



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15746.720036/2022-81
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-014.025 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de abril de 2024
Recorrente UNILEVER BRASIL INDUSTRIAL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2018

SOLIDARIEDADE. INTERESSE COMUM. GRUPO ECONÔMICO.

Respondem, solidariamente, na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, as pessoas que tenham interesse comum, especialmente quando se trata de companhia pertencente do mesmo grupo econômico, sócia e cliente exclusiva do sujeito passivo, apresentando estreita relação de interdependência. Cabível a imputação de responsabilidade solidária em relação ao crédito tributário.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. POSSIBILIDADE.

O percentual de multa de ofício será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, passando a ser de 150%, pela prática através da qual se altera artificialmente a configuração dos fatos com o propósito de obtenção de uma vantagem tributária indevida.

DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR. CONTAGEM DE PRAZO.

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

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2018

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

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

MULTA. EFEITO ABUSIVO. EXAME NA ESFERA ADMINISTRATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

É defeso na esfera administrativa o exame de constitucionalidade de lei, bem como o da violação pelo ato normativo a princípios constitucionais, entre eles o da vedação ao confisco. Súmula CARF nº 2.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer, em parte, do recurso voluntário, para, na parte conhecida, rejeitar as preliminares, e, no mérito, por maioria de votos, negar-lhe provimento. Vencido o Conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior, que dava provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira, Laércio Cruz Uliana Junior, Juciléia de Souza Lima e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

Relatório

Trata o presente de auto de infração relativo ao lançamento de PIS e de COFINS, relativos aos anos de 2017 e 2018, em desfavor da recorrente Unilever Brasil Industrial Ltda (UBI), sendo considerada responsável solidária a Unilever Brasil Ltda (UB).

Durante o procedimento, a recorrente foi intimada do contexto da fiscalização envolvendo as operações entre a UBI e UB, conforme trecho extraído do Termo de Intimação nº 03:

“Em consulta ao SPED – Sistema Público de Escrituração Digital, especificamente às notas fiscais eletrônicas emitidas pelo contribuinte (CNPJ Base – 01.615.814), aqui chamado de Unilever Industrial, considerando apenas notas fiscais de vendas e considerando os produtos fabricados pelo contribuinte sujeitos à tributação monofásica, verifica-se que tais operações foram realizadas somente com a empresa Unilever Brasil Ltda (CNPJ Base – 61.068.276), aqui chamada Unilever Brasil.

Em pesquisas no sistema CNPJ e na JUCESP verificou-se que as empresas indicada, Unilever Brasil e Unilever Industrial integram o mesmo grupo empresarial.

Considerando as notas fiscais eletrônicas emitidas pela Unilever Industrial e pela Unilever Brasil ficou constatado que os valores unitários de venda praticados para cada produto sujeito à tributação monofásica pela Unilever Industrial são bem inferiores aos adotados pela empresa Unilever Brasil, nas vendas a pessoas não relacionadas conforme Termo nº 03 - Intimação - Anexo I - Comparativo de Preços Unilever Industrial X Unilever Brasil - 2017 e Anexo II - Comparativo de Preços Unilever Industrial X Unilever Brasil - 2018.

Para a obtenção dos valores indicados nos anexos, calculou-se o valor estimado por unidade comercial das empresas Unilever Industrial e Unilever Brasil, por meio da divisão do “Valor Total Bruto” menos “Descontos” pela “Quantidade Comercial”, sendo os valores anuais.

Em sequência, foi associado para cada código de produto comercializado pela Unilever Industrial, o “valor estimado por unidade comercial” adotado pelo destinatário, filial da Unilever Brasil, na saída a pessoas não vinculadas.

A autoridade fiscal entendeu, por bem, segregar a autuação relativa às omissões de receita da recorrente vinculadas a produtos monofásicos, objeto do presente, da autuação por outras omissões, créditos e respectivas glosas, formalizados no Processo nº 15746.720035/2022-36.

A recorrente informou à fiscalização que apurou a incidência das contribuições exclusivamente no regime não-cumulativo, utilizando-se de apropriação de créditos pelo método do rateio proporcional de receita pela alíquota básica. No entanto, foi constatado, durante o procedimento, que a apuração deu-se pela alíquota diferenciada.

Extrai-se do Termo de Verificação Fiscal o escopo da auditoria:

“6 OMISSÕES DE RECEITAS

86. Foram apuradas omissões de receitas relativas à base de cálculo do PIS e Cofins nas vendas dos produtos com incidência monofásica destes tributos fabricados e importados pela UBI (seção 6.1);

87. Outras omissões foram apuradas e objeto de lançamento em PAF específico (15746.720035/2022-36).

6.1 Omissões relativas à base de cálculo do PIS e da Cofins nas vendas de produtos monofásicos (perfumaria, toucador e higiene pessoal).

88. Conforme o art. 1º da Lei 10.147/2000, a Contribuição ao PIS e a Cofins devidas pelos fabricantes ou importadores dos produtos de perfumaria, toucador e higiene pessoal serão calculadas com base nas alíquotas de 2,2% (PIS) e 10,3% (Cofins) no que se convencionou chamar de incidência monofásica ou alíquotas concentradas. As alíquotas das cadeias seguintes são reduzidas a zero.

LEI N 10.147, DE 21 DE DEZEMBRO DE 2000.

Art. 1º A Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS devidas pelas pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação dos produtos classificados nas posições 30.01; 30.03, exceto no código 3003.90.56; 30.04, exceto no código 3004.90.46; e 3303.00 a 33.07, exceto na posição 33.06; nos itens 3002.10.1; 3002.10.2; 3002.10.3; 3002.20.1; 3002.20.2; 3006.30.1 e 3006.30.2; e nos códigos 3002.90.20; 3002.90.92; 3002.90.99; 3005.10.10; 3006.60.00; 3401.11.90, exceto 3401.11.90 Ex 01; 3401.20.10; e 9603.21.00; todos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, aprovada pelo Decreto no 7.660, de 23 de dezembro de 2011, serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas: (Redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013)

I – incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de: ((Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Medida Provisória nº 609, de 2013)

(..)

b) produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, classificados nas posições 33.03 a 33.07, exceto na posição 33.06, e nos códigos 3401.11.90, exceto 3401.11.90 Ex 01, 3401.20.10 e 96.03.21.00: 2,2% (dois inteiros e dois décimos por cento) e 10,3% (dez inteiros e três décimos por cento); e (Redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013

89. O § 1º deste artigo define a legislação subsidiária:

§ 1º Para os fins desta Lei, aplica-se o conceito de industrialização estabelecido na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI.

90. Este parágrafo do art. 1º da Lei 10.147/2000, aplicando o conceito de industrialização da legislação do IPI para a apuração do PIS e da Cofins, é determinante para a aplicação do planejamento tributário evasivo, descrito na seção 6.1.3, cujo objetivo do grupo Unilever é diminuir a incidência do PIS e da COFINS concentrada na fase industrial, o mesmo ocorrendo em relação ao IPI.

91. O art. 2º da lei zera a alíquota das contribuições para o PIS e Cofins decorrentes das vendas dos produtos tributados na alíquota monofásica, pelas pessoas jurídicas não enquadradas na condição de industrial ou de importador, excetuando-se as optantes pelo Simples.

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.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica às pessoas jurídicas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples.”

Em seguida, verificou-se, pela análise das Notas Fiscais Eletrônicas no SPED, que a recorrente produz e comercializa os produtos de perfumaria ou de toucador e preparações cosméticas, das posições 3303, 3304, 3305, 3307, sabões, da posição 3401, e escovas de dentes, da subposição 960321.

A fiscalização constatou que no “*caso do NCM 34011190 a documentação fiscal indica a saída de Ex 01 – Sabão de toucador, ou sabonetes, que não se enquadram na Lei 10.147/2000*”, sendo que os “*demais produtos são produzidos em 3 estabelecimentos que são as filiais de Vinhedo – SP (CNPJ 01.615.814/0064-87), Ipojuca – PE (CNPJ 01.615.814/0068-00) e Aguai – SP (CNPJ 01.615.814/0092-30)*”.

O total de vendas de produtos da Lei nº 10.147/2000, em 2017, foi de R\$ 2.128.184.218,91, e, em 2018, R\$ 2.330.489.632,73. Houve a importação de R\$ 539.508.332,34 dos produtos constantes da referida lei.

“98. As vendas destes produtos são realizadas com CFOP 5106 e 6106 que são utilizados para vendas de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros para industrialização ou comercialização, armazenadas em depósito fechado, armazém geral ou outro, que não tenham sido objeto de qualquer processo industrial no estabelecimento sem que haja retorno ao estabelecimento depositante ou vendas de mercadorias importadas, cuja saída ocorra do recinto alfandegado ou da repartição alfandegária onde se processou o desembaraço aduaneiro, com destino ao estabelecimento do comprador, sem transitar pelo estabelecimento do importador.”

Com respeito aos destinatários da industrialização dos produtos monofásicos, houve a constatação de que:

“99. As notas fiscais de venda de mercadorias sujeitas às alíquotas monofásicas, para o mercado interno (CFOP 5101, 5102, 5106, 6101, 6106), emitidas em 2017 e 2018 pela UBI tem como destino das mercadorias exclusivamente estabelecimentos da empresa a empresa UB.

(...)

100. As filiais da UB que recebem as mercadorias são em Cabo de Santo Agostinho – PE (CNPJ 61.068.276/0007-91), Pouso Alegre – MG (CNPJ 61.068.276/0037-07) e Louveira (CNPJ 61.068.276/0307-80), todos centros de distribuição da empresa.

101. Observa-se que o principal destinatário das mercadorias é o centro de distribuição da UB localizado em Louveira – SP. Nas ações fiscais antecedentes também verificou-se que grande parte dos produtos fabricados pela UBI na filial de Vinhedo (CNPJ 01.615.814/0064-87) eram destinados ao centro de distribuição da UB localizado em Louveira – SP.

102. Fica caracterizada a relação de interdependência prevista no Regulamento do IPI – RIPI/2010, aprovado pelo Decreto nº 7.212, de 26/12/2010.”

Nesse sentido, a fiscalização entendeu que a recorrente, em conjunto com a UB, integrantes do mesmo grupo econômico, praticou “*planejamento tributário evasivo referente a tributos federais indiretos incidentes sobre os produtos de higiene pessoal, com incidência monofásica*”.

A autoridade tributária discorre sobre outros procedimentos fiscais em desfavor da recorrente, cuja conclusão foi a de que “*a redução do valor de saída dos produtos, ocasionando a diminuição, de maneira artificial, da base de cálculo dos tributos indiretos federais, é praticada de maneira reiterada, se estendendo para o período de 2017 e 2018*”.

Em relação ao planejamento tributário abusivo, passa-se a reproduzir o que consta do TVF, conforme apurado no Processo nº 10830.726910/2014-19, relativo a autuação de PIS e Cofins de períodos anteriores:

“DA EVASÃO DE TRIBUTOS

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

Origem e objetivo do planejamento tributário da Unilever

A decisão de elaborar e levar adiante um “planejamento tributário”, expressão utilizada pelo contribuinte, foi uma reação da corporação Unilever às alterações na legislação da Contribuição ao PIS e da COFINS, ocorridas em 1998 e 2000. Embora, a redução do pagamento destes tributos fosse a sua preocupação principal, a direção do grupo econômico também vislumbrou a repercussão importante desse tipo de planejamento sobre o montante do IPI devido.

Por conta da estratégia adotada, tanto este imposto, como aquelas contribuições, teve sua base de cálculo substancialmente reduzida. No caso do IPI, as alíquotas efetivas chegaram próximas a zero e quanto às contribuições sociais o recolhimento efetivo resultou a apenas 20% do que seria devido.

O primeiro passo concreto da Unilever, na construção do seu “planejamento tributário”, reporta-se ao final dos anos noventa. Cabe lembrar que, até janeiro de 1999, a COFINS era exigida pela aplicação da alíquota de 2% sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza. A Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, determinou a “unificação” da COFINS e do PIS/PASEP; houve uma elevação de 50% na alíquota da COFINS, que passou a ser de 3%, incidente sobre o faturamento, cujo conceito foi ampliado, passando a abranger a totalidade das receitas auferidas. A elevação da alíquota da COFINS foi aplicável a fatos geradores ocorridos a partir de fevereiro de 1999. Em março de 1999, o grupo econômico constitui uma outra pessoa jurídica, “ELIDA POND’S INDUSTRIAL LTDA”, com capital de apenas R\$ 1.000,00 (mil reais) e sede onde já havia uma filial da Unilever Brasil, na Avenida das Indústrias, 315, em Vinhedo (SP). Sua existência era meramente formal. Estavam preparadas as bases para o planejamento evasivo.

As atividades atribuídas ao estabelecimento da nova pessoa jurídica iniciaram-se apenas em setembro/2001, em seguida à realização de cisão parcial da Unilever Brasil e imediata integralização de aumento de capital da pessoa jurídica criada dois anos antes, nesse momento já sob a denominação de IGL Industrial. Assim, o capital da empresa industrial elevou-se de R\$ 1.000 para R\$ em R\$ 149.679.105,00, tendo a Unilever Brasil a participação societária praticamente total.

Os produtos de higiene pessoal e limpeza continuaram sendo produzidos na mesma fábrica e no mesmo local. Porém, a partir de então, a mesma unidade industrial passou a ser, formalmente, outra pessoa jurídica, a IGL Industrial, não era mais uma filial da Unilever Brasil. Nesse momento, os valores de saída dos produtos do estabelecimento industrial iniciaram uma curva descendente, até chegar, como atestamos no curso desta fiscalização, a um terço do valor real.

Note-se que a nova pessoa jurídica, formalmente constituída em março de 1999, permaneceu sem exercer qualquer atividade industrial por mais de dois anos. Nesse ínterim, foram novamente alteradas as regras de tributação do Contribuição ao PIS e da COFINS. Houve a aprovação da Lei 10.147/2000, que estabeleceu a incidência concentrada na indústria e alíquotas mais elevadas.

A circunstância de a nova pessoa jurídica ter sido constituída (formalmente) cerca de dois anos antes da entrada em vigor da lei da tributação monofásica da COFINS foi motivo de alegação da Unilever Brasil. Fez parte da tentativa de mostrar que não havia vinculação entre um fato e outro. Contudo, além da já mencionada elevação de alíquota da COFINS, de 2% para 3%, e ampliação da sua base de cálculo (Lei 9.718, aprovada em novembro de 1998, com vigência a partir de fevereiro de 1999), a criação da incidência concentrada na fase industrial já era cogitada pelas instâncias de governo e, certamente, as grandes empresas do ramo sabiam disso. A Unilever é filiada à Associação Brasileira da Indústria de Higiene Pessoal, Perfumaria e Cosméticos – ABIHPEC. Conforme divulgado em sua página eletrônica (<http://www.abihpec.org.br/tributos/>) em 29/11/2013, essa entidade tem como um de seus principais objetivos reduzir a carga tributária relativa aos produtos do setor, monitorar as alíquotas de tributos e as legislações tributárias:

“Os produtos de HPPC no Brasil recebem uma carga tributária maior que a aplicada nas 20 maiores economias do mundo. Também possuímos uma das mais complexas configurações de impostos sobre vendas do que essas mesmas economias globais.

Com o **objetivo de avançar na simplificação e redução das alíquotas dos Impostos incidentes sobre vendas** e para acompanhar as alterações nos diversos Estados onde há substituição tributária, **a ABIHPEC mantém contato com as diversas esferas de governo**, tanto Federal quanto Estadual. Dessa maneira **a entidade trabalha no monitoramento das alíquotas e legislações.**” (os destaques não são do original)

O resgate dos fatos ocorridos no passado é fundamental para mostrar o caráter evasivo do planejamento tributário praticado pelo grupo econômico Unilever. Verifica-se, pelos autos dos processos administrativos n.ºs 19515.001904/2004-12 e 19515.001905/2004-67, o grupo Unilever iniciou sua execução com o advento da Lei 10.147/2000. Reafirma-se que as bases para isto foram preparadas a partir de março de 1999. Esta lei, em seu artigo 1º (com a redação original), estabeleceu a tributação concentrada da Contribuição ao PIS e da COFINS, incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda, para as pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou importação, entre outros, dos produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal classificados nas posições 33.03 a 33.07.

Pela Lei 10.147/2000, as alíquotas de PIS e COFINS passaram a ser de 2,2% e de 10,3%, respectivamente. Visto que as alíquotas aplicáveis aos importadores e/ou industriais foram elevadas¹⁵⁶, os demais componentes do ciclo econômico ficaram desonerados da contribuição. Assim, para tais produtos, a tributação ficou concentrada nos industriais e/ou importadores e a mesma Lei estabeleceu (artigo 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”.

Segundo a autoridade tributária que lavrou os Autos de Infração naqueles processos administrativos, a Unilever Brasil não aceitou a mudança da norma e buscou uma forma de contornar os efeitos da nova Lei. Seus profissionais concluíram que “deveriam descaracterizar parte das operações (aquelas com produtos de higiene e beleza), que foram realizadas até agosto de 2001, de industrialização, e a partir desta data enquadrá-las como oriundas de comercialização, porque a lei estabeleceu que não cobraria o PIS das operações de comercialização subsequentes à operação de venda da indústria (por isso a denominação de PIS monofásico).” Observou a autoridade lançadora que “de maio a agosto (consideradas as diferenças da auditoria), na vigência da lei 10147/00 a empresa declarou o PIS monofásico integral.” O mesmo aplica-se a COFINS.

O Auditor-Fiscal ressalta o teor do artigo 2º da Lei, que estabelece a alíquota zero para as operações de venda subsequentes, quando realizada pelos que não se enquadrarem como industrial ou importador, e continua seu relato:

“Para tal feito, o planejamento tributário destacou parte do patrimônio da Unilever, representado por suas unidades industriais (filiais) responsáveis pela fabricação dos produtos do capítulo 33 da Tabela do IPI (higiene e beleza), e o ofereceu em capital na constituição de cem por cento da empresa IGL Industrial Ltda, CNPJ 03.085.759/0001-02.

Assim as antigas filiais passaram a produzir, através da IGL Industrial Ltda., com exclusividade, para a Unilever que por sua vez, passou a comercializar os produtos de higiene e beleza, que antes fabricava.

Observe-se que a receita de comercialização da Unilever do ano de 2001 e principalmente 2002 passa a ser expressivamente maior que do ano de 2000.

A Unilever não aceitou os argumentos da lei 10147/00, porque vê seus preços subirem inadequadamente para seu mercado. Seus administradores observam que o legislador para não cobrar o PIS do comércio, calculou o mercado em

quatro fases. Mas a lei não considerou as vendas diretas e que hoje são maioria dentro de estruturas empresariais enxutas e o produto acabou ficando mais caro. Então, por óbvio, os produtos começaram a ser vendidos da IGL para a Unilever por um preço inferior ao que ela praticava quando industrializava seus produtos e os vendia diretamente para o mercado. Inferior o suficiente para anular os efeitos da Lei 10.147 e viabilizar a antiga estrutura de preços de venda, ou uma mais parecida com ela.”

O Acórdão do Julgamento da primeira instância administrativa relativo ao lançamento da COFINS resume bem a questão central da atuação fiscal:

“61. Ante esse quadro, a autoridade fiscal vislumbrou simulação absoluta, dado que a UBR apenas aparentemente teria conferido direitos patrimoniais e de industrialização à IGL, ou seja, a “declaração contida no ato jurídico de organizar nova empresa em seu sentido literal é diferente da intenção verdadeira, de reduzir tributos”. Para sustentar essa tese, a autoridade lançadora relacionou os seguintes elementos de convicção:

(i) A IGL foi constituída com o patrimônio destacado de duas filiais da UBR, estabelecimentos industriais de produtos de higiene e beleza;

(ii) Os atos e negócios jurídicos foram praticados com o fim exclusivo de diminuir a carga da Cofins Monofásica, pois que, com eles, nada foi mudado ou aprimorado;

(iii) A IGL não possui autonomia empresarial, pois a UBR controla a sua produção e comercialização, tendo em vista que:

1. o presidente da IGL é o presidente da UBR;

2. os escritórios e funcionários da IGL confundem-se com os da UBR;

3. a IGL contrata os funcionários da UBR;

4. se assim não fosse, a IGL se tornaria uma concorrente da UBR, contrariando o propósito de diminuir custos para concorrer;

5. A UBR considera as fábricas da IGL como sendo suas;

6. A UBR determina as políticas ambientais da IGL;

7. A UBR considera-se uma só entidade, incluindo a IGL e todas as outras unidades.

(iv) As fórmulas dos produtos e o “know how” tecnológico são propriedades da Unilever da Holanda, o que obriga a IGL a fabricar os mesmos produtos que a UBR, nesta linha, industrializava;

(v) A UBR é cliente quase exclusiva da IGL;

(vi) Ainda que os produtos se mantivessem com outra embalagem e nome comercial, só para argumentar, e que eles pudessem ser produzidos e vendidos autonomamente, a IGL concorreria com grande vantagem em preços de venda, porque os da UBR ao menos conteria a margem de lucro da IGL e mais todos os custos da UBR; o que pudesse ser denominado como planejamento operacional/tributário conteria uma vitória de Pirro.

62. Como consequência, a autoridade fiscal considerou sem efeito as formas jurídicas empregadas, de modo que os estabelecimentos personificados sob o nome IGL permaneciam, na realidade, operando como filiais da UGL. (...)”

A atuada, por sua vez, argumentou que lhe foi imputada a realização de um negócio simulado com base em alegações não comprovadas. Um dos seus argumentos foi o de que a IGL fora constituída cerca de dois anos antes da entrada em vigor da lei da tributação monofásica da COFINS.

Sobre esta alegação, o resultado de diligência fiscal determinada pelos Julgadores de primeira instância demonstra que, a despeito da constituição formal da pessoa jurídica ELIDA POND'S INDUSTRIAL LTDA ter ocorrido em 01 de março de 1999, a unidade industrial somente iniciou suas atividades em setembro de 2001. As Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) referentes aos anos-calendário 1999, 2000 e 2001 corroboram a informação da autoridade fiscal que promoveu a diligência, pois demonstram a ausência de movimento até agosto de 2001. Ademais, como se viu, em novembro de 1998, havia sido elevada a alíquota da COFINS e ampliada da sua base de cálculo e o acompanhamento da discussão sobre a criação da incidência monofásica ou concentrada na indústria fazia parte dos objetivos da Associação empresarial que representa a Unilever.

Além de buscar esclarecer sobre o início das atividades, os membros da 4a. Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza também deliberaram por carrear aos autos, informações sobre “a transferência da titularidade, nos respectivos órgãos e instituições (Departamento de Trânsito, cartórios de registro de imóveis, INPI, dentre outros)” de veículos, imóveis e licenças para uso de marcas, “conferidos em aumento de capital na IGL Industrial Ltda, segundo o Laudo de Avaliação de Ativos e Passivos a Valor Contábil (...)”. A documentação acostada aos autos demonstra que a titularidade desses bens não foi transferida à pessoa jurídica IGL. Em resposta à intimação emitida no âmbito da referida diligência fiscal, a própria Unilever informou literalmente o seguinte:

“Somente não foi registrada tal transferência nos órgãos e instituições, e também na contabilidade, mesmo porque não há previsão legal que assim determine, bem como porque tal registro caracteriza-se por mera formalidade, que pode ser feito a qualquer tempo”.

Foram, ainda, solicitadas à autoridade fiscal informações, por meio de planilhas, “indicar em termos proporcionais, a participação da COFINS Monofásica calculada em relação ao faturamento da Unilever concernente aos produtos de higiene e toucador vendidos no mercado interno (que, em tese, passaram a ser fabricados pela IGL), nos períodos imediatamente anteriores à transformação de que se cuida, ou seja, quando ela própria industrializava e vendia os seus produtos”. E foi, também, solicitado: “demonstrar, de igual forma, quanto àquela contribuição, calculada pela IGL a partir de setembro de 2001 sobre o seu faturamento mensal, passou a representar do faturamento da Unilever Brasil (relacionado aos aludidos produtos), no mesmo período, objetivando dimensionar a economia tributária obtida com a implementação do planejamento sob análise, e visando comprovar que restaram frustrados os objetivos da alteração legislativa levada a efeito no caso em comento, conforme asseverado pelo Agente Fiscal atuante”.

A informação obtida na diligência fiscal mostra a substantiva diminuição no recolhimento daquela Contribuição logo após a reorganização societária e consta do Acórdão de Julgamento administrativo em primeira instância, conforme os quadros abaixo:

RECOLHIMENTO DA COFINS ANTES DA SEGREGAÇÃO DAS ATIVIDADES:

Período	UBR fabricante e distribuidora e IGL sem movimento			
	Faturamento da UBR (limpeza e toucador)	Cofins Monofásica	Faturamento da IGL (limpeza e toucador)	Cofins
maio/01	112.439.212,00	11.581.238,84		
jun/01	129.174.783,84	13.305.002,74		
jul/01	123.660.385,84	12.737.019,74		
ago/01	144.058.636,23	14.838.039,53		

RECOLHIMENTO DA COFINS DEPOIS DA SEGREGAÇÃO DAS ATIVIDADES:

Período	IGL fabricante e UBR distribuidora			
	Faturamento da UBR (limpeza e toucador)	Cofins	Faturamento da IGL (limpeza e toucador)	Cofins Monofásica
set/01	150.320.747,92	0,00	62.645.353,37	6.452.471,40
out/01	156.260.644,43	0,00	87.592.998,48	9.022.078,84
nov/01	152.461.661,01	0,00	76.892.040,78	7.919.880,20
dez/01	169.621.010,57	0,00	79.191.788,20	8.156.754,18

Sobre aquela ação fiscal, cabe ainda ressaltar que a autoridade fiscal autora da Diligência determinada pela Delegacia de Julgamento apontou não apenas a interdependência, como, também, a dependência da IGL INDUSTRIAL a UNILEVER BRASIL LTDA.

No que diz respeito à questão central da autuação, o julgamento administrativo de primeira instância foi resumido na seguinte EMENTA:

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.

O art. 116 do CTN autoriza a Administração Tributária a desconsiderar os atos e negócios jurídicos praticados em fraude à lei de incidência monofásica, quando caracterizada a manipulação artificiosa da estrutura de negócios societários e mercantis, na medida em que dissimulam a ocorrência do fato gerador ou a natureza dos elementos constituintes da obrigação tributária.

A maioria dos julgadores entendeu ter havido simulação relativa, contudo, houve um voto divergente, pela simulação absoluta. Um dos julgadores acompanhou o Relator na sua conclusão, mas adotou o “fundamento da existência de simulação, conforme a motivação do lançamento”. Vale ressaltar que a divergência se apóia, principalmente, na seguinte manifestação:

“Sob a ótica da Administração Tributária, o vício da cisão não está na personalidade jurídica da UBR ou da IGL, pois isso não interessa ao Direito Tributário, nos termos do artigo 126, III, do CTN, mas sim na redução artificial da base tributável. Essa é a infração que deve ser sancionada e esse é o limite de competência da autoridade tributária.

(...)”

No entanto, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário. Relativamente à mesma questão, assim foi formulada a EMENTA:

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

Embora não se ignore que a autoridade administrativa pode desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do

fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, a Lei Complementar somente autoriza a desconconsideração, desde que observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária (art. 116, § único do CTN). Assim o contrato só se transmuda em forma dissimulada quando ocorrer violação da própria lei e da regulamentação que o rege, donde decorre que a descaracterização do contrato só pode ocorrer quando fique devidamente evidenciada uma das situações previstas em lei, sendo que fora desse alcance legislativo, impossível ao Fisco tratar um determinado contrato privado como outro de natureza diversa, para fins tributários. Não há simulação na cisão parcial através da qual se efetua o desmembramento de atividades em várias empresas, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária, não sendo lícita a pretensão fiscal de desconsiderar as distintas atividades e respectivas receitas segregadas em diferentes empresas do mesmo grupo, para tributá-las unificadamente.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional questionou o julgado. Por meio de Embargos de Declaração, requereu o saneamento do feito. Os trechos transcritos abaixo sintetizam a omissão verificada pela PFN, em relação à qual solicitou manifestação do colegiado:

“Não obstante a autuação tenha se pautado na constatação de que houve evidente simulação, ou seja, o ato jurídico declarado não corresponde à verdade, o voto condutor analisa a questão com enfoque na ausência de restrição no ordenamento jurídico pátrio à pretendida cisão da qual decorra diminuição da carga tributária. Esta não é a hipótese dos autos!!!

Com efeito, no presente caso o lançamento não se pautou por eventual aplicação de “normas antielisivas”, mas está fundamentado em provas de que o contribuinte jamais concretizou verdadeira reorganização societária.

(...)

Com efeito, o acórdão partiu da premissa de que a autuação está fundamentada em acusação de “elisão fiscal” ilegal, a qual somente poderia ser contornada após a regulamentação do art. 116, § único do CTN. Contudo, conforme já demonstrado, o auto de infração [aponta] está fundamentado em acusação de simulação, pois o contribuinte criou empresa fictícia, que só existe formalmente.

Assim, data maxima venia, há omissão no acórdão, concernente na ausência de ANÁLISE DAS PROVAS DA SIMULAÇÃO, apresentadas pela autoridade atuante.

Portanto, o colegiado não pode se furtar à análise da situação fática dos autos, qual seja, a existência de simulação da suposta reorganização societária, sem qualquer relevância a legalidade ou não, em tese, da cisão pretendida.”

Os Embargos Declaratórios foram, no mérito, rejeitados. Em seu Voto, o Relator reafirmou a conclusão expressa no voto condutor sobre o Recurso Voluntário:

“No caso concreto, a cisão parcial, através da qual a ora Recorrente desmembrou suas atividades em várias empresas do mesmo grupo, por estar expressamente autorizada pela Lei Comercial e Tributária, data vênica não pode ser considerada como ato ilícito ou simulação, pelo só fato de gerar economia tributária. (...)”

O resumo desta discussão à sua mínima expressão poderia ser assim formulado: enquanto a PFN sustenta que, na realidade, não houve a cisão, o voto condutor afirma que a cisão foi lícita.

Importa destacar que os fatos apontados pela autoridade fiscal não foram contestados nem pelos julgadores de primeira instância, nem pelos conselheiros do CARF. Na DRJ, os fatos foram checados, por meio de diligência, e confirmados; na segunda instância administrativa, não foi questionada a veracidade dos fatos – neste sentido, pode-se dizer que eles não foram apreciados – e o voto condutor centrou a discussão sobre a licitude ou ilicitude da cisão e o conseqüente desmembramento das atividades entre as empresas do grupo.

Adicionalmente, é relevante destacar que o fato de existir uma única e exclusiva motivação da Unilever para promover a cisão parcial apontada, qual seja, “gerar economia tributária”, também não foi contestada nos julgamentos administrativos da DRJ ou do CARF. Com relação a este último, pode-se mesmo dizer, que o voto condutor tacitamente admitiu este fato como verdadeiro, ao afirmar que a cisão parcial “...não pode ser considerada como ato ilícito ou simulação, pelo só fato de gerar economia tributária”. A diferença está em que o CARF não viu qualquer ilicitude, em contraposição ao primeiro julgamento administrativo, quando a conclusão foi pela ilicitude do planejamento tributário realizado pela Unilever.

Enfim, a reconstrução da trajetória histórica formada pelos fatos antecedentes aqui relatados tem grande importância, pois demonstra uma linha de continuidade dos atos praticados pela Unilever, que nos traz aos dias de hoje. As constatações daquela ação fiscal sobre o PIS e a COFINS continuam atuais. Pode-se acrescentar a estas, a observação de que os atos e negócios jurídicos foram praticados não apenas com a finalidade de diminuir a carga da COFINS e do PIS, mas também, a do IPI. Substitua-se a sigla IGL por UBHPL ou UBI e será possível reafirmar que, ainda hoje, a empresa “não possui autonomia empresarial, pois a UBR controla a sua produção e comercialização”, pelos motivos bem destacados por aquela autoridade fiscal, mas, sobretudo, por todos os fatos constatados nas últimas ações fiscais no âmbito desta Delegacia, como também, da Alfândega de Viracopos e relatados ao longo deste Termo. E, ainda, atualizando-se as constatações daquela atuação, pode-se dizer que a UB foi mais do que uma cliente “quase exclusiva” da UBHPL / UBI: no período fiscalizado, a totalidade das vendas de produtos acabados fabricados ou importados pela unidade industrial foi destinada à empresa-mãe do grupo econômico.””

Passou-se, então, a analisar a continuidade da prática nos anos de 2017 e 2018, e por ter sido bem compendiada, transcrevo parte do relatório da decisão recorrida, que reproduz as conclusões do TVF:

“1.3.1.4 DA SITUAÇÃO NOS ANOS-CALENDÁRIO DE 2017 E 2018

No presente procedimento de auditoria foi verificada a continuidade na prática do planejamento tributário com o intuito de redução no pagamento das contribuições PIS/PASEP e Cofins nos anos-calendário de 2017 e 2018, demonstrando a prática reiterada da evasão fiscal. As constatações das ações fiscais antecedentes, que resultaram em autos de infração de PIS, Cofins e IPI, continuam válidas para 2017 e 2018 como restará demonstrado.

1.3.1.4.1 DA INTERDEPENDÊNCIA ENTRE AS EMPRESAS UBI E UB

Em consulta ao SPED (Sistema Público de Escrituração Digital), especificamente às notas fiscais eletrônicas emitidas pela UBI, considerando apenas notas fiscais de vendas e produtos fabricados pelo contribuinte sujeitos à tributação monofásica, verificou-se que tais operações foram realizadas somente com a empresa UB.

Considerando as notas fiscais eletrônicas emitidas pela UBI e pela UB, ficou constatado que os valores unitários de venda praticados para cada produto sujeito à tributação monofásica pela UBI são bem inferiores aos adotados pela empresa UB nas vendas a pessoas não relacionadas, conforme anexos do Termo nº 03 – Intimação – Anexo I –

Comparativo de Preços Unilever Industrial X Unilever Brasil – 2017 e Anexo II – Comparativo de Preços Unilever Industrial X Unilever Brasil – 2018.

Para a obtenção dos valores indicados nos anexos do Termo n.º 03, calculou-se o valor estimado por unidade comercial das empresas UBI e UB, por meio da divisão do “Valor Total Bruto” menos “Descontos” pela “Quantidade Comercial”, sendo os valores anuais.

Em sequência, foi associado para cada código de produto comercializado pela Unilever Industrial o “valor estimado por unidade comercial” adotado pelo destinatário, filial da Unilever Brasil, na saída para pessoas não vinculadas.

O contribuinte foi intimado (Termo n.º 03 – Intimação) a se manifestar sobre a interdependência entre a UBI e a UB e respondeu que as empresas eram interdependentes nos termos dos incisos I, III e IV do art. 612 do RIPI, o que confirma o apurado nas fiscalizações anteriores.

1.3.1.4.2 DO CONTRATO DE COMPRA E VENDA

Em resposta ao Termo n.º 03, a UBI apresentou cópia de contrato celebrado com a UB, bem como seu aditamento.

Trata-se de Contrato de Compra e Venda celebrado entre a UBI e a UB, que detalha a relação existente entre as empresas no que se refere ao fornecimento de mercadorias. Foi celebrado em 13/02/2015.

A primeira contradição nesse contrato diz respeito às datas de sua celebração e sua validade. O contrato foi celebrado em 13/02/2015, mas regula operações desde 01/08/2013.

O contrato indica que a UBI é uma pessoa jurídica de risco limitado responsável pela conversão de matérias-primas e materiais de embalagem em produtos acabados. Não faz menção à importação de produtos. Por outro lado, a UB é responsável por vender os produtos acabados.

Os preços previstos no contrato são exclusivos de qualquer imposto sobre valor agregado ou imposto equivalente. Em resposta ao Termo n.º 03 – Intimação, o contribuinte indicou que o preço de venda da UBI é formado com base em um custo estimado, uma margem de lucro e impostos, o que difere totalmente do que está previsto em contrato.

O contrato faz menção ainda à Unilever ASCC AG (UASCC), tratada no contrato como a empresa da Unilever responsável por desenvolver e estabelecer a estratégia de cadeia de fornecimento da Unilever nas Américas para todas as áreas de cadeia de fornecimento, conforme transcrito abaixo:

“Considerando que a UNILEVER ASCC AG (UASCC) é a empresa da Unilever responsável por desenvolver e estabelecer a estratégia de cadeia de fornecimento da Unilever nas Américas para todas as áreas da cadeia de fornecimento (ou seja, Planejamento, Aquisição, Produção/Manufatura e Armazenamento & Transporte (W&T), inclusive: (i) terceirizações ou decisões sobre compra; (ii) seleção de fornecedores; (iii) atribuição do volume de produção; (iv) estabelecimento de parâmetros de desempenho da cadeia de fornecimento; (v) reestruturação da cadeia de fornecimento; (VI) gestão de estoque (inclusive estabelecimento de níveis e gerenciamento de estoques obsoletos); e (vii) estratégias de transporte e armazenamento;

(...)

Considerando que a compradora e a UASCC forma um Consórcio – sendo a compradora sua líder e representante nos termos dos art. 278 e 279 da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e cujos fins é permitir um exercício mais eficaz da atividade empresarial de compra e venda de produtos e colaboração e operação conjunta dos membros do Consórcio, utilizando seus conhecimentos, esforços e capital.”

Percebe-se que a Unilever ASCC AG (UASCC) e a UB são as responsáveis pela determinação dos preços praticados na cadeia produtiva, não passando pela UBI qualquer possibilidade de determinação do preço das mercadorias por ela fabricadas ou importadas, residindo aí uma segunda contradição.

O contribuinte foi intimado (Termo n.º 10 – Intimação) a identificar funcionários responsáveis pelas assinaturas que constavam do contrato e do aditamento contratual celebrados entre a UBI e a UB.

Verifica-se que pelo menos um dos diretores, Fábio Sérvulo da Cunha Almeida, assinou o contrato de fornecimento pela UB e o aditamento contratual pela UBI, caracterizando mais uma vez a relação dependente da UBI com relação à UB.

1.3.1.4.3 DOS CONTRATOS DE SERVIÇOS LOGÍSTICOS

A UBI foi intimada (Termo n.º 12) a apresentar contratos de prestação de serviços celebrados com as empresas que constavam do anexo X, acompanhados das notas fiscais indicadas e respectivos comprovantes de recebimento, bem como cópias dos relatórios técnicos, estudos, memoriais, planilhas, pareceres, atas de reunião, relatórios de viagens, e demais documentos que se prestem a comprovar de forma cabal a efetiva prestação dos serviços.

Dentre os contratos apresentados consta o firmado entre a UBI, como contratada, e outras empresas do grupo no Brasil, como contratantes, entre elas a UB.

O preço dos serviços prestados é o custo incorrido pela UBI acrescido de honorários profissionais estimados e indicados no contrato.

A lista de serviços (Anexo I do contrato) é extensa e demonstra que a UBI não é responsável apenas pela conversão de matérias-primas e materiais de embalagem em produtos acabados, como previsto no contrato de compra e venda celebrado entre a ela e a UB, nem possui risco limitado, como informou em resposta ao Termo de Intimação n.º 03.

Do contrato de serviço logístico verifica-se que a UBI seria a responsável inclusive pela garantia e execução do ingresso de pedidos de venda no sistema ERP Unilever, sejam estes realizados diretamente pelo cliente ou pelo time de vendas Unilever, assumindo assim responsabilidades e riscos referentes à parte comercial do grupo Unilever, o que parece ser mais uma simulação.

A simulação pode ser detectada pela comparação das informações prestadas pelo contribuinte nas EFD-Contribuições. Inicialmente, a UBI informou ter prestado serviços de gestão logística para a UB, através da inclusão de diversas notas fiscais de serviços no bloco A, cujos detalhamentos constam dos registros A170, conforme Anexo 04 – Notas Fiscais Serviços UBI x Ajustes de Acréscimo, que teriam gerado débitos de PIS e Cofins.

A UBI foi intimada a justificar ajustes de acréscimos de créditos informados nos registros M110 e M510 (Termo n.º 10 – Intimação). Em resposta, apresentou lista de notas fiscais geradoras de créditos, dentre as quais várias emitidas por ela mesma e que tinham sido objeto de tributação, presumindo-se a não realização dos serviços indicados nas notas fiscais.

1.3.1.4.4 SIMULAÇÃO DA NATUREZA DOS ESTABELECIMENTOS DESTINATÁRIOS

O Termo de Verificação Fiscal – TVF referente ao PAF nº 15746.720852/2020-22 (Auto de Infração de IPI relativos aos anos-calendário de 2015 e 2016) fez as seguintes considerações sobre a operação dos Centros de Distribuição da Unilever:

“Como já referido, o CD de Louveira é o principal destinatário dos estabelecimentos industriais de Valinhos, como também do de Vinhedo. As características físicas já tratadas, como também os contratos que regem o funcionamento das operações do CD de Louveira, fazem deste estabelecimento um mero depósito para armazenagem e distribuição de mercadorias produzidas pelas unidades industriais do grupo Unilever situadas na região. O Anexo A trata disto, de modo detalhado.

As características e operações dos demais centros de distribuição logística da Unilever no país também são detalhadas no Anexo A. Também, em relação a estes, resta comprovado tratarem-se de meros depósitos para armazenagem de produtos da Unilever. Alguns caracterizam-se como armazéns gerais, por atenderem outros clientes, que não as empresas da Unilever.

(...)

Pelo menos até o final do período considerado na presente fiscalização, todos os Centros de Distribuição estão instalados no mesmo endereço de um depósito fechado da indústria, como se viu pelos quadros acima, com exceção do situado em Pouso Alegre, cujas atividades iniciaram-se em 2013. Portanto, segundo as informações prestadas ao Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica, foram solicitadas, indevidamente, inscrições correspondentes a vários estabelecimentos de naturezas distintas, depósitos fechados e comerciais atacadistas, no mesmo prédio.

Seis Centros da Unilever, incluído o de Louveira e excluídos o de Ipojuca – responsáveis por mais de 90% do volume de distribuição dos produtos produzidos ou importados pelo maior estabelecimento industrial do grupo (Vinhedo) ao mercado nacional – não mantêm pessoal de vendas no local.

Assim, corrobora-se a conclusão de que o grupo econômico Unilever buscou, conscientemente, simular a real natureza dos estabelecimentos que constituem os seus depósitos de armazenagem e distribuição de produtos.”

Considerando a resposta da UB ao Termo de Intimação Fiscal de 12/12/20181, permanecem nos anos-calendário de 2017 e 2018 o apurado na ação fiscal que resultou no PAF nº 15746.720852/2020-22 (Auto de Infração de IPI relativos aos anos-calendário de 2015 e 2016), não tendo natureza comercial o estabelecimento da UB em Louveira. E considerando o modo de operação das empresas do grupo Unilever, essa conclusão é estendida aos outros estabelecimentos.

1.3.1.4.5 DA FRAUDE E DA SIMULAÇÃO

O planejamento tributário abusivo já analisado está também contaminado pela falsidade na prestação de informações nas notas fiscais de importação e de venda de mercadorias emitidas pela UBI, bem como na criação de contratos de compra e venda e de serviços logísticos. Portanto, como relatado também no TVF referente ao PAF nº 10830.726910/2014-19 (Autos de Infração de PIS e Cofins relativos aos anos-calendário de 2009 e 2010), “somam-se à ausência do propósito negocial de compra e venda, a fraude e a simulação”.

O novo Código Civil (Lei nº 10.406/02) assim dispõe sobre a simulação:

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

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

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

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

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

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

No caso da UBI, na aparência os produtos por ela fabricados e importados são vendidos para a UB. Mas, na realidade, não existem operações comerciais entre as empresas. Na aparência os preços são negociados entre as partes (UBI e UB) enquanto na realidade há uma imposição de preços por parte da UB e da UASCC. Na aparência os produtos saídos da UBI se multiplicam por conta da passagem pela UB enquanto na realidade essa passagem serve apenas para efetivar o planejamento tributário abusivo.

Conclui-se que a UBI e a UB praticam negócios jurídicos simulados, motivando sua nulidade.”

Em seguida, o acórdão da decisão de primeira instância relata a constatação da fiscalização sobre os preços praticados pela UBI nas operações com a UB:

“1.3.1.5 DAS MARGENS DE LUCRO PRATICADAS E A CONSEQUENTE SONEGAÇÃO DE PIS E DE COFINS

A UBI foi intimada a esclarecer sobre a formação dos preços de venda nas operações com a UB (Termo n.º 03 – Intimação). Em resposta, assim se expressou:

“O preço de venda da Unilever Brasil Industrial é formado com base em um custo estimado, uma margem de lucro e impostos. O custo estimado é calculado com base, principalmente, (i) nos preços negociados das matérias-primas e materiais de embalagens, (ii) no orçamento dos demais custos de fabricação/transformação (tais como, depreciação, financeiro, administração, etc.) e (iii) no volume de produção planejado/estimado.

(...)

Não compete à Intimada comentar os preços praticados por outra empresa. Nesse sentido, importante lembrar que a Unilever Brasil Industrial Ltda. e a Unilever Brasil Ltda., a despeito de pertencerem ao mesmo grupo econômico, são empresas absolutamente distintas, sendo alocadas a cada uma delas funções e riscos igualmente distintos. Nesse sentido, note-se que a Unilever Brasil Industrial Ltda. é uma entidade de risco limitado, que se dedica exclusivamente à industrialização de produtos do portfólio do Grupo Unilever, o que não ocorre com outras empresas do Grupo Unilever, que assumem riscos mais significativos.

(...)”

A resposta apresentada indica contradição com o contrato que cuida da relação comercial. No contrato há a indicação que os preços são livres de impostos ao passo que, em resposta apresentada, a UBI levaria em conta tais impostos. Também no contrato os preços são estabelecidos para o ano civil e não levam em conta custos,

margens e impostos. Ou seja, a UB e a UASCC, que formam um consórcio para permitir um exercício mais eficaz da atividade empresarial de compra e venda de produtos, poderiam manter os preços de compra independentemente dos custos da UBI.

1.3.1.5.1 DOS PREÇOS GERAIS PRATICADOS PELA UBI E PELA UB

Em consulta ao SPED, especificamente às NF-e de venda emitidas pela UBI nos anos-calendário de 2017 e 2018 relativas a produtos sujeitos à tributação monofásica (NCM 33030020, 33049910, 33049990, 33051000, 33059000, 33072010, 33072090, 34011190, 960321000), tem-se um total de 28.962 NF-e em 2017, que somam R\$ 2.765.452.306,72, e 30.127 NF-e em 2018, que totalizam R\$ 2.918.487.955,26. Essas operações de venda foram realizadas somente com a UB, conforme tabelas abaixo:

Seção 6.6.1 – Tabela –1 - Vendas Monofásicos UBI -2017			
Emitente da NFe (8 dig)	Destinatario da NFe (8 dig)	Codigo NCM	Valor Total Bruto dos Produtos
01615814	61068276	33030020	29,15
01615814	61068276	33049910	1.222.858,42
01615814	61068276	33049990	8.420.655,74
01615814	61068276	33051000	672.891.256,91
01615814	61068276	33059000	342.680.812,87
01615814	61068276	33072010	1.082.919.216,38
01615814	61068276	33072090	18.001.855,31
01615814	61068276	34011190	637.268.087,81
01615814	61068276	96032100	2.047.534,13
		Total	2.765.452.306,72

Seção 6.6.1 – Tabela –2 - Vendas Monofásicos UBI -2018			
Emitente da NFe (8 dig)	Destinatario da NFe (8 dig)	Codigo NCM	Valor Total Bruto dos Produtos
01615814	61068276	33049910	1.517.797,93
01615814	61068276	33049990	2.993.702,63
01615814	61068276	33051000	785.442.187,81
01615814	61068276	33059000	431.442.321,17
01615814	61068276	33072010	1.074.517.238,06
01615814	61068276	33072090	31.495.609,93
01615814	61068276	34011190	587.998.322,53
01615814	61068276	96032100	3.080.775,20
		Total	2.918.487.955,26

Em 2017, a UB emitiu 306.738 documentos de venda de mercadorias classificadas nas NCM com tributação monofásica, para 1.739 estabelecimentos de clientes. Em 2018, foram emitidas, nas mesmas condições, 371.424 NF-e para 2.424 estabelecimentos de clientes.

Abaixo as tabelas trazem um resumo do total de vendas da UB, por NCM, nos anos-calendário de 2017 e 2018.

Seção 6.6.1 – Tabela –3 - Vendas Monofásicos UB -2017		
Emitente da NFe (8 dig)	Codigo NCM com 8 digitos	Valor Total Bruto dos Produtos
61068276	33030020	364,43
61068276	33049910	99.657,10
61068276	33049990	8.201.010,14
61068276	33051000	1.514.427.847,82
61068276	33059000	840.989.990,95
61068276	33072010	3.057.396.938,72
61068276	33072090	62.260.526,03
61068276	34011190	961.280.767,03
61068276	96032100	10.730.895,28
	Total	6.455.387.997,50

Seção 6.6.1 – Tabela –4 - Vendas Monofásicas UB -2018		
Emitente da NFe (8 dig)	Código NCM com 8 dígitos	Valor Total Bruto dos Produtos
61068276	33049910	509.548,63
61068276	33049990	5.592.384,30
61068276	33051000	1.691.103.673,70
61068276	33059000	915.734.814,78
61068276	33072010	2.945.228.934,20
61068276	33072090	73.226.945,80
61068276	34011190	926.373.136,29
61068276	96032100	6.574.531,55
	Total	6.564.343.969,25

Conforme Anexos 05 e 06 deste TVF, considerando as NF-e emitidas pela UBI e pela UB, ficou constatado que os valores unitários de venda praticados para cada produto sujeito à tributação monofásica pela UBI são bem inferiores aos adotados pela UB.

Para a construção destes anexos, observou-se que ambas as empresas se utilizam da mesma codificação dos produtos em suas saídas.

Para a obtenção dos valores indicados nos Anexos 05 e 06, calculou-se o valor estimado por unidade comercial das empresas UBI e UB, por meio da divisão do “Valor Total Bruto” menos “Descontos” pela “Quantidade Comercial”, sendo os valores anuais para um mesmo produto e mesma NCM.

Em sequência, foi associado a cada código de produto comercializado pela UBI o “valor estimado por unidade comercial” adotado pelo destinatário, filial da UB, na saída a pessoas não vinculadas. Portanto, a comparação de preços levou em consideração não só o código do produto, mas também a filial da UB que foi destinatária da NF-e de saída da UBI.

Da análise dos Anexos 05 e 06, tem-se que os preços, por produto e por estabelecimento, variam de 100,07% a 2.698,02% em 2017 e de 101,65% a 829,08% em 2018.”

Nesse ponto, o Termo de Verificação Fiscal reproduz as constatações da ALF/BHE, em relação ao procedimento que concluiu pela ocorrência de ocultação do real importador de mercadorias estrangeiras em operação de importação, nos termos constantes do Processo nº 10611.720180/2019-23.

Prosseguindo, a autoridade fiscal analisa as importações dos produtos sujeitos às incidências monofásicas de PIS e Cofins, tomando, como exemplo, uma operação de importação realizada pelo estabelecimento da UBI de CNPJ nº 01.615.814/0064-87, localizado em Vinhedo/SP, tendo como destinatários os estabelecimentos da UB de CNPJ nºs 61.068.276/0007-91 – Cabo de Santo Agostinho/PE, 61.068.276/0037-07 – Pouso Alegre/MG e 61.068.276/0307-80 – Louveira/SP, na qual verificou-se prejuízo na venda do produto importado, considerando os tributos incidentes e os créditos de tributos correspondentes, com margem de lucro final negativa de 12,46%. Por sua vez, da análise da venda do mesmo produto pela UB, a margem de lucro na operação, descontado o ICMS incidente sobre a venda e considerado o crédito de ICMS gerado na compra, foi de 37,56%.

Relata, também, que, relação a todas as operações de venda, da UBI, para a mercadoria classificada sob a NCM 3307.20.10, de incidência monofásica das contribuições, verificou-se que, em relação a 2017, a margem média foi de -0,05% (negativa) e, quanto a 2018, a margem média foi no valor de 0,39% (positiva).

O Termo de Verificação Fiscal avança, então, sobre a base de cálculo utilizada pela recorrente, apontando que as constatações, em relação ao ano calendário de 2015, no PAF nº 15746.720852/2020-22, permanecem para os anos de 2017 e 2018, destacando-se que:

“216. As considerações permanecem válidas para os anos-calendário de 2017 e 2018. Tal como apurado na seção 6.1.4.2, o contrato de compra e venda celebrado entre UBI e UB indica que a UBI é uma pessoa jurídica de risco limitado responsável pela conversão de matérias-primas e materiais de embalagem em produtos acabados. Não faz menção à importação de produtos. Por outro lado, a UB é responsável por vender os produtos acabados. A UBI é obrigada a vender a UB e esta obriga-se a comprar da UBI determinadas quantidades de produtos da marca Unilever, conforme especificado em pedidos de compra.

217. Os preços previstos no contrato são exclusivos de qualquer imposto sobre valor agregado ou imposto equivalente. Em resposta ao Termo nº 03 – Intimação, o contribuinte que indicou que o preço de venda da UBI é formado com base em um custo estimado, uma margem de lucro e impostos, o que difere totalmente do que está previsto em contrato.

218. Repetindo a constatação anterior, os preços são estabelecidos em cada ano civil e não levam em conta o custo, a margem e os impostos. Claro que poderão ser alterados conforme previsto em contrato, mas a princípio, a UB poderia manter os preços independentemente dos preços de custo da UBI demonstrando a falta de propósito negocial do contrato e contrariando também a resposta do contribuinte dada ao Termo nº 03 - Intimação.

219. A UBI não determina o preço, quem o faz são as empresas Unilever ASCC AG (UASCC) ficando novamente demonstrado que a UBI e a UB atual como uma só unidade econômica e simulam operações comerciais entre si.”

A autoridade tributária reporta, na sequência, sobre a insuficiência de recolhimento do PIS e da Cofins como consequência da omissão de receitas relativas aos produtos de higiene e beleza, que são sujeitos à incidência concentrada das contribuições, em face da verificação da simulação de operações comerciais entre a UBI e UB:

“228. Assim, é criada de maneira artificial, uma etapa de circulação econômica dos produtos que não existe. Nesta etapa o grupo Unilever faz os preços aumentarem, também de maneira artificial, diminuindo da base de cálculo do PIS e Cofins dos produtos sujeitos à tributação monofásica ou concentrada.”

E conclui:

“235. Assim, utilizando-se da interposição fraudulenta na importação (como no apurado nos processos transcritos nas seções 6.1.2.2 e 6.1.2.3) e confirmada pela para os anos-calendário de 2017 e 2018 (seção 6.1.5.3), na simulação do contrato de compra e venda (seção 6.1.4.2) com preços impraticáveis e na simulação do contrato de prestação de serviços (seção 6.1.4.3), bem como a simulação de natureza de estabelecimento comercial (seção 6.1.4.4) demonstrada está a estrutura para a redução do PIS e da Cofins.”

Ademais, traz aos autos decisões administrativa, Acórdão CARF nº 3201-003.93, e judicial, PJe nº 1040607-91.2019.4.01.34, desfavoráveis à recorrente.

Por derradeiro, a autoridade fiscal encerra o relatório enquadrando os fatos descritos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, justificando a aplicação da multa qualificada de 150% prevista no art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, com redação

dada pela Lei 11.488, de 15 de junho de 2007. Da mesma forma, pelo interesse comum nos fatos, nos termos do art. 124, I, do CTN, a UB foi enquadrada como responsável solidária no procedimento.

Devidamente cientificada, a UBI apresenta impugnação que, em apertada síntese, requer, em preliminar, que não se pode atribuir responsabilidade solidária à UB; defende a nulidade dos autos de infração devido ao cerceamento do direito de defesa, originado pela fundamentação legal precária da autuação fiscal, confusão entre a acusação perpetrada pelo TVF e os fundamentos utilizados para sustentá-la, além da fiscalização precária e autuação baseada em presunção acerca da suposta simulação da natureza das atividades dos Centros de Distribuição da UB.

Já no tocante ao mérito, incorreram as infrações imputadas às recorrentes, considerando a segregação das atividades industrial e comercial promovida pelo Grupo Unilever a nível global, o que ratifica a licitude das condutas da UBI e da UB, de acordo com práticas comerciais legítimas. Ademais, em sendo afastadas as alegações de simulação, deve-se reconhecer a decadência em relação ao crédito tributário decorrente dos fatos geradores do mês de janeiro de 2017, bem como a regular apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS monofásicos pela UBI, considerando a ausência de norma que institua "valor mínimo tributável" na legislação pertinente.

Defende a improcedência da multa qualificada aplicada, de 150% do valor do tributo não recolhido, dada a ausência de fraude, simulação ou conluio no caso, bem como o caráter evidentemente confiscatório e desproporcional da multa fixada nesse percentual.

No que diz respeito à impugnação da UB, limitou-se a afirmar que reitera e ratifica todos os termos e documentos apresentados à impugnação da UBI.

Em decisão unânime, a 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte julgou improcedente a impugnação, mantendo-se a integralidade do crédito tributário constituído, em acórdão assim ementado:

“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2018

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

A multa de ofício compõe a obrigação tributária principal (§ 1º do art. 113 do CTN) e, por conseguinte, integra o crédito tributário (art. 139 do CTN). Desse modo, se não for paga no vencimento, sobre ela incidem juros de mora, conforme estabelece o art. 161 do CTN.

SOLIDARIEDADE. INTERESSE COMUM. GRUPO ECONÔMICO.

Havendo interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, notadamente quando se trata de integrante do mesmo grupo econômico, sócia e única cliente da Autuada, com estreita relação de interdependência, é cabível a imputação de responsabilidade solidária para satisfação dos créditos tributários lançados.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO EM CASO DE FRAUDE. POSSIBILIDADE.

O percentual de multa de ofício será duplicado no caso de fraude, assim entendida 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 tributo devido ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

PROVA EMPRESTADA. ADMISSIBILIDADE.

É lícito ao Fisco valer-se de informações colhidas por outras autoridades fiscais, administrativas ou judiciais para efeito de lançamento, desde que estas guardem pertinência com os fatos que se pretende provar.

DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR. PRAZO.

Para fins de cômputo de decadência, todas as vezes em que for comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o prazo de cinco anos que o Fisco

tem para realizar o lançamento começa a ser contado do primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2018

SIMULAÇÃO. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL NO CORPO DO AI. CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

No Processo Administrativo Fiscal, cumpre ao Impugnante defender-se dos fatos a ele imputados e não da fundamentação legal informada no corpo do Auto de Infração. Desse modo, estando os fatos claramente relatados e demonstrados no Termo de Verificação Fiscal e seus anexos, e tendo os impugnantes se defendido de todos eles, não há cerceamento do direito de defesa.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2018

TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. VALOR TRIBUTÁVEL.

Apesar de a legislação do PIS e da Cofins não prever valor tributável mínimo para os produtos sujeitos à tributação monofásica, os preços de venda do fabricante ou importador não podem ser artificialmente alterados, de forma a reduzir o valor das receitas tributáveis.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2018

TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. VALOR TRIBUTÁVEL.

Apesar de a legislação do PIS e da Cofins não prever valor tributável mínimo para os produtos sujeitos à tributação monofásica, os preços de venda do fabricante ou importador não podem ser artificialmente alterados, de forma a reduzir o valor das receitas tributáveis.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Cientificada, as recorrentes repisaram os argumentos contidos nas impugnações, requerendo que se reforme da decisão da Delegacia de Julgamento, em recursos voluntários idênticos, portados da seguinte estrutura:

I. TEMPESTIVIDADE

II. OS FATOS

II.1. OS AUTOS DE INFRAÇÃO

II.2. A DECISÃO RECORRIDA

(a) Responsabilidade solidária da UBR

- (b) Cerceamento do direito de defesa em virtude da precariedade da fundamentação legal da autuação fiscal
- (c) Desconsideração da personalidade jurídica
- (d) Fiscalização precária e autuação baseada em presunção
- (f) Precedentes administrativos que analisam a estrutura do Grupo Unilever
- (g) O contrato de compra e venda celebrado entre as partes e a formação dos preços de venda praticados pela UBI
- (h) Coincidência de dirigentes
- (i) Contrato de prestação de serviços logísticos
- (j) Centros de distribuição
- (k) Diferenças entre os preços praticados pela UBI e pela UBR, margem de lucro e produtos importados
- (l) Decadência tributária
- (m) Inexistência de regra de preço ou valor tributável mínimo na legislação do PIS e da COFINS
- (n) Multas impostas e juros sobre multa

III. PRELIMINARES: NULIDADE DA AUTUAÇÃO FISCAL E DA R. DECISÃO RECORRIDA

III.1. INEXISTÊNCIA DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DA UBR

III.2. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA EM VIRTUDE DA PRECARIEDADE DA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL DA AUTUAÇÃO FISCAL

III.3. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

III.4. FISCALIZAÇÃO PRECÁRIA E AUTUAÇÃO BASEADA EM PRESUNÇÃO

IV. MÉRITO: IMPROCEDÊNCIA DA EXIGÊNCIA FISCAL DE PIS E COFINS

IV.1. A ESTRUTURA DO GRUPO UNILEVER NO BRASIL E O PROPÓSITO NEGOCIAL DA SEGREGAÇÃO DE ATIVIDADES INDUSTRIAL E COMERCIAL

IV.2. PRECEDENTES ADMINISTRATIVOS QUE ANALISAM A ESTRUTURA DO GRUPO UNILEVER

IV.3. INCONSISTÊNCIA DAS ALEGAÇÕES DO TVF PARA JUSTIFICAR A SUPOSTA SIMULAÇÃO/FRAUDE

- A. O contrato de compra e venda celebrado entre as partes e a formação dos preços de venda praticados pela UBI
- B. Coincidência de dirigentes
- C. Contrato de Consórcio
- D. Contrato de prestação de serviços logísticos
- E. Centros de distribuição: presunção de ausência de atividade de comercialização
- F. Diferenças entre os preços praticados pela UBI e pela UBR, margem de lucro e produtos importados

V. AFASTADA A SIMULAÇÃO: DECADÊNCIA E REGULARIDADE DA APURAÇÃO DO PIS E COFINS NAS OPERAÇÕES AUTUADAS

V.1 DECADÊNCIA TRIBUTÁRIA

V.2. FORMAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS APURADOS PELA SISTEMÁTICA MONOFÁSICA

V.3. INEXISTÊNCIA DE REGRA DE PREÇO OU VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO NA LEGISLAÇÃO DO PIS E DA COFINS

VI. DESQUALIFICAÇÃO DA MULTA IMPOSTA ÀS RECORRENTES

VI.1. MULTA QUALIFICADA DE 150%: INEXISTÊNCIA DE FRAUDE OU SIMULAÇÃO

VI.2. ABUSIVIDADE DA MULTA APLICADA

VI.3. NÃO INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE AS MULTAS APLICADAS

VII. CONCLUSÃO E PEDIDO

Por fim, pedem o que se segue:

“373. Diante de todo o exposto, restou demonstrada a NULIDADE da autuação fiscal e da r. decisão recorrida, que manteve crédito tributário sem fundamentação legal (eis que se baseou em presunção para concluir que houve simulação nas operações realizadas entre as Recorrentes) e cerceou o direito de defesa das Recorrentes ao manter autuação fiscal cuja fundamentação foi precária, bem como por atribuir à UBR responsabilidade solidária e desconsiderar a personalidade jurídica das Recorrentes.

374. Caso assim não se entenda, a autuação fiscal também está repleta de nulidades relacionadas à utilização de fatos apurados em outras fiscalizações e que não se referem ao período da presente autuação fiscal; utilização indevida de presunção; inexistência de responsabilidade solidária da UBR, uma vez que não possui interesse comum; adoção de premissa incorreta para constituição do crédito tributário. Diante disso, requer-se seja reformada a r. decisão recorrida, com o reconhecimento de NULIDADE da presente autuação fiscal.

375. Ainda, caso não seja esse o entendimento desse E. CARF, o que se alega apenas para fins de argumentação, as Recorrentes pleiteiam a REFORMA INTEGRAL DA R. DECISÃO RECORRIDA, com o cancelamento da exigência fiscal de PIS e COFINS, uma vez que restou comprovado que o caso concreto não envolve dolo, fraude ou simulação, uma vez que:

(i) a estrutura implementada pelo Grupo Unilever (segregação de atividades comerciais e industriais) possui propósito negocial e é legítima (como já reconheceu inclusive esse E. CARF), conforme reconhecido no estudo da EY;

(ii) todos os fatos utilizados pela D. 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, como vem sendo adotado pela maioria das empresas que atuam no mesmo ramo, sendo que há comprovação de pagamento e margem de lucro, registros contábeis e fiscais da operação de venda e evidências de autonomia das empresas;

(iii) em sendo afastada a simulação/fraude, o crédito tributário relativo aos fatos geradores de janeiro de 2017 foi atingido pela decadência tributária, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN;

(iv) em sendo afastada a simulação/fraude, deve ser desconsiderada a multa qualificada de 150%;

(v) por fim, em sendo afastada a simulação/fraude, demonstrou-se que inexistente regra de preço ou valor tributável mínimo na legislação do PIS/COFINS; e

(vi) as multas aplicadas às Recorrentes não devem subsistir, bem como a incidência de juros sobre multas.

376. Assim, requer-se o PROVIMENTO INTEGRAL DESTE RECURSO VOLUNTÁRIO, com a REFORMA da r. decisão recorrida, do que resultará o reconhecimento da NULIDADE da presente autuação fiscal ou, ao menos da IMPROCEDÊNCIA do crédito tributário, com o consequente arquivamento definitivo dos presentes autos.

377. Por fim, se eventualmente os argumentos preliminares e de mérito das Recorrentes não forem acolhidos, o que se admite unicamente para fins argumentativos, requer-se ao menos a exclusão da UBR como responsável solidária e o reconhecimento quanto à impossibilidade de incidência de juros sobre multa.

Termos em que, protestando pela Sustentação Oral do alegado, pedem deferimento.”

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, pelo que dele deve-se tomar conhecimento.

O litígio cuida de auto de infração, relativo às contribuições do PIS e da COFINS, com multa de ofício qualificada e juros de mora. Em síntese, a fiscalização entende que as recorrentes UBI – Unilever Brasil Industrial (importadora e industrial) e UB – Unilever Brasil (comercial) atuavam como empresas vinculadas, em práticas reiteradas ao longo dos anos, não sendo possível distingui-las como pessoas jurídicas independentes, pelo contrário, para a autoridade fiscal, as recorrentes realizaram transações comerciais entre si, caracterizadas pela evasão fiscal.

Preliminares

1. Dos argumentos de inexistência de responsabilidade solidária da UB (ou UBR)

No que se refere à responsabilidade solidária, as recorrentes alegam que a UB (comercial) não deveria ter figurado no processo administrativo fiscal, sendo inaplicável o art. 124, I, do CTN. Trazem aos autos posições doutrinárias sobre o tema e desenvolvem a tese de ilegitimidade passiva.

O Termo de Verificação Fiscal constatou que as recorrentes desenvolveram relação jurídico tributária, do que as ela não refutaram. Portanto, a questão deve ser verificada em juízo de mérito, quando da participação da UB nas operações e da formação do crédito tributário pelos atos praticados.

Deste modo, afasto a preliminar.

2. Dos argumentos de cerceamento do direito de defesa em virtude da precariedade da fundamentação legal da autuação fiscal

As recorrentes defendem que houve cerceamento do direito de defesa, em virtude da precariedade da fundamentação legal da autuação fiscal, que alegou prática de simulação, mas não indicou o dispositivo legal para tanto.

Sustentam que o art. 167 do CC, apesar de citado no TVF, não constou do enquadramento legal do auto de infração. Do mesmo modo, não foram cotejados os arts. 187, do CC, sobre abuso de direito, 149, VII, do CTN, sobre atuação com dolo, fraude ou simulação, e 116, parágrafo único, do CTN, sobre desconsideração do negócio jurídico.

E concluem que o cerceamento do direito de defesa decorrente da precariedade da capitulação legal da infração viola também os princípios constitucionais do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, bem como o artigo 112 do CTN prevê que a lei tributária que define infrações deve ser interpretada da maneira mais favorável ao contribuinte em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato.

Como se não bastasse as diversas autuações em desfavor das recorrentes ao longo dos anos sobre o mesmo tema, no presente, fez-se tão clara a descrição dos fatos pela autoridade fiscal, que as recorrentes apresentaram, de forma extensa, suas defesas, atacando todas as infrações que lhes foram impostas, sem que se vislumbre, sequer, qualquer prejuízo ao direito ao contraditório e à ampla defesa.

O enquadramento legal utilizado e a descrição dos fatos permitiram a identificação das infrações imputadas aos sujeitos passivos, e ao estarem presentes nos autos todos os documentos que serviram de base para a autuação, não há que se falar em cerceamento de defesa.

Ademais, constata-se, dos autos, que diversas foram as interações entre a autoridade fiscal e as recorrentes, sendo que eles participaram ativamente do procedimento fiscalizatório, apresentando documentos e concedendo informações. Entendo que as recorrentes tinham plenas condições de defender-se das imputações feitas através do auto de infração.

Nesta seara, diversos são os acórdãos neste Conselho que abraçam o entendimento de que não ocorre nulidade quando há demonstração suficiente dos motivos da autuação.

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

(Processo n.º 10814.723542/2013-66, Acórdão n.º 3301-003.196, Conselheiro Valcir Gassen)

“CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. Inexiste ofensa ao princípio da ampla defesa e do contraditório quando a contribuinte demonstra ter pleno conhecimento dos fatos imputados pela fiscalização, bem como da legislação tributária aplicável, exercendo seu direito de defesa de forma ampla nos apelos apresentados.”

(Processo n.º 10825.721567/2017-20, Acórdão n.º 1302-004.095, Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias)

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

(Processo n.º 10283.724968/2015-44, Acórdão n.º 1401-002.901, Conselheira Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin)

“NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO. FALTA DE MOTIVAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA. Não ocorre a nulidade do feito fiscal quando a autoridade demonstra de forma suficiente os motivos pelos quais o lavrou, possibilitando o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa ao contribuinte e sem que seja comprovado o efetivo prejuízo ao exercício desse direito.”

(Processo n.º 10880.679805/2009-12, Acórdão n.º 3402-004.849, Conselheiro Waldir Navarro Bezerra)

“CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. Tendo a Recorrente apresentado Impugnação e Recurso com alegações de mérito há a demonstração que teve pleno conhecimento de todos os fatos e aspectos inerentes ao lançamento com condições de elaborar as peças impugnatória e recursal, sem prejuízo ao devido processo legal e a ampla defesa.”

(Processo n.º 11128.009225/2008-77, Acórdão n.º 3201-005.513, Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade)

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

(Processo n.º 10380.902378/2009-12, Acórdão n.º 3301-003.615, Relator Valcir Gassen)

“NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO - INEXISTÊNCIA. Não havendo vício formal na peça básica, ensejando prejuízo à defesa, é de rejeitar-se preliminar de nulidade da autuação.”

(Processo n.º: 10865.000392196-51, Acórdão n.º: 203-06.682, Conselheiro Sebastião Borges Taquary)

“AUTO DE INFRAÇÃO. ERRO TIPIFICAÇÃO LEGAL. VÍCIO. INOCORRÊNCIA. (...) Ademais, o autuado deve se defender dos fatos que lhe foram imputados e não da capitulação da infração. Estando a descrição dos fatos corretamente narrada no Auto de Infração e ficando evidente, nos autos, que o sujeito passivo compreendeu perfeitamente do que era acusado e exerceu plenamente seu direito à Ampla Defesa e ao Contraditório, não ocorre vício no procedimento administrativo.(...)”

(Processo n.º 11128.000142/2006-51; Acórdão n.º 3002-000.487; Relator Conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves)

“NULIDADES. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa. Ademais, se o sujeito passivo revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram

imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante defesa, abrangendo não só outras questões preliminares como razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa. Comprovada a legitimidade do lançamento efetuado de ofício e cumpridas as formalidades legais dispostas em lei para sua efetivação, afastam-se, por improcedentes, as preliminares argüidas. (...)”

(Processo n.º 13864.720160/2012-01; Acórdão n.º 1201-002.301; Relator Conselheiro Rafael Gasparello Lima)

Não há como consentir com a tese de ocorrência de cerceamento do direito de defesa. No caso concreto, o auto de infração foi lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, apresentando adequada motivação jurídica e fática. O auto de infração contém a descrição pormenorizada dos fatos imputados às recorrentes, indica os dispositivos legais que ampararam o lançamento e expõe os elementos que levaram a fiscalização a concluir pela efetiva ocorrência dos fatos jurídicos que ensejaram a sua lavratura.

Com efeito, os contribuintes devem apresentar defesa dos fatos retratados na autuação, pois ali estão de forma pormenorizadamente descritos, de forma clara e precisa, estando evidenciado no presente caso que não houve nenhum prejuízo à defesa. Corrobora tal fato que as recorrentes apresentaram longas razões de mérito em sede de impugnação e recurso voluntário, o que demonstra pleno conhecimento dos fatos e aspectos inerentes ao lançamento com condições de elaborar as peças recursais.

Não se vislumbra, portanto, qualquer das hipóteses ensejadoras da decretação de nulidade do lançamento consignadas nos citados dispositivos que regem a matéria, havendo sido todos os atos do procedimento lavrados por autoridade competente, bem como, não se vislumbra qualquer prejuízo ao direito de defesa.

Afasta-se, portanto, esta preliminar.

3. Da desconsideração da personalidade jurídica

As recorrentes também aduzem que houve confusão entre o relatado pela fiscalização, no Termo de Verificação Fiscal, e os fundamentos jurídicos utilizados para motivar a acusação. Ao exigir o recolhimento de PIS e COFINS monofásicos pela UBI, com base nas receitas da UB, sugere-se, na prática, a inexistência desta na cadeia produtiva, e, portanto, o procedimento fundou-se na desconsideração formal da personalidade jurídica.

Inicialmente, entendo que a matéria deve ser apreciada no mérito. De toda sorte, não vejo presente qualquer situação que enseje acolhimento da nulidade pleiteada, visto que o procedimento fiscal não trouxe a questão da desconsideração da personalidade jurídica, prevista no art. 50 do Código Civil. A questão foi aventada apenas pelas recorrentes.

Nesta seara, assim decidi a Juíza Federal da 20ª Vara/SJDF no julgamento do Processo n.º 1040607-91.2019.4.01.3400, relativo ao PAF n.º 11829.720033/2016-28:

“Sobre a nulidade do Auto de Infração por deficiência de fundamentação legal, nesse item as Autoras sustentam que houve dissociação entre a conclusão da Autoridade fiscal e a capitulação legal adotada, pois houve desconsideração da personalidade jurídica da Unilever Industrial - UBI, sem que o Termo de Verificação Fiscal indicasse às Autores essa metodologia.

Na hipótese dos autos, a responsabilização da pessoa jurídica UBR, como responsável tributária pela importação da controlada UBI, ocorreu a partir da aplicação das regras de direito tributário, não havendo que se falar em desconsideração da personalidade jurídica. O sistema tributário brasileiro possui mecanismos próprios para identificar e desconstituir negócios jurídicos simulados ou fraudulentos (art. 149, VII do CTN), possibilitando a extensão da responsabilidade tributária para pessoas naturais ou jurídicas vinculadas ao fato gerador da respectiva obrigação, na forma do art. 128 do CTN.”

No presente, discute-se a prática de atos simulados, que só existem na aparência, carecendo de substância material. Com efeito, a fiscalização superou o negócio jurídico simulado, do que se verifica a aplicação do disposto no art. 149, VII:

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

(...)

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

Veja-se que os fundamentos da autuação não se encontram no art. 116, parágrafo único, do CTN, que dispõe sobre a aplicação de norma antielisiva. O procedimento deixa claro que houve enquadramento das operações no instituto da simulação.

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

(...)

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp n.º 104, de 2001)

Do exposto, rejeito a preliminar.

4. Da alegação de fiscalização precária e de autuação baseada em presunção

As recorrentes entendem que o procedimento precário levou à conclusões baseadas em presunção, principalmente a respeito da utilização das constatações efetivadas em outro processo fiscal (PAF n.º 15746.720852/2020-22), sobre o Centro de Distribuição de Louveira, da UB (comercial).

Demandam o reconhecimento da nulidade, por cerceamento do direito de defesa e, pela utilização de acusação de outro procedimento, houve violação ao art. 108, § 1º, do CTN, “*o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei*”.

A recorrente não possui razão. Primeiro, não foi empregada analogia para efetivação da autuação e muito menos exigência de tributo não previsto em lei. Em segundo lugar, as constatações quanto ao CD de Louveira não foram os únicos elementos nos quais o auto de infração se baseou.

A alegação das recorrentes confunde-se com o mérito, descabendo a pretensão de nulidade disciplinada pelos arts. 10, 59 e 60 do Decreto n.º 70.235/1972. Não presentes tais vícios, rejeita-se a preliminar neste particular.

5. Da decadência tributária

As recorrentes buscam que seja declarada a decadência em relação ao mês de janeiro de 2017, pela aplicação do 150, § 4º do CTN, visto que entendem que foi afastada a acusação de prática de simulação. Como a ciência do auto de infração deu-se em 14.01.2022 e, pela contagem do prazo decadencial de cinco anos, efetivou-se a decadência dos fatos ocorridos em janeiro de 2017.

No entanto, a prática da simulação foi efetivamente comprovada, que se deu através da inserção de uma etapa no processo de circulação das mercadorias, de modo a minimizar o efeito da incidência das contribuições pelo regime concentrado de tributação por alíquota diferenciada. Assim, praticou-se um preço inferior na saída do estabelecimento industrial (UBI), sobre o qual incide a tributação monofásica, e um segundo preço, este sim de acordo com o valor de mercado, praticado pela comercial (UB).

Verificou-se que clara a ausência de propósito negocial nas operações e a falta de autonomia da unidade industrial. Validamente, o procedimento fiscal superou o negócio jurídico simulado e aplicou a lei tributária.

Com efeito, aplica-se o disposto no art. 173, I, do CTN, que transfere o início da contagem do prazo decadencial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, assim, os fatos geradores ocorridos em janeiro de 2017 possuem início da contagem em 01.01.2018, com início da decadência em 01.01.2023.

Não há que se falar em decadência.

Mérito

6. Da estrutura do grupo Unilever no Brasil e o propósito negocial da segregação de atividades industrial e comercial

Conforme constatado pela fiscalização, as notas fiscais de venda de mercadorias, sujeitas às alíquotas monofásicas, para o mercado interno, emitidas pela UBI, entre os anos de 2017 e 2018, apresentaram, como destinatários, os Centros de Distribuição da UB, dentre elas as filiais de Cabo de Santo Agostinho – PE (CNPJ 61.068.276/0007-91), Pouso Alegre – MG (CNPJ 61.068.276/0037-07) e Louveira (CNPJ 61.068.276/0307-80), sendo este último, o principal destinatário. Em seguida, a UB realizava a operação de revenda das mercadorias para estabelecimentos comerciais de terceiros.

Ao segregar as atividades entre indústria (UBI) e comércio (UB), as recorrentes criaram dois valores de saída injustificadamente distintos, sendo que o valor da empresa industrial, no qual incide as contribuições da sistemática monofásica, era substancialmente inferior ao valor praticado na saída da empresa comercial.

O procedimento fiscal buscou demonstrar que o estabelecimento industrial (UBI) operava como uma filial da empresa comercial (UB), nesse sentido, a UBI atuava sem autonomia

nas negociações, sendo suas operações financiadas pela UB. Desta forma, uma vez que os negócios foram simulados, utilizou-se, para fins de incidência das contribuições, os valores de saída dos Centros de Distribuição da UB para os estabelecimentos de terceiros não relacionados, ou seja, os efetivos clientes.

Em oposição, as recorrentes discorrem sobre sete pontos, quanto ao mérito, protestando contra as alegações, utilizadas pela fiscalização. Inicialmente, sobre a falta de propósito negocial na estrutura de segregação de atividades, as recorrentes argumentam que a estrutura de segregação é adotada pelo grupo Unilever a nível global, proporcionando uma série de ganhos comercialmente motivados, além de se tratar de uma forma legítima de atuação.

Além disso, defendem que não há ilegalidade no Contrato de Compra e Venda e na formação dos preços de venda da UBI, que tem por base os custos e a margem de lucro, inexistindo a interferência de terceiros. Em relação à coincidência de dirigentes, trata-se de prática lícita e usualmente adotada em grupos econômicos.

Ademais, sustentam que o Contrato de Consórcio evidencia que a UASCC (Unilever ASCC AG) e a UB não são responsáveis pela formação dos preços da UBI, uma vez que o contrato delimita as obrigações de cada consorciada e não prevê qualquer ingerência nas atividades prestadas pela empresa industrial. Sobre o Contrato de Serviços Logísticos, esclarecem que a prestação de serviços logísticos por parte de uma filial da UBI não corresponde a uma evidência de suposta simulação dentro das atividades do grupo, bem como não procede a associação dos registros da EFD-Contribuições à acusação de simulação, visto que a apropriação de crédito extemporâneo trata-se de procedimento regular.

Em relação à acusação de simulação da natureza das atividades dos Centros de Distribuição da UB, a simples ausência de equipe física de vendas não permite concluir pela ocorrência de simulação, tendo em vista o instituto do trabalho à distância previsto pelo art. 6º da CLT.

Por fim, afirmam que há justificativas econômicas legítimas que explicam as diferenças entre os preços praticados pela UBI e pela UBR, notadamente no que se refere aos riscos e custos distintos assumidos por cada uma das entidades, não havendo concentração dos lucros do grupo na UB.

Pois bem.

Contraditórios certos argumentos trazidos pelas recorrentes, que desafiam a lógica da administração de empresas, quando se emprega a segregação de atividades sob a justificativa de centralização das decisões e, ao mesmo tempo, buscou-se eliminar a duplicidade de atividades através da criação de estruturas que se mostram, em certas situações, duplicadas.

“148. No entanto, com as pressões de mercado decorrentes de sua crescente atividade – ainda baixa, em comparação com os demais *players* do mercado –, o Grupo Unilever se viu obrigado a aderir às práticas empresariais de segregação de atividades, a fim de, resumidamente, centralizar o planejamento e a tomada de decisões; simplificar as operações; e remover a duplicidade de atividades; o que seria possível com a segregação das atividades entre industrial, comercial e logística.”

A ausência de comprovação sobre eventual aumento de participação de mercado, ganho de escala ou qualquer outra vantagem econômica decorrente desta reorganização empresarial mostra que os argumentos das recorrentes carecem de materialidade.

Sobre o tema, extremamente valiosa é a manifestação do Conselheiro Alexandre Kern, na declaração de voto no Acórdão n.º 3403-002.519, quando do julgamento do Processo n.º 19515.001905/2004-67, a qual incorporo ao meu voto e passo a reproduzir:

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

A mais moderna corrente doutrinária¹ entende que a ótica da análise não deve ser sob o ângulo da licitude ou ilicitude (a licitude é requisito prévio), mas sim, da oponibilidade ou inoponibilidade dos seus efeitos ao fisco. O conceito de legalidade a ser observado não tem sentido estrito de corresponder à conduta que esteja de acordo com os preceitos específicos da lei, mas sim um sentido amplo, de conduta que esteja de acordo com o Direito, que abrange, além da lei, os princípios jurídicos. Assim, cada caso deve ser analisado com cuidado, para decidir sobre a oponibilidade ao fisco dos negócios formalizados.

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

Marciano Seabra de Godoi diagnostica que essa postura parte de certos valores arraigados e que não mais se compatibilizam com o atual estado de arte da dogmática constitucional e tributária nacional, quais sejam, o tributo visto como uma agressão ou um castigo que se aceita mas não se justifica; a segurança jurídica como um valor absoluto; a aplicação mecânica e não valorativa da lei como um mito sagrado; o individualismo e a autonomia da vontade sobrevalorizados e hipertrofiados, como se vivêssemos em pleno século XIX². Atualmente, as bases da tributação são liberdade, igualdade e solidariedade. Neste cenário, a interpretação dos atos jurídicos e das operações não se pode valer da máxima de hipossuficiência dos contribuintes frente ao todo-poderoso Estado, sob pena de se obstar a aplicação de outros princípios constitucionais. Há diversos outros que podem ser tolhidos caso planejamentos sejam indiscriminadamente considerados válidos e legítimos tão-somente porque adotaram forma jurídica prevista em texto de lei (Dignidade da Pessoa Humana, Função Social da Propriedade, Isonomia). O planejamento tributário deve ser analisado “não apenas sob a ótica das formas jurídicas admissíveis, mas também sob o ângulo da sua utilização concreta, do seu funcionamento e dos resultados que geram à luz dos valores básicos

¹ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2011.

² apud PAULA, Daniel Giotti de. O Dever Geral de Vedação À Elisão: uma análise constitucional baseada nos fundamentos da tributação Brasileira e do direito comparado. Revista da PGFN. Brasília: PGFN, 2011. p. 173.

igualdade, solidariedade social e justiça”³. Enfim, exige-se, para além de uma economia de tributos, um propósito negocial.

A propósito, Ricardo Mariz de Oliveira⁴ ensina que a elisão, além resultar da prática ou da não prática de atos ou negócios anteriores à ocorrência do fato gerador (para evita-la) visando à economia tributária, para ser legítima, deve decorrer de atos ou omissões que não contrariem a lei, e de atos ou omissões efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal. Não basta que as partes queiram se submeter à disciplina dos atos que praticaram, é necessário também que os atos praticados sejam sérios.”

A acusação fiscal reside, claramente, no instituto da simulação, conforme se depreende de todas as constatações ilustradas no TVF. Pertinente, nesse sentido, a reprodução de trecho sobre o histórico das recorrentes na prática do planejamento tributário (fls. 65 e seguintes):

“A decisão de elaborar e levar adiante um “planejamento tributário”, expressão utilizada pelo contribuinte, foi uma reação da corporação Unilever às alterações na legislação da Contribuição ao PIS e da COFINS, ocorridas em 1998 e 2000. Embora, a redução do pagamento destes tributos fosse a sua preocupação principal, a direção do grupo econômico também vislumbrou a repercussão importante desse tipo de planejamento sobre o montante do IPI devido.

Por conta da estratégia adotada, tanto este imposto, como aquelas contribuições, teve sua base de cálculo substancialmente reduzida. No caso do IPI, as alíquotas efetivas chegaram próximas a zero e quanto às contribuições sociais o recolhimento efetivo resultou a apenas 20% do que seria devido.

(...)

As atividades atribuídas ao estabelecimento da nova pessoa jurídica iniciaram-se apenas em setembro/2001, em seguida à realização de cisão parcial da Unilever Brasil e imediata integralização de aumento de capital da pessoa jurídica criada dois anos antes, nesse momento já sob a denominação de IGL Industrial. Assim, o capital da empresa industrial elevou-se de R\$ 1.000 para R\$ em R\$ 149.679.105,00, tendo a Unilever Brasil a participação societária praticamente total.

Os produtos de higiene pessoal e limpeza continuaram sendo produzidos na mesma fábrica e no mesmo local. Porém, a partir de então, a mesma unidade industrial passou a ser, formalmente, outra pessoa jurídica, a IGL Industrial, não era mais uma filial da Unilever Brasil. Nesse momento, os valores de saída dos produtos do estabelecimento industrial iniciaram uma curva descendente, até chegar, como atestamos no curso desta fiscalização, a um terço do valor real.

(...)

Segundo a autoridade tributária que lavrou os Autos de Infração naqueles processos administrativos, a Unilever Brasil não aceitou a mudança da norma e buscou uma forma de contornar os efeitos da nova Lei. **Seus profissionais concluíram que “deveriam descaracterizar parte das operações (aquelas com produtos de higiene e beleza), que foram realizadas até agosto de 2001, de industrialização, e a partir desta data enquadrá-las como oriundas de comercialização, porque a lei estabeleceu que não cobraria o PIS das operações de comercialização subsequentes à operação de venda da indústria (por isso a denominação de PIS monofásico).” Observou a autoridade lançadora que “de maio a agosto (consideradas as diferenças da**

³ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 195.

⁴ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. 1977, São Paulo: RT, p. 303.

auditoria), na vigência da lei 10147/00 a empresa declarou o PIS monofásico integral.” O mesmo aplica-se a COFINS.

(...)

Além de buscar esclarecer sobre o início das atividades, os membros da 4a. Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza também deliberaram por carrear aos autos, **informações sobre “a transferência da titularidade, nos respectivos órgãos e instituições (Departamento de Trânsito, cartórios de registro de imóveis, INPI, dentre outros)” de veículos, imóveis e licenças para uso de marcas, “conferidos em aumento de capital na IGL Industrial Ltda, segundo o Laudo de Avaliação de Ativos e Passivos a Valor Contábil (...).” A documentação acostada aos autos demonstra que a titularidade desses bens não foi transferida à pessoa jurídica IGL. Em resposta à intimação emitida no âmbito da referida diligência fiscal, a própria Unilever informou literalmente o seguinte:**

“Somente não foi registrada tal transferência nos órgãos e instituições, e também na contabilidade, mesmo porque não há previsão legal que assim determine, bem como porque tal registro caracteriza-se por mera formalidade, que pode ser feito a qualquer tempo”.

(...)

A informação obtida na diligência fiscal mostra a **substantiva diminuição no recolhimento daquela Contribuição logo após a reorganização societária** e consta do Acórdão de Julgamento administrativo em primeira instância, conforme os quadros abaixo:

RECOLHIMENTO DA COFINS ANTES DA SEGREGAÇÃO DAS ATIVIDADES:

Período	UBR fabricante e distribuidora e IGL sem movimento			
	Faturamento da UBR (limpeza e toucador)	Cofins Monofásica	Faturamento da IGL (limpeza e toucador)	Cofins
maio/01	112.439.212,00	11.581.238,84		
jun/01	129.174.783,84	13.305.002,74		
jul/01	123.660.385,84	12.737.019,74		
ago/01	144.058.636,23	14.838.039,53		

RECOLHIMENTO DA COFINS DEPOIS DA SEGREGAÇÃO DAS ATIVIDADES:

Período	IGL fabricante e UBR distribuidora			
	Faturamento da UBR (limpeza e toucador)	Cofins	Faturamento da IGL (limpeza e toucador)	Cofins Monofásica
set/01	150.320.747,92	0,00	62.645.353,37	6.452.471,40
out/01	156.260.644,43	0,00	87.592.998,48	9.022.078,84
nov/01	152.461.661,01	0,00	76.892.040,78	7.919.880,20
dez/01	169.621.010,57	0,00	79.191.788,20	8.156.754,18

Enfim, a reconstrução da trajetória histórica formada pelos fatos antecedentes aqui relatados tem grande importância, pois demonstra uma linha de continuidade dos atos praticados pela Unilever, que nos traz aos dias de hoje. As constatações daquela ação fiscal sobre o PIS e a COFINS continuam atuais. Pode-se acrescentar a estas, a observação de que os atos e negócios jurídicos foram praticados não apenas com a finalidade de diminuir a carga da COFINS e do PIS, mas também, a do IPI. Substitua-se a sigla IGL por UBHPL ou UBI e será possível reafirmar que, ainda hoje, a empresa “não possui autonomia empresarial, pois a UBR controla a sua produção e comercialização”, pelos motivos bem destacados por aquela autoridade fiscal, mas, sobretudo, por todos os fatos constatados nas últimas ações fiscais no âmbito desta Delegacia, como também, da Alfândega de Viracopos e relatados ao longo

deste Termo. E, ainda, atualizando-se as constatações daquela autuação, pode-se dizer que a UB foi mais do que uma cliente “quase exclusiva” da UBHPL / UBI: no período fiscalizado, a totalidade das vendas de produtos acabados fabricados ou importados pela unidade industrial foi destinada á empresa-mãe do grupo econômico.” (destaquei)

Cabe esclarecer que a IGL Industrial, citada nos excertos acima, deu origem à UBI.

A autoridade fiscal analisou acordos de fornecimento, sistema de compensação entre as empresas, caixa único do grupo econômico, dentre outras provas, concluindo que a UBI e a UB atuavam como uma só unidade econômica, inexistindo, portanto, autonomia empresarial.

A segregação das atividades industriais e comerciais não tinha outro objetivo senão se esquivar da tributação, que no presente refere-se a incidência monofásica das contribuições. Levando-se em conta que a UBI não tem autonomia patrimonial, operacional e gerencial em relação aos interesses da UB, que administra e controla aquela; que a UBI destina sua produção exclusivamente à UB; que os preços de venda à UBI estão absolutamente fora da prática de mercado; conclui-se que a essência da transferência de atividades não reflete um cenário real da prática comercial.

O histórico comprova que a atividade da UBI (anteriormente IGL) era desempenhada exclusivamente pela UB, do que a IGL/UBI nasceram de recursos da UB. Isso porque de março de 1999 a setembro de 2001, a IGL possuía capital social de R\$ 1.000,00, e não desenvolvia qualquer atividade. A partir de setembro de 2001, a UB realizou aumento de capital na IGL, no valor de R\$ 149.679.105,00, transferindo-lhe a atividade de industrialização de produtos de higiene e beleza.

O capital social da IGL, após a alteração do contrato, ficou concentrado na titularidade da UB (99,99%), pertencendo à outra sócia apenas uma cota no valor nominal de R\$ 1,00. Em julho de 2010, após a incorporação pela UBI, a UB passou a deter participação de 63,94%, chegando a 43,11% na data dos fatos geradores ora analisados.

O que se demonstra é que houve uma manifestação clara da real intenção; a UB jamais objetivou tornar-se mera distribuidora, a UBI era tratada como filial da UB, tanto o é que manteve todo o comando da importação e da produção; o motivo de agir é bastante óbvio, escapar da tributação, fazendo com que os fatos geradores do PIS e da Cofins monofásicos fossem praticados pela UBI, com faturamento irrazoavelmente inferior ao da UB. O negócio foi simulado e não pode ser considerado válido e eficaz perante o Fisco.

7. Do contrato de compra e venda, do contrato de consórcio e da coincidência de dirigentes

A fiscalização constata diversas inconsistências que levam à conclusão de que o contrato de compra e venda entre a UBI e a UB é, apenas, formal, inexistindo de fato:

“140. **A primeira contradição neste contrato diz respeito à data de sua celebração e sua validade. O contrato foi celebrado em 13/02/2015, mas regula operações desde 01/08/2013**, conforme item 3.1 do mesmo.

141. O contrato indica que a UBI é uma pessoa jurídica de risco limitado responsável pela conversão de matérias-primas e materiais de embalagem em produtos acabados.

Não faz menção à importação de produtos. Por outro lado, a UB é responsável por vender os produtos acabados. **A UBI é obrigada a vender a UB e esta obriga-se a comprar da UBI determinadas quantidades de produtos da marca Unilever, conforme especificado em pedidos de compra.**

142. Com relação ao preço indica que este será acordado e estabelecido antes de cada ano civil em que os preços serão aplicados. O preço dos produtos poderá ser alterado trimestralmente ou conforme acordado de outra maneira entre as partes.

143. **Os preços previstos no contrato são exclusivos de qualquer imposto sobre valor agregado ou imposto equivalente.** Em resposta ao Termo nº 03 – Intimação, **o contribuinte que indicou que o preço de venda da UBI é formado com base em um custo estimado, uma margem de lucro e impostos, o que difere totalmente do que está previsto em contrato.**

144. Interessante notar que os preços são estabelecidos em cada ano civil e não levam em conta o custo, a margem e os impostos. Claro que poderão ser alterados conforme previsto em contrato, mas a princípio, **a UB poderia manter os preços independentemente dos preços de custo da UBI demonstrando a falta de propósito comercial do contrato e contrariando também a resposta do contribuinte** dada ao Termo nº 03 - Intimação.

145. O contrato faz menção ainda a Unilever ASCC AG (UASCC) tratada no contrato como a empresa da Unilever responsável por desenvolver e estabelecer a estratégia de cadeia de fornecimento da Unilever nas Américas para todas as áreas de cadeia de fornecimento, conforme transcrito abaixo:

“Considerando que a UNILEVER ASCC AG (UASCC) é a empresa da Unilever responsável por desenvolver e estabelecer a estratégia de cadeia de fornecimento da Unilever nas Américas para todas as áreas da cadeia de fornecimento (ou seja, Planejamento, Aquisição, Produção/Manufatura e Armazenamento & Transporte (W&T), inclusive: (i) terceirizações ou decisões sobre compra; (ii) seleção de fornecedores; (iii) atribuição do volume de produção; (iv) estabelecimento de parâmetros de desempenho da cadeia de fornecimento; (v) reestruturação da cadeia de fornecimento; (VI) gestão de estoque (inclusive estabelecimento de níveis e gerenciamento de estoques obsoletos); e (vii) estratégias de transporte e armazenamento));

(...)

Considerando que a compradora e a UASCC forma um Consórcio – sendo a compradora sua líder e representante nos termos dos art 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e cujos fins é permitir um exercício mais eficaz da atividade empresarial de compra e venda de produtos e colaboração e operação conjunta dos membros do Consórcio, utilizando seus conhecimentos, esforços e capital.”

146. **Percebe-se que a Unilever ASCC AG (UASCC) e a UB são as responsáveis pela determinação dos preços praticados na cadeia produtiva, não passando pela UBI qualquer possibilidade de determinação do preço das mercadorias por ela fabricadas ou importadas, residindo aí uma segunda contradição.**” (destaquei)

Ainda a respeito do contrato, a fiscalização identificou que um mesmo diretor assinou o contrato de fornecimento pela UB e o aditamento contratual pela UBI, o que demonstra a falta de autonomia da UBI frente à UB.

Em resposta à questionamentos de procedimentos anteriores, assim fora informado à fiscalização:

“Com relação ao fato do contrato ter sido “firmado em data posterior ao início de sua vigência”, esclarece a fiscalizada que o mesmo foi realizado apenas para registro interno das operações por ela realizadas, até porque a legislação não exige qualquer tipo de formalização contratual para as operações de venda de produtos acabados, fabricados ou importados, ora fiscalizados.” (destaquei)

Em relação aos Acordos de Fornecimento, as provas colacionadas são ainda mais claras da ausência de substrato material dos documentos apresentados pelas recorrentes:

“No âmbito da ação fiscal de 2012, entre outros, a fiscalizada apresentou instrumentos denominados “Acordo de Fornecimento”. Além das várias contradições que chamam a atenção, constatou-se que os instrumentos foram forjados para apresentação à Fiscalização da RFB.

Nestes instrumentos, sobressaem disposições aparentemente sem objetivo e sem sentido. **O melhor exemplo está nas cláusulas que tratam da “CONFIDENCIALIDADE”** (título VIII, nos dois Acordos). Em primeiro lugar, porque a prática confidencial é um dever dos funcionários da empresa; em segundo, porque, no caso concreto, diante da generalidade das cláusulas, não há conteúdo que possa prejudicar as “Partes” em eventual divulgação do teor das ditas “avenças”; por último, porque, **ao mencionar a pessoa autorizada a divulgar “as avenças contidas neste Acordo”, a cláusula 8 faz referência a uma pessoa, simplesmente, como “XXXX”. Se pessoa física ou jurídica, um funcionário ou um dirigente, não se sabe, não é possível indicar quem é. A cláusula refere-se a uma pessoa indeterminada.**

(...)

São exemplos da ausência de sentido prático das cláusulas do instrumento: o compromisso de “Disponibilizar acesso ao seu estabelecimento para verificação de procedimentos de segurança pela Unilever”; a obrigação de que a Unilever Brasil deve pagar dentro do prazo ou, no mesmo sentido, a previsão de extinção do Acordo, “a critério da parte inocente”, na hipótese de “impontualidade dos pagamentos” (ora, se não há pagamentos, mas, sim, um sistema de compensações, um conta corrente apenas, por que tal disposição?); ou, ainda, a cláusula 9.4: “Declararam as partes que tiveram ampla liberdade quanto a presente contratação (...)” etc...; sem falar da obrigação de que “Todos os avisos, notificações e comunicações enviados no âmbito deste Acordo deverão ser feitos por escrito, por carta e/ou meio eletrônico para os endereços abaixo indicados e aos cuidados dos cargos abaixo indicados: (...)”, diante do fato dos instrumentos indicarem o mesmo endereço para as duas pessoas jurídicas (Av. Juscelino Kubitschek, 1309, São Paulo) e, curiosamente, não ter sido informado o endereço para mensagens eletrônicas.

É emblemático que **os mesmos diretores assinem por ambas as “Partes”**. E, ainda mais emblemática, além de muito grave, é a constatação relatada nos parágrafos seguintes que, em tese, caracteriza crime previsto no Código Penal Brasileiro.

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

Porém, Antonio Fernando Conde e Milton Luis Nascimento Brandt não constam como diretores estatutários em nenhum dos Contratos Sociais das pessoas jurídicas contratantes. Os textos consolidados dos contratos sociais da fiscalizada, assim como,

os da Unilever Brasil Ltda contém cláusulas padronizadas e o artigo que trata dos poderes dos diretores contém um parágrafo que prevê, literalmente, o seguinte:

“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.”

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

(...)

E, confirmando este relato, em depoimento prestado na Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil em São Paulo em 17 de maio de 2013, Milton Luís Nascimento Brandt **afirmou que esteve trabalhando no Chile de 2004 a 2007, e em El Salvador, de 2007 a 2008, retornando ao Brasil em julho ou agosto de 2008** (item 1.4) e que, desde que retornou ao Brasil exerce o cargo de Diretor Financeiro, não estatutário (item 2.1).

O outro signatário dos Acordos de Fornecimento também prestou esclarecimentos. Em depoimento de 06 de junho de 2013, o Sr. Antonio Fernando Conde, Diretor Financeiro Supply Chain, reconheceu os Acordos de Fornecimento referidos e as suas assinaturas . O Diretor, entre outras, **afirmou que não participou da elaboração e que não leu os instrumentos mencionados antes de assiná-los**. Reconheceu o outro signatário do documento, Sr. Milton Brandt . **Destaque-se a sua afirmação de “que os instrumentos, por simplificação, não mencionam nem a forma e nem o conteúdo, mas que existem as negociações e que os parâmetros da negociação encontram-se nos documentos de planejamento financeiro, enviados pela indústria” . Esta declaração contrasta com a resposta** ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal de 01 de outubro de 2012, **em que a fiscalizada afirmou não haver “formalização específica para cada negociação”**.

(...)

É curioso que a fiscalizada, quando intimada a apresentar o instrumento contratual em que constassem os termos negociados referentes às operações especificadas, caso tivesse havido negociações prévias às operações de venda de produtos a Unilever Brasil, tenha esboçado nítida preocupação com a caracterização jurídica das operações como sendo “de compra e venda”. E, para tal desígnio, a pretexto de trazer “previsões sobre a liberdade negocial entre as partes”, tenha destacado, do Código Civil, justamente o artigo 489, abaixo transcrito:

“Art. 489. Nulo é o contrato de compra e venda, quando se deixa ao arbítrio exclusivo de uma das partes a fixação do preço.”

Justamente, o que se constatou no curso das ações fiscais e está sendo demonstrado ao longo deste Termo é que a decisão sobre a política de preços dos produtos saídos do estabelecimento fiscalizado é da direção do grupo econômico, no alto comando da Unilever Brasil. **Não existe a bilateralidade própria dos negócios jurídicos, pois não resta qualquer autonomia à Unilever Brasil Industrial**. A apresentação dos contratos forjados situa-se nesse contexto. Foi uma das várias iniciativas a serviço da

simulação das operações de compra e venda entre a fiscalizada e a Unilever Brasil.”
(destaquei)

As recorrentes defendem que o contrato de compra e venda, formalizado em 2015, relativamente às operações a partir de 2013, apenas formalizou uma situação, que na prática vinha ocorrendo regularmente entre a UBI e UB, e que a existência de instrumento contratual sequer é necessária para que as operações aconteçam, na medida em que a compra e venda pode ocorrer sem previsão contratual, bastando que seja registrada pelas correspondentes notas fiscais.

Contudo, as recorrentes falham em observar que, a partir da existência do contrato e a sua apresentação à fiscalização, o instrumento se converte em prova e as recorrentes não trouxeram esclarecimentos necessários que refutem as inconsistências apontadas e demonstrem a legitimidade dos atos.

Além disso, as recorrentes discorrem, de maneira extensa, sobre a ausência da participação da Unilever ASCC na formação de preços da UBI, afirmando que não há disposições contratuais no sentido de indicar que a UASCC participa ou exerce ingerência na UBI.

Neste contexto, parece-me que as recorrentes estejam mais preocupadas em descaracterizar o papel da ASCC, que não é o centro, nem tampouco o alicerce da acusação fiscal, do que demonstrar que a UB não administra e não determina os atos da UBI e que esta – ponto que seria de extrema importância – é realmente independente e livre para formação dos seus preços.

Ainda sobre o tema, a auditoria independente, contratada pelas recorrentes, evidencia, em seu relatório, o papel de coordenação da ASCC, em contradição com a afirmação das recorrentes:

“Com relação a operação, no Brasil a UASCC opera através de uma parceria sob a forma de um Consórcio com a MSO (no Brasil representada pela UBR). **Dessa maneira, sob a coordenação da UASCC, a SU (no Brasil representada pela UBI) realiza a compra de matéria-prima, transformação dos produtos finais e os envia para um armazém local.** A MSO adquire os produtos da SU, como representante do Consórcio, o qual é o responsável legal pelo estoque adquirido. Por fim, a MSO realiza a venda dos produtos aos consumidores finais.” (destaquei)

Avançando nas alegações, a respeito do mesmo dirigente assinar, ao mesmo tempo, o contrato de compra e venda em nome da UB e o aditivo contratual em nome da UBI, as recorrentes argumentam que é uma prática lícita e usualmente adotada em grupos econômicos. Reproduzem parte do voto vencido do Processo nº 10830.727214/2013-31, que explica que não há exigência na legislação qualquer impedimento legal para que os mesmos diretores assinem em nome de empresas do mesmo grupo, bem como o voto vencido defende que acatar a desconsideração das operações entre empresas do mesmo grupo resulta na imposição de restrição quanto à divisão de suas atividades.

Caso a coincidência de dirigentes fosse o único elemento do quadro probatório, caberia discussão quanto a este entendimento. Todavia, diante da situação que se verifica demonstrada ao longo do TVF, compendiada no item 6.1.4.5 (fls. 94 e 95), parece haver mais afinidade ao § 1º, do art. 167, do Código Civil, do que afeição à legalidade:

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

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

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

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

Deste modo, coaduno com a decisão de primeira instância, concluindo que a “*UBI não é livre para decidir sobre o seu funcionamento e a formação de seus preços*”.

8. Do contrato de prestação de serviços logísticos

As recorrentes afirmam que, da leitura do Contrato de Prestação de Serviços, os serviços eram prestados por uma filial específica da UBI e possuem natureza essencialmente logística, relacionadas ao gerenciamento dos pedidos de compra, e não se confundem com serviços relativos à comercialização de mercadoria:

“210. Em outras palavras, tem-se que (i) de um lado, os serviços logísticos prestados à época pela UBI tratam de gerenciar e intermediar os processos relativos aos pedidos de compra, viabilizando as melhores condições para que a operação venha a ser concretizada; e (ii) por outro lado, há outros serviços diretamente relacionados à efetiva comercialização dos produtos, os quais não são prestados pela UBI e não se confundem com os serviços logísticos.”

Sustentam, também, que inexistente irregularidade no fato de uma filial da UBI prestar serviços logísticos à UB, de modo que esse fato não deve ser confundido com indício de simulação, e que havia preponderância das atividades de industrialização e importação em relação aos serviços logísticos desempenhados pela UBI. De modo a confirmar esse ponto, apresenta a segregação do faturamento da UBI entre as vendas de produtos e a prestação de serviços logísticos, sendo que estes correspondem a menos de 1% do total de receitas.

O Anexo I do referido contrato apresenta os serviços previstos pela UBI:

“Serviços de suporte a todos os processos de gerenciamento, gestão, controle e administração dos fluxos da cadeia de suprimentos, incluindo:

- Garantia e execução do ingresso de pedidos de venda no sistema ERP Unilever, sejam estes realizados diretamente pelo cliente ou pelo time de vendas Unilever;
- Processamento dos pedidos de venda conforme prioridades definidas e vínculo de inventário (alocação) aos mesmos dentro do sistema;
- Governança de dados dos sistemas relacionados aos processos logísticos e da cadeia de suprimentos;
- Administração de fluxos de transporte de saída (Outbound) entre localidades da Unilever (primários), com relação a seus clientes diretos (secundários) ou com relação a movimentação de matérias-primas desde seus fornecedores (Inbound);
- Organização, planejamento e execução de atividades de otimização de ocupação de veículos e roteirização de entregas;
- Verificação de disponibilidade e agendamento de serviços com transportadoras e clientes destino;

- Administração de eventos relativos a transportes, nas localidades de armazenamento para carga e descarga e em rota;
- Gerenciamento da documentação para pagamentos de serviços de fretes, além das interações com transportadoras referentes a esta documentação;
- Atenção a clientes e transportadoras para resolução de problemas relativos aos fluxos logísticos da Unilever;
- Administração dos circuitos estáticos e dinâmicos de transporte primário e melhorias de transporte;
- Monitoramento de cargas e despacho de mercadoria.
- Planejamento de Operações Logísticas, incluindo a coordenação das operações logísticas;
- Geração de planos logísticos centralizados e coordenação das ações com outras equipes de diferentes localidades;
- Consolidação de indicadores (KPIs);
- Controle de orçamento;
- Participação nas reuniões locais de S&OP, com alinhamento de exceções e emergências junto às operações locais de distribuição;
- Execução do plano de capacidades de curto, médio e longo prazos;
- Execução de projetos locais e identificação de oportunidades,
- Identificação de dados de provedores a serem compartilhados com as operações.
- Gerenciamento de fluxos de logística internacional, com fins de importação e exportação, seja relativo a outras subsidiárias Unilever ou a terceiros e sua respectiva documentação.
- Geração de operações logística de ingressos (Inbound) junto às plantas produtivas Unilever;
- Compras logísticas que incluem gerenciamento e administração centralizada de compras de bens e serviços;
- Gerenciamento de contratos;
- Administração de indicadores (KPIs);
- Medição de resultados;
- Reportes de redução de custos, créditos e reduções;
- Utilização dos sistemas de LBC e SAP com utilização do LBC para administração de licitações; gerenciamento das informações de provedores incluindo dados básicos;
- Administração de compras pontuais e alternativas;
- Compartilhar melhores práticas e pontos de aprendizagem;
- Participação na construção de planos de negócio e coordenação de programas de Partner to Win;
- Negociação de armazéns e espaços de armazenagem;
- Inovação e colaboração a projetos locais;
- Suporte a licitações e definições locais;
- Análise de preços para incremento, revisão e renovação de contratos;
- Relações com provedores e execução de planos e programas de melhorias com provedores;

- Negociações de créditos;
- Execução de projetos de redução;
- Definição de modelo de negociação e contrato de provedores de serviço logístico, bem como análise do mercado onde estão situados e definição da estratégia adequada a cada cenário.”

O que esse rol de atividades indica é que a UBI seria a responsável, inclusive, pela garantia e execução do ingresso de pedidos de venda no sistema de controle do grupo, tanto nos pedidos realizados diretamente pelo clientes, quanto nos efetivados pela equipe de vendas, bem como desempenha atividades típicas de empresa comercial. Pelos serviços prestados, a UBI é remunerada pelos custos incorridos acrescidos de honorários profissionais, estimados e indicados no contrato.

E foi nesse sentido que decidiu o julgador *a quo*:

“Desse modo, é inegável que a UBI tem participação nas atividades comerciais do Grupo e assume responsabilidades e riscos referentes a essas atividades. Ademais, fica evidenciado que, se de fato aconteceu alguma segregação de atividades no Brasil, somente foram transferidas para outro CNPJ as realizadas pelos departamentos de vendas e marketing; o que, aliás, está coerente com o significado de MSO (papel exercido pela UBR): Marketing and Sales Organization ou Unidade de Vendas e Marketing.”

Em relação ao tema, entendo que os elementos apresentados transmitem como o relacionamento entre UBI e UB é confuso e entrelaçado, o que, paradoxalmente, expõe a evidente ausência de independência entre as instituições e a artificialidade de uma segregação de atividades essencialmente *pro forma*.

9. Dos centros de distribuição

A autoridade fiscal, a partir das respostas apresentadas pelas recorrentes, durante o procedimento fiscalizatório, concluiu que o *modus operandi* dos anos-calendário de 2015 e 2016 permaneceu nos anos de 2017 e 2018, ora analisados. Desta forma, adotou as conclusões daquele procedimento, que, em resumo, constatou que os centros de distribuição, basicamente, desempenhavam papel de meros depósitos para armazenagem e distribuição da produção.

“As atividades dos Centros de Distribuição, sem exceção, são sempre executadas por empresas enquadradas na atividade de armazém geral, depósito de mercadorias para terceiros, transporte rodoviário ou organização logística do transporte de carga, enfim, empresas que atuam na área de operações logísticas. Ficou comprovado por informações obtidas junto às próprias empresas que algumas funcionam sob a lógica de armazéns gerais e prestam serviços a mais de um cliente.

Os Centros de Distribuição somente recebem produtos industrializados ou importados pelas fábricas da Unilever ou de outros CD do mesmo grupo econômico.

(...)

Seis Centros da Unilever, incluído o de Louveira e excluídos o de Ipojuca – responsáveis por mais de 90% do volume de distribuição dos produtos produzidos ou importados pelo maior estabelecimento industrial do grupo (Vinhedo) ao mercado nacional – não mantêm pessoal de vendas no local.

Assim, corrobora-se a conclusão de que o grupo econômico Unilever buscou, conscientemente, simular a real natureza dos estabelecimentos que constituem os seus depósitos de armazenagem e distribuição de produtos.”

As recorrentes alegam que a fiscalização desconsiderou a figura do “trabalho realizado a distância”, previsto no art. 6º da CLT. Sobre este ponto, bem resolveu o acórdão recorrido:

“Assiste razão às Impugnantes ao dizerem que os trabalhos de vendas não precisam ser realizados localmente. Contudo, por óbvio, para que seja configurada a realização de trabalho de vendas à distância, a existência de funcionários de vendas vinculados ao estabelecimento é requisito básico.

(...)

Como se viu acima, as próprias Reclamantes confirmam que as equipes de vendas estão vinculadas à matriz e que os centros de distribuição são constituídos com a finalidade de armazenar os produtos.”

Avançando no tema, assim consignou o procedimento fiscal dos anos de 2015 e 2016:

“Os quadros de funcionários da Unilever lotados em cada um dos Centros de Distribuição evidenciam que ali se exercem atividades típicas de depósito. Por toda a documentação analisada, é possível afirmar que, em pelo menos seis dos oito Centros de Distribuição da Unilever, não há quadro de funcionários dedicados às funções de vendas.

Segundo as GFIP (Guia de recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social) apresentadas pela Unilever Brasil as estruturas de funcionários dos Centros de Distribuição de produtos de higiene pessoal e limpeza (HPC) refletem as atividades minimamente necessárias ao funcionamento de um depósito, cujas operações de execução são terceirizadas a um operador logístico especialmente contratado para esse fim. São atividades administrativas de supervisão dos serviços operacionais. Em alguns casos, há um ou alguns funcionários classificados sob o código 2531 da Classificação Brasileira de Ocupações (Profissionais de relações públicas, publicidade, mercado e negócios)⁵, fato que não contraria a natureza predominante da estrutura funcional.

O principal CD da Unilever, o de Louveira (CNPJ 61.068.276/0307-80), também não manteve funcionários dedicados às funções de venda, embora as informações prestadas nas GFIP referentes aos meses de julho/2008 a novembro/2011 indicassem o contrário, configurando a prática de falsidade nas declarações. Na Lista de Funcionários apresentada por ocasião da visita ao CD de Louveira, em 12 de dezembro de 2012, constam apenas funcionários cuja função é voltada para a supervisão das atividades de armazenagem e distribuição de produtos, executadas pelo operador logístico. Os depoimentos colhidos e a documentação apresentada no curso da ação fiscal de 2016 corroboraram as evidências de ausência de funcionários com funções relacionadas à venda no CD de Louveira, conforme relatado em outros tópicos deste Termo.”

⁵ O código 2531 da Classificação Brasileira de Ocupações abrange os sub-códigos 2531-10 - Redator de publicidade e 2531-15 - Agente publicitário. A descrição sumária da ocupação desses profissionais é a que segue: “Estruturam estratégias de projeto; pesquisam o quadro econômico, político, social e cultural; analisam mercado; desenvolvem propaganda e promoções; implantam ações de relações públicas e assessoria de imprensa; vendem produtos, serviços e conceitos. No desenvolvimento das atividades é mobilizado um conjunto de capacidades comunicativas”.

As recorrentes argumentam que não há determinação legal para as equipes de vendas fiquem vinculadas ao estabelecimento filial vendedor, e a decisão por vincula-los à matriz não altera a natureza do estabelecimento filial, que permanece como comercial atacadista.

A decisão recorrida é precisa na solução, sobre a qual concordo e adoto:

“Ao afirmar que se a matriz é comercial atacadista o CD também o é, as Impugnantes parecem ignorar que as filiais possuem personalidade jurídica distinta das matrizes e podem ter atividades completamente diversas das exercidas por elas. E ao sugerir que se as notas fiscais (de compra e de venda) são emitidas com o CNPJ das filiais sua natureza comercial estaria caracterizada, aparenta desconhecer que, no direito atual, os fatos realmente ocorridos prevalecem sobre os aspectos formais dos negócios jurídicos. Se a atividade comercial é realizada pela matriz, a simples emissão de notas fiscais com o CNPJ das filiais não as tornam estabelecimentos comerciais.

Nesse cenário, as filiais figuram apenas formalmente como compradoras e revendedoras das mercadorias, não possuindo atividade comercial, apesar de terem sido cadastradas no CNPJ com CNAE de comércio, como constatado pela Fiscalização.”

Quanto ao fato de coexistirem, nos mesmos endereços, depósitos fechados da UBI e centros de distribuição da UB, as recorrentes esclarecem que:

“(..) a UBI possui um depósito fechado localizado em Louveira/SP que não se confunde com o CD da UBR na mesma localidade, configurando estabelecimentos que não se confundem: a UBI possui depósito fechado e a UBR, por sua vez, CD.

(...)

251. Assim, cada empresa utiliza seu estabelecimento para finalidades específicas e distintas, as mercadorias não se confundem e não há qualquer confusão patrimonial decorrente do fato de existir mais de um CNPJ ativo no mesmo endereço.”

E apoiam-se no Parecer Normativo CST nº 123/1974 para o uso compartilhado de espaço:

PARECER NORMATIVO CST nº 123/74

Estabelecimentos industriais ou equiparados podem utilizar depósito fechado em comum, desde que as mercadorias não se confundam quanto à natureza, procedência, uso ou destinação.

O vigente RIPI (anexo ao Decreto nº 70.162, de 18 de fevereiro de 1971) não estabelece qualquer restrição ao uso comum de depósito fechado por pessoas jurídicas distintas.

(...)

2. Deverão, entretanto, essas pessoas jurídicas estar autorizadas, previamente, pelo Fisco estadual. Em relação ao IPI, deverão os depositantes cumprir as disposições regulamentares, especialmente as previstas nos artigos 194 a 197 do referido RIPI, de modo a estabelecer perfeito controle das mercadorias depositadas para que as mesmas não se confundam quanto à natureza, procedência, uso ou destinação. (...)

Quanto ao tema, assim rebateu o julgador *a quo*:

“Como as Reclamantes alegam que os centros de distribuição da UBR realizam operações comerciais, mostra-se no mínimo curioso o fato de tentarem se socorrer do Parecer Normativo CST nº 123, de 1974, para justificarem a existência de depósitos

fechados da UBI e centros de distribuição da UBR em um mesmo local. Explica-se o motivo: o mencionado PN trata de uso comum de depósito fechado por pessoas jurídicas distintas e o Regulamento do IPI⁶ conceitua depósito fechado como “*aquele em que não se realizam vendas, mas apenas entregas por ordem do depositante dos produtos*”.

Portanto, nos recintos compartilhados não podem ser realizadas operações comerciais.

De qualquer forma, o mesmo PN estabelece em seu item 2 que “*deverão os depositantes cumprir as disposições regulamentares, especialmente as previstas nos artigos 194 a 197 do referido RIPI, de modo a estabelecer perfeito controle das mercadorias depositadas para que as mesmas não se confundam quanto à natureza, procedência, uso ou destinação*” (destaques no original).

Por fim, nos recursos voluntários, as recorrentes defendem:

“255. Portanto, é improcedente a afirmação de que existiria ilegalidade no fato de existir mais de um estabelecimento das Recorrentes no mesmo endereço. O único requisito para utilização compartilhada de espaço é que os produtos das empresas envolvidas “não se confundam quanto à natureza, procedência, uso ou destinação”, ao contrário do que afirma a r. decisão recorrida.”

A discussão foi conduzida à tangente do cerne da questão, não se trata de validar a forma de operação, no mesmo endereço, do depósitos fechados da UBI com o centro de distribuição da UB, sob o amparo do Parecer Normativo CST n.º 123 de 1974. Discute-se, sim, a prática de simulação e como essa simulação deve ser analisada.

Marciano Seabra de Godoi discorre sobre o tema, analisando as duas posições sobre o conceito de simulação⁷:

“Segundo sua visão mais restritiva, a simulação só ocorre quando as partes de um negócio jurídico declaram, num contrato ou numa escritura, algum fato concreto que se mostra falso (p. ex. declara-se que o preço de venda de um imóvel é de R\$ 500 mil mas o vendedor recebe do comprador de fato R\$ 1 milhão). Ou então se as partes omitem ou escondem, num contrato ou numa escritura, um fato real que nega o que está declarado no documento. A simulação seria portanto uma questão de fingimento ou manipulação dos fatos praticados, com intuito de lesar a terceiros, inclusive o fisco. Em suma: para essa visão restritiva, na simulação as partes mentem sobre fatos concretos, escondendo-os ou inventando-os, total ou parcialmente, qualitativa ou quantitativamente. Por isso Ricardo Lobo Torres afirma que na simulação “discute-se sobretudo a respeito da matéria de fato”, e a prova “é seu ponto nevrálgico”. Exatamente por conceberem a simulação como mentira sobre fatos concretos, os autores que adotam essa concepção restritiva afirmam que a prática da simulação submete o contribuinte a multas administrativas qualificadas.

(...)

Outra característica — nem sempre admitida — **nessa concepção restritiva da simulação é a tendência de considerar de forma isolada e atomizada os negócios praticados pelas partes, recusando-se a ampliar o foco para avaliar o sentido**

⁶ Art. 197 do Decreto n.º 70.162, de 1972, vigente à época da emissão do PN, e inciso VII do art. 609 do Decreto n.º 7.212, de 2010 (RIPI atual).

⁷ GODOI, Marciano Seabra de. Dois conceitos de simulação e suas consequências para os limites da elisão fiscal, In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.), Grandes Questões Atuais do Direito Tributário - 11.º Volume, São Paulo: Dialética, 2007

jurídico global de uma concatenação de negócios jurídicos — e suas circunstâncias — posto em prática pelos contribuintes.

(...)

O conceito de simulação é, no âmbito do próprio direito civil brasileiro, bastante controverso. Ainda que nem sempre deixem isso explícito, **diversos autores definem e aplicam o conceito de simulação com base numa visão causalista.** A causa dos negócios jurídicos pode ser definida como o "fim econômico ou social reconhecido e garantido pelo direito, uma finalidade objetiva e determinante do negócio que o agente busca além da realização do ato em si mesmo".

A causa é, portanto, o propósito, a razão de ser, a finalidade que se persegue com a prática de determinado negócio jurídico. Orlando Gomes inclusive promove uma classificação dos negócios jurídicos com base nas causas típicas de cada um deles (a cada negócio "corresponde causa específica que o distingue dos outros tipos)": o seguro é por exemplo um negócio jurídico cuja causa específica é a "prevenção de riscos", ao passo que o contrato de sociedade tem como causa uma associação de interesses, compondo a categoria dos "negócios associativos".

Fixado esse conceito de causa dos negócios jurídicos, como encarar a figura da simulação? **Na simulação há um vício na causa, pois as partes usam determinada estrutura negocial (compra e venda) para atingir um resultado prático (doar um patrimônio) que não corresponde à causa típica do negócio posto em prática. Na formulação de Orlando Gomes sobre simulação relativa, "ao lado do contrato simulado há um contrato dissimulado, que disfarça sua verdadeira causa" - destacamos.**

Os autores causalistas ressaltam que na simulação não há propriamente um vício de consentimento (como no erro ou no dolo), pois as partes consciente e deliberadamente emitem um ato de vontade. **O que ocorre é que o ato simulado não corresponde aos propósitos efetivos dos agentes da simulação. Por isso diversos autores vêm na simulação uma "divergência consciente entre a intenção prática e a causa típica do negócio".**

(...)

Quanto à jurisprudência, vem ganhando terreno tanto nos tributais quanto no Conselho de Contribuintes uma concepção de simulação que está longe de corresponder à visão restritiva descrita ... **É cada vez mais comum o contribuinte escudar-se na teoria do negócio jurídico indireto para demonstrar a inexistência de ato simulado, mas os julgadores aplicarem um conceito amplo de simulação, que leva em conta as circunstâncias do caso concreto e indaga a substância real do negócio.**" (destaquei)

O contribuinte, pretendendo valer-se da norma fiscal, praticou os atos com observância da legislação societária, entretanto, não conseguiu demonstrar qualquer outro objetivo senão a economia fiscal. Não houve propósito negocial algum. Tanto é assim, que em sua defesa a recorrente insiste na adoção da acepção restritiva do termo simulação, aquele que se caracteriza pela evasão e sonegação, mas não consegue justificar, do ponto de vista econômico e empresarial a segregação das atividades industrial e comercial, que deram origem à prática da simulação, considerada pela jurisprudência e pela doutrina como relacionadas aos conceitos de dissimulação e elusão fiscal.

Alegar não ser ilícito não resolve a existência de depósito fechado da UBI e centro de distribuição da UB no mesmo endereço, ainda mais quando se explica que o objetivo da

reestruturação pela segregação se deu para “centralizar o planejamento e a tomada de decisões; simplificar as operações; e remover a duplicidade de atividades”; a simulação é inconteste.

10. Das diferenças entre os preços praticados pela UBI e pela UB, da margem de lucro e dos produtos importados

Após intimação às recorrentes, a fiscalização constatou o que se segue:

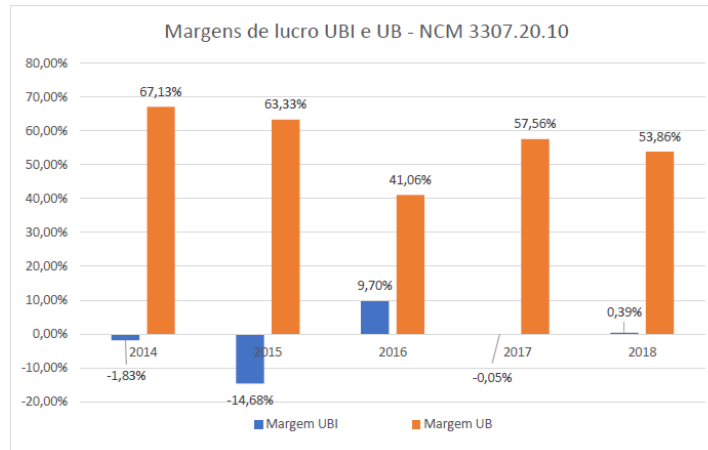
“170. A resposta apresentada indica contradição com o contrato que cuida da relação comercial como demonstrado na seção 6.1.4.2. No contrato há a indicação que os preços são livres de impostos ao passo que em resposta apresentada, a UBI levaria em conta tais impostos. Também no contrato os preços são estabelecidos para o ano civil e não levam em conta custos, margens e impostos. Ou seja, a UB e a UASCC, que formam um consórcio para permitir um exercício mais eficaz da atividade empresarial de compra e venda de produtos, poderiam manter os preços de compra independentemente dos custos da UBI.”

A autoridade tributária, em relação aos produtos sujeitos à tributação monofásica de PIS e COFINS, identificou um total de 28.962 NF-e em 2017, que somam R\$ 2.765.452.306,72, e 30.127 NF-e em 2018, que representam R\$ 2.918.487.955,26, sempre relacionadas a operações com a UB. Por sua vez, a UB, em 2017, emitiu 306.738 notas fiscais de venda de mercadorias, para 1.739 estabelecimentos; e, em 2018, foram emitidas 371.424 NF-e para 2.424 clientes.

Ainda em relação aos documentos fiscais, verificou-se que os valores unitários nas saídas da UBI são inferiores àqueles praticados nas saídas da UB para terceiros. Os preços, por produto e por estabelecimento, variaram entorno de 100,07% a 2.698,02%, em 2017, e de 101,65% a 829,08%, em 2018.

Ressalta-se que, durante o procedimento que analisou as operações de importação, verificou-se que, frequentemente, os produtos importados eram repassados por valores inferiores aos custos de importação e sequer ingressavam no estabelecimento do importador UBI, com remessa do local aduaneiro diretamente ao estabelecimento da UB. A autoridade fiscal averiguou a existência de notas fiscais de entrada que indicavam o envio para o estabelecimento da importadora/industrial em Vinhedo, quando, na realidade, verificou-se a entrega para a comercial em Louveira.

O gráfico abaixo, elaborado a partir dos dados apurados pela Alfândega de Belo Horizonte, quando do procedimento constante do Processo nº 10611.720180/2019-23, foi atualizado, incluindo-se os anos de 2017 e 2018, e reproduzido no TVF do presente e demonstra o patamar das margens praticadas nas vendas dos produtos do NCM 3307.20.10.



Da análise do gráfico, infere-se que a ausência de lucro revela a falta de propósito comercial nas operações.

Cabe notar que o recurso voluntário do referido Processo n.º 10611.720180/2019-23 foi julgado por esta Turma Ordinária, do qual formalizou-se o Acórdão n.º 3301-013.818, de relatoria da Conselheira Juciléia de Souza Lima, cujo resultado, por unanimidade de votos, foi por negar provimento ao recurso.

Pois bem.

As recorrentes sustentam que a autoridade fiscal equivoca-se ao considerar que “o simples fato de os preços de venda da UBR serem superiores aos preços de venda da UBI já indicaria a existência de alguma irregularidade nesse sentido”. Afirmam que não foram considerados eventuais despesas e custos despendidos pelas companhias para a concretização das vendas, bem como pela UBI possuir apenas a UB como cliente, seu risco de crédito é baixíssimo, não necessitando dispendir com vendas, marketing, publicidade e logística.

De maneira oposta, a UB, para promover a distribuição dos produtos adquiridos, incorre em despesas relevantes com *marketing*, através da construção da marca com campanhas publicitárias, investimento em diversas mídias, promoções de produtos, estratégias de curto, médio e longo prazos, assim como despesas de relacionamento com clientes e desenvolvimento de negócios por meio da equipe de vendas por todo o Brasil. Deste modo, os riscos da UB são evidentemente maiores.

Nesse sentido, os preços da UBI iniciam-se a partir dos custos de aquisição da matéria-prima e como a UB é a única cliente, seu mercado é restrito. Por sua vez, os preços praticados pela UB tem o mercado como ponto de partida, sujeitos à disputa de preços dos concorrentes e tendo em mente o preço para o consumidor final, mas ao mesmo tempo é necessário considerar que o atacadista e o varejista precisam ter margem de lucro, de modo que a UB tem que levar em consideração todos esses fatores, que são totalmente alheios à atividade da UBI.

Apresentam uma tabela que entendem como capaz de justificar a diferença de preços e margem de lucros entre a UBI e UB:

	UBI	UBR
Relevante ativo imobilizado	X	
Insumos industriais	X	
Logística	X	X
Marketing / publicidade e propaganda		X
Risco de insolvência de clientes		X
Preços formados a partir do mercado		X
Preços formados a partir do custo	X	
Necessário considerar margem de lucro do atacadista e do varejista		X
Riscos decorrentes da qualidade do produto industrializado ou importador	X	
Riscos decorrentes da dinâmica de mercado (posição dos		X
competidores, inovações não aceitas pelo consumidor, etc.)		

Em seguida, expõe que as margens de lucro da UB não são abundantes, como quer a fiscalização fazer crer, e reproduz trecho de Laudo Técnico que apresenta margem de lucro líquido singela para UB. Já em relação à UBI, as margens são bem superiores, como laudo da PwC demonstra⁸.

Acontece que as porcentagens ali apresentadas referiam-se à margem bruta (página 15 do laudo e fl. 6698 do processo), enquanto os valores da UB representavam a margem líquida. A título de ilustração, por exemplo, tome-se que a receita líquida das vendas de determinada companhia foi de R\$ 4 milhões e o custo dos produtos que a companhia produz ou revende alcança R\$ 2,8 milhões (70%). O lucro bruto é a diferença entre estes dois valores, sendo, portanto, R\$ 1,2 milhão (30%). Dividindo o lucro bruto pela receita líquida, encontramos a margem bruta, que é de 30% para este caso. Caso a companhia incorra em outros custos e despesas no valor de R\$ 1 milhão (25%), seu lucro líquido seria de R\$ 200 mil e, conseqüentemente, a margem do lucro líquido seria de apenas 5%. Não se pode comparar margem bruta da UBI com a margem líquida da UB.

Ademais, interessante notar que as recorrentes afirmam que os elevados dispêndios logísticos são parte da razão da diferença de preço e, na tabela acima, indicam que a UBI também possui essa mesma despesa. Ademais, como já analisado no item sobre os contratos, verificou-se que a UBI desempenha muito mais funções do que o disposto na tabela.

Mais ainda, não há fundamento para justificar a diferença de preço através da formação deste “a partir do custo” ou “a partir do mercado”; primeiro, já se demonstrou que a UBI não é livre para formar o seu preço; segundo, o preço é determinado pelo mercado,

⁸ Conforme requerido no item 300 do Recurso Voluntário, não se reproduziu as informações dos laudos.

conhecido pelo ponto de equilíbrio entre a oferta e demanda, na lei eternizada por Adam Smith. Da mesma forma, não faz parte da composição do preço a consideração da margem de lucro do atacadista e varejista, certamente as equipes de vendas não vestem o altruísmo como estratégia nas negociações com os clientes.

As recorrentes destacam que a consultoria contratada apresentou “Relatório de Especialistas” que constatou equívocos e divergências na metodologia aplicada pela fiscalização. Deste modo, os equívocos implicaram em (1) maior custo unitário de importação pela UBI, devido aos valores considerados duplicados de PIS e COFINS; (2) a receita unitária de venda pela UBI a menor, devido à exclusão do IPI do valor dos produtos da nota fiscal; e (3) a margem unitária maior na venda pela UB, devido à consideração de valores menores ao custo bruto unitário do produto.

O “Relatório de Especialistas” utiliza formas de apuração que, em resumo, alteram o valor da receita líquida, mas se iguala nos valores de receita bruta e lucro bruto, conforme exemplo abaixo:

1. Contabilização dos Estoques líquidos de tributos a recuperar

Receita Bruta 150,00 (a)
(-) Impostos sobre vendas - ICMS - 27,00 (b)
Vendas Líquidas 123,00 (c) = (a) + (b)
(-) CMV - 82,00 (d)
Lucro Bruto 41,00 (e) = (c) + (d)
Margem 33,33% (f) = (e) / (c)

2. Contabilização dos Estoques com os tributos a recuperar

Receita tributável 150,00 (a)
(-) Impostos sobre Valor Adicionado - ICMS - 9,00 (b)
Receita contábil 141,00 (c) = (a) + (b)
(-) CMV - 100,00 (d)
Lucro Bruto 41,00 (e) = (c) + (d)
Margem 29,08% (f) = (e) / (c)

O cálculo proposto, que se resume à forma como se manipula os tributos incidentes nas operações de importação e venda, conclui que a margem da UBI não seria de negativos 12,46%, como apresentou a fiscalização, mas positivos 0,54%. O relatório também indica que a fiscalização deveria contemplar os valores dos tributos recuperáveis para o cálculo final da margem, que resultaria em um valor de faturamento 6,72% maior da UBI em relação ao apurado pela fiscalização (fl. 6735). O relatório segue apresentando as margens da operação de venda da UB. Após apresentar o que entendem ser inconsistências no cálculo da fiscalização, apresenta seu cálculo revisado, do qual se verifica estarrecedores 0,93% (fl. 6736) de diferença entre o que a fiscalização apontou e o que o relatório entende como correto.

Todo o esforço contábil/tributário concluiu que o “equívoco” da fiscalização foi da casa de 7%, nas vendas da UBI, e 1%, nas vendas da UB, arredondando-se as porcentagens a favor das recorrentes. Tais montantes não beiram o razoável para determinar o cancelamento da autuação, que apurou diferenças de preços de venda da UBI para UB e da UB para os clientes na ordem de “100,07% a 2.698,02% em 2017 e de 101,65% a 829,08% em 2018”.

A razão não testemunha às recorrentes.

11. Da formação da base de cálculo pela sistemática monofásica e da inexistência de regra de preço ou valor tributável mínimo na legislação do PIS e COFINS

As recorrentes sustentam que as Leis n.ºs 10.147/2000, 10.637/2002 e 10.833/2003 não determinam que as regras de valor tributável mínimo (“VTM”), conforme previsto nos artigos 195 e 196 do RIPI/2010, possam ser aplicadas para fins da apuração do PIS e da COFINS.

Nesse sentido, não há obrigação por parte da UBI em considerar, na formação do seu preço, os custos suportados pela UB ou equiparação entre os preços praticados por empresas interdependentes.

Revisitam julgados anteriores deste Conselho sobre o cancelamento de autuações que utilizaram o valor tributário mínimo para ajuste da base de cálculo do PIS e Cofins, apresentam longa discussão sobre o VTM e sobre o art. 11 da Medida Provisória n.º 219/2004, posteriormente vetado quando da conversão na Lei n.º 11.051/2004, entendendo que o Governo Federal anuiu com a segregação das atividades na cadeia monofásica, para, então, defender que, se fosse aplicável ao caso, o valor tributável mínimo seria equivalente à média ponderada dos preços praticados na praça da UBI, haja vista a existência de preço corrente no mercado atacadista de suas praças (Vinhedo/SP, Ipojuca/PE e Aguai/SP), sob o conceito da Lei n.º 14.395/2022, defendendo, para isso, que a interpretação retroaja aos fatos não definitivamente julgados.

Enganam-se as recorrentes.

Em virtude da existência de simulação, a fiscalização não aplicou a regra do VTM, já que não se discute a afetação do preço pela interdependência, discute-se à existência de fato da segregação das atividades. Houve, sim, questionamento a respeito do VTM quando do início do procedimento (Termo de Intimação n.º 03), quando se buscou esclarecer as relações entre UBI e UB.

Nesse contexto, a autoridade fiscal não apurou o VTM na saída da UBI para UB, mas, sim, desconsiderou, por simulação, os valores negociais entre as empresas interdependentes, ao considerar como inoponíveis os seus efeitos perante o Fisco. Reproduzo trecho do TVF (fl. 127/128) que ilustra o ponto:

“234. **Os estabelecimentos industriais da UBI remetem a totalidade de sua produção e importação aos chamados Centros de Distribuição da UB, aos quais o grupo Unilever atribuiu a falsa condição de comerciais atacadistas**, conforme apurado na seção 6.1.4.4. Tais estabelecimentos, contudo, são meros depósitos de armazenagem e distribuição dos produtos, onde não há quaisquer atividades de comercialização. Nesse contexto, **a base de cálculo da UBI foi artificialmente reduzida**. No plano meramente formal, foram emitidas notas fiscais correspondentes a vendas aos estabelecimentos da UB, supostamente comerciais atacadistas, mas, no plano material, houve simples remessa dos produtos para depósitos fechados da própria indústria. **Na saída para estabelecimentos de terceiros não interdependentes, foram emitidas notas fiscais em nome da UB com o valor real da operação de comercialização**. Portanto, **o mecanismo utilizado para a redução da base de cálculo das contribuições foi a simulação de uma operação de comercialização entre estabelecimentos da UBI e os estabelecimentos da UB**.

(...)

239. **Para a apuração das bases de cálculo mensais procedeu-se da seguinte maneira:** foram extraídos os dados das NF-e de saída emitidas pela UB nos anos-calendário de 2017 e 2018, excetuando-se as NF-e canceladas. Foram aplicados filtros nesta extração para selecionar somente as notas fiscais em que o NCM de seus itens fossem aqueles previstos na Lei 10.147/2000 (33030020, 33049910, 33049990, 33051000, 33059000, 33072010, 33072090, 34011190 Ex. 1 e 96032100) e que o CFOP fosse correspondente à venda (5102, 5403, 6102, 6106, 6110, 6403). **Para cada um dos itens das notas fiscais foram extraídos o Valor Total Bruto dos Produtos e o ICMS** (neste caso o ICMS próprio de responsabilidade do contribuinte) **e calculado o Valor Total subtraído do ICMS, já considerando decisão do STF a respeito da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins.** Estes documentos foram separados por estabelecimento emitente e trimestres, tendo em vista o tamanho dos arquivos., foram também separados por trimestre ou semestre.”

Diante disso, não que falar sobre critérios de apuração do VTM ou conceito de praça, do que reputo correta a atribuição da base de cálculo pela metodologia aplicada pelo procedimento fiscal.

12. Da responsabilidade passiva solidária da UB

Sobre o tema, o Superior Tribunal de Justiça decidiu, do que se extrai do AgRg no AResp 21073/RS, no sentido de que *“existe responsabilidade tributária solidária entre empresas de um mesmo grupo econômico, apenas quando ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, não bastando o mero interesse econômico na consecução da referida situação”*.

A doutrina entende que *“não se pode ignorar que o interesse econômico, por si só, não se mostra suficiente para a inclusão no pólo passivo da relação obrigacional tributária. Também há que restar demonstrado o vínculo jurídico, consubstanciado na atuação em conjunto, concorrente, que se amolda à hipótese de incidência prevista na norma tributária”*⁹.

É de cunho jurídico, portanto, quando se constata que duas ou mais pessoas ocupam a mesma posição no fato que faz nascer a obrigação tributária.

Com efeito, o art. 124, I, do CTN se refere ao caso das pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Para um sujeito terceiro ser solidarizado, por tal inciso, deve ele ter relação de sujeição passiva com o fato gerador do tributo.

O STJ possui jurisprudência firmada sobre o tema no REsp n.º 884.845/SC:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. LEGITIMIDADE PASSIVA. EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA.

1. A solidariedade passiva ocorre quando, numa relação jurídico-tributária composta de duas ou mais pessoas caracterizadas como contribuintes, cada uma delas está obrigada pelo pagamento integral da dívida. *Ad exemplum*, no caso de duas ou mais pessoas serem proprietárias de um mesmo imóvel urbano, haveria uma pluralidade de

⁹ Acórdão n.º 9101--003.378, sessão de 05.02.2018, Conselheiro André Mendes de Moura.

contribuintes solidários quanto ao adimplemento do IPTU, uma vez que a situação de fato - a co-propriedade - é-lhes comum.

2. A Lei Complementar 116/03, definindo o sujeito passivo da regra-matriz de incidência tributária do ISS, assim dispõe: "Art. 5º. Contribuinte é o prestador do serviço." 6. Deveras, o instituto da solidariedade vem previsto no art. 124 do CTN, verbis: "Art. 124. São solidariamente obrigadas: I - **as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal**; II - as pessoas expressamente designadas por lei." 7. Conquanto a expressão "interesse comum" - encarte um conceito indeterminado, é mister proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a *ratio essendi* do referido dispositivo legal. Nesse diapasão, **tem-se que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible. Isto porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no pólo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação.** 8. Segundo doutrina abalizada, *in verbis*: "... o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade. Em nenhuma dessas circunstâncias cogitou o legislador desse elo que aproxima os participantes do fato, o que ratifica a precariedade do método preconizado pelo inc. I do art 124 do Código. Vale sim, para situações em que não haja bilateralidade no seio do fato tributado, como, por exemplo, na incidência do IPTU, em que duas ou mais pessoas são proprietárias do mesmo imóvel. Tratando-se, porém, de ocorrências em que o fato se consubstancie pela presença de pessoas em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-se entre sujeitos que estiveram no mesmo pólo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação. É o que se dá no imposto de transmissão de imóveis, quando dois ou mais são os compradores; no ICMS, sempre que dois ou mais forem os comerciantes vendedores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador." (Paulo de Barros Carvalho, in Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 8ª ed., 1996, p. 220) 9. **Destarte, a situação que evidencia a solidariedade, quanto ao ISS, é a existência de duas ou mais pessoas na condição de prestadoras de apenas um único serviço para o mesmo tomador, integrando, desse modo, o pólo passivo da relação.** Forçoso concluir, portanto, que o interesse qualificado pela lei não há de ser o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato imponible. 10. "Para se caracterizar responsabilidade solidária em matéria tributária entre duas empresas pertencentes ao mesmo conglomerado financeiro, é imprescindível que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, sendo irrelevante a mera participação no resultado dos eventuais lucros auferidos pela outra empresa coligada ou do mesmo grupo econômico." (REsp 834044/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/11/2008, DJe 15/12/2008). (grifei)

Desta forma, a fiscalização entendeu que a UBI e a UB contribuíram para o cometimento dos atos simulados, mediante conluio, que resultaram na quebra na cadeia do PIS/Cofins monofásicos.

As recorrentes alegam que se encontram em polos distintos da relação jurídica. No entanto, ainda assim, há a possibilidade de interesse jurídico comum, como, por exemplo, no caso de alienante e adquirente de imóvel quanto ao ITBI e ao imposto de renda sobre ganho de capital, ou seja, mesmo em polos distintos, há interesse comum. A prova disso encontra-se nos autos, através da constatação de diversos elementos da atuação uníssona das recorrentes:

- a) A UB (comercial) controla o grupo Unilever, sendo que, no início do ano de 2017, a UB possuía cerca de 43% do capital social da UBI (industrial), inclusive com a coincidência do corpo de dirigentes das entidades;
- b) Toda importação e produção da UBI (industrial) era destinada à UB (comercial);
- c) Os preços na venda da UBI (industrial) correspondiam, apenas, ao custo da importação e produção, sem margem de lucro;
- d) Os preços na revenda praticados pela UB (comercial) era injustificadamente superiores aos preços da UBI (industrial);
- e) A UBI (industrial) somente se mantinha pelo financiamento da UB (comercial);
- f) As operações comerciais foram amparadas por acordos de fornecimento sem substrato na realidade, ou seja, que não existiam materialmente, visto que toda operação era determinada pela UB (comercial);
- g) A UBI (industrial) não possuía autonomia decisória, gerencial e financeira, restando claro que a divisão das atividades objetivou a redução dos tributos.

Diante desse cenário, percebe-se a prática do fato gerador pela UB, do que se comprova o interesse comum, que determina a aplicação do disposto no art. 124, I, do CTN.

Eis a reprodução dos ensinamentos de Rubens Gomes de Souza, em trabalho doutrinário após a promulgação do CTN¹⁰, a respeito do citado artigo:

“É solidária a pessoa que realiza conjuntamente com outra, ou outras pessoas, a situação que constitui fato gerador, ou que, em comum com outras, esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio que dá origem à tributação; por outras palavras, (...) pessoa que tira uma vantagem econômica do ato, fato ou negócio tributado”.

O Parecer Normativo Cosit nº 4/2018 dispõe que a utilização de pessoas jurídicas distintas, com o propósito de transferir receitas ou despesas entre uma e outra, de forma artificial, corresponde a deslocamento da base tributária, que remete a uma situação típica de interesse comum, no âmbito da responsabilização solidária e legitimidade passiva:

“32. Como ocorrido em outras situações, o presente Parecer Normativo não tem por objetivo relacionar, de forma exaustiva, todas os negócios jurídicos que podem ser considerados planejamento tributário abusivo, até por depender da sua conformação e comprovação no caso concreto. Mas citam-se três situações típicas em que se configura o interesse comum para a responsabilização solidária, as quais podem estar todas presentes num mesmo planejamento: operações estruturadas em sequência, as realizadas com uso de sociedades-veículo e as que têm por objetivo o deslocamento da base tributável.

32.1. As operações estruturadas em sequência referem-se àquelas que contêm etapas em que cada uma, pretensamente isolada, corresponde a um tipo de ato ou deliberação societária ou negocial encadeado com a subsequente com o fito de reduzir ou suprimir

¹⁰ SOUSA, Rubens Gomes de. Compêndio de legislação tributária. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 67.

tributo devido. Cada etapa dessa cadeia de operações estruturadas só faz sentido caso exista a etapa anterior e caso seja também deflagrada a operação posterior. Conforme Greco:

Sob esta denominação estão as *step transactions*, vale dizer, aquelas sequências de etapas em que cada uma corresponde a um tipo de ato ou deliberação societária ou comercial encadeado com o subsequente para obter determinado efeito fiscal mais vantajoso. Neste caso, cada etapa só tem sentido se existir a que lhe antecede e se for deflagrada a que lhe sucede.

(...)

Na medida em que o conjunto de operações corresponde apenas a uma pluralidade de meios para atingir um único fim, a verificação das alterações relevantes deve ser feita não apenas considerando os momentos anterior e posterior a cada etapa mas, principalmente, os momentos anterior e posterior ao conjunto de etapas¹¹.

32.2. A empresa-veículo (*conduit company*) é uma pessoa jurídica intermediária utilizada apenas para servir como canal de passagem de um patrimônio ou de dinheiro sem que tenha efetivamente outra função dentro do contexto. Muito comum é a utilização de Sociedade de Propósito Específico para tanto. Em regra, ela se apresenta na estruturação de operações e em que há a utilização das mais diversas pessoas jurídicas, em direção única, com o fito de suprimir ou reduzir tributo devido.

32.3. Já o deslocamento da base tributária ocorre mediante utilização de pessoas jurídicas distintas com o propósito de transferir receitas ou despesas entre uma e outra de forma artificial, sem substrato na realidade das atividades por elas desenvolvidas.

33. Enfim, **nessas hipóteses em que há desproporção entre a forma jurídica adotada e a intenção comercial, com vistas a desfigurar ou manipular o fato jurídico tributário, está configurado o interesse comum a ensejar a responsabilização solidária.** (...)” (destaquei)

O único intuito, conforme se verificou, foi a redução da base de cálculo do PIS e da Cofins, de incidência monofásica, que recai sobre a UBI, do que resta, evidente, o interesse comum da UB.

Reproduzo trecho da decisão a Juíza Federal da 20ª Vara/SJDF, a respeito do tema:

“Na hipótese dos autos, a responsabilização da pessoa jurídica UBR, como responsável tributária pela importação da controlada UBI, ocorreu a partir da aplicação das regras de direito tributário, não havendo que se falar em desconsideração da personalidade jurídica. O sistema tributário brasileiro possui mecanismos próprios para identificar e desconstituir negócios jurídicos simulados ou fraudulentos (art. 149, VII do CTN), possibilitando a extensão da responsabilidade tributária para pessoas naturais ou jurídicas vinculadas ao fato gerador da respectiva obrigação, na forma do art. 128 do CTN.”

Deste modo, entendo que a descrição dos fatos e a análise das provas colacionadas pela autoridade fiscal são suficientes para reconhecer o interesse econômico e jurídico nos atos que ensejaram a obrigação tributária, aptos, portanto, a empregar a responsabilidade passiva solidária prevista.

¹¹ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. SP: Dialética, 2008, p. 392-3.

13. Da multa

As recorrentes sustentam a impossibilidade da aplicação da multa qualificada de 150%, pela inexistência de fraude ou simulação, bem como alegam a abusividade da multa lavrada.

Em relação à abusividade, a discussão remete à Súmula CARF n.º 2:

Súmula CARF n.º 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

A respeito da qualificação da multa, esta deveu-se à determinação legal imposta pelo art. 44, § 1º, da Lei n.º 9.430, de 1996, então vigente à época, em virtude da existência de conduta dolosa dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964.

Não obstante, após a alteração promovida pela Lei n.º 14.689, de 2023, o § 1º do art. 44, da Lei n.º 9.430, de 1996, passou a apresentar a seguinte regra:

§ 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 n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei n.º 14.689, de 2023)

(...)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei n.º 14.689, de 2023)

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei n.º 14.689, de 2023)

§ 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 n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões. (Incluído pela Lei n.º 14.689, de 2023)

Com efeito, entendo que não cabe a redução da multa para 100%, em virtude da reincidência, conforme art. 44, § 1º, VII, alinhado a julgados recentes no âmbito deste Conselho:

“QUALIFICAÇÃO DA MULTA. COMPORTAMENTO CONTINUADO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO E ESCLARECIMENTOS. SEQUER NOTAS FISCAIS DE ENTRADA. CARACTERIZAÇÃO DE INTENÇÃO DE FRAUDAR. MANUTENÇÃO DA QUALIFICAÇÃO. Constatada pela conduta reiterada, conjuntamente com a ausência de esclarecimentos, no caso, sequer a justificativa da inexistência de notas fiscais de entrada de mercadorias para posterior venda, mas com pagamentos efetuados ao longo de todo o ano-calendário, a intenção de fraudar, nos termos do art. 957 do RIR/99, deve a qualificação da multa ser mantida.”

(Processo n.º 19311.720503/2013-42, Acórdão n.º 1402-006.625, sessão de 17.10.2023, Conselheiro Luciano Bernart)

Neste contexto, conheço em parte dos argumentos, para negar provimento na parte conhecida, mantendo a multa qualificada majorada no patamar de 150%.

14. Da não incidência de juros sobre a multa

O tema encontra-se sumulado no âmbito deste Conselho.

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Assim, não conheço dos argumentos.

Conclusão

Todo quadro apresentado evidencia a inexistência de propósito comercial nas operações entre UBI e UB, visto que a industrial, conforme inclusive demonstrado por planilhas apresentadas por ela, comercializou seus produtos por valores correspondentes, basicamente, ao custo, o que, por si só, não se encontra em consonância com o exercício de atividade econômica, organizada, com produção ou circulação de bens a fim de obter lucro.

Ademais, o preço foi assim estabelecido devido à inexistência de partes autônomas e independentes, as quais são indispensáveis para a manifestação de vontade. Logo, o preço também não pode ser considerado válido.

Por fim, reproduzo trecho do TVF, que concatena o cenário e que conduz a uma única conclusão:

“167. No caso da UBI na aparência os produtos por ela fabricados e importados são vendidos para a UB. Mas na realidade não existem operações comerciais entre as empresas. Na aparência os preços são negociados entre as partes (UBI e UB) enquanto na realidade há uma imposição de preços por parte da UB e da UASCC. Na aparência os produtos saídos da UBI se multiplicam por conta da passagem pela UB enquanto na realidade esta passagem serve apenas para efetivar o planejamento tributário abusivo.”

Diante de todo o exposto, voto por conhecer, em parte, do recurso voluntário, para, na parte conhecida, rejeitar as preliminares e negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe

Fl. 57 do Acórdão n.º 3301-014.025 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 15746.720036/2022-81