



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

**Processo n°** 10830.727214/2013-31  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 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 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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade votos, negar provimento ao recurso voluntário, quanto à preliminar de nulidade por cerceamento do direito de defesa. Por maioria de votos, negou-se provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Maria Eduarda Alencar Camara Simões, Marcelo Costa Marques d'Oliveira e Semíramis de Oliveira Duro, que davam provimento parcial ao Recurso Voluntário do contribuinte para fins de afastar a integralidade da cobrança relacionada à infração 01 (falta de lançamento do imposto nas saídas de produtos tributados, por não haver o estabelecimento considerado na base de cálculo, o valor real praticado nas operações), porém, mantendo a cobrança relativa à infração 02 (utilização indevida de créditos relativos a devoluções não comprovadas), com a exclusão, quanto à infração 02, apenas dos valores fulminados pela decadência. Por maioria de votos, negou-se provimento ao recurso voluntário, mantendo-se a multa agravada, nos termos do voto do relator. Vencidos os Conselheiros Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões e Semíramis de Oliveira Duro. Por unanimidade de votos, negou-se provimento ao recurso, a respeito da multa regulamentar referente ao atraso na apresentação dos arquivos digitais (infração 03). Por maioria de votos, negou-se provimento ao pedido de exclusão dos juros sobre a multa de ofício. Vencida a Conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões. A Conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões apresentará declaração de voto.

Luiz Augusto do Couto Chagas - Presidente.

Valcir Gassen - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Luiz Augusto do Couto Chagas, José Henrique Mauri, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Liziane Angelotti Meira, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto, pelo Contribuinte (fls. 506.096 a 506.170), contra decisão consubstanciada no Acórdão nº 01-28.935 (fls. 506.036 a 506.074), de 01 de abril de 2014, proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém (PA) – DRJ/BEL – que julgou, por unanimidade de votos, improcedente a impugnação apresentada pelo Contribuinte.

Visando a elucidação do caso e a economia processual adoto e cito o relatório do ora recorrido Acórdão:

Trata o presente processo de auto de infração lavrado contra o estabelecimento acima identificado, em que foi lançado crédito tributário no valor total de R\$ 1.482.413.478,65, incluídos nesse valor o IPI referente aos períodos de apuração dos anos de 2008 a 2010, multa proporcional, multa isolada, multa regulamentar e juros de mora, conforme demonstrativo de fl. 505.625. Foram apuradas as seguintes infrações:

- a) Falta de lançamento do imposto nas saídas de produtos tributados, por não haver o estabelecimento considerado na base de cálculo o valor real praticado nas operações;
- b) Utilização indevida de créditos relativos a devoluções não comprovadas;
- c) Considerando que a empresa é obrigada à utilização de sistema de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras e escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil, a mesma não mantinha à disposição da Receita Federal os arquivos digitais relativos ao livro Registro de Controle de Produção e Estoque (multa regulamentar).

2. Segundo o Termo de Verificação Fiscal de fls. 505.352/505.623, parte integrante do auto, devem ser destacados os seguintes pontos:

- a) A denominação social da pessoa jurídica fiscalizada era, desde 2007, Unilever Brasil Higiene Pessoal e Limpeza Ltda, assim permanecendo até sua incorporação pela Unilever Brasil Industrial Ltda (UBI) 01 de julho de 2010, quando transformou-se numa filial desta última.
- b) A empresa pertence ao grupo Unilever, sendo seus dirigentes nos períodos fiscalizados os mesmos da empresa mãe do grupo no País, Unilever Brasil Ltda. (UB);
- c) No período fiscalizado o estabelecimento industrializou diversas marcas de xampus, condicionadores, pastas de dentes e desodorantes, estando tais produtos classificados nas posições 3305.10.00 (7%), 3305.90.00 (Ex 01 - 7%), 3306.10.00 (0%) e 3307.20.10 (7%) da Tabela de Incidência do IPI (TIPI), respectivamente. Em menores quantidades, foram fabricados outros produtos de higiene e cuidados

pessoais, tais como, cremes hidratantes (3304.99.90 - 22%), preparados bronzeadores (3304.99.90, Ex 1 - 12%), sabonetes líquidos (3401.30.00 - 10%), cremes para cabelo 3305.90.00 Ex 1 (22%), e desodorantes não líquidos (3307.20.90 - 7%);

d) A partir de julho/2010, com a incorporação pela UBI, o estabelecimento também industrializou amaciantes de roupas (3809.91.90 - 0%), detergentes líquidos para lavagem de roupa e para limpeza doméstica (3402.20.00 - 5%), água sanitária (2828.90.11 - 0%), desinfetantes (3808.94.29 - 5%) e, em menores quantidades, preparações para máquina de lavar louças (3802.90.39 5%), saponáceos (3405.40.00 -10%) e esponjas (3924.90.00 - 10%);

e) O contribuinte também efetuou importações de desodorantes, classificados na posição 3307.20.10 (7%), sempre da Unilever de Argentina S.A., havendo alguns registros referentes à importação de desodorantes da Unilever HPC USA (posição 3307.20.90 7%)

f) No que se refere às saídas, a fiscalização afirma que a maior parte foi destinada ao território nacional, tendo como destinatários estabelecimentos da UB. Destaca a particularidade das saídas interestaduais, quando primeiramente os produtos eram remetidos ao depósito fechado da empresa industrial e de lá seguiam para os Centros de Distribuição da Unilever localizados fora do estado de São Paulo;

g) Já nas operações dentro do estado de São Paulo, as notas fiscais de saída de produtos acabados indicam um único destinatário, que seria o estabelecimento da UB em Louveira SP, situado no mesmo endereço do depósito fechado acima citado. Este estabelecimento, isoladamente, foi o destinatário direto de aproximadamente 83% do valor total das saídas nacionais no período de janeiro/2008 a dezembro/2010, tendo sido informado para o mesmo nas DIPJ's do período a CNAE 46.494/08 Comércio atacadista de produtos de higiene, limpeza e conservação domiciliar;

h) Por sua vez, os produtos recebidos pela UB em Louveira eram remetidos para estabelecimentos comerciais de terceiros, por meio de notas fiscais em que constam CFOP correspondentes à revenda de mercadorias e sem o destaque do IPI, uma vez que o estabelecimento interdependente não se equiparou a industrial nestas operações. O mesmo ocorreu com relação aos produtos recebidos pelos estabelecimentos da Unilever Brasil localizados em outros Estados;

i) No que se refere à base de cálculo utilizada nas saídas, a fiscalização apurou, ao comparar as saídas do estabelecimento fiscalizado e, em seguida, do estabelecimento da UB de Louveira e nos demais pontos do País, *“que os valores unitários indicados nas notas fiscais de saída emitidas pelo estabelecimento industrial/importador, com destaque do IPI, representavam, em média, apenas um terço dos valores unitários de produtos idênticos nas notas fiscais referentes às saídas promovidas pelo estabelecimento da firma interdependente para terceiros, emitidas sem o destaque do IPI”*;

j) Após diversas intimações contendo questionamentos acerca da formação dos preços de venda, a fiscalização apura que a impugnante desconsiderou na composição da base de cálculo do IPI, os custos financeiros, de venda, administração e publicidade e a margem de lucro normal e, no caso das importações, não especifica o custo de aquisição e informa o valor dos impostos equivalentes a percentuais de 23 % a 32% sobre o que chama de preço total. Segundo a autoridade fiscal, nas importações de desodorantes efetuadas pelo estabelecimento, os tributos

pagos por ocasião do desembaraço aduaneiro, considerados apenas os que compõem o valor total dos produtos, representaram 45% do valor aduaneiro;

k) Ainda com relação aos importados, foi observado 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, conforme exemplos nas fls. 505.373/505.374. Em consequência, se somados o frete, as despesas acessórias e os tributos devidos na importação, exceto o IPI, em 64% dos itens importados o valor unitário de saída esteve abaixo do valor de importação com os acréscimos devidos, e em 70% foi menor ou, no máximo, igual;

l) Depois de citar depoimento de dirigente da empresa, indica haver ficado *“claramente evidenciado que os dirigentes da pessoa jurídica têm consciência de que estavam desobedecendo à determinação legal de utilizar o valor mínimo tributável nas saídas para estabelecimentos de firma interdependente, conforme previsto na legislação do IPI. Aliás, cabe reiterar, os dirigentes das pessoas jurídicas, remetente e destinatária dos produtos, são os mesmos”*;

m) *“Concretamente, como ficará demonstrado ao longo deste Termo, Unilever Brasil Industrial (antiga Unilever Brasil Higiene Pessoal e Limpeza) e Unilever Brasil atuam como uma só unidade econômica. E pelas informações apresentadas pelo estabelecimento fiscalizado, este não obtém, nem pretende obter, qualquer lucro nas operações de industrialização ou importação. E, o mais importante, os preços praticados entre as pessoas jurídicas dessa unidade econômica não são praticados com terceiros. Com estes, as operações não seguem o mesmo padrão.”*;

n) Tece comentários acerca dos contratos de fornecimento firmados entre a impugnante e a UB:

*“Nos Acordos de Fornecimento consta, como se viu, ‘que os preços serão negociados entre as Partes’, e nada mais há sobre estes. (...)*

.....

*Os critérios de formação de ‘preços’ expressos na planilha referente às operações intercompanhias e a ausência de contratos com conteúdos específicos e intrínsecos às negociações entre as empresas são dois componentes da mesma lógica. Segundo informa a fiscalizada, os valores de saída dos produtos do estabelecimento industrial consideram basicamente os custos de insumos e fabricação. Não são considerados os custos financeiros, de venda, administração e publicidade e, principalmente, não existe qualquer margem de lucro, seja normal ou anormal. Dentro destes critérios, que negociação poderia haver? Não existem operações caracterizadas como de ‘compra e venda’ entre o estabelecimento industrial e a Unilever Brasil. Deste ponto de vista, faz sentido que também não existam típicos contratos de compra e venda, mas apenas Acordos de Fornecimento de mercadorias. Diga-se, fornecimento a ‘preço de custo’.*

....

*É emblemático que os mesmos diretores assinem por ambas as ‘Partes’. E, ainda mais emblemática, além de muito grave, é a constatação relatada nos*

*parágrafos seguintes que, em tese, caracteriza crime previsto no Código Penal Brasileiro.*

*Nos instrumentos denominados 'ACORDO DE FORNECIMENTO' não há identificação dos signatários que representam as respectivas pessoas jurídicas motivo pelo qual o contribuinte foi intimado a identificá-los. Segundo informado posteriormente pelo contribuinte, são Antonio Fernando Conde, Diretor Financeiro Supply Chain e Milton Luis Nascimento Brandt, Diretor Financeiro. Nos dois contratos, ambos assinam pelas duas pessoas jurídicas contratantes (fls. 1131 e 1134).*

*Porém, Antonio Fernando Conde e Milton Luis Nascimento Brandt não constam como diretores estatutários em nenhum dos Contratos Sociais das pessoas jurídicas contratantes.(...)*

*Outra constatação grave: segundo as Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social GFIP, apresentadas pela Unilever Brasil Ltda, um dos signatários dos instrumentos, Milton Luís Nascimento Brandt, não consta como funcionário quando foram assinados os dois Acordos de Fornecimento, em 01 de fevereiro e 03 de março de 2008. Segundo a GFIP, Milton Brandt foi admitido em 1996, mas, por um período não constou do quadro de funcionários da Unilever Brasil. Passou a constar da relação de funcionários da empresa sob a ocupação (CBO) de Diretor Administrativo e Financeiro a partir de julho de 2008 (fls. 51.294/465 e 51.466/612).*

*.....”*

o) Sobre os contratos de empréstimo e gestão de pagamentos e recebimentos formalizados entre as mesmas partes, e o sistema de compensações e o caixa único do grupo:

*“Os fatos aqui expostos e aqueles relatados no tópico seguinte demonstram ser a empresa-mãe do grupo Unilever, a financiadora das atividades operacionais da unidade industrial. A fiscalizada, na prática, não possui autonomia financeira, opera com recursos da Unilever Brasil. Neste sentido, os dois tipos de contrato o 'CONTRATO DE EMPRÉSTIMO QUE ENTRE SI FAZEM' ou o 'CONTRATO DE GESTÃO DE PAGAMENTOS E RECEBIMENTOS' têm o mesmo objetivo. Buscam dar cobertura jurídica às transferências de recursos financeiros da empresa-mãe à unidade industrial e, no sentido inverso, de produtos enviados da indústria, supostamente, para a Unilever Brasil.*

*No primeiro caso, a cobertura visa atender ao pagamento de bens ou serviços cujos recursos, conforme o entendimento da direção do grupo econômico, precisam sair do caixa da indústria, como por exemplo, nas coberturas cambiais ou pagamento de tributos; transfere-se o recurso para a indústria que fará o pagamento. No segundo, a cobertura é orientada para o pagamento de bens e serviços por meio do chamado 'caixa único' do grupo econômico, na verdade, caixa da empresa-mãe. Dito de outro modo, no primeiro caso, busca-se a cobertura jurídica ao pagamento indireto, pela Unilever Brasil, dos gastos efetuados pela unidade industrial, e no segundo, ao pagamento direto.*

*.....*

*Tem especial relevância, conforme demonstrado, a circunstância de não haver pagamento em dinheiro pelos produtos enviados da unidade industrial para a Unilever Brasil.*

*Tem também repercussões sobre a natureza das operações praticadas entre as empresas do grupo. Naquele mesmo momento em que a fiscalizada citou dispositivos do Código Civil que considerou serem 'previsões sobre a liberdade negocial entre as partes', também transcreveu o art. 481 que conceitua contrato de compra e venda. O conceito de contrato de compra e venda, entretanto, à luz das circunstâncias presentes, não se aplica às operações da fiscalizada.*

.....

*Neste sentido, pode-se dizer que a unidade industrial não tem receitas próprias e quem financia a maior parte de suas atividades operacionais é a Unilever Brasil. Esta efetiva o pagamento dos custos e despesas da indústria a partir de suas contas correntes bancárias. Quando, eventualmente, os pagamentos precisam passar pelo 'caixa' do próprio estabelecimento industrial, são utilizados recursos dos empréstimos obtidos da empresa-mãe, como no caso das importações.*

*Não estamos diante de uma relação normal, para os padrões de mercado, entre duas pessoas jurídicas distintas e autônomas. O sistema de compensações do grupo Unilever reflete a natureza da relação acentuadamente assimétrica entre duas firmas interdependentes, no caso concreto, semelhante à relação de uma matriz com suas filiais.*

*Até onde se pode enxergar, o sistema de compensação abrange todo o universo de operações da unidade industrial. A contabilidade da fiscalizada, vista logo adiante, confirma esta análise.*

.....

*Confirma-se o que foi dito, quando a unidade industrial dá saída aos produtos acabados com destino aos estabelecimentos da Unilever Brasil, não recebe qualquer pagamento em dinheiro, mas lança em sua contabilidade um "direito" que será compensado com as obrigações contraídas com a empresa-mãe do grupo econômico. Tratemos, então, dessas obrigações.*

*(a fiscalização cita exemplos de lançamentos contábeis referentes às transações entre as empresas, onde desta a utilização do sistema de compensações)*

*(...) A Unilever Brasil banca todos os custos da empresa industrial, paga quase todas as suas despesas, quita a folha de pessoal. A empresa-mãe paga até a matéria prima adquirida para o estabelecimento industrial. E, segundo este esquema, a empresa industrial 'compensa' o pagamento destes itens com a remessa de produtos acabados.*

....”

p) Em seguida a fiscalização destaca a inexistência de negociação de preços nas saídas para as firmas interdependentes, afirmando que inexistem as relatadas “vendas” da UBI à UB;

q) Relata visitas à filial de UB em Louveira, tendo constatado que se trata de um local para armazenagem de produtos, operado pela DHL LOGISTICS BRAZIL LTDA, que é responsável pela execução das atividades e administração do próprio estabelecimento. Atesta: *“Conforme relatado nos tópicos imediatamente anteriores, verificou-se, in loco, que, no estabelecimento de Louveira, não havia funcionários da Unilever em atividades de vendas de produtos, no sentido estrito, ou de comercialização de mercadorias no sentido mais geral. Só havia funcionários em atividades de logística, exercendo a supervisão das tarefas executadas pela DHL.”*;

r) Constata a existência formal no mesmo endereço de outros estabelecimentos da UB e da UBI, além da DHL, inexistindo entrada própria, paredes, cercas ou qualquer outra forma de isolamento que permita configurar estabelecimentos diversos, entendendo que *“a confusão provocada por estabelecimentos num único prédio, superpostos no mesmo espaço, visa mascarar a natureza de depósito fechado do CD de Louveira e, como veremos adiante, dos demais Centros de Distribuição espalhados pelo País.”*. Acrescenta:

*“Na prática, a coexistência de vários estabelecimentos, supostamente distintos, pertencentes a pessoas jurídicas diversas, também inviabiliza alguns controles do Fisco a que todos os contribuintes estão sujeitos. Um bom exemplo é o controle físico do estoque. Como pode o Fisco efetuar o levantamento físico do estoque se, no mesmo espaço, estão depositados produtos pertencentes a mais de uma pessoa jurídica? E como tributar adequadamente, sem aferir os produtos e as respectivas quantidades?*

*Outro exemplo reside na impossibilidade de saber, exatamente, qual foi o estabelecimento destinatário de determinado produto, o depósito da Unilever Brasil ou o depósito da Unilever Brasil Industrial? Como saber de qual estabelecimento, efetivamente, saiu determinado produto? O Fisco deve confiar na ‘segregação fiscal’ do contribuinte sem poder checá-la?*

*E os produtos importados pelo estabelecimento industrial e que sequer ingressam neste, sendo remetidos diretamente para Louveira? Ingressam efetivamente em qual ‘estabelecimento’, na fictícia comercial atacadista da Unilever Brasil ou no depósito fechado da empresa industrial, que consta formalmente como importadora? Estaria havendo, neste caso, ocultação do real importador?”*

s) Refere-se aos contrato de locação onde são locatárias do mesmo imóvel a UB e a UBI, restando configurada a confusão patrimonial, principalmente ao não ser explicitado no contrato a distribuição do ônus entre a locatárias;

t) A fiscalização procura em seguida analisar a atuação do centro de distribuição da UB em Louveira afirmando que toda a área do imóvel é destinada à armazenagem e movimentação de produtos executadas pela DHL (incorporadora da Exel do Brasil), por meio dos seus próprios funcionários e equipamentos (inclusive emissão de notas fiscais), em que pese o contrato de cessão de áreas feito pelas locatárias UB e UBI com a DHL prever apenas parte da mesma;

u) *“A presença da Exel do Brasil desde o início das atividades do estabelecimento, por si só, já indica a natureza das atividades que seriam ali desenvolvidas, típicas de um depósito. Contudo, a Unilever Brasil informou ao Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica, em relação à filial 0307, a natureza de estabelecimento comercial atacadista.”*;

v) “Diante desta incontestável realidade, por que, então, teria a Unilever apresentado nas Guias de recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), por meio das quais, informou a existência de várias centenas de funcionários na filial de Louveira? Obviamente, para simular a natureza do estabelecimento de CNPJ 61.068.276/030780 e fazer parecer que ali existia um comercial atacadista.”;

w) “A legislação do IPI define ‘depósito fechado’ como ‘aquele em que não se realizam vendas, mas apenas entregas por ordem do depositante dos produtos’. E justamente o caso do estabelecimento de Louveira, situado à Avenida José Luiz Mazzali, 450.”;

x) “A exemplo do CD de Louveira, os demais Centros de Distribuição da Unilever também exercem atividades típicas de depósito, que são executadas por um operador logístico especialmente contratado.”;

y) “As exceções ficam por conta dos Centros de Distribuição de produtos HPC localizados no Rio de Janeiro e em Ipojuca (PE), cujos quadros funcionais são um pouco diferentes, uma vez que também incluem funções de vendas. No período de 2008 a 2010, os Centros de Distribuição do Rio de Janeiro e Ipojuca foram destinatários de, apenas, 1,6% e 2,1%, respectivamente, das saídas de produtos HPC promovidas pelo estabelecimento industrial fiscalizado.”;

z) Prosseguindo, a fiscalização aborda as saídas de mercadorias a terceiros não interdependentes:

*“Viu-se, em tópico anterior, que à luz dos fatos e do direito, não é possível caracterizar as saídas promovidas pela unidade industrial aos Centros de Distribuição, como operações de vendas, pelos motivos já expostos: não há pagamento em dinheiro; os preços são fixados unilateralmente pela suposta ‘compradora’, a empresa-mãe do grupo econômico que, não por acaso, suporta todos os custos das atividades da unidade industrial; os instrumentos que deveriam definir as condições de compra e venda entre as duas empresas (‘Acordos de Fornecimento’) foram forjados; e, principalmente, não há propósito comercial em supostas ‘vendas’ que se realizariam por, apenas, um terço do valor de mercado, situação absolutamente inviável pelas regras de mercado, em que não estivessem em cada um dos pólos da transação empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico.*

*Demonstrou-se, também, que o principal Centro de Distribuição da Unilever, localizado em Louveira, é tão somente um enorme depósito, operado por uma empresa de logística, onde não se realizam atividades de comercialização de mercadorias, mas, simplesmente armazenagem compartilhada de produtos de higiene pessoal e limpeza, bem como alimentícios. Estruturas semelhantes, em menor proporção, reproduzem-se nos demais Centros de Distribuição localizados fora do Estado de São Paulo.*

*Assim, na busca por esclarecer os diversos aspectos das saídas de produtos promovidas pelas empresas do grupo Unilever a terceiros não interdependentes, foram emitidas intimações fiscais e colhidos depoimentos de funcionários e ex-funcionários, conforme relatado a seguir.*

(relata uma série de depoimentos de funcionários)

.....”;

aa) *“Os fatos relatados neste Termo, interpretados em seu conjunto, revelam o plano de ações elaborado pela direção do grupo Unilever com o único objetivo de reduzir substancialmente o pagamento de tributos indiretos. O plano foi montado e executado, passo a passo, e o fim desejado foi obtido. Entretanto, na trajetória pela consecução de seu objetivo, a Unilever confrontou a finalidade do ordenamento jurídico tributário e incorreu em diversas ilicitudes, como se verá a seguir.”;*

bb) *“No plano meramente formal, foram emitidas notas fiscais correspondentes a vendas aos estabelecimentos da Unilever Brasil, supostamente comerciais atacadistas, mas, no plano material, houve simples remessa dos produtos para depósitos fechados da própria indústria, conforme fartamente demonstrado. Na saída para estabelecimentos de terceiros não interdependentes, funcionários do operador logístico do respectivo depósito, emitem notas fiscais em nome da Unilever Brasil com o valor real da operação de comercialização. Portanto, o mecanismo utilizado para a redução da base de cálculo do imposto foi a simulação de uma operação de comercialização entre o estabelecimento industrial e os supostos comerciais atacadistas da empresa-mãe. É perfeitamente cabível a utilização da expressão ‘supostos comerciais atacadistas’ porque estes inexistem, como também restou demonstrado.”*

cc) *“Esta etapa de comercialização, entre a indústria e uma comercial atacadista, não existe no plano real. Mas é sob esta ficção que os valores dos produtos triplicam. Como se viu, a simulação ocupou papel central no planejamento evasivo executado pelo grupo econômico, ao lado de outras ilicitudes constatadas, conforme relatado ao longo deste Termo.”*

dd) *“Uma vez que não existiram operações de comercialização entre o estabelecimento industrial e comerciais atacadistas da Unilever Brasil, foram considerados, para fins de tributação do IPI, as quantidades e valores dos produtos saídos dos Centros de Distribuição da Unilever cuja natureza é de depósito fechado aos terceiros não interdependentes.”*

ee) *“Também foi apurada a falta de recolhimento do IPI, em virtude da utilização indevida de créditos por devoluções não comprovadas pelo contribuinte e infração relativa à não apresentação de arquivos digitais relativos. Estas infrações foram tratadas adiante, em tópicos específicos.”;*

ff) Sobre o não atendimento à forma e não cumprimento do prazo na apresentação de registros e arquivos digitais:

*“(…) a fiscalizada demorou 73 dias para apresentar os arquivos digitais dos livros Registro de Controle de Produção e do Estoque modelo 3 referentes aos anos de 2008, 2009 e 2010. Considerados o prazo inicial previsto no Termo de Intimação Fiscal de 24 de maio de 2013, as prorrogações e a intimação reiterativa de 03 de julho, teve, ao total, 50 (cinquenta) dias para apresentação dos arquivos digitais correspondentes.*

*Apresentou, no quinquagésimo primeiro dia, arquivos digitais que não permitiam o seu processamento e análise. E, somente apresentou os arquivos digitais no formato solicitado 23 (vinte e três) dias após o prazo final.*

*A inobservância da obrigação de manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, sujeita o contribuinte à imposição de penalidades, de acordo com o artigo 12 da Lei 8.218/91: (...)*

....

*Ficou plenamente evidenciado que a fiscalizada não mantinha à disposição da Secretaria da Receita Federal, os arquivos digitais correspondentes aos livros Registro de Controle da Produção e do Estoque, razão que deu origem, primeiro, à apresentação sem atendimento à forma exigida e com atraso e, em 09 de agosto de 2013, no formato exigido e com atraso ainda maior.*

*Neste caso, foram configuradas as hipóteses previstas nos incisos I e III do artigo 12 da Lei 8.218/91. Não obstante, uma vez que os arquivos no formato exigido foram apresentados em 09 de agosto de 2013, com atraso de 23 dias, aplica-se, somente, a multa pelo descumprimento do prazo (inciso III do citado dispositivo), incidente sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período.”*

gg) Com referência aos créditos indevidos por devoluções não comprovadas a fiscalização afirma que após várias intimações a impugnante não conseguiu atender os requerimentos efetuados, conforme relatado no Termo, nas fls. 505597 a 505607;

hh) Além disso, a fiscalização atesta que muitas das notas fiscais relativas às supostas operações de devoluções indicam peso dos volumes incompatível com a capacidade de carga de veículos rodoviários:

*“A capacidade de carga de um caminhão que dispõe de três eixos é de aproximadamente 12 mil kg; em um veículo do tipo ‘cavalo’ e ‘carreta’, é aproximadamente o dobro. Contudo, as notas fiscais de devolução emitidas pelo estabelecimento inscrito no CNPJ sob nº 61.068.276/030780 em que o destinatário é o estabelecimento industrial fiscalizado, chegam a indicar algumas centenas de toneladas de peso. Uma das notas fiscais localizadas por esta Fiscalização indica impressionantes 477.263 kg (quatrocentos e setenta e sete mil, duzentos e sessenta e três mil quilogramas) de peso bruto.”*

ii) Ainda sobre o transporte em devolução: *“Nas notas fiscais de devolução não constam as informações do campo transportador, em todos os anos verificados. Tal prática contraria o disposto no Regulamento do IPI, particularmente com relação aos requisitos obrigatórios da nota fiscal (...)”;*

jj) Acerca do cumprimento de exigências do Regulamento do IPI por parte do estabelecimento que fez as devoluções:

*“Ocorre que, em grande parte das notas fiscais de devolução emitidas pela Unilever Brasil, especialmente durante o ano de 2008, não há qualquer indicação relativa ao documento fiscal que deu cobertura à saída originária do estabelecimento industrial.*

*Nos casos em que há alguma referência à(s) nota(s) fiscal(is) originária(s), esta se resume ao número e data de emissão. A Unilever optou por ignorar a indicação do valor da operação constante do documento originário, o imposto relativo às quantidades devolvidas e a causa da devolução.*

*Ademais, conforme já relatado, o estabelecimento industrial fiscalizado declarou o extravio de, nada menos que, 793 (setecentos e noventa e três) notas fiscais que alega serem correspondentes às saídas originárias.*

*Torna-se, pois, impossível comprovar qualquer vinculação entre as notas fiscais de devolução emitidas pela Unilever Brasil e as saídas originárias ocorridas do estabelecimento industrial.*

*A Unilever Brasil também optou por ignorar a obrigatoriedade regulamentar de indicar a causa das devoluções. A fiscalizada, por sua vez, pertencente ao mesmo grupo econômico, ignorou informá-la à Fiscalização. A obrigatoriedade mencionada também se encontra no dispositivo acima transcrito do Regulamento do IPI.”;*

kk) Da mesma forma, a fiscalização trata do cumprimento de exigências do Regulamento do IPI por parte do estabelecimento que recebe os produtos:

*“O estabelecimento industrial fiscalizado não menciona as devoluções nas notas fiscais originárias conservadas em seus arquivos, conforme se verifica pelas que foram apresentadas à Fiscalização.*

*O estabelecimento recebedor também não havia escriturado o livro Registro de Controle da Produção e Estoque, nem mantinha os arquivos à disposição do Fisco, conforme prevê a legislação. Teve 50 (cinquenta) dias de prazo para apresentação do livro, mas, só o fez, passados 73 (setenta e três dias) da intimação inicial. Apresentou-o, portanto, 23 (vinte e três dias) após o prazo final.*

*Os registros contábeis da fiscalizada perdem o sentido prático no caso aqui discutido. Há que se considerar que as operações ocorrem entre empresas interdependentes, que não há pagamento em dinheiro pelas saídas, mas meramente o registro contábil das operações, e, o mais importante, o estabelecimento industrial e a empresa-mãe formam uma só unidade econômica.”*

ll) Prosseguindo com as notas de devoluções, comenta outras irregularidades:

*“Do confronto entre os arquivos digitais com os dados dos documentos fiscais, fornecidos pelo estabelecimento industrial, e as notas fiscais de devolução originais emitidas pela Unilever Brasil, verifica-se que, em muitos casos, as datas de movimento não conferem.*

*Especialmente, nas notas fiscais originais, emitidas em 31 de janeiro de 2008, consta, como data de saída do estabelecimento que teria devolvido os produtos, o dia seguinte (01 de fevereiro de 2008), enquanto, nos arquivos digitais, consta o mesmo dia da emissão.*

*A data de movimento referente à nota fiscal nº 114513, também de suposta devolução, consta, nos arquivos digitais, como sendo 18/01/2010. Na nota fiscal de devolução original (fls. 3.334 e segs.), a data de movimento é o dia 20 de dezembro de 2004. A fiscalizada registrou esta nota como se os produtos houvessem ingressado, em retorno, no estabelecimento em janeiro de 2010 (fls. 58.808/59.050) . As fiscais de saída originárias também seriam de 2004.”*

mm) Feita a glosa das devoluções não comprovadas, a fiscalização efetuou a reconstituição da escrita fiscal do estabelecimento acrescentando aos valores originais do Livro Registro de Apuração do IPI (RAIPI), os débitos e créditos apurados;

nn) Diante do exposto, a fiscalização considerou a existência de fraude, sonegação e o conluio nos atos praticados, aplicando a multa qualificada ao crédito tributário apurado;

oo) Por fim, foi lavrado Termo de Responsabilidade Solidária para a empresa Unilever Brasil Ltda, tendo em vista que, segundo a autoridade fiscal, a impugnante não possui autonomia decisória, gerencial e financeira. Quem banca as atividades do estabelecimento fiscalizado é a UNILEVER BRASIL, arcando com custos de toda ordem, conforme demonstrado.

3. Cientificadas em 26.12.2013 (fl. 505.677 Auto e fl. 505.624 Termo de Sujeição), as interessadas apresentaram, tempestivamente, em 24.01.2014, impugnação na qual alegam:

a) Inexistir a responsabilidade solidária da Unilever do Brasil Ltda, por “*inexistir interesse comum da UBR nas vendas realizadas pela Requerente (pois, afinal, tratam-se de pessoas jurídicas distintas), bem inexistir regra legal que responsabilize a UBR por eventuais débitos fiscais da Requerente pelo simples fato de a UBR deter quotas representativas do capital social da Requerente*”;

b) Com relação aos fatos relatados, argumenta:

“.....

*22. Ocorre, contudo, que não há clareza quanto à regra que a D. Fiscalização pretendeu aplicar à Requerente, pois, se por um lado a D. Fiscalização inclui a argumentação acima no TVF, por outro lado, deixa de informar no TVF e nos Autos de Infração se está, ou não, efetivamente desconsiderando a personalidade jurídica da Requerente e da UBR (muito embora essa seja o efeito prático que pretende obter por meio dos Autos de Infração), bem como não indica o artigo 116 do Código Tributário Nacional (“CTN”). e tampouco os artigos 167 (simulação) e 187 (abuso de direito) do Código Civil, como capitulação das supostas infrações descritas nos Autos de Infração.*

.....

*24. Ora, não se admite uma conduta vacilante da D. Fiscalização, que argumenta apenas de acordo com a sua conveniência, tecendo conjecturas até o limite do que considera útil para amparar as suas alegações, mas sem reconhecer as fragilidades de cada linha de raciocínio.*

*25. Em outras palavras, se, por um lado, o fisco entende que a Requerente e a UBR seriam, de fato, uma mesma pessoa jurídica (como sugere na fl. 34 do TVF), então a discussão de mérito não trata propriamente da apuração do IPI nas operações realizadas entre o Estabelecimento Industrial e o Estabelecimento 0307, mas sim da necessidade de comprovação da alegada confusão patrimonial entre Requerente e UBR.*

*26. Nesse caso, portanto, a D. Fiscalização deveria ter demonstrado como duas pessoas jurídicas distintas, e que realizam atividades operacionais absolutamente distintas (industrialização e comercialização), poderiam ser consideradas uma mesma pessoa jurídica apenas com base em operações realizadas por alguns de seus estabelecimentos.*

27. Por outro lado, caso o fisco entenda que o Estabelecimento Industrial e o Estabelecimento 0307 da UBR incorrem na regra de interdependência prevista no artigo 520 do RIPI/02 (atual artigo 612 do RIPI/10), mas que o Estabelecimento Industrial não apura corretamente o IPI com fundamento nos artigos 136 e 137 do RIPI/02 (atuais artigos 196 e 197 do RIPI/10), então a discussão nada tem a ver com uma suposta confusão patrimonial entre Requerente e UBR, mas sim com uma questão técnica de aplicação do RIPI.

28. Nesse caso, portanto, a D. Fiscalização deveria ter demonstrado como o Estabelecimento Industrial se equivocou na aplicação do artigo 520 do RIPI/02 (atual artigo 612 do RIPI/10) e, assim, autuado o Estabelecimento Industrial quanto ao valor do IPI apurado com base na 'correta' interpretação dos referidos artigos 136 e 137 do RIPI/02 (atuais artigos 196 e 197 do RIPI/10), hipótese em que seria forçada a reconhecer que a Requerente e a UBR possuem atividades distintas, e que essa separação influi na formação da base de cálculo do imposto.

...”

c) Defende a inexistência de simulação, fraude ou confusão patrimonial nas operações entre a UBI e a UB:

“....

41. Ocorre, contudo, que o objetivo da D. Fiscalização nestes autos não é apenas questionar, novamente, a estrutura operacional adotada pela Requerente com relação IPI, mas, também, reabrir algumas das discussões já encerradas no âmbito dos processos administrativos nºs 19515.001904/2004-12 e 19515.001905/2004-67 (COFINS e PIS) e, também, vincular a presente discussão ao litígio de IOF objeto do processo administrativo nº 10830.016429/2010-80.

.....

45. Nesse sentido, salta aos olhos que todo o procedimento fiscal esteja apoiado em informações contábeis e fiscais fornecidas pela própria Requerente ou pela UBR, todas devidamente refletidas nos livros fiscais, DCTFs e DIPJs das empresas, e que apenas se discuta, essencialmente, se as operações realizadas são aptas a produzir o efeito fiscal que a Requerente espera delas, ou se o Fisco tem razão em pretender desconsiderá-las.

.....

50. Ora, no caso em análise, os procedimentos adotados pela Requerente foram lícitos e não se revelaram contrários à legislação. A Requerente não dissimulou o fato gerador da obrigação tributária e tampouco excluiu ou modificou as suas características essenciais.(...)

51. A estrutura operacional adotada pela Requerente e pela UBR foi implementada e realizada com total transparência de propósitos e de acordo com a legislação. Assim, mesmo que a estrutura de industrialização e distribuição adotada pela Requerente tenha lhe proporcionado economia tributária, estar-se-ia diante de caso típico de economia tributária legítima ou elisão fiscal.

.....

55. Portanto, ainda que se viesse a entender que a Requerente estaria equivocada em sua apuração e recolhimento do IPI, o que se admite apenas para argumentar, esse seria apenas um caso de divergência de interpretação da legislação tributária, e jamais um caso de simulação, ou mesmo fraude. (...)

56. Contudo, ainda que também não fossem considerados os argumentos acima, o que novamente se admite apenas para argumentar, deve-se atentar para o fato de que, embora os Autos de Infração ora impugnados se baseiem no entendimento de que a operação realizada deveria ser caracterizada como prática 'artificial', tendo em vista a suposta ausência de propósito negocial, substância econômica etc , a presente autuação fiscal não poderia desconstituir uma operação realizada em conformidade com a legislação em vigor apenas por conta das suas motivações econômicas.

57. Cabe lembrar que essa interpretação passou a ser adotada pelas autoridades fiscais a partir da edição da Lei Complementar nº 104, de 10.1.2001 ('LC 104/01'), que alterou o artigo 116, parágrafo único, do CTN para permitir à autoridade fiscal 'desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária'.

58. No entanto, nota-se da parte final do referido dispositivo que ele não é autoaplicável, pois depende de regulamentação por lei ordinária, a qual não ocorreu até o presente momento. É sabido que, no ano-calendário de 2002, houve uma tentativa de regulamentação do citado dispositivo por meio da Medida Provisória nº 66, de 29.08.2002 (...).

.....

62. Em resumo, a única conclusão a que se pode chegar é que não é dado à D. Fiscalização desconsiderar negócios jurídicos com base em uma suposta falta de propósito negocial, substância econômica e t c , especialmente quanto tais negócios jurídicos estiverem devidamente indicados nos registros fiscais e contábeis. Assim, ainda que o caso em exame não estivesse revestido de propósito negocial, substância econômica e t c , o que se admite apenas para argumentar, a D. Fiscalização não poderia pretender desconsiderar os negócios jurídicos aqui examinados apenas com base nessa Infundada justificativa.

.....”

d) Procura explicar aspectos da estrutura do Grupo Unilever no Brasil existência de substância econômica e propósito negocial na segregação de atividades industrial e comercial:

“... ”

(...) a estrutura operacional adotada é lícita e possível, e não caracteriza fraude ou simulação. Seria, aliás, estranho que a Requerente tivesse gastos com expressiva força de vendas, ou publicidade, se a maioria das suas operações tem seu distribuidor cativo como contraparte. É de se presumir,

*inclusive, que a D. Fiscalização questionaria a dedutibilidade de tais despesas eventualmente incorridas pela Requerente, já que prima facie não seriam necessárias à manutenção da fonte produtora de receitas.*

.....

*77. Em breve síntese, a Requerente demonstrará abaixo como a centralização do caixa das empresas do Grupo Unilever; a adoção de estrutura de fornecimento eficiente, e o emprego de logística comercial integrada, são medidas absolutamente lícitas e conformes à legislação tributária, e que as referidas medidas não foram adotadas pela simples conveniência de existirem, ou simplesmente porque a lei não impede a sua adoção.*

.....”;

e) Comenta sobre os contratos de gestão, pagamentos e recebimentos, para combater a afirmação da fiscalização referente à falta de autonomia financeira:

“ ...

*89. Assim, a afirmação lançada pela D. Fiscalização à fl. 55 do TVF, de que a gestão unificada de caixa das empresas do Grupo Unilever ser algo fora dos ‘padrões de mercado’ não merece crédito, uma vez que o contrato de conta corrente comercial é admitido no direito brasileiro pelo menos desde a edição do antigo Código Comercial, em 1850.*

*90. De maneira semelhante, também não merece crédito a afirmação feita nas fls. 55 e 64 do TVF, quanto à ‘unidade industrial não ter receitas próprias’ e operar como ‘recursos da Unilever Brasil’, tendo em vista que tanto o pagamento por conta e ordem quanto a extinção de créditos e débitos recíprocos por meio de compensação civil são figuras jurídicas expressamente admitidas pelos artigos 304, 305 e 368 do Código Civil (...)*

.....

*94. É sintomático, portanto, que a D. Fiscalização tenha se limitado a tecer críticas e considerações somente com relação à efetiva liquidação financeira dos pagamentos e obrigações civis das partes com relação aos Contratos de Gestão, já que, se tivesse explicitado a questão da apropriação fiscal das receitas, custos e despesas, seu argumento perderia força ao admitir que a organização de pagamentos e recebimentos, por si só, não influenciou o resultado final da apuração e arrecadação do IPI.*

*95. Dito isso, a Requerente ressalta que incomum não é sinônimo de ilegal, ou mesmo de simulado ou fraudulento, e tampouco motivo para justificar a desconsideração das operações realizadas entre a Requerente e a UBR e, ultima ratio, a personalidade jurídica dessas empresas.*

*96. Assim, para que se coloquem as coisas nos devidos lugares, (i) a discussão relativa aos Contratos de Gestão é uma discussão essencialmente relacionada ao recolhimento, ou não, do IOF, e não uma discussão quanto à independência ou autonomia das partes nesses contratos, como a própria fiscalização reconheceu na fl. 50 do TVF, e (ii) essa discussão já é travada em processo administrativo distinto e, portanto, nada importa para a solução do caso dos autos.”;*

f) Com relação ao fornecimento de produtos da UBI para a UB:

“.....

*(...) ao contrário do que D. Fiscalização afirma na fl. 38 do TVF, a falta de pagamento em dinheiro não invalida a compra e venda, a teor do disposto no artigo 482 do Código Civil.*

*100. Nesse contexto, consta tanto dos manuais de Direito Civil quanto de precedentes judiciais que interpretaram o artigo 481 do Código Civil que a expressão "em dinheiro" se refere à determinação do preço em unidades monetárias, ainda que o efetivo pagamento (/e. adimplemento da obrigação contratual) possa obviamente ser realizado por qualquer das modalidades previstas no Código Civil, tais como dação em pagamento, compensação e t c*

:

...

*105. No caso dos autos, pode-se provar a compra e venda dos produtos por meio da farta quantidade de notas fiscais trocadas entre as partes, e dos diversos registros contábeis e fiscais lançados nos livros da Requerente e da UBR o s quais fazem prova em seu favor, nos termos do artigo 226 do Código Civil.*

.....”

g) Quanto aos centros de distribuição:

“...

*(...) D. Fiscalização novamente se equivoca. Primeiro, por sugerir que nada menos do que oito estabelecimentos comerciais desenvolveriam as suas atividades no endereço do Centro de Distribuição de Louveira, quando, na prática, quatro dos CNPJs apontados nas fls. 78/79 do TVF se referem a inscrições já baixadas, ou não concomitantes ao período da fiscalização, e sendo ainda que uma das inscrições ativas corresponde a empresa DHL, que presta serviços de operador logístico ao Grupo Unilever.*

*118. Além disso, o único estabelecimento a operar como depósito fechado no Centro de Distribuição de Louveira/SP foi o estabelecimento da Requerente inscrito no CNPJ sob o nº 01.615.814/009079 ('Estabelecimento 0090') enquanto os demais estabelecimentos localizados no mesmo endereço JAMAIS efetuaram qualquer remessa para o depósito fechado do Estabelecimento 0090.*

h) Defende a possibilidade de uso compartilhado de depósitos fechados, citando o PN 123/74, fato que ocorreria em Louveira;

i) O mesmo com relação aos diversos estabelecimentos do mesmo prédio:

*“126. Por outro giro, é verdade que o artigo 518 do RIPI/02 (atual artigo 609 do RIPI/10) conceitua 'estabelecimento' como 'prédio em que são exercidas atividades geradoras de obrigações, nele compreendidos (...) áreas muradas, cercadas ou por outra forma isoladas'. Entretanto, nem o RIPI/02 e nem o RIPI/10 determinam metragem mínima, ou a alocação de número*

*predeterminado de empregados, como requisito para a existência ou validade de um estabelecimento.*

*127. A rigor, uma sala fechada com um único empregado (que pode ser terceirizado), com uma linha telefônica ou terminal de computador, é suficiente para cumprir todos os requisitos descritos no artigo 518 do RIPI/02 (atual artigo 609 do RIPI/10) no tocante à caracterização de um 'estabelecimento', até mesmo porque o Parecer Normativo CST nº 198, de 12.07.1972, analisando a questão análoga, é claro em reconhecer a caracterização de "estabelecimento" importador até mesmo para escritórios administrativos na hipótese de os documentos fiscais assim indicarem”*

j) Sobre a inexistência de funcionários de vendas em Louveira:

*“130. Nesse sentido, e independentemente do que tenha constado (equivocadamente, ou não) nas GFIPs da UBR, não parece ser razoável exigir que a UBR mantenha toda a sua força de vendas em local afastado dos grandes centros urbanos como condição para lhe outorgar a designação de comercial atacadista, até mesmo porque tal questão é circunstancial para fins da discussão de mérito travada nestes autos:*

*(...)*

*131. No melhor entendimento da Requerente, os empregados vendedores da UBR estão sujeitos ao regime de 'trabalho realizado a distância' da CLT, e não necessitam de base fixa na empresa, enquanto os demais empregados vinculados ao Estabelecimento 0307 atuam, sim, em operações comerciais, relacionadas à logística de vendas:*

k) Emissão de notas fiscais:

*“136. Contudo, o operador logístico não emite notas fiscais em nome próprio, mas, sim, é contratado para operar o sistema informatizado das empresas do Grupo Unilever para emitir (i) notas fiscais da Requerente e da UBR, (ii) com relação às operações realizadas por essas empresas, (iii) que são registradas nos livros contábeis e documentos fiscais dessas empresas, como de direito.*

*137. Grosso modo, o operador logístico realiza função semelhante ao contador que prepara a Declaração de Ajuste Anual de uma pessoa física e realiza a transmissão desse documento ao fisco a pedido de seu cliente. A menos, é claro, que se pretenda que todos -ABSOLUTAMENTE TODOS- os contribuintes do IRPF estejam obrigados a operar, eles mesmos, os sistemas de transmissão da Declaração de Ajuste, e não possam contratar profissionais de sua confiança para fazê-lo.*

l) Em seguida passa a sustentar a regularidade do IPI apurado nas operações entre a UBI e a UB:

*“143. Afastadas as alegações de simulação, fraude, e confusão patrimonial, resta discutir o real ponto dos questionamentos feitos pela D. Fiscalização quanto aos critérios adotados pelo Estabelecimento Industrial na composição da base de cálculo do IPI incidente sobre as saídas que realizou em favor do Estabelecimento 0307 da empresa UBR.*

*144. Porém, antes de passar à análise do mérito desses questionamentos, a Requerente ressalta que a desqualificação das alegações de simulação e fraude lançadas pela D. Fiscalização ensejam o reconhecimento da decadência do direito de lançamento com relação a qualquer parcela de IPI devido até 26.12.2008. nos termos do 4º do artigo 150 do CTN.”*

m) Julga ter ocorrido a decadência dos fatos geradores ocorridos no período de janeiro de 2008 a novembro de 2008, com base no art. 150, IV do CTN;

n) Especificamente quanto à formação da base de cálculo do IPI:

*“150. Consta da fl. 228 do TVF que a D. Fiscalização procedeu à apuração do IPI supostamente devido pelo Estabelecimento Industrial a partir dos preços praticados nas saídas do Estabelecimento 0307. Não obstante, na ausência de desconsideração da personalidade jurídica da Requerente e da empresa UBR, o que se verifica, na prática, é que a D. Fiscalização pretende apurar o IPI devido nas saídas realizadas por estabelecimento interdependente segundo um critério ‘novo’, que não encontra respaldo na legislação fiscal.*

*151. Ocorre, entretanto, que a apuração da base de cálculo nas saídas realizadas por estabelecimentos industriais (i.e. Estabelecimento Industrial) com destino a estabelecimentos com os quais mantenha relação de interdependência (i.e. Estabelecimento 0307) na forma do artigo 520 do RIPI/02 (atual artigo 612 do RIPI/10) está sujeita às regras previstas no inciso I do artigo 136 e no artigo 137 ambos do RIPI/02 (atuais artigos 195 e 196 do RIPI/10):*

*(...)*

*152. A leitura dos artigos transcritos acima é simples. Se existir um preço corrente no mercado atacadista na praça do remetente, então a base de cálculo do IPI deve ser calculada com base na média ponderada dos preços praticados neste mercado. Se não existir um preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente, então a base de cálculo do IPI deve ser calculada com base nos custos incorridos, acrescidos de uma margem de lucro normal.*

*153. O critério para se aplicar uma ou outra regra é a verificação, ou ausência, de ‘preço de mercado atacadista na praça do remetente’ (i.e. no caso, do Estabelecimento Industrial), restando, assim, saber o que se entende, juridicamente, por ‘praça do remetente’ ou, mais especificamente, qual o conceito jurídico de ‘praça’.”*

o) Tece comentários sobre o conceito de “praça”:

*“154. A legislação tributária não define de modo expresso o que vem a ser ‘praça’. E nem poderia ser diferente, porque ‘praça’, como local em que se realiza atos de comércio (mercado), é um conceito de direito comercial, definido no artigo 32 da Lei nº 556, de 25 de junho de 1850 (Código Comercial):*

*(...)*

155. Os artigos acima transcritos deixam claro que o conceito 'praça' contido no artigo 32 acima transcrito tem relação com um local físico e determinado em que os diversos comerciantes estabeleciam os preços das mercadorias comercializadas. (...)

.....

157. Esse conceito de 'praça', equiparado ao conceito de município, foi também aceito pelas autoridades fiscais que, quando analisaram tecnicamente o alcance da expressão 'mercado atacadista da praça do remetente' para fins específicos da legislação do IPI, socorreram-se da definição prevista na legislação comercial. Isso pode ser confirmado no Parecer Normativo nº 44, de 19 de novembro de 1981 ('PN 44/81'):

'6. Registram os Dicionários da Língua Portuguesa que mercado, convencionalmente, significa a referência feita em relação à compra e venda de determinados produtos.

6.1. Isto significa, por certo, que numa mesma cidade, ou praça comercial, o mercado atacadista de determinado produto, como um todo, deve ser considerado relativamente ao universo das vendas que se realizam naquela mesma localidade, e não somente em relação àquelas vendas efetuadas por um só estabelecimento, de forma isolada.' (Não destacado no original.)

.....

164. Portanto, considerando a definição da lei comercial vigente ao tempo da edição da Lei nº 4.502, de 30.11.1964 ('Lei 4.502/64'). o entendimento expresso pelas autoridades fiscais e os precedentes administrativos e judiciais sobre a matéria, é evidente que o conceito jurídico de praça somente pode ser entendido como sendo equivalente a 'município', ou localidade específica do estabelecimento industrial.

172. Portanto, não pode o fisco querer atribuir qualquer significado à palavra 'praça' quando esta palavra já possuía um significado mínimo quando da edição de norma tributária que a utilizou (i.e. artigo 15, inciso I, da Lei 4.502/64). Esta é a forma adequada de interpretar um termo jurídico naqueles casos em que o referido termo já encontra definição em leis anteriores.

....”

p) Julga que “a orientação prevista na SCI nº 8/12 literalmente não se aplica à Requerente, uma vez que a Requerente não incorre na hipótese de prevista no referido ato normativo em razão de o estabelecimento distribuidor (comercial atacadista) se encontra localizado em 'praça' diversa.”. Além disso, sendo ato infralegal, não poderia alterar o conceito jurídico de “praça” (anexo Parecer de Fábio Ulhoa Coelho sobre o tema);

q) Ainda sobre a SCI 8/2012, alerta “que seus efeitos somente poderiam aplicados a fatos geradores ocorridos a partir da publicação de sua publicação no Diário Oficial da União ou, menos, da data em que foi disponibilizada no sítio eletrônico da Secretaria da Receita Federal.”

r) “(...)caso seja admitida a mudança do conceito jurídico de ‘praça’ com base em um mero ato infralegal, e prevaleça a exigência do IPI conforme pretende a D. Fiscalização, o que efetivamente se admite apenas para argumentar, certo é que o valor cobrado não poderá ser acrescido de penalidades, juros de mora e atualizações monetárias em razão do disposto no Parágrafo Único do artigo 100 do CTN.”

s) Considerando que a Impugnante considera que o termo ‘praça’ como ‘município’, por consequência, na ausência de um preço de mercado atacadista na praça do remetente (i.e. Estabelecimento Industrial), o valor tributável mínimo deveria ser equivalente ao custo de fabricação do produto, acrescido dos custos financeiros e dos de venda administração e publicidade, e do lucro normal a ser obtido na operação, conforme disposto no artigo 137 do RIPI/02 (atual artigo 196 do RIPI/10);

t) “Por fim, caso se entenda pela impossibilidade de aplicação do disposto no artigo 131 do RIPI/02 (atual artigo 190 do RIPI/10), e prevaleça o entendimento pretendido pela D. Fiscalização para um novo conceito de ‘praça’, o que mais uma vez se admite apenas para argumentar, deve ser analisado como deveria ser feito o cálculo nos termos previstos pelo inciso I do artigo 136 do RIR/02 (atual inciso I do artigo 195 do RIPI/10)”:

u) Relativamente à outra infração apurada créditos em operações de devolução alega:

“211. Ocorre que, no curso da fiscalização, a Requerente colocou à disposição da D. Fiscalização informações suficientes para verificar a real ocorrência das operações de saída e respectivas devoluções (físicas ou simbólicas) dos produtos em questão, indicando os documentos que dão suporte às ocorrências, e não mediu esforços para apresentar à D. Fiscalização todos os elementos que levam ao direito de crédito do IPI correspondente a notas fiscais relativas às devoluções realizadas pelos adquirentes dos produtos.

....

214. Assim, tendo em vista que a D. Fiscalização não se desincumbiu de sua tarefa de apontar questionamentos específicos com relação a cada devolução glosada, dever reconhecida a nulidade do procedimento fiscal quando a esse aspecto, em vista do cerceamento do direito de defesa da Requerente.

....”

v) Quanto às multas aplicadas, requer a revisão da qualificação da multa proporcional, em função da inexistência de qualquer ato simulado ou fraudulento;

w) Contesta ainda a aplicação concomitante das multas de ofício e isolada sobre os mesmos fatos geradores;

x) Sobre a multa regulamentar pelo atraso na entrega de arquivos magnéticos relativos ao Livro de Registro de Controle de Produção e Estoque referente ao período de 2008 a 2010:

“234. Ocorre, entretanto, que a Requerente efetivamente entregou as informações solicitadas em formato legível, conteúdo completo e integral, e

*passível de uso pela D. Fiscalização, tanto que, de fato, foram compreendidas e utilizadas na lavratura dos Autos de Infração.*

235. *Nesse sentido, verificasse que os ‘problemas’ apontados pela D. Fiscalização, que supostamente impediriam o uso dos arquivos, consistiram em divergência mínima e desprezível com relação ao ‘campo delimitado’ de algumas informações, conforme se verifica nas petições apresentadas pela Requerente em 18.07.2013 e 08.08.2013 docs. n.ºs 28 e 29).*

236. *Assim, o interesse público não sofreu qualquer dano ou prejuízo no caso dos autos, já que a Requerente não apenas entregou arquivos magnéticos passíveis de uso pela D. Fiscalização, mantendo-se à inteira disposição da D. Fiscalização (confirmado à fl. 231 do TVF), como, ainda, empenhou-se e, sanar as incongruências apuradas o que efetivamente ocorreu em 09.08.2013.*

.....

238. *Contudo, ainda que assim não fosse, o que se admite apenas para argumentar; tem-se, ainda, que a Requerente não incorreu na hipótese prevista no inciso III do artigo 12 da Lei nº 8.218/91, uma vez que (i) tal penalidade se aplica aos casos de falta de apresentação de arquivos magnéticos, (ii) no caso dos autos, os arquivos magnéticos foram de fato apresentados à D. Fiscalização no prazo requerido, muito embora não necessariamente na forma requerida, e (iii) existe penalidade específica para a hipótese de não atendimento à ‘forma em que devem ser apresentados os registros e respectivos arquivos’, conforme prevista no inciso I do artigo 12 da mesma lei:*

*‘Art. 12. A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades:*

*1- multa de meio por cento do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período, aos que não atenderem à forma em que devem ser apresentados os registros e respectivos arquivos; (...)*’

239. *Nesse sentido, o artigo 112 do CTN é expresso em determinar que a lei tributária seja interpretada da maneira mais favorável ao acusado nas hipóteses de cominação de penalidade, o que, no presente caso, significa reconhecer que a D. Fiscalização não pode aplicar multa por ‘atraso na entrega’ quando, na verdade, a infração supostamente cometida pela Requerente seria ‘entrega em formativo diverso do que lhe foi exigido’:*

240. *Isso porque, em outras palavras, a Requerente simplesmente não praticou o ato tipificado como infração no inciso III do artigo 12 da Lei nº 8.218/91, pois, de fato, entregou os arquivos magnéticos em questão, ainda que, talvez, possa ter deixado de cumprir algum detalhe das especificações técnicas aplicáveis, motivo pelo qual se impõe o cancelamento da penalidade em questão.”*

y) Além disso, defende que o atraso foi de apenas um dia e não os 23 apontados pela fiscalização:

*“242. Consta das fls. 229/230 do TVF que a Requerente foi inicialmente intimada a apresentar referidos arquivos magnéticos por meio do Termo de Intimação lavrado em 24.05.2013, com ciência em 28.05.2013. Também*

consta do TVF que D. Fiscalização concedeu um total de 50 (cinquenta) dias corridos de prazo adicional para cumprimento da exigência (fl. 232 do TVF), por reconhecer a ocorrência de problemas técnicos na geração desses arquivos.

243. Assim, (i) o prazo para entrega desses arquivos teve seu termo final no dia 17.07.2013, e (ii) a entrega efetivamente ocorreu em 18.07.2013, com apenas 1 (um) dia de atraso, não obstante o entendimento da D. Fiscalização no sentido de os arquivos entregues em 18.07.2013 não se conformarem completamente ao leiaute solicitado

244. Note-se que (i) os arquivos entregues em 18.07.2013 eram legíveis e passíveis de manuseio pela D. Fiscalização, tanto que, de fato foram compreendidos e manuseados durante a fiscalização, e que (ii) não obstante a possibilidade de uso e compreensão das informações, em 09.08.2013 a Requerente reapresentou as mesmas informações dentro do leiaute solicitado.

245. Ora, de acordo com o artigo 12 da Lei nº 8.218/91, a penalidade de multa regulamentar relacionada a arquivos magnéticos pode ser aplicada em duas modalidades distintas, quais sejam (i) por não atendimento à forma solicitada (inciso I), ou (ii) por atraso na entrega (inciso III), e, no caso dos autos, a única multa regulamentar aplicada à Requerente foi aquela do inciso III, por atraso na entrega, conforme capitulação legal dos Autos de Infração.

246. Assim, se a D. Fiscalização pretende fundamentar a exigência da penalidade exclusivamente no inciso III do artigo 12 (atraso na entrega), a data a ser considerada para fins de cálculo da penalidade é 18.07.2013 (quando a Requerente efetuou a entrega dos arquivos passíveis de leitura e manuseio, o que significa apenas 1 (um) dia de atraso), e não 09.08.2013 (entrega no formato exigido), até mesmo porque a Requerente se encontrava respaldada pela prorrogação de prazo concedida pela própria D. Fiscalização no período entre 28.05.2013 (primeira intimação) e 17.07.2013 (50 dias depois).

.....”

z) Da impossibilidade de exigência de multas da empresa sucessora:

“251. Nesse sentido, verifica-se às fls. 3/4 do TVF, os Autos de Infração ora impugnados são posteriores à incorporação da Unilever Brasil Higiene Pessoal e Limpeza Ltda. (CNPJ nº 03.085.759/000102) pela Requerente, de modo que a exigência do crédito tributário em discussão recaiu sobre a sociedade sucessora, e não sobre a pessoa jurídica que teria cometido a infração apenada.

252. Ocorre, nesse sentido, que a regra geral prevista no artigo 132 do CTN estabelece que ‘a pessoa jurídica que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas’.

253. Nota-se, assim, que o artigo 132 do CTN menciona apenas o termo tributo, e que o artigo 129 do CTN estabelece que as disposições previstas naquela seção aplicam-se ‘por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos

*constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data’.*

254. Assim, tendo em vista que o artigo 3º do CTN estabelece que ‘tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa expressar, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada’, tem-se que a definição legal de “tributo” não inclui as multas pecuniárias impostas pelas autoridades fiscais, posto que tais exigências constituem sanção de ato ilícito.

255. Por todo o exposto, fica claro que uma sociedade incorporadora não responde pelas multas eventualmente imputadas à sociedade incorporada, especialmente quando a lavratura dos autos de infração tiver ocorrido após o ato de incorporação (caso dos autos), conforme, inclusive, já foi reconhecido pela **CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**:

.....”

aa) Da não incidência de juros sobre a multa aplicada:

“259. Caso seja mantida a exigência consubstanciada nos Autos de Infração, o que se admite apenas para argumentar, a Requerente requer, então, que a exigência dos juros seja limitada única e exclusivamente aos valores de principal, excluindo-se tal exigência com relação às multas de ofício e isolada.

260. Isso porque a aplicação de juros sobre o valor das multas fiscais não é realizada com amparo lei, mas no Parecer MF nº 28, de 2.4.1998, emitido pela Coordenação Geral do Sistema de Tributação (‘COSIT’). Confirma-se, a propósito, transcrição de parte desse Parecer:

....

261. Ocorre, contudo, que o artigo 61 da Lei 9.430/96 utilizado como base legal pela COSIT para sustentar a incidência de juros sobre as multas trata tão somente da incidência de juros sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, não havendo qualquer menção às multas de ofício aplicadas pela Receita Federal do Brasil.

....”

bb) Por fim, requer:

“285. Assim, a Requerente e a UBR requerem que a presente Impugnação seja **INTEGRALMENTE ACOLHIDA**, a fim de que seja reconhecida a insubsistência integral dos Autos de Infração ora questionados, com o consequente cancelamento do crédito tributário cobrado (principal, multa e juros) e arquivamento do presente processo administrativo ou, caso não seja esse o entendimento de V.Sas., seja determinado o cancelamento dos Autos de Infração com relação à UBR, bem como, com relação à Requerente, das multas isoladas ou de ofício, e da multa regulamentar, bem como a redução das multas mantidas de 150% para 75%, e a exclusão dos juros sobre o valor das multas mantidas.

*286. Por fim, a Requerente e a UBR protestam pela posterior juntada de documentos a corroborar seu direito, assim como provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, sem exceção de quaisquer.”*

Tendo em vista a negativa, do ora recorrido Acórdão, do que foi requerido pelo Contribuinte, este ingressou com Recurso Voluntário (fls. 506.096 a 506.170), em 06 de junho de 2014.

Por sua vez a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões ao Recurso Voluntário (fls. 506.662 a 506.714), em 22 de setembro de 2014.

O Contribuinte, visando defender os seus interesses, trouxe aos autos pareceres que tem por escopo a comprovação do que alega. O primeiro parecer foi realizado pela Price Water House Coopers (fls. 506.793 a 506.804), em 12 de fevereiro de 2012; o segundo realizado por José Alexandre Tavares Guerreiro (fls. 506.891 a 506.930), em 5 de março de 2015; e, por fim, o terceiro realizado por Eurico Marcos Diniz de Santi (fls. 506.826 a 506.890), em 12 de março de 2015.

Por fim, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou, em 25 de maio de 2015, Manifestação (fls. 506.985 a 506.988) a respeito dos documentos apresentados pelo Contribuinte, alegando que os mesmos deveriam ter sido feitos no momento da impugnação.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Valcir Gassen

O Recurso Voluntário (fls. 506.096 a 506.170) interposto em face da decisão consubstanciada no Acórdão nº 01-28.935 (fls. 506.036 a 506.074), da 3ª Turma da DRJ/BEL, de 1º de abril de 2014, é tempestivo e atende os pressupostos legais de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

O ora analisado Recurso visa reformar o referido Acórdão, o qual possui a seguinte ementa:

### **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 de tal direito.

### **ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Exercício: 2013

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.

#### DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA.

A autoridade administrativa possui a prerrogativa de desconsiderar atos ou negócios jurídicos eivados de vícios, sendo tal poder da própria essência da atividade fiscalizadora, consagrando o princípio da substância sobre a forma.

ART. 116, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO (ELISÃO FISCAL). ART. 149, VII, DO CTN. SIMULAÇÃO (DISSIMULAÇÃO).

Quando há a transposição da linha divisória que separa a elisão da fraude, a tipificação da conduta e o respectivo mecanismo de apuração se dão pelo art. 149, VII, e não pelo art. 116, parágrafo único, 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.

#### 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.

#### Impugnação Improcedente.

Conforme se verifica no Recurso Voluntário há um total de 6 pontos contestados pelo Contribuinte em face da decisão da DRJ/BEL, os quais passo a abordar de forma objetiva.

#### **1) A respeito das preliminares.**

#### **1.1) A respeito da alegada inexistência de responsabilidade solidária da UBR.**

Alega o Contribuinte, preliminarmente, que não pode haver a responsabilização solidária da UBR nos termos do art. 124, I do CTN, como definiu o Acórdão ora recorrido, uma vez que (fl. 506.104 e 506.105):

(...)

24. (...) mesmo que a UBR figure como “compradora” dos produtos vendidos pelo Estabelecimento Industrial e, assim, participe de ações que culminam na realização do fato gerador praticado pelo Estabelecimento Industrial (i.e. a venda dos produtos), é fato que a UBR efetivamente não pratica o fato gerador do IPI nessa operação, pois (i) recebe um produto ao invés de dar saída a ele, e (ii) a circunstância de a UBR revender esse produto a terceiros é uma ação diversa, que pode ou não implicar em outro fato gerador, a depender das circunstâncias, mas que certamente será diferente daquele sob o qual incidiu o IPI nas operações autuadas neste autos.

25. Qualquer coisa diferente disso implicaria reconhecer que todos os compradores de produtos, mercadorias, e serviços, seriam solidariamente responsáveis com relação aos tributos devidos pelos vendedores nas operações em questão, pois, aplicando-se o mesmo raciocínio utilizado pela D. Fiscalização e reprisado pelo Acórdão recorrido, teriam “interesse comum” no fato gerador da venda, o que é um completo despropósito. (...)

26. Além disso, o fato de a UBR ter participação societária na UBI não permite afirmar que deve ser sua responsável solidária, pois a solidariedade não se presume e muito menos se afirma um interesse comum com embasamento no quadro de sócios de uma empresa (...).

O Contribuinte volta a argumentar sobre a ausência de solidariedade da UBR no tópico III, subtópico “C” do seu Recurso Voluntário, onde traz o seguinte (fls. 506.106):

31. Ainda que assim não fosse, o que se admite apenas para argumentar, as Requerentes consideram que as autuações fiscais não poderiam ser lavradas contra o estabelecimento sede da UBR (CNPJ nº 61.068.276/0001-04, conforme TVF), tendo em vista que tal estabelecimento não participou, em absoluto, da realização dos fatos geradores objeto das autuações fiscais ora combatidas, quais sejam, as vendas de produtos importados ou industrializados pelo Estabelecimento Industrial para os estabelecimentos da UBR.

32. Desse modo, o estabelecimento sede da UBR não pode ser considerado “contraparte” ou “responsável solidário” com relação a essas operações conforme entendeu o **CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS** quando da análise de situação essencialmente análoga. (...)

A respeito deste ponto o Acórdão ora recorrido se manifestou de forma a considerar a solidariedade entre as duas empresas, com base nos seguintes argumentos (fls. 506.059 e 506.060):

4. As impugnantes contestam a responsabilidade solidária da Unilever do Brasil Ltda, alegando inexistir interesse comum da mesma nas vendas realizadas pela Unilever Brasil Industrial Ltda, por se tratarem de pessoas jurídicas distintas.

5. A responsabilidade por infrações à legislação pode ser atribuída a quem quer que contribua para a sua prática ou que delas se beneficie. Disso decorre que, não raramente, estará presente a situação de solidariedade delineada no art. 124, inciso I, do Código Tributário Nacional:

*“Art. 124. São solidariamente obrigadas:*

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

6. A situação configurada na lei (art. 124, I) é aquela em que todos os envolvidos ganham simultaneamente com o fato econômico (fato gerador). No caso narrado, trata-se da concorrência de condutas das empresas, ambas com interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação, qual seja, a prática de preços menores com o intuito de reduzir o IPI a ser pago nas saídas do estabelecimento industrial.

7. No Termo de Verificação integrante do Auto, a autoridade fiscal discorre longamente acerca da relação de interdependência entre a UBI e a UB, descrevendo com detalhes diversos fatos referentes à incidência do tributo e o nexos existente entre a empresa autuada e a pessoa jurídica declarada como solidária.

8. Referido Termo reporta-se, por exemplo, aos contratos de fornecimento assinados pelas empresas, sem definição de preço, nas quais ambas foram representadas pelos mesmos signatários que, na época, não tinham poder de representação das pessoas jurídicas [sic], sendo que um deles sequer era funcionário da UB; aos contratos de gestão de pagamentos e recebimentos; ao contrato de locação do prédio de Louveira, onde ambas aparecem como locatárias. Tais exemplos demonstram, claramente, a existência de uma estreita relação entre as empresas envolvidas, justificando o interesse comum da UB e a atribuição da responsabilidade no presente auto.

Com a devida vênia ao entendimento adotado pelo Contribuinte, que alegou em sede de preliminar a inexistência de responsabilidade solidária e, portanto, a impossibilidade de responsabilização da UBR, o argumento que deve predominar é aquele apresentado na Fiscalização e reiterado no Acórdão ora recorrido, uma vez que restou comprovada a interdependência e a confusão patrimonial entre as empresas UBR e UBI.

Sendo assim, voto no sentido de negar o provimento ao Recurso Voluntário neste ponto, mantendo a decisão do Acórdão ora recorrido.

### **1.2) A respeito do alegado cerceamento de defesa.**

Alega o Contribuinte que houve cerceamento de defesa no ora analisado processo, uma vez que, conforme alega, não houve a devida disponibilização de cópia integral dos autos ao mesmo, conforme se verifica no trecho retirado do Recurso Voluntário (fls. 506.105 e 506.106):

28. Conforme descrito nos itens 2 e segs. acima, as Requerentes não tiveram acesso à cópia integral dos autos deste processo administrativo fiscal, conforme lhe faculto o §2º do artigo 38 da Lei nº 9.250/95 e o inciso II do artigo 3º da Lei nº 9.784/99, o que implica cerceamento de seu direito de defesa na medida em que impede as requerentes de conhecer os termos da acusação fiscal em sua completude e, assim, de apresentarem defesa adequada.

(...)

30. Assim, as Requerentes têm por demonstrado o vício formal de **NULIDADE** que permeia o presente processo administrativo, bem como a necessidade de determinar à D. Delegacia da RFB em Campinas/SP que, como unidade preparadora,

disponibiliza cópia eletrônica de todas as páginas e documentos dos presentes autos, e intime as Requerentes o prazo para protocolização do presente Recurso Voluntário, na forma em que requerido nos itens 02 e segs. acima.

Apesar das argumentações do Contribuinte e da suma importância do princípio da ampla defesa em nossa ordem constitucional, não observo, nos autos do processo, que houve o alegado cerceamento de defesa, uma vez que parte considerável dos documentos foram apresentados pelo recorrente, que acompanhou todo o andamento do presente processo, teve ciência do Termo de Verificação Fiscal e que apresentou detalhada e extensa impugnação e recurso voluntário. Apenas como argumento, verifica-se também que não foi alegado na Impugnação (fls 505.717 a 505.794), de 24 de janeiro de 2014, possível cerceamento de defesa.

Do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário no que tange a alegação de cerceamento de defesa do contribuinte.

### **1.3) A respeito da alegada nulidade dos Autos de Infração e do Acórdão ora recorrido**

O Contribuinte requer em seu Recurso Voluntário, ainda de forma preliminar, que sejam declarados nulos os Autos de Infração bem como o Acórdão recorrido, argumentando que a Fiscalização não procedeu de forma correta, conforme se verifica no trecho a seguir (fls. 506.107 e 506.108):

34. Se, por um lado, a D. Fiscalização emprega uma retórica claramente alarmista no descritivo dos fatos constantes do TVF, calcada em alegações de fraude e simulação, e busca obrigar a Requerente a recolher o IPI a partir de um “valor tributável mínimo” calculado com base nos preços praticados pela UBR, por outro lado, a mesma fiscalização afirma textualmente que não pretendeu desconsiderar a personalidade jurídica da Requerentes (fl. 196 – vide item 18 acima), e sequer invoca a aplicação dos artigos 50, 167 e 187 do CC e artigos 116 e 149, inciso VII, do CTN como capitulação legal dos Autos de Infração.

35. Ora, se o fisco entende que a Requerente e a UBR seriam, de fato, uma mesma pessoa jurídica (como sugere na fl. 34 do TVF, e afirma categoricamente na fl-506.066 do Acórdão recorrido), então a discussão de mérito a ser travada nestes autos não trata propriamente da apuração do IPI nas operações realizadas entre o Estabelecimento Industrial e o Estabelecimento 0307, mas sim da necessidade de comprovação da alegada confusão patrimonial entre Requerente e UBR.

36. Nesse caso, portando, a D. Fiscalização deveria ter (i) demonstrado como duas pessoas jurídicas distintas, que de fato realizam atividades operacionais absolutamente diversas (industrialização e comercialização), poderiam ser consideradas uma mesma pessoa jurídica apenas com base em operações realizadas por alguns de seus estabelecimentos e, assim (ii) feito tal acusação de maneira expressa desde o momento da lavratura dos Autos de Infração, a fim de possibilitar que as Requerentes exercitassem plenamente o seu direito de defesa por meio da apresentação de uma Impugnação centrada na desqualificação desse ponto específico, o que não ocorreu.

Tendo em vista os argumentos trazidos aos autos pelo Contribuinte e pela Fiscalização, em especial ao pormenorizado Termo de Verificação Fiscal (fls. 505.352 a

505.623), entendo que essa preliminar deve ser afastada no momento para ser apreciada em conjunto no mérito no ponto a seguir.

**2) A respeito da alegada inexistência de simulação, fraude ou confusão patrimonial nas operações entre a Requerente e a UBR.**

O ponto IV do ora analisado Recurso Voluntário traz argumentos que visam demonstrar o erro da Fiscalização ao alegar que houve, por parte do Contribuinte, a realização de fraude e simulação. Conforme se verifica no seguinte trecho (fl. 506.111):

47. A Requerente pretende, sim, demonstrar que apoiou as suas práticas e operações em interpretações razoáveis e legítimas das normas jurídicas aplicáveis, bem como efetuou registros contábeis e fiscais que correspondem a tais interpretações, sendo essa a medida pela qual um planejamento fiscal difere da fraude ou simulação. Nesse contexto, a eventual discordância da D. Fiscalização com as interpretações adotadas pela Requerente é outra questão, e não representa, por si só, ocorrência de fraude ou simulação, até mesmo porque, conforme descrito abaixo, esse E. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS já reconheceu, em duas oportunidades distintas (Acórdãos nºs 3403-002.519, de 22.10.2013, e 3402-001.908, de 26.09.2012), que a estrutura operacional utilizada pelas Requerentes é lícita e legítima.

48. Em outras palavras, a caracterização de fraude ou simulação depende de o contribuinte ter deixado de reportar/contabilizar as suas operações (i.e. os fatos), e não porque o fisco simplesmente discorda da interpretação dada às regras fiscais (i.e. o direito), conforme já exaustivamente reconhecido por grande quantidade de precedentes administrativos e judiciais.

Nas páginas que se seguem no Recurso Voluntário o Contribuinte elenca jurisprudências, inclusive do CARF, que visam demonstrar a inexistência de fraude ou simulação nos negócios jurídicos por ele praticados. Cumpre observar, entretanto, que a sentença ou acórdão faz coisa julgada entre as partes do processo, sendo assim casos já julgados não podem gerar efeitos para o presente processo por possuírem efeitos “*inter partes*”.

Argumenta também o Contribuinte em seu Recurso Voluntário acerca de aspectos relevantes da estrutura do Grupo Unilever no Brasil e existência de substância econômica e propósito negocial na segregação de atividade industrial e comercial; dos contratos de gestão de pagamentos e recebimentos; do fornecimento de produtos à UBR; dos centros de distribuição (uso exclusivo do depósito fechado pela Requerente; uso compartilhado do depósito fechado; manutenção de estabelecimentos diversos no mesmo prédio; empregados e operações; emissão de notas fiscais); existência de margem de lucro, e, considerações finais sobre a inexistência de simulação ou fraude fiscal no caso dos autos.

Os argumentos apresentados pelo Contribuinte em seu Recurso Voluntário visam reformar o entendimento trazido no Acórdão recorrido que, por sua vez, definiu o que se segue (fl. 506.060):

9. As impugnantes reclamam que não há clareza quanto à regra que a fiscalização pretendeu aplicar: se houve desconsideração das pessoas jurídicas (hipótese em que

tal fato deveria ser demonstrado) ou se os mesmos incorrem nas regras de interdependência prevista no Regulamento do IPI.

10. Discorda-se. Conforme dito acima, o trabalho feito pela fiscalização procura claramente demonstrar, sempre, que os estabelecimentos ditos atacadistas da UB (em especial o de Louveira) na verdade são apenas depósitos utilizados com a finalidade de reduzir o IPI a ser pago, através de uma venda fictícia de produtos da UBI para a UB, ressaltando o fato de serem operados por terceira empresa de logística (DHL) e não possuírem funcionários destinados a vendas no estabelecimento.

11. De igual modo, a autoridade lançadora procurou demonstrar a confusão patrimonial existente entre as empresas, destacando 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.

12. Em sua impugnação, as empresas nada comentaram sobre os contratos de fornecimento e procuraram justificar a ausência de funcionários de vendas alegando que os mesmos não precisam ter base fixa na empresa e realizam trabalho a distância.

13. Outro exemplo relevante citado pela fiscalização e que não foi objeto de comentário na impugnação apresentada diz respeito à venda para a UB dos produtos importados pela UBI, quando os valores constantes das notas de saída eram inferiores ao valor da importação acrescido acrescidos [sic] dos tributos, frete e despesas e, algumas vezes, inferiores até em relação ao documento fiscal de entrada. Ou seja, a UBI estaria, na prática, importando produtos e acumulando prejuízos na venda desses produtos para a UB, o que seria impensável na hipótese de inexistência da confusão patrimonial entre as empresas.

14. Dessa forma, tem-se que a fiscalização corretamente desconsiderou a operação realizada entre as empresas e considerou fictícias as vendas da UBI para a UB, efetuando o lançamento do IPI com base no valor real da transação, que seria aquele pelo qual os produtos eram posteriormente vendidos aos terceiros não interdependentes.

Diante dos argumentos acima, trazidos ao processo por parte do Contribuinte, em seu Recurso Voluntário, bem como, na decisão da DRJ/BEL, cabe, para melhor compreender os fatos, citar trecho do Termo de Verificação Fiscal (fls. 505.362 e 505.363):

(...)

Por meio desta fiscalização, apurou-se que os produtos recebidos pela *Unilever Brasil* em Louveira (CNPJ 61.068.276/0307-80) foram remetidos para estabelecimentos comerciais de terceiros, por meio de notas fiscais em que constam CFOP correspondentes à revenda de mercadorias e sem o destaque do IPI, uma vez que o estabelecimento interdependente não se equiparou a industrial nestas operações. O mesmo ocorreu com relação aos produtos recebidos pelos estabelecimentos da *Unilever Brasil* localizados em outros Estados.

Como as empresas em questão fazem parte do mesmo grupo econômico, considera-se que o remetente e o destinatário mantêm relação de interdependência, nos termos do artigo 520 do RIPI/2002 (Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto nº 4.544, de 26/12/2002) e artigo 612 do RIPI/2010 (aprovado pelo Decreto nº 7.212, de 26/12/2010).

Apurou-se, também, que tanto em relação aos produtos remetidos para a filial 0307 da *Unilever Brasil* em Louveira, como em relação aos demais estabelecimentos dessa pessoa jurídica, os valores unitários indicados nas notas fiscais de saída emitidas pelo estabelecimento industrial/importador, com destaque do IPI, representavam, em média, apenas um terço dos valores unitários de produtos idênticos nas notas fiscais referentes às saídas promovidas pelo estabelecimento da firma interdependente para terceiros, emitidas sem o destaque do IPI.

Vale reafirmar: a totalidade das saídas de produtos acabados, industrializados ou importados pelo estabelecimento, a título de vendas internas, foi destinada aos estabelecimentos da *Unilever Brasil*.

Apurou-se, ainda, que essas operações, praticadas entre a fiscalizada e os referidos estabelecimentos da *Unilever Brasil*, não tinham a natureza de vendas, conforme indicavam os CFOP inseridos nas notas fiscais, mas tão somente de simples remessas a depósitos. Tal constatação também será tratada ao longo deste Termo.

A partir dos dados das notas fiscais constantes nos arquivos digitais apresentados pelo estabelecimento industrial/importador (fiscalizado) e, num primeiro momento, pelo estabelecimento da *Unilever Brasil* situado em Louveira (CNPJ 61.068.276-0307-80), foram comparados os valores unitários de cada produto nas saídas promovidas pelas duas empresas. Em estágio mais adiantado da fiscalização foram comparados também os valores unitários dos produtos saídos dos demais estabelecimentos da *Unilever Brasil*.

As empresas *Unilever* utilizaram códigos iguais de identificação de produto, tanto nas saídas do estabelecimento fiscalizado, como nas saídas dos destinatários interdependentes.

Verificou-se, inicialmente, que os valores unitários indicados nas notas fiscais de saída emitidas pelo estabelecimento industrial/importador, com destaque do IPI, representavam, em média, apenas um terço dos valores unitários de produtos idênticos nas notas fiscais referentes às saídas promovidas pelo estabelecimento da firma interdependente para terceiros, emitidas sem o destaque do IPI, em desacordo com o que prevê a legislação.<sup>11</sup>

Veio a ser comprovada a enorme diferença entre os valores unitários praticados pelo estabelecimento fiscalizado e pelo estabelecimento da firma interdependente em Louveira, conforme se verifica por meio do “*COMPARATIVO ENTRE OS VALORES DE SAÍDA DO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL E OS CALCULADOS PELA MÉDIA PONDERADA DE PREÇOS UNITÁRIOS EM LOUVEIRA*” (fls. 493.789 a 497.722). No comparativo, o valor total apurado na coluna correspondente às notas fiscais emitidas pelo estabelecimento industrial foi de R\$ 2.268.381.987,67, enquanto o total calculado segundo o critério da média ponderada dos preços praticados pelo estabelecimento de Louveira, foi de

7.420.706.456,95.<sup>14</sup>

Esta Fiscalização elaborou para cada um dos meses (janeiro/2008 a dezembro/2010) um “*DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DA MÉDIA PONDERADA DE PREÇOS UNITÁRIOS*”<sup>13</sup>, com dados das saídas efetuadas por produto, sob os CFOP que correspondem a vendas internas. Também foram elaborados demonstrativos anuais resumidos com o preço unitário médio ponderado por produto, em cada mês, denominado “*RESUMO DA APURAÇÃO DA MÉDIA PONDERADA DE PREÇOS UNITÁRIOS*” (às fls. 501.264 a 501.748). Foi elaborada, ainda, uma planilha, em Excel, contendo esses mesmos valores, de modo a facilitar a conferência por parte do contribuinte. Todos os Demonstrativos foram apresentados a *Unilever Brasil* para que conferisse a correção dos valores apurados das médias ponderadas de preços unitários (fls. 47.944/48). O contribuinte respondeu o seguinte: “*após a conferência dos demonstrativos elaborados pela fiscalização, concordamos com a apuração da média ponderada mensal dos preços unitários do período Janeiro/2008 a Dezembro/2010, conforme exemplos abaixo: (...)*” (fls. 48.342/345).

Cabe salientar a ocorrência de infração anterior, cometida pelo mesmo estabelecimento, por inobservância do valor mínimo tributável, relativa aos anos de 2006 e 2007. Houve lavratura de Auto de Infração para lançamento de IPI, juros e multa de ofício, no processo administrativo nº 10830.720562/201034. Por este motivo, foram realizadas verificações visando à apuração do valor mínimo tributável estabelecido pela legislação tributária relativamente ao período de 2008 a 2010.

Ocorre que, no curso desta fiscalização, vieram à tona fatos ainda mais graves. Verificou-se que a empresa fiscalizada e a Unilever Brasil, na verdade, simulavam operações de compra e venda que, na prática, não existiam. Este tema será tratado neste Termo com a profundidade necessária.

A apuração dos valores médios ponderados dos produtos discriminados nas notas fiscais emitidas pelo estabelecimento de CNPJ 61.068.276/0307-80 foi aqui relatada porque comprova, de modo inquestionável, a enorme diferença entre os valores indicados nas

notas fiscais de saída do estabelecimento industrial e os praticados nas operações comerciais com terceiros não interdependentes.

Segue-se o percurso das verificações fiscais realizadas.

A título de esclarecimento acerca da base de cálculo do IPI utilizada pelo Contribuinte cabe frisar o posto pelo Relatório da decisão da DRJ/BEL ora recorrida (fls. 506.039 a 506.040):

j) Após diversas intimações contendo questionamentos acerca da formação dos preços de venda, a fiscalização apura que a impugnante desconsiderou na composição da base de cálculo do IPI, os custos financeiros, de venda, administração e publicidade e a margem de lucro normal e, no caso das importações, não especifica o custo de aquisição e informa o valor dos impostos equivalentes a percentuais de 23 % a 32% sobre o que chama de preço total. Segundo a autoridade fiscal, nas importações de desodorantes efetuadas pelo estabelecimento, os tributos pagos por ocasião do desembaraço aduaneiro, considerados apenas os que compõem o valor total dos produtos, representaram 45% do valor aduaneiro;

k) Ainda com relação aos importados, foi observado 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, conforme exemplos nas fls. 505.373/505.374. Em consequência, se somados o frete, as despesas acessórias e os tributos devidos na importação, exceto o IPI, em 64% dos itens importados o valor unitário de saída esteve abaixo do valor de importação com os acréscimos devidos, e em 70% foi menor ou, no máximo, igual;

l) Depois de citar depoimento de dirigente da empresa, indica haver ficado *“claramente evidenciado que os dirigentes da pessoa jurídica têm consciência de que estavam desobedecendo à determinação legal de utilizar o valor mínimo tributável nas saídas para estabelecimentos de firma interdependente, conforme previsto na legislação do IPI. Aliás, cabe reiterar, os dirigentes das pessoas jurídicas, remetente e destinatária dos produtos, são os mesmos”*;

m) *“Concretamente, como ficará demonstrado ao longo deste Termo, Unilever Brasil Industrial (antiga Unilever Brasil Higiene Pessoal e Limpeza) e Unilever Brasil atuam como uma só unidade econômica. E pelas informações apresentadas pelo estabelecimento fiscalizado, este não obtém, nem pretende obter, qualquer lucro nas operações de industrialização ou importação. E, o mais importante, os preços praticados entre as pessoas jurídicas dessa unidade econômica não são praticados com terceiros. Com estes, as operações não seguem o mesmo padrão.”*;

Com essas constatações, voto pela improcedência do Recurso Voluntário ora analisado e a manutenção do Acórdão recorrido no que tange a este ponto.

**3) A respeito da alegada impossibilidade de desconconsideração da personalidade jurídica das requerentes em face dos fatos e circunstâncias relatados no Termo de Verificação Fiscal.**

O Contribuinte argumenta, por meio do seu Recurso Voluntário, no sentido de que não pode haver a referida desconconsideração da personalidade jurídica no presente caso, pelos seguintes motivos (fl. 506.138 e 506.139):

- a) o Acórdão recorrido confunde os conceitos jurídicos de desconconsideração da personalidade jurídica e desconconsideração de negócio jurídico, utilizando-os como se fossem sinônimos;
- b) ainda que assim não fosse, o Acórdão recorrido pretende aplicar a regra de desconconsideração em situação manifestamente incabível, uma vez que as empresas Requerentes são empresas que existem de fato e possuem atividade operacional própria, o que afasta a aplicação do referido expediente previsto no artigo 50 do Código Civil;
- c) ainda que assim também não fosse, a desconconsideração da personalidade jurídica da Requerente levaria, necessariamente, à imputação de sua operações à UBR, na qualidade de sócio controlador da Requerente, e não o contrário, como ocorreu nestes autos, já que o contribuinte autuado foi o Estabelecimento Industrial, e não a UBR, apontada nos Autos de Infração como mero responsável solidário ao invés de contribuinte principal, como seria esperado no caso de desconconsideração da personalidade jurídica da Requerente; e
- d) por fim, mesmo que nenhum desses argumentos fosse procedente, ainda assim não se escaparia do fato de o Acórdão recorrido ter considerado que o

permissivo legal para a cobrança em questão (i.e. descaracterização em caso de fraude) estaria previsto no inciso VII do artigo 149 do CTN, que, contudo, sequer foi mencionado no TVF ou nos Autos de Infração.

De fato, como alega o Contribuinte, percebe-se no acórdão ora recorrido a confusão de conceitos jurídicos envolvendo a desconsideração da personalidade jurídica e desconsideração de negócio jurídico. No que diz respeito a este ponto, o Acórdão ora recorrido fez constar na sua fundamentação os seguintes argumentos (fls. 506.060 a 506.064):

15. Sobre a desconsideração da personalidade jurídica, toma-se por empréstimo o esclarecedor trabalho do Procurador da Fazenda Nacional em São Paulo/SP Amadeu Braga Batista Silva, “REQUISITOS PARA A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO”, publicada na Revista da PGFN Ano I, Número III 2012, pp. 203/228:

*“A característica fundamental da teoria da desconsideração da personalidade jurídica é determinar a ineficácia de determinados atos da sociedade, para fins de estender a responsabilidade sobre esses atos aos sócios. Em outras palavras, apesar de determinadas obrigações serem contraídas em nome da sociedade, a responsabilidade perante elas é atribuída aos sócios, em razão da utilização da sociedade para fins não albergados pelo ordenamento jurídico*

**A desconsideração da personalidade jurídica não tem por finalidade a invalidação do ato constitutivo da sociedade, nem a dissolução da sociedade, mas a ineficácia de atos realizados pela sociedade, todavia imputáveis aos sócios, em descumprimento à função social da empresa. Os requisitos para a desconsideração da personalidade jurídica, todavia, são controversos: divergem sobre ele as teorias subjetiva e objetiva.**

*Os requisitos para a desconsideração da personalidade jurídica, na formulação subjetiva, são a fraude ou o abuso de direito. Abuso de direito é o exercício irregular, anormal de um direito, em desconformidade com a finalidade econômica ou social para a qual ele foi criado. O exemplo mais comum do abuso de direito é o uso irregular da propriedade privada pelo proprietário, a qual não é mais o direito absoluto das concepções liberais. Fraude à lei é o cumprimento apenas formal da letra da lei, mas em divergência com o espírito para a qual ela foi criada e para obtenção de fim contrário a ela. (...)*

*A formulação objetiva, todavia, entende como requisito para a desconsideração da personalidade jurídica a confusão patrimonial. Desta forma, apesar de os patrimônios da sociedade e do sócio serem diversos, a utilização de ambos indiscriminadamente, como, por exemplo, bens de sócios registrados indevidamente como patrimônio da sociedade, dentre outros, justifica a desconsideração da personalidade jurídica.*

*O Código Civil albergou as duas teorias, (ou, albergou integralmente a teoria objetiva e parcialmente a teoria subjetiva somente o abuso de direito, e não a fraude – numa interpretação extremamente restritiva da teoria da desconsideração) ao firmar a possibilidade de desconsideração da personalidade jurídica em razão de abuso de personalidade, caracterizado pelo desvio de finalidade e pela confusão patrimonial.*

.....

*Ao Fisco sempre foi possível, conforme Aldemário Araújo CASTRO, afastar meras formalidades em detrimento da materialidade da obrigação tributária e, em especial, de seu sujeito passivo, nos termos do artigo 149, inciso VII do Código Tributário Nacional*

*Pela leitura do dispositivo legal, o ordenamento jurídico tributário sempre proibiu a fraude como meio de afastar a incidência da norma tributária. A interpretação restritiva, pela inclusão apenas do abuso de direito como requisito para a desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária, não considera, como dito, dispositivos tributários proibitivos da fraude, ou condutas para utilização da pessoa jurídica para fins ilegítimos, dentre outras condutas.*

*Da mesma maneira, o artigo 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional pretende reprimir 'realidades meramente formais ou artificiais (realidades falsas), dificultadores da perfeita identificação do sujeito passivo', ou o abuso de direito, o que o autoriza a ser fundamento jurídico da desconsideração da personalidade jurídica em âmbito tributário.*

## 5 CONCLUSÃO

*Os requisitos para a desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária são determinados pelos princípios constitucionais, pela perspectiva sistêmica do ordenamento jurídico e pela essência da teoria da desconsideração da personalidade jurídica. A normatização da teoria da desconsideração da personalidade jurídica pelo Código Civil de 2002, ainda que de extrema importância para o entendimento daquela no âmbito do sistema jurídico brasileiro, não determina obrigatoriamente os requisitos para a sua aplicação em matéria tributária: situações não albergadas expressamente no dispositivo cível, apesar de caracterizadoras do descumprimento da função social da empresa, são objeto de repressão pelo sistema jurídico, em especial pelo ordenamento tributário.*

*A desconsideração da personalidade jurídica pode ocorrer em razão de uso fraudulento ou abusivo do instituto da personalidade jurídica, da confusão patrimonial, ou de uso que objetiva atingir fins ilegítimos e ilegais, em desvio de sua função social, ainda que o artigo 50 do Código Civil determine como pressupostos para aplicação do instituto somente o abuso de personalidade, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial.” (grifou-se)*

16. Com relação à referência feita ao contido no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), é o seguinte o teor do indigitado dispositivo (grifou-se):

“Art. 116. [...]”

*Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.” (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)*

17. Acerca desse dispositivo, assim se manifestou a respectiva Exposição de Motivos nº 820/MF, de 6 de outubro de 1999, ao então Projeto de Lei Complementar nº 77, de 1999:

*“6. A inclusão do parágrafo único ao artigo 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com finalidade de elisão, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário adotados com abuso de forma ou de direito.”*

18. Considerando que não pode haver planejamento tributário (elisão) praticado com simulação, seja esta absoluta (fingir o que não existe), seja esta relativa (encobrir o que existe a denominada “dissimulação”); e, ainda, que deixar de descrever ou de mencionar um fato gerador efetivamente ocorrido, omitindo-o, é o mesmo que sonegar, estando tal conduta tipificada na lei de crimes contra a ordem tributária; deve-se interpretar inteligentemente o vocábulo “dissimular”, constante da lei, como sendo “evitar”, “furtar-se”, “esquivar-se”, e não como “ocultar”, “disfarçar”, “encobrir”.

19. Do contrário, a dita norma antielisiva é absolutamente sem sentido, uma vez que em nada inova, repetindo conceitos já juridicizados como crime tributário.

20. Por outro lado, o art. 149, VII, do CTN estabelece uma cláusula de exceção ao procedimento de nulidade do negócio jurídico previsto na legislação civil, outorgando à administração a competência para desconsiderar os atos ou negócios fictícios, fraudados, eivados de vício de vontade ou de forma, ou simulados.

*“Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:*

.....

*VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;*

.....”

21. Assim, deparando-se com a existência de negócio jurídico viciado por simulação, dolo ou outra espécie de fraude fiscal, deve a administração tributária comprovar a existência do vício e efetivar o lançamento correspondente ao tributo, desconsiderando o ato viciado e/ou considerando aquele efetivamente realizado e encoberto pelo dolo, pela fraude ou pela simulação.

22. Por conseguinte, não se aplica a regra insculpida no parágrafo único do art. 116 do CTN, como entende a impugnante, porque não se trata, na hipótese, de caso de elisão fiscal, mas sim, de fraude. Quando há a transposição da linha divisória que separa a elisão da fraude, a tipificação da conduta e o respectivo mecanismo de apuração se dão pelo art. 149, VII, e não pelo art. 116, parágrafo único, do CTN.

23. Vale ainda citar o pensamento de Aldemário Araújo de Castro (<http://www.aldemario.adv.br/desconsidera.pdf>):

“.....

*Assim, o desenvolvimento mais explícito, rápido e completo da figura da 'desconsideração da personalidade jurídica' nos domínios do direito privado pode e deve ser aproveitado no campo do direito tributário, já familiarizado, embora parcialmente, com a prática. Nesta linha, o art. 50 do novo Código Civil afirma e confirma a possibilidade de se afastar a personalidade jurídica quando esta concorre para a proteção indevida de patrimônios individuais em detrimento do Fisco.*

*Pode-se afirmar, diante do que foi considerado, que o art. 50 do novo Código Civil não é necessário, mas é útil à autoridade fiscal no momento de constituir, em certas circunstâncias, o crédito tributário. Não é necessário porque a autoridade pode apurar o crédito tributário contra o contribuinte em sentido estrito (com fundamento nos arts. 121, parágrafo único, inciso I, 142 e 149, inciso VII do CTN) ou contra o responsável (com fundamento nos arts. 121, parágrafo único, inciso II, 135 e 142 do CTN). É útil porque confirma, para a ordem jurídica brasileira como um todo e para o direito tributário em particular, a possibilidade da desconsideração ou afastamento da personalidade jurídica.*

*Importa, ainda, destacar que o agente da desconsideração da personalidade jurídica no campo tributário não é o juiz 35. A menção ao magistrado no art. 50 do novo Código Civil decorre do fato daquele dispositivo estar voltado para a aplicação da desconsideração em relações jurídicas de direito privado, caracterizadas pela horizontalidade, onde uma das partes não pode, unilateralmente, impor obrigações ou constituir direitos em desfavor da outra. Na seara tributária, como já sublinhado, compete à autoridade fiscal, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, constituir o crédito tributário, identificando o sujeito passivo da obrigação. Neste momento, se for o caso, será aplicada a desconsideração da personalidade jurídica. Evidentemente, o sujeito passivo poderá impugnar, utilizando todos os meios de defesa possíveis, em sede administrativa e judicial, o ato da autoridade fiscal.*

.....

## 6. Conclusão

*O art. 50 do novo Código Civil não é necessário, mas é útil à autoridade fiscal no momento de constituir, em certas circunstâncias, o crédito tributário. Não é necessário porque a autoridade pode apurar o crédito tributário contra o efetivo contribuinte (em sentido estrito) ou contra o responsável, valendo-se de autorizações presentes no Código Tributário Nacional para afastar a personalidade jurídica. É útil porque confirma, para a ordem jurídica brasileira como um todo e para o direito tributário em particular, a possibilidade da desconsideração ou afastamento da personalidade jurídica.*

Entendo, apesar dos equívocos conceituais, que a autoridade fiscal demonstrou que os estabelecimentos considerados atacadistas da UB, em especial o de Louveira, são de fato apenas depósitos com o fito de reduzir o IPI a ser pago, por intermédio de vendas fictícias de produtos da UBI para a UB, e, salientando o fato deste depósito ser operado pela empresa de logística DHL e não terem na empresa funcionários destinados a venda no estabelecimento. É possível verificar o exposto no manuseio do Anexo I ao Termo de Verificação Fiscal (fls. 505.346 e seguintes) em que se tem se um conjunto de imagens de

localização de estabelecimentos da Unilever Brasil LTDA obtidas pelo programa Google Maps, em específico ao estabelecimento de Louveira.

Com isso observa-se que, apesar dos argumentos trazidos pelo Contribuinte, é evidente que a fiscalização encontrou condutas que transpuseram a permitida elisão tributária e adentraram na seara da evasão fiscal, conforme se verifica nas folhas 220 a 225 do Termo de Verificação Fiscal, as quais demonstram a prática de simulação do grupo Unilever, tendo os negócios jurídicos aparência diferente do que se confirma na realidade, tornando nulo os negócios jurídicos praticados, como se depreende do que se prescreve no Código Civil:

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

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

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

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

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pósdatados.

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

Portanto, em respeito aos autos do processo e a legislação aplicável ao caso, voto no sentido de manter o entendimento do Acórdão ora recorrido no que tange a descon sideração de atos e negócios jurídicos das requerentes em face dos fatos e circunstâncias relatados no Termo de Verificação Fiscal.

#### **4) A respeito da alegada regularidade do IPI apurado**

Tendo em vista a descon sideração de atos e negócios jurídicos realizados pela Fiscalização, e reiterada pelo Acórdão ora recorrido, as vendas entre as empresas UBI e UBR foram consideradas fictícias o que acabou implicando que no lançamento fosse utilizada como base de cálculo o valor da venda dos produtos aos terceiros, conforme se verifica no trecho do referido Acórdão (fls. 506.065 a 506.066):

32. As interessadas discutem a formação da base de cálculo do imposto lançado, entendendo que a fiscalização teria criado novo critério ao utilizar o valor de venda do estabelecimento da UB, tendo em vista, segundo seu entendimento, não ter sido efetivada a descon sideração da personalidade jurídica.

33. Entretanto, conforme acima exposto, a fiscalização claramente descon siderou a personalidade jurídica nas operações em análise, considerando fictícias as vendas da UBI para a UB, motivo pelo qual efetuou o lançamento sobre a base de cálculo das vendas para terceiros.

34. Dessa forma, perde sentido a discussão levada na impugnação relativa ao conceito de praça e valor tributável mínimo, posto que inaplicáveis ao presente caso.

O Contribuinte, por sua vez, no Recurso Voluntário ora analisado alega o que se segue (fls. 506.143 a 506.144):

175. Afastadas as alegações de simulação, fraude, e confusão patrimonial, resta discutir o real ponto dos questionamentos feitos pela D. Fiscalização quanto aos critérios adotados pelo Estabelecimento Industrial na composição da base de cálculo do IPI incidente sobre as saídas que realizou em favor do Estabelecimento 0307 da Empresa UBR.

176. Porém, antes de passar à análise do mérito desses questionamentos, o que se faz por cautela, tendo em vista a possibilidade teórica de o Acórdão recorrido não ser anulado e esse E. CARF decidir julgar a questão de fundo discutida nestes autos diretamente no mérito, a Requerente ressalta que a desqualificação das alegações de simulação e fraude lançadas pela D. Fiscalização ensejam o reconhecimento da decadência do direito de lançamento com relação a qualquer parcela de IPI devido até 26.12.2008, nos termos do §4º do artigo 150 do CTN.

A respeito da decadência alegada pelo Contribuinte nas razões de seu Recurso Voluntário o Acórdão ora recorrido traz o seguinte entendimento (fls. 506.064 e 506.065):

24. A impugnante entende que parte dos períodos lançados estariam decaídos. O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre as hipóteses de extinção do crédito tributário, previstas no seu art. 156, cuida, no Capítulo IV, Seção IV, das modalidades de extinção diversas do pagamento, contemplando o instituto da decadência com as disposições contidas no, a seguir transcrito, art. 173:

*“Art. 173 – O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.” (grifou-se)*

25. De disposição expressa de lei decorre, portanto, o estabelecimento do termo inicial para a contagem do prazo decadencial tributário, que, como regra geral, está bem definido no inciso I do transcrito artigo 173.

26. Todavia, considerando que, a despeito do que determina o art. 142 do CTN, grande parte dos tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil condiciona-se a sistemática de pagamento em que o sujeito passivo está obrigado a satisfazer os respectivos créditos sem prévio exame da autoridade administrativa, tem-se por imprescindível à definição dos termos iniciais para a contagem do prazo decadencial de cada tributo ou contribuição as disposições contidas no art. 150 desse Código, em especial, o seu §4º, que estabelece:

*“Art. 150 – O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.*

(...)

*§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”*

27. Observe-se pois que, na definição do termo inicial do prazo de decadência, 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.

28. De igual modo, deve ser verificada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, possibilidade presente neste caso, e que tornaria inaplicável o art. 150 do CTN, conduzindo a contagem para a regra geral do art. 173.

29. No caso presente verifica-se, através de pesquisa feita no sistema de pagamentos da Receita Federal, a inoocorrência das antecipações que conduziram à contagem do prazo decadencial de acordo com o art. 150 do CTN. Dessa forma, aplica-se para o caso a regra geral do art. 173 do CTN, iniciando a contagem do prazo decadencial para o período mais antigo lançado (PA Jan/2008) no primeiro dia do exercício seguinte, 1º de janeiro de 2009.

30. Ademais, a hipótese de manutenção, neste voto, da qualificação da multa aplicada em função da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, também conduz a contagem para a regra geral.

31. Assim, tendo ocorrido a ciência em 26.12.2013, não há que se falar em decadência para nenhum dos períodos lançados. No caso, o prazo para lançamento dos períodos de 2008 somente venceria em 31.12.2013. (grifou-se)

No que tange a formação da base de cálculo do IPI entendo que a autoridade fiscal não fez uso de novo critério pelo fato de considerar o valor de venda do estabelecimento da UBR, visto que se comprovou a existência de atos ou negócios jurídicos eivados de vícios. Assim, as vendas da UBI para a UBR foram consideradas fictícias e se considerou para se efetuar o lançamento a base de cálculo das vendas para terceiros.

Salienta-se que no Termo de Verificação Fiscal, no que concerne a base de cálculo do IPI, assim consta:

(...)

No plano meramente formal, foram emitidas notas fiscais correspondentes a vendas aos estabelecimentos da Unilever Brasil, supostamente comerciais atacadistas, mas, no plano material, houve simples remessa dos produtos para depósitos fechados da própria indústria, conforme fartamente demonstrado. Na saída para estabelecimentos de terceiros não interdependentes, funcionários do operador logístico do respectivo depósito, emitem notas fiscais em nome da Unilever Brasil com o valor real da operação de comercialização. Portanto, o mecanismo utilizado para a redução da base de cálculo do imposto foi a simulação de uma operação de comercialização entre o estabelecimento industrial e os supostos comerciais atacadistas da empresa-mãe. É perfeitamente cabível a utilização da expressão ‘supostos comerciais atacadistas’ porque estes inexistem, como também restou demonstrado.

Esta etapa de comercialização, entre a indústria e uma comercial atacadista, não existe no plano real. Mas é sob esta ficção que os valores dos produtos triplicam.

Como se viu, a simulação ocupou papel central no planejamento evasivo executado pelo grupo econômico, ao lado de outras ilicitudes constatadas, conforme relatado ao longo deste Termo.

Uma vez que não existem operações de comercialização entre o estabelecimento industrial e comerciais atacadistas da Unilever Brasil, foram considerados, para fins de tributação do IPI, as quantidades e valores dos produtos saídos dos Centros de Distribuição da Unilever – cuja natureza é de depósito fechado – aos terceiros não interdependentes. (Grifou-se)

Desta forma entendo cabível a manutenção do lançamento com base de cálculo dos valores de venda dos produtos e voto no sentido de confirmar o entendimento consubstanciado no Acórdão ora recorrido a respeito desse ponto, desconsiderando a hipótese de decadência e pela regularidade da formação da base de cálculo do IPI.

#### 5) A respeito dos créditos glosados em operações de devolução.

Em consequência das informações constatadas pelas autoridades fiscais, consubstancias no Termo de Verificação Fiscal (fls. 505.352 a 505.623), foi efetuada a glosa de créditos de IPI relacionada a Notas Fiscais correspondentes a operações de devolução não comprovadas pelo Contribuinte.

A esse respeito o contribuinte alega o que se segue (fls. 506.157 e 506.158):

234. Nesse sentido, cumpre destacar, novamente, que a Requerente colocou à disposição da D. Fiscalização informações suficientes para verificar a real ocorrência das operações de saída e respectivas devoluções (físicas ou simbólicas) dos produtos em questão, indicando os documentos que dão suporte às ocorrências, e não mediu esforços para apresentar à D. Fiscalização todos os elementos que levam ao direito de crédito do IPI correspondente a notas fiscais relativas às devoluções realizadas pelos adquirentes dos produtos.

235. Entretanto, ao invés de analisar os documentos de maneira cuidadosa, como seria de se esperar, a D. Fiscalização acabou por simplesmente glosar a totalidade das notas, sob argumentos genéricos de “impossibilidade de transporte” por caminhões (fls. 256 do TVF) etc., o que é um despropósito tendo em vista que os produtos objeto de devolução não foram deslocados por vias públicas, mas sim, por meio de realocação interna no depósito mantido em Louveira/SP, conforme se pode verificar das atas e notas fiscais anexas, que indicam tanto a existência do depósito, quanto a remessa simbólica das mercadorias para o mesmo (**doc. nº 29 e 30**).

236. Note-se, nesse sentido, que as Requerentes já esclareceram a possibilidade prática jurídica com relação ao uso compartilhado de um depósito fechado, bem como da existência (reconhecida pela D. Fiscalização) de sistemas práticos e eletrônicos que garantem a alocação dos produtos aos titulares de direito, de modo que as operações de envio e devolução em questão não representam nada além da simples operacionalização dessa estrutura compartilhada no curso normal dos negócios das Requerentes.

237. Em outras palavras, o simples fato de os produtos terem sido transportados internamente não torna as operações em questão sem efeito, e nem autoriza a realização das glosas aplicadas pela D. Fiscalização, ainda mais quando se considera

que todas essas operações estavam amparadas por notas fiscais claras, corretas e idôneas.

238. Nesse mesmo sentido, a Requerente destaca ter apresentado à D. Fiscalização as vias originais, segundas vias e cópias (físicas e em meio digital – CD) dos seguintes documentos: notas fiscais, Boletins Eletrônicos de Ocorrência (em relação às notas fiscais extraviadas), registros nos Livros Fiscais e Entradas e Saídas, registros e lançamentos contábeis, entre outros.

239. Assim, tendo em vista que a D. Fiscalização não se desincumbiu de sua tarefa de apontar questionamentos específicos com relação a cada devolução glosada, dever reconhecida a improcedência do procedimento fiscal quando a este aspecto.

A legislação que regula a aplicação do IPI garante que pode haver o creditamento do imposto referente a produtos já tributados que são devolvidos total ou parcialmente pelo comprador. Porém, o legislador se ateve em estabelecer requisitos específicos para que tal crédito se efetue, conforme se verifica na texto do RIPI/2002:

*“Art. 169. O direito ao crédito do imposto ficará condicionado ao cumprimento das seguintes exigências ( Lei nº 4.502, de 1964, art. 27, § 4º):*

*I – pelo estabelecimento que fizer a devolução, emissão de nota fiscal para acompanhar o produto, declarando o número, data da emissão e o valor da operação constante do documento originário, bem assim indicando o imposto relativo às quantidades devolvidas e a causa da devolução; e*

*II – pelo estabelecimento que receber o produto em devolução:*

*a) menção do fato nas vias das notas fiscais originárias conservadas em seus arquivos;*

*b) escrituração das notas fiscais recebidas, nos livros Registro de Entradas e Registro de Controle da Produção e do Estoque ou em sistema equivalente nos termos do art. 388; e*

*c) prova, pelos registros contábeis e demais elementos de sua escrita, do ressarcimento do valor dos produtos devolvidos, mediante crédito ou restituição do mesmo, ou substituição do produto, salvo se a operação tiver sido feita a título gratuito.*

*Art. 172. Na hipótese de retomo de produtos, deverá o remetente, para creditar-se do imposto, escriturar-lo nos livros Registro de Entradas e Registro de Controle da Produção e do Estoque ou em sistema equivalente nos termos do art. 388, com base na nota fiscal, emitida na entrada dos produtos, a qual fará referência aos dados da nota fiscal originária.*

*Art. 385. O livro poderá, a critério da autoridade competente do Fisco Estadual, ser substituído por fichas:*

*I – impressas com os mesmos elementos do livro substituído;*

*II – numeradas tipograficamente, de um a novecentos e noventa e nove mil, novecentos e noventa e nove; e III prévia e unitariamente autenticadas pelo Fisco Estadual ou pela Junta Comercial.*

*Parágrafo único. Deverá ainda ser visada, pela repartição do Fisco Estadual, ou pela Junta Comercial, ficha-índice, na qual, observada a ordem numérica crescente, será registrada a utilização de cada ficha.*

(...)

*Art. 388. O estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, e o comercial atacadista, que possuir controle quantitativo de produtos que permita perfeita apuração do estoque permanente, poderá optar pela utilização desse controle, em substituição ao livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, observado o seguinte:*

*I – o estabelecimento fica obrigado a apresentar, quando solicitado, aos Fiscos Federal e Estadual, o controle substitutivo;*

*II – para a obtenção de dados destinados ao preenchimento do documento de prestação de informações, o estabelecimento industrial, ou a ele equiparado, poderá adaptar, aos seus modelos, colunas para indicação do valor do produto e do imposto, tanto na entrada quanto na saída; e*

*III – o formulário adotado fica dispensado de prévia autenticação.”*

Nesse sentido o Acórdão ora recorrido traz o seguinte (fls. 506.067 e 506.068):

37. Ou seja, como derivação direta da legislação tributária que rege a matéria, o direito ao crédito do imposto relativo a produtos tributados recebidos em devolução ou retorno vincula-se a que o titular da pretensão tenha mantido e mantenha escrituração e controles que lhe permitam comprovar sua condição de detentor dos créditos pleiteados, bem como exiba documentação que dê suporte a sua escrita e controles.

38. Para tanto, deverá restar demonstrado que os produtos tributados foram recebidos em devolução, ingressaram no estoque do sujeito passivo e de que houve ressarcimento ao comprador do valor dos produtos devolvidos, mediante exibição do Livro de Registro de Saídas, do Livro de Registro de Entradas, do livro Registro de Controle da Produção e do Estoque (ou de Fichas impressas com os mesmos elementos do livro substituído ou, ainda, de Controle Quantitativo de Produtos que permita perfeita apuração do estoque permanente), sem prejuízo da apresentação dos demais documentos contábeis e fiscais obrigatórios (Livro de Registro de Apuração do IPI e de Registro de Inventário, v.g.).

39. Logo, o direito ao creditamento em questão não decorre somente do registro isolado do retorno dos produtos ao estabelecimento industrial, mas, conforme dito, do cumprimento dos requisitos formais previstos no Regulamento e da existência de controle de estoque que permita vincular as entradas às saídas respectivas, o que não restou demonstrado no presente caso, motivo pelo qual entende-se estar correta a glosa.

40. No caso presente as impugnantes nada alegaram acerca das acusações relativas às irregularidades verificadas no transporte dos itens (caminhões transportando volumes absurdos de mercadorias, muito acima de suas capacidades), bem como das irregularidades das notas fiscais (descumprimento de requisitos prescritos pelo Regulamento do IPI; desatendimento das exigências referentes às devoluções tanto pela remetente quanto pela destinatária; falta de informações sobre o transporte nas

notas; datas de movimentação diferentes nas notas e nos controles entregues). Assim, entende-se estar correta a glosa efetuada.

Diante das divergências apresentadas pelo Contribuinte em seu Recurso Voluntário frente a decisão do acórdão ora recorrido, cabe verificar o constatado no Termo de Verificação Fiscal, no que diz respeito ao cumprimento das exigências do RIPI por parte do estabelecimento que fez as devoluções:

Ocorre que, em grande parte das notas fiscais de devolução emitidas pela Unilever Brasil, especialmente durante o ano de 2008, não há qualquer indicação relativa ao documento fiscal que deu cobertura à saída originária do estabelecimento industrial.

Nos casos em que há alguma referência à(s) nota(s) fiscal(is) originária(s), esta se resume ao número e data de emissão. A Unilever optou por ignorar a indicação do valor da operação constante do documento originário, o imposto relativo às quantidades devolvidas e a causa da devolução.

Ademais, conforme já relatado, o estabelecimento industrial fiscalizado declarou o extravio de, nada menos que, 793 (setecentos e noventa e três) notas fiscais que alega serem correspondentes às saídas originárias.

Torna-se, pois, impossível comprovar qualquer vinculação entre as notas fiscais de devolução emitidas pela Unilever Brasil e as saídas originárias ocorridas do estabelecimento industrial.

A Unilever Brasil também optou por ignorar a obrigatoriedade regulamentar de indicar a causa das devoluções. A fiscalizada, por sua vez, pertencente ao mesmo grupo econômico, ignorou informá-la à Fiscalização. A obrigatoriedade mencionada também se encontra no dispositivo acima transcrito do Regulamento do IPI.

Já em relação ao cumprimento das exigências do RIPI pelo estabelecimento que recebe os produtos devolvidos assim se verifica no TVF:

O estabelecimento industrial fiscalizado não menciona as devoluções nas notas fiscais originárias conservadas em seus arquivos, conforme se verifica pelas que foram apresentadas à Fiscalização.

O estabelecimento recebedor também não havia escriturado o livro Registro de Controle da Produção e Estoque, nem mantinha os arquivos à disposição do Fisco, conforme prevê a legislação. Teve 50 (cinquenta) dias de prazo para apresentação do livro, mas, só o fez, passados 73 (setenta e três dias) da intimação inicial. Apresentou-o, portanto, 23 (vinte e três dias) após o prazo final.

Os registros contábeis da fiscalizada perdem o sentido prático no caso aqui discutido. Há que se considerar que as operações ocorrem entre empresas interdependentes, que não há pagamento em dinheiro pelas saídas, mas meramente o registro contábil das operações, e, o mais importante, o estabelecimento industrial e a empresa-mãe formam uma só unidade econômica.”

Sendo assim, tendo em vista que o Contribuinte não obteve sucesso em comprovar a realização das referidas devoluções, voto no sentido de negar provimento ao Recurso ora analisado sobre esse ponto e manter o entendimento do Acórdão recorrido.

## **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.*

*.....” (grifouse)*

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.” (grifouse)*

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. Entendese 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.

Com isso posto, tendo em vista a legislação aplicável e os fatos narrados no processo, voto no sentido de manter a qualificação da multa, conforme o entendimento consubstanciado no Acórdão ora recorrido, negando, neste ponto, o requerido pelo Contribuinte no seu Recurso Voluntário.

### **Concomitância das multas de ofício e isolada.**

No que tange a alegada concomitância das multas de ofício e isolada, a qual também foi rebatida pelo Contribuinte, entendo que o Acórdão ora analisado, com base na legislação aplicável ao caso, foi coerente ao afirmar que não houve a referida concomitância, como se observa no seguinte trecho (fl. 506.070):

49. No lançamento em análise a autoridade fiscal elaborou o Demonstrativo de Reconstituição da Escrita, apurando saldos devedores ao final dos períodos. Entretanto, o saldo devedor apurado não corresponde à totalidade da infração praticada, tendo em vista que parte dos débitos dos períodos deixaram de ser lançados por haverem sido cobertos com créditos existentes na escrituração.

50. Assim, sobre a parte do débito lançada incidiu a multa do inciso I do § 8º acima, cobrada em conjunto com o imposto. Por sua vez, sobre a parte do débito não lançada em função da cobertura de crédito, incidiu a multa isolada inciso II. Dessa forma, a multa do art. 80 foi aplicada uma única vez sobre o débito apurado no auto de infração, inexistindo a alegada aplicação concomitante de multas. Em resumo, sobre o valor que incidiu a multa do inciso I não incidiu a do inciso II, e vice versa. (Grifou-se).

A previsão legal sobre a aplicação de multas de ofício e isolada estão previstas na Lei nº 4.502 de 1964 desta forma:

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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) § 8º A multa de que trata este artigo será exigida: (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

I – juntamente com o imposto quando este não houver sido lançado nem recolhido; (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

II – isoladamente nos demais casos. (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007).

Portanto, diante da legislação aplicável aos fatos comprovados, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário, mantendo a multa de ofício e a multa isolada visto que apresentam fundamentos legais distintos.

### **Não incidência das multas à empresa sucessora.**

O Contribuinte requer ainda que não se dê a exigência das multas à empresa sucessora, alegando que “a exigência do crédito tributário em discussão recaiu sobre a

sociedade sucessora, e não sobre a pessoa jurídica que teria cometido a infração apenada” (fl. 506.159).

Porém, como disposto no voto do Acórdão ora recorrido, entendo que na esfera tributária, diferentemente do que ocorre na esfera penal, a pena não fica adstrita à pessoa do infrator (*intuitu personae*), uma vez que o caráter subjetivo do ilícito não é levado em conta, conforme estabelece o art. 136 do CTN:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Sendo assim, a respeito da exigência de multa à empresa sucessora, voto no sentido de manter o Acórdão ora recorrido, negando o requerido pelo Contribuinte em seu Recurso Voluntário por entender que a responsabilidade tributária dos sucessores estende-se às multas impostas ao sucedido, independentemente da natureza moratória ou punitiva, visto que integram o patrimônio da sociedade empresarial sucedida.

### **Multa Regulamentar.**

A respeito da multa regulamentar o Acórdão ora recorrido manteve o entendimento do Termo de Verificação Fiscal no que tange a aplicação da multa referente a 23 dias de atraso da apresentação dos arquivos digitais, conforme se verifica no trecho a seguir do voto do referido Acórdão (fl. 506.071):

55. Sobre os dias de atraso, assim argumentou a empresa:

*“Consta das fls. 229/230 do TVF que a Requerente foi inicialmente intimada a apresentar referidos arquivos magnéticos por meio do Termo de Intimação lavrado em 24.05.2013, com ciência em 28.05.2013. Também consta do TVF que D. Fiscalização concedeu um total de 50 (cinquenta) dias corridos de prazo adicional para cumprimento da exigência (fl. 232 do TVF), por reconhecer a ocorrência de problemas técnicos na geração desses arquivos.*

*243. Assim, (i) o prazo para entrega desses arquivos teve seu termo final no dia 17.07.2013, e (ii) a entrega efetivamente ocorreu em 18.07.2013, com apenas 1 (um) dia de atraso, não obstante o entendimento da D. Fiscalização no sentido de os arquivos entregues em 18.07.2013 não se conformarem completamente ao leiaute solicitado (...)”*

56. Ocorre que há uma incorreção no entendimento acima. Na verdade, não foram concedidos cinquenta dias de prazo adicional para o cumprimento da exigência. O relato da fiscalização noticia que *“Considerados o prazo inicial previsto no Termo de Intimação Fiscal de 24 de maio de 2013, as prorrogações e a intimação reiterativa de 03 de julho, teve, ao total, 50 (cinquenta) dias para apresentação dos arquivos digitais correspondentes”* (grifou-se). Ou seja, o texto no qual se apega a impugnante não fala de prazo adicional, mas sim da somatória de todos os prazos concedidos, desde a primeira intimação.

57. Assim, considerando que o quinquagésimo dia contado da intimação feita foi o prazo final para a apresentação do arquivo, e que a empresa somente os apresentou depois de 73 dias dessa intimação, está correto o cálculo sobre os 23 dias de atraso.

Sobre esse ponto o Contribuinte aduz em seu Recurso Voluntário (fl. 506.165):

260. Ocorre, contudo, que o Acórdão recorrido deixou de analisar a real situação de fato ocorrida e se limitou a alegar que a multa regulamentar em questão seria devida em decorrência da obrigatória manutenção dos documentos contábeis e fiscais eletrônicos à disposição da Receita Federal, o que não teria ocorrido no presente caso.

261. A DRJ/BEL se equivoca, pois a Requerente efetivamente entregou as informações solicitadas com formato legível, conteúdo completo e integral, e passível de uso pela D. Fiscalização, tanto que, de fato, foram compreendidas e utilizadas na lavratura dos Autos de Infração. Tudo isso devidamente apontado pela Requerente em sua Impugnação, mas convenientemente ignorado pelo o Acórdão recorrido.

262. Frise-se: os “problemas” que supostamente impediriam o uso dos arquivos, consistiram em divergência mínima e desprezível com relação ao “campo delimitado” de algumas informações conforme se verifica nas petições apresentadas pela Requerente em 18.07.2013 e 08.08.2013 (docs. nºs 28 e 29 da Impugnação), o que, no caso dos autos, não representou qualquer dano ou prejuízo ao interesse público e, portanto, no entendimento do **SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA** (REsp nºs 728999/PR e 660682/PE – docs. nºs 31 e 32) não seriam fundamento para a aplicação de penalidades.

A Lei nº 8.218/91 estabelece o seguinte:

Art. 11. As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária.

(...)

Art. 12 - A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades:

(...)

III - multa equivalente a dois centésimos por cento por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período, até o máximo de um por cento dessa, aos que não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos arquivos e sistemas.

Para a apresentação dos livros por meio de arquivos digitais a primeira intimação foi formulada no dia 24 de maio de 2013 e com ciência dada em 28 de maio. Diversas prorrogações foram solicitadas pelo Contribuinte e o prazo venceu em 17 de julho. No dia 18 de julho a empresa forneceu os arquivos digitais, mas em formatos distintos do solicitado o que inviabilizaria o processamento dos dados. Solicitou nesta data prazo de 14 dias para atender o solicitado nas especificações do fisco, o que foi negado por entender a

autoridade fiscal de que o prazo já tinha totalizado 50 dias. Diante disso, 23 dias depois, em 9 de agosto de 2013, o Contribuinte apresentou o solicitado no formato adequado.

Verificando os autos e a aplicabilidade dos artigos supra citados percebe-se no Termo de Verificação Fiscal que ficou caracterizada a infração, voto, portanto, em negar provimento ao Recurso Voluntário em relação a multa regulamentar.

### **Juros sobre as multas aplicadas**

Por fim, o Contribuinte requer que a haja a aplicação de juros apenas sobre os valores principais, excluindo a incidência de juros sobre às multas de ofício e isolada. Conforme se verifica no seguinte trecho do Recurso Voluntário (fl. 506.168):

272. Caso seja mantida a exigência consubstanciada nos Autos de Infração, o que se admite apenas para argumentar, a Requerente requer, então, que a exigência dos juros seja limitada única e exclusivamente aos valores de principal, excluindo-se tal exigência com relação às multas de ofício e isolada.

273. Isso porque a aplicação de juros sobre o valor das multas fiscais não é realizada com amparo lei, mas no Parecer MF nº 28, de 2.4.1998, emitido pela Coordenação Geral do Sistema de Tributação (“COSIT”), motivo pelo qual a E. CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS, no julgamento do Recurso de Divergência nº 202-131-351, (Processo nº 18471.001680/2004-30 – Sessão de 6.5.2008) pacificou a questão acerca da ilegalidade da incidência dos juros moratórios (seja a Taxa SELIC ou o percentual de 1% ao mês) sobre a multa aplicada no âmbito federal.

Verifica-se que o entendimento do Acórdão da DRJ/BEL, ora recorrido, é diverso e encontra-se no sentido de manter a incidência de juros sobre a totalidade dos débitos do Contribuinte para com a União, conforme se verifica no trecho retirado do voto (506.073):

69. Apesar de o lançamento não estabelecer que sobre o valor lançado a título de multa de ofício incidirão juros, na execução dos julgados a Receita Federal exige o pagamento do valor mantido em primeira instância, com a inclusão de juros calculados com base na taxa Selic sobre o valor da multa de ofício, a partir do mês subsequente à lavratura do auto de infração, o que contrariaria a legislação vigente.

70. Sobre o tema, veja-se que juros de mora nada mais são que rendimentos destinados à remuneração do capital pela demora no cumprimento da obrigação tributária. São devidos quando o pagamento não ocorre dentro dos prazos definidos na legislação tributária. A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, determina em seu art. 61 que:

*“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

(...)

*§ 3º. Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.” (grifou-se)*

71. Como se verifica, o texto normativo acima transcrito trata de débitos para com a União, decorrentes, ou seja, que se originam, de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil, não pagos no prazo previsto, sobre os quais incidirão juros de mora calculados à taxa Selic. Assim, diferentemente do entendimento manifestado pela impugnante, a legislação vigente não determina que os juros incidam somente sobre o tributo devido, mas também sobre a multa de ofício, haja vista tratar-se de débito para com a União obviamente decorrente de tributo administrado pela Receita Federal do Brasil.

72. Logo, como a cobrança de juros de mora com base na taxa Selic resulta de disposição normativa que determina a atualização do débito para com a União não pago no vencimento, inexistente qualquer vício em sua utilização.

Tendo em vista a legislação aplicável ao caso e os autos do presente processo, voto no sentido de manter o entendimento do Acórdão recorrido a respeito desse ponto, mantendo a incidência dos juros sobre o valor total da condenação.

### **Conclusão**

Diante da análise do presente feito e da legislação aplicável, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário do Contribuinte.

Valcir Gassen - Relator

### **Declaração de Voto**

Dada a devida vênia aos fundamentos constantes do voto do Relator, ouso discordar **parcialmente** das conclusões ali dispostas, consoante fundamentos a seguir explanados.

Conforme acima narrado, a presente demanda versa sobre auto de infração lavrado contra a Unilever Industrial Ltda., através do qual foram apuradas as seguintes infrações:

- a) falta de lançamento do imposto nas saídas de produtos tributados, por não haver o estabelecimento considerado na base de cálculo o valor real praticado nas operações;
- b) utilização indevida de créditos relativos a devoluções não comprovadas;

c) considerando que a empresa é obrigada à utilização de sistema de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras e escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil, a mesma não mantinha à disposição da Receita Federal os arquivos digitais relativos ao Livro Registro de Controle de Produção e Estoque (multa regulamentar).

As referidas infrações serão devidamente analisadas a seguir.

**a) Falta de lançamento do imposto na saída de produtos tributados**

Quanto à infração (a), relativa à falta de lançamento do imposto nas saídas de produtos tributados, por não haver o estabelecimento considerado na base de cálculo o valor real praticado nas operações, é importante que sejam feitos os seguintes esclarecimentos.

A fiscalização apurou, no que se refere à base de cálculo utilizada nas saídas, ao comparar as saídas do estabelecimento fiscalizado e, em seguida, do estabelecimento da UB de Louveira e nos demais pontos do País, "que os valores unitários indicados nas notas fiscais de saída emitidas pelo estabelecimento industrial/importador, com destaque do IPI, representavam, em média, apenas um terço dos valores unitários de produtos idênticos nas notas fiscais referentes às saídas promovidas pelo estabelecimento da firma interdependente para terceiros, emitidas sem o destaque do IPI".

Consta ainda do relatório fiscal que teria ficado "claramente evidenciado que os dirigentes da pessoa jurídica têm consciência de que estavam desobedecendo à determinação legal de utilizar o valor mínimo tributável nas saídas para estabelecimentos de firma interdependente, conforme previsto na legislação do IPI".

Sendo assim, a fiscalização entendeu por **desconsiderar** por completo as operações existentes entre a Unilever Brasil Industrial e Unilever Brasil (distribuidora), por entender que ditas empresas atuavam como uma só unidade econômica. Ao proceder à tal desconsideração, adotou o valor da saída da Unilever comercial como base de cálculo para o imposto devido pela Unilever Industrial.

Em preliminar, o contribuinte requereu que fossem declarados nulos o Auto de Infração e o acórdão recorrido, com base nos seguintes fundamentos (fls. 506.107 e 506.108):

34. Se, por um lado, a D. Fiscalização emprega uma retórica claramente alarmista no descritivo dos fatos constantes do TVF, calcada em alegações de fraude e simulação, e busca obrigar a Requerente a recolher o IPI a partir de um "valor tributável mínimo" calculado com base nos preços praticados pela UBR, por outro lado, a mesma fiscalização afirma textualmente que não pretendeu desconsiderar a personalidade jurídica da Requerentes (fl. 196 – vide item 18 acima), e sequer invoca a aplicação dos artigos 50, 167 e 187 do CC e artigos 116 e 149, inciso VII, do CTN como capitulação legal dos Autos de Infração.

35. Ora, se o fisco entende que a Requerente e a UBR seriam, de fato, uma mesma pessoa jurídica (como sugere na fl. 34 do TVF, e afirma categoricamente na fl-506.066 do Acórdão recorrido), então a discussão de mérito a ser travada nestes autos não trata propriamente da apuração do IPI nas operações realizadas entre o

Estabelecimento Industrial e o Estabelecimento 0307, mas sim da necessidade de comprovação da alegada confusão patrimonial entre Requerente e UBR.

36. Nesse caso, portanto, a D. Fiscalização deveria ter (i) demonstrado como duas pessoas jurídicas distintas, que de fato realizam atividades operacionais absolutamente diversas (industrialização e comercialização), poderiam ser consideradas uma mesma pessoa jurídica apenas com base em operações realizadas por alguns de seus estabelecimentos e, assim (ii) feito tal acusação de maneira expressa desde o momento da lavratura dos Autos de Infração, a fim de possibilitar que as Requerentes exercitassem plenamente o seu direito de defesa por meio da apresentação de uma Impugnação centrada na desqualificação desse ponto específico, o que não ocorreu.

Entendo que assiste razão ao contribuinte.

Quanto à infração aqui analisada, torna-se imperativo reconhecer que o auto de infração em tela encontra-se eivado de imperfeições que o tornam inaptos à imposição da penalidade ali aplicada. É o que será demonstrado a seguir.

Da leitura do auto de infração em tela, extrai-se que este baseou a exigência relativa à infração (a) nos seguintes dispositivos legais:

#### Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2008 e 31/05/2008:

Art. 24, inciso II, do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02);

Art. 24, inciso III, do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02);

Arts. 34, inciso II, 122, 123, inciso I, alínea "b" e inciso II, alínea "c", 127, caput e parágrafo único, 130, 200, inciso IV, do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02);

Art. 131, inciso II, e §§1º, 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02);

Art. 132, inciso I, do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02);

Art. 132, inciso II, do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02);

Art. 132, inciso III, do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02);

Art. 1º da Lei nº 8.850/94, com as alterações introduzidas pelo art. 9º da Lei nº 11.033/04;

Art. 52 da Lei nº 8.383/91, com as alterações introduzidas pelo art. 9º da Medida Provisória nº 206/04;

Fatos geradores ocorridos entre 01/06/2008 e 31/05/2009:

Art. 24, inciso II, do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02);

Art. 24, inciso III, do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02);

Arts. 34, inciso II, 122, 123, inciso I, alínea "b" e inciso II, alínea "c", 127, caput e parágrafo único, 130, 200, inciso IV, do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02);

Art. 131, inciso II, e §§1º, 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02);

Art. 132, inciso I, do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02);

Art. 132, inciso II, do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02);

Art. 132, inciso III, do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02);

Art. 1º da Lei nº 8.850/94, com as alterações introduzidas pelo art. 7º da Lei nº 11.774/08;

Art. 52 da Lei nº 8.383/91, com as alterações introduzidas pelo art. 10 da Lei nº 11.033/04;

## Fatos geradores ocorridos entre 01/06/2009 e 31/05/2010:

- Art. 24, inciso II, do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02);
- Art. 24, inciso III, do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02);
- Arts. 34, inciso II, 122, 123, inciso I, alínea "b" e inciso II, alínea "c", 127, caput e parágrafo único, 130, 200, inciso IV, do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02);
- Art. 131, inciso II, e §§1º, 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02);
- Art. 132, inciso I, do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02);
- Art. 132, inciso II, do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02);
- Art. 132, inciso III, do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02);
- Art. 1º da Lei nº 8.850/94, com as alterações introduzidas pelo art. 12, inciso I, da Lei nº 11.933/09;
- Art. 52 da Lei nº 8.383/91, com as alterações introduzidas pelo art. 8º da Lei nº 11.774/08;
- Art. 52 da Lei nº 8.383/91, com as alterações introduzidas pelo art. 4º da Lei nº 11.933/09;

## Fatos geradores ocorridos entre 01/06/2010 e 30/06/2010:

- Art. 24, inciso II, do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02);
- Art. 24, inciso III, do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02);
- Arts. 34, inciso II, 122, 123, inciso I, alínea "b" e inciso II, alínea "c", 127, caput e parágrafo único, 130, 200, inciso IV, do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02);
- Art. 131, inciso II, e §§1º, 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02);
- Art. 132, inciso I, do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02);
- Art. 132, inciso II, do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02);
- Art. 132, inciso III, do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02);
- Art. 1º da Lei nº 8.850/94, com as alterações introduzidas pelo art. 12, inciso I, da Lei nº 11.933/09;
- Art. 52 da Lei nº 8.383/91, com as alterações introduzidas pelo art. 8º da Lei nº 11.774/08;
- Art. 52 da Lei nº 8.383/91, com as alterações introduzidas pelo art. 4º da Lei nº 11.933/09;
- Art. 24, inciso II, do Decreto nº 7.212/10 (RIPI/10);
- Art. 24, inciso III, do Decreto nº 7.212/10 (RIPI/10);
- Arts. 35, inciso II, 181, 182, inciso I, alínea "b" e inciso II, alínea "c", 186, §§ 2º e 3º, 189, 259, 260, inciso IV, 262, inciso III, do Decreto nº 7.212/10 (RIPI/10);
- Art. 190, inciso II, e §§1º, 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, do Decreto nº 7.212/10 (RIPI/10);
- Art. 191, inciso I, do Decreto nº 7.212/10 (RIPI/10);
- Art. 191, inciso II, do Decreto nº 7.212/10 (RIPI/10);
- Art. 191, inciso III, do Decreto nº 7.212/10 (RIPI/10);

## Fatos geradores ocorridos entre 01/07/2010 e 31/12/2010:

- Art. 24, inciso II, do Decreto nº 7.212/10 (RIPI/10);
- Art. 24, inciso III, do Decreto nº 7.212/10 (RIPI/10);
- Arts. 35, inciso II, 181, 182, inciso I, alínea "b" e inciso II, alínea "c", 186, §§ 2º e 3º, 189, 259, 260, inciso IV, 262, inciso III, do Decreto nº 7.212/10 (RIPI/10);
- Art. 190, inciso II, e §§1º, 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, do Decreto nº 7.212/10 (RIPI/10);
- Art. 191, inciso I, do Decreto nº 7.212/10 (RIPI/10);
- Art. 191, inciso II, do Decreto nº 7.212/10 (RIPI/10);
- Art. 191, inciso III, do Decreto nº 7.212/10 (RIPI/10);

Da análise de ditos dispositivos legais apontados pela fiscalização no auto de infração vertente, todos do RIPI, verifica-se que estes versam sobre a obrigatoriedade de

recolhimento do IPI. Não consta do auto de infração, todavia, nenhuma indicação a qualquer dispositivo legal que remeta à "simulação" apontada pela fiscalização, ou mesmo à desconsideração da personalidade jurídica realizada na prática pela mesma.

Somente no Termo de Verificação Fiscal é que a fiscalização mencionou que a base de cálculo adotada pela mesma na identificação do montante devido decorreu da desconsideração das operações realizadas entre a Unilever Industrial e a Unilever Comercial, tendo indicado o art. o parágrafo 1º do art. 167 do Código Civil, para fins de fundamentar a existência de "simulação".

Ocorre que, ao mesmo tempo em que findou por realizar verdadeira "desconsideração da personalidade jurídica da Unilever Comercial", o fiscal responsável pela autuação reconheceu que existiam duas empresas distintas. Essa afirmativa consta da seguinte passagem constante da fl. 196 do TVF: "Não obstante sua personalidade jurídica distinta (e assim considerada por esta Fiscalização)".

Ou seja, com fundamento na existência de simulação (o parágrafo 1º do art. 167 do Código Civil é indicado apenas no TVF), findou a fiscalização por desconsiderar por completo as operações existentes entre as referidas empresas, como se não tivessem ocorrido. É o que se infere da análise "aparência" x "realidade" realizada pela fiscalização no TVF às fls. 220 e seguintes do Termo de Verificação Fiscal. Para que melhor se visualize o que aqui se expõe, transcreve-se a seguir o primeiro exemplo apresentado pela fiscalização:

#### "APARÊNCIA

Todos os produtos acabados, fabricados ou importados pelo estabelecimento industrial, seriam "vendidos" aos estabelecimentos da Unilever Brasil. O estabelecimento industrial da UBHPL/UBI, localizado em Vinhedo, emite notas fiscais de saída com a indicação de Códigos Fiscais de Operação (CFOP) correspondentes à venda de toda a sua produção de xampus, condicionadores, pastas de dentes e outros aos estabelecimentos da UB. Os produtos importados também seriam "vendidos", em sua totalidade, à UB.

#### REALIDADE

Inexistem operações comerciais entre a UBHPL/UBI. Não há qualquer pagamento em dinheiro nas saídas dos produtos do estabelecimento industrial aos estabelecimentos da UB, condição essencial para caracterizar o contrato como de compra e venda. Nos "Contratos de Gestão de Pagamentos e Recebimentos" firmados entre as empresas do grupo, a própria Unilever não qualifica as operações como "venda", mas como "fornecimentos". A indústria produz, dá saída dos produtos, mas não recebe pagamento por isto.

A unidade industrial de Vinhedo funciona como se fosse uma filial da UB, pois tem a quase totalidade das suas despesas e custos bancados pela empresa-mãe. (...)"

Na prática, portanto, ao adotar o preço de saída da Unilever Distribuidora como sendo o preço de saída da Unilever Industrial, desconsiderando por completo as operações realizadas entre ditas empresas, a fiscalização acabou por **desconsiderar a personalidade jurídica da Unilever Distribuidora**, sem que fundamentasse o auto de infração em tal desconsideração.

Entendo que, para assim proceder, a fiscalização teria que ter fundamentado o auto de infração em relevo no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

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

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Verifica-se, contudo, que o auto de infração limitou-se a indicar como infringidos dispositivos legais que tratam do recolhimento do IPI.

É cediço que um dos elementos vinculados do ato administrativo é o motivo. Ato administrativo sem motivo juridicamente perfeito, portanto, deve ser considerado nulo, por ausência de um dos seus elementos essenciais.

No presente caso, a confusa descrição da infração combatida e a incompleta identificação dos dispositivos legais aplicáveis acarreta a nulidade do ato de lançamento, tornando-se necessária a aplicação do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, inclusive em razão da sua natureza plenamente vinculada.

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Até porque, entendo que a confusão realizada pela fiscalização no enquadramento e na fundamentação do auto de infração em tela atentou contra os princípios constitucionais do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, insertos nos incisos LIV e LV do art. 5º da Constituição Federal.

Destaque-se, inclusive, que a indicação de infração ao art. 149, inciso VII do CTN surgiu apenas quando da fundamentação constante da decisão proferida pela DRJ, não tendo sido indicada nem no auto de infração nem no TVF, em grave afronta aos princípios acima indicados.

Ao analisar o caso, portanto, em especial o Termo de Verificação Fiscal (fls. 505.352 a 505.623), faço uma leitura diversa da realizada pelo ilustre Relator. Concluo que o auto de infração em tela encontra-se eivado de nulidade intransponível, decorrente de vício material, pois a fundamentação ali inserta não se coaduna com a com a penalidade aplicada (total desconsideração das operações realizadas entre a Unilever Industrial e a Unilever

Comercial, que representa uma verdadeira desconsideração da personalidade jurídica desta última).

E ainda que assim não fosse o entendimento desta Turma Julgadora, entendo que no presente caso não restou demonstrada pela fiscalização a apontada "simulação" para fins de **desconsideração** das operações realizadas entre a Unilever Industrial e a Unilever Distribuidora.

Isso porque, tanto no cenário nacional quanto no cenário mundial, sabe-se ser comum a adoção deste tipo de estrutura, com a divisão entre empresas do mesmo grupo econômico para fins de atuação nas áreas de industrialização e de comercialização/distribuição. Ademais, importa salientar que não há qualquer impedimento na legislação pátria quanto à adoção deste tipo de estrutura.

Cumprido destacar, outrossim, que este Conselho já teve a oportunidade de se debruçar sobre a estrutura específica das Recorrentes, tendo concluído pela inexistência de simulação. É o que se extrai das decisões a seguir transcritas:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

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

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

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

Recurso voluntário provido.

Recurso de ofício prejudicado. (Proc. nº 19515.001905/2004-67, Acórdão nº 3403-002.519).

\*\*\*

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

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

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

COFINS - DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS - CISÃO PARCIAL - DESMEMBRAMENTO DE ATIVIDADE -SIMULAÇÃO - INOCORRÊNCIA - ART. 116, § ÚNICO DO CTN.

Embora não se ignore que a autoridade administrativa pode desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, a Lei Complementar somente autoriza a desconsideração, desde que observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária (art. 116, § único do CTN). Assim o contrato só se transmuda em forma dissimulada quando ocorrer violação da própria lei e da regulamentação que o rege, donde decorre que a descaracterização do contrato só pode ocorrer quando fique devidamente evidenciada uma das situações previstas em lei, sendo que fora desse alcance legislativo, impossível ao Fisco tratar um determinado contrato privado como outro de natureza diversa, para fins tributários. **Não há simulação na cisão parcial através da qual se efetua o desmembramento de atividades em várias empresas, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária, não sendo lícita a pretensão fiscal de desconsiderar as distintas atividades e respectivas receitas segregadas em diferentes empresas do mesmo grupo, para tributá-las unificadamente.** (Proc. nº 19515.001904/2004-12, Acórdão nº 3402-001.908).

Nesse contexto, ao analisar os elementos indicados pela fiscalização no caso concreto aqui analisado, penso que estes seriam suficientes para concluir pela incorreção dos preços adotados nas operações realizadas entre a Unilever Industrial e a Unilever Comercial, mas não para fins de desconsiderar por completo as operações existentes entre as referidas empresas, as quais foram constituídas e estruturadas em consonância com o que a legislação pátria prevê. Ressalte-se, inclusive, que a própria fiscalização reconheceu a existência de duas pessoas jurídicas distintas.

E ainda que fosse admitida a desconsideração total das operações realizadas entre ditas empresas, no meu ponto de vista, o valor a ser considerado pela fiscalização como sendo o valor de saída da unidade industrial não deveria corresponder ao valor de saída da unidade comercial.

Isso porque, na mesma linha das decisões supra transcritas, entendo que existem de fato duas empresas, uma responsável pela industrialização, e outra responsável pela distribuição. Nesse contexto, não há dúvidas que as atividades desempenhadas pela empresa responsável pela distribuição agregam valor ao produto industrializado. Até porque, é certo que, caso o grupo não possuísse empresa responsável pela distribuição, o valor de saída do produto da unidade industrial seria inferior ao valor de saída da empresa distribuidora.

Em outras palavras, entendo que a fiscalização, diante da constatação da prática de valores inferiores ao que deveriam ter sido adotados entre as empresas industrial e comercial, fíndou por formalizar uma autuação em que traz uma conclusão drástica (desconsideração da integralidade das operações realizadas entre Unilever Brasil Industrial e Unilever Brasil e adoção dos valores adotados pela empresa comercial como tendo sido o real

valor de saída da empresa industrial), contudo, sem que possuísse respaldo fático ou mesmo legal para tanto.

A fiscalização aponta no Relatório fiscal que seria "emblemático que os mesmos diretores assinem por ambas as 'Partes'". Ora, não há na legislação pátria qualquer impedimento legal para que os mesmos diretores assinem em nome de empresas que fazem parte do mesmo grupo. Não resta dúvidas que as empresas em questão (Unilever industrial e Unilever comercial) fazem parte do mesmo grupo econômico. Sendo assim, entendo que este elemento serviria como fundamento para fins de questionar o preço aplicado entre ditas empresas, mas não serve como fundamento para fins de desconsideração das operações realizadas entre ditas empresas.

E é justamente por fazer parte do mesmo grupo econômico que se encontram tais empresas sujeitas à fiscalização quanto ao preço praticado entre as mesmas. Contudo, a adoção de valores abaixo do que deveriam ter sido adotados não leva necessariamente à completa desconsideração das operações realizadas entre a empresa industrial e a empresa comercial, nem à adoção do valor da saída da empresa comercial como base de cálculo relativa à saída da empresa industrial.

Ou seja, no caso concreto aqui analisado, restou constatado pela fiscalização que houve infração por parte da empresa quanto à correta adoção da base de cálculo adotadas nas operações entre a Unilever Industrial e a Unilever Comercial. Penso, contudo, que a fiscalização acabou por se confundir quanto à fundamentação da sua autuação e à própria identificação do *quantum* devido pelo contribuinte.

Sobre os contratos de empréstimo e gestão de pagamentos e recebimentos formalizados entre as empresas, o sistema de compensações e o caixa único do grupo, entendo que tampouco há qualquer impedimento legal para a adoção de tais procedimentos. Esta prática, inclusive, é comum mundialmente entre empresas do mesmo grupo econômico.

É certo que os valores dos empréstimos, das compensações e do caixa único de empresas do mesmo grupo encontram-se sujeitos a controle e fiscalização. Contudo, a adoção desta prática tampouco deveria levar à desconsideração das operações realizadas entre a empresa industrial e a comercial, conforme procedeu à fiscalização no presente caso.

Ainda, entendo que a adoção de funcionários da DHL Logistics Brazil Ltda. para fins de administração da logística por parte da empresa distribuidora tampouco tem o condão de descaracterizar a separação de funções realizada entre empresas distintas do grupo Unilever.

Ou seja, não se está aqui afirmando a inexistência de infração por parte do contribuinte. Ao contrário, há nos autos, senão comprovação, ao menos indícios de que os preços adotados nas operações entre ditas empresas não condizem com as responsabilidades, atribuições, ativos e funções assumidas por cada uma delas neste caso concreto. Acontece que a fiscalização, através do auto de infração em relevo, ao invés de combater o valor de tais operações (o que deveria ter feito), concluiu pela total desconsideração das operações, quando não havia elementos suficientes para proceder a tal desconsideração.

Diante das razões acima expostas, entendo que a divisão industrial/distribuidora é lícita, não havendo razões para desqualificar a operação como

procedeu a fiscalização. O que poderia ser questionado, de fato, seria o valor das operações realizadas entre estas empresas, contudo, este não foi o objeto do auto de infração.

Não há, portanto, como se manter autuação com base em fundamento distinto do ali constante, sob pena de se incorrer em mudança de critério jurídico, em total afronta aos princípios constitucionais do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, que devem reger necessariamente o processo administrativo fiscal.

Até porque, há de se ter em mente a relevância do conteúdo do julgamento aqui proferido. Caso seja admitida a desconsideração total das operações realizadas entre empresas do mesmo grupo em casos onde haja a adoção de valores imprecisos/incorretos entre as mesmas (que não correspondam à efetiva divisão de atribuições, funções, ativos e responsabilidades), sem que haja a efetiva comprovação da "simulação", o que me parece ter sido o caso aqui analisado, tal medida findará por vetar a própria adoção deste tipo de estrutura (industrial/comercial) adotada pela empresa.

Em outras palavras, ao acatar a desconsideração das operações entre empresas do mesmo grupo, este órgão de julgamento acabará por impor ao contribuinte uma restrição quanto à divisão das suas atividades que não consta da legislação pátria. Ou seja, estará este Conselho usurpando verdadeira atribuição legislativa, e adentrando na esfera privada de estruturação de negócios, o que não lhe é cabível.

Até porque, diante da deficiência de regulamentação quanto aos preços a serem adotados entre empresas interdependentes, não resta dúvidas que a definição/identificação de tais valores não é precisa. Muito pelo contrário, encontra-se sujeita a falhas, as quais podem e devem ser corrigidas, mas não pela via tergiversa da desconsideração das operações realizadas entre tais empresas como um todo.

Por relevante, transcrevo a seguir passagem do voto que embasou o Acórdão nº 3403-002.519, cujos fundamentos, por serem aplicáveis ao presente caso, também os adoto como razão de decidir:

Para a Fiscalização, portanto, a criação da pessoa jurídica da IGL resume-se a um artifício cuja finalidade seria apenas a de pagar menos tributo.

Não parece, no entanto, que seja assim.

**A razão fundamental, conforme já exposto acima, está na realidade da economia moderna, cuja dinâmica convive com as restrições verticais (como a exclusividade de fornecimento ou de distribuição, dentre outras), enquanto manifestações de poder econômico no jogo de mercado.**

**Está no campo da política econômica dizer como deve ser estruturada a economia, como devem ser distribuídos os fatores de produção.**

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

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

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

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

Em todo grupo econômico, com efeito, identifica-se com naturalidade a existência de pessoas jurídicas submetidas ao lucro real e ao lucro presumido, pois apenas algumas atividades, cuja margem de lucro é reduzida, é que valem a pena ser submetidas ao lucro real, enquanto outra parte, justamente por envolver lucro em percentual maior que a presunção legal de lucro, acabam segregadas em uma pessoa jurídica sujeita ao lucro presumido.

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

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

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

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

**Entendo, por isso, que no presente caso não existe uma simulação absoluta, mas uma alteração concreta na estrutura econômica de atuação dos contribuintes.**

**A criação da IGL não é uma ficção, mas uma realidade concreta induzida pelos efeitos econômicos da política fiscal, a qual, sobre-onerando o setor produtivo, compeliu os produtores a atuarem também na atividade de revenda e distribuição. (...)**

O fato é que não se configura a simulação absoluta, que foi o fundamento do Fiscalização para promover o lançamento.

Os atos praticados pelo contribuinte são válidos e eficazes, evidenciando a intenção negocial de atuar na fase de revenda dos produtos. (...).

**Tal entendimento da DRJ a respeito da caracterização de “Unidade Econômica” abriria um precedente de grave instabilidade, pois a partir desta interpretação deixaria de existir qualquer distinção entre diversas pessoas jurídicas que compõem um grupo econômico, propugnando que se deve considerar o seu conjunto como se fosse uma única pessoa jurídica, se de outra forma resultar uma arrecadação menor.**

Não se pode promover a desconsideração dos atos e negócios jurídicos que envolvem o desdobramento de atividades entre pessoas jurídicas diferentes, ao argumento de que a abusividade residiria na queda da arrecadação.

Deve-se reconhecer, portanto, os efeitos próprios inerentes aos atos validamente praticados pelo contribuinte.

Foi neste mesmo sentido, aliás, o entendimento da 2ª Turma ordinária desta mesma 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF, ao apreciar a mesma situação em relação ao mesmo contribuinte, conforme se confere na transcrição do seguinte trecho do voto condutor (Acórdão 3402001.908, Processo nº 19515.001904/200412, Re;. Cons. Fernando Luiz da Gama Lobo D’Eça, j. 26/07/2012):

*Embora não se ignore que a autoridade administrativa possa desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, a Lei Complementar somente autoriza a desconsideração, desde que observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária (art. 116, § único do CTN), sendo certo que em homenagem aos princípios da “livre iniciativa” (CF/88, arts. 1o, IV e 170), da “propriedade privada” (CF/88, art. 5o, XXII e 170, II), da “livre concorrência” (CF/88, art. 170, IV) e do “livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos” (CF/88, art. 170, § único), a Jurisprudência Judicial tem reiteradamente proclamado que “a norma pedagógica” do artigo 110 do CTN “ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente”, (cf. Ac. do STF Pleno no RE no 02 de 24/08/2001390840MG, em sessão de 09/11/05, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, publ. in DJU de 15/08/06, pág. 25 EMENT VOL0224203 pág. 372 e in RDDT n. 133, 2006, pág. 214215) e que “o contrato só se transmuta em forma dissimulada (...) quando, expressamente, ocorrer violação da própria lei e da regulamentação que o rege” bem como que a “descaracterização do contrato (...) só pode ocorrer quando fique devidamente evidenciada uma das situações previstas em lei”, sendo que “fora desse alcance legislativo, impossível ao Fisco” tratar um determinado contrato privado como outro de natureza diversa, para fins tributários (cf. Ac. da 1ª Turma do STJ no REsp 310368RS, Reg. no 2001/00303196, em sessão de 07/06/01, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, publ. in DJU de 27/08/01 pág. 232; cf. tb. Ac. da 1ª Turma do STJ no REsp no 174031SC, Reg. no 1998/00325182, em sessão de 15/10/98, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, publ. in DJU de 01/03/99 p. 236 e in RDDT vol. 44 p. 186; cf. tb. Ac. da 1ª Turma do STJ no REsp no 184932SP, Reg. no 1998/00585672, em sessão de 09/02/99, Rel. Min. JOSÉ DELGADO., pub. In DJU de 29/03/99 p. 96 e in RSTJ vol. 117 p. 198).*

*No caso concreto, a cisão parcial, através da qual a ora Recorrente desmembrou suas atividades em várias empresas do mesmo grupo, por estar expressamente autorizada pela Lei Comercial e Tributária, data vênua não pode ser considerada como ato ilícito ou simulação, pelo só fato de gerar economia tributária. Nesse sentido a Jurisprudência Administrativa, tem reiteradamente proclamado a nulidade e ilegalidade dos lançamentos fiscais que pretendem desconsiderar as distintas atividades e respectivas receitas segregadas em diferentes empresas do mesmo grupo, como se pode ver das seguintes e elucidativas ementas:*

*“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ.*

*Exercício. 2002*

*Ementa: **SIMULAÇÃO INEXISTÊNCIA** Não é simulação a instalação de duas empresas na mesma área geográfica com o desmembramento das atividades antes exercidas por uma delas, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária.*

*OMISSÃO DE RECEITAS SALDO CREDOR DE CAIXA DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA*

***A reunião das receitas supostamente omitidas por duas empresas para serem tributadas conjuntamente como se auferidas por uma só importa em erro na quantificação da base de cálculo e na identificação do sujeito passivo, conduzindo à nulidade do lançamento.***

*Recurso provido. (cf. Acórdão nº 103 23.357 da 3ª Câ. do 1º CC, Rec. no 149.524, Proc. nº 11516.002462/200418, em sessão de 23/01/08, Rel. Cons. Paulo J. Nascimento)*

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI •

*Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2001*

### ***IPI. SIMULAÇÃO. INEXISTÊNCIA.***

***Não é simulação a instalação de duas empresas na mesma área geográfica como desmembramento das atividades antes exercidas por uma delas, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária.(...)***

***MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SIMULAÇÃO. INEXISTÊNCIA.***

*Inexistindo a Simulação imputada ao contribuinte, é de se reduzir o percentual da multa de Ofício de 150% para 75%.*

(...)

*Recurso voluntário provido em parte.” (Acórdão nº 20181.306 da 1ª Câ. do 2º CC, Rec. no 132.617, Proc. no 11516.002464/200407, em sessão de 06/08/08, Rel. Cons. Walber José da Silva).*

*Como é curial, consectário lógico do Princípio da Legalidade, o Princípio da Tipicidade exige, não só que as condutas tributáveis e as obrigações tributárias delas decorrentes, sejam prévia e exhaustivamente tipificadas pela lei, mas que a tributabilidade e responsabilidade de uma conduta somente se dêem quando ocorra sua exata adequação ao tipo legal, sendo incabível o emprego de analogia ou interpretação extensiva, para a instituição ou imputação de obrigação tributária (arts. 108, § 1º e 111, inc. III do CTN), não prevista expressamente na descrição da lei tributária específica. Na mesma ordem de idéias a Jurisprudência já assentou que “o princípio mor da legalidade exige tipicidade estrita em sede tributária” e, “inocorrendo a hipótese de incidência, tal como prevista na lei, inexigível é a exação, e por isso mesmo, qualquer punição administrativa decorrente da obrigação tributária”, “restando vedada qualquer interpretação extensiva por força do artigo 111 do CTN” (cf. AC. da 1ª Turma do STJ no REsp 662.882RJ, Reg. no 2004/00729225, em sessão de 06/12/2005, Rel. Min. LUIZ FUX, publ. in DJU de 13/02/06 p. 672).*

*No mesmo sentido a Jurisprudência Administrativa tem reiterado que “a tipicidade cerrada do fato gerador e a estrita legalidade são impeditivas a interpretações da legislação para a efetivação ou sustentação de lançamento tributário em condições ou circunstâncias legais e expressamente não autorizadas, sendo, neste contexto, incabível o emprego de analogia (C.T.N., artigo 108, § 1º)” (cf. Ac. no 10415653 da 4ª Câ. do 1º CC, rec. no 113010, Proc. no 10980.007402/9617, em sessão de 09/12/1997, Rel. Cons. Roberto William Gonçalves), assim como ser “incabível a aplicação de multa por analogia ou extensão” (cf. Ac. no 30130351 da 1ª Câ. do 3º CC, Rec. no 124733, Proc. no 11128.001023/0068, em sessão de 17/09/2002, Rel. Cons. CARLOS HENRIQUE KLASER FILHO) “visto que o agente fiscal não pode ter o arbítrio de subsumir o fato-espécie de infração a um gênero legal de tal amplitude” já que “a apenação não pode ser imputada por via analógica” (cf. Ac. 30128.458, de 23/07/97, do 3º CC DOU de 26/03/98).*

*Em outras palavras, o sujeito passivo da obrigação tributária tem o direito subjetivo de cumprir o próprio dever de acordo com a lei, de tal modo que se não configurados os pressupostos do dever legal de sujeição passiva da obrigação, não pode haver responsabilidade tributária, nem o conseqüente comprometimento ou sujeição do patrimônio pessoal do sujeito passivo (contribuinte ou responsável), pois como já assentou a Jurisprudência do E. STJ, “em obediência aos princípios da legalidade e tipicidade fechada, inerentes ao ramo do direito tributário, a Administração somente pode impor ao contribuinte o ônus da exação quando houver estrita adequação entre o fato e a hipótese legal de incidência do tributo, ou seja, sua descrição típica” (cf. AC. da 2ª Turma do STJ no AgRg no REsp no 636377SP, Reg. no 2003/02180123, em sessão de 21/09/06, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, publ. in DJU de 02/10/06 p. 248), sendo “descabida, assim, a aplicação de sanção administrativa à conduta que não está prevista como infração” (cf. AC. da 1ª Turma do STJ no RMS no 19510GO, Reg. no 2005/00047108, em sessão de 20/06/06, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, publ. in DJU de 03/08/06 p. 202), vez que “a utilização de analogias ou de interpretações ampliativas, em matéria de punição (...), longe de conferir ao administrado uma acusação transparente, pública, e legalmente justa, afronta o princípio da tipicidade, corolário do princípio da legalidade, segundo as máximas: nullum crimen nulla poena sine lege stricta e nullum crimen nulla poena sine lege certa, postura incompatível com o Estado Democrático de Direito.” (cf. Ac. da 5ª Turma do STJ no RMS 16264GO, Reg. no 2003/00601654, em sessão de 21/03/06, Rel. Min. LAURITA VAZ, publ. in DJU de 02/05/06 p. 339) (...).*

Trata-se, como visto, de entendimento que deve ser aplicado igualmente ao presente caso. (...)

**Entendo, enfim, que não se caracterizar a simulação absoluta alegada pela Fiscalização e que a fundamentação apresentada pela DRJ configura alteração não apenas da motivação como da própria fundamentação legal, introduzindo de maneira indevida o art. 126 do CTN como esteio da exigência fiscal, razão pela qual voto pelo provimento do recurso para cancelar a exigência fiscal.** (Grifos apostos).

Ou seja, como bem reconheceu a fiscalização no Termo de Verificação Fiscal, as duas empresas existem (Unilever Industrial e Unilever Comercial). Logo, é inequívoco que o auto de infração em comento encontra-se viciado quanto à motivação e ao enquadramento legal, ao proceder à efetiva descon sideração da personalidade jurídica da Unilever Comercial sem que trouxesse qualquer dispositivo legal que embasasse tal medida. Como se não bastasse, com base nos elementos constantes do auto de infração, não há como se concluir pela existência de "simulação" a ponto de se admitir a completa descon sideração das operações realizadas entre as mesmasm ou mesmo como se admitir como correto o valor da saída realizada pela Unilever Comercial como sendo o valor correspondente à saída da Unilever Industrial.

Sendo assim, voto no sentido de afastar integralmente a cobrança constante do auto de infração no que tange à infração (a), seja em razão da nulidade do auto de infração, por vício material insanável (falha de motivação e do enquadramento legal), seja em razão da completa insubsistência da cobrança ali realizada (inexistência de elementos suficientes à descon sideração das operações realizadas entre a Unilever Industrial e a Unilever Comercial ou mesmo à adoção dos preços adotados pela Unilever Comercial como sendo os valores da saída da Unilever Industrial).

**b) Glosa de créditos - devolução de produtos**

Neste ponto, concordo com o voto do Relator, no sentido de que deve ser mantida a glosa, face à ausência de comprovação do alegado por parte do contribuinte (infração b).

**c) Multa regulamentar**

Do mesmo modo, acompanho o voto do relator neste ponto, por entender que deve ser mantida a multa regulamentar (infração c), visto que o contribuinte não cumpriu com a obrigação acessória de manter os registros de controle de estoque.

**Decadência**

No presente caso, o Relator afastou a aplicação do parágrafo 4º do art. 150 do CTN, com base no seguinte fundamento:

No caso presente verifica-se, através de pesquisa feita no sistema de pagamentos da Receita Federal, a inocorrência das antecipações que conduziriam à contagem do prazo decadencial de acordo com o art. 150 do CTN. Dessa forma, aplica-se para o caso a regra geral do art. 173 do CTN, iniciando a contagem do prazo decadencial para o período mais antigo lançado (PA Jan/2008) no primeiro dia do exercício seguinte, 1º de janeiro de 2009.

30. Ademais, a hipótese de manutenção, neste voto, da qualificação da multa aplicada em função da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, também conduz a contagem para a regra geral.

Dada a máxima vênia, discordo das conclusões ali dispostos.

A uma porque a autuação não se encontra devidamente fundamentada para fins de aplicação de penalidade atinente à fraude/simulação, além de entender que não restou configurada no caso concreto hipótese de dolo, fraude ou simulação, apta a afastar a aplicação do parágrafo 4º do art. 150.

A duas porque entendo que tal parágrafo deverá ser aplicado não apenas quando há a efetiva antecipação por meio de pagamento (o que fora verificado através de pesquisa no sistema da Receita Federal do Brasil), mas também quando há a liquidação do valor devido no período por meio da dedução dos débitos com os créditos.

A solução deste ponto, portanto, perpassa pela interpretação do que seria considerado pagamento antecipado para fins de aplicação da regra disposta no parágrafo 4º do art. 150 do CTN.

Sobre a decadência nos casos de lançamento por homologação, é relevante destacar que o STJ já se manifestou sobre o tema em decisão proferida em sede de recursos repetitivos, nos autos do RESP 973.733, o que leva à sua necessária observância por este Conselho, nos moldes do que preconiza o art. 62, parágrafo 2º do Anexo II do Regimento Interno do CARF.

Em tal recurso, restou sedimentado que, nos casos de lançamento por homologação, tal qual a COFINS, **havendo pagamento antecipado do tributo**, conta-se o

prazo decadencial quinquenal da data do fato gerador, conforme preconiza o art. 150, parágrafo 4º do CTN.

A controvérsia persiste, contudo, quanto ao que pode ser considerado como pagamento antecipado, já que a decisão do STJ não tratou especificamente sobre este ponto. Ou seja, se estaria restrito às hipóteses de efetivo recolhimento de qualquer quantia (ainda que a menor) aos cofres públicos, ou se englobaria, inclusive, os casos em que houve apenas a apuração do tributo, pelo cotejo dos créditos e débitos decorrentes do princípio da não-cumulatividade, ainda que não tenham representado recolhimento de valores ao erário.

Repise-se que no caso dos presentes autos, o Relator entendeu por afastar a aplicação do art. 150 parágrafo 4º do CTN sob o fundamento de que "através de pesquisa feita no sistema de pagamentos da Receita Federal, a inoccorrência das antecipações que conduziriam à contagem do prazo decadencial de acordo com o art. 150 do CTN".

Entendo, contudo, que há uma imprecisão em tal afirmativa. Isso porque, acredito que o Superior Tribunal de Justiça, ao dispor sobre a aplicabilidade do parágrafo 4º do art. 150 do CTN nas hipóteses em que tenha havido o pagamento antecipado, não estava se referindo apenas às hipóteses de efetivo pagamento, por meio do recolhimento de valores, como também aos casos em que houve a extinção do crédito tributário por meio da compensação, ou mesmo da dedução decorrente da apuração do tributo.

Inclusive, é válido mencionar que o art. 183 do Decreto n. 7.212/2010, que trata especificamente do IPI, dispõe expressamente em seu inciso III do seu parágrafo único que se considera pagamento a dedução dos débitos no período de apuração do imposto, *in verbis*:

*Art. 183. **Os atos de iniciativa do sujeito passivo, no lançamento por homologação, aperfeçoam-se com o pagamento do imposto ou com a compensação deles**, nos termos do art. 268 e efetuados antes de qualquer procedimento de ofício da autoridade administrativa (Lei nº 5.172, de 1966, art. 150, caput e § 1º, Lei nº 9.430, de 1996, arts. 73 e 74, Lei nº 10.637, de 2002, art. 49, Lei nº 10.833, de 2003, art. 17, e Lei nº 11.051, de 2004, art. 4º).*

*Parágrafo único. **Considera-se pagamento:***

*I – o recolhimento do saldo devedor, após serem deduzidos os créditos admitidos dos débitos, no período de apuração do imposto;*

*II – o recolhimento do imposto não sujeito a apuração por períodos, haja ou não créditos a deduzir; ou*

*III **a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher.***

De outro norte, não é coerente admitir que tal norma tenha trazido palavras em vão. Se chamou a dedução dos débitos dos créditos admitidos, decorrente da apuração do tributo não-cumulativo de pagamento, é porque possui a mesma característica, inclusive para fins de extinguir o crédito tributário, nos moldes do que preconiza o art. 156 do Código Tributário Nacional.

Não me parece adequado, pois, tentar conferir à decisão do STJ entendimento mais restritivo, limitando à sua aplicação às hipóteses em que haja o efetivo recolhimento do tributo, pois tal interpretação iria de encontro com a própria legislação federal que rege a matéria.

Nesse contexto, voto no sentido de que o parágrafo 4º do art. 150 do CTN seja aplicado também no que tange aos períodos em que, embora não tenha havido efetivo pagamento, tenha havido "a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher".

### **Juros sobre a multa de ofício aplicada**

Neste tópico, divirjo do voto do Relator, por entender não ser cabível a aplicação de juros sobre a multa de ofício aplicada.

Isso porque, apesar de a cobrança dos juros de mora sobre a multa de ofício ainda não ter se materializado, é cediço que o será automaticamente após o encerramento do processo administrativo.

Ou seja, as autoridades administrativas responsáveis pela execução dos acórdãos têm aplicado, como regra, juros de mora sobre a multa de ofício. De outro norte, uma vez que tal aplicação é realizada na fase de execução dos julgados, não há mais oportunidade para que o contribuinte venha discutir tal imposição.

Nesse contexto, em atenção aos princípios da economia processual e da eficiência, bem como do contraditório e da ampla defesa, entendo que tal matéria não apenas pode, como deve ser apreciada nesta oportunidade, sob pena de cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

Sobre a matéria, alguns entendem que esta estaria resolvida pela súmula n. 4 do CARF, que assim dispõe:

*Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, **os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários** administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (grifos apostos).*

Entendo, contudo, que a referida súmula reporta-se aos juros incidentes sobre "débitos tributários", ou seja, relativo apenas aos tributos, não se estendendo às penalidades, tal qual a multa de ofício.

A questão, então, no meu ver, pode ser solucionada por meio do artigo 161 do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

*Art. 161. **O crédito** não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, **sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis** e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.*

Uma vez que o dispositivo supra transcrito dispõe que o "crédito" será acrescido de juros de mora, e mais adiante esclarece "sem prejuízo da imposição das penalidades",

infe-re-se que as penalidades não estão incluídas no termo "crédito" indicado no início do *caput*. Caso contrário, não faria sentido a ressalva relativa às penalidades, inserta no decorrer do texto do dispositivo legal. E, não resta dúvidas de que a multa é uma penalidade.

Outro dispositivo relevante para a solução desta contenda é o artigo 61 da Lei n. 9.430/1996, que assim dispõe:

*Art. 61. **Os débitos** para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, **serão acrescidos de multa de mora**, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

Da leitura deste dispositivo legal, novamente, não se apresenta coerente concluir que a multa indicada no final do *caput* estaria incluída no termo "débitos" indicados no seu início.

Pela fundamentação exarada, entendo por incabível a aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, razão pela qual voto no sentido de que esta não seja incluída quando da execução do presente julgado.

### **Conclusão**

Diante do acima exposto, voto no sentido de dar **parcial** provimento ao Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, para fins de que:

(i) seja afastada integralmente a cobrança relativa à infração (a) - falta de lançamento do imposto na saída de produtos tributados -, mantendo-se, contudo, a exigência relativa às infrações (b) - glosa de créditos, devolução de produtos - e (c) - multa regulamentar;

(ii) quanto à decadência, seja aplicada o parágrafo 4º do art. 150 do CTN não apenas nos casos em que tenha sido constatado o efetivo pagamento, conforme sistema da Receita Federal do Brasil, como também nos períodos em que tenha havido "a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher";

(iii) seja afastada a imposição dos juros sobre a multa de ofício aplicada.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões