



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10830.726910/2014-19
ACÓRDÃO	9303-015.655 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	14 de agosto de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR E DO CONTRIBUINTE
RECORRENTES	UNILEVER BRASIL INDUSTRIAL LTDA FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

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

SIMULAÇÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

O lançamento é efetuado de ofício pela autoridade administrativa quando se comprove que o sujeito passivo agiu com simulação (art. 149, VII, do CTN), a exemplo da realização de negócios fictícios entre empresas que, de fato, são uma só, com a existência de absoluta confusão patrimonial.

MULTA QUALIFICADA. DE 150%. MULTA MAJORADA DE 100%. RETROATIVIDADE BENIGNA (ART. 106, II, "c", CTN). APLICAÇÃO.

Restando comprovadas as hipóteses normativas previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, faz-se aplicável a multa qualificada imposta sob tais fundamentos. A modificação inserta no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 14.689/23, ao reduzir a multa de 150% para 100% atrai a aplicação do art. 106, II, "c", do CTN, porquanto lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração. Trata-se de retroatividade benigna.

DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR. CONTAGEM DE PRAZO.

O prazo de decadência dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando presente dolo, fraude ou simulação, em virtude do que dispõe a parte final do § 4º do art. 150 do CNT, rege-se pelas regras do art. 173, I, do CTN, com o termo inicial coincidindo com o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência dos fatos geradores.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

RECURSO ESPECIAL. FUNDAMENTO AUTÔNOMO NÃO ATACADO. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de recurso especial quando o acórdão recorrido assenta-se em mais de um fundamento, todos autônomos e suficientes para manutenção do acórdão recorrido e a parte não traz divergência jurisprudencial com relação a todos eles.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencida a Conselheira Tatiana Josefovitz Belisario, que votou pela negativa de provimento. O colegiado apreciou, ainda, de ofício, a aplicação retroativa da Lei nº 14.689/2023, entendendo, por unanimidade de votos, que, mesmo mantida a qualificação da multa de ofício, seu patamar deve ser reduzido de 150% a 100%, percentual presente na redação dada ao inciso VI do§ 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996. Acordaram ainda os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial oposto pelo Contribuinte.

Assinado Digitalmente

Denise Madalena Green – Relator

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovitz Belisario, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Regis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela contribuinte e pela Procuradoria da Fazenda Nacional, contra a decisão consubstanciada no Acórdão nº 3201-003.930, de 20 de junho de 2018, e no Acórdão de Embargos nº 3201-005.684, de 25 de setembro de 2019, proferidos pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara desta Terceira Seção de

Julgamento do CARF, que negou provimento ao Recurso de Ofício e conheceu parcialmente do Recurso Voluntário, e no mérito deu parcialmente provimento. Eis as ementas:

Acórdão nº 3201-003.930

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 valido 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, mantém-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.

Consta do dispositivo do Acórdão:

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 Josefovitz 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 Giovani Vieira e Paulo Roberto Duarte Moreira, que não reconheciam a decadência; e, b) excluir a qualificação da multa de ofício, vencidos os conselheiros Marcelo Giovani 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 Josefovitz 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 Giovani Vieira e Paulo Roberto Duarte Moreira.

Acórdão de Embargos nº: 3201-005.684:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010 EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. AUSÊNCIA DE OMISSÃO, OBSCURIDADE E CONTRADIÇÃO.

Não se acolhem-se Embargos de Declaração quando inexistente qualquer vício no acórdão, a pretensão seja de mera reforma da decisão embargada.

Assim decidiu o colegiado:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar os Embargos de Declaração.

Breve síntese do processo

Trata-se o processo de Autos de Infração (fls. 189.812/189.838) para exigência das contribuições ao PIS e à Cofins, com multa de ofício qualificada e juros de mora, referente ao período jan/09 a dez/10, em face de **UNILEVER BRASIL INDUSTRIAL LTDA** (01.615.814/0001-01), como contribuinte principal, na condição de sucessora da UNILEVER BRASIL HIGIENE PESSOAL E LIMPEZA LTDA. (CNPJ 03.085.759/000102). A empresa **UNILEVER BRASIL LTDA** (CNPJ 61.068.276/000104) foi apontada como, como solidária.

Para melhor compreensão do litígio em análise, trago a colação uma parte do relatório contido no Acórdão nº 10-057.308, proferido pela DRJ em Porto Alegre/RS, que assim resumiu o feito:

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 resarcimento 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 subcontratação; 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 comodato, transporte, serviços logísticos, e subcontratação (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 artifiosa 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 as empresas é da mesma pessoa, senhor Antônio Bastos Neto. Foi apensado 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).

Após a Impugnação apresentada conjuntamente pelas empresas Unilever Brasil Industrial Ltda. (UBI) e Unilever Brasil Ltda. (UB) no dia 16/01/2015 (fls.189.887/189.958), os membros da 2^a Turma da DRJ em Porto Alegre/RS, decidiram “*indefeirar as preliminares suscitadas de nulidades, e julgar procedente em parte a impugnação, mantendo em parte o crédito tributário lançado, e integralmente a responsabilidade solidária do arrolado no Termo de Sujeição Passiva*”.

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.

Diante de tal situação, as empresas Unilever Brasil Industrial Ltda. (UBI) e Unilever Brasil Ltda. (UB), interpuseram 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 consequente 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 impostas 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.

Remetidos os autos a este CARF para julgamento dos Recursos de Ofício e Voluntário, o Colegiado *a quo*, por meio da Resolução nº 3201-001.069, de 24 de outubro de 2017, resolveram converter o julgamento 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, que tratou da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Cumprida a solicitação à fls.286.413/286.418, os autos retornaram para julgamento, o Colegiado *a quo* negou provimento ao Recurso de Ofício, mantendo a exoneração das cobranças sobre as vendas canceladas. No que tange o Recurso Voluntário, a Turma conheceu em parte o recurso, deixando de conhecer o recurso no que toca à exclusão do ICMS das bases de cálculo do PIS e da COFINS, em função da concomitância da matéria na esfera judicial (Mandados de Segurança nº 2006.61.05.0131233 e 0022393 20.2006.4.03.6100). Na parte conhecida decidiram da seguinte forma:

- 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, porquanto lançados com a exigibilidade suspensa;
- 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.

As empresas UNILEVER BRASIL INDUSTRIAL LTDA (“UBI”) e UNILEVER BRASIL LTDA. (“UBR”) interpuseram embargos de declaração, os quais foram rejeitados. A PGFN também interpôs embargos, que teve parcial seguimento. No seu julgamento, porém, foram rejeitados pela Turma.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

Cientificada da decisão, insurgiu-se a Fazenda Nacional contra o resultado do julgamento, apresentando seu Recurso Especial de divergência, apontando o dissenso jurisprudencial que visa a rediscutir o entendimento firmado quanto a requalificação da multa e o restabelecimento do prazo decadencial lançado. As matérias foram assim contextualizadas no Despacho de Admissibilidade:

1- DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA

Uma vez superada a controvérsia quanto à existência e a análise das provas, a divergência cinge-se unicamente à **qualificação jurídica dos fatos** apurados pela fiscalização: ocorrência de vício simulação ou de planejamento tributário lícito.

O deslinde da questão, portanto, se resume em saber se os fatos apurados pela fiscalização estão ou não sob a abrangência das normas tributárias que tratam da simulação.

No decorrer dessa peça restará claro que o voto condutor e os votos paradigmas, os quais, em relação aos mesmos suportes fáticos, encontraram conclusões distintas quanto às **qualificações jurídicas** a eles atribuídas. (grifos originais).

(...)

Cotejando os arrestos paradigma e recorrido, quanto os tributos lançados nos processos administrativos fiscais sejam distintos dos tributos ora exigidos, os fatos apurados pela fiscalização tributária são rigorosamente os mesmos, uma vez que se trata dos mesmos sujeitos passivos. (...)

Pois bem, em ambos os feitos, a fiscalização debruçou-se acerca da organização do grupo econômico Unilever, o qual funcionava da seguinte forma: a **empresa industrial do grupo**, denominada Unilever Brasil Higiene Pessoal e Limpeza Ltda (após incorporação, passou a ser chamada Unilever Brasil Industrial Ltda), era responsável pela importação e fabricação de produtos de higiene pessoal e limpeza doméstica.

A totalidade dos produtos importados e fabricados era vendida para a Unilever Brasil, com destaque do IPI e incidência do PIS e Cofins monofásicos, tendo como destino estabelecimentos comerciais atacadistas da mencionada empresa (chamada de empresa-mãe do grupo). **Posteriormente, a Unilever Brasil vendia os produtos para terceiros, mas sem destaque de IPI e sem incidências do PIS e da Cofins, por se tratar de revenda.** (grifos não originais).

No entanto, a **fiscalização comprovou que houve simulação**, pois: (i) inexistia venda da unidade industrial para suposto comercial atacadista; (ii) a Unilever Brasil Industrial e Unilever Brasil atuavam como uma só unidade econômica; (iii) os estabelecimentos comerciais atacadistas funcionavam como meros depósitos dos produtos industrializados até serem remetidos ao terceiro adquirente. (grifos não originais).

Em suma, a Unilever Brasil simulou uma etapa do processo de circulação das mercadorias, para que pudesse criar dois valores de saída distintos (o da indústria muito inferior ao praticado por suposta comercial atacadista) e, assim, neutralizar a incidência do IPI e do PIS/Cofins monofásicos, o que enseja a qualificação da multa. (grifos originais) (...)

Uma vez que não existiam as mencionadas operações de comercialização, foram considerados, para fins de tributação do PIS/Cofins monofásicos as quantidades e

valores dos produtos saídos dos centros de distribuição da Unilever – cuja natureza é de depósito fechado – aos terceiros não interdependentes. (...)

A decisão consubstanciada no acórdão, no entanto, merece pronta reforma, na medida em que a jurisprudência do CARF se consolidou no sentido de aplicar a multa de ofício qualificada quando reconhecida a prática de simulação, vale dizer, de fraude. É o que se demonstrará a seguir.

2- DA DECADÊNCIA

Depreende-se, da simples leitura da ementa que o **aresto paradigma**, por entender ter havia a simulação, a decorrência lógica é a aplicação do prazo decadencial do art. 173 , I do CTN: “*Na definição do termo inicial do prazo de decadência nos lançamentos por homologação, há de se considerar o cumprimento pelo sujeito passivo do dever de antecipar-se à atuação da autoridade administrativa para constituição do crédito tributário, interpretando a legislação aplicável para apurar o montante e efetuar o pagamento ou o recolhimento do tributo ou contribuição correspondente. Na inexistência de antecipações ou na ocorrência das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, aplica-se a regra geral do art. 173, I, do CTN.*” (grifos não originais).

A divergência de posicionamentos entre os **arestos paradigma** e **recorrido** salta aos olhos.

Enquanto o acórdão **recorrido** considera ter havido a decadência do direito do Fisco de efetuar o lançamento das competências até novembro de 2009, pois, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o termo inicial do lustro decadencial se daria com a ocorrência do fato gerador, nos termos do que dispõe o art. 150, § 4º, do CTN, em sentido oposto, contudo, o **paradigma** encerra a conclusão segundo a qual não há que se falar de decadência do direito do Fisco de constituir o crédito tributário, na medida em que, no caso dos autos, ficou demonstrada a existência da prática de simulação por parte do contribuinte, a atrair a incidência da parte final do § 4º do art. 150 do CTN e, via de consequência, do art. 173, I, desse mesmo Código:

Para comprovar as divergências, indica como paradigmas os Acórdãos nºs: **3301-003.169** (divergências 1 e 2), e **3401-00.726** (divergência 2).

Em despacho fundamentado, o Presidente Substituto da 3ª Seção do CARF, deu seguimento ao Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional, admitindo a rediscussão das matérias: a) Multa de ofício qualificada e b) Decadência.

Devidamente científicada do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial proposto pela Fazenda Nacional, a UNILEVER BRASIL INDUSTRIAL LTDA (“UBI”) e UNILEVER BRASIL LTDA. (“UBR”) apresentaram conjuntamente suas contrarrazões, em síntese, defende que “*não merece conhecimento, pois o exame da qualificação da multa na instância superior dependeria da revisão das provas juntadas aos autos, o que é inadmissível neste momento do processo*”. No

mérito, pugna pelo desprovimento do recurso, diante da inexistência de dolo, fraude, conluio ou simulação, pois o modelo de negócios baseado na segregação é utilizado globalmente, sem distinções tributárias entre os países.

Recurso Especial do Contribuinte

As empresas UNILEVER BRASIL INDUSTRIAL LTDA (“UBI”) e UNILEVER BRASIL LTDA. (“UBR”), também apresentaram Recurso Especial de divergência, alegam que pretendem rediscutir o mérito da autuação, ou seja, a requalificação da segregação de atividades de UBI e UBR – respectivamente, industrial e comercial – que segundo o Fisco, teria sido simulada para que houvesse afetação dos preços, implicando o alegado pagamento a menor de PIS/COFINS. Para comprovação da divergência, destaca como paradigma os Acórdãos nºs. 3403-002.519 e 3402-001.908.

Defende que os acórdãos indicados como paradigma foram exarados em Processos Administrativos em que as recorrentes figuraram como sujeito passivo de lançamentos de PIS/COFINS, justamente no contexto da segregação de suas atividades, ou seja, a mesma realidade fática, apenas com anos calendário distintos, aplicaram-se soluções jurídicas diversas, caracterizando inequívoco dissídio interpretativo que deve ser uniformizado pela E. CSRF.

No mérito tratou sobre “a margem de lucro nas operações”, no sentido de que o voto vencedor o induzido a erro, na medida que a UBI registrou lucro bruto da ordem de R\$ 136 milhões em 2008, R\$ 118 milhões em 2009, e R\$ 678 milhões em 2010, conforme se verifica nas DIPJs do período.

No tópico “das razões empresariais para segregação”, aduz, em suma, que “restou comprovado (inclusive por laudo elaborado por empresa especializada e terceirizada) que a estrutura questionada no auto de infração possui propósito negocial, uma vez que seguiu a organização mundial do Grupo Unilever e visou ganhos de eficiência e produtividade”.

Ainda, trata “da validação da estrutura pelo CARF”, informa “que a segregação das atividades do Grupo Unilever já foi apreciada pelo CARF em outras ocasiões, tendo sido chancelada por este Conselho em diversas oportunidades”.

Por fim, requerem “que o presente Recurso Especial seja CONHECIDO E PROVIDO, para que seja cancelado in totum o lançamento de PIS/COFINS, ou que seja ele declarado nulo, por vício material na apuração da base de cálculo do tributo”.

Em despacho fundamentado, o Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF, deu seguimento ao Recurso Especial, interposto pelas autuadas, admitindo a rediscussão da matéria.

Cientificada do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial proposto pela UNILEVER BRASIL INDUSTRIAL LTDA (“UBI”) e UNILEVER BRASIL LTDA. (“UBR”), a Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões.

No mérito, pugna pelo desprovimento do recurso, nos seguintes termos:

- Cita os artigos 1º e 2º da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, que instituiu a incidência monofásica na tributação de PIS e Cofins. Nesse ponto afirma que “*a finalidade da norma em questão não se alcança, todavia, quando uma empresa industrial vende seus produtos a uma comercial controladora, como no caso dos autos, a preços ínfimos, ou seja, a preços que representam uma diferença significativa entre aqueles que são praticados pela IGL junto ao mercado*”, pois o objetivo do legislador somente se concretizaria se fossem observados os preços de mercado, de modo que a tributação do primeiro elo da cadeia, verdadeiramente, refletisse o montante que seria arrecadado caso a incidência fosse pulverizada para os demais.

- Defende que “*ao praticar preços incompatíveis com aqueles que são adotados ao longo da cadeia de comercialização de um produto, a autuada reduziu significativa e artificialmente as bases de cálculo do PIS e da COFINS monofásicos devidos*”, e que este fato permitiu que o Fisco desconsiderasse a contabilidade da empresa, e fixasse a base de cálculo da exação, em conformidade com os preços de mercado dos produtos, a fim de se chegar a um valor de faturamento correspondente à realidade, exatamente como se deu no caso em tela.

- A seguir, trata do planejamento tributário levado a cabo pelas empresas envolvidas, procurando demonstrar o caráter simulado da transferência da atividade de industrialização dos produtos de higiene e beleza da Unilever para a IGL e as consequências jurídico-tributárias advindas dessa simulação.

Por fim, pugna a Fazenda Nacional para que negado provimento ao Recurso Especial interposto, mantendo o acórdão proferido pela e. Turma *a quo*, nos quesitos objeto da presente insurgência.

O processo, então, foi sorteado para esta Conselheira para dar prosseguimento à análise dos Recursos Especiais interpostos.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Denise Madalena Green**, Relator

I – Do conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional:

O Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, e posteriores alterações, discordando, neste aspecto, do que alegam as recorridas, pois não vejo que pretenda a PGFN ter reapreciadas as provas – pelo contrário, apegue-se, em praticamente tudo o que contesta, a questões jurídicas. É o que passa a demonstrar.

Em suma, os dissídios interpretativos submetidos à solução deste Colegiado dizem respeito:

- (i) manutenção da multa qualificada no percentual de 150% - interpretação do § 1º, do inciso I, do art. 44, da Lei nº 9.430/96 (alteração dada pela Lei nº 11.488/2007), ante a ocorrência das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964 - o deslinde da questão se resume em saber se os fatos apurados pela fiscalização estão ou não sob a abrangência das normas tributárias que tratam da simulação; e,
- (ii) o termo inicial do lustro decadencial - aplicação dos artigos 150, § 4º e 173, inc. I, do CTN – se demonstrada a existência da prática de simulação.

a) da qualificação da multa:

A primeira insurgência da Fazenda Nacional, refere-se à ocorrência ou não de simulação ou de planejamento tributário lícito, nas operações entre a Unilever Brasil Industrial Ltda. (UBI) e a Unilever Brasil Ltda. (UBR).

Noticiam os autos que a Autoridade Fiscal, com o objetivo de apurar os valores devidos incidentes na sistemática monofásica prevista na Lei nº 10.147/2000 sobre receitas auferidas pela contribuinte (produtos de toucador, higiene pessoal etc.), 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.

Tal conclusão se deu pelo 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 à competência da direção do grupo econômico, no comando da Unilever Brasil. No TVF teria sido observado também a criação artifiosa de “acordos de fornecimento” para dar a aparência de que existiam negociações comerciais e operações de compra e venda.

Em apertada síntese, a fiscalização apurou que houve prática de simulação, ante a constatação de segregação das atividades industriais e comerciais do Grupo Unilever, implementada com o único objetivo de reduzir a tributação nas vendas da UBI à UBR, empresa interdependente, acarretando a imputação de multa qualificada de 150%, e consequentemente, a aplicação do prazo decadencial previsto no artigo 173, I, do CTN.

Cotejando o primeiro arresto paradigma ([Acórdão nº 3301-003.169](#)) e o acórdão recorrido, quanto os tributos lançados nos processos administrativos fiscais sejam distintos dos tributos ora exigidos, os fatos apurados pela fiscalização tributária são rigorosamente os mesmos, uma vez que se trata dos mesmos sujeitos passivos, em situações em que a fiscalização se debruçou acerca da organização do grupo econômico Unilever.

Em suma, em ambos os casos, a Unilever Brasil Industrial, era responsável pela importação e fabricação de produtos de higiene pessoal e limpeza doméstica e vendia seus produtos para a Unilever Brasil, com destaque do IPI e incidência do PIS e Cofins monofásicos, tendo como destino estabelecimentos comerciais atacadistas da mencionada empresa (chamada

de empresa-mãe do grupo). Posteriormente, a Unilever Brasil vendia os produtos para terceiros, mas sem destaque de IPI e sem incidências do PIS e da Cofins, por se tratar de revenda.

Por certo, tanto no acórdão recorrido, como no paradigma, restou evidenciado pela Autoridade Fiscal que a Unilever Brasil simulou uma etapa do processo de circulação das mercadorias, para que pudesse criar dois valores de saída distintos (o da indústria muito inferior ao praticado por suposta comercial atacadista) e, assim, neutralizar a incidência do IPI e do PIS/Cofins monofásicos, o que ensejou a qualificação da multa.

No entanto, enquanto no Acórdão recorrido, o Colegiado *a quo* entendeu que a afetação dos preços em função da vinculação entre as entidades, não constitui fraude ou simulação. Deu-se provimento ao sujeito passivo, por entender não estar caracterizada a conduta dolosa, tratando-se de típica hipótese de mera divergência quanto à interpretação da legislação tributária.

Em contrapartida, no acórdão indicado como paradigma, o Colegiado *a quo* debruçando-se sobre o mesmo quadro fático, concluiu pela existência de simulação. Neste caso, deu-se relevo ao fato de quedar demonstrado que os estabelecimentos ditos atacadistas da Unilever Brasil, constituíam-se em apenas depósitos utilizados com a finalidade de reduzir o IPI a ser pago, por meio de venda fictícia de produtos da Unilever Brasil Industrial para a Unilever Brasil, ressaltando o fato de serem operados por terceira empresa de logística e não possuírem funcionários destinados a vendas no estabelecimento

Resumidamente, entendeu o acórdão recorrido:

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:

(...)

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.

Já no **Acórdão nº 3301-003.169**, indicado como paradigma, na análise da situação similar envolvendo o mesmo grupo econômico Unilever, decidiu de forma oposta. Vejamos:

Processo nº 10830.727214/2013-31

Recurso nº Voluntário

Acórdão nº 3301-003.169 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 26 de janeiro de 2017

Matéria IPI

Recorrente UNILEVER BRASIL INDUSTRIAL LTDA

Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2010

IPI. CRÉDITOS. DEVOLUÇÕES OU RETORNOS.

É permitido ao estabelecimento industrial creditar-se do imposto relativo a produtos tributados recebidos em devolução ou retorno, desde que mantenha escrituração e controles que lhe permitam comprovar sua condição de detentor multa de tal direito.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA PESSOA JURÍDICA SÓCIA

Configurando a pessoa jurídica como sócia majoritária, detentora de fato de poderes de decisão, é cabível a imputação da responsabilidade solidária para satisfação dos créditos tributários constituído por meio de lançamento.

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA.

Não ocorre a nulidade do auto de infração quando a autoridade fiscal demonstra de forma suficiente os motivos pelos quais o lavrou, possibilitando o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa ao contribuinte e sem que seja comprovado o efetivo prejuízo ao exercício desse direito.

ELISÃO. EVASÃO. SIMULAÇÃO.

Quando há a transposição da linha divisória que separa a elisão da evasão o lançamento ou revisão de ofício ocorre com base art. 149, VII, e não pelo art.

116, parágrafo único, do CTN, haja vista a nulidade do negócio jurídico simulado de acordo com o art. 167, II, do Código Civil.

DECADÊNCIA.

Na definição do termo inicial do prazo de decadência nos lançamentos por homologação, há de se considerar o cumprimento pelo sujeito passivo do dever de antecipar-se à atuação da autoridade administrativa para constituição do crédito tributário, interpretando a legislação aplicável para apurar o montante e efetuar o pagamento ou o recolhimento do tributo ou contribuição correspondente. Na inexistência de antecipações ou na ocorrência das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, aplica-se a regra geral do art. 173, I, do CTN.

MULTA QUALIFICADA.

Restando comprovadas as hipóteses normativas previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, faz-se aplicável a multa qualificada imposta sob tais fundamentos.

MULTA DE OFÍCIO. SUCESSÃO TRIBUTÁRIA. CABIMENTO.

Cabível a exigência de multa de ofício da sucessora por infração cometida pela sucedida, ainda que apurada após o evento.

Recurso voluntário negado

Oportuna a transcrição do trecho do voto que tratou sobre o assunto:

6) A respeito das multas.

Qualificação

O Acórdão ora recorrido confirmou o entendimento trazido pela Fiscalização, por meio do Termo de Verificação Fiscal, e manteve a multa qualificada ao Contribuinte por entender que houve, por parte deste, a vontade de produção do resultado ou, ao menos, a assunção do risco de produzi-lo, conforme se verifica no seguinte trecho do voto do Acórdão ora analisado (506.068 e 506.069):

41. As impugnantes requerem a revisão da qualificação da multa aplicada, argumentando que inexistiu qualquer ato simulado ou fraudulento.

42. Discorda-se. Conforme já exposto, o trabalho feito pela fiscalização conseguiu demonstrar fartamente a simulação existente entre os estabelecimentos com a finalidade de reduzir o IPI a ser pago, através de uma venda fictícia de produtos da UBI para a UB. A autoridade lançadora demonstrou a confusão patrimonial existente entre as empresas, destacando, conforme dito acima, fatos relevantes, tal qual a existência de contratos de fornecimento inválidos e que não definem o preço praticado, juntamente com a total dependência financeira da UBI em relação à UB, refletidos nos contratos de gestão de pagamentos e recebimentos e de empréstimos, além da existência de dirigentes em comum.

43. No que diz respeito ao tema, assim dispõe art. 80, caput e § 6º, inciso II, da Lei nº 4.502, de 1964, com redação dada pelo art. 13 da Lei nº 11.488, de 2007, base legal da multa:

“Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto lançado sujeitará o contribuinte à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido.

.....

§ 6º O percentual de multa a que se refere o caput deste artigo, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, será:

.....

II duplicado, ocorrendo reincidência específica ou mais de uma circunstância agravante e nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 desta Lei.

.....” (grifou-se)

44. Por sua vez, o art. 71, I, do mesmo dispositivo entende como sonegação toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

“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 imposto 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.” (grifou-se)

45. Sobre dolo, De Plácido e Silva, in Vocabulário Jurídico, 12ª Edição, Vol. II, Forense, 1993, pág. 120, dá a seguinte definição:

*“DOLO. Do latim *dolus* (*artifício, manha, esperteza,*) na terminologia jurídica, é empregado para indicar toda espécie de artifício, engano, ou manejo astucioso promovido por uma pessoa, com a intenção de induzir*

outrem à prática de um ato jurídico, em prejuízo deste e proveito próprio ou de outrem.

*[...] Na acepção civil, o dolo é vício do consentimento, sendo seu elemento dominante a intenção de prejudicar (*animus dolandi*).*

É um ato de má-fé, razão por que se diz fraudulento, sendo, como é, o intuito da própria fraude, de fraudar, pois sem fraude ou prejuízo preconcebido não se terá dolo em seu exato sentido.”

46. Como se verifica, o dolo é “*animus*”, vontade de querer o resultado, ou assumir o risco de produzi-lo. É elemento subjetivo. Entende-se que esse “*animus*”, vontade de querer o resultado, ou assumir o risco de produzi-lo, ficou evidenciado e provado nos autos, motivo pelo qual se vota pela manutenção da qualificação da multa.

Por sua vez o Contribuinte, por meio do seu Recurso Voluntário, aduz o seguinte (fls. 506.158 e 506.159):

240. Por todo o exposto acima, a Requerente confia que os Autos de Infração serão integralmente cancelados em razão da procedência dos argumentos descritos acima. Contudo, caso isso não aconteça, o que se admite apenas para argumentar, a Requerente passa a demonstrar a impossibilidade de se lhe aplicar penalidades (tais como as multas de ofício e isoladas) em razão de supostas infrações alegadamente cometidas por empresa já incorporada, bem como a necessidade de se lhe exigir (i) multas agravadas de 150%, ante a inexistência de fraude ou simulação, (ii) multas isoladas incidentes em razão do mesmo fato gerador (i.e. mesma, base de cálculo) que ocasionar a aplicação de multas de ofício, (iii) da multa regulamentar descrita às fls. 229/245 do TVF, e (iv) recolhimento de juros sobre o valor dessas multas.

Ao analisar os autos do processo verifica-se que resta comprovada, desde o Termo de Verificação Fiscal, a realização de fraude em diversos atos praticados pelo Contribuinte, incluindo simulações de negócios jurídicos com a finalidade de diminuir a incidência do IPI e a confusão patrimonial entre as empresas UB e UBI. (grifou-se)

A recorrente trouxe aos autos um segundo Acórdão paradigma n.º 340100.726, em que ficou assentado que a prática de simulação na realização da industrialização por encomenda pelos dirigentes do grupo econômico, com o propósito de não recolher os tributos gerados pela sua atividade industrial e comercial, é conduta fraudulenta (art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964), que enseja a qualificação da multa de ofício. Neste sentido, confira-se a ementa do referido acórdão, integralmente transcrita adiante:

Processo n° 13609.720025/2006-20

Recurso n° 256.098 Voluntário

Acórdão n° 3401-00.726 — 4ª Câmara / 1º Turma Ordinária

Sessão de 30 de abril de 2010

Matéria AUTO DE INFRAÇÃO DE IPI - SIMULAÇÃO, RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA, MULTA QUALIFICADA AGRAVADA.

Recorrente BELO HORIZONTE REFRIGERANTES LTDA.

Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2004

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADES. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA.

Não é nulo o auto de infração originado de procedimento fiscal que não violou as disposições contidas no art. 142 do CTN, nem as do art. 10 do Decreto nº 70.235/72.

Também não é nula a decisão que obedeceu rigorosamente ao rito do Decreto IP 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal.

PEDIDO DE PERÍCIA APRESENTADO NO RECURSO VOLUNTÁRIO. INDEFERIMENTO.

Indefere-se o pedido de perícia que nada acrescentaria aos elementos constantes dos autos, considerados suficientes para o julgamento do feito.

INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. REFRIGERANTES.

Quando a industrialização se der por encomenda, o imposto será devido tanto na saída do produto do industrializador quanto na do encomendante.

REDUÇÃO DE ALÍQUOTAS EM 50%. NC 22-1 DA TIPI.

A partir da publicação do Decreto nº 78.289/76, a redução de alíquota prevista na NC 22-1 da TIPI subordina-se à dupla condição: a) emissão de certificado pelo Ministério da Agricultura, quanto aos padrões de identidade e qualidade exigidos para o produto; e b) expedição de Ato Declaratório pela Delegacia da Receita Federal.

MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

Quando estiver perfeitamente demonstrado nos autos que o agente te envolvido na prática da infração tributária conseguiu o objetivo desejado de, reiteradamente, deixar de recolher os tributos devidos, mediante a simulação de operações, com a realização de atos e contratos que não correspondem à realidade dos fatos, é cabível a aplicação da multa qualificada, no percentual de 150%

MULTA. AGRAVAMENTO EM 50%. FALTA DE ATENDIMENTO DE INTIMAÇÃO.

A falta de atendimento às solicitações da fiscalização, obstaculizando-a e forçando-a a buscar elementos para a autuação junto autoriza o agravamento da multa de ofício.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI TRIBUTÁRIA.

De acordo com o enunciado da Súmula CARF nº 2, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária.

SUJEIÇÃO PASSIVA. SOLIDARIEDADE. RESPONSABILIDADE PESSOAL.

Respondem solidariamente pelo crédito tributário as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

A constituição e o uso de pessoas jurídicas para ocultar valores tributáveis, com prática de simulação absoluta e utilização de pessoas interpostas, denotam que o não recolhimento de tributos resultou de ação dolosa, caracterizando, assim, o elemento fático ("atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos") para a responsabilização pessoal versada no art. 135 do CTN.

Recurso Voluntário Negado

Nesse sentido, ante as considerações acima, constata-se dos arestos confrontados o dissídio jurisprudencial, de forma que deve ser conhecido o recurso nesse ponto.

b) Da decadência:

A segunda divergência interpretativa diz respeito a ocorrência ou não da decadência (§ 4º do art. 150 ou art. 173, I, do CTN). No caso enquanto o acórdão recorrido considera ter havido a decadência do direito do Fisco de efetuar o lançamento das competências até novembro de 2009, pois, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o termo inicial do lustro decadencial se daria com a ocorrência do fato gerador, nos termos do que dispõe o art. 150, § 4º, do CTN.

Quanto à matéria, destaca o acórdão recorrido:

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.

Em direção oposta foi a conclusão dada no Acórdão nº 9 3301-003.169, indicado como paradigma, segundo a qual não há que se falar de decadência do direito do Fisco de constituir o crédito tributário, na medida em que, no caso dos autos, ficou demonstrada a existência da prática de simulação por parte da contribuinte, a atrair a incidência do art. 173, I, do CTN.

Por oportuno cabe destacar que o presente acórdão paradigma corresponde ao primeiro acórdão paradigma analisado quando do exame da primeira divergência, onde restou demonstrada situação fática similar em relação ao mesmo contribuinte, tendo referido paradigma concluído pela realização de fraude em diversos atos praticados pela contribuinte, incluindo

simulações de negócios jurídicos com a finalidade de diminuir a incidência do IPI e a confusão patrimonial entre as empresas UB e UBI.

Cito um trecho da ementa do Acórdão nº 3301-003.169:

DECADÊNCIA.

Na definição do termo inicial do prazo de decadência nos lançamentos por homologação, há de se considerar o cumprimento pelo sujeito passivo do dever de antecipar-se à atuação da autoridade administrativa para constituição do crédito tributário, interpretando a legislação aplicável para apurar o montante e efetuar o pagamento ou o recolhimento do tributo ou contribuição correspondente. Na inexistência de antecipações ou na ocorrência das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, aplica-se a regra geral do art. 173, I, do CTN. (grifou-se)

Portanto, quanto à segunda matéria, também se comprova a divergência jurisprudencial, visto que tendo o acórdão recorrido afastado a qualificação da multa de 150%, por ausência de simulação/fraude, atrais a aplicação do ado, inexistiu suporte fático para atrair a regra de incidência do artigo 173, inciso I, do CTN, por outro lado, tendo o colegiado do acórdão paradigmático, em função dos fatos apurados, (situação fática similar em relação ao mesmo contribuinte) decidido pela manutenção da qualificação da multa aplicada, em face da ocorrência das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, o prazo decadencial a ser considerado é o disposto no artigo 173, inciso I, do CTN.

Ante as considerações acima verifica-se que a divergência quanto à decadência, repousa no cerne da questão que é a qualificação jurídica dos fatos apurados, conforme já assinalado no presente exame.

II – Do mérito:

Foi devolvida a este Colegiado, uniformizador de jurisprudência, a matéria relativa à qualificação da multa de ofício (150%) em face das operações societárias discutidas. No caso, conforme constatado pela fiscalização, as notas fiscais de venda de mercadorias, sujeitas às alíquotas monofásicas, para o mercado interno, emitidas pela UBI, entre os anos de 2009 e 2010, apresentaram, como destinatários, os Centros de Distribuição da UB. Em seguida, a UB realizava a operação de revenda das mercadorias para estabelecimentos comerciais de terceiros.

Ao segregar as atividades entre indústria (UBI) e comércio (UB), as recorridas criaram dois valores de saída injustificadamente distintos, sendo que o valor da empresa industrial, no qual incide as contribuições da sistemática monofásica, era substancialmente inferior ao valor praticado na saída da empresa comercial. A conduta dolosa da recorrida, devido à prática de atos simulados visando à neutralização da incidência das contribuições, ensejou a aplicação da multa de ofício qualificada.

A acusação fiscal reside, claramente, no instituto da simulação, conforme se depreende de todas as constatações ilustradas no TVF. Eis os fatos que embasaram essa conclusão:

- a) análise da reorganização societária e dos negócios do grupo Unilever: (i) a empresa Elida Pond's Industrial Ltda. foi constituída pela Unilever em 01/03/1999, mas inicialmente não exerceu nenhuma atividade, ficando toda essa concentrada na UB; (ii) posteriormente a Elida Pond's alterou sua denominação para IGL; (iii) a UB, em 01/09/2001, fez uma cisão parcial, destacando bens de seu patrimônio para utilização pela empresa IGL; (iv) a IGL até então não havia exercido nenhuma atividade industrial, continuando até esse momento concentrada a atividade na UB (aguardando a alteração da legislação); (v) a IGL, após outras mudanças de denominação, passou, em 21/05/2007, a se chamar exatamente Unilever Brasil Higiene Pessoal e Limpeza Ltda. (UBHPL); (vi) em 01/07/2010 a UBHPL foi incorporada pela UBI;
- b) antes de receber o aporte de bens e direitos realizado pela Unilever, a IGL cuidava-se de uma empresa que, apesar de ter sido constituída em março de 1999, até a publicação da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, que instituiu a incidência monofásica na tributação de PIS e Cofins, não exercia qualquer atividade industrial, nem possuía faturamento, ou seja, tinha existência apenas jurídica;
- c) 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.
- d) apenas nove meses após o advento da Lei nº 10.147, de 2000, a recorrente realizou aumento de capital na IGL, “transferindo-lhe” a atividade de industrialização de produtos de higiene e beleza, então submetidos à incidência monofásica do PIS e da Cofins;
- e) o capital social da IGL, após a alteração do contrato, ficou concentrado na titularidade da Unilever (149.679.104 cotas, 99,99% do capital), pertencendo à outra sócia apenas uma cota no valor nominal de R\$ 1,00;
- f) 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 efetuados exclusivamente pela UBR cresceram cerca de 23% (R\$ 628.621.010,57 x R\$ 509.333.017,91) no mesmo período;
- g) negociação: contrato de compra-venda e pagamento: 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;

- h) formação do preço e Pagamento: 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 as 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;
- i) contrato de empréstimos: 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;
- j) 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;
- k) autonomia da UBI em relação ao grupo: ausente elemento essencial para caracterizar e validar um contrato comercial - a bilateralidade: se não houve 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;
- l) as saídas da UBI: transferência para depósito fechado: 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 pretendem exercer atividades de comércio atacadista (de produtos de higiene pessoal e alimentação, respectivamente), não comercializam mercadorias - funcionam apenas como um depósito de produtos para distribuição;
- m) produtos importados pela UBHPL/UBI e "revendidos" para a UB: 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;
- n) comparação entre modalidade de negócios - mercado interno e exportação: as 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;

- o) o depósito fechado da UBI - compartilhamento de espaço físico com CD da UBR: 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." 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.;
- p) cisão, desmembramento de empresa, reorganização societária e de negócios - simulação: 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 UBPHL/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). São muitas as comprovações de que estes apparentaram 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";
- q) a base de cálculo utilizada pela fiscalização: 1. 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; 2. 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..

Pertinente, a reprodução, extremamente valiosa, do Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, na Declaração de Voto apresentada no Acórdão recorrido, a qual incorporo ao meu voto e passo a reproduzir:

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.

Cumpre 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 a 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 tributados 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 está 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 forameticulosamente 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 autuada (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 das 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 EconômicoFiscais 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 efetuados exclusivamente pela UBR cresceram 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 clientes 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 transladados de outros.

A análise isolada da reorganização societária 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 uma venda que não teria ocorrida.

A continuidade desta análise haverá de melhor perquirir os fatos presentes na autuação fiscal e elucidar as 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 reestimado 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, a 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 varejistas), 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 pagamentos 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, Antônio Fernando Conde e Milton Luís 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 inexiste 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 preçopagamento).

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 contacorrente 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 pretenso "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 da 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

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, quanto as exportações se revelem inexpressivas em relação ao volume quantitativo e financeiro de vendas no mercado interno, mostrou-se despiciendo o modelo engendrado para simular as revendas 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 os 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 aquele destinados ao CD-UBR que compartilham o mesmo endereço/espaço 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 de armazenagem de mercadorias de terceiros, expressamente a IGL (sucedida pela UBHPL/UBI). Significa que o depósito fechado da UBI está 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 permite 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 delimita 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, destinaria 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 conjunção 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 apresentaram 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 os 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 (UBIcliente) para outro formato de negócio, com a inserção de uma etapa de revenda (UBI-UBRcliente) que inevitavelmente haveria de acrescentar custos e despesas relevantes ao Grupo; contudo, mediante a redução artificiosa 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,

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 - apresentarem 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.

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, 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 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 artifício 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 n°s 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 pretendamente "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 concentrhou-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 todos 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 clientes, 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 um 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 dispostos 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

Por tudo que consta dos autos, bem como a análise minuciosa acima transcrita, verifica-se que resta comprovada a realização de fraude em diversos atos praticados pelas recorridas, incluindo simulações de negócios jurídicos com a finalidade de diminuir a incidência das contribuições.

Nesse sentido, trago à colação o Acórdãos 9303-010.257, de 11 de março de 2020:

Processo nº 10830.727214/2013-31

Recurso Especial do Contribuinte

Acórdão nº 9303-010.257 – CSRF / 3ª Turma

Sessão de 11 de março de 2020

Recorrente UNILEVER BRASIL INDUSTRIAL LTDA.

Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2010

SIMULAÇÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

O lançamento é efetuado de ofício pela autoridade administrativa quando se comprove que o sujeito passivo agiu com simulação (art. 149, VII, do CTN), a exemplo da realização de negócios fictícios entre empresas que, de fato, são uma só, com a existência de absoluta confusão patrimonial.

FRAUDE. MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

A multa de ofício, de 75 %, será duplicada no caso de fraude, suficientemente comprovada pela caracterização de uma simulação com a tendência (consciente) de reduzir o montante do imposto devido, na criação artificial de uma etapa na qual teria ocorrido o fato gerador do tributo (calculado sobre uma base muito inferior à que seria a legalmente prevista), quando, na realidade, se deu em uma posterior, levada a efeito, aí sim, pelo valor de mercado (art. 44, inciso I, e § 1º da Lei nº 9.430/96, c/c art. 72 da Lei nº 4.502/64).

DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. AFETAÇÃO DO PATRIMÔNIO DOS SÓCIOS OU ADMINISTRADORES.

Interpretando-se o disposto no art. 50 do Código Civil, a necessidade de desconsideração da personalidade jurídica só se faz necessária para que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios.

Recurso Especial Negado

Com isso posto, tendo em vista a legislação aplicável e os fatos narrados no processo, voto no sentido de restabelecer a qualificação da multa, dando provimento ao recurso nesse ponto.

Ainda, o acórdão recorrido considera ter havido a decadência do direito do Fisco de efetuar o lançamento das competências até novembro de 2009, pois, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o termo inicial do lustro decadencial se daria com a ocorrência do fato gerador, nos termos do que dispõe o art. 150, § 4º, do CTN.

No entanto, a Fazenda Nacional defende que não há que se falar de decadência do direito do Fisco de constituir o crédito tributário, na medida em que, no caso dos autos, ficou demonstrada a existência da prática de simulação por parte do contribuinte, a atrair a incidência da parte final do § 4º do art. 150 do CTN e, via de consequência, do art. 173, I, desse mesmo Códex.

Com razão a recorrente também nesse ponto.

Ao tratar a matéria anterior, uma vez reconhecida a natureza fraudulenta da conduta adotada pela contribuinte e, nesse sentido, com razão a Fazenda Nacional quando argumenta que a consequência lógica da qualificação da multa de ofício é que seja aplicada a regra constante do art. 173, I, do CTN para contagem do prazo para constituição do crédito tributário. Desse modo, a regra da contagem do prazo decadencial é a do art. 173, I do CTN, independentemente da ocorrência ou não de pagamento antecipado.

Tal posição já está consolidada no CARF que aprovou a Súmula CARF nº 72, cujo teor transcrevo:

Súmula CARF nº 72. Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.

O período de lançamento compreende as competências de 01/01/2009 a 31/12/2010 e a data de ciência da Unilever Brasil Industrial se deu em 19/12/2014 (fls. 189.839 a 189.840) 20/12/2013. A Unilever Brasil Ltda., arrolada como responsável solidário, teve a ciência na mesma data (fls. 189.843 a 189.444),

O período reivindicado abrange os fatos geradores dos meses de janeiro a novembro de 2009. Dessa forma, a contagem inicial do prazo decadencial tendo em vista a constatação do agravante de simulação começaria em 01/01/2010, tem como prazo fatal para lançamento 31/12/2014. Tendo em vista que a ciência dos Autos de Infração foi dada em 19/12/2014, tanto para a UBI, como para o responsável solidário UB, como se observa às fls. 189.839 a 189.840 e 189.843 a 189.444, respectivamente, fica claro que não ocorreu decadência dos períodos mencionados.

Assim, também quanto à essa matéria, deve ser dado provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

No tocante à multa qualificada de 150%, seu patamar deve ser reduzido a 100%, tendo em vista a alteração do inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 14.689/23⁴, por força da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, “c”, do CTN, porquanto lei

⁴ Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

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 declaração 2004) inexata; (Vide Lei nº 10.892, de (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)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado 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, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

(...)

nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração.

O tema foi tratado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no Parecer SEI nº 3950/2023/MF. Oportuna a transcrição do trecho pertinente ao caso:

PARECER PÚBLICO. AUSÊNCIA DE HIPÓTESE QUE JUSTIFIQUE QUALQUER GRAU DE SIGILO. ARTIGO 6º, INCISO I DA LEI Nº 12.527, DE 18 DE NOVEMBRO DE 2011. DECRETO Nº 7.724, DE 16 DE MAIO DE 2012.

VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Consulta da Coordenação de Estratégias Judiciais da Fazenda Nacional nos termos da Portaria PGFN nº 1.005, de 30 de junho de 2009. Trata-se da análise jurídica acerca da extensão dos efeitos da alteração promovida pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Eficácia da redução da multa.

O inciso VI, § 1º, do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, deve ser aplicado, retroativamente, tratando-se de ato não definitivamente julgado, consoante o artigo 106, inciso II, alínea ‘c’, do Código Tributário Nacional. A verificação de reincidência prevista no inciso VII, § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dá-se apenas a partir dos novos parâmetros legais, portanto, as multas anteriores a modificação legislativa, devem ser enquadradas na hipótese do inciso VI, § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Referências legais: Art. 106, II, c do Código Tributário Nacional. Art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Precedentes da PGFN: Parecer SEI nº 3407/2023/MF; Parecer PGFN/CDA/CAT/Nº 2237/2006 e Parecer PGFN/CAT/CDA nº 1961/2008.

Assim, as multas anteriores a modificação legislativa, devem ser enquadradas na hipótese do inciso VI, § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, o qual estabelece a multa em 100% sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício.

Além do mais, a imputação de penalidades tributárias são matérias de ordem pública, nos termos do art. 2º, parágrafo único, I, VI e IX da Lei nº 9.784/99⁵ e, portanto, o julgador tem a prerrogativa da conhecê-las de ofício.

VI – **100% (cem por cento)** sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

VII – **150% (cento e cinquenta por cento)** sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, **nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo.** (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

⁵ Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de: I - atuação conforme a lei e o Direito; (...) VI - adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público; (...) IX - adoção de formas

Assim concluo pela manutenção da multa de ofício qualificada, no patamar de 100%, observado o disposto no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, alterado pela Lei nº 14.689/23.

III – Do conhecimento do Recurso Especial do Contribuinte:

O Recurso Especial de divergência interposto pela contribuinte é tempestivo, conforme atesta o Despacho de Admissibilidade, no entanto ousou-se divergir do seu entendimento para não conhecer do recurso especial das contribuintes. Vejamos.

Insurgem-se as recorrentes contra o entendimento adotado no acórdão recorrido, que, na parte conhecida, deu provimento parcial ao recurso, mas manteve a exigência dos valores principais de PIS/Cofins. Na hipótese, a fiscalização demonstrou que houve afetação de preços entre empresas vinculadas, uma vez que os produtos importados e industrializados foram vendidos abaixo dos preços de livre concorrência no mercado doméstico, implicando, por consequência, o pagamento a menor das contribuições.

No julgamento do Recurso Voluntário, o Colegiado *a quo* manteve a exigência do PIS e da COFINS, “*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*”.

Ainda, consta do voto vencedor que “*em sua defesa, as entidades do grupo poderiam ter demonstrado que os preços praticados se assemelhavam a preços de terceiros*”, além disso, ressaltou também que “*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*”.

Para evidenciar a afirmativa, segue a transcrição dos fundamentos utilizados na decisão ora recorrida sobre o assunto:

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.

simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados; (...) XIII - interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação.

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 (...). (grifou-se)

As recorrentes se insurgirem quanto ao acórdão recorrido, enfrentou e trouxe paradigmas (acórdãos 3403-002.519 e nº 3402-001.908) pretendendo comprovar a divergência jurisprudencial tão somente com relação à “desconsideração dos preços nas transações entre

partes vinculadas”, sem enfrentar a matéria relativa à ausência de comprovação de “que os preços praticados se assemelham a preço de terceiros”, que por si só, é suficiente para a manutenção da decisão ora recorrida.

Havendo dois fundamentos autônomos e não sendo atacados os dois, não deve ter prosseguimento o Recurso Especial com relação a matéria. Nesse sentido, é a Súmula nº 283 do Supremo Tribunal Federal: “É inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles”.

Nessa mesma linha de entendimento, manifestou-se, recentemente, esta 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Acórdão nº 9303-014.727, cuja ementa segue abaixo transcrita:

Processo nº 19515.720160/2016-72

Recurso Especial do Contribuinte

Acórdão nº 9303-014.727 – CSRF / 3ª Turma

Sessão de 12 de março de 2024

Recorrente SAP BRASIL LTDA

Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

RECURSO ESPECIAL. INEXISTÊNCIA DE DIVERGÊNCIA. NÃO CONHECIMENTO.

O Recurso Especial não deve ser conhecido, quando, do confronto da decisão recorrida com os paradigmas indicados, não restar configurada divergência interpretativa: para a caracterização de controvérsia jurisprudencial, é necessário que haja similitude fática entre as situações analisadas pelos paradigmas e aresto recorrido.

RECURSO ESPECIAL. FUNDAMENTO AUTÔNOMO NÃO ATACADO. NÃO CONHECIMENTO.

Quando existir, na decisão recorrida, fundamentos autônomos para a sua subsistência, o recurso especial deverá atacar todos eles, indicando paradigmas pertinentes para cada fundamento, sob pena de não ser conhecido o apelo de divergência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso especial interposto pelo Contribuinte.

Portanto, não se conhece do Recurso Especial das contribuintes.

IV – Do dispositivo:

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para no mérito dar provimento, para restabelecer a qualificação da multa, que deve ser reduzida de 150% a 100%, percentual presente na redação dada ao inciso VI, do § 1º do artigo 44 da Lei nº 9430/1996, com alteração da Lei nº 14.689/2023, bem como restabelecer o lançamento das competências de janeiro a novembro de 2009. Ainda, por ausência de comprovação da divergência jurisprudencial em relação aos fundamentos autônomos que embasaram a negativa de provimento ao Recurso Voluntário, não se conhece do Recurso Especial das contribuintes.

Assinado Digitalmente

Denise Madalena Green