



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**



<b>PROCESSO</b>	<b>10830.729074/2017-69</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9303-017.051 – CSRF/3ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	27 de novembro de 2025
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO PROCURADOR
<b>RECORRENTE</b>	FAZENDA NACIONAL
<b>INTERESSADO</b>	UNILEVER BRASIL INDUSTRIAL LTDA

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2014

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA DIVERGÊNCIA. DIFERENÇAS FÁTICAS. NÃO CONHECIMENTO.

Para conhecimento do recurso especial, é necessário que o recorrente comprove divergência jurisprudencial, mediante a apresentação de Acórdão paradigmático em que, discutindo-se a mesma matéria posta na decisão recorrida, o Colegiado tenha aplicado a legislação tributária de forma diversa. Hipótese em que as situações enfrentadas no paradigma e no recorrido apresentam, em parte, diferenças fáticas substanciais.

**Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI**

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2014

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.

DECADÊNCIA. SIMULAÇÃO. SÚMULA CARF 72.

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.

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

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

tais fundamentos. A modificação inserta no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 14.689/23, ao reduzir a multa de 150% para 100% atrai a aplicação do art. 106, II, “c”, do CTN, porquanto lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do recurso, apenas no que se refere ao critério legal de valoração para que se caracterize simulação, e as consequentes qualificação da penalidade e contagem de prazo decadencial, tendo a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário acompanhado o conhecimento pelas conclusões no que se refere ao primeiro item (referente a simulação). No mérito, por maioria de votos, deu-se provimento ao recurso, vencida a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, que votou pelo afastamento da qualificação da multa. Acordam ainda os membros do colegiado, de ofício, por unanimidade de votos, aplicar a retroatividade benigna da Lei 14.689/2023, para reduzir o patamar da multa qualificada a 100%, tendo, nesse tópico, os Conselheiros Semíramis de Oliveira Duro, Tatiana Josefovicz Belisário e Alexandre Freitas Costa, acompanhado o relator pelas conclusões, por entenderem que a multa de 150% a que se refere o inciso VII da Lei 9.430/1996, na redação dada pela Lei 14.689/2023, aplica-se apenas a fatos geradores futuros à Lei 14.689/2023. A Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário indicou a intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovicz Belisário, Dionísio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, e Régis Xavier Holanda (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela **Fazenda Nacional** contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3301-007.721**, de 18/02/2020 (fls. 89819 a 89876)<sup>1</sup>, que, por **maioria de votos**, afastou a simulação nas operações das recorrentes e cancelou o IPI devido pela UBI, calculado com base no preço de venda da UB para seus clientes, aplicou decadência para os fatos geradores ocorridos até 27/12/2012 e afastou a qualificação da multa de 150%, mantendo-a no patamar de 75%, vencidos os Conselheiros Liziane Angelotti Meira, Valcir Gassen e Winderley Morais Pereira, que votaram por negar provimento ao recurso voluntário nestas matérias, tendo ainda sido mantido o lançamento referente à classificação fiscal do produto vasenol e referente às devoluções de venda, e cobrança dos juros sobre a multa de ofício, por **unanimidade de votos**.

### Breve síntese do processo

O processo versa sobre **Auto de Infração** para exigência de IPI referente aos períodos de apuração dos anos de 2012 a 2014, acrescida de multa proporcional, multa isolada e juros de mora, no valor total original de R\$ 2.962.434.196,63, por: (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; e (b) utilização indevida de créditos relativos a devoluções não comprovadas.

No **Termo de Verificação Fiscal** de fls. 85177 a 85526, narra a fiscalização que: (a) a **Unilever Brasil Industrial (UBI)** pertence ao grupo Unilever, sendo seus dirigentes nos períodos fiscalizados os mesmos da empresa mãe do grupo no País, **Unilever Brasil Ltda (UBr)**; (b) a denominação social da pessoa jurídica fiscalizada era, desde 2007, Unilever Brasil Higiene Pessoal e Limpeza Ltda, assim permanecendo até sua incorporação pela **UBI**, em 1º de julho de 2010, quando se transformou numa filial desta última; (c) no período fiscalizado, o estabelecimento industrializou diversas marcas de xampus, cremes e sprays para cabelo, condicionadores, pastas de dentes e desodorantes, e, em menores quantidades, outros produtos de higiene; (d) a partir de julho/2010, com a incorporação pela **UBI**, o estabelecimento também industrializou amaciante de roupas, detergentes líquidos para lavagem de roupa e para limpeza doméstica, água sanitária, desinfetantes e, em menores quantidades, preparações para máquina de lavar louças, saponáceos e esponjas; (e) o contribuinte também efetuou importações de desodorantes, em sua maior parte da Unilever de Argentina S.A.; (f) o estabelecimento importou, ainda, purificadores de água e suas partes e pequeno volume de outros produtos, nestes casos procedentes de outras empresas estrangeiras; (g) em ações fiscais anteriores ficou demonstrado que os produtos não ingressaram efetivamente no estabelecimento importador, mas, sempre, seguiram diretamente da repartição aduaneira que promoveu o desembarço aduaneiro (liberação da mercadoria) até o

<sup>1</sup> Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

estabelecimento da **UBr** de CNPJ 61.068.276/0308-80, em Louveira (SP); (h) a maior parte das saídas foi destinada ao território nacional, para estabelecimentos da **UBr**, e praticamente toda a produção ou importação realizada pelo estabelecimento industrial de Vinhedo é destinada ao CD de Louveira (localizados em municípios limítrofes), havendo a partir deste último transferências das mercadorias para Centros de Distribuição localizados em outros pontos do território nacional, por meio de notas fiscais em que constam CFOP correspondentes à revenda de mercadorias, sem o destaque do IPI, uma vez que o estabelecimento interdependente não se equiparou a industrial nestas operações; (i) a fiscalização apurou, em relação à base de cálculo utilizada nas saídas, tanto em relação aos produtos remetidos para a filial em Louveira, como em relação aos demais estabelecimentos dessa pessoa jurídica, 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) depois de diversas intimações contendo questionamentos acerca da formação dos preços de venda, a fiscalização apurou que a empresa 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 especificou o custo de aquisição e informou o valor dos impostos equivalentes a percentuais de 23% a 32% sobre o que chama de preço total, mas que 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, 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 (em consequência, se somados ao valor dos produtos importados, o ICMS e as contribuições sociais pagos por ocasião do desembaraço aduaneiro, as despesas acessórias e o frete nacional, resta que o valor unitário de saída representa apenas 60% do valor da unidade importada), sendo que em 64% desses itens 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) verificou-se que os bens importados pela **UBI** de Vinhedo não ingressam no estabelecimento, sendo levados diretamente para Louveira, tendo sido declarado por funcionários que nunca houve área para estocagem de itens importados; (m) com menção a 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”; (n) concretamente, a **UBI** (antiga Unilever Brasil Higiene Pessoal e Limpeza) e **UBr** atuam como unidade econômica e simulam operações comerciais entre si, e, pelas informações apresentadas pela empresa fiscalizada, esta não obtém, nem pretende obter, qualquer lucro nas operações de industrialização ou importação, não sendo os preços praticados entre as pessoas

jurídicas dessa unidade econômica os praticados com terceiros; (o) sobre os contratos de fornecimento firmados entre a **UBI** e a **UBr**, foram identificadas diversas inconsistências (ademas de os signatários que representam ambas as partes serem os mesmos, alguns deles sequer constavam com poderes de representação, ou como contratados; (p) em relação aos 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, demonstra-se que a empresa-mãe do grupo Unilever é a financiadora das atividades operacionais da unidade industrial, e que a fiscalizada, na prática, não possui autonomia financeira, e opera com recursos da Unilever Brasil, tendo especial relevância a circunstância de não haver pagamento em dinheiro pelos produtos enviados da unidade industrial para a Unilever Brasil; (q) há inexistência de negociação de preços nas saídas para as firmas interdependentes, afirmando-se que inexistem as relatadas “vendas” da **UBI** à **UBr**; (r) em visita à filial de **UBr** em Louveira, foi 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; (s) verificou-se a existência formal no mesmo endereço de outros estabelecimentos da **UBr** e da **UBI**, além da DHL, inexistindo entrada própria, paredes, cercas ou qualquer outra forma de isolamento que permita configurar estabelecimentos diversos, entendendo-se 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”*; (t) há contrato de locação onde são locatárias do mesmo imóvel a **UBr** e a **UBI**, restando configurada a confusão patrimonial, principalmente ao não ser explicitada no contrato a distribuição do ônus entre a locatárias; (u) toda a área do imóvel que constitui o centro de distribuição da UBr em Louveira 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 **UBr** e **UBI** com a DHL prever apenas parte; (v) 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, mas a **UBr** informou ao Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica, em relação à filial 0307, a natureza de estabelecimento comercial atacadista; (w) a Unilever apresentou 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, para simular a natureza do estabelecimento de CNPJ 61.068.276/0307-80 e fazer parecer que ali existia um comercial atacadista; (x) a legislação do IPI define ‘depósito fechado’ como ‘aquele em que não se realizam vendas, mas apenas entregas por ordem do depositante dos produtos’, sendo justamente o caso do estabelecimento de Louveira, situado à Avenida José Luiz Mazzali, 450; e (y) 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. Em síntese, conclui a fiscalização que não é possível caracterizar as saídas promovidas pela unidade industrial aos Centros de Distribuição, como operações de vendas, pois não há pagamento em dinheiro; os preços são fixados

DOCUMENTO VALIDADO

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 polos da transação empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico, restando ainda demonstrado 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, havendo estruturas semelhantes, em menor proporção, nos demais Centros de Distribuição localizados fora do Estado de São Paulo. O esquema evasivo detectado pela fiscalização foi o seguinte: (a) no plano meramente formal, foram emitidas notas fiscais correspondentes a vendas aos estabelecimentos da **UBr**, supostamente comerciais atacadistas, mas, no plano material, houve simples remessa dos produtos para depósitos fechados da própria indústria; (b) na saída para estabelecimentos de terceiros não interdependentes, funcionários do operador logístico do respectivo depósito emitem notas fiscais em nome da **UBr** com o valor real da operação de comercialização; (c) 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; (d) a 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 não existiram operações de comercialização entre o estabelecimento industrial e comerciais atacadistas da **UBr**, 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); e (e) foram ainda detectadas outras infrações, relativas a falta de recolhimento do IPI, em virtude da utilização indevida de créditos por devoluções não comprovadas pelo contribuinte.

Em **impugnação** conjunta, apresentada em 24/01/2018 (fls. 85597 a 85691), as empresas **UBI** e **UBr** (cientes do lançamento em 28/12/2017 - fls. 85573 e 85578), alegam, em síntese, que: (a) dezenas de páginas do relatório fiscal poderiam ser excluídas, por tratarem de operações ocorridas em outros períodos, não analisados no lançamento; (b) não há responsabilidade solidária da Unilever do Brasil Ltda, por inexistir interesse comum da UBR nas vendas realizadas pela Requerente (tratando-se de pessoas jurídicas distintas), e não existe regra legal que responsabilize a UBR por eventuais débitos fiscais da UBI pelo simples fato de a UBR deter quotas representativas do capital social da UBI; (b) a autuação é nula por falta de descrição clara e precisa dos fatos, por erro na identificação e na capitulação legal das infrações imputadas, por cerceamento do direito de defesa, por adoção de presunção como fundamento, e por adoção de premissa incorreta; (c) não houve simulação, fraude ou confusão patrimonial nas operações entre UBI e UBR; (d) existe substância econômica e propósito negocial na segregação de atividades

industrial e comercial, visando adequar as operações no Território Nacional à política global do Grupo Unilever; (e) a segregação das atividades industriais e comerciais em pessoas jurídicas distintas foi adotada inclusive naqueles Países em que tal medida implicou aumento dos custos tributários locais, como é possível verificar nos casos das operações do Grupo Unilever na Colômbia, Costa Rica, e El Salvador; (f) o CARF já reconheceu, em duas oportunidades distintas, que o modelo operacional utilizado pelo Grupo Unilever é lícito e legítimo (Acórdãos 3403-002.519, e 3402-001.908); (g) há inconsistência/irrelevância das alegações do TVF para justificar a suposta simulação/fraude; (h) a coincidência de dirigentes é prática usualmente adotada em grupos econômicos; (i) o sistema de pagamento e eventuais compensações obedece a contrato de gestão de pagamentos e recebimentos; (j) no contrato de fornecimento de produtos pela **UBI** à **UBr**, a vigência retroativa não representa qualquer irregularidade, e, "...em alguma medida, a **UBr** sempre irá "controlar" o fornecimento dos produtos acabados produzidos pela **UBI**, pois a **UBI** é a única fornecedora da **UBr** e a **UBr** é a única cliente da **UBI**; (k) a transferência de funcionários do estabelecimento de Louveira à matriz da **UBr** em São Paulo decorre de decisão negocial, que foi tomada muito antes da diligência realizada pela fiscalização; (l) e-mails também evidenciam que havia de fato atividades comerciais no CD de Louveira, na medida em que mencionam a transferência de determinados "equipamentos IT que hoje estão no escritório", além de funcionários; (m) a utilização de CDs por empresas comerciais atacadistas é prática corrente no mercado brasileiro, sendo inúmeras as vantagens na adoção desta estrutura, especialmente de negociação de preço com fornecedores e distribuição aos clientes; (n) a fiscalização faz parecer que as empresas não emitem suas próprias notas fiscais pelo simples fato de delegarem os aspectos operacionais dessa tarefa aos profissionais de uma empresa terceirizada (operador logístico), mas referido operador não emite notas fiscais em nome próprio, mas, sim, é contratado para operar o sistema informatizado das empresas do Grupo Unilever para emitir notas fiscais da **UBI** e da **UBr** justamente por conta e ordem dessas pessoas jurídicas, com relação às operações realizadas por essas empresas, e que são registradas nos livros contábeis e documentos fiscais dessas empresas; (o) a existência de mais de um CNPJ no mesmo endereço em Louveira não configura irregularidade, e "...o único estabelecimento a operar como depósito fechado no endereço sob análise é o estabelecimento da **UBI**"; (p) o uso compartilhado de espaço físico também não denota irregularidade, sendo conforme o Parecer Normativo CST nº 123/1974; (q) o TVF interpreta equivocadamente a planilha elaborada pela **UBI** ao mencionar que esta empresa teria informado margem de lucro de 50%, quando, na verdade, indicou margem de lucro de 1,5%, e, baseada nesta premissa equivocada de que a **UBI** não teria feito seu trabalho e, mais ainda, utilizando indevidamente a informação de que os valores unitários da **UBr** (empresa comercial) seriam 332% (ou 3x) maiores do que os valores unitários da **UBI**, o TVF conclui que a **UBI** não teria observado o VTM; (r) a partir das fls. 38 em diante do TVF, trata-se de fiscalizações anteriores, que se referem a outro período, com conclusões não extensíveis ao presente processo; (s) para que fosse possível fazer qualquer afirmação referente ao VTM, a fiscalização deveria ter analisado os registros contábeis e outros controles, e registro de custos e despesas nos sistemas informatizados de contabilidade adotados pela **UBI**; (t) a despeito da precariedade do trabalho realizado pela

fiscalização, a empresa solicitará estudo similar para amparar a presente autuação, razão pela qual requer a conversão do julgamento em diligência; (u) ao longo do período fiscalizado, a **UBI** registrou lucro bruto da ordem de R\$ 1.474.927.779,79 em 2012, R\$ 1.266.769.331,28 em 2013 e R\$ 1.463.496.234,61 milhões em 2014, conforme se verifica nas DIPJ do período; (v) é equivocada a percepção de as operações serem supostamente deficitárias, o que pode até ser verdade com relação a um produto ou outro, por razões comerciais (introdução de novas marcas no mercado, estratégia para popularização de um determinado produto, encerramento de uma linha específica, etc.), mas, certamente, não representa a realidade das operações da **UBI**; (w) no que se refere a operações envolvendo produtos importados (que representam menos de 8% das operações autuadas), não há nos autos qualquer prova de que a **UBI** não seria a real importadora e adquirente dos produtos importados e também não há prova de que os produtos tenham seguido diretamente para a **UBr**, e as inconsistências apontadas pela fiscalização já são objeto de outros processos (nº 11829-720.033/2016-28 e 11829-720.034/2016-72); (x) a exigência de IPI sobre os produtos importados, não objeto de industrialização, é inconstitucional e ilegal, por ofensa aos princípios da isonomia e seletividade; (y) ocorreu decadência, no caso em análise, pela necessidade de aplicação do artigo 150, §4º do CTN; e (z) a **UBI** observou os critérios do VTM para o cálculo e recolhimento do IPI devido nas operações de venda objeto da presente autuação, que seria custo mais margem de lucro, nos termos do artigo 196, parágrafo único, inciso I, do RIPI, uma vez que não há preço corrente no mercado atacadista, à luz do conceito de “praça” previsto na legislação. No mais, a defesa, rechaça a alegação de erros de classificação, a incidência de juros sobre a multa de ofício, e a qualificação da multa de ofício, por inexistência de fraude ou simulação, invocando precedentes do CARF, defendendo ainda a impossibilidade de aplicação concomitante das multas de ofício e isolada sobre os mesmos fatos geradores.

Em 21/08/2018, a DRJ/BEL converteu o julgamento em **diligência** (fls. 87363 a 87369), para que a unidade preparadora da RFB: (a) separasse, por período de apuração, a parcela lançada referente à reclassificação dos cremes para pentear e de tratamento capilar acima citados, mantidos os demais critérios adotados no lançamento, inclusive quanto à recomposição da base de cálculo feita na ação fiscal; e (b) apresentasse quaisquer outras informações e anexasse outros documentos que considerasse úteis ou necessários ao julgamento do presente feito, com ciência ao contribuinte dos atos resultantes da diligência, concedendo-lhe trinta dias para manifestar-se.

Após o relatório de diligência de fls. 87403 a 87431, e a ciência dos sujeitos passivos (fls. 9283/9284), o processo retorna à DRJ/BEL, que profere, em 12/03/2019, o **Acórdão 01-36.338**, julgando a impugnação procedente em parte, por unanimidade de votos, devendo ser cancelado o montante lançado a título de IPI de R\$ 149.850.997,60 (valor principal, a ser acrescido de multa e juros), correspondente à classificação fiscal dos cremes para pentear e máscaras de tratamento capilar, o que ensejou a interposição de **recurso de ofício**.

Em **recurso voluntário** conjunto, apresentado em 17/04/2019 (fls. 89359 a 89472), as empresas **UBI** e **UBr** (cientes do lançamento em 19/03/2019 - fls. 89354 e 89355), sustentam,

DOCUMENTO VALIDADO

basicamente, que: (a) a decisão da DRJ é nula, por negar a aplicação ao caso concreto das regras do RIPI e inovar em sua fundamentação, e por cercear o direito de defesa ao indeferir a conversão do julgamento em diligência com relação ao cálculo do VTM, a apuração de lucro nas operações de venda objeto desta autuação fiscal e a suposta classificação incorreta de produtos na TIPI (sabão e VASENOL; (b) caso assim não se entenda, que o lançamento seja declarado improcedente, pelas seguintes razões: utilização indevida de presunção para a afirmação de suposta inobservância do VTM; consideração de prova emprestada e impertinente ao presente processo administrativo; inexistência de responsabilidade solidária da **UBr**, uma vez que não possui interesse comum; adoção de premissa incorreta para constituição do crédito tributário, que decorre da glosa do saldo credor transportado para o período de 2012, em razão do Processo Administrativo nº 10830.727214/2013-31; e precariedade da fiscalização na suposta classificação incorreta dos produtos sabão e VASENOL; e (c) caso assim não se entenda, que se reconheça que o caso em análise não envolve dolo, fraude ou simulação, uma vez que: a estrutura implementada pelo Grupo Unilever (segregação de atividades comerciais e industriais) possui propósito negocial e é legítima (como já reconheceu inclusive o CARF), e estudo da E&Y; todos os fatos utilizados pela fiscalização para suportar a acusação de simulação são insuficientes, irrelevantes, não demonstram declaração falsa e se justificam em razão do modelo de negócio adotado pelo Grupo Unilever, sendo que há comprovação de pagamento e margem de lucro, registro contábeis/fiscais da operação de venda e evidências de autonomia das empresas; em sendo afastada a simulação/fraude, o crédito tributário relativo aos fatos geradores anteriores a 28/12/2012 seriam atingidos pela decadência tributária, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN; em sendo afastada a simulação/fraude, deve ser desconsiderada a multa qualificada de 150%; e, por fim, em sendo afastada a simulação/fraude, demonstrou-se que a **UBI** observou as regras do VTM nas operações de venda de produtos acabados e importados à **UBr**, a saber, custo mais margem de lucro, nos termos do artigo 196, parágrafo único do RIPI, sendo que o conceito de praça corresponde ao de Município, sob pena de insegurança jurídica e utilização equivocada de conceitos de direito privado (artigo 109 e 110 do CTN), e, ainda que assim não fosse, deveria ser apurada a média ponderada considerando as vendas da **UBI** e da **UBr** nos termos do RIPI; os créditos aproveitados em decorrência de operações de devolução não deveriam ter sido glosados; a **UBI** produzia e vendia produtos VASENOL classificados como de bronzeamento e autobronzeamento e, além disso, não produzia sabões medicinais, o que justifica que determinados produtos fossem classificados em OUTROS do Código 3304 e 3401; e as multas aplicadas não devem subsistir, bem como a aplicação de duas multas (ofício e isolada) sobre os mesmos fatos geradores e a incidência de juros sobre multas.

A Fazenda Nacional, em **contrarrazões** ao recurso voluntário (fls. 89761 a 89816), alega que: (a) várias provas presentes nos autos corroboram a acusação fiscal de que os estabelecimentos da **UBI** e da **UBr** envolvidos na autuação atuam como unidade econômica e simulam operações comerciais entre si; (b) não há comprovantes de pagamento dos negócios celebrados entre as empresas, sob a justificativa de que o adimplemento se dá por intermédio de um sistema de compensação entre elas, e tampouco se evidenciou haver efetiva negociação de

DOCUMENTO VALIDADO

preços entre as partes; (c) os funcionários informaram que a unidade funciona como um centro de distribuição e logística, não existindo empregados relacionados às funções de venda, função desempenhada pelo escritório da Unilever, em São Paulo; (d) fotografias e planta do local demonstram que toda a área de galpão constituía um grande e único depósito para armazenagem de produtos, sem isolamento ou separação física que permitia delimitar cada um dos estabelecimentos informados pelo grupo Unilever; (e) o motivo principal do lançamento do imposto foi a constatação da ocorrência de simulação nas vendas realizadas entre empresas do mesmo grupo econômico, o que descaracterizou a base de cálculo do tributo, ou seja, seu valor tributável, conforme designação adotada pela legislação do IPI, e, em momento algum, ao contrário do que argumentam as recorrentes, o Termo de Verificação Fiscal imputa ao contribuinte o descumprimento das regras do VTM, incluindo o conceito de “praça”; (f) uma vez que, no plano meramente formal, foram registradas vendas a estabelecimento de firma interdependente, as recorrentes tentam atrair o debate para as regras do VTM, mas como demonstrado, este não é o cerne do lançamento; (g) não há incompatibilidade alguma entre a motivação do lançamento e a adotada na decisão de primeira instância, nem afronta ao direito de defesa; (h) tampouco caracteriza o vício arguido a não realização de diligência para exame da classificação fiscal dos sabões e do produto VASENOL; (i) o fato de terem sido aproveitados documentos de fiscalizações anteriores não traz como consequência a nulidade apontada, mormente porque eles servem para ratificar os elementos probatórios colhidos na presente ação fiscal; (j) as nulidades no Processo Administrativo Fiscal estão previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972 e nenhuma das hipóteses foram demonstradas neste caso; (k) o motivo da responsabilização solidária, ao contrário do que pretendem fazer crer as recorrentes, não é o simples fato de as empresas integrarem o mesmo grupo econômico, tendo a fiscalização demonstrado que na realidade, as pessoas jurídicas incluídas no polo passivo no lançamento agiram em conluio, pois simularam contratos de compra e venda: a unidade industrial/importadora (**UBI**) agia em função das determinações da **UBr**, a qual possuía autonomia decisória, gerencial e financeira sobre as atividades daquela, havendo, portanto, unidade de ação e coincidência de interesses entre elas, a revelar o interesse comum de que trata o art. 124, I, do CTN; (l) os fatos ocorridos no período em debate já foram apreciados pelo CARF no Acórdão nº 3401-005.285, em que se reconheceu a existência de simulação nos contratos de compra e venda entre **UBI** e **UBr**, e no Acórdão nº 3301-003.169, no qual se entendeu que “...a autoridade fiscal demonstrou que os estabelecimentos considerados atacadistas da UB, em especial o de Louveira, são de fato apenas depósitos com o fito de reduzir o IPI a ser pago, por intermédio de vendas fictícias de produtos da UBI para a UB”; (m) a fiscalização demonstrou que toda atividade de comercialização era conduzida da sede da **UBr**, em São Paulo, uma vez que o estabelecimento de Louveira funcionava como simples depósito operado por empresa do ramo de logística, estando correta a sujeição passiva imputada; (n) o lançamento não se encontra motivado no descumprimento das regras de apuração do VTM, mas, sim, na constatação de que houve simulação de operações entre estabelecimentos de firmas interdependentes; (o) na presente ação fiscal, ao responder a uma das intimações, o próprio contribuinte ratificou a manutenção do

contexto fático elucidado em investigações anteriores (fls. 89784/89785); (p) a rigor, os fatos identificados nesta fiscalização são incontrovertíveis, e as recorrentes não os contestam, mas apenas se insurgem contra sua valoração jurídica, sob o argumento de que a segregação de atividades realizada pelo grupo Unilever se afigura lícita e legítima; (q) a hipótese é de simulação absoluta, na qual se verifica um ato aparente, por intermédio do qual as partes envolvidas buscam criar uma ilusão externa, mas, na verdade, nada de concreto acontece, limitando-se o negócio a uma forma vazia destinada a enganar terceiros; (r) formalmente existiam operações entre a UBI e a UBr, mas, materialmente, não passavam de mero simulacro de compra e venda, e as provas apuradas ao longo do presente processo administrativo fiscal são robustas nesse sentido; (s) de fato, é certo que uma empresa com determinado objeto social pode segregar a atividade entre diversos estabelecimentos, mas, no caso dos autos, não se segregou a atividade comercial atacadista entre vários estabelecimentos, mas sim se tentou simular a existência de um, no intuito de criar uma etapa na circulação das mercadorias e anular a tributação do IPI, não tendo a conclusão da fiscalização decorrido de um único indício, mas sim de conjunto probatório que demonstra claramente essa situação; (t) a técnica utilizada pela auditoria não se confunde com o instituto da desconsideração da personalidade jurídica; (u) é legítima a glosa de créditos decorrentes de devoluções; (v) em função da existência de dolo/simulação, caracterizada está a qualificação da multa e a adoção dá regra decadencial do art. 173, I, do CTN; e (w) é legítima a aplicação concomitante das multas de ofício e isolada, e a imposição de juros de mora sobre a multa de ofício (Conforme consignado na Súmula CARF nº 108). Em adição, embora se sustente não tratar o presente processo do tema, as contrarrazões debatem ainda o conceito de “praça” e a questão do mercado atacadista formado por único vendedor.

Como relatado ao início, o **Acórdão nº 3301-007.721**, de 18/02/2020, por **maioria de votos**, afastou a simulação nas operações das recorrentes e cancelou o IPI devido pela UBI, calculado com base no preço de venda da UBr para seus clientes, aplicou decadência para os fatos geradores ocorridos até 27/12/2012 e afastou a qualificação da multa de 150%, mantendo-a no patamar de 75%, vencidos os Conselheiros Liziane Angelotti Meira, Valcir Gassen e Winderley Moraes Pereira, que votaram por negar provimento ao recurso voluntário nestas matérias, tendo ainda sido mantido o lançamento referente à classificação fiscal do produto vasenol e referente às devoluções de venda, e cobrança dos juros sobre a multa de ofício, por **unanimidade de votos**. Participaram da sessão de julgamento ainda os conselheiros: Marcelo Costa Marques d'Oliveira (relator), Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior, Marco Antonio Marinho Nunes, e Semíramis de Oliveira Duro.

No voto proferido em tal acórdão, destacou o relator que a mesma turma havia analisado matéria idêntica e para o mesmo contribuinte, quando do julgamento do processo administrativo nº 10830.727214/2013-31, em que foi negado provimento ao recurso voluntário, tendo sido interposto recurso especial, que aguardava julgamento. No que se refere ao recurso de ofício, o relator adotou as razões de decidir da DRJ. Em relação ao recurso voluntário, o relator, inicialmente, afirma que não há nulidade na decisão recorrida e tampouco no auto de infração, para, no mérito, decidir que “...o auto de infração não foi lavrado, por inobservância do VTM”; que

*“...o conjunto probatório reunido não me levou à conclusão da fiscalização”, que “...não há provas de que houve simulação e fraude, com o objetivo de reduzir a carga tributária.., e que “...a desconsideração da personalidade jurídica de uma entidade requer prova de que não era uma unidade de negócios autônoma, o que, a meu ver, não foi juntado aos autos”, retirando do polo passivo a empresa UBr. Afastada a simulação, adotou-se a regra decadencial do § 4º do art. 150 do CTN (implicando decadência dos fatos geradores anteriores a 28/12/2012), e reduziu-se a multa de ofício a 75%, mantendo, contudo, a aplicação conjunta da multa de ofício e da multa isolada, e a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, com base na Súmula CARF nº 108.*

### Da matéria submetida à CSRF

Cientificada do Acórdão nº **3301-007.721**, a **Fazenda Nacional** interpôs, em 02/07/2020, **Recurso Especial** (fls. 89878 a 89935), apontando divergência jurisprudencial com relação às seguintes matérias: (a) **“quanto ao critério legal de valoração para que se caracterize simulação”**, indicando como paradigma o Acórdão nº 9303-010.257; (b) **“quanto à qualificação da penalidade pela presença da circunstância qualificativa da infração simulação”**, indicando o mesmo Acórdão nº 9303-010.257; (c) **“quanto à regra de contagem do prazo decadencial”**, indicando como paradigma o Acórdão nº 3402-005.585; e (d) **“quanto à responsabilização solidária”**, indicando os Acórdãos nº 3402-005.585 e nº 3401-005.285.

Cotejando os arrestos confrontados, chegou-se, no exame de admissibilidade monocrático, à conclusão de que haveria, entre eles, a similitude fática mínima para que se pudesse estabelecer uma base de comparação para fins de dedução da divergência arguida, dando-se seguimento ao recurso, com base nos seguintes fundamentos:

- (a) em relação ao critério legal de valoração para que se caracterize simulação, percebe-se total identidade fática entre os casos concretos analisados, já que ambos debruçaram-se sobre a organização empresarial estruturada pela UBr, e, enquanto o acórdão recorrido, diante de negócio jurídico entre pessoas jurídicas formalmente constituídas, entendeu lícita a operação, porquanto não haveria vedação legal à impedi-la, bem como por entender que os mesmos resultados poderiam ser obtidos de outra forma; o acórdão paradigma entendeu que, diante de fatos que denunciavam uma simulação com finalidade de redução de tributo entre empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico, o negócio jurídico deveria ser desconsiderado, devendo prevalecer a substância do ato, e não tão somente a forma;
- (b) em relação à qualificação da penalidade, a partir de circunstâncias fáticas absolutamente idênticas, os arrestos confrontados chegaram a conclusões opostas, sendo o reconhecimento do dissídio corolário do reconhecimento da divergência jurisprudencial anterior;

- (c) no que se refere ao prazo decadencial, a exemplo da divergência anterior, o reconhecimento do dissídio é corolário do reconhecimento da divergência jurisprudencial quanto à ocorrência de simulação; e
- (d) sobre a responsabilização solidária, a comprovação da divergência é efetuada apenas a partir do cotejo da decisão recorrida com o Acórdão nº 3402-005.585, pois, diante da prova da atuação negocial conjunta entre as pessoas jurídicas, a decisão manteve a sujeição passiva solidária, ao contrário da decisão recorrida, que a rechaçou.

Assim, com as considerações tecidas no Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial - 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara, de 03/08/2020, às fls. 89939 a 89948, o Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF **deu seguimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Em 10/07/2020, as empresas as empresas **UBI** e **UBr** interpuseram interpôs embargos de declaração (fls. 89951 a 89954), alegando omissão (ausência de análise de mérito) no que se refere a classificação de sabão e loção hidratante VASENOL, e, em 08/07/2020, peticionaram requerendo a intempestividade do recurso especial da PGFN (fl. 90037). Ambos os documentos foram reiterados em 09/10/2020 (fl. 90131). Os embargos foram rejeitados monocraticamente no despacho de fls. 90339 a 90343.

Em 22/10/2020, as empresas **UBI** e **UBr** apresentaram **contrarrazões** (fls. 90214 a 90251) ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, suscitando a intempestividade da peça recursal fazendária, a vedação ao reexame de provas em sede de Recurso Especial; e a ausência de comprovação de dissídio jurisprudencial, citando excertos do manual de admissibilidade de recursos especiais e precedentes da CSRF.

Cientificadas a respeito da rejeição dos embargos (em 18/11/2020 - fls. 90352 e 90353), as empresas **UBI** e **UBr** apresentaram recurso especial (fls. 90357 a 90385), apontando divergência jurisprudencial com relação às seguintes matérias: (i) “quanto à nulidade do acórdão recorrido por cerceamento do direito de defesa em decorrência do indeferimento do pedido de realização de diligência para que fossem devidamente identificados os produtos que teriam sido equivocadamente classificados na TIPI”, indicando como paradigma o Acórdão nº 3402-007.152; (ii) “quanto à nulidade da decisão recorrida por cerceamento do direito de defesa decorrente da falta de pronunciamento sobre o mérito da classificação fiscal dos produtos na TIPI”, indicando o Acórdão nº 2202-007.431; e (iii) “quanto à necessidade de cumprimento dos requisitos previstos no art. 231 do RIPI/2010 para creditamento na entrada de produtos recebidos em devolução”, indicando como paradigma o Acórdão nº 3402-007.314.

Com as considerações tecidas no Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial - 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara, de 01/02/2021, às fls. 90510 a 90518, o Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF **negou seguimento** ao Recurso Especial interposto

pelas empresas, diante de ausência de prequestionamento das matérias (i) e (ii), e da ausência de comprovação da divergência (iii).

Em sede de **agravo**, o despacho de fls. 90610 a 90616 determinou o retorno dos autos a novo exame de admissibilidade, para : (a) (re)ratificar a motivação para negativa de seguimento quanto às matérias (i) e (ii) especialmente quanto à possibilidade de apresentação de agravo a propósito delas; e (b) identificar qual é a matéria mencionada na “Conclusão” como não passível de agravo.

No despacho de **reexame de admissibilidade de recurso especial**, de fls. 90618 a 90621, atende-se à solicitação do despacho de agravo.

Em **segundo despacho de agravo**, às fls. 90648 a 90660, mantém -se a decisão pela negativa de seguimento do recurso.

Em 27/11/2024, as empresas peticionam demandando o desmembramento do presente Processo Administrativo, a fim de que a parcela que restou mantida (INFRAÇÃO 02 - utilização de créditos de IPI decorrentes de devoluções que não teriam sido comprovadas a justificar a glosa dos créditos - e parte da INFRAÇÃO 03 - classificação fiscal incorreta de determinados produtos na “TIPI”, o que teria ocasionado a utilização de alíquota incorreta e recolhimento a menor de IPI) seja objeto de cobrança, e que, por sua vez, a parcela da discussão ainda pendente de julgamento pela CSRF (INFRAÇÃO 01 - débito de IPI, período de janeiro de 2012 a dezembro de 2014, pela suposta ocorrência de simulação na segregação de atividades em industrial e comercial pela UBI e UBr), permaneça suspensa nos termos do artigo 151, inciso II, CTN.

Em 23/01/2025, o processo foi distribuído a este Conselheiro, mediante sorteio, para relatoria e submissão ao Colegiado da análise do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Em 15/04/2025, as empresas novamente peticionam, requerendo a juntada de pareceres (efetivamente juntados às fls. 90714 a 90798). Ainda em 15/04/2025, são juntados os memoriais de fls. 90801 a 90805.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Relator.

### Do Conhecimento

Há que se analisar, de início, a acusação de intempestividade do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Em seu recurso especial, a Fazenda Nacional expressamente informa, ao tratar da tempestividade (fl. 89882):

“A União foi **intimada do despacho de e-fls. em 27/03/2020**. Contudo, por motivo de força maior decorrente da Emergência em Saúde Pública de Importância Nacional (ESPIN), declarada na Portaria nº 188/GM/MS, de 4 de fevereiro de 2020, por conta da infecção humana pelo novo coronavírus (Covid-19), os prazos processuais ficaram suspensos até 29/05/2020, inclusive para fins de intimação ficta do Procurador da Fazenda Nacional, nos termos da Portaria Nº 10199, DE 20 DE ABRIL DE 2020, que estendeu a suspensão antes prevista na Portaria CARF nº 8.112, de 20 de março de 2020.

Assim, a **intimação presumida da PGFN ocorreu em 30/05/2020**. Já o prazo de 15 (quinze) para interposição de recurso especial tem como termo inicial o dia 01/07/2020 e final o dia 15/07/2020. Desse modo, é manifesta a tempestividade deste **recurso especial anexado ao e-processo em 2/7/20**”. (*grifo nosso*)

As empresas, em suas contrarrazões, alegam intempestividade do apelo fazendário, suscitando que (fls. 90220/90221):

“12. Apesar do que constou no r. despacho de admissibilidade do Recurso Especial, as Recorridas entendem que a tempestividade do recurso fazendário deve ser revista. Isso porque, de acordo com o Recurso Especial, “A União foi intimada do despacho de e-fls. em 27/03/2020”. Considerando que (i) a própria União Federal expressamente registra que sua ciência ocorreu em 27.3.2020; e (ii) os prazos estavam suspensos desde 23.3.2020 e retornaram em 1º.6.2020, **o prazo de 15 dias para interposição do Recurso Especial iniciou-se em 1º.6.2020** e se encerraria em 16.6.2020, tendo o Recurso Especial sido protocolado apenas em 2.7.2020. Caso a intempestividade se confirme, o não conhecimento do Recurso Especial é medida que se impõe”. (*grifo nosso*)

O despacho monocrático de admissibilidade de recurso especial (fl. 89941) bem esclareceu a questão:

“Os autos digitais foram encaminhados à PGFN para ciência do Despacho CSRF - 3ª Turma, de 24 de setembro de 2019, em 27/03/2020 (fls. 89.877). Assim sendo, considerando-se o prazo estabelecido no **§ 3º do art. 7º da Portaria MF nº 527, de 9 de novembro de 2010**, o recurso, apresentado em 02/07/2020 (fls. 89.936), é tempestivo, considerando ainda que a Portaria CARF nº 8.112, de 20 de março de 2020, acrescida da Portaria nº 10.199, de 20 de abril de 2020, suspendeu os prazos para a prática de atos processuais até 29 de maio de 2020”. (*grifo nosso*)

Perceba-se que a Portaria CARF nº 8.112/2020, suspendeu, por motivo de força maior, os prazos para a prática de atos processuais no âmbito do CARF, até 30/04/2020, e que a Portaria CARF nº 10.199/2020 prorrogou tal suspensão até , por motivo de força maior, até 29/05/2020. Por fim, a Portaria MF nº 527/2010, em seu art. 7º, § 3º, dispõe que “...Os Procuradores da Fazenda Nacional serão considerados intimados pessoalmente das decisões do CARF, com o término do prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à PGFN na forma deste artigo”.

Assim, correta a contagem de prazos efetuada na peça recursal da PGFN, que não se inicia em 01/06/2020, como pretendem as contra-arrazoantes, mas em 01/07/2020. Tempestivo, portanto, o recurso especial fazendário.

Afirmam ainda as contra-arrazoantes que o recurso especial não deveria ter seguimento, por debater aspectos probatórios, o que seria vedado nesta etapa processual.

Iniciamos a análise pelo primeiro item do apelo fazendário, que trata de “critério legal de valoração para que se caracterize simulação”, à luz do Acórdão paradigma nº 9303-010.257.

O referido Acórdão paradigma nº 9303-010.257 se refere ao processo administrativo nº 10830.727214/2013-31, e manteve a decisão tomada no Acórdão nº 3301-003.169, que também trata de imputação fiscal de simulação em caso envolvendo as mesmas UNILEVER BRASIL INDUSTRIAL LTDA (UBr) e UNILEVER BRASIL LTDA (UBI), mas no período de janeiro/2009 a dezembro/2010.

No presente caso, a similitude em relação aos cenários fáticos com o paradigma é ainda mais flagrante, tendo em conta que no próprio acórdão recorrido o relator, ao início de seu voto (fl. 89847), textualmente afirma:

“Antes de iniciar o exame dos recursos, faz-se mister consignar que esta turma analisou matéria idêntica e para o mesmo contribuinte, quando do julgamento do processo administrativo (PA) nº 10830.727214/2013-31, em que foi negado provimento ao recurso voluntário. Foi interposto recurso especial, que aguarda julgamento”. (*grifo nosso*)

Ou seja, o processo nº 10830.727214/2013-31, que aguardava julgamento do recurso especial, reconhecido como idêntico pelo próprio relator do acórdão recorrido, é exatamente o analisado no paradigma colacionado.

Não se trata, portanto, de análise probatória, mas de saber se as distintas turmas deste CARF devem adotar a mesma solução diante de idêntico contexto básico (fático e jurídico), para caso envolvendo as mesmas empresas, e com acusações fiscais relevantes idênticas (sendo distintos apenas os períodos de apuração e questões secundárias, que não afetariam o resultado do julgamento).

São raras, de fato, as situações em que uma divergência jurisprudencial é caracterizada pelas distintas leituras que cada colegiado dá ao que seriam os elementos necessários para qualificação de multa de ofício, ou configuração de simulação. E são frequentes, nesta câmara uniformizadora de jurisprudência, os casos em que os paradigmas apresentados tratam de situações distintas, ou até de casos envolvendo as mesmas empresas, mas com cenário jurídico substancialmente distinto, a ponto de não se poder afirmar que existe uma divergência.

No presente processo, no entanto, está-se certo de que o relator, que, apesar de reconhecer a identidade entre o processo que julgava e o de nº 10830.727214/2013-31

(paradigma), concluiu em sentido distinto, no que se refere à caracterização de simulação, avaliando basicamente os mesmos elementos fáticos e jurídicos, chegando a conclusão distinta. É o que podemos designar como “divergência autêntica”.

Em endosso, adicionamos que a questão não é nova neste colegiado, tendo sido analisada em caso referente às mesmas empresas, com os mesmos debates jurídicos no Acórdão nº 9303-015.655, de relatoria da Cons. Denise Madalena Green, votado em 14/08/2024, com composição do colegiado majoritariamente coincidente com a atual (Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisario, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Regis Xavier Holanda). Naquela ocasião, o Acórdão nº 9303-015.655 analisou recurso interposto no processo administrativo nº 10830.726910/2014-19 (em revisão ao Acórdão nº 3201-003.930, de 20/06/2018, complementado pelo Acórdão de Embargos nº 3201-005.684, de 25/09/2019), que também tratou de imputação fiscal e simulação, em Autos de Infração com multa de ofício qualificada, referente ao período janeiro/2009 a dezembro/2010, em face de UNILEVER BRASIL INDUSTRIAL LTDA (**UBr**) e UNILEVER BRASIL LTDA (**UBI**), com situação substancialmente coincidente com a do presente processo. E o paradigma lá colacionado foi o Acórdão nº 3301-003.169, proferido no processo administrativo nº 10830.727214/2013-31, que tratava de auto de infração envolvendo as mesmas empresas **UBr** e **UBI**, em idêntico contexto fático/jurídico (confirmado exatamente no Acórdão nº 9303-010.257).

Pelo exposto, entende-se caracterizada a primeira divergência.

A segunda e a terceira divergências são meramente acessórias à primeira.

Caracterizada a simulação, a multa de ofício deve ser aplicada no patamar de 150% (cabendo apenas eventual análise de tal patamar à luz de novel legislação - Lei nº 14.689/2023), e se aplica a regra decadencial do art. 173, I do CTN. Ausente a simulação, a multa deve ser aplicada no montante de 75%, e a regra decadencial aplicável passa a ser a do art. 150, § 4º do CTN.

Entendo, assim, como no exame de admissibilidade, que essas divergências decorrem diretamente da primeira. Aliás, o próprio acórdão recorrido esclarece que desqualificou a multa e aplicou a regra decadencial do art. 150, § 4º do CTN por não ter identificado fraude, sonegação ou conluio. As divergências na qualificação da multa e na aplicação da regra decadencial são decorrência lógica da primeira divergência, de puro direito, portanto, cabendo o seguimento do recurso também em relação a tais temas.

Por fim, cabe analisar a divergência referente à responsabilização solidária, que, após o exame monocrático de admissibilidade, é remetida a este colegiado apenas com base no Acórdão nº 3402-005.585.

O acórdão recorrido, em tópico intitulado “(C) Inexistência de responsabilidade solidária da UBR” / “(D) Erro de identificação do estabelecimento sede da UBR como responsável solidário” (fls. 89854/89855) consigna:

“Os temas epigrafados requerem desta turma duas deliberações distintas: i) como preliminares de nulidade do ato administrativo; e ii) como questão de mérito.

A recorrente apresenta a discussão sobre atribuição de responsabilidade tributária solidária à Unilever Brasil Ltda. (UB) e, especificamente, ao estabelecimento sede da UB como subtópicos das “Preliminares e Nulidades do Auto de Infração”.

À luz do Decreto nº 70.235/72 e da Lei nº 9.784/99, o eventual erro na eleição do responsável solidário não torna nulo o lançamento de ofício, pelo que nego provimento aos argumentos.

Por outro lado, cumpre desde já consignar que, **se esta turma ratificar o trabalho da fiscalização, confirmando o entendimento de que a UB e UBI, para fins de IPI, de fato, constituíam uma só unidade econômica, não haverá alternativa que não a de igualmente confirmar a atribuição à UBR de responsabilidade tributária solidária**, pois restaria clara a existência do interesse comum, nos termos do inciso I do art. 124 do CTN. Caso contrário, deve ser rechaçada”. (*grifo nosso*)

Assim, o próprio relator do acórdão recorrido destaca que entende pela ausência de responsabilidade solidária porque afasta a imputação de unidade econômica. E que o colegiado chegaria a conclusão contrária no que se refere à mesma responsabilidade, se mantivesse a imputação relativa à citada “unidade econômica”.

No entanto, avaliando o paradigma remanescente, Acórdão nº 3402-005.585, que trata de empresa distinta, em cenário diverso, debatendo responsabilidade de pessoas físicas e jurídicas, em caso de emissão de notas fiscais fictícias por empresas “Noteiras”, o que implicava a indevida geração de créditos de PIS e COFINS, percebe-se que não se trata, em tal precedente, efetivamente de “unidade econômica” ou relação de interdependência, como no presente processo, mas de mera atuação conjunta de forma distinta, em contexto diverso.

Assim, por escolha inadequada, por parte da Fazenda, de paradigmas que efetivamente comprovem a divergência, em situações fáticas semelhantes, entendo que não deve ter seguimento o recurso fazendário nesse item.

Pelo exposto, voto pelo **conhecimento parcial** do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, apenas no que se refere ao critério legal de valoração para que se caracterize simulação, e as consequentes qualificação da penalidade e contagem de prazo decadencial.

#### **Do mérito**

No mérito, há basicamente um tema a analisar: o critério legal de valoração para que se caracterize simulação, tendo em conta que os demais temas (qualificação da multa e contagem de prazo decadencial) são diretamente decorrentes do resultado do primeiro, como exposto.

Cabe informar, preliminarmente, que o presente processo se insere em um contexto não inédito neste tribunal administrativo, e que vem sendo analisado, com leves diferenças, há algum tempo, mais precisamente desde 2017.

Em busca à base de julgados do CARF, que já é composta por mais de meio milhão de precedentes, percebo que, em busca pelos termos “Unilever”, “UBI” e “simulação”, são encontrados 40 resultados. Afunilando ainda mais a pesquisa, de modo a visualizar o posicionamento recente das turmas, apenas aos anos de 2023 e 2025, são 19 resultados. Expurgando desse universo os resultados que tratam de infrações em importações, com capitulação legal distinta (Acórdãos nº 3401-013.675 e nº 3401-013.675, ambos de 28/11/2024, Acórdão nº 3402-012.431, de 11/02/2025, e Acórdão nº 3301-013.818, de 28/02/2024), e os que se referem a IRPJ (Acórdão nº 1101-001.384, de 10/09/2024, Acórdão nº 9101-007.073, de 06/08/2024, e Acórdão nº 9101-006.845, de 05/03/2024) ou a outros contribuintes (Acórdão nº 9303-014.734, de 12/03/2024), restam 11 precedentes, que podemos agrupar em 5 categorias:

- **Acórdão nº 3301-014.025, de 17/04/2024** (Relatoria do Cons. Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, destacando-se que em tal processo, que trata de PIS/COFINS, referente a 2017/2018, trata-se, entre outras questões da relação de interdependência entre estabelecimentos, com formação de “grupo econômico”, e de sua relação com a qualificação da multa e o cômputo decadencial);

- **Acórdão nº 3401-012.915, de 18/04/2024** (Relatoria da Cons. Sabrina Coutinho Barbosa, destacando-se que em tal processo, que trata de IPI, ano-calendário 2013, ademais da discussão sobre interdependência entre estabelecimentos, há também relevante debate inexistente no presente processo, sobre o conceito de praça e a aplicação do valor tributável mínimo);

- **Acórdão nº 9303-015.655, de 14/08/2024** (Relatoria da Cons. Denise Madalena Green, recordando-se que tal precedente reforma o Acórdão nº 3201-003.930, de 20/06/2018, integrado pelo Acórdão de Embargos nº 3201-005.684, de 25/09/2019, que tratam de PIS/COFINS, referente a 2009/2010, e igualmente analisam interdependência entre estabelecimentos, com formação de “grupo econômico”, e de sua relação com a qualificação da multa e o cômputo decadencial, tratando ainda de retroatividade benigna da Lei nº 14.689/2023); e

- **Acórdãos nº 3202-001.962 a 969, todos de 21/08/2024** (8 processos de Relatoria da Cons. Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, destacando-se que em tais processos, tratando o primeiro de auto de infração e os demais de PER de saldo credor de IPI, referentes a 2017/2018, analisados em conjunto, discute-se igualmente a existência de “grupo econômico”, com interdependência entre estabelecimentos, e sua relação com a qualificação da multa e o cômputo decadencial).

Verificando tais precedentes, não visualizo debate jurídico muito distinto do encontrado no presente processo, nem alteração substancial de cenário. Apesar dos aspectos pontuais identificados como distintivos pelo recurso voluntário apresentado (fls. 89359 a 89472), percebe-se que no acórdão recorrido, após o rechaço de nulidades suscitadas pela defesa, inclusive a de que o auto de infração seria nulo porque a fiscalização teria formado o seu juízo a partir de elementos apurados em ações fiscais cujos fatos geradores ocorreram em anos

anteriores (fls. 89849 a 89856), o relator transcreve o tópico do relatório fiscal referente à qualificação da multa (fls. 89857 a 89759) e tópicos da defesa do Contribuinte, remetendo a estudo de consultoria privada (fl. 89860) e a precedentes do CARF que teriam acatado a estrutura negocial (Acórdãos nº 3402-001.908, de 26/09/2012, e 3403-002.519, de 22/10/2013), assim como justificativas para fatos apontados pela fiscalização (fls. 89861 a 89866), passando a examinar efetivamente a estrutura negocial (em tópico intitulado “RELATOR - EXAME DA ESTRUTURA DO GRUPO UNILEVER” – fls. 89866 a 89870), cerne da questão aqui tratada, assim como as questões reflexas (decadência - fls. 89870/89871; e qualificação da multa - fls. 89872 a 89875, remetendo a “voto condutor do Acórdão nº 3201-003.930, da lavra da Cons. Tatiana Josefovicz Belisário”).

Nesse aspecto, o primeiro item da parte do mérito do voto do relator que não é mera reprodução de argumentos de defesa e de acusação, denominado “RELATOR - EXAME DA ESTRUTURA DO GRUPO UNILEVER”, já parte de premissa a nosso ver equivocada (fl. 89866):

**“A desconsideração das personalidades jurídicas da UBI e UB, sociedades empresárias de fabricação e distribuição de produtos, respectivamente, constituídas nos termos dos artigos 966, 967, 981, 982 e 1.052 a 1.054 do CC e cujo escopo é apuração de lucro, deve ser precedida da apresentação de provas que as desqualifiquem como unidades autônomas de negócios.”** (grifo nosso)

Não há, na autuação, desconsideração da personalidade jurídica de empresa, mas apenas a não admissão de que sejam oponíveis ao fisco atos simulados, em que a aparência não condiz com a realidade. Isso fica claro no Termo de Verificação Fiscal. Em nenhuma das 10 aparições do radical “desconsi...” há menção à personalidade jurídica. A quase totalidade das menções se refere à desconsideração de negócios e atos, em precedentes jurisprudenciais, e não à desconsideração da própria personalidade jurídica da empresa. Mas, para que não reste dúvida em relação ao objeto da autuação, que não se confunde com desconsideração de personalidade jurídica, cite-se excerto da imputação no relatório fiscal (fl. 85521):

**“A prática dos atos simulados visando à substancial redução do pagamento do PIS e da COFINS e da neutralização da incidência do IPI não foi decidida apenas no âmbito da pessoa jurídica que exerce a atividade industrial.** Foi decidida e autorizada pela direção das duas empresas envolvidas no planejamento fiscal evasivo. **Não importa se os dirigentes das duas empresas são ou não as mesmas pessoas físicas.** Também não importa se a empresa não goza de autonomia decisória, financeira e administrativa. **Ainda que pertençam ao mesmo grupo econômico, Unilever Brasil Industrial (e suas sucedidas) e Unilever Brasil constituem duas pessoas jurídicas distintas e assim foram consideradas por esta fiscalização.”** (grifo nosso)

Ou seja, não se trata, definitivamente, no presente processo, de desconsideração de personalidade jurídica.

Nessa primeira premissa equivocada adotada pelo relator do acórdão recorrido já reside um problema detectado no julgamento, que é exatamente de compreensão do que está em debate no processo, o que afeta sobremaneira a valoração dos elementos apresentados pela fiscalização.

Cabe, ainda de início, destacar que nenhum precedente do CARF tem o poder de “acatar” ou “legitimar” a estrutura negocial adotada. Caso desejasse tal legitimização, a empresa poderia apresentar ao fisco o caso, em sede de processo de consulta, atendidos os requisitos da norma que disciplina o procedimento. Já houve, ainda, no Brasil, por curto período, ao amparo da Medida Provisória nº 685/2015, a permissão de que a empresa apresentasse aquilo que ela entendesse como “planejamento tributário legítimo”, desejando reconhecimento da legitimidade por parte do fisco, em linha com a ação 12 do BEPS (*Mandatory Disclosure Rules*).

Adicione-se, ainda no propósito de fixar as premissas a serem adotadas neste voto, que caso em análise, o fisco, pelo que se percebe inequivocamente do Termo de Verificação Fiscal, não trata o caso como elisivo, mas como evasão fiscal (fl. 85468):

“O grupo Unilever admitiu praticar planejamento tributário, não obstante alegue que suas práticas são classificadas como “elisão fiscal”. Os fatos apurados, contudo, demonstram o contrário: apontam para negócios jurídicos simulados, práticas ilícitas e caráter evasivo”. (*grifo nosso*)

A menção ao Acórdão nº 3403-002.519, de 22/10/2013, pela defesa, como um acatamento da estrutura negocial, também merece reflexão, em especial, porque, pelo fato de ter participado daquele julgamento, posso certificar que a decisão foi centrada nas particularidades daquele processo, levantadas pelo relator na votação, que envolviam argumentação de cunho político econômico atrelada à monofasia, e alteração de fundamento e de critério jurídico pela DRJ, situações não encontradas no presente processo.

Recorde-se que, no presente processo, o relator do acórdão recorrido, logo ao início de seu voto (fl. 89847), como aqui já se mencionou, destacou que:

“Antes de iniciar o exame dos recursos, faz-se mister consignar que esta turma analisou matéria idêntica e para o mesmo contribuinte, quando do julgamento do processo administrativo (PA) nº 10830.727214/2013-31, em que foi negado provimento ao recurso voluntário. Foi interposto recurso especial, que aguarda julgamento”. (*grifo nosso*)

Cabe verificar como foram analisados esses casos apontados como idênticos pelo relator, no CARF, tarefa que empreendemos a seguir.

No processo nº 10830.727214/2013-31, como exposto, foi proferido o Acórdão nº 3301-003.169, de 26/01/2017, relatado pelo Cons. Valcir Gassen, com o seguinte resultado (nas matérias que aqui estão em análise):

“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

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

(...)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.

(...)

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.”

Decisão: “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, 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. (...).” (*participaram do julgamento os Cons. Luiz Augusto do Couto Chagas, José Henrique Mauri, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Liziane Angelotti Meira, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen*) (grifo nosso)

O referido Acórdão nº 3301-003.169 foi objeto de embargos de declaração, por parte do Contribuinte, tendo sido os embargos rejeitados, por unanimidade de votos, no Acórdão nº 3301005.083, de 30/08/2018. Na sequência de tal caso, o Contribuinte apresentou recurso especial, que teve seguimento em relação às seguintes matérias: (a) “Inexistência de simulação, fraude, confusão patrimonial, ou hipótese de desconsideração de negócios jurídicos nas operações entre a Recorrente e a UBR”; e (b) “Agravamento da penalidade na inexistência de fraude ou simulação”, tendo ainda sido dado seguimento, em sede de agravo, ao seguinte tema: (c)

"Impossibilidade de imputação das operações da UBR ao estabelecimento industrial sem desconsideração da personalidade jurídica".

O referido recurso especial foi analisado e conhecido por esta CSRF, por meio do Acórdão nº 9303-010.257, de 11/03/2020, relatado pelo Cons. Rodrigo da Costa Pôssas, com o seguinte resultado (nas matérias que aqui estão em análise):

"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(consiente) 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."

Decisão: "(...) 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" (*participaram do julgamento os Cons. Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge Olmíro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello, Rodrigo da Costa Pôssas*) (grifo nosso)

Neste precedente da CSRF, que trata do caso interpretado pelo relator do acórdão recorrido como idêntico, o Cons. Rodrigo da Costa Pôssas, no Acórdão nº 9303-010.257, assim sintetizou o quadro fático a ser valorado (diga-se, compatível com o relatado no presente processo):

"a) A pessoa jurídica fiscalizada, Unilever Brasil Industrial Ltda. (UBI), fabrica produtos de higiene pessoal e limpeza doméstica - HPC ;

- 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, atuava 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 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 ;

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; e
- 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.

A respeito desse cenário fático, assim concluiu esta Câmara Superior, no Acórdão nº 9303-010.257:

"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.

(...)

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 99,999993%; 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.**

(...)

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.” (*grifo nosso*)

No presente processo, basicamente com as mesmas razões trazidas no Termo de Verificação Fiscal, como aqui já descrito no relatório, o relator do Acórdão recorrido, analisando o mesmo cenário, na sequência ao raciocínio em que interpretou (a nosso ver, equivocadamente) que o auto de infração tratava de desconsideração da personalidade jurídica, assim concluiu em relação a alguns dos temas narrados no relatório fiscal:

“O sistema de conta corrente (empréstimos, contrato de gestão de pagamentos e recebimentos e “caixa único”) é adotado pelos grandes grupos empresariais e tem como objetivos, entre outros, os de obter melhores taxas de juros em aplicações financeiras e empréstimos, bem como evitar que uma empresa do grupo tenha de captar recursos no mercado, quando uma outra está com excedente e pode emprestá-lo com baixo ou nenhum custo financeiro.

O **rateio de despesas** administrativas também é muito comum. Propicia, por exemplo, melhor aproveitamento do tempo de trabalho das equipes e ocupação mais eficiente dos espaços. O próprio Fisco já se manifestou no sentido de que admite a dedutibilidade para fins de IRPJ de **despesas compartilhadas, desde que o critério de rateio seja razoável** (Solução de Consulta nº 94 – Cosit – 25/03/19).

Definitivamente, não são indícios de dependência econômica, porém de política de gestão de recursos financeiros e humanos.

**Em relação às vendas, não há exigência legal de que haja contrato formal.**

Seriam simuladas ou fraudadas, se a fiscalização tivesse investigado, porém não encontrado evidência da saída e tradição da mercadoria e/ou de sua liquidação financeira.

Quanto ao pagamento pelas vendas, além da crítica, a meu ver, infundada, aos sistemas de compensações entre débitos e créditos, contas correntes e empréstimos, consta nos autos que a fiscalizada não teria logrado demonstrar a liquidação de operações, por meio de comprovantes e registros contábeis.

Entretanto, compulsando os autos, encontrei, por exemplo, nas fls. 84.189 a 84.192, resposta à intimação, em que indica a nota fiscal que foi liquidada por compensação e as que foram efetivamente pagas. Apresenta comprovantes bancários e planilha com os valores das vendas individualizados e relacionados ao lançamento contábil.

**De fato, em razão do volume de transações, não é tarefa fácil relacionar vendas, comprovante bancário e lançamento contábil.** Contudo, **se o autuante estava encontrando dificuldades, cabia então apontar os problemas, de forma detalhada, e requerer informações adicionais, o que parece-me que não ocorreu.**

Ademais, **a documentação que se encontra nos autos também não condiz com a figura de uma empresa desorganizada ou mesmo que entregou documentos de forma ininteligível para encobrir falhas ou ilícitudes.**

Reitero que **dependência financeira seria demonstrada, caso restasse comprovado que o negócio da UBI não era lucrativo.** Contudo, nas 89.818 páginas que constituem o processo, não vi sequer um balancete, apontando resultados negativos. Ou ainda uma demonstração de fluxo de caixa, indicando que os recursos gerados pelas vendas eram insuficientes para cobrir os custos da operação e gerar lucros, necessitando, por exemplo, de empréstimos dos sócios, os quais jamais eram liquidados.

**“Confusão patrimonial”**

Há páginas condenando o compartilhamento de espaço de armazenagem e a existência de mais de uma empresa do grupo no mesmo endereço, titulando-os indícios de “confusão patrimonial”.

Consta que, no Município de Louveira (SP), havia, no mesmo endereço, um depósito fechado da UBI e um CD da UB.

(...)

E, em diversas passagens, afirma que os CD da UB formavam, na verdade, um mero depósito, posto que a operação logística era efetuada por terceiros e não havia atividade comercial local, pois a força de vendas era lotada na matriz da UB, em São Paulo (SP).

**É incontroversa a licitude da coexistência de pessoas jurídicas distintas no mesmo endereço.**

O próprio TVF informa que o Grupo Unilever adotava procedimentos de controle.

Todavia, o autuante entende que o correto seria, por exemplo, instalar muros, cercas ou paredes.

**A discussão sobre a adequação ou não dos controles de estoque, bem como do recurso adotado para separação física das pessoas jurídicas é irrelevante.**

**Para que os fatos constituíssem “indícios de confusão patrimonial”, teria de constar nos autos exemplos que comprovassem a ineficácia dos controles,** tais como, uma mercadoria que tivesse sido adquirida por uma empresa, porém encontrada fora da área que a ela fora destinada ou mesmo revendida por outra empresa.

Ademais, é cediço que os grandes grupos empresariais que industrializam e distribuem adotam tal política para otimizar os gastos com estocagem e logística.

**Também considero irrelevante para a conclusão a que chegou a fiscalização o fato de o pessoal de vendas estar localizado na matriz e não no CD.** Com efeito, ainda que fosse importante para o contexto da autuação, não poderia ser admitido por esta turma, pois a fiscalização não apresentou uma única explicação técnica que justificasse a necessidade de um pessoal de vendas lotado no CD.

**Disparidade entre os preços da UBI e UB**

Da leitura do TVF, destaca-se de todo o processo de fiscalização a constatação de que os preços que a UB cobrava de seus clientes eram até três vezes maiores do que os que pagava à UBI.

Tal fato foi agravado pelo resultado de uma comparação efetuada entre os valores das entradas de determinados produtos importados e os das saídas: o último representava 81% do primeiro.

**A disparidade de preços somente contribuiria para a construção da tese de que UBI e UB constituíam apenas um negócio, caso restasse concomitantemente provado que a atividade da UBI era deficitária, enquanto que a outra era lucrativa.**

**Tratava-se de dois negócios - indústria e comércio – com estruturas de custo e margens de lucro absolutamente distintas,** que deveriam ter sido perscrutados de forma aprofundada, à luz das práticas usuais dos mercados.

**A comparação de preços de entrada e saída de importados também em nada auxilia.** Primeiro, porque foi superficial – deveria ter comparado, por exemplo, os preços dos produtos importados já acabados com o de revenda. E, segundo, porque representava apenas 8% do negócio, o que até poderia justificar margens negativas em determinado período, em razão de lançamento de novos produtos ou mesmo para preservação de market share.

Além disto, há de fazer a pergunta central: por que a fiscalização não calculou o VTM, para provar que estavam abaixo do estipulado pelos artigos 195 e 196 do RIPI/10?

Repto: a desconsideração da personalidade jurídica de uma entidade requer prova de que não era uma unidade de negócios autônoma, o que, a meu ver, não foi juntado aos autos.

### Conclusão

**Concluo que a fiscalização não reuniu provas de que a UBI e a UB constituíam uma única unidade de negócios e, por conseguinte, que justificasse a cobrança do IPI devido pela UBI com base no preço de venda da UB para os seus clientes.” (grifo nosso)**

A decisão do acórdão recorrido foi assim detalhada e ementada:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS(IPI)

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2014

**SIMULAÇÃO E FRAUDE. AUSÊNCIA DE PROVAS** As acusações de simulação e fraude somente devem prosperar se acompanhadas de provas cabais.

**DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. AUSÊNCIA DE PROVAS** A autuante deve apresentar provas de que a fiscalizada não constituía uma unidade autônoma de negócios. Que não tinha conhecimento técnico e recursos financeiros e humanos para desenvolver a atividade. Que era deficitária e carecia de aportes regulares de recursos de outras empresas do grupo.

**Dada a falta de provas desta natureza, deve ser cancelado do auto de infração, que cobrava o IPI como se controlada e controladora fossem uma única pessoa jurídica.**

(...)"

**Decisão:** “Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, (...) afastar as preliminares. Por maioria de votos, afastar a simulação nas operações das recorrentes e cancelar o IPI devido pela UBI, calculado com base no preço de venda da UB para seus clientes, aplicar decadência para os fatos geradores ocorridos até 27/12/2012 e afastar a qualificação da multa de 150%, mantendo no patamar de 75%. Vencidos os Conselheiros Liziane Angelotti Meira, Valcir Gassen e Winderley Moraes Pereira, que votaram por negar provimento ao recurso voluntário nestas matérias. (...)" (participaram do julgamento os Cons. Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior, Marco Antonio Marinho Nunes, Semíramis de Oliveira Duro, Valcir Gassen e Winderley Moraes Pereira) (grifo nosso)

De fato, lendo as duas decisões em processos entendidos como idênticos pelo próprio relator do acórdão recorrido parece-me que pode ter havido o que se chama de “erro de paralaxe”. Reforce-se que as diferenças pontuais indicadas pela defesa entre um processo e outro

não tiveram o condão de alterar o cenário fático-jurídico evidenciado e suficiente para o deslinde do contencioso, a ponto de este colegiado unanimemente entender pelo conhecimento do recurso, ainda na sessão de setembro de 2025.

Quando dois observadores olham um instrumento de medição analógico (por exemplo, um multímetro), e estão lateralmente inclinados em relação ao ponteiro de medição, o resultado que encontrarão será distinto. É o chamado “erro de paralaxe”.

No Direito, o “erro de paralaxe” ocorre quando já enxergamos o objeto de forma enviesada.

No caso, o relator do acórdão recorrido entendeu que estava julgando um caso de “desconsideração de personalidade jurídica”, e entendeu pouco relevantes ou irrelevantes, nesse escopo, o que chamou de “rateio de despesas” (e o autuante de “a empresa-mãe do grupo Unilever é a financiadora das atividades operacionais da unidade industrial, e que a fiscalizada, na prática, não possui autonomia financeira, e opera com recursos da Unilever Brasil, tendo especial relevância a circunstância de não haver pagamento em dinheiro pelos produtos enviados da unidade industrial para a Unilever Brasil”), entendendo ainda como irrelevante o relator do acórdão recorrido a realização de vendas sem contrato formal, a coexistência de várias empresas no mesmo endereço, com estoques sem separação física, e a existência de funcionários de uma alocados na outra, considerando que “em razão do volume de transações, não é tarefa fácil relacionar vendas, comprovante bancário e lançamento contábil”, e que a fiscalização, diante de dificuldades, deveria ter intimado o contribuinte esclarecê-las (cabendo destacar que o relatório fiscal trata de sucessivas intimações não atendidas à fl. 85263 e de respostas evasivas às fls. 85265/85266). Por fim, interpretou o relator que eram ainda irrelevantes que os preços que a UB cobrava de seus clientes eram até três vezes maiores do que os que pagava à UBI, e que os valores das entradas de determinados produtos importados e os das saídas diferiam em 81%, entendendo que a unidade negocial seria caracterizada somente se provado que a atividade (total) da UBI era deficitária. Ademais, entendeu ainda, por fim, que “a discussão sobre a adequação ou não dos controles de estoque, bem como do recurso adotado para separação física das pessoas jurídicas é irrelevante”. Nesse cenário, para o referido relator, “a comparação de preços de entrada e saída de importados também em nada auxilia”.

Confesso que a mim é muito difícil acompanhar vários desses raciocínios do relator do acórdão recorrido, mas, ainda que pudesse acolher alguns (poucos), eles não subsistiriam em sua somatória, ou considerados em seu conjunto.

Como em um diagnóstico médico, vários dos sintomas (cansaço, febre, coriza, tosse, catarro ...), isoladamente, podem ser pouco eficazes e determinantes, mas quando se identifica um conjunto consistente de sintomas, a ciência permite que se diagnostique com maior precisão. E, como em um diagnóstico médico, a vida pretérita interessa na configuração dos riscos do paciente. Daí ter sido acolhida, inclusive pelo acórdão recorrido, a menção a circunstâncias detectadas em procedimentos anteriores de fiscalização. Assim, até poderíamos concordar que

afirmar que a febre, por si, é irrelevante (ainda que a reconheçamos no paciente), ou que o cansaço, por si, é comum (ainda que o visualizemos, no paciente), ou que a coriza pode se dever a inúmeros fatores (ainda que a percebamos no paciente), ou que a tosse é tolerada em determinada proporção (ainda que a identifiquemos no paciente), mas o que importa ao cientista da medicina são as circunstâncias reunidas, a indicar qual a moléstia associada.

Da mesma forma, importa ao julgador identificar cada um dos sintomas (elementos fáticos e jurídicos) do caso em análise para tecnicamente diagnosticar se existe alguma patologia jurídica.

O Termo de Verificação Fiscal, a nosso ver, permite o diagnóstico da “doença” jurídica da simulação, em tópico em que trata de suas duas faces - “aparência” e “realidade” (fls. 85481 a 85488):

APARÊNCIA	REALIDADE
Todos os produtos acabados, fabricados ou importados pelo estabelecimento industrial, seriam “vendidos” aos estabelecimentos da Unilever Brasil. O estabelecimento industrial da UBI, localizado em Vinhedo, emite notas fiscais de saída com a indicação de Códigos Fiscais da Operação (CFOP) correspondentes à venda de toda a sua produção de xampus, condicionadores, pastas de dentes e outros aos estabelecimentos da UB. Os produtos importados também seriam “vendidos”, em sua totalidade, à UB	Inexistem operações comerciais entre a UBI e a UB. Não há, de fato, pagamento em dinheiro – ou a este redutível, tais como o cheque, duplicata, letra de câmbio, nota promissória – nas saídas dos produtos do estabelecimento industrial aos estabelecimentos da UB, condição essencial para caracterizar o contrato “Pagamentos e Recebimentos” firmados entre as empresas do grupo, a própria Unilever não qualifica as operações como “venda”, mas, como “fornecimentos”. A indústria produz, dá saída dos produtos, mas não recebe pagamento por isto. (...) A unidade industrial de Vinhedo funciona como se fosse uma filial da UB, pois tem praticamente todas as suas despesas e custos bancados pela empresa mãe. A UB possui a quase totalidade da participação societária direta ou indireta (após julho/2010) na empresa industrial. Quem arca com a folha de salários do estabelecimento industrial, contas de telefone e energia elétrica, além do pagamento de fornecedores de matérias-primas e de muitos outros itens necessários à manutenção das atividades operacionais da indústria é a UB. A corporação Unilever chama isto de “sistema de compensações”, trata-se de um “caixa único”. Quando a unidade industrial necessita contrair despesas em seu próprio nome, como nas importações ou pagamentos de tributos,

	utiliza recursos de “empréstimos” obtidos junto a UB.
Estaríamos diante de operações comerciais praticadas entre as duas empresas do grupo econômico, mas que, segundo as Declarações de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), “não” seriam interdependentes. Os produtos do estabelecimento industrial teriam sido vendidos a um valor unitário de “x”. Os preços teriam sido “negociados entre as Partes”, livremente.	A UBI e a UB são firmas interdependentes por todos os critérios previstos na legislação do Regulamento do IPI. E, no mesmo sentido exposto no item anterior, a fiscalizada não comprovou qualquer negociação de preço entre as partes. A afirmação da fiscalizada - de que o preço é “sempre resultante da aplicação do custo, acrescido dos valores de frete, despesas acessórias e impostos” – somente confirma que não há negociação. (...). As ditas “partes”, no caso, estão submetidas às decisões da direção do mesmo grupo econômico, composta pelos mesmos diretores executivos. Foi esta direção quem fixou os valores de saída dos produtos da indústria em cumprimento de seu planejamento fiscal evasivo, sem atribuir qualquer margem de lucro à empresa industrial. As alegações mais recentes de que a UB pratica preços muito mais elevados do que os praticados pela UBI, por conta dos riscos que assume também não encontram respaldo na legislação tributária.
Segundo informado a esta Fiscalização “... as operações mercantis entre o grupo são regidas conforme Acordos de Fornecimento já apresentados ...” (fls. 833/838).	Os instrumentos denominados “Acordo de Fornecimento”, apresentados quando a Fiscalização solicitou os contratos de venda, foram forjados e são antedatados. Cabe aqui observação de que posteriormente esses acordos foram substituídos, pelo que informa a defesa, por mecanismos de compensação, sem alteração substancial de cenário, a nosso ver, na configuração da dependência.
Conforme as notas fiscais, ao estabelecimento de CNPJ 61.068.276/0307-80, situado em Louveira, no estado de São Paulo, as unidades industriais de Vinhedo, Valinhos e Ipojuca teriam “vendido” diretamente mais de 80% de sua produção. Praticamente todo o restante teria sido vendido aos demais estabelecimentos da UB, situados em outros estados da federação.	(...) não existiram vendas aos estabelecimentos da UB. Em todos os casos, houve simples remessa para depósito, inclusive quando os destinatários situavam-se nos outros estados.
O estabelecimento correspondente à inscrição	O estabelecimento situado no endereço

<p>nº 61.068.276/0307-80, situado à Avenida José Luiz Mazzali, 450, em Louveira (SP), conforme informado ao Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica, seria um comercial atacadista, onde existiria uma numerosa equipe de vendas, segundo o informado nas GFIP.</p>	<p>referido é um mero depósito, um “Centro de Distribuição” de produtos, operado por uma empresa terceirizada, especializada em armazenagem, a DHL / Excel, com atividade própria de “armazenagem e distribuição de produtos”. Essa empresa de logística foi a primeira a se instalar no imóvel, a primeira a se habilitar para o funcionamento e, na condição de titular do estabelecimento efetuou pedidos ao Fisco estadual. O papel dos funcionários da Unilever, em Louveira, é apenas o de “fazer a gestão e supervisionar o operador logístico”. E, ainda: não há quadro de pessoal de vendas no local. As vendas são coordenadas e centralizadas na sede do grupo Unilever, em São Paulo. As informações nas GFIP, relacionadas à inscrição no CNPJ de nº 61.068.276/0307-80, sobre a lotação de centenas de funcionários relacionados às funções de venda (execução, supervisão ou direção), são absolutamente falsas, servindo apenas como uma das tentativas de atribuir veracidade à suposta natureza comercial do estabelecimento. Os valores constantes nas notas fiscais, nas saídas de produtos a terceiros não interdependentes são, em média, duas vezes e meia ou o triplo daqueles indicados nas notas fiscais de saída das unidades industriais para o estabelecimento da Unilever, a depender do universo de produtos considerados.</p>
<p>Nesse suposto estabelecimento comercial, os produtos recebidos das unidades industriais seriam vendidos a terceiros, não interdependentes, no mercado consumidor, pelo valor de “2,5x”, “3x” ou “3,3x”, como verificado nos anos de 2012 a 2014.</p>	<p>As vendas dos produtos Unilever são centralizadas na matriz da Unilever Brasil, em São Paulo. Em Louveira, há apenas a distribuição dos produtos. Os pedidos dos clientes são registrados em sistema eletrônico (Siebel) e recebidos “pelos funcionários que ocupam o cargo de Analistas, responsáveis pela carteira de pedidos. Estes funcionários verificam a correção das informações constantes do pedido e iniciam o processamento dos pedidos, que consiste na verificação da disponibilidade de estoque e prazo de faturamento, estabelecido de acordo com a prioridade atribuída ao cliente. Em</p>

	<p>seguida, o pedido passa pelo setor de crédito, sempre eletronicamente, para verificação de limites de cada cliente. Sendo aprovado, segue para distribuição. A distribuição consiste basicamente em alocação e distribuição das cargas por veículo. A partir de então, o processo passa a ser supervisionado pelos Centros de Distribuição localizados pelo País”. A impressão das notas fiscais de produtos é realizada pelos funcionários da DHL / Exel “através do sistema Unilever”. Os valores indicados nas notas fiscais de saída são multiplicados em relação aos constantes nas notas fiscais dos estabelecimentos industriais.</p>
Em Louveira, à Avenida José Luiz Mazzali, 450, existiriam vários estabelecimentos, de quatro pessoas jurídicas distintas, três pertencentes ao grupo Unilever, além de um estabelecimento da Excel / DHL. Coexistiriam estabelecimentos de diferentes naturezas, comerciais atacadistas da UB com depósito fechado da empresa industrial, separados por “Partes”.	No prédio situado no endereço citado existe apenas um estabelecimento, segundo o conceito definido pelo Regulamento do IPI246. Não há muros, cercas ou qualquer outra forma de isolamento de forma a caracterizar distintos estabelecimentos. Não há entrada ou portaria independente para o que seria cada um dos estabelecimentos. As alegadas “Partes” são fictícias. Apesar disto, a Unilever informou ao CNPJ diversas inscrições, para três empresas do grupo. Desde o início, o imóvel esteve sempre destinado à execução de atividades de operação logística pela empresa Exel, posteriormente, incorporada pela DHL, como demonstram os contratos obtidos. A Exel foi a primeira empresa a conseguir autorização de funcionamento no imóvel. A primeira locação do imóvel foi assumida pela Unilever, a pedido da Exel. Há confusão patrimonial, pois o contrato de locação foi firmado em nome de duas empresas do grupo Unilever na condição de “locatária”. A natureza desse único estabelecimento é a de depósito fechado. Uma das inscrições no CNPJ foi atribuída a um depósito fechado do estabelecimento industrial fiscalizado. Todas as saídas a título de exportação e a quase totalidade das saídas do estabelecimento industrial para os Centros de Distribuição da Unilever localizados em outros Estados se utilizam da inscrição desse depósito fechado.

Os valores dos produtos saídos do estabelecimento industrial se multiplicariam por conta da passagem pelo estabelecimento comercial atacadista.	Em Louveira, existe apenas um grande depósito da DHL / Exel. A suposta existência de um estabelecimento comercial atacadista da Unilever serve apenas para fazer parecer que existe uma etapa intermediária no processo de comercialização entre as saídas da indústria e o mercado consumidor. Na passagem por esse intermediário inexistente, os preços até triplicariam.
Os demais estabelecimentos da Unilever Brasil, destinatários dos produtos do estabelecimento industrial, também seriam comerciais atacadistas. E também revenderiam os produtos recebidos da UBHPL / UBI por um valor em muito superior.	Os demais Centros de Distribuição estão formatados à semelhança do de Louveira. Todos os Centros de Distribuição estão instalados no mesmo endereço de um depósito fechado da indústria. Foram solicitadas, indevidamente, inscrições correspondentes a vários estabelecimentos de naturezas supostamente distintas no mesmo prédio. As atividades dos Centros de Distribuição, sem exceção, são executadas por empresas de armazenagem, revelando sua verdadeira natureza de depósito ou armazém geral. Algumas das empresas titulares dos estabelecimentos nomeados pela Unilever como Centros de Distribuição de seus produtos prestam serviços de armazenagem a várias empresas, e declararam ao CNPJ a atividade de armazém-geral. É o caso da STOCK TECH S/A ARMAZENS GERAIS (Pinhais - PR) e da McLane do Brasil Ltda, que operou em Canoas (RS). Os contratos entre as empresas de logística e as pessoas jurídicas do grupo Unilever seguem um padrão, contendo, no geral, as mesmas cláusulas, orientadas pela concepção de armazenagem "compartilhada" de produtos HPC e Foods, tendo como base o projeto BERLIM89. Em nenhum dos contratos, há previsão de isolamento físico por cercas, muros ou paredes entre produtos de natureza distinta, nem mesmo para os aerossóis, em virtude do qual, não é possível caracterizar legalmente a existência de vários estabelecimentos. Nos contratos, é explicitamente destacada a responsabilidade do operador logístico (3PL) pela emissão das notas fiscais de venda. A contratação de

	<p>pessoal fica por conta das empresas de operação logística, assim como os equipamentos de movimentação e as estruturas de armazenagem e, ainda, o pagamento dos tributos relativos ao imóvel e todas as licenças e alvarás de funcionamento da atividade do local. Em sete, dois oito, Centros de Distribuição da Unilever - responsáveis por mais de 90% das saídas ao mercado consumidor nacional – não há quadro de pessoal de vendas. As atividades de vendas são coordenadas e centralizadas na matriz da Unilever, em São Paulo, havendo alguns escritórios de representação espalhados pelo País.</p>
O estabelecimento industrial de Vinhedo teria, ainda, revendido à Unilever Brasil todos os desodorantes importados da Unilever de Argentina. Os desodorantes recebidos da UBI, também teriam sido revendidos pelo estabelecimento da UB, em Louveira, a terceiros do mercado consumidor por um valor unitário bem superior, o mesmo ocorrendo em relação às demais “comerciais atacadistas”.	A importação de produtos por meio da indústria contraria alegação da própria Unilever de que “a empresa dita comercial se concentra exclusivamente na promoção, venda e distribuição dos produtos deixando o respectivo fabrico em mãos de empresa industrial dedicada.” Se a opção do grupo econômico Unilever foi atuar dessa forma, como explicar que a empresa industrial, que, segundo o concepção explicitada, deveria ser “dedicada” à fabricação, seja a responsável pela importação da totalidade dos produtos acabados? Em verdade, os desodorantes importados não ingressam no estabelecimento industrial. Toda a importação dos desodorantes pelo estabelecimento industrial da UBHPL / UBI segue, diretamente, para o Centro de Distribuição de Louveira. Algumas despesas de importação são pagas diretamente pela Unilever Brasil. Na maioria das operações de saída para a UB, os valores unitários estão abaixo do custo de importação. Como ocorre com os demais produtos, nas saídas de desodorantes não se concretiza o pagamento. A fiscalização aduaneira constatou que há ocultação do real importador, a UB. A importação dos desodorantes é efetuada em nome da indústria, visando à subsequente e imediata transferência formal dos produtos à UB por base de cálculo manipulada para baixo.

	Ao declarar o estabelecimento industrial como importador, o resultado pretendido e obtido pela Unilever é a máxima neutralização possível dos efeitos da incidência do PIS, da COFINS e do IPI, tributos que incidem, monofasicamente, nas saídas da indústria.
--	---

Idêntica percepção teve esta Câmara Superior, recentemente, ao apreciar o mesmo tipo de negócio, com as mesmas empresas envolvidas, e *modus operandi* de forma geral semelhante, no Acórdão nº 9303-015.655, de 14/08/2024, relatado pela Cons. Denise Madalena Green, com o seguinte resultado (nas matérias que aqui estão em análise):

“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

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

SIMULAÇÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

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

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

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

DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR. CONTAGEM DE PRAZO.

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

Decisão: “Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencida a Conselheira Tatiana Josefovitz Belisario, que votou pela negativa de provimento. O colegiado apreciou, ainda, de ofício, a aplicação retroativa da Lei nº 14.689/2023, entendendo, por unanimidade de votos, que, mesmo mantida a qualificação da multa de ofício, seu patamar deve ser reduzido de 150% a 100%, percentual presente na redação

**dada ao inciso VI do§ 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996.** Acordaram ainda os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial oposto pelo Contribuinte.” (*participaram do julgamento os Cons. Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovitz Belisario, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Regis Xavier Holanda*) (grifo nosso)

Entendo que tal precedente, que revela o posicionamento sobre o tema desta Câmara uniformizadora de jurisprudência, aplica-se totalmente ao caso em análise, no que se refere ao tema-mestre em debate: a simulação, e a um dos temas reflexos, a decadência, pelo que transcrevo-o (em excertos), adotando seu teor como fundamento, inclusive em nome da segurança jurídica:

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

- a) análise da reorganização societária e dos negócios do grupo Unilever: (i) a empresa Elida Pond's Industrial Ltda. foi constituída pela Unilever em 01/03/1999, mas inicialmente não exerceu nenhuma atividade, ficando toda essa concentrada na UB; (ii) posteriormente a Elida Pond's alterou sua denominação para IGL; (iii) a UB, em 01/09/2001, fez uma cisão parcial, destacando bens de seu patrimônio para utilização pela empresa IGL; (iv) a IGL até então não havia exercido nenhuma atividade industrial, continuando até esse momento concentrada a atividade na UB (aguardando a alteração da legislação); (v) a IGL, após outras mudanças de denominação, passou, em 21/05/2007, a se chamar exatamente Unilever Brasil Higiene Pessoal e Limpeza Ltda.(UBHPL); (vi) em 01/07/2010 a UBHPL foi incorporada pela UBI;
- b) antes de receber o aporte de bens e direitos realizado pela Unilever, a IGL cuidava-se de uma empresa que, apesar de ter sido constituída em março de 1999, até a publicação da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, que instituiu a incidência monofásica na tributação de PIS e Cofins, não exercia qualquer atividade industrial, nem possuía faturamento, ou seja, tinha existência apenas jurídica;
- c) a fiscalização apontou que as Declarações de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) da IGL (antiga ELIDA) referentes aos anos-calendário 1999, 2000 e 2001 demonstram que não houve movimento até agosto de 2001.
- d) apenas nove meses após o advento da Lei nº 10.147, de 2000, a recorrente realizou aumento de capital na IGL, “transferindo-lhe” a atividade de industrialização de produtos de higiene e beleza, então submetidos à incidência monofásica do PIS e da Cofins;

- e) o capital social da IGL, após a alteração do contrato, ficou concentrado na titularidade da Unilever (149.679.104 cotas, 99,99% do capital), pertencendo à outra sócia apenas uma cota no valor nominal de R\$ 1,00;
- f) o faturamento da indústria após efetivada a reorganização da produção (o início da fabricação pela IGL) decresceu cerca de 40% (R\$ 306.322.180,82 x R\$ 509.333.017,91) em relação ao período em que a industrialização era realizada pela UBR, e assim se manteve nos anos posteriores. De outra banda, a receita com revenda a terceiros efetuados exclusivamente pela UBR cresceram cerca de 23% (R\$ 628.621.010,57 x R\$ 509.333.017,91) no mesmo período;
- g) negociação: contrato de compra-venda e pagamento: a política de definição de preço, imposta pela controladora, compõe apenas de seus elementos primários (custo, frete, despesa acessória e impostos) sequer com a previsão de margem de lucro, deixando ainda ausente outros componentes da definição do preço final. Essa conduta evidencia a inexistência de liberalidade da UBI em ditar seu preço de venda, fato que revela elemento essencial no contrato de compra e venda - o preço determinado pelo vendedor;
- h) formação do preço e Pagamento: comprovou-se que o "Contrato de Fornecimento" foi artificialmente elaborado, assinado por duas pessoas físicas na condição simultânea de comprador e vendedor, sem poderes estatutários/contratuais firmar compromissos e representar ambas as empresas - UBR e UBI-, tendo uma delas declarado não compor o quadro de diretoria ou funcional do Grupo no Brasil e que estava ausente do País na data de sua assinatura (retornou meses após). Além disso, não há a estipulação de preço das mercadorias pelo vendedor, pois se compõe de somatória de custos e despesas de fabricação; inexistente também a comprovação de pagamento no prazo de 15 dias conforme estipulado, eis que liquidado por lotes, mediante compensação de débitos e créditos recíprocos das empresas do Grupo, gerido pela UBR, como se verá adiante;
- i) contrato de empréstimos: a UBR é a financiadora das atividades operacionais da unidade industrial (UBI), que não detém autonomia financeira, pois seus dispêndios são suportados por aquela, inclusive fornecedores, matéria-prima e sua folha de pagamento do pessoal da indústria;
- j) os registros contábeis relativos ao sistema de compensações do grupo: o exame dos contratos relacionados à empréstimos e conta corrente e dos registros contábeis das operações com produtos industrializados confirmam que a UBI não recebe qualquer pagamento em dinheiro ou forma assemelhada, mas lança em sua contabilidade um "direito" que será compensado com as obrigações contraídas com a controladora do grupo econômico;

k) autonomia da UBI em relação ao grupo: ausente elemento essencial para caracterizar e validar um contrato comercial - a bilateralidade: se não houve a legitimidade do “consentimento”, pela UBHPL / UBI, na formação do preço de saída para a UBR, é de se concluir que ausente qualquer autonomia por parte da empresa industrial e inexistente o contrato de compra e venda;

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

m) produtos importados pela UBHPL/UBI e "revendidos" para a UB: na maior parte das operações praticadas, o valor unitário constante na nota fiscal de saída é inferior ao valor de importação acrescido dos tributos, frete nacional e despesas acessórias e, em muitos casos, ao valor unitário indicado no documento fiscal relativo à entrada, sem quaisquer acréscimos;

n) comparação entre modalidade de negócios - mercado interno e exportação: as saídas para o exterior (exportação), as vendas são faturadas pelo estabelecimento industrial bem como é de sua emissão as respectivas notas fiscais, contrariando toda o planejamento tributário e reorganização societária no modelo de negócio “UBI-depósito fechado-UBR”, inobstante a informação de que a UBI não dispõe de funcionários de vendas para exportação (fls. 44.553/44.557). Diferentemente das vendas internas de produtos da Unilever sujeitas à tributação monofásica na pessoa jurídica industrial, nas vendas para exportação não há a incidência das Contribuições para o PIS (art. 5º da Lei 10.637/02) e para a Cofins (art. 6º da Lei nº 10.833/03), o que explica e justifica a venda efetuada diretamente pela UBI sem se utilizar da atacadista, eis que desnecessário o artifício de preço reduzido no fabricante e triplicado nº atacadista;

o) o depósito fechado da UBI - compartilhamento de espaço físico com CD da UBR: concluiu a fiscalização que, “as diversas inscrições no CNPJ não encontram correspondência na realidade fática. A alegada divisão em ‘partes’ não se materializa na prática. Ainda que existisse, não bastaria para configurar diversos estabelecimentos, porque o RIPI não deixa dúvidas sobre a necessidade de muros, cercas ou outra forma de isolamento efetivo. Ao informar ao Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica várias inscrições, como se, no local, houvesse distintos estabelecimentos, além de

buscar fugir ao controle do Fisco, as pessoas jurídicas do grupo Unilever incorrem em falsidade." Demonstra-se que não são executadas atividades de comercialização nº estabelecimento. A atividade desenvolvida pela UBR, no local, é, apenas e tão somente, de supervisão dos serviços logísticos executados pela DHL / Exel.;

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

q) a base de cálculo utilizada pela fiscalização: 1. a fiscalização desconsiderou a venda realizada entre a UBPHL/UBI e UBR, tomando por verdadeira apenas como remessa/transferência da indústria para depósito fechado/CD, e que de fato, a venda continuava a ser realizada pela UBR para os clientes do grupo; 2. desconsiderou-se, também, os preços consignados nas NFs de remessa da UBPHL/UBI para seu depósito fechado (simulado como venda para a UBR), pois exsurgiu como verdadeiro negócio da indústria a venda da UBR para aos clientes, com os preços informados nessas operações..

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

Declaração de Voto Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira

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

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

ELIDA POND'S INDUSTRIAL LTDA (ELIDA) - não realizou atividades IGL INDUSTRIAL LTDA (IGL) - sucessora da ELIDA - iniciou atividade industrial em setembro/2001 UNILEVER BRASIL PRODUTOS DE TOUCADOR LTDA (UBT) - sucessora da IGL UNILEVER BRASIL HIGIENE PESSOAL E LIMPEZA LTDA. (UBHPL) - sucessora da UBT - - atividade industrial UNILEVER BRASIL INDUSTRIAL LTDA (UBI) - sucessora da UBHPL UNILEVER BRASIL LTDA (UBR) - sócia majoritária e administradora das PJ anteriores atividade comercial a

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

Modelo de negócio até agosto/2001: UBR industrializava e vendia produtos aos clientes Modelo de negócio a partir de setembro/2001: UBI sucedeu a PJ do grupo Unilever, com capital de R\$ 1.000 e sem operação até agosto de 2001, que teve aumento de capital de R\$ 149 milhões, principalmente em ativos imobilizados, efetuado pela UBR (sócia majoritária e administradora), e passou a industrializar. O produto industrializado era remetido para depósito fechado, mas as NF consignavam "venda" para UBR, que os "revendia" a seus clientes Legislação: Até abril/2001 todas as receitas com vendas de produto industrializados e revendidos pelo grupo eram tributados pelo PIS e Cofins, em todas as fases da operação (Lei 9718/98). A partir de maio/2001 - as receitas com vendas da pessoa jurídica industrial ou importadora de alguns produtos de perfumaria, toucador e higiene pessoal passaram a sofrer incidência de PIS e Cofins concentrada nesta etapa (industrialização e importação). As demais operações - REVENDA - tiveram alíquotas reduzidas a zero.

Início a análise.

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

O Fisco afirma que constatou que as operações de saída de produtos industrializados da UBI são remessas para depósito fechado que compartilha mesmas instalações de estabelecimento da UBR e não há pagamento pelos produtos transferidos.

Assim, entende que a venda entre a UBI e UBR é simulada.

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

A matéria exige análise minuciosa à vista de se tratar de grupo econômico em que o produto industrializado submetido ao regime de tributação monofásica - no qual apenas a saída da indústria sofre a incidência do PIS/Cofins, desonerando-se as demais operações - é "vendido"

exclusivamente para empresa do Grupo, operação está em que não há pagamento em qualquer forma convencional, mas a compensação de débitos e créditos mediante registros contábeis em conta corrente centralizado e sua entrega é em depósito fechado (para fins de armazenagem) que compartilha do mesmo espaço físico da empresa do grupo que realiza a venda para terceiros não interdependentes, por preço cerca de 03 (três) vezes superior ao consignado na nota fiscal de saída do estabelecimento industrial.

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

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

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

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

1. A reorganização societária e dos negócios e as atividades das empresas do grupo Unilever A estrutura de negócios (reorganização societária e dos negócios e o planejamento tributário) deve ser apreciada investigando as datas e atividades desenvolvidas pelas pessoas jurídicas que compõem o grupo Unilever tendo por comparação a data de publicação da Lei nº 10.147/2000, de 21/12/2000, mas com efeitos somente aos fatos geradores a partir de 01/05/2001 , que instituiu a incidência monofásica na tributação de PIS e Cofins para a pessoa jurídica que industrializa ou importa produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal (classificados nas posições 33.03 a 33.07 e nos códigos 3401.11.90, 3401.20.10 e 96.03.21.00 da TIPI), com alíquotas substancialmente superiores (2,02% para o PIS, e 10,3% para a Cofins) à tributação normal do regime não-cumulativo.

Para essa gama de produtos, determinou a Lei que a incidência sobre a receita bruta da pessoa jurídica industrial/importadora é única (concentrada), e expressamente reduziu a zero as alíquotas de PIS e Cofins

nas receitas com a revenda efetuadas pelas pessoas jurídicas adquirentes do fabricante/importador:

Art. 2º São reduzidas a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda dos produtos tributados na forma do inciso I do art. 1º, pelas pessoas jurídicas não enquadradas na condição de industrial ou de importador.

Em síntese, até 30/04/2001 o PIS e Cofins sobre a receita bruta na venda ou revenda de produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal alcançavam todas as pessoas jurídicas. A partir de 01/05/2001, essas contribuições passaram a incidir apenas sobre a receita bruta da pessoa jurídica fabricante/importadora de produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Confrontada essa realidade de alteração nos negócios e assentada nas premissas alhures, entendo que exsurge como conclusão verdadeira a realidade de que (i) não houve declínio na atividade industrial, (ii) a redução

da receita na venda da empresa industrial é fruto de planejamento tributário que visou a redução de tributos, mediante (iii) o acréscimo de uma pessoa jurídica dedicada à atividade industrial e outra, adquirente do mesmo grupo, exclusivamente revendedora para seus clientes.

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

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

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

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

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

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

A explicação pode-se ater à expressiva economia tributária na introdução na cadeia de venda uma pessoa jurídica que detém o comando do grupo e participa duplamente como fabricante-vendedor e comprador-cliente,

interdependentes, o que desnaturaria completamente a operação de compra-venda, conferindo-lhe tão somente a natureza de mera transferência de produtos fabricados, transvertido de um venda que não teria ocorrida.

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

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

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

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

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

"Art. 489. Nulo é o contrato de compra e venda, quando se deixa ao arbítrio exclusivo de uma das partes a fixação do preço." Falta também liberdade à UBI para efetuar venda direta aos clientes, que se realizada no mesmo nível de preço praticado com a interdependente traria imediata economia de custos e despesas incorridos na UBR, e indubitavelmente, teria um preço inferior, certamente muito mais competitivo e com maior lucro bruto.

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

Desnecessária maior expertise em negócio e finanças para concluir que a venda direta da UBI para seu cliente final reduziria os custos e despesas

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- A UBI afirma que, na formação do valor unitário dos produtos nacionais, considera apenas os custos dos insumos químicos e das embalagens (custo de fabricação), somados ao frete, às despesas acessórias e aos impostos.

- Condições de pagamento: 15 dias para produtos fabricados pela UBHPL - Os pagamentos referentes às vendas de produtos acabados, de sua industrialização ou importação são feitos através das compensações entre as empresas, em contas correntes, conforme demonstrado pelos documentos anexos. Tais movimentações podem ser feitas através de lotes que contém várias notas fiscais numa mesma movimentação.

- Nos Acordos de Fornecimento consta que os preços serão negociados entre as Partes - Não foram fornecidos os comprovantes de pagamento dos produtos "adquiridos" pois são inexistentes em razão do sistema de compensação de débitos e créditos recíprocos entre as empresas do Grupo; apenas as notas fiscais foram apresentadas - O Acordo de Fornecimento é assinado pelas mesmas pessoas na condição simultânea de vendedor e comprador, sem a identificação dos seus signatários (fls. 1.131 e 1.134).

- A identificação dos signatários foi posterior no curso do procedimento fiscal, tendo a fiscalização constatado que um deles - Os fornecedores estrangeiros dos desodorantes formalmente importados pela indústria são pagos pela empresa-mãe.

- Os signatários, Antônio Fernando Conde e Milton Luís Nascimento Brandt, não constavam como diretores estatutários em nenhum dos Contratos Sociais das pessoas jurídicas contratantes e a aposição de suas assinaturas contrariavam o art. 10º do Contrato Social da UBR.

“ARTIGO 10º A Sociedade não estará obrigada em quaisquer contratos senão com as assinaturas de dois Diretores Estatutários ou de um Diretor Estatutário e de um procurador ou, ainda de dois procuradores, estes nomeados nos termos do Parágrafo Quarto abaixo.” - O signatário Milton Luís Nascimento Brandt não constava no quadro de funcionário da UBR, conforme observado nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP, à época da celebração/assinatura do contrato.

- Por meio de oitiva pessoal, o sr. Milton Luís Nascimento Brandt informou que na data de celebração e assinatura do instrumento (01/02/2008 e

03/03/2008) encontrava-se ausente do País (retornou somente em julho/2008) e que não mantinha vínculos funcionais ou empregatícios com as empresas do grupo Unilever no Brasil nas datas constantes dos instrumentos - Quanto ao sr. Antonio Fernando Conde, igualmente não era investido no cargo de diretor com poderes para assinar os instrumentos.

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

Comprovou-se que o "Contrato de Fornecimento" foi artificialmente elaborado, assinado por duas pessoas físicas na condição simultânea de comprador e vendedor, sem poderes estatutários/contratuais firmar compromissos e representar ambas as empresas - UBR e UBI-, tendo uma delas declarado não compor o quadro de diretoria ou funcional do Grupo no Brasil e que estava ausente do País na data de sua assinatura (retornou meses após).

Além disso, não há a estipulação de preço das mercadorias pelo vendedor, pois se compõe de somatória de custos e despesas de fabricação; inexistente também a comprovação de pagamento no prazo de 15 dias conforme estipulado, eis que liquidado por lotes, mediante compensação de débitos e créditos recíprocos das empresas do Grupo, gerido pela UBR, como se verá adiante.

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

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

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

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

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

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

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

Resumindo, a gestão de pagamentos "significa que a UBR paga os compromissos contraídos das demais empresas do grupo perante terceiros. Assim, o pagamento de uma fatura da UBI é registrado como crédito do UBR e débito da UBI na conta corrente que controla os pagamentos e recebimentos." O arranjo da conta corrente único, centralizado e gerido pela UBR, os lançamentos contábeis que representam e substituem os pagamentos dos produtos fornecidos à UBR pela UBI, acrescidos dos pagamentos (pela UBR) dos custos e despesas da UBI aos seus credores denotam um sistema complexo que impossibilitou a correlação das notas fiscais de saídas em remessas com os respectivos pagamentos, vez que implementado via sistemática de compensação (controlada e efetuada no conta corrente gerido pela UBR). Esse fato é comprovado em resposta da UBI ao informar que as compensações são efetuadas por lotes de notas fiscais, deixando de apresentar tal comprovação (fls. 189.579).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Há ainda uma circunstância agravante. Os produtos não ingressam no estabelecimento da UBHPL / UBI de Vinhedo, que consta como importador nas Declarações de Importação e nas notas fiscais de entrada. Nos documentos fiscais de entrada é indicado o CFOP 3102 (correspondente a entrada de mercadorias provenientes de outro país) e, em seu corpo, aposto um carimbo com a indicação de entrega no endereço correspondente ao CNPJ 61.068.276/0307-80, da UBR, contrariando o endereço consignado no Conhecimento de Carga do transporte rodoviário (fl. 189.559)Constatou a fiscalização que "Os funcionários que realizam procedimentos relativos à importação dos desodorantes são do quadro de pessoal da UBR. Na diligência consumada na sede do grupo Unilever, verificou-se, em resumo, que a tomada de decisões sobre a importação de desodorantes, assim como o planejamento dos processos de importação, sua coordenação e supervisão, a execução dos pedidos de importação, a contratação e supervisão da comissária de despachos aduaneiros responsável pelas tarefas de importação, a supervisão da logística de importação e o contato com as empresas de transporte e, inclusive, o

controle da conta corrente bancária utilizada para pagamento dos tributos aduaneiros, se dão pela UBR, em suas instalações e por seus funcionários, sejam eles administrativos, gerentes ou diretores." Percebe-se que o modelo de "venda" simulada aplica-se às operações de importações, em razão da Lei nº 10.147/2000 determinar a incidência de PIS e Cofins concentrada ao importador de mercadoria sujeito às mesmas regras na venda de produção nacional.

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

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

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

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

6. O depósito fechado da UBI: compartilhamento de espaço físico com CD da UBR Os produtos monofásicos industrializados pela UBHPL/UBI (Vinhedo/SP) é toda remetida para armazenamento em depósito fechado da indústria ou Centro de Distribuição CD, da UBR.

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

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

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

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

- O local destina-se à armazenagem de produtos operado pela empresa DHL, responsável pela execução das atividades e administração do estabelecimento;
- A unidade funciona como unidade de armazenagem e centro de distribuição logística, conforme informação do gerente de operações da DHL, do gerente de distribuição e do Coordenador de distribuição, ambos da Unilever. Os funcionários da UBR (35, relacionados a função de logística; nenhum à de comercialização) supervisionam o trabalho de cerca de 750 funcionários da DHL;
- Na unidade inexistem funcionários responsáveis pela comercialização de produtos pela UBR, tampouco da UBI;
- O estabelecimento constitui-se de 2 galpões interligados entre si por 9 passagens (trânsito de pessoas e veículos/equipamentos);
- Não há segregação entre depósito fechado e CD-UBR, ambos ocupam os mesmos galpões, isto é, os galpões funcionam como um único depósito de produtos; situação confirmada com a apresentação das plantas (fl. 189.636);
- Inexistem divisórias ou placas indicativas da segregação entre depósito fechado e CD. Os lotes de produtos não se separam por qualquer tipo de barreira física, apenas por espaços vazios para circulação de pessoas e empilhadeiras;
- No contrato de prestação de serviços celebrado entre UBR e DHL para as atividades de armazenamento e logística de distribuição de produtos não se prevê qualquer distinção entre produtos remetidos para depósito fechado e aquele destinados ao CD-UBR que compartilham o mesmo endereço/espaço físico. A única segregação prevista é quanto à natureza do produto alimentos, inflamáveis e outros;
- A Exel do Brasil (que antecedeu a DHL) requereu à SEFA/SP regime especial de armazenagem de mercadorias de terceiros, expressamente a IGL (sucedida pela UBHPL/UBI). Significa que o depósito fechado da UBI está localizado em estabelecimento ocupado também pela EXEL/DHL - Nos dados do CNPJ encontram-se 07 (sete) pessoas jurídicas instaladas no mesmo endereço: Av. José Luiz Mazzalli nº 450, 06 (seis) identificadas com o complemento "PARTE", de "A" a "F", sendo o de "PARTE C" e "PARTE F" depósitos fechados da UBI. Quanto ao estabelecimento "F", de CNPJ nº 01.615.814/0090-79, consta em seu

contrato social a atividade de produção, em clara divergência entre o que consta no cadastro da Receita Federal e o que se verificou na realidade; A narrativa dos fatos acima permite asseverar a descaracterização do que a legislação denomina depósito fechado no qual é vedada a realização de vendas, pois destina-se à armazenagem de produtos entregues por ordem do depositante (art. 518, VII do RIPI/02).

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

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

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

“(...) Não se incluem, ainda, no conceito de depósito fechado, os depósitos situados dentro do estabelecimento industrial, neste caso simples seções. Pode ocorrer, entretanto, que empresa com mais de um estabelecimento pretenda transformar parte de um deles em depósito fechado. Nada obstará a este procedimento, desde que dele resulte o perfeito isolamento do depósito em relação ao estabelecimento de que foi desmembrado. Desse isolamento deve resultar entrada própria para o depósito, ausência de qualquer comunicação direta com o estabelecimento industrial, e a configuração do depósito como estabelecimento autônomo, com inscrição própria no CGC. (...)” De fato, a UBR não mantém entrada própria para o depósito fechado do estabelecimento industrial, nos termos do citado Parecer.

Concluiu a fiscalização que, "as diversas inscrições no CNPJ não encontram correspondência na realidade fática. A alegada divisão em 'partes' não se materializa na prática. Ainda que existisse, não bastaria para configurar diversos estabelecimentos, porque o RIPI não deixa dúvidas sobre a necessidade de muros, cercas ou outra forma de isolamento efetivo. Ao informar ao Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica várias inscrições, como se, no local, houvesse distintos estabelecimentos, além de buscar fugir ao controle do Fisco, as pessoas jurídicas do grupo Unilever incorrem em falsidade." Assim, demonstra-se que não são executadas atividades de comercialização no estabelecimento. A atividade desenvolvida pela UBR, no local, é, apenas e tão somente, de supervisão dos serviços logísticos executados pela DHL / Exel.

7. Cisão, desmembramento de empresa, reorganização societária e de negócios: simulação É indiscutível a liberalidade de empresas realizarem cisões de negócio com fins ao desmembramento de atividades econômicas, pois respaldada em princípios constitucionais, como o da livre iniciativa. Todavia, a legislação pátria não ampara negócios realizados artificialmente mediante fraude, simulação e sonegação fiscal.

Plácido e Silva conceitua simulação como “o artifício ou o fingimento na prática ou na execução de um ato, ou contrato, com a intenção de enganar ou de mostrar o irreal como verdadeiro, ou lhe dando aparência que não possui (...) No sentido jurídico, sem fugir ao sentido normal, é o ato jurídico aparentado enganosamente ou com fingimento, para esconder a real intenção ou para subversão da verdade. Na simulação, pois, visam sempre os simuladores a fins ocultos para engano e prejuízo de terceiros” (Silva, De Plácido e. Vocabulário Jurídico. Ed. Forense, 1990).

Luciano Amaro complementa que “a simulação seria reconhecida pela falta de correspondência entre o negócio que as partes realmente estão praticando e aquele que elas formalizam.” (Amaro, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 13ª Ed. Ed Saraiva, 2007, p. 231) Simulação corresponde, portanto, a realização de atos ou negócios jurídicos através de forma prescrita ou não defesa em lei, mas de modo que a vontade formalmente declarada no instrumento oculte deliberadamente a vontade real dos sujeitos da relação jurídica. O ato existe apenas aparentemente; é um ato fictício, uma declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado.

Em geral, devido a sua própria natureza, a simulação é de difícil comprovação documental. Há a presença de dois atos, o ato simulado, do qual há documento ostensivo, e o ato dissimulado que é o que se intenta esconder. Assim, visto que sua ação é dissimulada sob forma diversa, fica muito difícil que se encontre a chamada prova cabal da sua ocorrência, pois esconder o ato dissimulado é da própria natureza da simulação, sendo assim se faz necessário perquirir-se a real intenção dos agentes no momento da prática do ato. Para sua demonstração, deve-se lançar mão de provas indiciárias e presuntivas.

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

Entre as folhas 18.9786 e 18.9794 a autoridade fiscal desenvolveu tópico específico no qual relata a aparência formal dos atos praticados pela UBR/UBI e a sua realidade material; arremata que "Pelos fatos expostos acima, conclui-se que a UBHPL/UBI e a UBR incorreram em todas as

hipóteses de simulação nos negócios jurídicos previstas no artigo 167 do Código Civil (lei 10.406/02) . São muitas as comprovações de que estes aparentaram conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente foram conferidos ou transmitidos, de que contém declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira, além do que, os instrumentos particulares foram antedatados." A título de síntese, cumpre repisar as constatações que passam a fundamentar o presente voto para sustentar o planejamento tributário ilícito executado mediante simulação com os fins de sonegação fiscal.

A economia tributária por intermédio de transações simuladas revelou-se a motivação da cisão de uma única atividade de industrialização e venda de produtos (UBIcliente) para outro formato de negócio, com a inserção de uma etapa de revenda (UBI-UBRcliente) que inevitavelmente haveria de acrescentar custos e despesas relevantes ao Grupo; contudo, mediante a redução artifiosa dos preços na etapa de venda do produto industrializado, realizada entre empresas interdependentes, proporcionou a redução dos tributos incidentes sobre produtos destacados pela Lei para sofrer incidência concentrada, unicamente na venda pelo estabelecimento industrial e redução a zero nas etapas de comercialização posteriores.

Daí a ilicitude de tal planejamento tributário, pois respaldado em vendas não comprovada pela ausência de elementos e requisitos a ela inerentes, quais sejam, partes distintas (comprador e vendedor), liberalidade do vendedor para decidir o que produzir e determinar o seu preço, bem como a elaboração de contratos irreais e sistema de compensação para liquidação do negócio fictício. Restando ao final não comprovado o pagamento do produto mediante ausência de específica correlação de notas fiscais e respectiva liquidações, pois efetuada em forma de compensação em contas contábeis de conta corrente gerido pela pessoa jurídica controladora e financiadora dos custos e despesas da pessoa jurídica industrial.

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

Verificou-se uma coincidência que se descortinou premeditada. Somente após a produção de efeitos (maio/2001) da Lei que criou a sistemática de cobrança do PIS e Cofins nas vendas de determinados produtos pela pessoa jurídica industrial/importadora é que foi criada a empresa ELIDA/IGL,

antecessoras da UBHPL/UBI - com capital social inexpressivo e mantida operacionalmente inoperante até agosto/2001 - que após receber expressivo aumento do capital social, representado principalmente por bens de produção, iniciou a fabricação e importação dos produtos sujeitos à tributação concentrada quanto às Contribuições e cujas "vendas" tributadas não mais se realizaram diretamente aos clientes (grandes grupos de redes de varejistas), mas sim, por empresas do Grupo, dedicadas ao comércio atacadista, após armazenagem em depósitos fechados da pessoa jurídica ou centro logísticos de distribuição -CD's.

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

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

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

8. A base de cálculo utilizada pela fiscalização Desnecessário delongar-se nos motivos que conduziram a fiscalização a rechaçar o preço de "venda" declarado nas notas fiscais de venda da UBI para a UBR e a própria

operação. Basta rever brevemente as constatações e fatos que desnudaram o planejamento tributário ilícito e a reorganização societária e dos negócios sem que houvesse um real propósito negocial a justificar sua eficiência econômica e financeira, mediante a prática de simulação e sonegação fiscal.

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

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

- Até maio de 2001, a UBR industrializava e comercializava os produtos da marca Unilever com seus clientes - grandes redes de varejos; - A partir de maio de 2001 passou a surtir efeitos a tributação de PIS e Cofins introduzida pela Lei nº 10.147/2000, na qual, para determinados produtos fabricados pela Unilever, a tributação concentrou-se na pessoa jurídica industrial e desonerou as demais operações de revenda; - Em setembro de 2001, empresa do grupo (ELIDA/IGP) que teve seu capital aumentado de R\$ 1.000,00 para R\$ 149.678.105,00, integralizado pela UBR por meio de bens, direitos e obrigações, que passou a ter como objeto a fabricação e comercialização de produtos, e permaneceu sob o controle da UBR, substitui a UBR na industrialização de produtos, não mais vendendo-os diretamente aos clientes do Grupo, mas exclusivamente à própria UBR, que os revendia.

- O novo modelo de negócio implicou o acréscimo de uma etapa de comercialização entre a indústria e o cliente final, antes inexistente, que certamente acarretaria acréscimos de custo e despesas ao Grupo; - Os resultados da reorganização societária e dos negócios revelaram-se inusitadas: diminui a receita bruta da venda de produto industrializado em cerca de 40%, ao mesmo tempo em que aumento a receita com a comercialização dos produtos em operação de revenda da UBR comercial atacadista para os clientes na ordem de 23% e, as Contribuições para o PIS/Cofins apuradas e recolhidas reduziram em 40%, exatamente na mesma proporção da redução da receita com vendas na indústria; - A unidade industrial (UBPHL/UBI) foi submetida a procedimentos de fiscalização, no qual se constataram: (i) inexistência de contrato de compra e venda entre UBPHL/UBI e UBR; (ii) os preços dos produtos eram definidos pela UBR na condição de controladora do Grupo e não pela pessoa jurídica fabricante; (iii) ausência de pagamento pelo fornecimento dos produtos pela

UBPHL/UBI à UBR, pois liquidados apenas por intermédio de compensação na contabilidade, em conta corrente gerida pela UBR e não comprovados pelas empresas do grupo Unilever; (iv) negociação baseada em "acordo de fornecimento" assinado por pessoas físicas, que simultaneamente representavam vendedor (UBPHL/UBI) e comprador (UBR), mas sem poderes regulares para firmarem compromissos em nome das partes; (v) todas as despesas e custos da unidade fabril eram suportados financeiramente pela UBR que a controlava integralmente, inclusive na determinação dos produtos a serem produzidos; (vi) os produtos fabricados eram remetidos para depósito fechado da UBPHL/UBI administrado por empresa de logística e que ocupava mesmo espaço físico do CD da UBR.

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

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

Desconsiderou-se, também, os preços consignados nas NFs de remessa da UBPHL/UBI para seu depósito fechado (simulado como venda para a UBR), pois exsurgiu como verdadeiro negócio da indústria a venda da UBR para aos clientes, com os preços informados nessas operações.

À vista do relatado, tem-se que não se tratou os autos de desconsideração de personalidade jurídica da UBPHL/UBI ou de qualquer estabelecimento da UBR (em especial, de seu CD), mas, repisa-se, desconsiderou-se a pretensa venda da UBPHL/UBI para a UBR, pois fictícia e simulada.

Assim, inexistindo a realidade da venda da UBPHL/UBI para a UBR, prevalece a venda efetuada da UBR para seus cliente, e por conseguinte, o preço dos produtos, do qual se apura a receita bruta a ser considerada base de cálculo das contribuições para o PIS e Cofins, é o consignado nas NFs de venda UBR-clientes.

Destarte, é de se concluir a inexistência de um arbitramento de preço como entendimento exarado pela contribuinte e admitido no voto da Relatora.

Arbitramento é procedimento extremo quando não é conhecido ou não se tem em exatidão os valores de determinada base de cálculo a ser oferecida à tributação, o que não é o caso dos autos, pois aos valores da verdadeira operação de venda - UBR-cliente - é plenamente conhecido e corresponde exatamente àquele consignado nas NFs que respaldam tais operações.

Incabível, pois, a acusação de arbitramento sem respaldo na Lei ou efetuado em inobservância dos dispostos no art. 148 do CTN ou do art. 91 do Decreto nº 4.524/2002, que regulamentou as Contribuições para o PIS e Cofins, instituídas pelas Leis Complementares nºs. 07/1970 (PIS) e 70/1991 (Cofins).

Concluo pela regularidade da apuração da base de cálculo do PIS e Cofins uma vez que obtida do valor efetivo da verdadeira operação de venda a ser tributada - aquela entre a UBR e seus clientes.

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

Paulo Roberto Duarte Moreira

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

Nesse sentido, trago à colação o Acórdão nº 9303-010.257, de 11 de março de 2020 (...)".

*(acórdão com ementa aqui já transcrita, anteriormente)*

Interrompa-se, aqui, a transcrição, para recordar que o Acórdão nº 9303-010.257 foi exatamente o acórdão que reformou o Acórdão nº 3301-003.169, no processo (nº 10830.727214/2013-31) tido pelo relator do acórdão recorrido como idêntico ao presente processo.

Presente a simulação, naquele e neste casos, usada dolosamente como instrumento à sonegação fiscal, com prática de fraude e conluio, destacados pela fiscalização, cabível a restauração do lançamento, nesse tópico, mediante o provimento do apelo fazendário.

Nesse cenário, não há maiores dificuldades para aplicação da regra decadencial adequada, estando o tema pacificado na **Súmula CARF nº 72 (Vinculante)**:

“Súmula CARF nº 72

Aprovada pelo Pleno em 10/12/2012

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).”

Assim, cabe o provimento do recurso especial também nesse aspecto.

Por fim, cabe, também por decorrência, a qualificação da multa de ofício, nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, com elevação ao patamar de 150%.

Por ocasião do julgamento do Acórdão nº 9303-015.655, de 14/08/2024, foi aplicada de ofício a redução a 100% da referida multa, em função de retroatividade benigna da Lei nº 14.689/2023, que deu nova redação ao § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, acrescentando ainda um § 1º-A:

“§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de:

.....

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo.

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões.” (grifo nosso)

No presente processo, chama a atenção a informação apostada à fl. 85522, no Termo de Verificação Fiscal:

“As práticas evasivas relatadas neste Termo de Verificação Fiscal são reiteradas. Conforme se viu, iniciam-se no início da década passada e persistem, pelo menos, até o final de dezembro de 2014, último período verificado. Os autos de infração do IPI lavrados anteriormente, referentes aos períodos 2006/2007 e 2008 a 2010, bem como aqueles relativos ao PIS e à COFINS, lavrados em 2004 e em 2014, todos mencionados neste relato, trazem provas cabais das práticas simulatórias reiteradas ao longo de todo estes anos”. (grifo nosso)

A nosso ver, a nova redação dada pela Lei nº 14.689/2023 ao § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, apresenta duas possibilidades de leitura:

- (a) o legislador atenuou o patamar da multa qualificada anteriormente existente (de 150% para 100%) e criou nova penalidade, no patamar de 150%, para o caso de reincidência; ou
- (b) o legislador atenuou o patamar da multa majorada anteriormente existente (de 150% para 100%), apenas na hipótese de não haver reincidência, mantendo-a no mesmo patamar de 150% caso houvesse.

No presente caso, entendo que sequer precisamos ingressar na análise dessas duas linhas hermenêuticas, buscando identificar a correta/adequada.

O autuante não usou o conceito de reincidência previsto na nova lei (dois anos do lançamento anterior), e não noticia lavratura de autuação nos dois anos que antecedem o presente processo. Ao que parece, o autuante adotou a acepção vernacular de reincidência, ou a presente no art. 70 da Lei nº 4.502/1964:

“Art. . 70. Considera-se **reincidência** a nova infração da legislação do Impôsto do Consumo, cometida **pela mesma pessoa natural ou jurídica ou pelos sucessores** referidos nos incisos III e IV do artigo 36, **dentro de cinco anos da data em que passar em julgado, administrativamente, a decisão condenatória referente à infração anterior.** (...)” (grifo nosso)

Assim, não se tem elementos para afirmar que, no presente caso, tenha ocorrido a reincidência a que se refere o § 1º-A do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, acrescentado pela Lei nº 14.689/2023. E isso é suficiente para a redução da multa ao patamar de 100%.

Pelo exposto, ainda que entenda pelo provimento do apelo fazendário em relação à qualificação da multa de ofício (e suas consequências, inclusive penais), voto pela redução da referida multa ao patamar de 100%, de ofício, em função da retroatividade benigna da Lei nº 14.689/2023, chegando ao mesmo resultado do Acórdão nº 9303-015.655, de 14/08/2024.

#### Conclusão

Pelo exposto, voto por **conhecer em parte** do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, apenas no que se refere ao critério legal de valoração para que se caracterize simulação, e as consequentes qualificação da penalidade e contagem de prazo decadencial, para, no mérito, **dar-lhe provimento**. Voto ainda por aplicar de forma retroativa, benignamente, a Lei nº 14.689/2023, que reduz o patamar da multa de ofício qualificada a 100%.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan

#### DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário

A presente Declaração tem por objeto externar a razão pela qual entendo não ter restado comprovada, por parte da Fiscalização, a ocorrência de simulação por parte dos sujeitos passivos autuados.

Pois bem. A questão relativa ao chamado planejamento tributário é assaz debatida no direito tributário. O que se pode afirmar, já de início, é que tal tema não pode merecer a interpretação preconceituosa que a Fiscalização aplicou. A conduta de planejar as operações a

serem realizadas por uma determinada pessoa jurídica, é inherente - e até mesmo essencial - à boa condução empresarial.

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

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

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

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

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

Nesse sentido, destaco o acórdão recorrido:

A desconsideração das personalidades jurídicas da UBI e UB, sociedades empresárias de fabricação e distribuição de produtos, respectivamente, constituídas nos termos dos artigos 966, 967, 981, 982 e 1.052 a 1.054 do CC e cujo escopo é apuração de lucro, deve ser precedida da apresentação de provas que as desqualifiquem como unidades autônomas de negócios.

Que demonstrassem que não dispunham dos recursos financeiros necessários para o financiamento e assunção dos riscos das operações.

Que não dispunha de conhecimento sobre fabricação, armazenagem e logística de distribuição, bens móveis e imóveis (armazém e equipamentos) e pessoal administrativo e técnico para cumprir com seus objetivos sociais.

E, por fim, que os empreendimentos, individualmente considerados, eram incapazes de gerar rendas para fazer frente a seus gastos e ainda cumprir com a meta de distribuir lucros aos sócios.

Contudo, o conjunto probatório reunido não me levou à conclusão da fiscalização. Não há provas de que houve simulação e fraude, com o objetivo de reduzir a carga tributária.

(...)

#### Conclusão

Concluo que a fiscalização não reuniu provas de que a UBI e a UB constituíam uma única unidade de negócios e, por conseguinte, que justificasse a cobrança do IPI devido pela UBI com base no preço de venda da UB para o seus clientes.

Assim, a comprovada existência de grupo econômico, com o compartilhamento de diretores, unificação e centralização de procedimentos e de fornecedores, por exemplo, não é fato apto a ensejar qualquer indício de fraude ou simulação, como pretendeu a Fiscalização ao listar, exaustivamente, os dados societários e os representantes comuns das empresas como prova incontestável de conluio.

Ainda que concorde, em absoluto, com o D. Relator quando afirma que a existência de fraude ou simulação não deve ser examinada sob a ótica individual de cada um dos elementos / indícios apontados pela Fiscalização, mas, sim, pelo seu conjunto, entendo que nem mesmo dessa forma “macro” restou caracterizada a alegada simulação nas operações de compra e venda.

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

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

**(i)** Os elementos constantes dos autos demonstram que o valor de venda praticado pela unidade industrial era bastante irrisório em face do valor do bem no momento da sua colocação no mercado.

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

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

**(ii)** A Fiscalização agiu de forma legítima ao fiscalizar o preço de venda das mercadorias, o que significa, na hipótese dos autos, verificar a composição da base de cálculo do IPI.

(iii) A Fiscalização afirma que para as operações de compra e venda em exame, realizadas entre as empresas industrial e comercial, estas agiram não como empresas independentes, mas como "matriz ou filial", que, nas hipóteses específicas, o estabelecimento comercial figurou como mero armazém das mercadorias. Contudo, não efetuou a desconsideração da personalidade jurídica do estabelecimento comercial. O que houve foi a desconsideração do negócio jurídico de compra e venda de produtos, em face da demonstração de que os valores foram artificialmente fixados.

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

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

Não há dúvida de que a base de cálculo adotada pela Fiscalização é o valor final das vendas realizadas pela empresa comercial com a venda dos produtos industrializados. Veja-se que a Fiscalização considerou ilegítima a não inclusão, na base de cálculo do IPI recolhido pela empresa industrial, os custos financeiros, de venda, administração e publicidade, que são despesas inerentes à atividade comercial, ainda que a Legislação do IPI não exija que tais custos devam compor a base de cálculo tributável

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

Com efeito, nos termos do art. 190 do RIPI/2010:

Art. 190. Salvo disposição em contrário deste Regulamento, constitui valor tributável:

I - dos produtos de procedência estrangeira:

a) o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo dos tributos aduaneiros, por ocasião do despacho de importação, acrescido do montante desses tributos e dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, inciso I, alínea “b”); e

b) o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento equiparado a industrial (Lei nº 4.502, de 1964, art. 18); ou

II - dos produtos nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, inciso II, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 15 ).

§ 1º O valor da operação referido na alínea “b” do inciso I e no inciso II compreende o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou

**destinatário** (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, § 1º, Decreto-Lei nº 1.593, de 1977, art. 27 , e Lei nº 7.798, de 1989, art. 15 ).

§ 2º Será também considerado como cobrado ou debitado pelo contribuinte, ao comprador ou destinatário, para efeitos do disposto no § 1º, o valor do frete, quando o transporte for realizado ou cobrado por firma controladora ou controlada - Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, art. 243 , coligadas - Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, art. 1.099 , e Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, art. 46, parágrafo único , ou interligada - Decreto-Lei nº 1.950, de 1982, art. 10, § 2º - do estabelecimento contribuinte ou por firma com a qual este tenha relação de interdependência, mesmo quando o frete seja subcontratado (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, § 3º , e Lei nº 7.798, de 1989, art. 15 ).

§ 3º Não podem ser deduzidos do valor da operação os descontos, diferenças ou abatimentos, concedidos a qualquer título, ainda que incondicionalmente ( Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, § 2º , Decreto-Lei nº 1.593, de 1977, art. 27 , e Lei nº 7.798, de 1989, art. 15 ).

§ 4º Nas saídas de produtos a título de consignação mercantil, o valor da operação referido na alínea “b” do inciso I e no inciso II do caput , será o preço de venda do consignatário, estabelecido pelo consignante.

§ 5º Poderão ser excluídos da base de cálculo do imposto os valores recebidos pelo fabricante ou importador nas vendas diretas ao consumidor final dos veículos classificados nas Posições 87.03 e 87.04 da TIPI, por conta e ordem dos concessionários de que trata a Lei nº 6.729, de 28 de novembro de 1979 , a estes devidos pela intermediação ou entrega dos veículos, nos termos estabelecidos nos respectivos contratos de concessão (Lei nº 10.485, de 2002, art. 2º ).

§ 6º Os valores referidos no § 5º não poderão exceder a nove por cento do valor total da operação (Lei nº 10.485, de 2002, art. 2º, § 2º, inciso I).

Ou seja, o IPI devido pelo estabelecimento industrial ou importador tem sua base de cálculo expressamente definida pelo legislador, não sendo imperativa a inclusão de quaisquer outros custos não diretamente relacionados.

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

Assim, poderia e deveria a Fiscalização, como já realizado em diversas outras autuações fiscais inclusive desse mesmo Contribuinte, já enfrentadas por esta Turma Julgadora, ter se valido dos instrumentos previstos na própria legislação, como o Valor Tributável Mínimo, disposta nos art. 195/196:

Valor Tributável Mínimo

Art. 195. O valor tributável não poderá ser inferior:

I - ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente quando o produto for destinado a outro estabelecimento do próprio remetente ou a estabelecimento de firma com a qual mantenha relação de interdependência (Lei nº 4.502, de 1964, art. 15, inciso I, e Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 5 a );

II - a noventa por cento do preço de venda aos consumidores, não inferior ao previsto no inciso I, quando o produto for remetido a outro estabelecimento da mesma empresa, desde que o destinatário opere exclusivamente na venda a varejo (Lei nº 4.502, de 1964, art. 15, inciso II, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 37, inciso III );

III - ao custo de fabricação do produto, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem como do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação, no caso de produtos saídos do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, com destino a comerciante autônomo, ambulante ou não, para venda direta a consumidor (Lei nº 4.502, de 1964, art. 15, inciso III, e Decreto-Lei nº 1.593, de 1977, art. 28); e

IV - a setenta por cento do preço da venda a consumidor no estabelecimento moageiro, nas remessas de café torrado a estabelecimento comercial varejista que possua atividade acessória de moagem (Decreto-Lei nº 400, de 1968, art. 8º).

§ 1º No caso do inciso II, sempre que o estabelecimento comercial varejista vender o produto por preço superior ao que haja servido à determinação do valor tributável, será este reajustado com base no preço real de venda, o qual, acompanhado da respectiva demonstração, será comunicado ao remetente, até o último dia do período de apuração subsequente ao da ocorrência do fato, para efeito de lançamento e recolhimento do imposto sobre a diferença verificada.

§ 2º No caso do inciso III, o preço de revenda do produto pelo comerciante autônomo, ambulante ou não, indicado pelo estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, não poderá ser superior ao preço de aquisição acrescido dos tributos incidentes por ocasião da aquisição e da revenda do produto, e da margem de lucro normal nas operações de revenda.

Art. 196. Para efeito de aplicação do disposto nos incisos I e II do art. 195, será considerada a média ponderada dos preços de cada produto, em vigor no mês precedente ao da saída do estabelecimento remetente, ou, na sua falta, a correspondente ao mês imediatamente anterior àquele.

Parágrafo único. Inexistindo o preço corrente no mercado atacadista, para aplicação do disposto neste artigo, tomar-se-á por base de cálculo:

I - no caso de produto importado, o valor que serviu de base ao Imposto de Importação, acrescido desse tributo e demais elementos componentes do custo do produto, inclusive a margem de lucro normal; e

II - no caso de produto nacional, o custo de fabricação, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem como do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação, ainda que os produtos hajam sido recebidos de outro estabelecimento da mesma firma que os tenha industrializado.

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

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

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

Pelas razões expostas, percebe-se que, ainda que censurável os preços praticados pelo estabelecimento industrial e, consequentemente, da base do IPI, falhou a Fiscalização ao efetuar o lançamento mediante simples desconsideração da operação de compra e venda, deixando de se valer dos instrumentos legalmente dispensados para a correta fixação da base de cálculo tributável.

Por esta razão, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, mantendo o acórdão recorrido.

*Assinado Digitalmente*

**Tatiana Josefovicz Belisário**