



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

**Processo n°** 10830.727214/2013-31  
**Recurso n°** Embargos  
**Acórdão n°** 3301-005.083 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 30 de agosto de 2018  
**Matéria** IPI  
**Embargante** UNILEVER BRASIL INDUSTRIAL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

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

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. CONTRADIÇÃO. OBSCURIDADE.

Devem ser rejeitados os Embargos de Declaração quando não constatada a omissão, contradição ou obscuridade no acórdão embargado.

Embargos Rejeitados

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar os embargos declaratórios.

(assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Valcir Gassen - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Winderley Moraes Pereira, Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques D Oliveira, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Salvador Cândido Brandão Junior, Ari Vendramini, Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen.

## Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração interpostos pelo Contribuinte face a decisão proferida no Acórdão nº 3301-003.169, de 26 de janeiro de 2017, da 1ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da Terceira Seção de Julgamento do CARF.

Com o intuito de elucidar o caso e por economia processual cito o relatório do acórdão ora embargado:

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 negocial 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*

*sai 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 contrária 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 n.ºs 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 n.º 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” (anexa 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. nºs 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 8.218/91r 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'). Confira-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.

O Acórdão nº 3301-003.169, objeto dos presentes embargos, que negou provimento ao Recurso Voluntário do Contribuinte, ficou assim ementado:

**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 de 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.

A análise da admissibilidade dos embargos, que foram interpostos em 31 de março de 2017, se deu por intermédio do Despacho de Admissibilidade de Embargos de Declaração S/Nº, da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, em 7 de julho de 2017.

Em razão da ciência formal da decisão ora embargada, o Contribuinte apresentou Requerimento em 5 de maio de 2017 em que reitera e ratifica os embargos interpostos.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Valcir Gassen - Relator

Os Embargos de Declaração interpostos pelo Contribuinte são tempestivos e atendem os pressupostos legais de admissibilidade

Assim dispõe o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF -, acerca dos Embargos de Declaração:

Art. 65. Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma.

§1º Os embargos de declaração poderão ser interpostos, mediante petição fundamentada dirigida ao presidente da Turma, no prazo de 5 (cinco) dias contado da ciência do acórdão.

Alega o Contribuinte que o acórdão ora embargado possui os seguintes vícios de omissões e contradição: 1) omissão quanto a ausência de análise dos pareceres e estudos técnicos apresentados pelas embargantes, bem como, decisões pretéritas do CARF; 2) ausência de identificação do fundamento legal relativo à suposta acusação de fraude e simulação (art. 149, VII, do CTN, e, art. 167, II, do CC); 3) ausência de identificação das operações supostamente fraudulentas; 4) ausência de demonstração de que as supostas constatações se aplicam ao caso concreto; 5) ausência de fundamentação acerca da existência de equívocos conceituais da decisão de primeira instância e razões jurídicas que tornam possível a sua manutenção; 6) ausência de fundamentação acerca da base legal para a desconsideração de atos e negócios jurídicos; e, 7) do inconformismo das embargantes com relação ao presente processo administrativo e ao acórdão embargado.

Quando da análise da admissibilidade dos embargos, realizada pelo il. Conselheiro Luiz Augusto do Couto Chagas, entendeu-se pela admissibilidade parcial e assim concluiu:

Com base nos argumentos acima e no disposto no art. 65, § 3º do Regimento Interno do CARF, na redação dada pela Portaria MF no 39/2016, dou seguimento aos embargos de declaração quanto às seguintes matérias/argumentos: (i) ausência de análise dos pareceres e estudos técnicos apresentados; e (ii) ausência de identificação das operações fraudulentas. Nego seguimento aos embargos relativamente às demais questões, em virtude da improcedência das alegações.

Cabe, portanto, de acordo com o Despacho, a apreciação da primeira e da terceira omissão apontada pelo Contribuinte em seus embargos.

Entende o Contribuinte que existe uma omissão no voto do acórdão ora recorrido no que tange a ausência de análise dos pareceres e estudos técnicos apresentados pelas embargantes e das decisões pretéritas do CARF. Assim expõe:

7. À fl. 507.097 desses autos o V. Acórdão embargado reconhece que as Embargantes juntaram a esses autos os pareceres realizados (i) pela **Price Water**

**House Coopers** (PWC – fls. 506.793/506.804), **(ii)** pelo **Professor José Alexandre Tavares Guerreiro** (fls. 506.891/506.930) e **(iii)** pelo **Professor Eurico Marcos Diniz de Santi** (fls. 506.826/506.890).

8. O parecer jurídico elaborado pelo **Professor Eurico de Santi** demonstra, de maneira clara e sintética, que eventual redução na carga do IPI em razão da segregação de atividades industriais e comerciais foi incentivada, ou pelo menos tolerada, pelo próprio Poder Executivo.

(...)

10. O **Professor Tavares Guerreiro**, no parecer também juntado a esses autos, reconhece tanto (i) a validade e eficácia jurídica do “sistema de compensações” entre as Embargantes, conforme pautado em contrato de conta-corrente mercantil, quanto (ii) a validade das vendas mercantis de produtos da UBI para a UBR, independentemente de quaisquer outras considerações acerca da validade do acordo de fornecimento (fls. 38 e segs. do TVF), e, por fim, (iii) esclarece que a existência de coordenação compartilhada nas atividades de empresas não implica confusão patrimonial, tampouco as operações analisadas podem ser consideradas indícios de simulação.

(...)

13. Já no estudo elaborado pela **PWC**, também juntado pelas Embargantes nesses autos, é demonstrada a existência de margem de lucro bruto nas operações comerciais de venda da UBI para a UBR durante o período autuado, o que infirma diversas alegações da D. Fiscalização acerca da suposta inexistência de margens de lucro nas operações entre as empresas autuadas.

14. Por fim, foi ainda juntado aos autos um estudo técnico elaborado pela empresa **E&Y**, no qual fica demonstrado que **(i)** a segregação de atividades industriais e comerciais é uma prática **global** do Grupo Unilever, que ocorre inclusive em países nos quais se verifica aumento da carga tributária do negócio como um todo, e **(ii)** no caso específicos dos autos a segregação em questão trouxe diversos benefícios não tributários às empresas Embargantes, mormente termos de aumento de eficiência e redução de custos.

15. Todavia, em que pese a juntada dos pareceres e estudos mencionados acima, o V. Acórdão embargado deixou de analisar e considerar as informações constantes desses documentos, que são de extrema importância para o presente caso dado que contradizem diretamente as ilações feitas no TVF.

16. Além disso, não são poucas as decisões desse C. CARF que reconheceram a validade de estruturas de segregação de atividades em que há transparência de propósitos e conformidade com a legislação, sempre que há a demonstração de que as sociedades envolvidas possuem objetos sociais, quadro de empregados, faturamento, despesas etc. diferentes, e que no curso normal de seus negócios, efetivamente desenvolvem as atividades que lhes são próprias (e.g. **Caso Avon** – Processo Administrativo no 19515.03405/2004-60, **Caso Natura** – Processo Administrativo no 16175.000298/2005-17, **Caso Nivea** – Processo Administrativo no 16643.000099/2009-61, **Caso Unilever** – Processo Administrativo no 19515.001904/2004-12), como foi demonstrado pelas Embargantes e fundamentado pelos pareceres acima.

17. Por tudo isso, não há como o presente caso ser julgado sem a análise detida dos pareceres juntados a esses autos, que demonstram a regularidade das operações praticadas pelas Embargantes, restando demonstrada a omissão e obscuridade existente no julgado.

De acordo quanto a necessidade de análise dos pareceres, até porque, integram os autos.

Entende o Contribuinte que não foi feita a análise e a consideração do exposto em tais pareceres, o que não procede, visto que contemplou-se sua análise, tanto que, como bem admite o Contribuinte em seus embargos, **o acórdão faz expressa menção aos pareceres**, o que já indica de início que foram considerados.

Cita o Contribuinte decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recurso Fiscais – CARF – em outros processos, inclusive com outros Contribuintes, e considera que há omissão, visto que essas decisões “reconheceram a validade de estruturas de segregação de atividades ...”.

Percebe-se de forma clara que aqui inexistente a alegada omissão, mas sim discordância do Contribuinte em relação à decisão proferida neste processo em referência aos pareceres e as decisões proferidas em outros processos.

Só para ilustrar como de fato se considerou as alegações acerca de decisões pretéritas do CARF, cito trecho do acórdão ora embargado:

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*”.

Nota-se, assim, no voto do acórdão ora embargado, bem como nos debates acerca da matéria e as votações pelos Conselheiros, que contemplaram todos os elementos constantes dos autos e a aplicação da legislação de regência.

Entendo que não há omissão pelo fato do voto do acórdão ora embargado contemplar entendimento diverso do exposto nos pareceres apresentados e em decisões do CARF proferidas em outros processos com outros fatos, e, com a devida vênia, a omissão alegada pelo Contribuinte, bem como em relação a admissibilidade, entendo que o que se pretende em relação a esta alegada omissão é rediscutir a matéria, o que não cabe em embargos.

Lembrar-se-á que o julgador, tendo em vista a formação do livre convencimento, não está vinculado a tese jurídica exposta em um parecer jurídico, visto que este é meramente opinativo, sem a característica de material probatório.

E em relação a prova, o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, assim prescreve:

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Portanto, não assiste razão ao Contribuinte quanto a alegada omissão quanto a ausência de análise dos pareceres e estudos técnicos e decisões pretéritas do CARF com vistas a rediscutir a matéria objeto do processo.

A outra omissão admitida no Despacho refere-se a alegada omissão nos embargos por ausência de identificação das operações fraudulentas. Assim expõe o Contribuinte:

21. Às fls. 507.100 e 507.119 o V. Acórdão embargado alega (de maneira genérica e inespecífica) que teria restado “comprovada” a ocorrência tanto de **confusão patrimonial** quanto de **fraude** nas operações das empresas Embargantes, confira-se:

“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.**” (fl. 507.100 – não destacado no original)

“**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.**” (fl. 507.119 – não destacado no original)

22. Entretanto, o que se verifica do TVF é que a D. Fiscalização apenas mencionou a existência de “interdependência” entre a UBI e a UBR, que é uma situação jurídica expressamente prevista no Regulamento do IPI e sem qualquer contorno de ilicitude, mas sem veicular qualquer acusação de existência de confusão patrimonial.

23. Acusações como essa não podem ser feitas de forma genérica, como fez o V. Acórdão embargado. Se o entendimento dessa C. Turma é o de que a presente autuação deve ser mantida pela existência de confusão patrimonial ou fraude, o V. Acórdão embargado deve indicar expressamente quais operações foram consideradas fraudulentas e/ou indicativas de confusão patrimonial, bem como estabelecer um paralelo entre eventuais afirmações nesse sentido e a documentação constante dos autos, dado que a D. Fiscalização não formulou qualquer acusação nesse sentido.

24. Por fim, deve ser indicado também os motivos dessas operações serem consideradas fraudulentas e/ou ensejadoras de confusão patrimonial para que as Embargantes possam exercer seu direito de defesa de forma plena e adequada, já que as alegações, como demonstrado acima, foram feitas de forma genérica.

Com a devida vênia a admissibilidade e o alegado pelo Contribuinte, verifica-se que não há omissão quanto a identificação das operações fraudulentas, e sim, de rediscussão da matéria e, como se sabe, não cabe em embargos.

Cito trechos do voto ora embargado com o intuito de demonstrar que constou do voto, de forma bem clara, a identificação das operações fraudulentas:

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):

(...)

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.

(...)

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:

(...)

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 nexó 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 jurídica [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 exemplo 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.

(...)

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 RIFI/2002 (Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto nº 4.544, de 26/12/2002) e artigo 612 do RIFI/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.

(...)

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)

(...)

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

Constata-se, exemplificativamente, nestes poucos trechos do voto ora embargado, que não há a omissão alegada pelo Contribuinte em relação a ausência de identificação das operações fraudulentas. Ficou consignado no voto as operações realizadas de forma clara e precisa e, como se sabe, embargos não se prestam a rediscutir a matéria.

#### Conclusão

Não constatadas as omissões alegadas e de acordo com a legislação aplicável, voto por rejeitar os os Embargos de Declaração

(assinado digitalmente)

Valcir Gassen