e CSLL. Por outro lado, na revenda da comercial-atacadista para o cliente, em que a receita bruta é expressivamente maior em relação à da industrial, não há incidência de PIS/Pasep e de Cofins, a teor do mencionado art. 2º da Lei nº 10.147/2000.

É de se presumir que a introdução de uma etapa de operação de revenda realizada por uma pessoa jurídica, que até então não participava da operação de industrialização-venda direta a clientes, não traz ganhos operacionais ou econômicos ou redução de custos, pelo simples fato desse acréscimo implicar novos gastos, antes inexistentes, tais como: financeiros, operacionais, trabalhistas, administrativos, armazenamento e logísticos, e outros tantos mais.

As fiscalizações setoriais realizadas pela Receita Federal tem concluído amiúde que a citada reorganização dos negócios de grupos econômicos que se dedicam às atividades empresariais com produtos sujeitos à tributação concentrada consubstanciam-se em planejamento tributário por vezes abusivos e/ou ilegais e evadas de conduta fraudulenta que visam à sonegação fiscal, mediante simulação e o subfaturamento de preços praticados nas operações de "vendas" da indústria para a comercial-atacadista, pertencentes ao grupo.

A acusação fiscal de simulação e subfaturamento recai normalmente no conjunto probatório de ausência de fundamento econômico e financeiro do acréscimo da etapa realizada pela comercial-atacadista, sem ganho econômico, no qual a finalidade, via de regra, é exclusivamente a redução do tributo na cadeia de comercialização de produtos de incidência concentrada, e a redução artificial de preços - o subfaturamento - na operação intragrupo (venda da industrial para a comercial), ao passo que o preço praticado na operação de revenda, da comercial-atacadista para o cliente, mantém na mesma faixa que antes era praticado pela industrial.

Apresentado o panorama geral das operações de comercialização de produtos sujeitos à tributação estabelecida pela Lei nº 10.147/2000, realizadas antes e após os efeitos de sua vigência, e as adaptações de cunho organizacional de grupos econômicos sujeitos a essa modalidade de tributação, da qual resultou em diminuição da receita bruta na etapa industrial e

consequente redução de PIS/Pasep e Cofins, mantendo-se a lucratividade na venda a terceiros, cumpre analisar os fatos que permeiam a situação dos autos.

Entendo ser indiscutível que a matéria central posta em julgamento é fática, e não de direito. Isto porque incontroverso que o recorrente sujeita-se à tributação de que trata a Lei nº 10.147/2000.

O Fisco acusou o grupo que compõe a **STIEFEL** e **GSK** de alterar o modo de negócio da primeira, que passou a se dedicar à industrialização de medicamentos e/ou produtos farmacêuticos e sua venda com exclusividade a **GSK**, com a redução artificial de preço, caracterizando-se o subfaturamento, por meio de um planejamento tributário abusivo, mediante a simulação da operação de revenda da **GSK** para os clientes da **STIEFEL**, sendo que a verdadeira operação permaneceu como anteriormente - da **STIEFEL** a seus clientes.

Assim, as matérias submetidas a julgamento neste Colegiado cingem-se à comprovação da **(i)** existência de um planejamento tributário abusivo **(ii)** mediante a simulação de operações de venda entre **SIETEL** e **GKS**, **(iii)** cujos preços são subfaturados, cujo efeito foi a redução ilegal da base de cálculo das contribuições.

2. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO E SIMULAÇÃO

Antes de passar aos subtópicos pontuais da matéria, analisam-se as considerações gerais da fiscalização para afastar o planejamento tributário no tocante ao objeto do procedimento de auditoria e as contestações dos recorrentes

A autoridade fiscal asseverou que o “planejamento tributário” realizado, teve como razão única a diminuição do ônus dos tributos e contribuições incidentes nas operações do grupo econômico, sendo certo que não houve propósito comercial ou razões econômicas que justificassem a venda, para a **GSK**, de produtos a preços subfaturados.

Expõe entendimentos doutrinário e jurisprudencial, no tocante aos limites do poder de auto-organizar-se, assentados no princípio de que a essência deve prevalecer sobre a forma e conclui pelo abuso de direito, quanto ao modo do seu exercício cuja finalidade única foi de pagar menos tributo, e afronta aos princípios constitucionais da boa-fé, dos bons costumes, e do fim econômico e social.

Dessa forma, diante das ilicitude constatadas, o Fisco recusou os efeitos da reorganização das atividades do Grupo **STIEFEL/GSK**, no âmbito tributário, tratando a situação concreta como "planejamento tributário" abusivo e ilegal.

Os argumentos e fundamentos do Fisco foram rebatidos pelos recorrentes que sustentaram que o planejamento realizado insere-se no modelo de negócio efetivado após a aquisição mundial da **STIEFEL** pela **GSK**, não podendo ser considerado abusivo e ilegal. Há evidente propósito comercial, regulatório e econômico na reorganização das pessoas jurídicas e de suas atividades.

Passo a enfrentar as situações fáticas em que residem os fundamentos das partes e os pontos de discordâncias em sustentar suas posições. São elas: **(i)** aquisição global dos Laboratórios Stiefel pelo Grupo **GSK** e da sua organização de atividades; **(ii)** alterações

contratuais da Stiefel e GSK; **(iii)** ausência de propósito negocial, regulatório e econômico; e **(iv)** simulação. O subfaturamento, enquanto elemento essencial do planejamento tributário abusivo e ilícito, será enfrentado em tópico próprio.

2.1 Aquisição global dos Laboratórios Stiefel pelo Grupo GSK e da sua organização de atividades

A narrativa fiscal dá conta de que embora a aquisição da STIEFEL pelo Grupo GSK, as operações no Brasil limitaram-se à integração das atividades comerciais que passaram a ser realizadas exclusivamente pela GSK, a teor do contrato de prestação de serviços compartilhados, datado de 30/04/2010.

Esse fato caminha no sentido de ser indício de que a finalidade da reorganização foi o de planejar a interrupção da venda direta da STIEFEL para seus clientes de forma que somente a GSK realizasse tal operação. O efeito, como explanado alhures, foi a redução da receita bruta apenas da Sitefel, que fora transferida para a GSK, para que esta não se submetesse à tributação das Contribuições e os valores apurados e recolhidos pela Sitefel sofressem sensível redução.

2.2 As alterações contratuais da Stiefel e GSK

Alegam os recorrentes que as alterações contratuais entre a Stiefel e a GSK não trariam elementos probatórios que dessem suporte às acusações feitas pelo Fisco, visto que as empresas existiam de fato. O mesmo endereço da Stiefel e da GSK não significaria ilegalidade, pois duas ou mais empresas podem compartilhar as mesmas estruturas, ainda mais quando do mesmo grupo econômico. De outro lado, a diligência realizada não teria sido suficiente para comprovar as acusações fiscais. Cita acórdão do CARF.

O modelo de negócio praticado após a transferência da atividade comercial da STIEFEL para a GSK está amparado em documentos formalmente regulares. Certamente revela uma estrutura de negócios que fora meticulosamente reorganizada para se alcançar o objetivo de redução da tributação por intermédio de planejamento tributário abusivo que, todavia, não coincide com a realidade fática revelada na autuação fiscal - o planejamento abusivo/ilegal e o subfaturamento de preços, que se demonstrará a frente.

Dessa forma, o compartilhamento da localização física, e dos demais elementos da estrutura empresarial da STIEFEL com a GSK, ambas interdependentes, é apenas um dos componentes do rearranjo da atividade de produção e venda a clientes de produtos sujeitos à tributação concentrada com a finalidade precípua de redução ilícita de tributos.

A existência física e jurídica de ambas não afasta a realidade da incompatibilidade entre o negócio declarado e aquele revelado no procedimento fiscal - eis que parte da simulação -, que ao final permitiu a autoridade fiscal concluir acertadamente pela ilicitude do planejamento tributário empreendido pela contribuinte.

2.3 Propósito negocial, regulatório e econômico

Na matéria, insurgem-se os recorrente quanto à acusação fiscal de inexistência de propósito negocial no modelo de negócio que passou a ser empreendido pelo Grupo STIEFEL/GSK. Rebatem as acusações com a afirmação de que a STIEFEL transferiu funcionários à GSK e ainda manteve margem de lucro compatível em relação às demais empresas.

A contribuinte justifica a redução da margem de lucro da Stiefel na diminuição de suas despesas que foram "transferidas" para a GSK. Essa redução de despesas não fora demonstrada nem comprovada.

A decisão recorrida discorreu acerca das constatações da autoridade fiscal e os fundamentos que sustentam a ausência de propósito negocial no novo modelo de negócio do Grupo.

Procedem os argumentos do Fisco e os fundamentos da DRJ para considerarem inexistentes motivos econômicos e financeiros que excederiam a mera redução da carga tributária, de modo a justificar o novo modelo de negócio que trouxe redução da receita bruta e a consequente queda na margem de lucro.

Entendo que a justificativa para tal redução não se encontra na diminuição das despesas, pois que, matematicamente, a redução simultânea de receita e despesa tende a manter a mesma margem de lucro líquido, a menos que a redução da receita bruta seja extremamente superior à redução das despesas para resultar em redução da lucratividade na ordem de 71,83% para 32,57%, comparando-se os anos de 2011 (vendas Sitefel-clientes) e 2012 (vendas Stiefel-GSK).

Ao meu ver, os fatos apontam para sensível redução na receita bruta da STIEFEL decorrente da redução dos preços praticados entre esta e a comercial-atacadista, interdependentes, que não foi proporcionalmente afetada pela redução de custos e despesas. Trata-se, em verdade, de arranjo que visa não a prolatada eficiência econômica-financeira, mas, sobretudo, economia tributária, que no presente caso resultou de prática de atos considerados fraudulentos, por meio de simulação e subfaturamento.

Não é crível que a inserção de uma comercial atacadista entre a industrial e os clientes (grandes redes de drogarias) tenha resultado maior receita e lucratividade nas vendas totais do Grupo Sitefel/GSK.

Vislumbra-se que o negócio é extremamente lucrativo para o Grupo não pela redução de custos de "intermediação" da GSK, mas sim pela sensível alteração da receita bruta na venda da indústria e na revenda pela comercial, com redução expressiva na primeira e aumento vertiginoso na segunda, cuja explicação reside no planejamento abusivo, simulado, fraudulento e no subfaturamento de preços para reduzir ilicitamente a base de cálculo das Contribuições.

Desnecessária maior expertise em negócio e finanças para concluir que a venda direta da STIEFEL para seu cliente final reduziria os custos e despesas incorridos na etapa de transferência para GSK e desta para o cliente. São custos e despesas com pessoal, instalações, ativos, logística e outras mais que certamente incorrerem em ambas. Contudo, é exatamente a inclusão dessa etapa, ao meu ver injustificável, que permite a venda majorada em cerca de até 5 vezes em relação aos custos de produção.

Eis ai o despropósito da venda intermediária da STIEF para GSK.

O resultado da operação com produtos de incidência concentrada é que a STIEFEL reduz sua receita e tributação de PIS e Cofins, a GSK nada paga dessas Contribuições e ainda pratica os mesmos preços na venda aos clientes da STIEFEL.

2.4 A simulação

É indiscutível a liberalidade de empresas realizarem reorganizações de negócio com fins ao desmembramento de atividades econômicas, pois respaldada em princípios constitucionais, como o da livre iniciativa. Todavia, a legislação pátria não ampara negócios realizados artificialmente mediante fraude, simulação e sonegação fiscal.

Plácido e Silva conceitua simulação como *“o artifício ou o fingimento na prática ou na execução de um ato, ou contrato, com a intenção de enganar ou de mostrar o irreal como verdadeiro, ou lhe dando aparência que não possui (...) No sentido jurídico, sem fugir ao sentido normal, é o ato jurídico aparentado enganosamente ou com fingimento, para esconder a real intenção ou para subversão da verdade. Na simulação, pois, visam sempre os simuladores a fins ocultos para engano e prejuízo de terceiros”* (Silva, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico. Ed. Forense, 1990*).

Luciano Amaro complementa que *“a simulação seria reconhecida pela falta de correspondência entre o negócio que as partes realmente estão praticando e aquele que elas formalizam.”* (Amaro, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro. 13ª Ed. Ed Saraiva, 2007, p. 231*)

Simulação corresponde, portanto, a realização de atos ou negócios jurídicos através de forma prescrita ou não defesa em lei, mas de modo que a vontade formalmente declarada no instrumento oculte deliberadamente a vontade real dos sujeitos da relação jurídica. O ato existe apenas aparentemente; é um ato fictício, uma declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado.

Em geral, devido a sua própria natureza, a simulação é de difícil comprovação documental. Há a presença de dois atos, o ato simulado, do qual há documento ostensivo, e o ato dissimulado que é o que se intenta esconder. Assim, visto que sua ação é dissimulada sob forma diversa, fica muito difícil que se encontre a chamada prova cabal da sua ocorrência, pois esconder o ato dissimulado é da própria natureza da simulação, sendo assim se faz necessário perquirir-se a real intenção dos agentes no momento da prática do ato. Para sua demonstração, deve-se lançar mão de provas indiciárias e presuntivas.

No discurrir de seu relatório, fiscalização trilhou este caminho ao descrever os indícios que apontavam para formas de operação e rearranjo societário que no somatório e conjunção das provas coligidas permitiram afirmar que se tratava de atos e negócios que conferiam certa aparência que, entretanto, não correspondiam à realidade.

No Relatório Fiscal a autoridade relata a aparência formal dos atos praticados pela STIEFEL/GSK e a sua realidade material que se consubstanciaram em inúmeras alterações sociais promovidas em estabelecimento da GSK, que estrategicamente fora inserido nas instalações físicas da STIEFEL e dela se utilizou de depósitos, de mão-de-obra e de outros

elementos de infraestrutura próprios de uma pessoa jurídica que se dedica ao comércio atacadista.

Com a adequação formal ao modelo de negócio proposto, no dia 29/12/2011, os estoques de mercadorias da STIEFEL foram "transferidos" para os depósitos da GSK⁴, conforme afirmativa expressa do próprio contribuinte em seu recurso voluntário (fl. 3.010). Portanto, não houve venda, mas sim uma mera "transferência" de produtos acabados cujo preço unitário consignado em notas fiscais foram em cerca de 26,94% do efetivo preço médio de venda praticado no período (fl. 2.449).

A partir de então, a STIEFEL deixou formalmente de realizar vendas diretamente a seus clientes, em razão da obrigação contratual de fornecer toda a sua produção à GSK, sendo remunerada pelo custo de fabricação, acrescido dos tributos e markup, que se mostrou inexistente para 54 dos produtos com incidência concentrada de PIS e Cofins, de um total de 78 negociados no período (como se verá no tópico "3. Subfaturamento" desde voto).

A economia tributária por intermédio de transações simuladas revelou-se a real motivação da cisão de uma única operação de industrialização e venda de produtos (STIEFEL-cliente) para outro formato de negócio, com a inserção de uma etapa de revenda (GSK-cliente) que inevitavelmente haveria de acrescentar custos e despesas relevantes ao Grupo. Todavia, mediante a redução artificial dos preços na etapa de (re)venda do produto industrializado, realizada entre empresas interdependentes, proporcionou-se a redução dos tributos incidentes sobre produtos destacados pela Lei para sofrer incidência concentrada unicamente na venda pelo estabelecimento industrial e redução a zero nas etapas de comercialização posteriores.

Assim demonstrada a simulação nas alterações societárias da GSK com a adequação necessária para interpor-se entre a indústria e clientes do Grupo, com o propósito de redução da carga tributária na venda de produtos sujeitos à incidência concentrada de PIS e Cofins.

A simulação é o elemento fundamental no planejamento tributário abusivo e no subfaturamento dos preços para a evasão tributária aqui comprovada pelo Fisco.

Conclusões do planejamento tributário abusivo e ilegal com a prática de atos simulados

A comprovação do planejamento abusivo mediante simulação e subfaturamento, pode ser extraída do próprio recurso voluntário quando afirma que **a STIEFEL não vendeu, apenas transferiu seus estoques para a GSK**, que após todo o rearranjo passou ser "revendedora" exclusiva dos produtos fabricados pela STIEFEL para os clientes desta, sem o pagamento de PIS e Cofins, no tocante à incidência concentrada.

Ora, se a remessa da STIEFEL para a GSK caracterizou-se transferência de estoques, com a peculiaridade de que a GSK não dispunha de local próprio para armazenagem

⁴ Operação que não demandou qualquer logística complexa uma vez que o depósito da GSK, conforme revelado em diligência fiscal, resume-se apenas a espaço físico dentro do depósito da STIEFEL separado unicamente por grades.

pois compartilhava de espaço do depósito fechado da STIEFEL, a saída desses estoques, promovida apenas no ano de 2012, em operação de venda a clientes, não pode ser atribuída à GSK, uma vez que não era sua propriedade, mas tão-só da STIEFEL.

A análise mais detalhada dos contratos celebrados (fls. 738 e ss) entre as pessoas jurídicas do Grupo, permitir afirmar que a STIEFEL deixou de exercer a liberalidade negocial que detinha para vender seus produtos diretamente aos seus clientes ao preço por si definido.

Constam das cláusulas "2.6" e "5.1" do contrato a obrigação da STIEFEL fornecer à ordem da GSK os produtos fabricados e nos volumes requeridos. Ora tal disposição não se coaduna com a liberdade em seus negócios, mormente quando a realidade dos preços praticados entre STIEFEL e GSK no ano de 2012 denotavam vendas abaixo dos custos de transferências de estoque em dezembro/2011 em 69% dos produtos (54 de um total de 78), conforme demonstra no tópico de subfaturamento.

Dessarte, confirma-se a conclusão fiscal, pois que havendo a deliberação da pessoa jurídica de reduzir a tributação de determinadas mercadorias sujeitas ao PIS e Cofins, fez-se necessário um planejamento tributário, abusivo e ilícito, por meio de simulação de uma operação - desnecessária e prescindível - no seio de um grupo econômico, com a prática simultânea de redução artificial de preços nessa operação intragrupo.

3. SUBFATURAMENTO

Defendem-se os recorrentes que a autoridade fiscal não comprovou o alegado subfaturamento, dada a impossibilidade de se comparar as vendas realizadas da STIEFEL para a GSK com as efetivadas com terceiros, pois de natureza distintas.

Alega a inexistência de vendas simultâneas de mesmo produtos e tempo para a GSK e terceiros. Sustenta que um dos componentes da redução da receita na indústria foi a correspondente redução de despesas.

A DRJ afirma a existência de um conjunto probatório contundente da existência do subfaturamento.

Impende identificar exatamente em que se funda e quais as provas apresentadas pelo Fisco para acusar que as vendas da STIEFEL-GSK são subfaturadas.

Primeiramente, o subfaturamento aqui analisado difere daquele comumente constatado nas operações de comércio exterior no qual uma fatura comercial consigna um valor para a mercadoria importada, cujo contrato de câmbio e sua efetiva liquidação expressam exatamente esse mesmo valor, contudo, outro pagamento, à margem das declarações formais aos órgãos de controle, é efetuado (por meios legais ou não) para complementar o verdadeiro valor acordado entre as partes.

O subfaturamento no comércio exterior não exige a interdependência entre exportador e importador e se revela por uma simples omissão do preço efetivamente pago ou a pagar por uma mercadoria.

No presente autos, trata-se de outro tipo de subfaturamento que só tem em comum com o descrito acima a intenção de reduzir tributo; a forma e os meios de se alcançar tal objetivo divergem substancialmente.

A acusação fiscal foi de que havendo a deliberação da pessoa jurídica de reduzir a tributação de determinadas mercadorias sujeitas ao PIS e Cofins, fez-se necessário um planejamento tributário abusivo e ilícito para que, por meio de simulação de uma operação entre empresas do mesmo grupo econômico e, simultaneamente, uma redução artificial de preços praticados - o subfaturamento -, a venda do produto fabricado aos seus clientes não mais fosse realizado pela pessoa jurídica industrial, mas doravante pela comercial atacadista, antes inexistente ou com arranjo societário para tal fim.

De forma alguma o subfaturamento constatado pela fiscalização implicou pagamento a menor que o consignado nas notas fiscais; e esta não foi a acusação.

De outra banda, também, o subfaturamento no novo modelo de negócio - a introdução de uma operação de venda entre STIEFEL e GSK, antes da venda ao cliente do Grupo - não teve por fundamento a redução da margem de lucro da STIEFEL. Esta diminuição foi consequência da redução artificial de preço na venda da STIFEL-GSK em comparação com a venda STIEFEL-cliente.

Pois bem; no Termo de Verificação (fls. 2.449/2.451) encontra-se o fundamento do subfaturamento constatado pelo Fisco, a saber, as vendas da STIEFEL para a GSK foram feitas muito abaixo dos valores de mercado dos produtos. Entendo que a expressão "mercado" aqui utilizada é com referência às vendas aos clientes da STIEFEL, pois a autoridade fiscal ressalta a desproporção entre as vendas para a GSK e as vendas efetuadas para os demais clientes no mês de dezembro/2011, sintetizado à folha 2.449⁵.

Em seguida, para o ano de 2012, o Relatório Fiscal demonstra a continuidade da mesma sistemática de preços: vendas STIEFEL-GSK equivalem, em média, cerca de 22% do valor na venda GSK-clientes.

Importa pontuar que em dezembro de 2011 houve a alteração dos negócios, porquanto até esse mês a STIEFEL realizou vendas diretas a terceiro e, simultaneamente, iniciou as vendas para GSK, que a partir de janeiro/2012 revelaram-se exclusivas.

É exatamente o comparativo dos preços de vendas deste período que revela o subfaturamento através do artifício de reduzir os preços dos produtos destinados à GSK, em média para 26,94% daquele praticado na venda para clientes não interdependentes.

A defesa traz suas alegações também para refutar que a evidente diminuição dos preços de venda da fabricante tem outras explicações que não o subfaturamento.

⁵ Ou seja, apuramos que o preço dos produtos vendidos à GSK em 12/2011 equivale à cerca de 26 % (VINTE E SEIS POR CENTO) do preço praticado pela STIEFEL nas vendas a terceiros (outros clientes da Stiefel). Portanto, as vendas da Stiefel para a GSK foram feitas por valores subfaturados.

Portanto, o valor que a STIEFEL pratica em relação a terceiros é cerca de 370% (TREZENTOS E SETENTA) maior do que o praticado com a GSK

A indicação do art. 187 do Código Civil não foi fundamento para caracterizar o subfaturamento, mas para circunscrever a prática fraudulenta do planejamento tributário abusivo, a simulação e o subfaturamento como atos ilícitos. Além do mais, as condutas ilícitas narradas nesses autos estão todas descritas na legislação do PIS e Cofins, no Código Tributário Nacional e demais legislação federal mencionadas pela autoridade fiscal e que prevê a observância obrigatório de seus regramentos e as sanções em face de descumprimento.

Nos autos não se encontram quaisquer demonstração de que as operações da STIEFEL para com a GSK em comparação com terceiros encontra justificativa de extrema diferença de preços na distinções de "funções e riscos". Na verdade, quando se trata de industrialização por encomenda de terceiros, com inexpressiva participação na receita bruta da STIEFEL, tem-se uma operação cuja natureza é de prestação de serviço, e não de venda, e estão segregadas daquelas que originou a autuação, segundo o código de operação fiscal (CFOP).

Conquanto tratado em tópico anterior, a contestação quanto à inexistência de venda simultânea para clientes e GSK no mês de dezembro/2011, sob a expressa afirmação no recurso voluntário que em verdade "o que houve foi uma transferência de estoque, ao final o mês" (fl. 3.010) não macula nem desnatura as conclusões fiscais, pois a comparação foi plenamente possibilitada com a identificação de produto comum a essas duas operações de venda (STIEFEL-clientes e STIEFEL-GSK) e a constatação de drástica redução dos preços (tema desenvolvido no Relatório Fiscal - fls. 2.451/2.456 - e demonstrada na planilha comparativa - fls. 2.397/2.399).

Em outro ponto do recurso há menção à redução de despesas, riscos e funções desempenhadas pela STIEFEL o que resultou em redução da receita bruta. As alegações não vieram acompanhada de prova da redução de despesas que implicou consequente redução na receita bruta. Será verificado em tópico deste voto que o resultado foi a severa redução de margem de lucro da indústria do Grupo o que é incompatível com redução simultânea de receita bruta e despesas.

A recorrente colaciona excertos do Acórdão nº 3401-003.266, de 29/09/2016, e aponta para trecho em que seu Relator constata que inexistem nos autos prova do subfaturamento pois o Fisco não efetuou qualquer verificação individualizada da prática de preços diferenciados e a demonstração de proximidade entre preço de custo e de produção. Segue o trecho transcrito:

[...]

Não foi feita qualquer verificação, individualizada por produtos, da prática de preços diferenciados ou por comparação de preços, ao menos, apontando indícios mais robustos, por meio de histórico de transações e cotações nos mercados, ou ainda, demonstrando a proximidade entre o preço de venda e o custo de produção.

[...]

As afirmativas e conclusões naquele processo não se aplicam aqui: a uma, o Fisco fez análise detalhada e apresentou demonstrativo comparativo dos preço individualizado praticados antes e após a interposição da GSK nas vendas entre STIEFEL e seus cliente, a duas, em mais de uma oportunidade a autoridade fiscal intimou a contribuinte apresentar a

composição do preço de custo de seus produtos; a três, não constam dos autos o atendimento às intimações ou mesmo em fase recursal a demonstração desses custos e sequer da propalada redução de despesas.

A seguir a imagem do item do Termo de Intimação (fls. 27/28) em que é solicitado a demonstração individualizada da composição do preço de venda dos produtos:

3) Apresentar planilha (em papel e em arquivo digital formato excel) de produto produzido, a composição dos preços unitários de venda, segregando os custos de custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem como do seu lucro parcelas que devam ser adicionados ao preço da operação. Fazer duas planilhas distintas vendas realizadas a GLAXOSMITHKLINE BRASIL LTDA, CNP J33.247.743/0042-98, e a

A contribuinte não apresentou o que lhe fora solicitado, apenas a planilha do preço de venda apontando os valores dos tributos devidos na operação.

A análise fiscal quanto ao subfaturamento, embora sucinta, é contundente ao expor as diferenças de preços praticadas pela STIEFEL antes e após a inserção da GSK nas operações com clientes. Os demonstrativos apresentados são objetivos e diretos ao desnudar a prática do subfaturamento.

Cumpra também asseverar ser irrelevante a comparação de preços de venda de mesmos produtos sujeitos à incidência concentrada das Contribuições em uma mesma data pela STIEFEL a clientes e à GSK. Basta ter o conhecimento do preço praticado entre STIEFEL-cliente em dezembro/2011 e STIEFEL-GSK no ano de 2012 e compará-lo, apenas considerando, por força de contrato, um markup sobre o preço de custo na "venda" STIEFEL-GSK e que essas vendas somente são reajustadas a cada 12 meses.

A seguir apresento o quadro, em maior extensão ao exibido no Relatório Fiscal (fls. 2.449. 2.450 e 2.451) e nos demonstrativos elaborados pela fiscalização (fls. 2.397/2.399) onde se comparam os preços nas operações STIEFEL-clientes, STIEFEL-GSK e GSK-clientes, em dezembro/2011 e no decorrer de 2012, considerando apenas os produtos de incidência concentrada comercializado em ambos os períodos.

Código (1)	Descrição (2)	dez/2011		2012		Sietel-GSK: 2012 / dez-11 (7)
		Stiefel - cliente (3)	Stiefel - GSK (4)	Stiefel - GSK (5)	GSK - Cliente (6)	
6B132328500	Acne-Aid Wash 60g	19,83	5,16	5,25	24,42	1,7%
59 A113928500	Acnesoap Sabonete I00g	14,24	3,72	3,16	17,24	-15,1%
A44A132327400	ANSOLAR DAILY USE FPS 30 60G	46,19	12,12	11,90	52,83	-1,8%
A44A190527400	Ansolar Daily Use FPS30 Cap OR	43,75	15,30	8,49	47,00	-44,5%
302844	ANSOLAR FLUID 60ML OR	49,70	13,23	11,96	57,65	-9,6%
890A132327400	ANSOLAR LOTION FPS 60 OR 60G	46,24	12,29	10,62	53,54	-13,6%
302572	BABIX SAB 100G	12,27	3,30	3,02	14,78	-8,5%
A38A151828500	BABIX XAMPU INFANTIL OR	25,18	6,54	3,48	30,39	-46,8%
970A130628500	Clariderm Clear OR	27,84	7,05	8,06	45,28	14,3%
520C122328500	Claripel Acquagel 30g	37,49	9,74	9,74	36,85	0,0%
3A126328500	CLINAGEL 45G	29,49	7,66	5,51	29,09	-28,1%
516C159328500	Clindoxyl 30g	29,48	7,66	6,53	29,24	-14,8%

Código (1)	Descrição (2)	dez/2011		2012		Sietel-GSK: 2012 / dez-11 (7)
		Stiefel - cliente (3)	Stiefel - GSK (4)	Stiefel - GSK (5)	GSK - Cliente (6)	
687A370928500	DermaVite comp cf 30	54,26	14,10	13,77	53,59	-2,3%
5A152028500	Duofilm 15ml	19,70	5,13	4,76	19,44	-7,2%
36A128032800	DUOFILM PLANTAR 20G	29,98	7,80	6,25	29,66	-19,9%
523A1306315DC	Fisiogel Al cr 3Cg	36,72	9,47	9,22	52,72	-2,6%
304763	Fisiogel Al Ic creme 240 ml OR	55,28	14,37	16,51	83,71	14,9%
304764	FISIOGEL CLEANSER 250ML OR	32,58	8,41	8,15	44,71	-3,1%
477B132331500	FISIOGEL CR60GBIL	29,67	7,74	8,85	44,84	14,3%
522A151731500	Fisiogel ic creme 120ml	36,39	9,40	10,01	53,26	6,5%
522A155731500	Fisiogel Ic creme 240ml BIL	44,16	11,58	12,81	66,74	10,6%
304766	FISIOGEL SHAMPOO 250ML OR	36,05	9,22	8,52	46,77	-7,6%
A41A122327400	Hidrafil Anti-Aging 30g	27,43	6,91	6,65	43,25	-3,8%
304211	HIDRAFIL CR ANTI-AGING P/ MAOS 50G OR	15,49	5,17	4,10	23,63	-20,7%
441F127828500	HIDRAFIL EYECARE 15G	27,38	6,91	9,91	42,62	43,4%
1B151628500	HIDRAFIL GEL 60ML	26,90	7,04	7,04	30,64	0,0%
39D151732800	HIDRAFIL LC CREMO 120 ML	46,98	12,59	11,31	53,72	-10,2%
39D151632800	HIDRAFIL LC CREMO 60ML	25,34	6,66	6,66	28,07	0,0%
8C113928500	Hidrafil sab 100g	14,75	3,84	3,57	17,63	-7,0%
304218	HIDRAFIL SAB HIDRATANTE FACIAL 60ML OR	12,70	3,28	3,97	16,22	21,0%
304224	HIDRAFIL TÓNICO HIDRATANTE 200ML OR	14,41	3,62	3,81	22,17	5,2%
409D151728500	HIDRAPEL PLUS LC 120ML	23,63	6,13	6,49	23,33	5,9%
304931	KIT REVALESKIN (EYE E NIGHT)	83,80	21,52	30,15	137,34	40,1%
49A151732800	LactiCare lc creme 120ml	38,33	10,01	13,21	56,88	32,0%
45A126328500	MICOSTYL CR 45G	12,34	3,21	3,21	12,29	0,0%
46A151628500	MICOSTYL LC 60ML	13,65	3,56	3,56	13,97	0,0%
77B151628500	Nedax lc cremosa 60ml	23,70	6,16	5,90	23,60	-4,2%
291A1518285D7	OILATUM JR OLEO P/BANHO 200ML	25,10	6,34	6,34	33,21	0,0%
946A1139285X	Oilatium Junior Sab 100g	9,51	2,45	3,13	11,07	27,8%
27D151728500	OILATUM LOCAO CREMOSA 120ML	24,80	6,19	6,71	33,14	8,4%
41A113932800	OILATUM SAB 100G	11,40	3,03	2,95	13,79	-2,6%
53A145728500	Panoxyl 10 45g	16,34	4,24	4,24	16,33	0,0%
52A145728500	PanOxyl gel 5 45g	15,63	4,06	4,06	15,64	0,0%
10A151728500	POLYTAR SH120ML	19,15	4,93	4,93	21,60	0,0%
10A151828500	POLYTAR SH 200ML	28,06	7,19	7,19	32,42	0,0%
81C151731500	Prurix lc 120ml 8IL	23,79	5,81	5,10	32,99	-12,2%
302223	REVALESKIN 15 ML EYE THRPY SP-PRT	72,08	24,08	12,81	105,42	-46,8%
302224	REVALESKIN 30 ML INTENSE RCVRY SP-PRT	80,74	27,40	17,11	120,9	-37,6%
301378	Revalleskin Day Cream	77,97	29,42	32,15	111,15	9,3%
301185	Revalleskin Facial Cleanser	39,50	23,71	23,71	48,88	0,0%
35A145732800	SOLUGEL 4% 45G	37,07	9,63	8,07	36,57	-16,2%
399A1457323DC	SOLUGEL PLUS 45G	40,41	10,50	9,99	39,89	-4,9%
305587	SPECTRABAN FPS 30 ULTRA 120ML OR	31,78	8,29	9,09	34,79	9,7%
305501	SPECTRABAN FPS 30 ULTRA 60G OR	24,55	6,62	6,08	27,79	-8,2%
304190	SPECTRABAN FPS 50 60G OR	27,76	7,31	6,94	30,52	-5,1%
304174	SPECTRABAN T BASE FL BG EXTRA-CLARO OP	31,64	8,36	8,23	36,55	-1,6%
304182	SPECTRABAN T BASE FL TRANSLUCIDA 60G O	31,67	8,36	7,62	36,56	-8,9%
966A132328500	SPECTRABAN T COL BASE FL BEGEM	32,05	8,36	7,38	36,53	-11,7%
302968	SPECTRABAN T COMPACTA - BEGE MEDIO OR	48,33	12,56	11,44	56,81	-8,9%

Código (1)	Descrição (2)	dez/2011		2012		Sietel-GSK: 2012 / dez-11 (7)
		Stiefel - cliente (3)	Stiefel - GSK (4)	Stiefel - GSK (5)	GSK - Cliente (6)	
82A151628500	Stiefcortil capilar 60ml	21,87	5,66	5,66	22,13	0,0%
80A122328500	Stiefcortil cr 1 % 30g	15,38	4,00	3,76	15,17	-6,0%
369A122328500	STIEFCORTIL POM 1% 30G	16,94	4,40	4,40	16,68	0,0%
32A145028500	STIEMYCIN GEL 2% 60G	17,53	4,56	4,32	17,28	-5,3%
19A134028500	STIEMYCIN SOL TOP 2% 120ML	20,12	5,21	5,21	19,86	0,0%
305364	STIPROXAL SH 120ML	39,28	10,28	9,70	45,64	-5,6%
555B151628500	SUNMAX AcquaGel FPS 20 60ml	26,63	7,35	7,14	32,00	-2,9%
302973	SUNMAX COLOR SENSE BEGE CLARO OR	40,46	10,83	9,47	48,75	-12,6%
302978	SUNMAX COLOR SENSE BEGE MEDIO OR	41,41	10,83	9,36	48,62	-13,6%
484A132328500	SUNMAX CR FPS 60 60G	43,19	11,76	10,24	50,81	-12,9%
303516	SUNMAX FLUID FPS 60 120ML OR	47,29	12,49	13,28	54,42	6,3%
302569	SUNMAX FLUID FPS 60 60ML OR	29,64	7,66	8,02	33,27	4,7%
302507	SUNMAX INTENSE FPS 60 GEL CREME 60G	43,39	11,76	10,53	50,75	-10,5%
818A132328500	SUNMAX Sensitive OR gel/cr	42,18	11,02	8,87	47,66	-19,5%
303307	UREMOL CREME OR	16,33	4,03	4,94	23,80	22,6%
303300	UREMOL FLUID OR	19,01	4,77	5,79	27,06	21,4%
390A423228500	WARTEC CREAM 5G	70,00	18,20	21,55	72,27	18,4%
304924	ZN SHAMPOO 120ML OR	27,28	7,10	5,99	32,98	-15,6%
304926	ZN SHAMPOO 200ML OR	38,32	10,04	8,36	46,65	-16,7%

coluna 1: código do produto fabricado, utilizado tanto pela STIEFEL como pela GSK;

coluna 2: descrição do produto

coluna 3: preço médio, no mês 12/2011, na venda da STIEFEL para clientes

coluna 4: preço médio, no mês 12/2011, na venda da STIEFEL para GSK, em que em recurso voluntário afirmou tratar-se de transferência de estoques

coluna 5: preço médio, no ano de 2012, de "venda" da STIEFEL para a GSK

coluna 6: preço médio no de 2012, de venda da GSK para clientes

coluna 7: variação percentual nos preços de venda da STIEFEL para GSK, em 2012 (coluna 5), em comparação com os preços de venda/transferência de estoque da STIEFEL para GSK, em 12/2011 (coluna 4).

Os valores da "coluna 7" expressam o comportamento do preço de venda STIEFEL-GSK, comparando-os no ano de 2012 e em dezembro/2011, ou seja, aponta se houve coerência na variação de preços em razão de redução de custos e despesas na STIEFEL, conforme afirmado pelos recorrentes; se esses preços tiveram o mesmo índice percentual de variação e ainda, se a variação foi no mesmo sentido: aumento ou diminuição, ou sem alteração.

Antecipa-se que os valores de "venda" da STIEFEL para a GSK, a partir de 2012, deveria refletir um mesmo padrão de variação para todos os produtos pois que no

contrato celebrado entre ambas, o valor de "venda" seria composto pelo custo fiscal FOB dos produtos, acrescido dos tributos e remuneração, expresso nas cláusulas 7 do Instrumento Particular de Fornecimento e Distribuição" (fls. 745/751).

Não é o que se constatou, conforme se demonstra a seguir da análise sobre a variação dos preços.

Em dezembro/2011 na venda/transferência de estoques para a GSK os produtos estavam acabados e, portanto, era conhecido seus custos, dessa forma o preço da 4ª coluna reflete o preço da referida venda/transferência.

Comparando o preço do produto vendido/transferido em dezembro/2011 com o preço do mesmo período no ano de 2012 constata-se de um total de 78 produtos:

a. 21 deles tiveram aumento de preço em até 43,4%, ou seja foi acrescentado margem de lucro à STIEFEL em apenas 27% dos produtos;

b. 13 deles não tiveram qualquer alteração de preço, ou seja, não foi acrescentada nenhuma margem de lucro à STIEFEL; e

c. 44 deles tiveram redução de preços em até 46,8%, ou seja, a STIEFEL vendeu com prejuízo em 56% dos produtos

Esses números revelam total incompatibilidade com a referida cláusula do contrato, pois no período de 12 meses em que os preços não seriam reajustados e os tributos não se alteraram, o markup apresentou uma variação, entre um extremo negativo de -46,8% (prejuízo) e o outro extremo positivo 43,4% (lucro), contrariando todos os argumentos de que o modelo de negócio permitiu a ambas pessoas jurídicas apropriados níveis de lucratividade.

Relevante observar que o procedimento adotado pelo Grupo, em uma visão isolada para cada uma das empresas, denota enorme desvantagem financeira à STIEFEL; ao passo que na "etapa" de venda GSK aos clientes, dos 78 produtos analisados, em 61 deles os preços aumentarem em até 63,9% (na venda do produto "KIT REVALESKIN (EYE E NIGHT)", em relação às vendas realizada pela STIEFEL ate dezembro/2011.

Outro dado notável é que na categoria de alguns produtos não se observa nenhuma coerência no padrão de comportamento de preços, pois se constata expressivos aumentos e diminuições em itens de uma mesma categoria. São eles: Fisiogel, Hidrafil, Spectraban, Stiefcortil, Stiemycin e Sunmax.

A conclusão é que o planejamento fiscal engendrado impôs redução na receita bruta e lucratividade à STIEFEL, permitindo-lhe reduzir drasticamente o PIS e Cofins nos produtos com incidência concentrada; e concedeu considerável aumento na receita bruta e lucratividade à GSK, na qual (receita bruta) nenhum pagamento de PIS e Cofins é exigido nas vendas dessa mesma categoria de produtos.

Assim, o planejamento fiscal objetivado, mediante a prática dolosa e fraudulenta de simulação e subfaturamento, proporcionou ao Grupo STIEFEL/GSK reduzir seus tributos e, simultaneamente, aumentar sua receita e lucratividade na venda a terceiros dos produtos fabricados pela STIEFEL, contudo, vendido pela GSK

Por fim, destaca-se que em momento algum no tópico do subfaturamento a fiscalização menciona as alterações na margem de lucro da STIEFEL como fundamento ou sua prova. As considerações acerca da redução da margem de lucro somente são apresentadas no tópico em que o Fisco assevera a ausência de propósito negocial (fls. 2.457/2.458); ali sim, referida redução é a demonstrada como distorção na obtenção de lucro no comparativo dos anos 2011 e 2012.

Veja-se com clareza o que consignou o Relatório (fls. 2.457 e 2.461):

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 de um ano a outro em razão de estruturas de custos parecidas. Todavia, verificamos que as vendas subfaturadas efetuadas pela STIEFEL distorceu completamente a margem bruta, no ano de 2012.

[...]

Cumpramos esclarecer que a margem bruta mede a capacidade de a empresa gerar lucro uma vez descontado o custo do produto vendido. Deveriam ser semelhantes de um ano para outro, em razão de estruturas de custos parecidas. Todavia, verificamos que as vendas subfaturadas, efetuadas pela STIEFEL para a GSK, no ano de 2012, distorceu completamente a margem bruta, caindo de 71,83% para 32,57%.

Ou seja, é notória a redução da margem bruta da STIEFEL, consequência da venda de produtos por valores subfaturados.

Portanto, não há propósito negocial nas operações entre a STIEFEL e a GSK, pois estas transações não seguem os padrões e critérios de mercado, mormente no tocante à obtenção de lucros. (grifei)

A diminuição simultânea de receita bruta e da lucratividade da STIEFEL sob o fundamento de que reduziram seus custos e despesas em razão de menor riscos não poderia alterar significativamente a margem de lucro bruto uma vez que esta é resultado da razão "receita bruta/custos". O contribuinte não coligiu nenhuma demonstração ou comprovação da redução de despesas; assim a expressiva diminuição da lucratividade somente pode ser atribuída, conforme demonstrado pelo Fisco, à também expressiva queda de receita bruta, o que mostra incompatível com o objetivo de qualquer pessoa jurídica empresarial, a menos que a tal redução tenha finalidade outra - a evasão fiscal, como revelada no presente caso.

Por tudo que se constatou e demonstrou, entendo irrefutável a comprovação do subfaturamento dos preços das "vendas" dos produtos da STIEFEL para a GSK aqui tratados.

4. Da acusação de erro de matéria inescusável e insuficiência de fundamentação legal no tocante à alegação do planejamento tributário abusivo e ilegal

Das várias acusações e alegações dos recorrentes, há de se rechaçar que atribui erro de matéria inescusável por parte do fiscal quando o mesmo menciona desequilíbrio

econômico em relação a concorrência. Não se trata de erro mas de uma consequência decorrente da conduta da pessoa jurídica em reduzir indevidamente os tributos, pois assim procedendo fica em situação privilegiada em relação a outras empresas que recolhem corretamente esses mesmos tributos.

Não há insuficiência de fundamentação legal do planejamento abusivo, que insere-se na conduta do contribuinte em conhecendo os dispositivos legais de incidência concentrada trilhou o caminho da simulação, da fraude e do subfaturamento para conferir aparência de novo modelo de negócio inserindo artificialmente operações praticadas pela GSK unicamente com a finalidade de reduzir a base de cálculo das Contribuições. Assim, entendo bastar o correto fundamento e enquadramento legal do planejamento abusivo nos textos da Lei nº 10.147/2000 e nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Todos os demais dispositivos de Lei (art. 187 do CC, arts. 3º, 5º, 145, 146-A, 150, 173 da CF/88) apontados na decisão recorrida apenas corroboram a conduta dolosa que visou a evasão de tributos.

5. Da alegação de inexistência de atos contrários a lei

Na matéria, o arrazoadado do contribuinte quanto a inexistência de prática de atos contrários à lei aborda a ausência de exigência de preço mínimo a ser praticado entre empresas interligadas, e de comprovação pela fiscalização de que as pessoas jurídicas envolvidas são existentes de fato.

O contribuinte argumenta que apresentou relatório de auditoria (laudo KMPG) em que se demonstra a venda de produtos assemelhados por outras empresas com preços que se equiparam aos seus. Afastam-se os argumentos pois de nenhuma valia a comparação de preços entre produtos que se mostraram diferentes. A comparação entre empresas do setor recai no planejamento tributário adotado por muitas delas e que igualmente submeteram-se a procedimentos de fiscalização como mesmo escopo deste.

A fiscalização não fundamentou a autuação na exigência de preço mínimo a ser praticado nas operações da STIEFEL para com a GSK, conceito legal adstrito à legislação do IPI e não foi aplicada na apuração da receita bruta. De fato, o Fisco rechaçou os valores declarados na suposta venda da STIEFEL para a GSK e ao fazê-lo adotou os preços da verdadeira operação de venda que fora simulada, a saber, o preços de venda da GSK para os clientes da STIEFEL/GSK.

Dessa forma, hígido o lançamento e a decisão recorrida nas matérias aqui arguidas pelos recorrentes.

6. Da alegação de ausência de erro na quantificação das bases de cálculo

Os recorrentes sustentam a correta apuração da base de cálculo das Contribuições, isto é, defendem a veracidade da receita bruta auferida pela STIEFEL e por consequência o arbitramento de preço foi indevido.

A análise da questão não se realiza sob o aspecto formal do conteúdo dos documentos e escrituração do contribuinte.

Nesse ponto, considera-se irrefutável o conjunto probatório de que o planejamento tributário foi abusivo com o fim específico de redução indevida da base de cálculo do PIS e Cofins, mediante simulação de operações factualmente inexistente entre STIEFEL e GSK e correspondente subfaturamento dos preços efetivamente praticados na venda a terceiros de produtos fabricados, o que caracteriza a fraude.

Desnecessário delongar-se nos motivos que conduziram a fiscalização a rechaçar o preço de "venda" declarado nas notas fiscais de venda da STIEFEL para a GSK e a própria operação. Basta rever linhas acima as constatações e fatos que desnudaram o planejamento tributário abusivo e a reorganização dos negócios do Grupo sem que houvesse justificativa de sua eficiência econômica e financeira, mediante a prática de simulação e subfaturamento.

Entendo que fora evidenciado a desconsideração da operação simulada, qual seja, a da venda de produtos sujeitos à sistemática de tributação concentrada do PIS e Cofins da STIEFEL para a GSK.

A decisão recorrida aponta para 31 (trinta e um) motivos ou situações fáticas constatadas nos autos que permitiram ao Fisco concluir pelo planejamento abusivo e ilícito com a prática de simulação e subfaturamento.

Diante de fatos desnudados, a fiscalização desconsiderou a venda realizada entre a STIEFEL e GSK, tomando por verdadeira apenas como transferência documental da industrial para a comercial-atacadista, no qual os produtos permanecia em depósito da STIEFEL (compartilhado com a GSK), e somente davam saídas para entrega ao terceiro adquirente do Grupo. Assim, a efetiva operação de venda manteve-se como anteriormente praticada, entre a STIEFEL e clientes, sem a interposição formal da GSK.

Frise-se que os recorrentes no recurso voluntário afirmaram que as vendas da STIEFEL para a GSK em dezembro de 2011 foi em verdade uma transferência de estoques; fato que impõe a conclusão de que a natureza da operação da saída desses estoques para terceiros foi de venda da STIEFEL, e não da GSK. Além disso, a margem de lucro nas venda aos cliente, seja pela STIEFEL (até 2011) ou pela (GSK (a partir de 2012) sempre mantiveram índices expressivos expressiva, sem que os recorrentes comprovassem as reduções de custos e despesas na empresa industrial.

Desse modo, desconsiderou-se, também, os preços consignados nas NFs de "venda" da STIEFEL para a GSK, que se revelou simulada, pois exsurgiu como verdadeiro negócio da indústria a venda da GSK para aos clientes, com os preços informados nessas operações.

À vista do relatado, tem-se que não se tratou os autos de desconsideração de personalidade jurídica da STIEFEL ou da GSK, mas, repisa-se, desconsiderou-se a pretensa venda da STIEFEL para a GSK, pois apenas formal, fictícia, simulada e subfaturada.

Assim, inexistindo a realidade da venda da STIEFEL para a GSK, prevalece a venda efetuada da GSK para seus cliente, e por conseguinte, o preço dos produtos, do qual se apura a receita bruta a ser considerada base de cálculo das contribuições para o PIS e Cofins, é o consignado nas NFs de venda GSK-clientes.

Destarte, é de se concluir a inexistência de uma arbitramento de preço como entendimento exarado pela contribuinte e admitido no voto da Relatora.

Arbitramento é procedimento extremo quando não é conhecido ou não se tem em exatidão os valores de determinada base de cálculo a ser oferecida à tributação, o que não é o caso dos autos, pois aos valores da verdadeira operação de venda - GSK-cliente - é plenamente conhecido e corresponde exatamente àquele consignado nas NFs que respaldam tais operações.

A efetiva receita bruta de venda da STIEFEL com produtos sujeitos à tributação concentrada é, portanto, aquela informada pela GSK nas venda aos clientes, mediante a utilização do preço médio de venda dos produtos praticado no mercado interno.

Incabível, pois, a acusação de arbitramento sem respaldo na Lei ou efetuado em inobservância dos disposto nos arts. 142 e 148 do CTN ou na Lei nº 10.147/2001.

Afirma ainda no recurso que não se considerou os vários descontos ou parcelas admitidas na dedução da receita bruta, além de incluir produtos não sujeitos à tributação concentrado e desconsiderar as amostras, que apenas são remetidas para a GSK que não as revende.

Essas afirmações foram enfrentadas na decisão recorrida e ali restou consignado, cujos fundamentos acolho, que a apuração da receita bruta teve como esteio as notas fiscais baixadas do ambiente SPED (Escrituração Digital), o qual é informado pelo próprio contribuinte. Portanto, os valores que existiam nessa escrituração digital **levaram em conta** descontos condicionais, vendas canceladas, IPI, ICMS-ST, produtos sem incidência monofásica e amostras, *de acordo com a própria contabilidade do contribuinte* (fl. 2.429). Ademais, os produtos sujeitos à tributação monofásica são identificados com o código de operação CFOP 5401 e 6401, conforme constou do Relatório Fiscal (fl. 2.448).

Concluo pela regularidade da apuração da base de cálculo do PIS e Cofins uma vez que obtida do valor efetivo da verdadeira operação de venda a ser tributada - aquela entre a GSK e seus clientes.

7. MULTA QUALIFICADA

A multa de ofício nos caso de lançamento de ofício será aplicada no percentual de 150% quando constatada situações caracterizadoras de sonegação, fraude e conluio, a teor do § 1º, do art. 44 da Lei nº 9.430/96⁶.

A fiscalização demonstrou a ocorrência de fraude nos atos praticados após a reorganização dos negócios do Grupo STIEFEL/GSK, mediante a simulação e subfaturamento

⁶ Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

...

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

de preços, evidenciando a ação dolosa de redução artificial a base de cálculo das Contribuições para o PIS e para Cofins, o que configura o ilícito previsto no art. 72 da Lei nº 4.502/64:

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Não é demasiado repisar o que restou constatado e comprovado no procedimento fiscal, como bem resumiu a decisão recorrida o que como razão para fundamentar a comprovação a fraude.

"A **constatação da ocorrência de subfaturamento** ficou amplamente provada nos autos por diversos elementos probatórios: mesmo grupo econômico; mesmo endereço dos interessados; serviços utilizados de forma compartilhada; contrato de comodato a título gratuito; mesmo depósito de armazenamento; diligência constando in loco o planejamento engendrado pelo grupo econômico; funcionários de uma empresa prestando serviços para a outra empresa nas mais diversas funções; entrada das empresas e portaria compartilhada, inclusive, com os mesmos funcionários responsáveis; compartilhamento das áreas de portaria, refeitório, segurança patrimonial, segurança do trabalho, limpeza e manutenção; burla do sistema de tributação monofásico passando a maior parte dos valores de venda para a etapa seguinte que se sujeitava a alíquota zero; preços de venda de produtos praticados pela Stiefel para a GSK imensamente inferiores aos praticados para terceiros no ano de 2011; valores de vendas para terceiros 370 % maior do que o valor de venda para a GSK desses mesmos produtos; demonstrativo realizado pela fiscalização apontando o favorecimento para o parceiro do grupo econômico com o objetivo de fraudar a fiscalização; passagem do subfaturamento parcial para o subfaturamento total com celebração de contrato de exclusividade entre a Stiefel e a GSK; cobrança com preços de vendas da Stiefel antes do contrato de exclusividade superiores aos cobrados para GSK para os mesmos clientes a partir dessa data; valores de venda dos produtos pela GSK para terceiros passaram a ser 458,92 % maiores que os cobrados pela Stiefel nas vendas para a GSK; mesmo com toda a produção e industrialização permanecendo a cargo da Stiefel, e a GSK apenas os revendendo para grande parte dos clientes já existentes, sem a necessidade de divulgação e publicidade, seus valores eram quase 5 vezes maiores dos cobrados pela Stiefel; falta de propósito negocial para a Stiefel nas vendas subfaturadas para a GSK, pois teve todos os seus índices econômicos e financeiros decaindo; queda vertiginosa do Lucro Bruto, da Receita Líquida e da Margem Líquida da Stiefel; planejamento abusivo deixando de recolher milhões aos cofres públicos; realização de operações anormais que destoavam das demais padrões do mercado; afronta aos princípios da capacidade contributiva, solidariedade, livre concorrência e da neutralidade da tributação; ocorrência da chamada elusão, ou seja, situação que procurava dar uma aparência de legal, mas que violava as normas jurídicas; e abuso de direito consignado no art. 187 do Código Civil."

Destarte, comprovado a prática de atos eivados de fraude com o fim de reduzir dolosamente o PIS/Pasep e Cofins devido, é de se manter a multa qualificada por expressa previsão legal.

8. SOLIDARIEDADE

A autoridade fiscal incluiu como responsáveis solidários pelo crédito tributário apurado a pessoa jurídica GSK e as físicas ocupantes de cargos de administradores (diretores) na STIEFEL e na GSK, responsabilizando-as pela prática de todos os atos necessários ou convenientes à administração dos negócios da companhia. O fundamento legal para as responsabilizações foram os arts. 124, I do CTN, quanto à pessoa jurídica, e 135, III do CTN, em relação aos administradores, pessoas físicas.

Os recorrentes afirmam que o Auto de Infração, na matéria, é completamente genérico e aponta a responsabilidade dos diretores simplesmente por estes serem, à época dos fatos geradores, as pessoas responsáveis pela administração.

Sustentam que a responsabilização tributária dos diretores das pessoas jurídicas exige a comprovação não apenas de um ilícito penal, como também a vinculação direta e participação efetiva da pessoa supostamente envolvida, com descrição detalhada e comprovação de sua participação.

E, por fim, apontam para a Súmula STJ nº 430⁷, pois entendem que a responsabilização objetiva dos sócios e administradores decorrente de simples não recolhimento de tributos.

Primeiramente, pontua-se que a responsabilização solidária das pessoas arroladas não decorre da ausência de pagamento de tributo lançado em auto de infração e formalizado no presente processo, mas, segundo a fiscalização, da efetiva prática de atos de gestão que se revelaram fraudulentos, mediante simulação e subfaturamento.

Quanto à responsabilidade solidária da GSK entendo restar patente, pois que a acusação de planejamento tributário abusivo e ilícito, a simulação e subfaturamento somente tem sentido a partir da efetiva participação da GSK, na condição de pessoa jurídica interdependente, no novel modelo de negócio que resultou na redução indevida das Contribuições sujeitas à incidência concentrada.

É de ressaltar que o período de autuação coincide com a vigência do *modus operandi* comandado pela adquirente da STIEFEL - a GSK; antes de dezembro/2011, não há nos autos relato de operações fraudulentas cometidas sem a GSK como sócia no quadro social da STIEFEL.

Portanto, no tocante à GSK, mantém-se a responsabilização solidária pois teve participação efetiva nos atos eivados de fraude, mediante simulação e subfaturamento, que resultaram no planejamento tributário abusivo e ilícito que culminou em redução artificial da base de cálculo de PIS e Cofins nas operações da indústria do Grupo STIEFEL-GSK.

Em relação à responsabilidade solidária das pessoas físicas, administradoras da STIEFEL/GSK, pelo crédito tributário há razão aos recorrentes.

A fiscalização arrolou tais pessoas no polo passivo da autuação pelo simples fato de exercerem a administração sem que, em relação a cada um desses administradores/diretores, reunisse elementos ou apontasse conduta apta a aferir a participação individual nos atos de infração ou contrato social.

⁷ Súmula nº 430/STJ - O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

Contudo, entendo que não basta para caracterizar a responsabilidade tributária solidária dos sócios, que estes meramente estejam exercendo função sócio-administrativa na pessoa jurídica autuada. O dolo evidente de infringir a lei ou estatuto empresarial deve restar robustamente comprovado nos autos para que tal responsabilização surta efeitos justos.

É certo que a qualificação da multa de ofício permite inferir o dolo do sujeito passivo, praticado sempre por um agente, pessoa física, todavia a solidariedade somente é aplicada quando restar demonstrada, individualizada e atribuída a conduta a determinada pessoa física (isto é, quem fez o que?), e salvo melhor juízo, neste caso isto não aconteceu.

Do exposto, é de se afastar a responsabilidade das pessoas físicas neste caso concreto.

9. PEDIDO DE DILIGÊNCIA

Os recorrentes encerram a peça de defesa com o pedido de diligência para que sejam apurados os custos envolvidos na produção e comercialização dos produtos em questão.

Acertadamente a decisão recorrida indeferiu o pedido.

Demonstrado nos autos que a fiscalização intimou a contribuinte a apresentar exatamente o que se pede para apurar em diligência: os custos e despesas de fabricação após a interposição da GSK entre a STIEFEL e seus clientes

Causa estranheza o pedido, pois derrui o argumentos da contribuinte de que a reorganização dos negócios do Grupo proporcionou redução de custos e despesas, sem prejudicar a lucratividade das pessoas jurídicas.

Ora, os demonstrativos dos custos e despesas, que os recorrentes admitem inexistentes, poderiam ser a prova do contribuinte de que a redução da receita bruta da STIEFEL de fato possui fundamento na reorganização dos negócios.

Neste momento, o pedido revela-se protelatório e a apresentação de provas preclusa, conforme regramento do PAF, devendo o julgamento realizar-se com os elementos coligidos nos autos.

Nega-se o pedido de diligência.

Conclusão

Por todo o exposto, voto para dar parcial provimento ao recurso voluntário, apenas para afastar a responsabilidade solidária das pessoas físicas.

(assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira

Voto Vencedor

Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário - Redatora Designada

Em que pese o bem fundamentado voto do d. Relator, manifesto discordância parcial quanto ao que restou decidido acerca da qualificação de multa de ofício aplicada, prevista no §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Com efeito, entendo que assiste razão ao Contribuinte. Entendo não ter ocorrido a necessária tipificação das condutas exigidas, quais sejam aquelas condutas tipificadas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64:

*Art. 71. **Sonegação** é toda ação ou omissão **dolosa** tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

*Art. 72. **Fraude** é toda ação ou omissão **dolosa** tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.*

*Art. 73. **Conluio** é o ajuste **doloso** entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.*

Veja que qualquer uma das condutas tipificadas nos dispositivos legais acima exige o dolo por parte do contribuinte, ou seja, a vontade deliberada de cometer o ilícito.

Nota-se, contudo, que todas as operações autuadas foram devidamente registradas, contabilizadas e declaradas à Fiscalização. Em nenhum momento se questionou a legitimidade de qualquer um desses documentos ou declarações. O Recorrente atuou com boa-fé durante toda a fiscalização, apresentando ampla documentação e diversos esclarecimentos durante todo o curso da ação fiscal. O que fez a Fiscalização foi refutar a forma aplicação da legislação tributária pelas Contribuintes.

Ademais, o Contribuinte declarou e recolheu os tributos na forma que entendiam devidas, consoante a regra legal aplicada. Ainda que a Fiscalização pretenda questionar as operações realizadas - e a conclusão obtida venha a prevalecer - o próprio fato de existirem diversas decisões deste Conselho com posicionamento diametralmente opostos e nenhuma delas proferida à unanimidade, demonstra se tratar de efetiva divergência quanto à interpretação da legislação tributária.

Nesse sentido, cito jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no acórdão nº 9101-003.365, de 18/01/2018:

MULTA QUALIFICADA.

A acusação de artificialismo de uma operação baseada na ausência de seu propósito comercial revelada pela geração de ágio interno e com uso de empresa veículo, sem a demonstração cabal de invalidades efetivas e do intuito de fraudar, sonegar ou atuar em conluio do sujeito passivo, com a devida subsunção aos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4502/64 não autoriza a qualificação da multa de ofício, independentemente do posicionamento que se tenha quanto à dedutibilidade do ágio na questão.

E também, o acórdão nº 9101-01.404 de 17/07/2012:

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE. INOCORRÊNCIA DE FRAUDE. Nos lançamentos de ofício para constituição de diferenças de tributos devidos, não pagos ou não declarados, via de regra, é aplicada a multa proporcional de 75%, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei 9.430/1996. A qualificação da multa para aplicação do percentual de 150%, depende não só da intenção do agente, como também da prova fiscal da ocorrência da fraude ou do evidente intuito desta, caracterizada pela prática de ação ou omissão dolosa com esse fim. Na situação versada nos autos não restou cabalmente comprovado o dolo por parte do contribuinte para fins tributário, logo incabível a aplicação da multa qualificada.

Pelo exposto, por entender não restar configurada conduta dolosa por parte do Contribuinte, tratando-se de típica hipótese de mera divergência quanto à interpretação da legislação tributária, deve ser afastada a multa qualificada.

Tatiana Josefovicz Belisário

Declaração de Voto

Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário

A presente Declaração de Voto tem por intuito esclarecer o posicionamento por mim adotado relativamente à análise dos fatos ensejadores da desqualificação fiscal, bem como do conjunto probatório apresentado pelo contribuinte no intuito de legitimar a prática adotada.

Em se tratando de operações de "planejamento tributário", por vezes é tênue o limite entre a liberdade negocial do contribuinte e o chamado abuso de forma, que deve ser rechaçado. Desse modo, a instrução probatória, tanto a acusatória como a defensiva, deve ser robusta.

É certo que a pretensão de redução de despesas fiscais não é, em absoluto, prática reprovável. É imperioso à boa governança que o administrador empresarial otimize seus custos e busque, sim, a ampliação de receitas e lucro. Desse modo, o compartilhamento de atividades administrativas entre empresas do mesmo grupo ou a especialização de atividades, por exemplo, jamais poderão ser reprimidas sob a justificativa de perda de identidade ou de "propósito negocial".

Pois bem. Na hipótese dos autos, é incontroverso que após a unificação das empresas fornecedora e adquirente, com o início da exclusividade nas operações de compra e venda, houve expressiva redução do preço de venda por parte da industrial. São fatos expostos nos autos, que independem de qualquer interpretação. É também certo que, em razão da sistemática de apuração do PIS e COFINS monofásicos, tal alteração acarreta significativa redução da base de cálculo dos tributos.

A Recorrente, em sua defesa, apresenta de forma consistente o seu desenho operacional e busca justificar a redução de preços pelo industrial. Contudo, não o faz de modo a demonstrar de que forma compõe o seu preço de venda (custos industriais, gerenciais, administrativos, etc), mas alega que tais preços seriam compatíveis com aqueles praticados por seus concorrentes.

Pois bem. Ao se examinar os dados apresentados aos autos, constata-se que a contribuinte apresenta comparativo com valores extraídos ou praticados no mercado internacional, especialmente europeu e norte-americano (EUA). Com a devida vênia, não vejo como admitir tais dados como comprobatórios de que os valores praticados no Brasil são compatíveis como o efetivo custo de industrialização dos bens (base de cálculo do PIS e COFINS monofásicos). Com efeito, não há como se pretender equiparar "preços de mercado" praticados em países diferentes, com sistemas tributários absolutamente distintos e nos quais os custos empresariais/ comerciais não possuem qualquer paralelo entre si.

Assim, em que pese o esforço probatório empreendido pelo contribuinte no sentido de demonstrar uma suposta coerência econômica nos valores de venda praticados pelo estabelecimento industrial, tal prova não é capaz de afastar a demonstração fiscal no sentido de que não há causa fática ou jurídica a justificar a brusca redução de preços que se verificou no estabelecimento industrial no momento em que houve a sua reunião empresarial ao estabelecimento comercial. Ainda no que se refere ao aspecto probatório, é preciso assinalar que foi oportunizado ao contribuinte, durante o processo fiscalizatório, que este apresentasse a forma de composição do preço de venda praticado pelo industrial. Esta demonstração, de forma objetiva, seria suficiente para comprovar que a base de cálculo do PIS e COFINS monofásicos

(**faturamento** da pessoa jurídica **industrial**) estaria sendo corretamente composta pelo contribuinte.

Assim, aderindo, nesse ponto, ao bem fundamentado voto proferido pelo Relator, acrescento as presentes razões de meu convencimento.

(assinado digitalmente)

Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário.

Conselheiro - Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.

Possuo muitos entendimentos convergentes com o do nobre colega relator, mas neste caso em concreto, venho por meio desta breve declaração de voto apresentar entendimento divergente com relação à necessidade de busca à verdade material e também com relação ao mérito.

A livre iniciativa, a partir do Art. 170 da CF 88 e disposições infra constitucionais decorrentes, permite que as atividades de indústria e comércio sejam segregadas.

Na mesma linha, não há qualquer legislação que proíba a segregação de atividades industriais e comerciais. Inclusive, esta linha de entendimento possui diversos precedentes neste conselho, como nos seguintes: 301002.921 e 3302003.138, por exemplo.

A consequência das segregações de atividades pode ser a redução de alguns fatos geradores de tributos, o que não implica em sonegação.

Se o contribuinte pagou menos tributo, isto não significa que reduziu ou suprimiu os tributos que deveria pagar.

Pagar menos tributo não é crime tributário quando isto é decorrência de um mero e legal planejamento tributário.

Para a desconstituição da legalidade do planejamento tributário, conforme previsto no Art. 116 do CTN, para verificar se o planejamento tributário foi abusivo ou não, o lançamento deveria ter comprovado a disparidade com os preços de mercado, tanto da indústria para o cliente final quanto da indústria para a empresa comerciante e, no presente lançamento, esse procedimento não foi realizado.

Conforme disposto no Art. 142 do CTN e no Decreto 70.235/72 (PAF) e inúmeros precedentes neste conselho, o ônus da prova é da fiscalização nos casos de lançamento.

Logicamente, durante a fiscalização, a autoridade de origem deveria ter ao menos oportunizado a demonstração dos preços praticados no mercado, de modo mais específico, para busca da verdade material (de importância pacificamente reconhecida em diversos precedentes neste conselho e prevista no CTN e Decreto 70.235/72).

É a partir desta constatação que verifica-se que, nem mesmo durante o devido processo legal e decorrer do processo, a busca da verdade material foi prestigiada neste caso.

No mínimo, uma diligência é necessária para a averiguação dos preços praticados.

O setor em que o contribuinte atua possui cálculos específicos e complexos que devem ser considerados.

Por isso, se a empresa comercial vendeu para o cliente final por um preço 2 ou 4 vezes maior, isso pode não configurar subfaturamento se, para este setor em específico, tais proporções forem razoáveis.

Cada setor tem um *markup* específico que, no presente processo, não foi considerado.

Não é fraude segregar atividade e pagar menos tributo.

Se a empresa obteve lucro alto, inclusive, não há como considerar que houve subfaturamento.

Diante do exposto, vota-se para DAR PROVIMENTO aos Recursos Voluntários.

Declaração de voto proferida.

(assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.