



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

Processo n° 10830.726910/2014-19
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 3201-003.930 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de junho de 2018
Matéria COFINS
Recorrentes UNILEVER BRASIL INDUSTRIAL LTDA.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

RECURSO DE OFÍCIO. BASE DE CÁLCULO. VENDAS CANCELADAS.

Conforme a alínea “a”, do § 3º, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, as vendas canceladas não integram a base de cálculo das contribuições.

RECURSO VOLUNTÁRIO. CONCOMITÂNCIA. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS.. SÚMULA CARF Nº 1.

Não deve ser conhecido o Recurso Voluntário no que toca ao pedido de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS em razão da sua concomitância com os pedidos formulados em sede de Mandado de Segurança.

RECURSO VOLUNTÁRIO. MULTA DE OFÍCIO. EXIGIBILIDADE SUSPensa POR MANDADO DE SEGURANÇA.

Estando suspensa a exigibilidade do crédito tributário por decisão judicial no momento da lavratura do Auto de Infração, não pode ser lançada a Multa de Ofício.

RECURSO VOLUNTÁRIO. PRELIMINAR. NULIDADE DA AUTUAÇÃO. COMPETÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 27.

É válido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo.

RECURSO VOLUNTÁRIO. NULIDADE. PROVA EMPRESTADA. INOCORRÊNCIA.

Não é nulo o auto de infração lavrado com os mesmos elementos de prova decorrentes de única ação fiscal da qual decorre a lavratura de autos de infração distintos por tributo.

RECURSO VOLUNTÁRIO. NULIDADE. DESCONSIDERAÇÃO DE NEGÓCIOS E PERSONALIDADE JURÍDICA. INOCORRÊNCIA.

Não acarreta a nulidade do lançamento o fato de a Fiscalização efetuar a desconsideração de negócios e personalidade jurídica com a devida fundamentação.

RECURSO VOLUNTÁRIO. EMPRESAS VINCULADAS. IMPORTADORA - INDUSTRIAL. COMERCIAL. VINCULAÇÃO COM AFETAÇÃO DE PREÇOS DOMÉSTICOS. DESCONSIDERAÇÃO DOS PREÇOS NAS TRANSAÇÕES ENTRE PARTES VINCULADAS.

A fiscalização demonstrou que houve afetação de preços domésticos entre empresas vinculadas. Produtos importados e industrializados vendidos abaixo dos preços de livre concorrência no mercado doméstico e, exclusivamente, a empresa vinculada do grupo. A prática de preços de transferência no mercado doméstico e a falta de comprovação de preços em condições de livre concorrência (arm's length) levou a desconsideração dos preços praticados entre as partes vinculadas. Foram considerados os preços praticados pela entidade comercial quando da venda para terceiros não vinculados.

RECURSO VOLUNTÁRIO. SOLIDARIEDADE. INTERESSE COMUM

Havendo interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, mantêm-se a solidariedade.

RECURSO VOLUNTÁRIO. DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS. POSSIBILIDADE DE CRÉDITO.

Contatado pela Fiscalização a efetiva devolução de mercadorias sujeitas ao regime monofásico, deverá ser feita a apropriação do crédito respectivo.

RECURSO VOLUNTÁRIO. POSSIBILIDADE DE COBRANÇA DE MULTA DA EMPRESA SUCESSORA.

Nos termos da Súmula STJ nº 554, *"na hipótese de sucessão empresarial, a responsabilidade da sucessora abrange não apenas os tributos devidos pela sucedida, mas também as multas moratórias ou punitivas referentes a fatos geradores ocorridos até a data da sucessão"*.

RECURSO VOLUNTÁRIO. MULTA QUALIFICADA. INEXISTÊNCIA DE DOLO.

A afetação dos preços em função da vinculação entre as entidades, não constitui fraude ou simulação. A favor do sujeito passivo estão a prestação de informações contábeis e fiscais de forma regular. Logo, a divergência entre o sujeito passivo e a fiscalização quanto a operacionalização do planejamento tributário seriam insuficientes para caracterizar a fraude ou simulação e não autoriza a qualificação da multa de ofício, independentemente do posicionamento que se tenha quanto às atividades do grupo empresarial.

EMENTA JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO

São devidos juros sobre a multa de ofício aplicada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício e, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente o Recurso Voluntário, para não conhecer apenas a matéria relativa à parcela relativa à exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/Cofins, por concomitância de matéria na esfera judicial. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso, para: a) cancelar a multa de ofício relativa à parcela do ICMS incluída na base de cálculo do PIS/Cofins para os fatos geradores ocorridos entre julho a dezembro de 2010; e, b) reconhecer o direito à apropriação dos créditos de PIS/Cofins correspondentes às notas fiscais de devolução de mercadorias, inclusive das mercadorias classificadas no NCM 3306. Por maioria de votos: a) manter a exigência dos valores principais de PIS/Cofins, e multa de ofício, excluídos os valores decaídos referentes ao período de janeiro a novembro de 2009, vencidos, no ponto, os conselheiros Tatiana Josefovicz Belisario, relatora, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laercio Cruz Uliana Junior, que davam provimento total, para exonerar o crédito tributário lançado, e os conselheiros Marcelo Giovanni Vieira e Paulo Roberto Duarte Moreira, que não reconheciam a decadência; e, b) excluir a qualificação da multa de ofício, vencidos os conselheiros Marcelo Giovanni Vieira e Paulo Roberto Duarte Moreira. E, por último, por voto de qualidade, em manter a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício, vencidos os conselheiros Tatiana Josefovicz Belisário, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laercio Cruz Uliana Junior. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Marcelo Giovanni Vieira e Paulo Roberto Duarte Moreira.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente.

(assinado digitalmente)

Tatiana Josefovicz Belisário - Relatora.

(assinado digitalmente)

Leonardo Correia Lima Macedo - Redator designado.

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

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado pelo Contribuinte em face do acórdão nº **10-057.308**, proferido pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (RS), que assim relatou o feito:

*Trata-se de impugnação contra os Autos de Infração (fls. 189.812 a 189.838) relativos às contribuições do PIS (lançamento de R\$ 273.563.724,07) e da Cofins (lançamento de R\$ 1.280.775.617,35) totalizando um **crédito tributário de R\$ 1.554.339.341,42**, com multa e juros. A impugnação é apresentada em conjunto pela Unilever Brasil Industrial Ltda. (CNPJ nº 01.615.814/0001-1) e Unilever Brasil Ltda (61.068.276/0001-04).*

Diante do volume de folhas que envolvem esse processo se faz necessário realizar um breve histórico sobre os autos para uma melhor compreensão do litígio em análise.

A fiscalização começou através do Termo de Início de Ação Fiscal (MPF nº 08.1.04.00-2012-00260-8) datado de 28/03/2012 (fls. 2 a 4). As contribuições do PIS e da Cofins se encontram relacionadas no Termo de Início de Ação Fiscal (MPF nº 08.1.04.00-2014-00522-0) datado de 28/03/2014 (fls. 70.675 a 70.676). Objetivava-se apurar os valores devidos incidentes na sistemática monofásica prevista na Lei nº 10.147/2000 sobre receitas auferidas pelo contribuinte (produtos de toucador, higiene pessoal, etc.).

*Durante o procedimento fiscalizatório foram **solicitados diversos documentos contábeis, fiscais e administrativos** da empresa: arquivos digitais das notas fiscais de entrada e de saída; contrato social e alterações; Livro de Registro de Apuração de IPI; manifestação sobre as conclusões de Termo de Constatação; apresentação de determinados Despachos de Importação; contratos de venda, mútuo, participação e de ajustes; esclarecimentos sobre os pagamentos referentes às vendas de produtos acabados para estabelecimentos da Unilever Brasil Ltda., com as respectivas notas fiscais e comprovantes, hábeis e idôneos, dos efetivos pagamentos, assim como apresentar os contratos e ajustes semelhantes (instrumentos originais) em que constem os preços e demais condições negociadas entre as partes; esclarecimentos sobre a constatação de que nos acordos de fornecimento não constavam os preços e demais condições negociadas entre as partes; apresentação dos lançamentos, balancetes, registros contábeis e de vendas, conta correntes, mútuos, empréstimo, e despesas, das alegadas “compensações entre empresas”; contratos de gestão de pagamentos e recebimentos; balanço patrimonial; matrícula de imóvel do estabelecimento; relação de bens do patrimônio; conhecimentos de transporte específicos de algumas notas fiscais; informações sobre os responsáveis pelas decisões dos estabelecimentos; informação sobre critério utilizado para determinação dos valores unitários dos produtos; contas de energia elétrica; contas de telefonia; esclarecimentos sobre locações e comprovantes de aluguéis periódicos; informar as devoluções de vendas e a respectiva causa, apresentando as notas fiscais que acompanharam o produto, emitida pelo estabelecimento que fez a devolução, comprovando pelos registros contábeis e demais elementos de sua escrita, o ressarcimento do valor dos produtos devolvidos, mediante*

*crédito, restituição ou substituição; existência de ações judiciais; Livro Registro de Inventário; relação completa de funcionários; esclarecimentos sobre a segregação dos estabelecimentos localizados no mesmo endereço; contas de água; depoimentos de envolvidos; localização dos centros de distribuição; planilhas com as bases de cálculo das contribuições; esclarecimentos sobre divergências no DACON; relação de operações submetidas a alíquotas diferenciadas de PIS e de Cofins; alvarás de licença; contratos de comodato, transporte, serviços logísticos, e sub-contratação; **entre outros.***

Constam vários registros de reintimações devido ao não atendimento pelo contribuinte de solicitações de documentos ou de esclarecimentos formalizados nas intimações.

*Foram **juntados** aos autos os seguintes documentos: Livro de Apuração do IPI (fls. 26 a 196, 74.132 a 74.520); cópias de notas fiscais (fls. 222 a 307, 315 a 369, 384 a 568, 839 a 907, 1.351 a 2.309, 2.514 a 2.547, 2.645 a 2.652, 2.720 a 2.750, 48.544 a 48.709, 71.208 a 71.313); acordos de fornecimento, aditamentos, contratos de empréstimos, contratos de gestão de pagamentos e de recebimentos (fls. 577 a 636, 1.066 a 1.082, 1.127 a 1.134); contratos sociais e alterações (fls. 644 a 828); relação de sínteses de documentos (fls. 908 a 1.044); conhecimentos de transporte/NFs (fls. 1.136 a 1.272, 2.311 a 2.317); matrícula de imóvel (fls. 2.318 a 2.323); registros contábeis (fls. 2.344 a 2.400); NFs/Documentos de Importação (fls. 2.402 a 2.513, 2.548 a 2.572, 2.764 a 2.875); comprovantes de despesas de despachos aduaneiros (fls. 2.671 a 2.713, 3.072 a 3.160); pagamentos de IPTU (fls. 2.892 a 3.048); pagamentos de fornecedores (fls. 3.049 a 3.071); despesas de fretes (fls. 3.161 a 3.251); notas fiscais que originaram devolução (fls. 3.371 a 4.485, 44.655 a 44.711, 44.712 a 47.116, 61.132 a 61.225); livro de registro de controle da produção e do estoque – RCPE (fls. 4.486 a 44.325); extratos bancários (fls. 44.396 a 44.481); contas de energia elétrica (fls. 47.137 a 47.504); contas de telefone (fls. 48.505 a 47.810); contratos de locação (fls. 47.956 a 48.003); plantas dos estabelecimentos (fls. 48.710 a 48.725); relação de funcionários com funções e dados da GFIP e do CNIS (fls. 48.742, 49.208 a 50.209, 61.253 a 64.420, 82.848 a 86.936); contratos de industrialização sobre encomenda com anexos, resumos de propostas, contratos de operações, aditamentos, contratos de permissão (fls. 50.397 a 50.803, 51.064 a 51.211); comparativo dos valores de saída do estabelecimento industrial e da média ponderada de preços unitários (fls. 53.021 a 61.020); demonstrativos dos valores unitários das notas fiscais de entrada (importação) e de saída dos mesmos produtos (fls. 61.031 a 61.124); localização dos centros de distribuição (fls. 61.242 a 61.252, 70.241 a 70.246); itens de saída do estabelecimento industrial (fls. 65.518 a 70.146); planilhas discriminando os valores de PIS e de Cofins por estabelecimento (fls. 70.716 a 70.763); alvarás, contratos de locação, comodato, transporte, serviços logísticos, contas de despesas gerais (fls. 70.935 a 71.207); Livro de Registro de Entradas (fls. 74.521 a 80.281); DIPJs (fls. 80.836 a 82.847); DACONs (fls. 86.937 a 87.736);*

itens de saída de produtos monofásicos (fls. 87.853 a 189.464); totais de saída por classificação fiscal e por estabelecimento (fls. 189.465 a 189.512); entre outros.

Também foram realizadas visitas ao estabelecimento pela fiscalização (ver fls. 47.919 a 47.942, 48.726 a 48.738).

Tomou-se o depoimento dos senhores Carlos Eduardo (fls. 51.232 a 51.237), Luiz Henrique Pazzini (fls. 51.238 a 51.241), Nerino Lapastini (fls. 51.263 a 51.267), Valmir Souza (fls. 51.268 a 51.270) e Airton Lazaro (fls. 51.288 a 51.292).

Com base nesses elementos e nos documentos levantados pela fiscalização foram elaborados os seguintes demonstrativos:

a) Demonstrativo das diferenças apuradas na base de cálculo do PIS e da Cofins (fls. 189.513).

b) Demonstrativo dos valores indevidamente reduzidos da base de cálculo do PIS com a devida especificação do período, rubrica, ficha do DACON, e valores (fls. 189.514 a 189.515).

c) Demonstrativo dos valores indevidamente reduzidos da base de cálculo da Cofins com a devida especificação do período, rubrica, ficha do DACON, e valores (fls. 189.516 a 189.517).

O Termo de Verificação Fiscal (TVF) pormenorizado das constatações e elementos que levaram as conclusões feitas pela fiscalização se encontra às fls. 189.520 a 189.811.

*Em apertada síntese podemos dizer que a fiscalização apurou que a Unilever Brasil Industrial Ltda. e a Unilever Brasil figuravam no plano fático como respectivamente matriz e filial, e não como empresas distintas. Verificou-se a prática de simulação com o objetivo de evadir tributos e contribuições federais. Isso se deveu ao levantamento de elementos que levaram a concluir que a unidade industrial não teria receitas próprias, sendo financiada em suas atividades operacionais pela Unilever Brasil, restando a política de preços dos produtos saídos do estabelecimento fiscalizado competência da direção do grupo econômico, no comando da Unilever Brasil. São citadas pela fiscalização diversas situações em que se procurava dar uma **aparência**, enquanto a **realidade** seria outra.*

O objetivo dos interessados seria de suprimir tributos/contribuições através da falsidade na prestação de informações em declarações obrigatórias – DIPJ, GFIP – e em notas fiscais de importação e de saídas emitidas pelo estabelecimento industrial. No TVF teria sido observado também a criação artificial de “acordos de fornecimento” para dar a aparência de que existiam negociações comerciais e operações de compra e venda. A fiscalização apurou que inexistiam as operações comerciais entre a Unilever Brasil Higiene Pessoal e Limpeza Ltda. (incorporada pela Unilever Brasil Industrial Ltda.) e a própria Unilever Brasil Industrial Ltda. – não haveriam pagamentos nas saídas dos produtos. Outras infrações

foram verificadas levando a glosas de créditos, como, por exemplo, em função das devoluções não comprovadas.

*Para a Unilever Brasil Industrial Ltda. a **ciência** dos Autos de Infração foi dada em 19/12/2014 (fls. 189.839 a 189.840). A Unilever Brasil Ltda., arrolada como responsável solidário, teve a ciência na mesma data (fls. 189.843 a 189.444). A assinatura do representante que tomou a ciência para ambas empresas é da **mesma pessoa**, senhor Antônio Bastos Neto.*

*Foi pensado a esses autos o processo administrativo de nº 10830.726911/2014-55 relativo à **representação fiscal para fins penais** correspondente aos fatos apurados nesses autos (ver fl. 189.853).*

*A **impugnação** apresentada foi feita **conjuntamente** pelas empresas Unilever Brasil Industrial Ltda. (UBI) 2 e Unilever Brasil Ltda. (UB) no dia 16/01/2015, às fls. 189.887 a 189.958), constatando-se, em resumo, as seguintes alegações:*

Dos Fatos Antecedentes

- QUE tanto a UBI, quanto à própria UB, entendem que a UB é parte ilegítima para figurar como responsável solidário nesse processo administrativo.

- QUE quase todas as supostas provas foram produzidas no âmbito de outros processos administrativos (PAF nº 10830.727214/2013-31, 11829.720048/2014-24 e 11829.720047/2014-80), ou seja, a fiscalização teria se utilizado de provas emprestadas para chegar as suas premissas, as quais entendem equivocadas.

Das Preliminares

- QUE a UB não é parte legítima para figurar como responsável solidário no presente processo administrativo nos termos do inciso I, do art. 124, do CTN, inexistindo dispositivo legal nesse sentido. Dizem que a solidariedade não pode ser presumida e que inexistiria interesse comum. O fato de a UB deter quotas representativas do capital social da UBI não implicaria responsabilidade por eventuais débitos fiscais.

- QUE há nulidade devido ao fato de que o processo de fiscalização relacionado e a lavratura das autuações terem sido efetuados por autoridade incompetente para tal, ou seja, a DRF/Campinas. Defendem isso apontando que a fiscalização e a autuação dos contribuintes do município de São Paulo seria competência da DERAT/SP. Mencionam o art. 7º da Portaria RFB nº 1.687/2014.

- QUE há nulidade em razão de que as supostas provas foram produzidas nos processos administrativos nºs 10830.727214/2013-31, 11829.720048/2014-24 e 11829.720047/2014-80, sob a alegação de que se tratava de apuração com efeitos reflexos sobre a base de cálculo. Foram

utilizados documentos e arquivos digitais apresentados no curso da fiscalização relativa ao IPI. Argumentam que não existe qualquer previsão no Decreto nº 70.235/72 acerca de provas emprestadas, e que o CARF só aceitaria essas em relação a laudos aplicáveis à mesma situação fática de outro processo do mesmo contribuinte. Falam que a incidência do PIS e da Cofins pelo regime monofásico em nada tem relação com a apuração do valor mínimo tributável previsto no RIPI, e muito menos com quaisquer operações de importação realizada pelos requerentes. Sobre os referidos processos comentam que os mesmos estão aguardando julgamento de Recurso Voluntário ou das impugnações de 1ª instância.

- QUE há nulidade na desconsideração da personalidade jurídica, visto que sequer é invocado o art. 116, do CTN, ou o art. 50, do Código Civil. Dizem que a fiscalização reconheceria a personalidade jurídica distinta da UBI e da UB, e ao mesmo tempo questionaria a efetiva existência das mesmas. Aduzem que restaria patente a nulidade por infração ao inciso IV, do art. 10, do Decreto nº 70.235/72, emprego de capitulação legal incorreta para descrever a suposta infração, com o consequente cerceamento do direito de defesa. Colocam que não seria razoável considerar que não caberia qualquer percentual de aumento nos preços praticados pela UB em decorrência de suas atividades.

- QUE há nulidade pela impossibilidade de acesso integral às informações e documentos do processo em tempo hábil para a elaboração desta impugnação. Teriam protocolado em 07/01/2015 pedido de “cópia e vistas de processo”, as quais foram disponibilizadas às requerentes em 15/01/2014, onde constariam mais de 180.000 páginas digitalizadas. Entendem que não foi possibilitada uma defesa plena e integral.

Do mérito

- QUE inexistiria simulação, fraude ou confusão patrimonial nas operações entre a UBI e a UB, visto que apoiaram as suas práticas e as suas operações em interpretações razoáveis e legítimas das normas jurídicas aplicáveis, bem como efetuaram registros contábeis e fiscais que correspondiam a essas interpretações. Defendem que a estrutura operacional adotada é lícita e legítima. Dizem que a caracterização da fraude ou simulação depende de o contribuinte deixar de reportar ou contabilizar as suas operações. Citam outros processos da própria empresa analisados no CARF. Ressaltam que a discussão em relação aos efeitos jurídicos decorrentes de importação, industrialização e comercialização é questão para ser discutida nos correspondentes processos de IPI e do Imposto de Importação.

*- QUE sobre a legislação sobre **simulação ou fraude** apontam que todo o procedimento fiscal está apoiado em informações contábeis e fiscais fornecidas pelos próprios requerentes, restringindo-se a discussão se a circunstância dessas operações*

seriam aptas ou não a produzir efeito fiscal. Mencionam o art. 167 do Código Civil, entendendo na sequência que não estariam presentes nesses autos nenhum dos tipos de vício apontados em tal norma. Questionam que a fiscalização não colocou em dúvida a legitimidade da escrita fiscal, mas única e exclusivamente os efeitos advindos das operações econômicas. Complementam que seria apenas um caso de divergência de interpretação da legislação tributária, e não um caso de simulação ou fraude. Novamente dizem não ter sido invocado o art. 116 do CTN, frisando que a parte final do dispositivo não seria auto-aplicável, pois depende de regulamentação de lei ordinária, a qual não ocorreu até o presente momento. A fiscalização assim não poderia desconsiderar negócios jurídicos com base em uma suposta falta de propósito negocial, substância econômica, etc.

- QUE há substância econômica e propósito negocial na segregação das atividades industrial e comercial do Grupo Unilever. Mencionam que a estrutura operacional da segregação da atividade industrial/importadora da comercial/atacadista já teria sido examinada no antigo Conselho de Contribuintes, e que tal segregação teria validade e legitimidade. As sociedades teriam seus objetos sociais, quadro de empregados, faturamento e despesas diferentes, e que por questão de conveniência e alinhamento de práticas e de estratégias compartilham determinados empregados.

- QUE apenas a empresa comercial contaria com equipes de vendas, marketing, etc., especializadas em suas funções, enquanto que a empresa industrial evitaria incorrer em custos e despesas desnecessários a sua atividade. A UBI não teria gastos com vendas, publicidades, entre outros. De maneira semelhante, a UB não teria encargos com depreciação de maquinário. Havia compartilhamento de determinados empregados, centralização do caixa das empresas, adoção de estrutura eficiente e emprego de logística comercial integrada. Dizem que todo esse compartilhamento seria absolutamente lícito e de acordo com a legislação tributária.

*- QUE sobre o compartilhamento de empregados na **mesma jornada** colocam que não há qualquer impedimento legal de funcionários de uma empresa trabalhando para outra dentro do mesmo grupo econômico numa mesma jornada de trabalho. O fato da UBI não possuir empregados com atribuições na área de comércio exterior, bem como a circunstância de tantos outros empregados das empresas UBI e UB trabalharem ora em benefício de uma entidade, ora em benefício de outra, não acarretaria simulação ou fraude. A UB repassaria o custo associado ao tempo de seus empregados à UBI.*

- QUE sobre os contratos de pagamentos e de recebimentos celebrados entre empresas do Grupo Unilever, sobre os quais a fiscalização entende como evidência de “falta de autonomia financeira”, constituiriam esses matéria que está sendo discutida no processo administrativo nº 10830.016429/2010-80. Diz a fiscalização que o sistema de compensações criado pelo Grupo

*Unilever abrangia a totalidade das operações viabilizando um “caixa único”. Entendem que o conta corrente mercantil possibilita a centralização e o **compartilhamento de recursos e de negócios** entre uma pluralidade de pessoas com interesses econômicos afins. Tais contratos de conta-corrente mercantis não constituiriam a caracterização de um mútuo entre as pessoas jurídicas correntistas. Discordam da afirmação de que a unidade industrial não teria receitas próprias e operava com os recursos da Unilever Brasil.*

- *QUE a fiscalização descaracterizou as operações de compra e venda de produtos entre a UBI e a UB, posto não haver pagamento pelos produtos enviados de uma para outra. Defendem que a falta de pagamento em moeda não invalidaria a compra e venda, e que as operações poderiam se provar pelas notas fiscais trocadas entre as partes, e os diversos registros contábeis e fiscais, citando o art. 226 do Código Civil.*

- *QUE sobre os centros de distribuição e o uso exclusivo do depósito fechado pela UBI, devido ao fato de várias inscrições do CNPJ terem o mesmo endereço (onde só existiria um prédio), aduzem que a fiscalização se equivoca. No caso da empresa DHL, um desses CNPJs, prestaria a mesma serviços de operador logístico do Grupo Unilever. Falam que as notas fiscais demonstrariam que a utilização seria exclusiva do estabelecimento industrial, argumentando que a constatação do uso compartilhado do depósito fechado seria impropriedade.*

- *QUE sobre a possibilidade do **uso compartilhado de um depósito fechado**, no caso de desconsideração das operações de retorno simbólico, discorrem que tal uso seria autorizado pelo Parecer Normativo CST nº 123/74. A única coisa que se exigiria da UBI para fins do uso compartilhado do depósito fechado é que existisse um controle para garantir que os produtos dos depositantes não se confundissem. O compartilhamento se justificaria para reduzir custos.*

- *QUE sobre a **manutenção de estabelecimentos diversos no mesmo prédio**, comentam que o RIPI não estabeleceria metragem mínima ou alocação de número predeterminado de empregados, como requisito para a existência ou validade de um estabelecimento. “Uma sala fechada, com um único empregado” poderia caracterizar um estabelecimento. Cita o Parecer Normativo nº 198/72.*

- *QUE sobre os **empregados e as operações**, admitem que de fato existiriam empregados dos requerentes e da empresa DHL vinculados aos respectivos estabelecimentos. Nesse sentido, apontam que não seria razoável exigir que a UB mantivesse toda a sua força de vendas em local afastado dos grandes centros urbanos. No tocante aos empregados vendedores da UBR, os mesmos estariam sujeitos ao regime de “trabalho realizado a distância”. Vender seria um processo complexo e mesmo que os requerentes não contratassem empregados próprios, tal circunstância não impediria a UBI de ser considerada uma*

empresa industrial, nem a UBR de ser considerada uma empresa comercial atacadista. Dizem que o TST não questionou a legalidade de casos relacionados a empresas sem empregados. Complementam que seria descabido exigir que o contribuinte alocasse empregados a determinados estabelecimentos.

- QUE a emissão de notas fiscais, cuja tarefa foi delegada no tocante aos aspectos operacionais aos profissionais de uma empresa terceirizada (DHL), mencionam que esse operador logístico não emitiria notas fiscais em nome próprio, mas sim era contratado para operar o sistema informatizado das empresas do Grupo Unilever para emitir notas fiscais dos requerentes por conta e ordem desses. A função seria semelhante a de um contador.

*- QUE sobre a **inexistência de margem de lucro**, tendo em vista a constatação da fiscalização de que a unidade industrial trabalhava sem qualquer margem de lucro, dizem não ser verdade, apontando um lucro bruto nos anos de 2008 a 2010 declarados nas DIPJs. As operações da UBI poderiam ser supostamente deficitárias em relação a um produto ou outro, ou a um determinado período, mas isso não representaria a realidade de suas operações.*

- QUE como considerações finais sobre a inexistência de simulação ou fraude fiscal relativamente à fiscalização dizer que ocorria uma passagem fictícia pelo estabelecimento industrial importador, falam que a mesma estaria tirando o foco tanto da questão técnica, quanto da liberdade de organização dos negócios das empresas. Discorrem que a jurisprudência do CARF afastaria alegações de simulação ou fraude fiscal em casos de divergência de interpretação sobre a legislação fiscal. A segregação das atividades industriais e comerciais é uma estratégia mundial que vem sendo adotada pelo Grupo Unilever desde o ano de 2001. Mesmo que tal segregação tenha reduzido a carga fiscal do PIS e da Cofins, não foi esse o objetivo exclusivo da empresa.

- QUE sobre a regularidade da apuração do IPI nas operações entre os requerentes e as operações de importações, resguardam-se o direito de discutir essas questões nos processos administrativos próprios e independentes.

- QUE mesmo se superadas as nulidades e razões de mérito, haveria erros na apuração das supostas infrações. Em primeiro lugar pela existência de sentença válida e eficaz que desobrigou a UBI a incluir a parcela relativa ao ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins. Em segundo lugar pela necessidade de se excluir os valores referentes a vendas canceladas e devoluções da UB na base de cálculo dessas contribuições.

- QUE relativamente ao ICMS, trata-se da decisão judicial da 13ª Vara Cível de São Paulo (de 1º grau), em 24/04/2007, a qual julgou o Mandado de Segurança nº 0022393-20.2006.4.03.6100, reconhecendo o direito da exclusão do ICMS da base de cálculo. A União teria encaminhado recurso de apelação e essa teria sido

recebida apenas com efeito devolutivo (ver doc. nº 45, juntado a impugnação).

- QUE a fiscalização quando da apuração das bases de cálculo deixou de considerar a existência de vendas canceladas e devoluções ocorridas no dia a dia das empresas. Apontam os termos do parágrafo 3º, do art. 1º, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, no sentido de que as vendas canceladas e devoluções deveriam ser abatidas das receitas de vendas de mercadorias (ver docs. 46 e 47, juntados a impugnação).

- QUE a exclusão do ICMS, das vendas canceladas e das devoluções, ocorreria uma redução de R\$ 187.998.601,00, no valor do principal exigido nos Autos de Infração.

- QUE ocorreu decadência dos supostos fatos geradores alegadamente ocorridos no período de janeiro a novembro de 2009, citando o § 4º, do art. 150, do CTN, visto se tratar de tributos sujeitos a lançamento por homologação. Entendem que o direito da fiscalização constituir o crédito se extinguiria transcorridos cinco anos da ocorrência do fato gerador. Falam, ainda, que não se pode alegar inexistência de pagamento, haja visto os pagamentos realizados pela UBI por meio de compensação de créditos (ver docs. Nº 50 a 52, juntados a sua impugnação).

- QUE na formação da base de cálculo do PIS e da Cofins a legislação determinou a incidência do regime monofásico, ficando as demais operações da cadeia produtiva desoneradas do pagamento das contribuições. A Lei nº 10.865/04, por sua vez, criou o regime de alíquotas especiais, em substituição ao regime monofásico, para os produtos de cosméticos, higiene pessoal e toucador. Colocam que a partir dessa mudança, a receita decorrente da venda dos mencionados produtos passou a estar sujeita ao PIS e à Cofins pelo regime não-cumulativo, com alíquotas diferenciadas, mas sendo mantida a forma prevista na Lei nº 10.147/00 (aplicação da alíquota combinada de 12,5 %, competindo o recolhimento das contribuições apenas ao fabricante ou importador dos produtos, sujeitando-se os demais entes da cadeia comercial, inclusive os revendedores, à alíquota zero).

- QUE inexistiria regra de preço ou valor tributável mínimo na legislação do PIS e da Cofins, muito embora o § 1º, do art. 1º, da Lei nº 10.147/00, determinou que o conceito de industrialização previsto no IPI deva ser aplicado para fins de definir qual empresa está sujeita ao recolhimento do PIS e da Cofins. Argumentam que a segregação das atividades comerciais e industriais seria uma forma de elisão fiscal, que é a legítima atitude do contribuinte em planejar suas atividades de forma menos onerosa. Citam, na sequência, precedentes do CARF sobre a questão.

- QUE querem que sejam desqualificadas as multas aplicadas. Em primeiro lugar, pela impossibilidade de exigência de multas da empresa sucessora, visto que os Autos de Infração foram

posteriores à incorporação da Unilever Brasil Higiene Pessoal e Limpeza pela UBI, de modo que a exigência do crédito tributário recaiu sobre a sucessora e não sobre a pessoa jurídica que teria cometido a infração apenada. Defendem que a sucessora não pode ser responsabilizada pelas multas aplicadas contra a empresa sucedida (cita o art. 132 do CTN). Em segundo lugar, pela impossibilidade da aplicação da multa de 150%, tendo em vista entenderem que inexistiu fraude ou simulação. E em terceiro lugar, pela não incidência de juros sobre as multas aplicadas.

POR FIM, requerem que a presente impugnação seja integralmente acolhida, a fim de que seja reconhecido, em preliminar, a nulidade dos Autos de Infração: (i) em virtude de sua lavratura por DRF incompetente para fiscalizar as requerentes; (ii) ante a impossibilidade de lavratura de autuação fiscal com fundamento “em provas emprestadas”, ou, subsidiariamente; (iii) por claro equívoco na capitulação legal das infrações supostamente cometidas pelos requerentes, bem como pela efetiva desconsideração da personalidade jurídica dos requerentes sem emprego da fundamentação jurídica para tanto, em franco prejuízo dos requerentes e cerceamento de seu direito de defesa, ou ainda, também subsidiariamente; (iv) em face da impossibilidade de acesso em tempo hábil, por parte dos requerentes, aos documentos utilizados pela fiscalização para suportar a lavratura dos Autos de Infração.

Dizem ainda, os requerentes, que caso esse não seja o entendimento, em vista da gravidade das causas de nulidades apontadas, requerem no mérito que seja reconhecida a insubsistência dos Autos de Infração ora questionados, com conseqüente cancelamento integral do crédito tributário cobrado (principal, multa e juros) e arquivamento do presente processo administrativo.

E finalmente, caso ainda não seja esse o entendimento, os requerentes requerem subsidiariamente que seja: (i) reconhecida a decadência com relação aos supostos fatos geradores alegadamente ocorridos no período de janeiro a novembro de 2009; (ii) determinada a exclusão dos valores relativos ao ICMS, às vendas canceladas (da UB) da base de cálculo do PIS e da Cofins, os quais correspondem a R\$ 187.998.601,00 do principal dessas contribuições exigidos nos Autos de Infração; (iii) cancelada a inclusão da UB como responsável solidária, bem como canceladas as multas e penalidades impostas aos requerentes por conta de fatos geradores praticados por empresa que a UBI sucedeu; (iv) e determinado o cancelamento das multas isoladas, de ofício, e regulamentar, ou , ainda, subsidiariamente, seja determinada a redução das multas mantidas de 150% para 75%, e a exclusão dos juros sobre o valor das multas mantidas.

Os requerentes protestam, ainda, pela posterior juntada de documentos a corroborar o seu direito, assim como provar o

alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, sem exceção de quaisquer.

Junto com a impugnação os requerentes anexaram os seguintes documentos: extratos (fls. 190.354 a 190.374); planilhas com empresa, centro, descrição, classe, bem patrimonial, inventário, entre outras informações (fls. 190.375 a 190.491); dados sobre a ação judicial nº 0022393-20.2006.4.03.6100 (fls. 190.458 a 190.552); demonstrativo com valores relativos às vendas canceladas, ao ICMS e aos retornos de devolução, com as bases de cálculo desconsiderando esses valores em comparação aos cálculos da autuação (fl. 190.552); recolhimentos/compensações realizados em períodos que o contribuinte alega decaídos (fls. 190.553 a 190718); arquivos com código de mercadoria, NBM, data, CFOP, nº NF, quantidade, preço unitário e total, ICMS, status, entre outras informações (fls. 197.030 a 216.853, 216858 a 240.095, 240.099 a 255.908, 255.912 a 260.125, 260.656 a 272.209); entre outros.

*O processo foi então encaminhado a essa DRJ para julgamento. Em 07/04/2015, através da Resolução nº 10-000.379 (fls. 272.219 a 272.230), decidiu essa Turma encaminhar os autos em diligência para especificamente: **a)** verificação da alegação e das implicações da existência de decisão judicial excluindo o ICMS das bases de cálculo das contribuições, com juntada aos autos das peças pertinentes; **b)** e manifestação sobre a inclusão nas bases de cálculo das contribuições de vendas canceladas e de devoluções. Após a realização da diligência deveria ser reaberto o prazo de 30 dias para manifestação do contribuinte.*

O contribuinte foi então intimado a prestar tais esclarecimentos. Com suporte nos documentos e informações prestados pelo impugnante foi formulado o Relatório de Diligência Fiscal das fls. 285.760 a 285.792. As conclusões da fiscalização foram de que o Mandado de Segurança nº 0022393-20.2006.4.036100 não seria aplicável à UBI, uma vez que a ação mandamental teria sido impetrada por outras pessoas jurídicas, além de ter sido reformada pelo TRF da 3ª Região. Sobre as devoluções não haveria previsão legal para exclusão, podendo tão somente descontar créditos em relação aos bens recebidos em tal condição, sendo considerados apenas o valor dos itens relativos a produtos sujeitos a incidência monofásica do PIS e da Cofins, constante em notas fiscais em nome das requerentes. Já as vendas canceladas tem previsão de exclusão, mas o valor seria inferior ao apontado pelos requerentes.

A fiscalização então juntou aos autos como resultado da diligência: recibos de entregas de arquivos digitais (fls. 272.400 a 272.438); consulta processual judicial, acórdãos do TRF da 3ª Região (fls. 272.468 a 272.497); peças judiciais dos Mandados de Segurança (fls. 272.498 a 272.532); entradas por retornos e devoluções de vendas de produtos sujeitos à tributação monofásica do PIS e da Cofins nos centros de distribuição da Unilever (fls. 272.533 a 279.730); itens de entradas por retornos e devoluções de venda informados pelo contribuinte em

diligência (fls. 279.731 a 283.814); valores mensais das entradas por retornos e devoluções de vendas de produtos monofásicos do PIS e da Cofins por centro de distribuição da Unilever (fls. 283.815 a 283.857); itens de saídas de produtos sob regime de tributação monofásica do PIS e da Cofins discriminados em notas fiscais canceladas (fls. 283.858 a 285.142); valores mensais dos itens de saídas em notas fiscais canceladas por estabelecimento (fls. 285.143 a 285.190); e itens de saídas de produtos em notas fiscais canceladas informados pela Unilever Brasil em diligência (fls. 285.191 a 285.759).

Com a ciência da diligência a UBI e UB apresentaram conjuntamente uma manifestação a respeito da mesma (fls. 285.798 a 285.807). Relativamente ao Mandado de Segurança nº 0022393-20.2006.4.03.6100, citado nas impugnações, que teria tido sentença favorável ao contribuinte reformada pelo TRF da 3ª Região, informam que interpuseram recurso de Agravo Interno a fim de conceder efeito suspensivo. No que se refere à exclusão de devoluções e de vendas canceladas da base de cálculo das contribuições defendem, primeiramente, que, em que pese a falta de previsão legal, deveriam as devoluções serem excluídas das receitas de vendas utilizadas como ponto de partida para o cálculo dos supostos débitos fiscais. No tocante a diferença encontrada entre o apurado pela fiscalização e o que foi encontrado pelos impugnantes relativamente ao valor do montante de exclusões, apontam que seria devido à exclusão pelo Fisco dos produtos classificados no NCM 3306. Comentam que tais produtos somente teriam sido excluídos de alíquotas concentradas através da Lei nº 12.839/2013. Sobre as vendas canceladas discorrem que a fiscalização não explicitaria a diferença entre os valores que encontrou em comparação com o informado pelos impugnantes, o que ensejaria a nulidade da glosa nessa parte do valor informado.

O processo então retornou para essa Delegacia de Julgamento.

Esse é o relatório.

Após exame da Impugnação apresentada pelo Contribuinte, a DRJ proferiu acórdão assim ementado:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Constatados os elementos necessários à caracterização de grupo econômico de fato e a simulação das operações entre as empresas desse, deve a autoridade fiscal atribuir a responsabilidade pelo crédito tributário a todas as empresas integrantes daquele grupo. As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes da lei tributária

LIVROS E DOCUMENTOS DO CONTRIBUINTE. PROVA.

O conceito de prova emprestada não abarca os livros e os documentos de propriedade do próprio contribuinte. Além do mais, também seria lícito ao Fisco valer-se de informações colhidas por outras autoridades fiscais para efeito de lançamento de ofício desde que estas guardem pertinência com os fatos cuja prova se pretenda oferecer.

PRAZO DE DEFESA. ALEGAÇÃO DE CERCEAMENTO DE DEFESA.

O prazo para a apresentação da impugnação é definido pela legislação, descabendo à esfera administrativa alterar os prazos legalmente previstos. O contribuinte além da solicitação de cópias, pode ter vistas ao processo a qualquer momento. O contribuinte pode solicitar cópias dos autos até no mesmo dia em que recebe a ciência do Auto de Infração, e a sua demora em tal solicitação é de sua responsabilidade.

INEXISTÊNCIA MATERIAL DE SEPARAÇÃO ENTRE AS EMPRESAS. SIMULAÇÃO. DESCARACTERIZAÇÃO DA OPERAÇÃO.

A realização de operações quando a empresa tomadora e a empresa fornecedora são separadas apenas formalmente no papel, mas na realidade, de fato, inexistente separação, pois materialmente são e atuam como um único estabelecimento, caracteriza simulação de atos visando benefícios tributários, acarretando a ilegalidade da operação. Por consequência cabe a desconsideração dos atos jurídicos devendo o correspondente tributo ser exigido. Comprovada a simulação através de vasto acervo probatório, identificando a verdade dos fatos.

BASE DE CÁLCULO. VENDAS CANCELADAS.

Conforme a alínea "a", do § 3º, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, as vendas canceladas não integram a base de cálculo das contribuições.

ICMS. BASE DE CÁLCULO.

Os valores correspondentes ao ICMS compõem a base de cálculo da COFINS e do PIS, inexistindo previsão legal para sua exclusão.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICADA. CABÍVEL.

Cabível a imposição de multa qualificada de 150%, prevista no art. 44, da Lei nº 9.430/96, quando restar demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se nas hipóteses tipificadas na Lei nº 4.502/1964.

ADITAMENTO DA IMPUGNAÇÃO.

A impugnação da exigência, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar deve ser apresentada no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência. A oportunidade para a apresentação de provas é na impugnação, somente sendo admitida a juntada extemporânea quando comprovada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; refira-se a fato ou a direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

Por envolver os mesmos elementos fáticos, aplica-se o decidido em relação à Cofins no julgamento das questões envolvendo o litígio da contribuição para o PIS.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A procedência parcial da Impugnação foi no sentido de reconhecer o direito à exclusão, da base de cálculo das contribuições, das receitas correspondentes às vendas canceladas.

Conforme tabela de fl. 40 do Acórdão DRJ, o valor do crédito tributário exonerado é de R\$5.332.506,61 (valor principal, sem considerar multa e juros). Desse modo, foi interposto Recurso de Ofício quanto à parcela exonerada.

Inconformado, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário reiterando os argumentos de defesa apresentados quanto ao crédito tributário mantido, formulando os seguintes pedidos:

*301. Assim, a Recorrente e a UBR requerem que o presente Recurso Voluntário seja **INTEGRALMENTE ACOLHIDO**, afim de que seja reconhecido, em preliminar, a **NULIDADE** dos Autos de Infração, **(i)** em virtude de sua lavratura por DRF incompetente para fiscalizar as Recorrentes, **(ii)** ante a impossibilidade de lavratura de autuação fiscal com fundamento em “provas emprestadas,” ou, subsidiariamente, **(iii)** por claro equívoco na capitulação legal das infrações supostamente cometidas pelas Recorrentes, tendo em vista que a D. Fiscalização efetivamente desconsiderou a personalidade jurídica das Recorrentes sem que emprego da fundamentação legal adequada para tanto, em franco prejuízo das Recorrentes e cerceamento de seu direito de defesa.*

*302. Contudo, caso não seja esse o entendimento de V.Sas., o que, em vista da gravidade das causas de nulidade apontadas acima, efetivamente se admite apenas para argumentar, as Recorrentes requerem, então, que, no mérito, seja reconhecida a insubsistência dos Autos de Infração ora questionados, com o conseqüente **CANCELAMENTO integral do crédito tributário cobrado (principal, multa e juros)** e arquivamento do presente processo administrativo.*

303. *Caso esse também não seja o entendimento de V.Sas., o que novamente se admite apenas para argumentar, as Recorrentes requerem, subsidiariamente, seja (i) reconhecida a decadência com relação aos supostos fatos geradores alegadamente ocorridos no período de janeiro a novembro de 2009, (ii) determinada a exclusão dos valores relativos ao ICMS e às devoluções (também da UBR) da base de cálculo do PIS e da COFINS exigidos por meio dos Autos de Infração ora combatidos, (iii) cancelada a inclusão da UBR como responsável solidária, bem como canceladas as multas e penalidades impostos às Recorrentes por conta de fatos geradores praticados por empresa que a UBI sucedeu, e também (vi) determinado o cancelamento das multas isoladas, de ofício, e regulamentar, ou, ainda, subsidiariamente, seja determinada a redução das multas mantidas de 150% para 75%, e a exclusão dos juros sobre o valor das multas mantidas.*

304. *Por fim, as Recorrentes pleiteiam seja negado provimento ao recurso de ofício do Fisco e mantida a exclusão dos valores relativos às vendas canceladas das bases de cálculo do PIS e da COFINS, como bem reconheceu o V. Acórdão recorrido.*

A Procuradoria da Fazenda Nacional, intimada, não apresentou razões de Recurso de Ofício e apresentou contrarrazões ao Recurso Voluntário defendendo a manutenção do acórdão recorrido.

Após os autos foram remetidos a este CARF e a mim distribuídos por sorteio.

Em primeira análise, esta Turma resolveu por baixar o feito em diligência para fins de obtenção de maiores informações acerca dos Mandados de Segurança nº 2006.61.05.013123-3 e nº 0022393-20.2006.4.03.6100.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário - Relatora

Voto parcialmente vencido e parcialmente vencedor

RECURSO DE OFÍCIO (Voto Vencedor)

O Recurso é próprio e atende aos requisitos legais, portanto, dele tomo conhecimento.

Conforme relatado, o lançamento de origem foi julgado parcialmente improcedente, tendo a DRJ determinado a exclusão, da base de cálculo das contribuições, das receitas correspondentes às vendas canceladas.

Conforme tabela de fl. 40 do Acórdão DRJ, o valor do crédito tributário exonerado é de R\$5.332.506,61 (valor principal, sem considerar multa e juros).

O acórdão Recorrido assim se manifestou quanto à questão posta:

g) DA DESCONSIDERAÇÃO PELA FISCALIZAÇÃO NA APURAÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO DAS VENDAS CANCELADAS E DAS DEVOLUÇÕES

UBI e UB na defesa apresentada questionaram que a fiscalização quando da apuração das bases de cálculo das contribuições não teria desconsiderado as vendas canceladas e as devoluções. Apontam os termos do parágrafo 3º, do art. 1º, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, no sentido de que as vendas canceladas e devoluções deveriam ser abatidas das receitas de vendas de mercadorias.

Esse tópico também foi objeto de diligência. Na manifestação complementar dos interessados após a realização da diligência comentam as duas situações – devoluções e vendas canceladas. Sobre as devoluções, em que pese a falta de previsão legal, defendem que as mesmas deveriam ser excluídas das receitas de vendas. No tocante a diferença encontrada entre o apurado pela fiscalização e o que foi encontrado pelos impugnantes relativamente ao valor do montante das exclusões, apontam que seria devido à exclusão pelo Fisco dos produtos classificados no NCM 3306. Comentam que tais produtos somente teriam sido excluídos de alíquotas concentradas através da Lei nº 12.839/2013. Sobre as vendas canceladas discorrem que a fiscalização não explicitaria a diferença entre os valores que encontrou em comparação com o informado pelos impugnantes, o que ensejaria a nulidade da glosa nessa parte do valor informado.

Para fins didáticos, esclareça-se que “os cancelamentos de vendas” se traduzem pela não saída da mercadoria, podendo esse ser um fato decorrente de diversos motivos, como, por exemplo, a desistência do negócio por parte do cliente. Nesse caso, como a mercadoria não saiu, a transação comercial não se concretizou e por consequência não haverá lançamentos contábeis, nem fato gerador de tributos e de contribuições. A alínea “a”, do § 3º, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, determina que essas vendas canceladas não integram a base de cálculo das contribuições. Já quando falamos de “devoluções de vendas”, presume-se que as mercadorias saíram do estabelecimento da empresa vendedora e, num momento posterior, retornaram. Em decorrência dessa saída, deverão ser feitos os lançamentos contábeis dessa operação, bem como reconhecidos os fatos geradores de tributos e de contribuições tanto em relação às saídas, quanto ao seu retorno (devolução). Nesse ponto, a legislação tributária prevê, segundo o disposto no

inciso VIII, artigo 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que do valor a pagar a título de PIS e COFINS, a pessoa jurídica poderá descontar créditos referentes a bens recebidos em devolução. O crédito será determinado mediante a aplicação das alíquotas incidentes na venda sobre o valor ou unidade de medida, conforme o caso, dos produtos vendidos e depois devolvidos no mês.

Deve-se registrar inicialmente que a fiscalização esclarece que quando do procedimento fiscalizatório realmente não foram excluídas da base de cálculo do lançamento as devoluções de vendas e notas canceladas, fundamentando o porquê disso conforme a seguir:

“Importa esclarecer à autoridade julgadora que não foram excluídas da base de cálculo do lançamento as devoluções de venda e as notas canceladas, as primeiras, por falta de previsão legal, e estas últimas, por um problema no processamento dos dados constantes nos arquivos digitais”. (fl. 285.777)

(...)

*Em relação às **vendas canceladas**, essas possuem previsão legal para exclusão dos respectivos valores das bases de cálculo do PIS e da Cofins. É citada a ocorrência de erro no processamento de dados dos arquivos digitais de notas fiscais, tendo os valores sido indevidamente incluídos no quantum lançado de ofício. A diligência alerta que não faz parte da impugnação apresentada o “Documento nº 49” mencionado na peça de defesa, dando respaldo a planilha de cálculo correspondente ao “Documento nº 48”. Desta forma, a fiscalização na diligência intimou a apresentação do referido “Documento nº 49”. É comentado que o contribuinte teria tentando apresentar as planilhas de suporte sem sucesso no dia 20/01/2015, só conseguindo a reapresentação com sucesso em 23/02/2015, após o prazo para a apresentação da impugnação. Em todo o caso os documentos que os interessados chamam de “planilhas de suporte” na verdade seriam relações de itens de produtos e de demonstrativos com referências a notas fiscais e aos respectivos valores (tais documentos encontram-se às fls. 190.730 a 272.198).*

Foram solicitados arquivos digitais com os dados específicos das notas fiscais de saída canceladas de jan/2009 a dez/2010. Após diversas correções a fiscalização apurou um montante de vendas canceladas para o período de R\$ 42.660.052,79:

“Quanto aos valores corretos dos itens constantes nas notas canceladas, totalizam R\$ 42.660.052,79 ...”.

A conclusão da fiscalização na diligência realizada é no sentido de que as devoluções de venda não poderiam ser abatidas das bases de cálculo das contribuições, sendo apenas passíveis de utilização na forma de crédito, e que as vendas canceladas poderiam ser deduzidas das bases de cálculo das contribuições:

“Em conclusão, é importante frisar que, no entendimento desta fiscalização, à luz da legislação pertinente, os valores do PIS e da Cofins oriundos das devoluções de venda, conforme calculado, são passíveis apenas de utilização na forma de crédito pela autuada, em relação aos produtos submetidos à incidência monofásica dessas contribuições. Quanto às notas fiscais canceladas, permite a legislação a dedução da base de cálculo das contribuições”. (gn)

Logo, nota-se que o acórdão recorrido nada mais fez do que aplicar a legislação vigente, alínea “a”, do § 3º, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, em sentido literal, para reconhecer que as notas fiscais canceladas devem ser deduzidas da base de cálculo das contribuições.

Anota-se, ainda, que em diligência determinada pela DRJ, a própria Fiscalização reconheceu que incorreu em erro na apuração dos valores, que estas apenas deixaram de ser excluídas *“por um problema no processamento dos dados constantes nos arquivos digitais”*.

Desse modo, sem mais delongas, tenho que deve ser NEGADO PROVIMENTO ao RECURSO DE OFÍCIO, mantendo-se o acórdão recorrido no que diz respeito ao reconhecimento do direito à dedução, da base de cálculo das contribuições, das notas fiscais canceladas.

RECURSO VOLUNTÁRIO (Voto parcialmente Vencido)

O Recurso Voluntário é próprio e tempestivo, portanto, dele tomo conhecimento.

Assim, passo ao exame de cada um dos tópicos das Razões e Contrarrazões de Recurso.

Inicialmente, abordo as questões preliminares ao mérito:

A exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS

Trata-se de preliminar de conhecimento do presente Recurso, no que toca à concomitância.

Inicialmente, passo à análise de preliminar de conhecimento do presente Recurso, no que toca à concomitância.

Há nos autos discussão acerca do alcance de decisões judiciais quanto à possibilidade de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

A DRJ não acatou a alegação de concomitância e manteve o lançamento integralmente.

Em Recurso Voluntário, insistem as contribuintes que os Mandados de Segurança nº 0022393-20.2006.4.03.6100 e 2006.61.05.013123-3 lhe garantem o direito à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, não podendo tais parcelas serem exigidas, tampouco lançados os valores correspondentes a multa e juros.

Pois bem. Inicialmente pontua-se que o presente Auto de Infração foi lavrado em face de **UNILEVER BRASIL INDUSTRIAL LTDA** (01.615.814/0001-01), como contribuinte principal, na condição de sucessora de **UNILEVER BRASIL HIGIENE PESSOAL E LIMPEZA LTDA**. (CNPJ 03.085.759/0001-02).

A empresa **UNILEVER BRASIL LTDA** (CNPJ 61.068.276/0001-04) foi apontada como como solidária.

Especificamente no que toca ao devedor principal, salienta-se que **UNILEVER BRASIL HIGIENE PESSOAL E LIMPEZA LTDA**. (CNPJ 03.085.759/0001-02) foi sucedida pela **UNILEVER BRASIL INDUSTRIAL LTDA** (01.615.814/0001-01) a partir julho de 2010.

Como os fatos geradores ocorreram entre 01/01/2009 e 31/12/2010, observa-se que estes ocorreram sob 2 (dois) CNPJ distintos.

Em sede de diligência solicitada por esta Turma, as Contribuintes trouxeram aos autos as peças relativas ao Mandado de Segurança nº 2006.61.05.013123-3 e ao Mandado de Segurança nº 0022393-20.2006.4.03.6100.

Como esclarecem as Contribuintes em sua petição de fls. 286.413/286.418 e confirmam os documentos anexados:

UNILEVER BRASIL HIGIENE PESSOAL E LIMPEZA LTDA.
(incorporada)

CNPJ nº 03.085.759/0001-02

Fatos geradores autuados: jan/09 a jun/10

Está albergada pelo Mandado de Segurança nº 2006.61.05.013123-3. A Impetrante consta na petição inicial com sua antiga denominação social (**UNILEVER BRASIL PRODUTOS DE TOUCADOR LTDA**), mas com idêntico CNPJ, conforme fl. 286577.

Essa ação mandamental ainda não possui trânsito em julgado, conforme certidão de fls. 286722 e 286723.

UNILEVER BRASIL INDUSTRIAL (incorporadora)

CNPJ nº 01.615.814/0001-01

Fatos geradores autuados: jul/10 a dez/10

Está albergada pelo Mandado de Segurança nº 0022393-20.2006.4.03.6100. A Impetrante consta na petição inicial com sua antiga denominação social (**UNILEVER BRASIL ALIMENTOS LTDA.**), mas com idêntico CNPJ, conforme fl. 286474.

Essa ação mandamental ainda não possui trânsito em julgado, conforme certidão de fls. 286574.

Desse modo, observa-se que a Contribuinte principal, de fato, possui ações judiciais questionando todo o período autuado. Assim, não cabe a análise do mérito em sede de contencioso administrativo que tenha igual objeto daquele discutido em sede de ação judicial, nos termos da Súmula CARF nº 1:

Súmula CARF nº 1: Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

Nesse aspecto, vale salientar que a Procuradoria da Fazenda Nacional não trouxe, em suas Contrarrazões, qualquer manifestação acerca dos Mandados de Segurança mencionados, tampouco se irressignou quanto ao pedido formulado pelas Contribuintes pela exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS em razão das referidas ações judiciais.

É certo que, tendo em vista que os Autos de Infração foram lavrados posteriormente à impetração dos referidos Mandados de Segurança, devem observar o artigo 151 do CTN e o artigo 63 da Lei nº 9.430/96 no que tange ao lançamento e a cobrança dos juros de mora e da multa de ofício.

Tendo em vista que não houve depósito judicial das quantias controvertidas, na hipótese de prolação de decisão judicial contrária ao contribuinte, os juros de mora serão devidos.

No que se refere à multa de ofício, observo que a lavratura dos Autos de Infração ocorreu em 19/12/2014. Nessa data estavam vigentes as seguintes decisões judiciais, conforme certidões apresentadas pelas Contribuintes:

Inicialmente analiso o Mandado de Segurança nº 2006.61.05.013123-3 (certidão de fls. 286722 e 286723):

C E R T I F I C A que em Sessão de Julgamento realizada em 24/05/2012, a Sexta Turma decidiu, por unanimidade, julgar prejudicado o agravo regimental, nos termos do voto da Relatora e, por maioria, negar provimento à apelação, nos termos do voto do Juiz Federal Convocado Paulo Domingues, vencida a Relatora que lhe dava parcial provimento (acórdão disponibilizado no Diário Eletrônico em 06/06/2012).

C E R T I F I C A que em Sessão de Julgamento realizada em 06/09/2012, a Sexta Turma decidiu, por unanimidade, rejeitar os embargos de declaração. (acórdão disponibilizado no Diário Eletrônico em 20/09/2012).

C E R T I F I C A constar às fls. 408 e verso decisão proferida pela Excelentíssima Desembargadora Vice-Presidente desta

Corte, determinando o sobrestamento do Recurso Extraordinário interposto pela parte impetrante/apelante.

C E R T I F I C A constar às fls. 529 Termo de Remessa dos autos ao órgão julgador (Sexta Turma), nos termos do disposto na Ordem de Serviço nº 2/2017 da Vice Presidência desta Corte, tendo em vista a decisão proferida pelo C. STF no julgamento do RE 574.706/PR.

*C E R T I F I C A que em Sessão de Julgamento realizada em 30/11/2017, a Sexta Turma decidiu, **por unanimidade, dar provimento à apelação do impetrante.***

Nota-se que em recente decisão proferida em 30/11/2017, foi garantido às Impetrantes do direito de excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. Não obstante, quando da lavratura do Auto de Infração, estava vigente a decisão anteriormente proferida em segunda instância, que negava o referido direito.

Portanto, não consta dos autos que, no momento da lavratura do Auto de Infração, a exigibilidade do crédito tributário correspondente, relativo aos períodos de apuração jan/09 a jun/10, estivesse suspensa. Logo, o lançamento da Multa de Ofício está correta.

Por evidente, ocorrendo o trânsito em julgado da decisão favorável proferida, o crédito tributário será integralmente extinto (principal, juros e multa).

Quando ao Mandado de Segurança nº 0022393-20.2006.4.03.6100, válido para os fatos geradores ocorridos entre jul/10 a dez/10, também conforme certidão, nesse caso, de fls. 286573 e 286574:

Certifica que sentença registrada em 27.03.2007, foi proferida nos seguintes termos: "(...) Face ao exposto, JULGO PROCEDENTE o pedido e, de conseguinte, concedo a segurança para o efeito de a) desobrigar a parte impetrante de incluir na base de cálculo das contribuições destinadas ao Programa de Integração Social e ao Financiamento da Seguridade Social - PIS e COFINS a parcela relativa ao ICMS e, por consequência, b) autorizar a compensação dos valores recolhidos a tal título nos cinco anos imediatamente anteriores ao ajuizamento desta ação mandamental com parcelas vincendas de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, consoante os critérios de correção monetária e juros acima delineados. Sem condenação em verba honorária, incabível na espécie. Custas ex lege. Deixo de submeter a presente decisão ao reexame necessário, em razão da nova redação dada pela Lei nº 10.352/2001 ao artigo 475 do Código de Processo Civil, aplicada subsidiariamente ao mandado de segurança (STJ - Resp nº 687.216, Relator Ministro José Delgado, Primeira Turma, in DJ de 18/4/2005, pág. 234). Comunique-se ao relator do agravo de instrumento noticiado o teor da presente decisão." Certifica que o recurso de apelação interposto pela União foi recebido no efeito devolutivo. Certifica que os autos foram remetidos a este Tribunal, e distribuídos em 25.10.2007. Certifica que decisão disponibilizada no Diário Eletrônico em 18.4.2016, foi

*proferida nos seguintes termos: Trata-se de apelação interposta contra sentença (fls. 150/159) concessiva de Mandado de Segurança no qual se objetiva a declaração de inexigibilidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS a ser cobrado sobre as atividades desenvolvidas pela impetrante, compensando-se os valores indevidamente pagos, respeitada a prescrição quinquenal, acrescidos da variação da SELIC e correção monetária. Não houve condenação ao pagamento de honorários advocatícios. Custas na forma da lei. Inconformada, a União Federal sustenta a necessidade de reforma da sentença, tendo em vista que o valor do ICMS é parte integrante do preço da mercadoria ou serviço, compondo assim a receita bruta do contribuinte passível de tributação. Pede, ainda, a inaplicabilidade da taxa SELIC e de juros, em sede de compensação. (...) Nesse contexto, entendo devida a inclusão do ICMS na base de cálculo tanto do PIS como da COFINS, não obstante, em julgamento recente, o Colendo Supremo Tribunal Federal tenha proferido decisão em sentido contrário, no julgamento do RE nº 240.785, cuja eficácia não é erga omnes, motivo pelo qual é de se aguardar o julgamento do RE nº 574.706, submetido ao regime de repercussão geral. Diante do exposto, com fundamento no artigo 932, do Novo Código de Processo Civil, **dou provimento à apelação e à remessa oficial, tida por interposta, para reformar a r. sentença e rejeitar o pedido inicial.** Certifica que em julgamento de 16.11.2016, acórdão disponibilizado no Diário Eletrônico em 20.12.2016, a Turma por unanimidade negou provimento ao agravo legal interposto pela apelada, nos termos do voto do Relator. O Desembargador Federal André Nabarrete acompanhou, com a ressalva de que o fez à vista da ausência de juntada de documentos comprobatórios da efetiva existência de relação jurídica entre as partes quanto às contribuições em discussão, providência exigível em sede de mandado de segurança.*

Nesse caso, quando da lavratura do Auto de Infração, estava vigente a decisão proferida em primeira instância, que concedia a segurança pleiteada. O Recurso de Apelação da Fazenda Nacional, recebido apenas no efeito devolutivo, não suspendeu a eficácia desta decisão, que apenas veio a ser reformada em 18.4.2016, por acórdão de segunda instância.

Logo, para os valores correspondentes aos fatos geradores ocorridos entre jul/10 a dez/10, a multa de ofício não poderia ter sido lançada, uma vez que o crédito tributário encontrava-se com a exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151, IV do CTN.

Pelo exposto, nos termos da Súmula CARF nº 1, **deixo de conhecer o Recurso Voluntário no que toca à exclusão do ICMS das bases de cálculo do PIS e da COFINS,** devendo tal parcela do crédito tributário ser vinculada às decisões judiciais finais proferidas nos autos dos Mandados de Segurança nº 2006.61.05.013123-3 e 0022393-20.2006.4.03.6100.

Não obstante, o valor correspondente à **multa de ofício** lançada relativamente aos fatos geradores ocorridos entre jul/10 a dez/10, **deve ser cancelada** em face da suspensão da exigibilidade nos autos do Mandado de Segurança nº 0022393-20.2006.4.03.6100.

Decadência dos supostos fatos geradores alegadamente ocorridos no período de janeiro a novembro de 2009

Na hipótese dos autos a discussão relativa à aplicação do art. 150, §4º ou art. 173 do CTN depende, exclusivamente, da definição acerca da ocorrência de fraude ou não. Não há dúvida de que houve o recolhimento parcial dos tributos discutidos.

Desse modo, esta questão será analisada juntamente com o tópico "*Multas agravadas de 150%: inexistência de fraude ou simulação*", adiante abordado.

A. Incompetência da DRF/CPS para fiscalizar e autuar as Recorrentes

Alegam as Contribuintes a nulidade da autuação fiscal, uma vez que lavrada pela DRF de Campinas, a despeito do fato de possuírem "*domicílio fiscal no Município de São Paulo/SP*" e que, portanto, a competência para a Fiscalização seria da "*Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo (DERAT/SP)*".

Sem maiores digressões, aplica-se o disposto na Súmula CARF nº 27:

Súmula CARF nº 27: É válido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo.

Assim, afasto a preliminar de nulidade suscitada relativamente à alegada incompetência da DRF de Campinas para fiscalizar e autuar as Contribuintes.

Nulidade dos Autos de Infração em razão das supostas "provas" emprestadas dos autos de outros processos administrativos

Acerca da utilização de provas emprestadas, observa-se que estas foram utilizadas como indício de prova, tendo sido o presente feito amplamente instruído com documentação pertinente ao lançamento correspondente.

O fato de a documentação que ensejou a lavratura dos Autos de Infração, nas palavras das Recorrentes, "exclusivamente com base nas "provas" produzidas no âmbito dos Processos Administrativos nºs 10830.727214/2013-31, 11829.720048/2014-24 e 11829.720047/2014-80", apenas demonstra que todas essas autuações decorreram de uma mesma ação fiscal. A lavratura de diversos autos se deu exclusivamente pela necessidade de segregação dos diversos tributos lançados (PIS/COFINS, IPI, IRPJ e CSLL).

Ademais, ainda que os documentos iniciais que instruíram a lavratura dos Autos de Infração apresentem fundamentos exclusivos à legislação do IPI, como afirma as Recorrentes, a sua aplicabilidade aos tributos ora em discussão é matéria passível de resolução na análise do mérito.

Por fim, destaco que há nos presentes autos detalhado Relatório Fiscal (fls. 189519 a 189810), ou seja, de quase 300 laudas, que apontam a devida fundamentação do presente lançamento (PIS e COFINS), tendo sido assegurado aos Contribuintes a plena ciência do lançamento, tendo estes exercido a ampla defesa também com robusta e sólida defesa, acompanhada de documentação.

Pelo exposto, afasto a preliminar de nulidade do lançamento por suposta utilização indevida de prova emprestada.

Nulidade dos Autos de Infração – A desconconsideração da personalidade jurídica

Quanto à desconconsideração da personalidade jurídica, entendo que trata-se de matéria a ser apreciada no mérito do presente Recurso Voluntário.

Na hipótese dos autos, discute-se não a desconconsideração da personalidade jurídica por si, mas a alegação de prática de atos fraudulentos pelas Contribuintes, tendo agido a Fiscalização em conformidade com o parágrafo único do art. 116 do CTN:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

(...)

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Assim, em sede de preliminar, não se verifica qualquer nulidade do lançamento em razão dos atos de desconconsideração de negócios ou mesmo da personalidade jurídica, devidamente fundamentados e combatidos pelas Recorrentes.

IV. MÉRITO: A INEXISTÊNCIA DE SIMULAÇÃO, FRAUDE OU CONFUSÃO PATRIMONIAL NAS OPERAÇÕES ENTRE A UBI E A UBR

A. Alegações constantes do TVF (repetidas no V. Acórdão recorrido)

B. Segregação de atividades industriais e comerciais

B.1. Segregação em âmbito global – estratégia mundial de supply chain do Grupo Unilever

B.2. Segregação de atividades industriais e comerciais no Brasil

C. Empregados registrados exclusivamente na área de Comércio Exterior e compartilhamento de empregados na mesma jornada

D. Contratos de Gestão de Pagamentos e Recebimentos

E. Fornecimento de produtos à UBR

F. Parecer do Professor Tavares Guerreiro

G. Centros de distribuição

G.1. Uso exclusivo do depósito fechado pela UBI

G.2. Da possibilidade de uso compartilhado de um depósito fechado

G.3. Manutenção de estabelecimentos diversos no mesmo prédio

G.4 Empregados e operações

G.5. Emissão de notas fiscais

H. Existência de margem de lucro

I. Inexistência de simulação ou fraude fiscal no caso dos autos

J. Legislação e precedentes sobre simulação ou fraude

L. Inexistência de ilegalidade na coordenação de atividades

V. REGULARIDADE DA APURAÇÃO E RECOLHIMENTO DO PIS E DA COFINS MONOFÁSICOS NAS OPERAÇÕES ENTRE AS RECORRENTES

B. Formação da base de cálculo do PIS e da COFINS “monofásicos”

C. Inexistência de regra de preço ou valor tributável mínimo na legislação do PIS e da COFINS

No tópico de mérito e seus diversos sub-tópicos as Contribuintes discorrem acerca de cada um dos aspectos considerados pela Fiscalização para caracterizar como fraude a operação societária realizada entre as Contribuintes. Serão analisados em conjunto nessa decisão.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento assim resumiu a controvérsia:

Em apertada síntese podemos dizer que a fiscalização apurou que a Unilever Brasil Industrial Ltda. e a Unilever Brasil figuravam no plano fático como respectivamente matriz e filial, e não como empresas distintas. Verificou-se a prática de simulação com o objetivo de evadir tributos e contribuições federais. Isso se deveu ao levantamento de elementos que levaram a concluir que a unidade industrial não teria receitas próprias, sendo financiada em suas atividades operacionais

pela Unilever Brasil, sendo a política de preços dos produtos saídos do estabelecimento fiscalizado competência da direção do grupo econômico, no comando da Unilever Brasil. São citadas pela fiscalização diversas situações em que se procurava dar uma **aparência**, enquanto a **realidade** seria outra.

O objetivo dos interessados seria de suprimir tributos/contribuições através da falsidade na prestação de informações em declarações obrigatórias – DIPJ, GFIP – e em notas fiscais de importação e de saídas emitidas pelo estabelecimento industrial. No TVF observou-se também a criação artificial de “acordos de fornecimento” para dar a aparência de que existiam negociações comerciais e operações de compra e venda. Inexistiam as operações comerciais entre a Unilever Brasil Higiene Pessoal e Limpeza Ltda. (incorporada pela UBI) e a própria UBI (Unilever Brasil Industrial Ltda.) – não haviam pagamentos nas saídas dos produtos. Outras infrações foram verificadas levando a glosas de créditos, como, por exemplo, em função das devoluções não comprovadas.

Pois bem. A questão relativa ao chamando planejamento tributário é assaz debatida no direito tributário. O que se pode afirmar, já de início, é que tal tema não pode merecer a interpretação preconceituosa que a Fiscalização aplicou. A conduta de planejar as operações a serem realizadas por uma determinada pessoa jurídica, é inerente - e até mesmo essencial - à boa condução empresarial.

Com efeito, pode-se afirmar que existe uma linha tênue entre as práticas que visam à economia tributária como boa prática empresarial, e aqueles que tem por intuito, lesionar, causar danos ao erário. É a diferença que comumente se faz entre elisão (lícita) e evasão (ilícita).

Inicialmente, observa-se que a fundamentação central da autuação para afirmar ter ocorrido fraude e simulação é o fato de as empresas industrial e comercial serem integrantes de um mesmo grupo econômico. Quanto à existência de Grupo econômico entre as empresas autuadas, isso é evidente e não se questiona. Todavia, tanto a Fiscalização quanto a DRJ parecem tratar a simples existência de grupo econômico como comprovação cabal de fraude ou má-fé, de exercício de ações coordenadas com o fim exclusivo de economia de tributo e fraude à administração tributária.

Parte-se do pressuposto de que, sendo as empresas ligadas, não seria justificável a sua separação, podendo, ou melhor, devendo todas elas funcionarem sob uma única composição societária.

Ora, tal compreensão não é consentânea com a realidade social, econômica e jurídica hoje vigente, não apenas em âmbito nacional, como internacional, com o cenário da economia globalizada e profissionalização empresarial.

A visão manifestada pela fiscalização se adequava a cenários existentes ainda no século XX, onde era comum a confusão de grupos empresariais com grupos familiares, onde a profissionalização das empresas era insipiente, ainda predominada, como dito, por negócios familiares quando, de fato, um pequeno grupo de pessoas detinha controle absoluto sobre as mais diversas atividades. Ocorre que não é essa a realidade que ora se apresenta.

Esse posicionamento é exatamente o mesmo que manifestei por ocasião do julgamento do processo nº 16561.720182/2012-65, Acórdão nº 3201-003.444, contudo, naquela oportunidade, validando o entendimento fiscal:

O Direito Tributário não admite, na atualidade, interpretações estanques, dissociadas da realidade econômica, social e política. A moderna doutrina tributária, no que vem acompanhada pela jurisprudência dos Tribunais Superiores, não mais admite que a obrigação tributária seja parametrizada por conceitos imutáveis.

A interpretação do direito tributário, à exemplo do que se verifica na interpretação conforme a constituição e na própria mutação constitucional, deve acompanhar a evolução dos paradigmas sociais e econômicos.

Na hipótese específica dos autos, um conceito de natureza econômica forjado em 1850 pelo já revogado Código Comercial Brasileiro, por óbvio, jamais poderá ser interpretado da mesma forma quase 2 séculos depois.

Como já tive oportunidade de me manifestar, em junho de 2016, no sentido de que a autoridade tributária não pode desprezar a realidade negocial, ao não reconhecer a existência de uma modalidade contratual amplamente praticada no mercado nacional e internacional para fins de exigência tributária (Acórdão nº 3201-002.227), reafirmo que também o contribuinte não pode pretender afastar essa mesma realidade para fins de se eximir da obrigação tributária.

É a própria realidade mercadológica da Recorrente que inviabiliza restringir o conceito de praça comercial a um único município. Seus produtos são comercializados em todo o país (e mesmo internacionalmente), independentemente da sua presença física nos municípios, sendo seus produtos claramente individualizados e definíveis, e sem variações de valor.

Não se trata de negar primazia ao princípio da legalidade tributária, mas, sim, de interpretar a norma tributária em consonância com a realidade social, política e econômica. E, na atual realidade, de economia globalizada, limitar o conceito de "praça comercial" de um comerciante de alcance internacional, às barreiras geográficas de um único município, significa corromper o próprio conceito normativo.

(Declaração de Voto)

Os grandes grupos econômicos, com abrangência internacional, como é o caso da Recorrente, são hoje realidade. São grupos de empresas dedicadas a uma ou mais atividades e que, por esta razão, criam e mantêm empresas especializadas por setor de atuação ou de produção. Essa formação é pública, notória, documentada, registrada e absolutamente legal. Não há qualquer ilegalidade (ou mesmo imoralidade) na existência de tais grupos.

Assim, a comprovada existência de grupo econômico, com o compartilhamento de diretores, unificação e centralização de procedimentos e de fornecedores, por exemplo, não é fato apto a ensejar qualquer indício de fraude ou simulação, como

Processo nº 10830.726910/2014-19
Acórdão n.º 3201-003.930

S3-C2T1
Fl. 286.789

pretendeu a Fiscalização ao listar, exaustivamente, as dados societários e os representantes comuns das empresas como prova incontestável de conluio.

Encerrando este aspecto vale salientar que a legitimidade da estrutura societária utilizada já restou chancelada por este Conselho, em decisão transitada em julgado:

DF CARF MF

Fl. 5401

S3-C4T3
Fl. 5.401



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

Processo n° 19515.001905/2004-67
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 3403-002.519 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de outubro de 2013
Matéria PIS MONOFÁSICO
Recorrentes UNILEVER BRASIL LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

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

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

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

Recurso voluntário provido. Recurso de ofício prejudicado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Alexandre Kern, que apresentou declaração de voto.

(assinado digitalmente)
Antonio Carlos Atulim - Presidente

(assinado digitalmente)
Ivan Allegretti - Relator

Desse modo, entendo que não assiste razão à Fiscalização ao chancelar como planejamento abusivo a segregação das atividades entre empresas industrial e comercial.

Em que pese a diversidade de argumentos da Fiscalização no sentido de defender a ocorrência de abuso por parte das Contribuintes e também a substância dos diversos argumentos de defesa, tenho que os ora expostos são suficientes para dirimir a questão, permitindo-me, assim, não mais me alongar em cada um dos filigranas existentes.

Feita tal colocação, entendo que para a solução da lide, se faz necessário fixar algumas premissas:

(i) Os elementos constantes dos autos demonstram que o valor de venda praticado pela unidade industrial era bastante irrisório em face do valor do bem no mento da sua colocação no mercado (preço do industrial cerca de 3 vezes inferior ao preço do comercial, tendo sido demonstrado "prejuízo" na revenda de produtos importados).

A prática de preços reduzidos, contudo, não foi feita de forma escusa. As operações eram legitimamente realizadas e declaradas à Fiscalização.

Obviamente que, em se tratando de empresas interligadas, a ausência de lucro pela industrial na venda de produtos para a comercial é negocialmente justificável. Contudo, considerando que o baixo custo de venda reduz significativamente a base de cálculo das contribuições devidas pelo regime monofásico, tal prática merece censura.

(ii) A Fiscalização agiu de forma legítima ao fiscalizar o preço de venda das mercadorias, o que significa, na hipótese dos autos, verificar a composição da base de cálculo do PIS e da COFINS para os produtos sujeitos ao regime monofásico.

(iii) A Fiscalização afirma que para as operações em exame - venda de produtos no regime monofásico - as empresas industrial e comercial agiram não como empresas independentes, mas como "matriz ou filial", que, nas hipóteses específicas, o estabelecimento comercial figurou como mero armazém das mercadorias. Contudo, não efetuou a desconsideração da personalidade jurídica do estabelecimento comercial, já que todas as demais operações realizadas com produtos não sujeitos ao regime monofásico não foram questionadas. O que houve foi a desconsideração no negócio jurídico de compra e venda de produtos sujeitos ao regime monofásico, em face da demonstração de que os valores foram artificialmente fixados.

(iv) Fixado que as Contribuintes incorreram em redução indevida da base de cálculo do PIS e da COFINS ao dar saída a produtos sujeitos ao regime monofásico em valores irrisórios, a Fiscalização se tornou autorizada a rever a base de cálculo adotada.

Assim, com base nas premissas obtidas pelo exame dos autos, tenho que a legalidade do lançamento deve ser analisada em face do procedimento utilizado pela Fiscalização ao estabelecer a base de cálculo tributável.

Não há dúvida de que a base de cálculo adotada pela Fiscalização é a receita final obtida pela empresa comercial com a venda dos produtos industrializados.

Então o questionamento que se faz é: poderia a Fiscalização eleger essa base de cálculo?

Com efeito, nos termos da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, a base de cálculo do PIS e da Cofins no regime monofásico é o **faturamento** da pessoa jurídica **industrial**.

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, exceto na posição 33.06; 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, exceto 3401.11.90 Ex 01; 3401.20.10; e 9603.21.00; todos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011, serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas: (Redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013)

~~I – dois inteiros e dois décimos por cento e dez inteiros e três décimos por cento, incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda dos produtos referidos nocaput;~~

~~I – incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de: ((Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)~~

~~I – incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de: (Redação dada pela Medida Provisória nº 609, de 2013)~~

I – incidentes sobre a **receita bruta** decorrente da venda de: ((Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Medida Provisória nº 609, de 2013)

a) produtos farmacêuticos classificados nas posições 30.01, 30.03, exceto no código 3003.90.56, 30.04, exceto no código 3004.90.46, 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: 2,1% (dois inteiros e um décimo por cento) e 9,9% (nove inteiros e nove décimos por cento); (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

~~b) produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, classificados nas posições 33.03 a 33.07 e nos códigos 3401.11.90, 3401.20.10 e 96.03.21.00: 2,2% (dois inteiros e dois décimos por cento) e 10,3% (dez inteiros e três décimos por cento); (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)~~

~~b) produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, classificados nas posições 33.03 a 33.07, exceto na posição 33.06, e nos códigos 3401.11.90, exceto 3401.11.90 Ex 01, 3401.20.10 e 96.03.21.00: 2,2% (dois inteiros e dois décimos por cento) e 10,3% (dez inteiros e três décimos por cento); e (Redação dada pela Medida Provisória nº 609, de 2013)~~

b) produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, classificados nas posições 33.03 a 33.07, exceto na posição 33.06, e nos códigos 3401.11.90, exceto 3401.11.90 Ex 01, 3401.20.10 e 96.03.21.00: 2,2% (dois inteiros e dois décimos por cento) e 10,3% (dez inteiros e três décimos por cento); e (Redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013)

II – sessenta e cinco centésimos por cento e três por cento, incidentes sobre a receita bruta decorrente das demais atividades.

§ 1º Para os fins desta Lei, aplica-se o conceito de industrialização estabelecido na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI.

§ 2º O Poder Executivo poderá, nas hipóteses e condições que estabelecer, excluir, da incidência de que trata o inciso I, produtos indicados no caput, exceto os classificados na posição 3004.

§ 3º Na hipótese do § 2º, aplica-se, em relação à receita bruta decorrente da venda dos produtos excluídos, as alíquotas estabelecidas no inciso II.

Ou seja, o PIS e a COFINS do regime monofásico são devidas exclusivamente por industrial, e tem como base de cálculo a sua receita bruta.

A Contribuinte industrial corretamente utilizou a sua receita bruta como base de cálculo. Ou seja, não se verifica, aqui, como ocorre, por exemplo, na legislação do IPI ao estabelecer o Valor Tributável Mínimo, qualquer fórmula para se chegar ao valor da mercadoria. É a receita bruta pura e simplesmente.

De igual modo, não se trata de situação de "omissão de receita", ou, no caso, omissão de faturamento. Não há qualquer alegação ou indício de que o estabelecimento industrial teria recebido qualquer ingresso além do valor de venda declarado.

O que ocorreu é que a Fiscalização afirma que o valor da receita bruta obtido era irreal, maquiado, artificialmente reduzido (ou seja como se queira definir). Ao concluir desse modo, competiria, evidentemente, apontar o correto valor de receita, mas sem perder de vista que esta receita é do estabelecimento industrial.

Assim, para se definir de qual forma deverá ser estabelecida a base de cálculo real do PIS e COFINS monofásico, socorre-se ao Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002, que "regulamenta a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins devidas pelas pessoas jurídicas em geral":

*Art. 91. Verificada a omissão de receita **ou a necessidade de seu arbitramento**, a autoridade tributária determinará o valor das contribuições, dos acréscimos a serem lançados, em conformidade com a legislação do Imposto de Renda (Lei nº8.212, de 1991, art. 33, **capute** §§ 3º e 6º, Lei Complementar nº70, de 1991, art. 10, parágrafo único, Lei nº9.715, de 1998, arts. 9º e 11, e Lei nº9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 24).*

Com efeito, tal imposição se extrai do próprio Código Tributário Nacional:

*Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou **tome em consideração, o valor ou o preço de bens**, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, **mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os***

***esclarecimentos prestados**, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.*

Assim, nos termos da legislação pertinente, caso a base de cálculo declarada não mereça fé - que é, a meu ver, justamente a conclusão fiscal - deveria ter sido realizado o regular procedimento de arbitramento, demonstrando qual composição de base de cálculo pelo industrial seria correta.

Ocorre que não foi esse o fundamento no qual se centrou a Fiscalização ao efetuar o lançamento. Optou o Agente Fiscal por "desconsiderar" o negócio jurídico da compra e venda, ainda que este tenha ocorrido dentro da legalidade, e simplesmente aplicar o valor de venda do comercial, subvertendo a definição legal de contribuinte (industrial) e base de cálculo (venda pelo industrial).

Assim, entendo, com base nos dispositivos acima, que o que fez a Fiscalização, em última análise, foi um verdadeiro arbitramento da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Ao proceder desse modo, a meu ver, a Fiscalização acabou por alcançar uma base de cálculo "superfaturada". Ou seja, sai do extremo do "subfaturamento" para o extremo oposto do "superfaturamento". Digo que há superfaturamento porque o preço praticado pelo comercial considera, na sua composição, custos exclusivos da atividade comercial, como, por exemplo, a publicidade e a distribuição, sendo que, como dito, pela interpretação do texto legal, a base de cálculo deve compreender apenas os custos da industrialização. Não há dúvida de que a base de cálculo utilizada pela Fiscalização engloba custos além da industrialização.

E mais do que isso, como dito, a Fiscalização não efetuou o arbitramento consoante exigências legais para tanto, que, no caso, seriam exatamente aquelas estabelecidas pela legislação do Imposto de Renda.

Pelas razões expostas, percebe-se que, ainda que censurável os preços praticados pelo estabelecimento industrial e, conseqüentemente, da base de cálculo do PIS e da COFINS, falhou a Fiscalização ao efetuar o lançamento, uma vez que não utilizou o procedimento legal de arbitramento, fixando base de cálculo sem qualquer respaldo legal aplicável às contribuições em exame.

Assim, deve ser provido o Recurso Voluntário para cancelar o lançamento fiscal efetuado em inobservância à legislação tributária.

Ilegitimidade da UBR para figurar como autuada solidária

A solidariedade da UBR, empresa comercial, foi fundamentada no art. 124, inciso I do CTN:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

(...)”

Entendo que a solidariedade foi corretamente aplicada. A UBR era a única destinatária das mercadorias industrializadas pela UBI e, portanto, beneficiária direta da redução da base de cálculo praticada.

Nesse ponto, portanto, não merece acolhida o pleito recursal das contribuintes.

A exclusão das devoluções da base de cálculo do PIS e da COFINS

Como exposto anteriormente, houve negativa de provimento ao Recurso de Ofício, reconhecendo a necessidade de exclusão das parcelas relativas à Notas Fiscais canceladas no cálculo do PIS e da COFINS.

DEVOLUÇÕES DOS CLIENTES PARA A UBR

Não obstante, a Fiscalização não concordou em excluir da base de cálculo também as Notas Fiscais canceladas, entendendo que não existe previsão legal para tanto. Ainda afirmam que tais devoluções apenas poderiam ser utilizadas pelas Contribuintes na forma de crédito. Desse modo, manteve na base de cálculo da apuração do PIS e da COFINS a integralidade dos valores correspondentes à devolução de mercadorias.

Veja-se o acórdão recorrido:

*Nesse ponto, a legislação tributária prevê, segundo o disposto no inciso VIII, artigo 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que do valor a pagar a título de PIS e COFINS, **a pessoa jurídica poderá descontar créditos referentes a bens recebidos em devolução. O crédito será determinado mediante a aplicação das alíquotas incidentes na venda sobre o valor ou unidade de medida, conforme o caso, dos produtos vendidos e depois devolvidos no mês.***

Todavia, a despeito de reconhecer que as mercadorias recebidas em devolução devem gerar crédito na apuração do PIS e da COFINS, não efetuou o devido reajustamento dos valores lançados, limitando-se a incluir o valor das devoluções como receita tributável.

Entendo que não andou bem a Fiscalização ao proceder desse modo. Uma vez verificado que as Contribuintes receberam mercadorias em devolução e, uma vez chancelados que a legislação autoriza o desconto de créditos relativamente a tais devoluções, a Fiscalização deveria ter promovido o devido ajuste.

É o que determina a Solução de Consulta Interna COFIS nº 24 de 28 de agosto de 2007:

***ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS***

A autoridade fiscal deve aproveitar de ofício os créditos da não-cumulatividade da Cofins sempre que verificar a existência de saldo desses créditos no período em que ficar evidenciada infração à legislação da aludida contribuição, exceto quando tais créditos estiverem vinculados a Pedido de Ressarcimento (PER) ou Compensação (DCOMP)

pendente de verificação, hipótese em que a autoridade fiscal que constatar infração à legislação das aludidas contribuições não deve aproveitá-los de ofício.

O aproveitamento de ofício de que trata o parágrafo anterior deve ser efetivado independentemente de o crédito ter sido originado no próprio período em que ficar evidenciada infração à legislação, ou em período anterior.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

A autoridade fiscal deve aproveitar de ofício os créditos da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep sempre que verificar a existência de saldo desses créditos no período em que ficar evidenciada infração à legislação da aludida contribuição, exceto quando tais créditos estiverem vinculados a Pedido de Ressarcimento (PER) ou Compensação (DCOMP) pendente de verificação, hipótese em que a autoridade fiscal que constatar infração à legislação das aludidas contribuições não deve aproveitá-los de ofício.

O aproveitamento de ofício de que trata o parágrafo anterior deve ser efetivado independentemente de o crédito ter sido originado no próprio período em que ficar evidenciada infração à legislação, ou em período anterior.

Nesse mesmo tópico, as contribuintes ainda alegam que houve erro nos cálculos efetuados pela Fiscalização, uma vez que deixou de considerar as devoluções de mercadorias de NCM 3306, afirmando que estas estavam sujeitas ao regime monofásico à época dos fatos geradores. A exclusão destas do regime monofásico apenas ocorreu com a edição da Medida Provisória nº 609/2013, convertida na Lei nº 12.839/2013:

Art. 1.º 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 3003, 3004, ~~3303 a 3307~~, e nos códigos 3401.11.90, 3401.20.10 e 96.03.21.00, todos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados — TIPI, aprovada pelo Decreto nº 2.092, de 10 de dezembro de 1996, serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas: (Vide Medida Provisória nº 41, de 2002)

Art. 1.º 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: (Redação dada pela Lei nº 10.548, de 2002)~~

~~Art.1ª 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, exceto na posição 33.06, 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, exceto 3401.11.90 Ex 01, 3401.20.10 e 9603.21.00, todos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011, serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas: (Redação dada pela Medida Provisória nº 609, de 2013)~~

Art. 1ª 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, exceto na posição 33.06; 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, exceto 3401.11.90 Ex 01; 3401.20.10; e 9603.21.00; todos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011, serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas: (Redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013)

Observa-se que este equívoco vem sendo arguido pelas Contribuintes desde a realização da diligência solicitada pela DRJ, conforme se verifica pelo seguinte trecho do acórdão recorrido:

Esse tópico também foi objeto de diligência. Na manifestação complementar dos interessados após a realização da diligência comentam as duas situações – devoluções e vendas canceladas. Sobre as devoluções, em que pese a falta de previsão legal, defendem que as mesmas deveriam ser excluídas das receitas de

vendas. No tocante a diferença encontrada entre o apurado pela fiscalização e o que foi encontrado pelos impugnantes relativamente ao valor do montante das exclusões, apontam que seria devido à exclusão pelo Fisco dos produtos classificados no NCM 3306. Comentam que tais produtos somente teriam sido excluídos de alíquotas concentradas através da Lei nº 12.839/2013. Sobre as vendas canceladas discorrem que a fiscalização não explicitaria a diferença entre os valores que encontrou em comparação com o informado pelos impugnantes, o que ensejaria a nulidade da glosa nessa parte do valor informado.

Não obstante, a decisão recorrida não se manifestou quanto a esse aspecto.

Por entender que tal omissão não acarreta danos ao julgamento, tratando-se de nulidade superável, analiso o pleito das Recorrentes.

Com efeito, assiste razão às Contribuintes. Como comprovado pelo excerto legal acima transcrito, as mercadorias de NCM 3306 estavam sujeitas ao regime monofásico à época dos fatos geradores. Desse modo, a devolução respectiva deverá ser considerada pela Fiscalização, nos termos acima expostos, na condição de créditos passíveis de apropriação.

Impossibilidade de exigência de multas da empresa sucessora

O presente Auto de Infração foi lavrado em face da empresa sucessora **UNILEVER BRASIL INDUSTRIAL LTDA** (01.615.814/0001-01), como contribuinte principal, na condição de sucessora de **UNILEVER BRASIL HIGIENE PESSOAL E LIMPEZA LTDA.** (CNPJ 03.085.759/0001-02). Parte dos fatos geradores ocorreram anteriormente ao evento de sucessão, razão pela qual as Contribuintes requerem o afastamento da multa correspondente aos eventos ocorridos anteriormente à sucessão, nos termos do art. 132 do CTN.

Sem mais me alongar no já extenso voto, registro que a matéria já se encontra sumulada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça:

Súmula n.º 544

Na hipótese de sucessão empresarial, a responsabilidade da sucessora abrange não apenas os tributos devidos pela sucedida, mas também as multas moratórias ou punitivas referentes a fatos geradores ocorridos até a data da sucessão.

(Súmula 554, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/12/2015, DJe 15/12/2015)

Desse modo, não deve ser provido o Recurso Voluntário nesse aspecto.

Multas agravadas de 150%: inexistência de fraude ou simulação

Foi aplicada às Contribuintes Multa **Qualificada** de 150% por entender a Fiscalização que teria ocorrido fraude. Citando jurisprudência desta Corte, as Contribuintes afirma que, não tendo ocorrido dolo por parte das Contribuintes, sendo típica hipótese de divergência acerca da interpretação da legislação tributária, não há falar na aplicação da multa qualificada 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 às Contribuintes. 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. As Recorrentes atuaram 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, as Contribuintes declararam e recolheram os tributos na forma que entendiam devidas, consoante a regra legal aplicada. Ainda que a Fiscalização pretenda questionar as operações realizadas pelas Contribuintes - 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 das Contribuintes, tratando-se de típica hipótese de mera divergência quanto à interpretação da legislação tributária, deve ser afastada a multa qualificada.

Por conseguinte, deverá ser aplicado, quanto à decadência, o prazo previsto no art. 150, §4º do CTN.

Não incidência de juros sobre as multas aplicadas

Conforme reiterados julgados por mim preferidos, entendo não ser cabível a cobrança de juros sobre a multa de ofício, uma vez que esta detém caráter punitivo e não tributário.

CONCLUSÃO:**NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício. (vencedor)**

CONHECER PARCIALMENTE o Recurso Voluntário, deixando de conhecer o Recurso no que toca à exclusão do ICMS das bases de cálculo do PIS e da COFINS, devendo tal parcela do crédito tributário ser vinculada às decisões judiciais finais proferidas nos autos dos Mandados de Segurança nº 2006.61.05.013123-3 e 0022393-20.2006.4.03.6100. **(vencedor)**

Na parte conhecida do **Recurso Voluntário**, voto por dar **PROVIMENTO**, passando a analisar cada um dos tópicos de defesa apresentados:

1. Cancelar a multa de ofício lançada relativa à parcela do ICMS incluída na base de cálculo do PIS e da COFINS, para os fatos geradores ocorridos entre jul/10 a dez/10; **(vencedor)**

2. Reconhecer a decadência parcial, nos termos do art. 150, §4º do CTN, uma vez que os tributos foram declarados e recolhidos pelas Recorrentes, e não restou configurada fraude, restando decaídos os fatos geradores ocorridos entre janeiro e novembro de 2009; **(vencedor)**

3. Rejeitar a preliminar de nulidade suscitada relativamente à alegada incompetência da DRF de Campinas para fiscalizar e autuar as Contribuintes; **(vencedor)**

4. Rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento por suposta utilização indevida de prova emprestada; **(vencedor)**

5. Rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento em razão dos atos de desconsideração de negócios / personalidade jurídica; **(vencedor)**

6. Cancelar o lançamento tributário em virtude da apuração irregular da base de cálculo do PIS e da COFINS; **(vencido)**

7. Manter a responsabilidade solidária da UBR; **(vencedor)**

8. Reconhecer o direito à apropriação dos créditos de PIS e COFINS correspondentes à devolução de mercadorias, inclusive aquelas classificadas no NCM 3306. **(vencedor)**

9. Manter a cobrança da multa da empresa Sucessora, pelos fatos geradores praticados pela empresa sucedida, relativamente aos fatos geradores ocorridos anteriormente à sucessão, nos termos da Súmula STJ nº 554. **(vencedor)**

10. Afastar a qualificação da multa de ofício, mantendo o percentual de 75%. **(vencedor)**

11. Afastar a cobrança dos juros sobre a multa de ofício. **(vencido)**

É como voto.

Tatiana Josefovicz Belisário

Voto Vencedor

Conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo - Redator Designado.

Atendidos aos requisitos de admissibilidade, toma-se conhecimento do Recurso Voluntário e das contrarrazões ao Recurso Voluntário apresentado pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

O litígio cuida de Auto de Infração (AI), e-fls. 189.812 a 189.839, relativo às contribuições do PIS e da COFINS, com multa de ofício qualificada e juros de mora.

De forma resumida, a fiscalização alega que as empresas(a) Unilever Brasil Industrial Ltda (importadora e industrial) e (b) Unilever Brasil (comercial) atuavam no mercado como empresas vinculadas, respectivamente como matriz e filial, e não como empresas independentes em condições de livre mercado. Segundo a fiscalização, as referidas empresas realizavam transações comerciais com o objetivo de evadir tributos e contribuições federais.

A relatora, Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, após análise do caso proferiu seu voto com as seguintes conclusões:

NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício.

CONHECER PARCIALMENTE o Recurso Voluntário, deixando de conhecer o Recurso no que toca à exclusão do ICMS das bases de cálculo do PIS e da COFINS, devendo tal parcela do crédito tributário ser vinculada às decisões judiciais finais proferidas nos autos dos Mandados de Segurança nº 2006.61.05.013123-3 e 0022393-20.2006.4.03.6100. (vencedor)

Na parte conhecida do Recurso Voluntário, voto por dar PROVIMENTO, passando a analisar cada um dos tópicos de defesa apresentados:

- 1. Cancelar a multa de ofício lançada relativa à parcela do ICMS incluída na base de cálculo do PIS e da COFINS, para os fatos geradores ocorridos entre jul/10 a dez/10;*
- 2. Reconhecer a decadência parcial, nos termos do art. 150, §4º do CTN, uma vez que os tributos foram declarados e recolhidos pelas Recorrentes, e não restou configurada fraude, restando decaídos os fatos geradores ocorridos entre janeiro e novembro de 2009;*
- 3. Rejeitar a preliminar de nulidade suscitada relativamente à alegada incompetência da DRF de Campinas para fiscalizar e autuar as Contribuintes;*

4. *Rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento por suposta utilização indevida de prova emprestada;*
5. *Rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento em razão dos atos de desconsideração de negócios / personalidade jurídica;*
6. *Cancelar o lançamento tributário em virtude da apuração irregular da base de cálculo do PIS e da COFINS;*
7. *Manter a responsabilidade solidária da UBR;*
8. *Reconhecer o direito à apropriação dos créditos de PIS e COFINS correspondentes à devolução de mercadorias, inclusive aquelas classificadas no NCM 3306.*
9. *Manter a cobrança da multa da empresa Sucessora, pelos fatos geradores praticados pela empresa sucedida, relativamente aos fatos geradores ocorridos anteriormente à sucessão, nos termos da Súmula STJ nº 554.*
10. *Afastar a qualificação da multa de ofício, mantendo o percentual de 75%.*
11. *Afastar a cobrança dos juros sobre a multa de ofício.*

Inicialmente, como consta do voto da Conselheira Tatiana, cabe negar provimento ao Recurso de Ofício e conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, deixando de conhecer no mesmo apenas na parte que toca à exclusão do ICMS das bases de cálculo do PIS e da COFINS, em função da concomitância da matéria na esfera judicial.

Mérito

Na sequência, analisa-se o mérito, dos pontos que obtiveram provimento para relatar o voto vencedor.

a) Cancelar a multa de ofício relativa à parcela do ICMS incluída na base de cálculo do PIS/COFINS para os fatos geradores ocorridos entre julho a dezembro de 2010.

(Unanimidade)

A multa de ofício relativa à parcela do ICMS incluída na base de cálculo do PIS e da COFINS foi cancelada em razão da concomitância da matéria na esfera judicial.

Aplicação da Súmula CARF n.º 1 em razão da sua concomitância com os pedidos formulados em sede de Mandado de Segurança.

Súmula CARF n.º 1

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da

constante do processo judicial. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Pelo exposto, nos termos da Súmula CARF nº 1, deixou-se de conhecer o Recurso Voluntário no que toca à exclusão do ICMS das bases de cálculo do PIS e da COFINS, devendo tal parcela do crédito tributário ser vinculada às decisões judiciais finais proferidas nos autos dos Mandados de Segurança nº 2006.61.05.013123-3 e 0022393-20.2006.4.03.6100.

Por último, tendo em vista que não houve depósito judicial das quantias controvertidas em Mandado de Segurança, na hipótese de prolação de decisão judicial contrária ao contribuinte, os juros de mora serão devidos.

b) Reconhecer o direito à apropriação dos créditos do PIS e da COFINS correspondentes às notas fiscais de devolução de mercadorias, inclusive das mercadorias classificadas no NCM 3306.

(Unanimidade)

O direito à apropriação dos créditos do PIS e da COFINS correspondentes às notas fiscais de devolução de mercadorias foi reconhecido, inclusive aquele das mercadorias classificadas na NCM posição 3306.

c) Manter a exigência dos valores principais do PIS e da COFINS, excluídos os valores decaídos referentes ao período de janeiro a novembro de 2009

(Maioria de votos)

Manteve-se a exigência dos valores principais do PIS e da COFINS, excluídos apenas os valores decaídos referentes ao período de janeiro a novembro de 2009.

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

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

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

A fiscalização demonstrou que os preços praticados entre as entidades estavam abaixo dos valores aceitáveis no mercado. Em sua defesa, as entidades do grupo poderiam ter demonstrado que os preços praticados se assemelhavam a preços de terceiros. Poderiam também ter juntado documentação de que suas margens de lucro estavam conforme o mercado. Enfim, poderiam ter fartamente argumentado quanto ao preço praticado. Ao contrário, a defesa trouxe argumentos de reorganização societária que nada provam quanto a robustez dos preços praticados.

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

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

Finalmente, cabe esclarecer que a exclusão da fraude, levou ao reconhecimento de valores decaídos, referentes ao período de janeiro a novembro de 2009. Assim, ocorreu a decadência dos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a novembro de 2009, com base na aplicação do § 4º, do art. 150, do CTN, visto tratar-se de tributos sujeitos a lançamento por homologação.

d) Excluir a qualificação da multa de ofício

(Maioria de votos)

A qualificação da multa de ofício foi excluída por não restar configurada a conduta dolosa. A comprovação de fraude ou simulação exigiria mais do que o planejamento tributário que foi constatado pela fiscalização.

O colegiado entendeu que a afetação dos preços em função da vinculação entre as entidades, não constitui fraude ou simulação. A favor do sujeito passivo estão a prestação de informações contábeis e fiscais de forma regular. Logo, a divergência entre o sujeito passivo e a fiscalização quanto a operacionalização do planejamento tributário seriam insuficientes para caracterizar a fraude ou simulação.

Nesse sentido, cita-se jurisprudência da CSRF do CARF:

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. (CSRF - Acórdão n.º 9101-01.404 de 17/07/2012)

Deu-se provimento as razões do sujeito passivo, por entender não restar configurada a conduta dolosa, tratando-se de típica hipótese de mera divergência quanto à interpretação da legislação tributária.

Afasta-se a multa qualificada e, por conseguinte, aplica-se, quanto à decadência, o prazo previsto no art. 150, §4º do CTN.

e) Manter a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício

(Voto de qualidade)

Manteve-se a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Cita-se jurisprudência da CSRF do CARF:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. O crédito tributário, quer se refira a tributo, quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (CSRF 3ª Turma, Acórdão n.º 9303-006.245 do Processo 16561.720170/2013-11, de 24/01/2018)

Conclusão

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso de Ofício e conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, deixando de conhecer no mesmo apenas na parte que toca à exclusão do ICMS das bases de cálculo do PIS e da COFINS, em função da concomitância da matéria na esfera judicial.

No mérito, voto por:

a) Cancelar a multa de ofício relativa à parcela do ICMS incluída na base de cálculo do PIS/COFINS para os fatos geradores ocorridos entre julho a dezembro de 2010;

b) Reconhecer o direito à apropriação dos créditos do PIS e da COFINS correspondentes às notas fiscais de devolução de mercadorias, inclusive das mercadorias classificadas no NCM 3306;

c) Manter a exigência dos valores principais do PIS e da COFINS, excluídos apenas os valores decaídos referentes ao período de janeiro a novembro de 2009;

d) Excluir a qualificação da multa de ofício; e

e) Manter a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo

Declaração de Voto

Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira

Tem por finalidade esta declaração de voto explicitar os fundamentos para sustentar a autuação fiscal e a decisão recorrida.

Cumprando mencionar primeiramente as empresas que compõem o grupo Unilever e a forma em que participaram da reorganização societária e dos negócios do Grupo.

ELIDA POND'S INDUSTRIAL LTDA (**ELIDA**) - não realizou atividades

IGL INDUSTRIAL LTDA (**IGL**) - sucessora da ELIDA - iniciou atividade industrial em setembro/2001

UNILEVER BRASIL PRODUTOS DE TOUCADOR LTDA (**UBT**) - sucessora da IGL

UNILEVER BRASIL HIGIENE PESSOAL E LIMPEZA LTDA. (**UBHPL**) - sucessora da UBT - - atividade industrial

UNILEVER BRASIL INDUSTRIAL LTDA (**UBI**) -sucessora da UBHPL

UNILEVER BRASIL LTDA (**UBR**) - sócia majoritária e administradora das PJ anteriores - atividade comercial a partir de setembro/2001 - exerceu atividade industrial até agosto/2001

Elemento fundamental para entender a atuação fiscal é o modelo de negócio praticado antes e após o advento da Lei nº 10.147/2000, com a produção de efeitos a partir de 01/05/2001.

Modelo de negócio até agosto/2001: UBR industrializava e vendia produtos aos clientes

Modelo de negócio a partir de setembro/2001: UBI sucedeu PJ do grupo Unilever, com capital de R\$ 1.000 e sem operação até agosto de 2001, que teve aumento de capital de R\$ 149 milhões, principalmente em ativos imobilizados, efetuado pela UBR (sócia majoritária e administradora), e passou a industrializar. O produto industrializado era remetido para depósito fechado mas as NF consignavam "venda" para UBR, que os "revendia" a seus clientes"

Legislação: Até abril/2001 todas as receitas com vendas de produto industrializados e revendidos pelo grupo eram tributado pelo PIS e Cofins, em todas as fases da operação (Lei 9718/98). A partir de maio/2001 - as receitas com vendas da pessoa jurídica industrial ou importadora de alguns produtos de perfumaria, toucador e higiene pessoal passaram a sofrer incidência de PIS e Cofins concentrada nesta etapa (industrialização e importação). As demais operações - REVENDA - tiveram alíquotas reduzidas a zero.

Início a análise.

A *Unilever* aduz que a empresa industrial vende toda a sua produção à empresa comercial do Grupo e que os preços “*são negociados entre as Partes*”. O pagamento é realizado mediante compensações mútuas entre as pessoas jurídicas do grupo centrado em um conta corrente única dedicada ao encontro de débitos e créditos recíprocos.

O Fisco afirma que constatou que as operações de saída de produtos industrializados da UBI são remessas para depósito fechado que compartilha mesmas instalações de estabelecimento da UBR e não há pagamento pelos produtos transferidos. Assim, entende que a venda entre a UBI e UBR é simulada.

Entendo que a solução da lide deve superar a contemplação da verdade formal representada pela (i) constatação da constituição e existência de estabelecimentos e pessoas jurídicas do grupo Unilever, envolvidas na venda de produtos industrializados pela UBI para outra empresa do Grupo (e não diretamente ao cliente), (ii) verificação de que há notas fiscais mencionando venda e correspondente escrituração das saídas e da liquidação do pagamento mediante lançamento contábil.

A matéria exige análise minuciosa à vista de se tratar de grupo econômico em que o produto industrializado submetido ao regime de tributação monofásica - no qual apenas a saída da indústria sofre a incidência do PIS/Cofins, desonerando-se as demais operações - é "vendido" exclusivamente para empresa do Grupo, operação esta em que não há pagamento em qualquer forma convencional, mas a compensação de débitos e créditos mediante registros contábeis em conta corrente centralizado e sua entrega é em depósito fechado (para fins de armazenagem) que compartilha do mesmo espaço físico da empresa do grupo que realiza a venda para terceiros não interdependentes, por preço cerca de 03 (três) vezes superior ao consignado na nota fiscal de saída do estabelecimento industrial.

De pronto não se pode acusar a Unilever de planejamento tributário abusivo ou impor-lhe forma de negócio diversa daquela implementada. Seria preconceituoso apenas com a descrição do parágrafo anterior deduzir a prática da simulação.

De outra banda, cabe analisar as acusações fiscais que alega desnudar a verdadeira natureza da saída dos produtos da UBI para UBR de modo que foi eivada de artificialidade pois consubstanciada em uma transferência para depósito fechado e deste diretamente para cliente.

O novo e atual *modus operandi* está amparado em documentos emitidos e escrituração contábil-fiscal formalmente regulares. Certamente revela uma estrutura de negócios que fora meticulosamente reorganizada para se alcançar objetivos de planejamento tributário e eficiência empresarial, que podem - ou não - coincidir com a realidade fática das operações sujeitas à incidência de PIS e Cofins.

Analisa-se pois a forma de negócio empreendido, pesquisando os fundamentos que motivaram a alteração, a regularidade das operações frente à legislação tributária, a compatibilidade entre o negócio declarado e aquele revelado no procedimento fiscal para ao final concluir pela licitude ou ilicitude do planejamento tributário empreendido pela contribuinte.

1. A reorganização societária e dos negócios e as atividades das empresas do grupo Unilever

A estrutura de negócios (reorganização societária e dos negócios e o planejamento tributário) deve ser apreciada investigando as datas e atividades desenvolvidas pelas pessoas jurídicas que compõem o grupo Unilever tendo por comparação a data de publicação da Lei nº 10.147/2000, de 21/12/2000, mas com efeitos somente aos fatos geradores a partir de 01/05/2001¹, que instituiu a incidência monofásica na tributação de PIS e Cofins para a pessoa jurídica que industrializa ou importa produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal (classificados nas posições 33.03 a 33.07 e nos códigos 3401.11.90, 3401.20.10 e 96.03.21.00 da TIPI), 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 a Lei 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:

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.

Em síntese, até 30/04/2001 o PIS e Cofins sobre a receita bruta na venda ou revenda de produtos 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/importadora de produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal.

Como se verá a reorganização dos negócios da Unilever são posteriores à indigitada alteração legislativa.

A autuação fiscal recaiu sobre a incorporadora (UBI) da atuada (UBHPL), cuja denominação era IGL, nome este decorrente de alteração da pessoa jurídica ELIDA. Assim a análise da reorganização societária e dos negócios do grupo Unilever inicia-se a partir da constituição da Elida.

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](#))

A ELIDA, foi constituída em 01/03/1999, com capital social de apenas R\$ 1.000,00, tendo como sócia majoritária (99,9% das cotas) e administradora a UBR, e sede na Av. das Indústrias, 315, Parte – Vinhedo - SP.

A razão social da ELIDA foi alterada em abril/2001 para IGL. Após, em 01/09/2001, a cotista gerente, a UBR optou por separar seus negócios de conformidade com seus respectivos ramos e especialidades. Para tanto, realizou-se o aumento de capital da IGL, no valor de R\$ 149.678.105,00, integralizado pela UB por meio de bens, direitos e obrigações, que passou a ter como objeto a fabricação e comercialização de produtos mencionados no item "2" da Consolidação do Contrato Social . A administração da sociedade manteve-se a cargo da UB, que passou a possuir 149.678.104 da cotas, ou seja, 99,9999993%.

Em 24/08/2006, a IGL teve o nome empresarial alterado para UBT, que retornou, em 01/03/2007, para IGL. Finalmente, em 21/05/2007, houve nova alteração da denominação social, desta vez, para UBHPL, permanecendo até a incorporação pela UBI, em 01/07/2010, quando o estabelecimento até então inscrito no CNPJ sob nº 03.085.759/0001-02 transformou-se numa filial desta empresa e seu número de inscrição no CNPJ passou a ser 01.615.814/0064-87. (fls. 52.656/52.667).

A fiscalização apontou que as Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) da IGL (antiga ELIDA) referentes aos anos-calendário 1999, 2000 e 2001 demonstram que não houve movimento até agosto de 2001 (fls. 80.822/80.825).

Impende verificar as vendas desses mesmos produtos tributados pela sistemática monofásica do PIS e Cofins, antes e após a reorganização dos negócios do grupo Unilever.

A demonstração encontra-se à folha 189.746 do TVF, reproduzida, com a inclusão dos somatórios de valores:

Período	UBR fabricante e distribuidora e IGL sem movimento			
	Faturamento da UBR (limpeza e toucador)	Cofins Monofásica	Faturamento da IGL (limpeza e toucador)	Cofins
mai/01	112.439.212,00	11.581.238,84		
jun/01	129.174.783,84	13.305.002,74		
jul/01	123.660.385,84	12.737.019,74		
ago/01	144.058.636,23	14.838.039,53		
	509.333.017,91	52.461.300,85		

Período	IGL fabricante e UBR distribuidora			
	Faturamento da UBR (limpeza e toucador)	Cofins	Faturamento da IGL (limpeza e toucador)	Cofins Monofásica
set/01	150.320.747,92	0,00	62.645.353,37	6.452.471,40
out/01	156.260.644,43	0,00	87.592.998,48	9.022.078,84
nov/01	152.461.661,01	0,00	76.892.040,78	7.919.880,20
dez/01	169.621.010,57	0,00	79.191.788,20	8.156.754,18
	628.664.063,93		306.322.180,83	31.551.184,62

Nota-se que a industrialização e distribuição/venda dos produtos monofásicos era realizada pela UBR até o início da industrialização pela IGL (posteriormente IGHPL/UBI). Após a alteração, a IGL encarregou-se da industrialização e a UBR da comercialização com pessoas jurídicas não interdependentes (clientes - redes do varejo).

Salta aos olhos uma constatação de extrema relevância: o faturamento da indústria após efetivada a reorganização da produção (o início da fabricação pela IGL) decresceu cerca de 40% (R\$ 306.322.180,82 x R\$ 509.333.017,91) em relação ao período em que a industrialização era realizada pela UBR, e assim se manteve nos anos posteriores. De outra banda, a receita com revenda a terceiros efetuada exclusivamente pela UBR cresceu cerca de 23% (R\$ 628.621.010,57 x R\$ 509.333.017,91) no mesmo período.

Ora, somente duas explicações seriam possíveis: a primeira, sem qualquer base de sustentação na reorganização societária e dos negócios do Grupo ou explicação de ordem micro ou macroeconômica, o nível de atividade industrial caíra 40% a partir de setembro/2001; ou a segunda, plausível com as acusações fiscais de operações simuladas, o grupo transferiu a receita com clientes da indústria tributada pela Lei 10.147/2000, com efeitos práticos a partir de 01/05/2001, para o comércio, objetivando a redução de PIS e Cofins, e diga-se, plenamente alcançado à vista do aumento da receita de vendas do grupo com a contrapartida da redução da Cofins no período.

Atenta-se que a receita com vendas para clientes no período analisado aumentou cerca de 23%, (fato que por si só aniquila a tese da redução do nível industrial em 40%), porém, contrariando a lógica matemática e tributárias, a Cofins devida reduziu-se de 40% (R\$ 31.551.184,62 x R\$ 52.461.300,85), plenamente explicada pelo planejamento tributário e a reorganização societária e dos negócios.

Pode-se empreender outra análise que admitida como verdadeira derruiria toda a vantagem preconizada da reorganização societária e dos negócios: a de que os custos e despesas com o acréscimo da etapa de armazenagem e a "venda" da IGL para a UBR e posterior revenda efetuada por esta (UBR) foram repassados para seus cliente na ordem de 23%, representado por aumento de preços, sem o correspondente acréscimo de lucro.

Confrontada essa realidade de alteração nos negócios e assentada nas premissas alhures, entendo que exsurge como conclusão verdadeira a realidade de que (i) não houve declínio na atividade industrial, (ii) a redução da receita na venda da empresa industrial é fruto de planejamento tributário que visou a redução de tributos, mediante (iii) o acréscimo de uma pessoa jurídica dedicada à atividade industrial e outra, adquirente do mesmo grupo, exclusivamente revendedora para seus clientes.

Receio que seja prematura afirmar que somente a análise deste primeiro elemento da acusação fiscal seja prova de um planejamento tributário artificial que visou a redução de PIS e Cofins mediante a simulação na cadeia de negociação de uma pessoa jurídica exclusivamente revendedora de produtos sem a tributação dessas Contribuições.

Ressalta-se que a análise é um retrato limitado ao período em que houve o início dos efeitos da vigência da tributação concentrada na indústria e desoneração na revenda, de alguns produtos da Unilever. Afinal, o período fiscalizado é posterior - 01/01/2009 a 31/12/2010.

Entendo que as constatações a seguir sintetizadas não se tratam de mera coincidência: (i) a transformação da Elida em IGL (ativada operacionalmente somente após setembro/2001) com aumento de capital de R\$ 1.000,00 para R\$ 149.678.105,00, integralizado pela UB por meio de bens, direitos e obrigações, cujo objeto (da IGL) é a fabricação e comercialização de produtos industrializados, com venda exclusiva à controladora UBR, que passou a se dedicar exclusivamente à revenda a seus cliente; (ii) os efeitos da vigência da Lei nº 10.147/2000; e (iii) a redução dos preços dos produtos na transferência da IGL para UBR.

Portanto, por ora, assenta-se que esta realidade é forte indício de uma simulação nas operações de venda da industrial coma redução artificial dos preços dos produtos industrializados.

Os fatos narrados não foram presumidos, são constatações. Não se trata de invencionice da autoridade fiscal, estão todos suportados por documentos coligidos nestes autos ou trasladados de outros.

A análise isolada da reorganização societário e dos negócios após o início da tributação concentrada na indústria/importação de produtos de toucador e outros pode não levar às conclusões de arranjo simulado com fins meramente de economia de tributos, contudo, é de se contestar a reorganização sob um único enfoque: ainda que se pareça conclusão simplista e ausente de rigor técnico, não concebo motivo para não se realizar venda diretamente do industrial/importador para o cliente; ao passo que ao criar um "intermediário" dentro do próprio grupo econômico inevitavelmente custos e despesas com pessoal, administração, logística e imobilizados serão acrescentados.

A explicação pode-se ater à expressiva economia tributária na introdução na cadeia de venda uma pessoa jurídica que detém o comando do grupo e participa duplamente como fabricante-vendedor e comprador-cliente, interdependentes, o que desnaturaria completamente a operação de compra-venda, conferindo-lhe tão somente a natureza de mera transferência de produtos fabricados, transvertido de um venda que não teria ocorrida.

A continuidade desta análise haverá de melhor perquirir os fatos presentes na autuação fiscal e elucidar asa dúvidas suscitadas neste tópico para fins de confirmação, ou não, dos indícios apontados.

2 A negociação: contrato de compra-venda e pagamento

A inexistência de uma verdadeiro contrato de compra e venda

Suscita a fiscalização que o contribuinte intimado e reintimado não comprovou haver negociação: "O "Acordo de Fornecimento", apresentado quando solicitados os contratos de venda, foi forjado e apresentado à fiscalização. A afirmação da fiscalizada - de que o preço é **sempre resultante da aplicação do custo, acrescido dos valores de frete, despesas acessórias e impostos**" – somente confirma que não há negociação".

A política de definição de preço, imposta pela controladora, compõe apenas de seus elementos primários (custo, frete, despesa acessória e impostos) sequer com a previsão de margem de lucro, deixando ainda ausente outros componentes da definição do preço final.

Essa conduta evidencia a inexistência de liberalidade da UBI em ditar seu preço de venda, fato que revela elemento essencial no contrato de compra e venda - o preço determinado pelo vendedor.

A definição do valor a constar na nota fiscal de transferência (venda, no entender da contribuinte) não é arbítrio da UBI, mas sim da própria UBR - cotista majoritária e controladora das empresas do grupo Unilever -, situação que o Código civil impõe a nulidade do contrato de compra e venda:

“Art. 489. Nulo é o contrato de compra e venda, quando se deixa ao arbítrio exclusivo de uma das partes a fixação do preço.”

Falta também liberdade à UBI para efetuar venda direta aos clientes, que se realizada no mesmo nível de preço praticado com a interdependente traria imediata economia de custos e despesas incorridos na UBR, e indubitavelmente, teria um preço inferior, certamente muito mais competitivo e com maior lucro bruto.

Não é crível que a inserção de uma comercial atacadista entre a industrial e o cliente (grandes redes de supermercados, magazines e drogarias) tenha resultado maior lucratividade ao Grupo. Sob a ótica financeira da Unilever, o negócio é extremamente lucrativo não pela redução de custos de "intermediação" da UBR, mas sim pela majoração do preço do produto em relação à etapa UBI-UBR na revenda efetuada por esta a seus clientes.

Desnecessária maior expertise em negócio e finanças para concluir que a venda direta da UBI para seu cliente final reduziria os custos e despesas incorridos na etapa de transferência para UBR e desta para o cliente. São custos e despesas com pessoal, instalações, ativos, logística e outras mais. Contudo, é exatamente a inclusão dessa etapa, ao meu ver irrelevante, que permite a venda majorada em cerca de 3 vezes em relação aos custos de produção. Eis aí o despropósito da remessa da UBI para UBR.

O exame do acordo de fornecimento que implica a inexistência de um contrato regular de compra e venda e as conclusões obtidas acrescem-se aos indícios das "coincidências" entre os efeitos da vigência da Lei nº 10.147/2000 e a reorganização societária e dos negócios da Unilever, doravante apontando para uma simulação nas operações entre UBI e UBR.

Formação do preço e Pagamento

A determinação do PIS/Cofins tem como base de cálculo a receita da pessoa jurídica industrial, que primordialmente compõe-se do preço de venda de seus produtos fabricados e estes consignados nas respectivas notas fiscais de saída.

Desponta do procedimento fiscal que a reorganização societária e dos negócios do Grupo implicou a alteração na forma negocial, antes diretamente da pessoa jurídica industrial-comercial (UBR) para seus clientes (redes vajeristas), e após a indigitada alteração da legislação do PIS/Cofins, esta mesma empresa (UBR) passou a ser a exclusiva adquirente dos produtos da industrial IGL/UBHPL/UBI e revendedora para seus cliente (os

mesmos que adquiria da UBR quando exercia a dupla atividade de fabricante e comercial vendedora).

Este fato, a princípio contrário à lógica da eficiência financeira-econômica, permitiu no seu início (a partir de setembro/2001) aumento na receita da empresa comercial, redução dos tributos a pagar e a redução de cerca de 40% na receita da industrial, que passou a sofrer a incidência concentrada de alguns produtos fabricados.

Esta redução da receita bruta da pessoa jurídica industrial após a "majoração" na tributação de suas vendas pelo PIS/Cofins, implicou vários procedimentos fiscais nas empresas sujeitas à essa sistemática tributária, pois remanesce dúvidas quanto à realidade dos fatos: a queda das receitas com vendas foram acompanhadas da interposição de um "revendedor" na cadeia, com a peculiaridade de pertencer ao mesmo grupo econômico do industrial e "exercer" a atividade de atacadista, permitindo a venda da indústria-atacadista a preços extremamente inferiores em relação "revendas" atacadista-cliente final.

O fato é que, além da própria reorganização societária e dos negócios serem alvos de fiscalizações, o preço declarado na nota fiscal de venda da indústria para o atacadista do mesmo grupo, a efetiva transferência da propriedade, a entrega e o pagamento tornaram-se alvos de esmiuçada análise fiscal para verificação da realidade fática ou mera simulação.

Pois bem. A fiscalização solicitou da contribuinte (UBI) a apresentação de contrato de compra, a demonstração da realidade do preço de venda declarado e a comprovação dos pagamento pela UBR dos produtos saídos da UBHPL/UBI, em especial, os acordos de fornecimento, planilhas de formação de preços, contratos ou ajustes que tratam especificamente dos preços e suas condições de negociação entre as partes.

Após as respostas da intimada, constatou a fiscalização o que se segue sintetizado:

- A UBI afirma que, na formação do valor unitário dos produtos nacionais, considera apenas os custos dos insumos químicos e das embalagens (custo de fabricação), somados ao frete, às despesas acessórias e aos impostos.
- Condições de pagamento: 15 dias para produtos fabricados pela UBHPL
- Os pagamentos referentes às vendas de produtos acabados, de sua industrialização ou importação são feitos através das compensações entre as empresas, em contas correntes, conforme demonstrado pelos documentos anexos. Tais movimentações podem ser feitas através de lotes que contém várias notas fiscais numa mesma movimentação.
- Nos Acordos de Fornecimento consta que os preços serão negociados entre as Partes
- Não foram fornecidos os comprovantes de pagamento dos produtos "adquiridos" pois são inexistentes em razão do sistema de compensação de débitos e créditos recíprocos entre as empresas do Grupo; apenas as notas fiscais foram apresentadas
- O Acordo de Fornecimento é assinado pelas mesmas pessoas na condição simultânea de vendedor e comprador, sem a identificação dos seus signatários (fls. 1.131 e 1.134).

- A identificação dos signatários foi posterior no curso do procedimento fiscal, tendo a fiscalização constatado que um deles,
- Os fornecedores estrangeiros dos desodorantes formalmente importados pela indústria são pagos pela empresa-mãe.
- Os signatários, Antonio Fernando Conde e Milton Luis Nascimento Brandt, não constavam como diretores estatutários em nenhum dos Contratos Sociais das pessoas jurídicas contratantes e a aposição de suas assinaturas contrariavam o art. 10º do Contrato Social da UBR.

“ARTIGO 10º A Sociedade não estará obrigada em quaisquer contratos senão com as assinaturas de dois Diretores Estatutários ou de um Diretor Estatutário e de um procurador ou, ainda de dois procuradores, estes nomeados nos termos do Parágrafo Quarto abaixo.”

- O signatário Milton Luís Nascimento Brandt não constava no quadro de funcionário da UBR, conforme observado nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP, à época da celebração/assinatura do contrato.
- Por meio de oitiva pessoal, o sr. Milton Luís Nascimento Brandt informou que na data de celebração e assinatura do instrumento (01/02/2008 e 03/03/2008) encontrava-se ausente do País (retornou somente em julho/2008) e que não mantinha vínculos funcionais ou empregatícios com as empresas do grupo Unilever no Brasil nas datas constantes dos instrumentos
- Quanto ao sr. Antonio Fernando Conde, igualmente não era investido no cargo de diretor com poderes para assinar os instrumentos.

Acrescenta-se ao indício de reorganização societária e dos negócios com objetivos unicamente de redução de tributos mediante a simulação nas operações de venda da industrial coma redução artificial dos preços dos produtos industrializados as conclusões deste tópico de que inexistente na substância um contrato de compra e venda celebrado entre partes distintas, com a livre determinação do preço pelo vendedor.

Comprovou-se que o "Contrato de Fornecimento" foi artificialmente elaborado, assinado por duas pessoas físicas na condição simultânea de comprador e vendedor, sem poderes estatutários/contratuais firmar compromissos e representar ambas empresas - UBR e UBI-, tendo uma delas declarado não compor o quadro de diretoria ou funcional do Grupo no Brasil e que estava ausente do País na data de sua assinatura (retornou meses após). Além disso, não há a estipulação de preço das mercadorias pelo vendedor, pois se compõe de somatória de custos e despesas de fabricação; inexistente também a comprovação de pagamento no prazo de 15 dias conforme estipulado, eis que liquidado por lotes, mediante compensação de débitos e créditos recíprocos das empresas do Grupo, gerido pela UBR, como se verá adiante.

Contrato de empréstimos

A contribuinte insiste em afirmar que as aquisições pela UBR de produtos industrializados pela UBI não são pagos em dinheiro, mas sim através de contratos de empréstimos e, especialmente, por conta corrente gerido pela própria UBR no qual os débitos e créditos recíprocos das pessoas jurídicas pertencentes ao grupo são compensados entre si.

Informa que as operações registradas na conta contábil nº 13633104 (*CONTA CORRENTE UBR TOUCADOR X UBR*) referem-se aos contratos de *Gestão de Pagamentos e Recebimentos* firmados com a empresa UBR.

A fiscalização informa que na referida conta contábil a UBI registra os valores relativos a: Venda dos Produtos acabados entre coligadas; Transferência de despesas de serviço da área de Serviço Compartilhado e Corporativo Unilever ; Compartilhamento das despesas administrativas entre sites (ex: Restaurante em Valinhos, Vinhedo, venda de vapor maquinário, etc); Contrato Leasing operacional dos ativos fixos; Folha de Pagamento; Pagamento via caixa da Unilever aos Fornecedores de Matéria-Prima e diversos

Diante das declarações da UBR e UBI é inafastável a conclusão da Fiscalização de que a UBR é a financiadora das atividades operacionais da unidade industrial (UBI), que não detém autonomia financeira, pois seus dispêndios são suportados por aquela, inclusive fornecedores, matéria-prima e sua folha de pagamento do pessoal da indústria.

A situação revela a verdadeira natureza das empresas: a UBR, funciona como uma matriz que exerce o comando operacional, administrativo e financeiro; a UBI, é tal como uma filial, na qual é suprida financeiramente pela UBR (ou melhor, tem seus dispêndios pagos pela UBR) que arca com seus custos e despesas industriais (da UBI) para prover a "matriz" com o fornecimento de produto conforme o "Acordo de Fornecimento". Veja-se que as expressões utilizadas pelas empresas interdependentes são "fornecimento" (e não venda), "acordo" (e não contrato de compra e venda) e "compensação" (e não o binômio preço-pagamento).

Os registros contábeis relativos ao sistema de compensações do grupo

O exame dos contratos relacionados à empréstimos e conta corrente e dos registros contábeis das operações com produtos industrializados confirmam que a UBI não recebe qualquer pagamento em dinheiro ou forma assemelhada, mas lança em sua contabilidade um "direito" que será compensado com as obrigações contraídas com a controladora do grupo econômico.

Os compromissos financeiros da UBI são contabilizados pela UBR, que credita contas bancárias de sua titularidade, ao mesmo tempo em que diminuiu suas obrigações para com aquela. Observou a fiscalização que a UBR efetua o pagamento dos dispêndios da UBI e das demais empresas do grupo econômico; e, em todos os casos, abate este valor na conta corrente respectiva que mantém com cada uma das pessoas jurídicas.

Resumindo, a gestão de pagamentos *"significa que a UBR paga os compromissos contraídos das demais empresas do grupo perante terceiros. Assim, o*

pagamento de uma fatura da UBI é registrado como crédito do UBR e débito da UBI na conta-corrente que controla os pagamentos e recebimentos."

O arranjo do conta corrente único, centralizado e gerido pela UBR, os lançamentos contábeis que representam e substituem os pagamentos dos produtos fornecidos à UBR pela UBI, acrescidos dos pagamentos (pela UBR) dos custos e despesas da UBI aos seus credores denotam um sistema complexo que impossibilitou a correlação das notas fiscais de saídas em remessas com os respectivos pagamentos, vez que implementado via sistemática de compensação (controlada e efetuada no conta corrente gerido pela UBR). Esse fato é comprovado em resposta da UBI ao informar que as compensações são efetuadas por lotes de notas fiscais, deixando de apresentar tal comprovação (fls. 189.579)².

Autonomia da UBI em relação ao grupo

A realidade da administração de um caixa único e conta-corrente para registros contábeis de débitos e créditos recíprocos, nos quais se realizam o pagamento de folha de salários, de fornecedores, de matéria-prima e outras despesas da UBI sustentam a acusação fiscal de ausência de autonomia da UBI em relação à UBR.

Está ausente elemento essencial para caracterizar e validar um contrato comercial - a bilateralidade. Se não houver a legitimidade do "consentimento", pela UBHPL / UBI, na formação do preço de saída para a UBR, é de se concluir que ausente qualquer autonomia por parte da empresa industrial e inexistente o contrato de compra e venda.

Aos indícios da reorganização societária e dos negócios para a redução artificial da receita bruta na indústria por meio da simulação com fins à redução de tributos e da existência meramente formal do contrato de fornecimento de produtos, inválido pois assinado por pessoas sem poderes e ausente requisitos de liberalidade do pretense "vendedor" e bilateralidade das partes, soma-se a inexistência de autonomia operacional e financeira da UBI para pagar custos e despesas do processo industrial e falta de comprovação da liquidação das "compras" efetuadas para a sócia majoritária (UBR).

3. As saídas da UBI: transferência para depósito fechado

Por mais que possa causar estranheza à recorrente a constatação fiscal de inexistência de funcionários no CDL da pessoa jurídica atacadista, na atividade de comercialização de mercadorias "comprada" da UBI, o fato vem corroborar outra observação do Fisco, de que os estabelecimentos da Unilever Brasil Ltda de CNPJ nº 61.068.276/0307-80 e 61.068.276/0028-16, que pretensamente exercem atividades de comércio atacadista (de produtos de higiene pessoal e alimentação, respectivamente), não comercializam mercadorias - funcionam apenas como um depósito de produtos para distribuição.

² Os pagamentos referentes às vendas de produtos acabados, de sua industrialização ou importação são feitos através das **compensações entre as empresas**, em contas correntes, conforme demonstrado pelos documentos anexos. Tais movimentações podem ser feitas através de lotes que contém várias notas fiscais numa mesma movimentação

Diante do modelo de negócio do Grupo Unilever a fiscalização procedeu à análise dos pedidos de fornecimento de produtos de UBR à sua principal unidade industrial - UBI.

O escopo inicial era os pedidos relativos ao período fiscalização; inviabilizado em razão da resposta de que os pedidos são armazenados por um período de apenas de 30 dias (fls. 189.616/189.617). Efetuou-se a análise no período da ação fiscal (novembro/2012).

Constatou a fiscalização que o faturamento indica endereço e número do CNPJ do estabelecimento do CD da UBR que compartilha o mesmo local físico do depósito fechado da UBI em Louveira/SP.

Constam também do pedido que o endereço de cobrança não é o do fabricante UBI, mas o da matriz da UB na capital paulista.

No pedido não há qualquer referência ou informação quanto às condições de pagamento.

Esta análise conduz à conclusão de que o fornecimento de produtos da UBI é integralmente controlado pela UBR, chegando ao extremo de constar como local de faturamento e de pagamento os seus estabelecimentos (CDL/Louveira e matriz/São Paulo, respectivamente). Nesse modelo a UBI apenas industrializa os produtos determinados pela UBR dando-lhe destinação de transferência para depósito fechado/CDL - denominada "fornecimento" pelo Grupo - para o qual o "pagamento", realizado por compensação contábil é centralizado na UBR.

Neste tópico surge mais um elemento determinante da ausência de autonomia da UBI e a comprovação de que a venda de produto industrializado é meramente formal, sem o compromisso de pagamento ou transmissão de propriedade, uma vez que a saída do estabelecimento fabricante tem por destino seu depósito fechado ao passo que os documentos de controle efetivo indicam pagamento à UBR, e não à pessoa jurídica industrial.

4. Produtos importados pela UBHPL/UBI e "revendidos" para a UB

Em relação aos produtos importados pelo estabelecimento é relevante apontar que, na maior parte das operações praticadas, o valor unitário constante na nota fiscal de saída é inferior ao valor de importação acrescido dos tributos, frete nacional e despesas acessórias e, em muitos casos, ao valor unitário indicado no documento fiscal relativo à entrada, sem quaisquer acréscimos. A fiscalização apresentou como exemplo o produto na importação documentada pela nota fiscal de entrada nº 7349 (fls. 2.069/2.130):

NUM_NF	DH_MOVIM	CFOP	COD MERC	DESCR_MERC	UNID	QUANTID	VL_UNIT	TOTAL_ITEM	VL_IPI
7349	13/mar/09	3102	196523	REXONA DEO AER AP SEXY 12X175ML	CX	10800	20,13	217.421,34	15.219,49

Conforme arquivos digitais apresentados pelo contribuinte, o mesmo item, na mesma quantidade, está discriminado na nota fiscal de saída nº 211.130, desta forma:

NUM_NF	DH_MOVIM	CFOP	COD MERC	DESCR_MERC	UNID	QUANTID	VL_UNIT	TOTAL_ITEM	VL_IPI
211130	13/mar/09	5102	196523	REXONA DEO AER AP SEXY 12X175ML	CX	10800	17,75	191.700,00	13.419,00

Há ainda uma circunstância agravante. Os produtos não ingressam no estabelecimento da UBHPL / UBI de Vinhedo, que consta como importador nas Declarações de Importação e nas notas fiscais de entrada. Nos documentos fiscais de entrada é indicado o CFOP 3102 (correspondente a entrada de mercadorias provenientes de outro país) e, em seu corpo, aposto um carimbo com a indicação de entrega no endereço correspondente ao CNPJ 61.068.276/0307-80, da UBR, contrariando o endereço consignado no Conhecimento de Carga do transporte rodoviário (fl. 189.559)

Constatou a fiscalização que "Os funcionários que realizam procedimentos relativos à importação dos desodorantes são do quadro de pessoal da UBR. Na diligência consumada na sede do grupo Unilever, verificou-se, em resumo, que a tomada de decisões sobre a importação de desodorantes, assim como o planejamento dos processos de importação, sua coordenação e supervisão, a execução dos pedidos de importação, a contratação e supervisão da comissária de despachos aduaneiros responsável pelas tarefas de importação, a supervisão da logística de importação e o contato com as empresas de transporte e, inclusive, o controle da conta corrente bancária utilizada para pagamento dos tributos aduaneiros, se dão pela UBR, em suas instalações e por seus funcionários, sejam eles administrativos, gerentes ou diretores."

Percebe-se que o modelo de "venda" simulada aplica-se às operações de importações, em razão da Lei nº 10.147/2000 determinar a incidência de PIS e Cofins concentrada ao importador de mercadoria sujeito às mesmas regras na venda de produção nacional.

5. Comparação entre modalidade de negócios: mercado interno e exportação

Nas saídas para o exterior (exportação), as vendas são faturadas pelo estabelecimento industrial bem como é de sua emissão as respectivas notas fiscais, contrariando toda o planejamento tributário e reorganização societária no modelo de negócio "UBI-depósito fechado-UBR", inobstante a informação de que a UBI não dispõe de funcionários de vendas para exportação (fls. 44.553/44.557).

Diferentemente das vendas internas de produtos da Unilever sujeitas à tributação monofásica na pessoa jurídica industrial, nas vendas para exportação não há a incidência das Contribuições para o PIS (art. 5º da Lei 10.637/02) e para a Cofins (art. 6º da Lei nº 10.833/03), o que explica e justifica a venda efetuada diretamente pela UBI sem se utilizar da atacadista, eis que desnecessário o artifício de preço reduzido no fabricante e triplicado no atacadista.

Assim observou a fiscalização que "Das saídas de produtos acabados do estabelecimento de **Vinhedo**, aproximadamente uma décima parte foi destinada ao exterior e, nestes casos, os destinatários foram, sempre e somente, as empresas do grupo *Unilever*." (fl. 189.535). Tal fato somente vem corroborar o que vem sendo plenamente demonstrado neste voto, apresentado inicialmente como "forte indício" mas que a cada tópico ou novo elemento de análise confirmam as acusações fiscais.

No presente tópico, conquanto as exportações se revelam inexpressivas em relação ao volume quantitativo e financeiro de vendas no mercado interno, mostrou-se despicando o modelo engendrado para simular as vendas pela UBR, sendo que em verdade trata-se de venda da UBI para os clientes do Grupo. Aqui não há tributo a ser "economizado", portanto, dispensada a simulação.

6. O depósito fechado da UBI: compartilhamento de espaço físico com CD da UBR

Os produtos monofásicos industrializados pela UBHPL/UBI (Vinhedo/SP) é toda remetida para armazenamento em depósito fechado da indústria ou Centro de Distribuição - CD, da UBR.

Nas saídas para o Estado de São Paulo, os produtos são remetidos para armazenagem em depósito fechado da UBI, localizado em espaço físico compartilhado por filial (CD) da UBR na cidade de Louveira/SP, do qual os produtos dão saída para vendas a clientes.

Louveira e Vinhedo são municípios limítrofes, e o estabelecimento industrial da UBI (Louveira) está a uma distância de cerca de 6,2 km do depósito fechado/CD-UBR (Vinhedo).

No caso de saída dos produtos industrializados para outras Unidades da Federação a armazenagem é primeiramente no depósito fechado e após, a destinação é sempre um CD da UBR.

Após diligências efetuadas no curso da ação fiscal, atestou as autoridades fiscais a impossibilidade de distinguir o depósito fechado da UBI do estabelecimento "comercial atacadista" - CD - da UBR, eis que compartilham o mesmo espaço físico situado em Louveira/SP. Vejam os fatos demonstrados pela Fiscalização:

- O local destina-se à armazenagem de produtos operado pela empresa DHL, responsável pela execução das atividades e administração do estabelecimento;
- A unidade funciona como unidade de armazenagem e centro de distribuição logística, conforme informação do gerente de operações da DHL, do gerente de distribuição e do Coordenador de distribuição, ambos da Unilever. Os funcionários da UBR (35, relacionados a função de logística; nenhum à de comercialização) supervisionam o trabalho de cerca de 750 funcionários da DHL;
- Na unidade inexistem funcionários responsáveis pela comercialização de produtos pela UBR, tampouco da UBI;
- O estabelecimento constitui-se de 2 galpões interligados entre si por 9 passagens (trânsito de pessoas e veículos/equipamentos);

- Não há segregação entre depósito fechado e CD-UBR, ambos ocupam o mesmos galpões, isto é, os galpões funcionam como um único depósito de produtos; situação confirmada com a apresentação das plantas (fl. 189.636);
- Inexistem divisórias ou placas indicativas da segregação entre depósito fechado e CD. Os lotes de produtos não se separam por qualquer tipo de barreira física, apenas por espaços vazios para circulação de pessoas e empilhadeiras;
- No contrato de prestação de serviços celebrado entre UBR e DHL para as atividades de armazenamento e logística de distribuição de produtos não se prevê qualquer distinção entre produtos remetidos para depósito fechado e aqueles destinados ao CD-UBR que compartilham o mesmo endereço/espço físico. A única segregação prevista é quanto à natureza do produto - alimentos, inflamáveis, e outros;
- A Exel do Brasil (que antecedeu a DHL) requereu à SEFA/SP regime especial der armazenagem de mercadorias de terceiros, expressamente a IGL (sucida pela UBHPL/UBI). Significa que o depósito fechado da UBI esta localizado em estabelecimento ocupado também pela EXEL/DHL
- Nos dados do CNPJ encontram-se 07 (sete) pessoas jurídicas instaladas no mesmo endereço: Av. José Luiz Mazzalli nº 450, 06 (seis) identificadas com o complemento "PARTE", de "A" a "F", sendo o de "PARTE C" e "PARTE F" depósitos fechados da UBI. Quanto ao estabelecimento "F", de CNPJ nº 01.615.814/0090-79, consta em seu contrato social a atividade de produção, em clara divergência entre o que consta no cadastro da Receita Federal e o que se verificou na realidade;

A narrativa dos fatos acima permitem asseverar a descaracterização do que a legislação denomina depósito fechado no qual é vedada a realização de vendas, pois destina-se à armazenagem de produtos entregues por ordem do depositante (art. 518, VII do RIPI/02).

A coexistência no mesmo espaço físico de dois ou mais estabelecimentos, um depósito fechado de pessoa jurídica industrial e outro(s) de comercial é inadmissível em face da legislação.

Conforme relato fiscal, não há isolamento físico (nos termos definidos no RIPI) que delimite o estabelecimento de CNPJ 03.085.759/0015-08 (01.615.814/0090-79, após a incorporação pela UBI) – que serve de depósito fechado aos produtos de higiene pessoal remetidos pela unidade industrial – daquele que, segundo o informado pela pessoa jurídica, destinar-se-ia ao comércio atacadista dos mesmos produtos (CNPJ 61.068.276/0307-80).

O Parecer Normativo CST nº 78/73, em seu item 2, prescreve a necessidade de isolamento perfeito para se manter um depósito fechado:

*“(…) Não se incluem, ainda, no conceito de depósito fechado, os depósitos situados dentro do estabelecimento industrial, neste caso simples seções. Pode ocorrer, entretanto, que empresa com mais de um estabelecimento pretenda transformar parte de um deles em depósito fechado. Nada obstará a este procedimento, desde que dele resulte o **perfeito isolamento do depósito em relação ao estabelecimento de que foi desmembrado. Desse***

isolamento deve resultar entrada própria para o depósito, ausência de qualquer comunicação direta com o estabelecimento industrial, e a configuração do depósito como estabelecimento autônomo, com inscrição própria no CGC. (...)”

De fato, a UBR não mantém entrada própria para o depósito fechado do estabelecimento industrial, nos termos do citado Parecer.

Concluiu a fiscalização que, "as diversas inscrições no CNPJ não encontram correspondência na realidade fática. A alegada divisão em 'partes' não se materializa na prática. Ainda que existisse, não bastaria para configurar diversos estabelecimentos, porque o RIPI não deixa dúvidas sobre a necessidade de muros, cercas ou outra forma de isolamento efetivo. Ao informar ao Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica várias inscrições, como se, no local, houvesse distintos estabelecimentos, além de buscar fugir ao controle do Fisco, as pessoas jurídicas do grupo Unilever incorrem em falsidade."

Assim, demonstra-se que não são executadas atividades de comercialização no estabelecimento. A atividade desenvolvida pela UBR, no local, é, apenas e tão somente, de supervisão dos serviços logísticos executados pela DHL / Exel.

7. Cisão, desmembramento de empresa, reorganização societária e de negócios: **simulação**

É indiscutível a liberalidade de empresas realizarem cisões 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 discorrer de seu relatório, fiscalização trilhou este caminho ao descrever os indícios que apontavam para formas de operação e rearranjo societário que no somatório e conjugação das provas coligidas permitiram afirmar que se tratava de atos e negócios que conferiam certa aparência que, entretanto, não correspondiam à realidade.

Entre as folhas 18.9786 e 18.9794 a autoridade fiscal desenvolveu tópico específico no qual relata a aparência formal dos atos praticados pela UBR/UBI e a sua realidade material; arremata que "Pelos fatos expostos acima, conclui-se que a UBHPL/UBI e a UBR incorreram em todas as hipóteses de simulação nos negócios jurídicos previstas no artigo 167 do Código Civil (lei 10.406/02)³. São muitas as comprovações de que estes aparentaram conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente foram conferidos ou transmitidos, de que contém declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira, além do que, os instrumentos particulares foram antedatados."

A título de síntese, cumpre repisar as constatações que passam a fundamentar o presente voto para sustentar o planejamento tributário ilícito executado mediante simulação com o fins de sonegação fiscal.

A economia tributária por intermédio de transações simuladas revelou-se a motivação da cisão de uma única atividade de industrialização e venda de produtos (UBI-cliente) para outro formato de negócio, com a inserção de uma etapa de revenda (UBI-UBR-cliente) que inevitavelmente haveria de acrescentar custos e despesas relevantes ao Grupo; contudo, mediante a redução artificial dos preços na etapa de venda do produto industrializado, realizada entre empresas interdependentes, proporcionou 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.

Daí a ilicitude de tal planejamento tributário, pois respaldado em vendas não comprovada pela ausência de elementos e requisitos a ela inerentes, quais sejam, partes distintas (comprador e vendedor), liberalidade do vendedor para decidir o que produzir e determinar o seu preço, bem como a elaboração de contratos irreais e sistema de compensação para liquidação do negócio fictício. Restando ao final não comprovado o pagamento do produto mediante ausência de específica correlação de notas fiscais e respectiva liquidações,

³ Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

pois efetuada em forma de compensação em contas contábeis de conta corrente gerido pela pessoa jurídica controladora e financiadora dos custos e despesas da pessoa jurídica industrial.

Ao final do TVF (fls. 189.754/189.762) a autoridade fiscal enumerou e narrou os fatos de forma cronológica para a demonstração da correlação das alterações legislativas em relação às Contribuições para o PIS/Cofins iniciada em 27/11/1998 e correspondente à reorganização da sociedade e de dos negócios, a partir de 01/03/1999. A narrativa compõe-se de 32 (trinta e dois) eventos/constatações que redundaram na comprovação de que se tratou de um planejamento tributário artificialoso com a prática de atos que visavam simulação, fraude e sonegação de tributos.

Verificou-se uma coincidência que se descortinou premeditada. Somente após a produção de efeitos (maio/2001) da Lei que criou a sistemática de cobrança do PIS e Cofins nas vendas de determinados produtos pela pessoa jurídica industrial/importadora é que foi criada a empresa ELIDA/IGL, antecessoras da UBHPL/UBI - com capital social inexpressivo e mantida operacionalmente inoperante até agosto/2001 - que após receber expressivo aumento do capital social, representado principalmente por bens de produção, iniciou a fabricação e importação dos produtos sujeitos à tributação concentrada quanto às Contribuições e cujas "vendas" tributadas não mais se realizaram diretamente aos clientes (grandes grupos de redes de varejistas), mas sim, por empresas do Grupo, dedicadas ao comércio atacadista, após armazenagem em depósitos fechados da pessoa jurídica ou centro logísticos de distribuição -CD's.

Na realidade, a UBR simulou, entre outros, a existência de um estabelecimento comercial atacadista de produtos de higiene pessoal e limpeza em Louveira (CNPJ sob os nºs 61.068.276/0307-80) e, também, a existência de vendas da empresa industrial para o suposto comercial atacadista. Em suma, a UBR simulou uma etapa do processo de circulação das mercadorias, para que pudesse criar dois valores de saída distinta – o da indústria muito inferior ao da suposta comercial atacadista – e, assim, neutralizar a incidência de tributos indiretos não cumulativos.

Houve falsidade na prestação das informações nas *Guias de recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social* (GFIP) com o objetivo evidente de simulação da real natureza do estabelecimento de Louveira (CD-UBR). Trata-se de iniciativa articulada com a simulação das operações de venda, de modo a fazer parecer que há uma etapa – que não existe – em que uma suposta comercial atacadista adquire produtos da indústria e, supostamente, os revende por um preço até três vezes superior. O preço pago pelos terceiros, consumidores, é o mesmo, porém, o Fisco não recebe a parte que é devida ao Estado brasileiro. Na “invenção” de uma etapa que não existe, o grupo econômico neutraliza 80% da carga de incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS e, ainda proporção maior, da carga do IPI, pois, reduzindo a base de cálculo na saída da fábrica a, pelo menos, 40% do valor real, os créditos pela entrada anulam os débitos decorrentes da incidência concentrada na fase industrial.

Finalizando, a operação é simulada sobretudo porque a unidade industrial (UBI) não detém autonomia operacional e financeira e quase a totalidade de seus custos e despesas são bancados pela UBR, sua controladora; que arca com a folha de salários da unidade industrial, contas de energia elétrica e telefone, pagamento de fornecedores de matérias-primas, despesas de importação e de outros itens necessários à manutenção das

atividades operacionais, conforme demonstram a documentação colhida e a contabilidade das empresas.

8. A base de cálculo utilizada pela fiscalização

Desnecessário delongar-se nos motivos que conduziram a fiscalização a rechaçar o preço de "venda" declarado nas notas fiscais de venda da UBI para a UBR e a própria operação. Basta rever brevemente as constatações e fatos que desnudaram o planejamento tributário ilícito e a reorganização societária e dos negócios sem que houvesse um real propósito negocial a justificar sua eficiência econômica e financeira, mediante a prática de simulação e sonegação fiscal.

Entendo que fora evidenciado não a desconsideração da personalidade jurídica de alguma das empresas do grupo Unilever, mas tão-só a desconsideração da operação simulada, qual seja, a da venda de produtos sujeitos à sistemática de tributação concentrada do PIS e Cofins da UBI para a UBR, pois constatado uma mera transferência de produtos do estabelecimento industrial da UBI para seu depósito fechado, que coexistia e compartilhava o mesmo espaço físico da CD_UBR a qual pretensamente "revendia" a seus clientes.

Sintetizando os fundamentos para a desconsideração dos negócios entre a UBI e UBR:

- Até maio de 2001, a UBR industrializava e comercializava os produtos da marca Unilever com seus clientes - grandes redes de varejos;
- A partir de maio de 2001 passou a surtir efeitos a tributação de PIS e Cofins introduzida pela Lei nº 10.147/2000, na qual, para determinados produtos fabricados pela Unilever, a tributação concentrou-se na pessoa jurídica industrial e desonerou as demais operações de revenda;
- Em setembro de 2001, empresa do grupo (ELIDA/IGP) que teve seu capital aumentado de R\$ 1.000,00 para R\$ 149.678.105,00, integralizado pela UBR por meio de bens, direitos e obrigações, que passou a ter como objeto a fabricação e comercialização de produtos, e permaneceu sob o controle da UBR, substitui a UBR na industrialização de produtos, não mais vendendo-os diretamente aos clientes do Grupo, mas exclusivamente à própria UBR, que os revendia.
- O novo modelo de negócio implicou o acréscimo de uma etapa de comercialização entre a indústria e o cliente final, antes inexistente, que certamente acarretaria acréscimos de custo e despesas ao Grupo;
- Os resultados da reorganização societária e dos negócios revelaram-se inusitadas: diminui a receita bruta da venda de produto industrializado em cerca de 40%, ao mesmo tempo em que aumento a receita com a comercialização dos produtos em operação de revenda da UBR comercial atacadista para os clientes na ordem de 23% e, as Contribuições para o PIS/Cofins apuradas e recolhidas reduziram em 40%, exatamente na mesma proporção da redução da receita com vendas na indústria;

- A unidade industrial (UBPHL/UBI) foi submetida a procedimentos de fiscalização, no qual se constataram: (i) inexistência de contrato de compra e venda entre UBPHL/UBI e UBR; (ii) os preços dos produtos eram definidos pela UBR na condição de controladora do Grupo e não pela pessoa jurídica fabricante; (iii) ausência de pagamento pelo fornecimento dos produtos pela UBPHL/UBI à UBR, pois liquidados apenas por intermédio de compensação na contabilidade, em conta corrente gerida pela UBR e não comprovados pelas empresas do grupo Unilever; (iv) negociação baseada em "acordo de fornecimento" assinado por pessoas físicas, que simultaneamente representavam vendedor (UBPHL/UBI) e comprador (UBR), mas sem poderes regulares para firmarem compromissos em nome das partes; (v) todas as despesas e custos da unidade fabril eram suportados financeiramente pela UBR que a controlava integralmente, inclusive na determinação dos produtos a serem produzidos; (vi) os produtos fabricados eram remetidos para depósito fechado da UBPHL/UBI administrado por empresa de logística e que ocupava mesmo espaço físico do CD da UBR.

Diante de todas esses fatos desnudados, a fiscalização desconsiderou a venda realizada entre a UBPHL/UBI e UBR, tomando por verdadeira apenas como remessa/transferência da indústria para depósito fechado/CD, e que de fato, a venda continuava a ser realizada pela UBR para os clientes do grupo.

Desse modo, desconsiderou-se, também, os preços consignados nas NFs de remessa da UBPHL/UBI para seu depósito fechado (simulado como venda para a UBR), tomando como verdadeiro negócio da indústria a venda da UBR para aos clientes e o preço informado nesta operação.

Desconsiderou-se, também, os preços consignados nas NFs de remessa da UBPHL/UBI para seu depósito fechado (simulado como venda para a UBR), pois exsurgiu como verdadeiro negócio da indústria a venda da UBR 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 UBPHL/UBI ou de qualquer estabelecimento da UBR (em especial, de seu CD), mas, repisa-se, desconsiderou-se a pretensa venda da UBPHL/UBI para a UBR, pois fictícia e simulada.

Assim, inexistindo a realidade da venda da UBPHL/UBI para a UBR, prevalece a venda efetuada da UBR 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 UBR-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 - UBR-cliente - é plenamente conhecido e corresponde exatamente àquele consignado nas NFs que respaldam tais operações.

Incabível, pois, a acusação de arbitramento sem respaldo na Lei ou efetuado em inobservância dos disposto no art. 148 do CTN ou do art. 91 do Decreto nº 4.524/2002, que

regulamentou as Contribuições para o PIS e Cofins, instituídas pelas Leis Complementares nºs. 07/1970 (PIS) e 70/1991 (Cofins).

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 UBR e seus clientes.

São essas minhas considerações para manter a autuação fiscal, com a qualificação da multa no patamar de 150%.

Paulo Roberto Duarte Moreira

Conselheiro Marcelo Giovani Vieira

Gostaria de registrar, em breves linhas, a diretriz principal da análise da licitude dos planejamentos tributários em geral, e do presente caso em particular.

O direito tributário não se pauta pelo formalismo e deve perseguir, como seu resultado, a tributação da matéria real, da operação real, da verdade material, conforme a respectiva matriz legal de incidência, e não a tributação da formalidade⁴. É esta diretriz moral e principiológica que deve nortear as interpretações dos planejamentos tributários dos casos mais diversos.

Não fosse assim, a tributação tenderia a zero, posto que, por meio de formalismos dissociados da verdade material, se alcançaria qualquer resultado desejável.

Utiliza-se, amiúde, o conceito de “existência de fundamento econômico” para caracterizar os planejamentos tributários lícitos. Trata-se de conceito construído a partir de casos práticos, que, ao fim e ao cabo, tem como bastidor, sempre, a condenação da tese do formalismo como elemento justificador do modelo tributário.

No presente caso, a minha convicção, a partir das provas e contraprovas produzidas (art. 29 do PAF), é de que o grupo formalmente é estruturado em empresas distintas, mas, **nas operações em foco** são, materialmente, executadas como uma empresa única, apenas de estabelecimentos diferentes. Praticou preços artificialmente baixos, longe do que seria natural entre empresas realmente independentes. As operações foram efetivadas como se fossem uma única empresa, e não como empresas diferentes, nas quais houvesse operações a preços de mercado, em que terceiros atacadistas pudessem adquirir os produtos ao mesmo preço do estabelecimento atacadista. Logo, **tributa-se a materialidade da operação**, o preço de saída das operações executadas como empresa única. Não houve arbitramento de preços e

⁴ "A materialidade do fato gerador está intimamente ligada à concretização da conduta prevista na norma como suficiente para gerar uma relação de ordem tributária. É materializar esta conduta, ou seja, a materialidade do fato gerador ocorre quando o sujeito efetiva a conduta tipificada na lei tributária." (Pereira, Luciano de Almeida. Direito Tributário: Simplificado. 1 Edição. 2011)

não houve desconsideração de personalidade jurídica. Houve tributação da materialidade das operações. Aplicação do art. 149, incisos IV, V, VI, VII do CTN.

O fundamento econômico que pode, eventualmente, justificar a separação dos estabelecimentos produtor e atacadista, não justifica a prática de preços artificialmente baixos, tais como os que se descortinam aqui. Tal separação, e seu fundamento econômico, justificariam a operação, diante da legislação do Pis e Cofins, se os preços praticados fossem de mercado, como empresas **economicamente** independentes.

Quanto à qualificação da multa, verifico que o esforço da empresa em apresentar as operações, ao Fisco, como se fossem de compra e venda, quando materialmente não eram, o que se demonstrou por meio dos vários elementos colhidos na fiscalização, conforme resumido às fls. 189.788 a 189.794, revela simulação (aparência dissociada da realidade), **elemento doloso**, e portanto, mantém-se a multa qualificada. Art. 44, §1º da L 9430, c.c. 71 e 72 da Lei 4.502/64.

Conselheiro Marcelo Giovani Vieira.