



<b>Processo nº</b>	10830.727214/2013-31
<b>Recurso</b>	Especial do Contribuinte
<b>Acórdão nº</b>	<b>9303-010.257 – CSRF / 3ª Turma</b>
<b>Sessão de</b>	11 de março de 2020
<b>Recorrente</b>	UNILEVER BRASIL INDUSTRIAL LTDA.
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

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

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

**SIMULAÇÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.**

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

**FRAUDE. MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.**

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

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

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

Recurso Especial Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de desistência, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama e Vanessa Marini Cecconello. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento.

(documento assinado digitalmente)  
Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício e relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello, Rodrigo da Costa Pôssas.

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo contribuinte (fls. 507.331 a 507.421) em face do Acórdão nº 3301-003.169, de 26 de janeiro de 2017, fls. 507.073 a 507.741, integrado pelo Acórdão nº 3301-005.083, de 30 de agosto de 2018, fls. 507.291 a 507.323, assim ementados:

Ac. nº 3301-003.169:

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. 173,1, 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

#### Consta do dispositivo do Acórdão:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade votos, negar provimento ao recurso voluntário, quanto à preliminar de nulidade por cerceamento do direito de defesa. Por maioria de votos, negou-se provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Maria Eduarda Alencar Câmara 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.

Ac. nº 3301-005.086:

#### 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

#### Consta do dispositivo do Acórdão:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

O Presidente da 3ª Câmara deu seguimento ao apelo (Despacho de Exame de Admissibilidade às fls. 508.153 a 508.176) apenas no que tange às matérias: (i) “*Inexistência de simulação, fraude, confusão patrimonial, ou hipótese de desconsideração de negócios jurídicos nas operações entre a Recorrente e a UBR*” e (ii) “*Agravamento da penalidade na inexistência de fraude ou simulação*”. No entanto, em exame de requerimento de agravo do despacho do Presidente da 3ª Câmara (fls. 508.191 a 508.218), também acabou sendo admitida a discussão relativa à (iii) “*Impossibilidade de imputação das operações da UBR ao estabelecimento industrial sem desconsideração da personalidade jurídica*”.

A PGFN apresentou Contrarrazões (fls. 508.309 a 508.344), pedindo, em caráter preliminar, o conhecimento do recurso, argumentando, em caráter geral, que o que o contribuinte pretende, na realidade, é o reexame de provas e, especificamente quanto à última matéria admitida, que a situação fático-jurídica analisada no paradigma é completamente diversa.

Em apertadíssima síntese (e tratando somente da parcela de interesse do lançamento), a Fiscalização entendeu que houve simulação (visando à redução da carga tributária), concentrando suas averiguações nas "vendas" do industrial a uma comercial atacadista (que seriam, na realidade uma só empresa – a segunda, de fato, um simples depósito, operado por uma empresa de logística), a 6,5 km de distância (só que em outro Município), de mais de 80 % da produção, com destaque do IPI sobre um preço correspondente a um terço do praticado (sem destaque do imposto, pois não equiparado a industrial) nas "revendas" para os terceiros não interdependentes (o mesmo se observando para os produtos importados, a preços que mal cobriam os custos).

O recorrente apresentou um pedido de desistência, que já foi juntada aos autos.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator.

Temos uma preliminar a ser votada. O recorrente requer que o Recurso Especial por ele interposto tenha o seu julgamento encerrado devido a petição atravessada. Eu voto pela continuidade do julgamento, já que o pedido de juntada da solicitação de desistência fora feita após o início do presente julgamento. Assim não pode haver interrupção de um julgamento já iniciado por apresentação de desistência apresentada depois de seu início.

Preenchidos todos os requisitos e respeitadas as formalidades regimentais, **conheço** do Recurso Especial, na parte admitida, discordando, neste aspecto, do que alega a PGFN, pois não vejo que pretenda o contribuinte ter reapreciadas as provas – pelo contrário, apegue-se, em praticamente tudo o que contesta, a questões jurídicas.

Conforme relatado, os dissídios interpretativos submetidos à solução deste Colegiado dizem respeito:

- (i) à *inexistência de simulação, fraude, confusão patrimonial, ou hipótese de desconsideração de negócios jurídicos nas operações entre a Recorrente e a Unilever Brasil Ltda.;*
- (ii) ao *agravamento da penalidade na inexistência de fraude ou simulação, e;*
- (iii) à *impossibilidade de imputação das operações da Unilever Brasil Ltda. ao estabelecimento industrial sem desconsideração da personalidade jurídica".*

Faço essa síntese para enfatizar que não se tratará aqui das regras de aplicação do Valor Tributável Mínimo, muito embora, em seu Recurso Especial, o contribuinte conteste longamente não só a motivação do lançamento em si, como também a forma de apuração do IPI lançado. Trata-se de matéria que não foi trasladada para esta instância recursal. Aliás, nunca é demais lembrar que a CSRF, na qualidade de instância especial, tem como atribuição a

uniformização da jurisprudência do CARF, e não opera como uma “terceira instância” de julgamento administrativo. Ao contrário do Recurso Voluntário, o Recurso Especial à CSRF é de cognição restrita, limitada às divergências jurisprudenciais comprovadas e demonstradas pelo recorrente.

A primeira divergência a solucionar gira em torno da existência ou não de simulação fraude, confusão patrimonial, ou hipótese de desconsideração de negócios jurídicos nas operações entre a Unilever Brasil Industrial Ltda. (UBI) e a Unilever Brasil Ltda. (UBR).

Enquanto a decisão recorrida deu relevo ao fato de quedar demonstrado que os estabelecimentos ditos atacadistas da UBR (em especial o de Louveira) constituíam-se em apenas depósitos utilizados com a finalidade de reduzir o IPI a ser pago, por meio de venda fictícia de produtos da UBI para a UBR, ressaltando o fato de serem operados por terceira empresa de logística e não possuírem funcionários destinados a vendas no estabelecimento, as decisões indicadas como paradigmas, debruçando-se sobre o mesmo quadro fático, concluíram pela inexistência de simulação.

Pelo Acórdão nº 3201-003.930, a 2<sup>a</sup> TO da 3 Câmara entendeu que a afetação de preços domésticos entre empresas vinculadas; produtos importados e industrializados vendidos abaixo dos preços de livre concorrência no mercado doméstico e, exclusivamente, a empresa vinculada do grupo; a prática de preços de transferência no mercado doméstico e a falta de comprovação de preços em condições de livre concorrência, resultantes da operacionalização do planejamento tributário, seriam insuficientes para caracterizar a fraude ou simulação. Já a 2<sup>a</sup> TO da 4<sup>a</sup> Câmara, no Acórdão nº 3402-001.908, asseverou que não há simulação no desmembramento de suas atividades em várias empresas, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária. Sublinhou a ilegalidade da pretensão fiscal de desconsiderar as distintas atividades e respectivas receitas segregadas em diferentes empresas do mesmo grupo.

O quadro fático a ser valorado é o seguinte:

- a) A pessoa jurídica fiscalizada, Unilever Brasil Industrial Ltda. (UBI), fabrica produtos de higiene pessoal e limpeza doméstica - HPC<sup>1</sup>;
- b) A UBI pertence ao grupo econômico Unilever, sendo seus dirigentes nos períodos fiscalizados os mesmos da empresa-mãe do grupo no país, Unilever Brasil Ltda. (UBR). Trata-se de empresas do mesmo grupo econômico;
- c) No período fiscalizado, a UBI industrializou diversos produtos, além de importar outros. A saída dos produtos acabados, industrializados ou importados, a título de vendas internas, ocorreu **integralmente** a estabelecimentos da UBR, que, supostamente, atuavam como comercial atacadista;
- d) Posteriormente, os produtos recebidos pela UBR eram remetidos para estabelecimentos comerciais de terceiros, por meio de notas fiscais em que constavam CFOP correspondentes à revenda de mercadorias, sem o destaque de IPI, uma vez que o estabelecimento interdependente não se equiparou a industrial nessas operações;
- e) Quanto às saídas interestaduais, os produtos eram primeiramente remetidos a depósitos fechados da UBI e de lá seguiam para os

---

<sup>1</sup> Home and Personal Care, conforme fl. 8 do TVF.

Centros de Distribuição da UBR localizados fora do estado de São Paulo;

- f) Quanto às saídas para dentro do estado de São Paulo, o único destinatário era o estabelecimento da UBR em Louveira (destinatário direto de 89% do volume de produtos; 83% do valor total das saídas nacionais entre janeiro de 2008 e dezembro de 2010);
- g) O estabelecimento da UBR em Louveira era operado pela DHL Logistics Brasil Ltda., sem que nele trabalhassem quaisquer empregados do grupo econômico Unilever, fosse da UBI ou da UBR;
- h) No mesmo endereço de Louveira situavam-se outros estabelecimentos da UBR, além da UBI e da DHL, inexistindo qualquer forma de segregação patrimonial que permitisse delimitar os estabelecimentos diversos;
- i) No mesmo espaço físico em Louveira encontravam-se depositados produtos pertencentes a mais de uma pessoa jurídica, impossibilitando a auditoria do estoque pela Fiscalização;
- j) No contrato de locação do imóvel em Louveira, em que figuram como locatárias tanto a UBI quanto a UBR, não há cláusula de distribuição do ônus entre as pessoas jurídicas;
- k) A exemplo do CD de Louveira, os demais centros de distribuição da UBR também exercem atividades típicas de depósito, que são executadas por um operador logístico especialmente contratado, excepcionando-se os CD de produtos HPC, localizados no Rio de Janeiro e em Ipojuca (PE) (destinatários de, apenas, 1,6% e 2,1%, respectivamente, das saídas de produtos HPC), em que há quadros funcionais que também exercem funções de vendas.
- l) Os produtos recebidos pela UBR em Louveira eram remetidos para estabelecimentos comerciais de terceiros, por meio de operações documentadas com CFOP correspondente à revenda de mercadorias e sem o destaque do IPI, porque o estabelecimento interdependente não se equiparou a industrial nessas operações. O mesmo procedimento foi adotado pelos estabelecimentos da UBR localizados em outros Estados com relação aos produtos recebidos da UBI;
- m) Os valores unitários indicados nas notas fiscais de saída emitidas pelo estabelecimento industrial/importador (UBI), com destaque do IPI, **representavam, em média, apenas um terço dos valores** unitários dos mesmos produtos nas notas fiscais referentes às saídas promovidas pela suposta comercial atacadista (UBR) para terceiros, sem o destaque do IPI;
- n) Nas saídas dos mesmos produtos dos centros de distribuição da UBR, localizados nos municípios de Camaçari (BA), Canoas (RS), Contagem (MG), Goiânia (GO), Ipojuca (PE), Louveira (SP), Pinhais (PR) e Rio de Janeiro (RJ), para estabelecimentos de terceiros não interdependentes, os valores unitários eram **triplicados**;

- o) Na composição da base de cálculo, a UBI não computou os custos financeiros, de venda, administração e publicidade e a margem de lucro normal. No caso de produtos importados, o valor unitário constante nas notas fiscais de saída era inferior ao valor de importação acrescido dos tributos incidentes, do custo do frete nacional e das despesas acessórias. 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, em inobservância do VTM;
- p) As mercadorias importadas não ingressavam no estabelecimento importador, sendo sistematicamente encaminhadas da repartição aduaneira até estabelecimento da UBR;
- q) Nos contratos de fornecimento celebrados entre UBI e UBR não há identificação dos signatários;
- r) Os signatários de contratos de fornecimento celebrados entre UBI e UBR eram os mesmos para ambas as partes e foram identificados pela Fiscalização como sendo Antônio Fernando Conde, Diretor Financeiro Supply Chain, e Milton Luís Nascimento Brandt, Diretor Financeiro;
- s) Os senhores Antônio Fernando Conde, Diretor Financeiro Supply Chain, e Milton Luís Nascimento Brandt, Diretor Financeiro, não constam como diretores estatutários em nenhum dos Contratos Sociais das pessoas jurídicas contratantes;
- t) O senhor Milton Luís Nascimento Brandt, Diretor Financeiro, signatário dos contratos de fornecimento na qualidade de Diretor Financeiro, não era empregado da UBR por ocasião da celebração de dois acordos de fornecimento, atestando tratar-se de documentos pré-datados<sup>2</sup>;
- u) Os contratos de empréstimo e de gestão de pagamentos e recebimentos, celebrados entre UBI e UBR, atribuía a esta toda a gestão os recebimentos e dos pagamentos daquela, mediante sistemática de caixa único administrado pela UBR, sem fluxo de recursos em espécie entre as duas pessoas jurídicas (a UBR bancava todos os custos da UBI, pagava todas as suas despesas, inclusive as aquisições de matéria-prima, quitava a folha de pessoal. A UBI, por sua vez, 'compensava' o pagamento destes itens com a remessa de produtos acabados).
- v) Inexistiu qualquer negociação de preços entre UBI e UBR;
- w) Quando, eventualmente, a UBI necessitasse efetuar pagamentos que passassem pelo seu próprio caixa (*e.g.*, no caso de importações), empregava recursos advindos dos contratos de empréstimos celebrados com a UBR;

---

<sup>2</sup> Cf. DINIZ, Maria Helena. Dicionário Jurídico, vol. III. São Paulo, Saraiva, 1998, p. 682.

Conforme explica Alberto Xavier<sup>3</sup>, “na simulação absoluta aparenta-se celebrar um negócio jurídico quando na realidade, não se pretende realizar negócio algum”.

O art. 167, § 1º, III, do Código Civil é claro: há simulação nos negócios jurídicos quando “os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados”. Não bastasse a dicção da Lei, o quadro fático acima reproduzido leva à inarredável conclusão de que as vendas da UBI para a UBR foram operações simuladas.

Com efeito, a organização empresarial estruturada pela UBR permitiu, mediante a interposição na cadeia de estabelecimentos pretensamente comerciais atacadistas, mas que, em realidade, revelavam-se meros depósitos da UBR, a redução de 2/3 (dois terços) da base de cálculo do IPI em relação àquela apurada nas operações normais com terceiros, em flagrante violação do valor tributável mínimo.

Como soe acontecer nos planejamentos da espécie, as recorrentes insistem na licitude do seu procedimento, bradam princípios constitucionais como da Livre Iniciativa (art. 1º, IV), da Livre Concorrência (art. 170, IV) ou mesmo da Propriedade Privada (art. 170, II), e que o ordenamento jurídico brasileiro outorga ao contribuinte o direito de organizar-se de forma que se lhe imponha a menor carga tributária possível. Enfim, invocam a cantilena liberal formalista que leva à (equivocada) conclusão de que, em matéria de planejamento tributário, tudo o que não estiver expressamente proibido é lícito ao contribuinte.

O empresário é livre para gerir seus negócios com bem lhe aprouver, sendo lícito e mesmo desejável que o faça de forma a obter a maior economia de tributos possível. O que se deve ressaltar, no entanto, é que essa, assim como qualquer outra liberdade, não é ilimitada. Os direitos de alguns sofrem limitações impostas pelos direitos de outrem. Há diferença entre atuações empresariais que objetivam os negócios e atuações que objetivam reduzir artificialmente a carga tributária. Atuando dentro da lei, o empresário é livre para gerir os seus negócios, mas não para gerir os negócios do Estado.

Marciano Seabra de Godoi<sup>4</sup> diagnostica que essa postura parte de certos valores arraigados e que não mais se compatibilizam com o atual estado de arte da dogmática constitucional e tributária nacional, quais sejam, o tributo visto como uma agressão ou um castigo que se aceita mas não se justifica; a segurança jurídica como um valor absoluto; a aplicação mecânica e não valorativa da lei como um mito sagrado; o individualismo e a autonomia da vontade sobrevalorizados e hipertrofiados, como se vivêssemos em pleno século XIX<sup>5</sup>. Atualmente, as bases da tributação são liberdade, igualdade e solidariedade. Neste cenário, a interpretação dos atos jurídicos e das operações não se pode valer da máxima de hipossuficiência dos contribuintes frente ao todo-poderoso Estado, sob pena de se obstar a aplicação de outros princípios constitucionais. Há diversos outros que podem ser tolhidos caso planejamentos sejam indiscriminadamente considerados válidos e legítimos tão-somente porque adotaram forma jurídica prevista em texto de lei (Dignidade da Pessoa Humana, Função Social da Propriedade, Isonomia). O planejamento tributário deve ser analisado “não apenas sob a ótica das formas jurídicas admissíveis, mas também sob o ângulo da sua utilização concreta, do seu funcionamento e dos resultados que geram à luz dos valores básicos igualdade, solidariedade

<sup>3</sup> Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva. Ed. Dialética. São Paulo. 2001, pág. 53.

<sup>4</sup> apud PAULA, Daniel Giotti de. O Dever Geral de Vedaçāo À Elisāo: uma análise constitucional baseada nos fundamentos da tributação Brasileira e do direito comparado. Revista da PGFN. Brasília: PGFN, 2011. p. 173.

<sup>5</sup> apud PAULA, Daniel Giotti de. O Dever Geral de Vedaçāo À Elisāo: uma análise constitucional baseada nos fundamentos da tributação Brasileira e do direito comparado. Revista da PGFN. Brasília: PGFN, 2011. p. 173.

*social e justiça*”<sup>6</sup>. Enfim, exige-se, para além de uma economia de tributos, um propósito negocial.

A mais moderna corrente doutrinária<sup>7</sup> entende que a ótica da análise não deve ser sob o ângulo da licitude ou ilicitude (a licitude é requisito prévio), mas sim, da oponibilidade ou inoponibilidade dos seus efeitos ao fisco. O conceito de legalidade a ser observado não tem sentido estrito de corresponder à conduta que esteja de acordo com os preceitos específicos da lei, mas sim um sentido amplo, de conduta que esteja de acordo com o Direito, que abrange, além da lei, os princípios jurídicos. Assim, cada caso deve ser analisado com cuidado, para decidir sobre a oponibilidade ao fisco dos negócios formalizados.

A propósito, Ricardo Mariz de Oliveira<sup>8</sup> ensina que a elisão, para ser legítima, deve decorrer de atos ou omissões que não contrariem a lei, e de atos ou omissões efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal. Não basta que as partes queiram se submeter à disciplina dos atos que praticaram, é necessário também que os atos praticados sejam sérios.

O planejamento tributário deve ser analisado “não apenas sob a ótica das formas jurídicas admissíveis, mas também sob o ângulo da sua utilização concreta, do seu funcionamento e dos resultados que geram à luz dos valores básicos igualdade, solidariedade social e justiça”<sup>9</sup>. Enfim, exige-se, para além de uma economia de tributos, um propósito negocial.

Nesse sentido, a doutrina propõe um teste para se constatar ausência de propósito negocial<sup>10</sup>:

- a) o elemento temporal: já que muitas vezes se verifica que o planejamento, em geral atividade pensada e preparada, é realizada às pressas, com a assinatura de vários documentos em um único momento, alguns desfazendo transações que se celebram no mesmo instante;
- b) a independência ou não das partes, eis que muitas fusões, cisões e incorporações se dão apenas como forma de alocar perdas e ganhos entre empresas de mesmo grupo, sempre visando à redução da tributação;
- c) ausência de coerência, quando se realizam transações que não se inserem na rotina da empresa ou na lógica empresarial.

Marco Aurélio Greco<sup>11</sup> revela os indícios de mera tentativa despropositada de economia de tributo:

---

<sup>6</sup> GRECO. Marco Aurélio. Planejamento tributário. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 195.

<sup>7</sup> GRECO. Marco Aurélio. Planejamento tributário. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2011.

<sup>8</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. 1977, São Paulo: RT, p. 303.

<sup>9</sup> GRECO. Marco Aurélio. Planejamento tributário. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 195.

<sup>10</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. O desafio do planejamento tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.); FREITRAS, Rodrigo de (org.). Planejamento tributário e o “propósito negocial”. São Paulo: Quartier Latin, 2010, apud PAULA, Daniel Giotti de. O Dever Geral de Vedações À Elisão: uma análise constitucional baseada nos fundamentos da tributação Brasileira e do direito comparado. Revista da PGFN. Brasília: PGFN, 2011. p. 187.

<sup>11</sup> GRECO, Marco Aurélio. Perspectivas teóricas do debate sobre planejamento tributário. Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, ano 7, n. 42, ano 2009. Apud PAULA, Daniel Giotti de. O Dever Geral de Vedações À Elisão: uma análise constitucional baseada nos fundamentos da tributação Brasileira e do direito comparado. Revista da PGFN. Brasília: PGFN, 2011. p. 187.

- a) operações estruturas em seqüência, em que uma etapa não tem sentido a não ser quando vista a partir do conjunto de etapas [...];
- b) operações invertidas, no sentido de serem realizadas ao contrário do que indica o juízo comum, por exemplo, a incorporação da controladora pela controlada;
- c) operações entre partes relacionadas, pois nestas é mais rigoroso o juízo sobre os critérios de eqüitatividade em que devem ser feitas certas operações quando comparadas com operações com terceiros;
- d) o uso de pessoas jurídicas para realizar determinadas operações, pois além de poderem configurar uma interposta pessoa, estas sociedades podem se apresentar como meros instrumentos de passagens de recursos destinados a terceiros (*conduit companies*) ou assumirem a condição de sociedade aparentes, fictícias ou efêmeras;
- e) operações que impliquem deslocamento da base tributável para o exterior, pois isto afeta a soberania e a imperatividade da norma tributária;
- f) as substituições ou montagens jurídicas em que as formas contratuais são construídas meramente para vestir determinado conteúdo sem que haja razões reais e efetivas que as justifiquem.

A reorganização societária engendrada pela Unilever sucumbe em todos os testes que lhe são pertinentes:

- a) Quanto ao aspecto temporal, destacam-se os contratos de fornecimento antedatados, subscritos por pessoas sem poderes estatutários para tanto;
- b) A interdependência das partes contratantes é nota característica: a unidade industrial não tem qualquer autonomia empresarial, constituindo-se em mera filial, inobstante revestir-se de roupagem de pessoa jurídica independente;
- c) Ausência de coerência: os preços de venda praticados pela UBI nas operações com a UBR não têm lógica financeira, pois mal cobriam os custos de fabricação, sendo certo que não cobriam todos os custos envolvidos, nem, muito menos, computavam qualquer margem de lucro, revelando falta de propósito negocial;
- d) Montagem jurídica: a segregação apenas formal da parcela industrial do negócio, mediante a constituição da pessoa jurídica da UBI, é artificial. Ademais, os estabelecimentos destinatários da UBR, cadastrados como comerciais atacadistas, revelaram-se meros depósitos, operados por uma empresa de logística, sem departamentos comerciais ou pessoal próprio.

Inexiste, nos autos, qualquer prova sobre eventual aumento do poder de mercado, ganho de escala, ou outra vantagem de ordem econômica qualquer, obtidos pelo grupo empresarial Unilever a partir dessa reorganização. É evidente, a transferência de atividades industriais para a UBI não teve outro objetivo senão o de reduzir o IPI.

Tendo em conta que a UBI não tem autonomia patrimonial, operacional e gerencial em relação aos interesses da UBR, que a administra e controla, participando do seu capital social com 99,9999993%; que a UBI destina sua produção com exclusividade para a

UBR, com preços que não são os de mercado, conclui-se que o substrato das transferências de atividades industriais para a UBI não corresponde a uma verdadeira vivência dos riscos do negócio praticado.

O que aconteceu foi uma declaração deliberadamente divergente da real intenção. A UBR jamais pretendeu tornar-se mera distribuidora de produtos de higiene e beleza, segregando as atividades industriais para a UBI. A UBR permaneceu a gestora do negócio de industrialização e comercialização, apesar de declarar que tencionava deixar de ser industrial. Ao contrário, manteve-se no comando da produção, continuou comportando-se frente à UBI como mero estabelecimento seu, que de fato é.

A matéria da divergência também diz respeito à inocorrência de fraude.

A Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, art. 68, § 2º, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 64, de 18 de novembro de 1966. Art. 2º, inclui a fraude como circunstância qualificativa da infração, entre a sonegação e o conluio. Na definição do art. 72 da mesma Lei, fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

A finalidade de enganar, que animou a UBR na prática da simulação e contaminou o planejamento tributário engendrado, é bastante clara: escapar da tributação, reduzindo a base de cálculo na saída da fábrica a 1/3 do valor real.

Ainda quanto à matéria da primeira divergência, entendo estar perfeitamente caracterizada a confusão patrimonial, pois se tratava, na realidade, de uma só empresa, como demonstram os fatos de a UBR ser titular de 99,99 % das cotas da UBI até julho de 2010, tendo como presidente a mesma pessoa; a inexistência de qualquer negociação de preços nos contratos de fornecimento, executados em valores que não contemplaram qualquer margem de lucro e sem que houvesse pagamentos propriamente ditos; a locação de imóveis pela UBI, com ônus suportado exclusivamente pela UBR; o financiamento de custos e despesas das atividades da UBI, até mesmo com funcionários, pela UBR etc.

Por fim, por tudo quanto acima se demonstrou, trata-se efetivamente hipótese de desconsideração dos negócios jurídicos, com base no disposto no art. 167 do Código Civil.

A segunda divergência interpretativa diz respeito à majoração da penalidade em ao agravamento da penalidade pela presença da circunstância agravante simulação (cfe. art. 558, inc. IV, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 – RIPI/2010, ou da circunstância qualificativa fraude (cfe. art. 559 do RIPI/2010,

O dissídio interpretativo solucionou-se com a plena caracterização das circunstâncias agravante e qualificativa, justificando a majoração da penalidade.

Finalmente, quanto à *impossibilidade de imputação das operações da Unilever Brasil Ltda. ao estabelecimento industrial sem desconsideração da personalidade jurídica da Unilever Brasil Industrial Ltda.*, matéria admitida pelo despacho em requerimento de agravo, valho-me do próprio recurso especial do contribuinte para solucionar o dissídio interpretativo. Com efeito, no arrazoado recursal, às fls. 507.765 dos autos, os recorrentes invocam paradigma que entende que se deva dar a matéria o tratamento previsto no art. 50 do Código Civil, alegando ser “...necessário utilizar-se desse aparato jurídico em algumas situações definidas em Lei”.

Estas situações então são as delimitadas pelo próprio dispositivo legal:

**Art. 50.** Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica. (Redação original, vigente à época dos fatos geradores)

Em momento algum, cogitou-se da extensão dos efeitos de qualquer relação obrigacional “*...aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica*”, seja da UBI ou da UBR, que, aliás, são os mesmos.

Portanto, é desnecessária a desconsideração da personalidade jurídica da UBI apregoada pelos recorrentes.

### Conclusão

À vista do exposto, voto por rejeitar a preliminar suscitada e negar provimento ao Recurso Especial interposto pelo contribuinte.

(documento assinado digitalmente)  
Rodrigo da Costa Pôssas