



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.720036/2022-81
ACÓRDÃO	9303-017.248 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	26 de março de 2026
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	UNILEVER BRASIL INDUSTRIAL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

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

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

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

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

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

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do Recurso Especial do Contribuinte, apenas no que se refere a “redução da multa qualificada de 150% para 100%”, para, no mérito, dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Relator

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

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pelo **Contribuinte** contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3301-014.025**, de 17/04/2024 (fls. 6862 a 6918)¹, que, por unanimidade de votos, conheceu, 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.

Breve síntese do processo

O processo versa sobre **Autos de Infração**, para exigência de PIS e COFINS, referentes aos anos-calendário de 2017 e 2018, de multa qualificada de 150% e juros de mora, indicando ainda como responsável tributário a empresa Unilever Brasil Ltda.

Narra-se no termo de Verificação Fiscal (fls. 26 a 150) que: (a) a Unilever Brasil Industrial Ltda (UBI) faz parte do grupo Unilever, do qual também é parte a Unilever Brasil Ltda (UB); (b) no presente procedimento informações prestadas no que se refere às omissões de

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

receita da empresa vinculadas a produtos monofásicos, sendo outras omissões e créditos tomados pela UBI tratados em processo específico (15746.720035/2022-36); (c) a UBI realizou a importação de produtos indicados na Lei 10147/2000, por meio de estabelecimento localizado em Vinhedo/SP; (d) 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, têm como destino das mercadorias exclusivamente estabelecimentos da empresa UB; (d) as filiais da UB que recebem as mercadorias são as localizadas em Cabo de Santo Agostinho/PE, Pouso Alegre/MG e Louveira/SP, todos centros de distribuição da empresa; (e) o principal destinatário das mercadorias é o centro de distribuição da UB localizado em Louveira/SP; (f) ficou caracterizada a relação de interdependência prevista no Regulamento do IPI – RIPI/2010, aprovado pelo Decreto nº 7.212, de 26/12/2010, e, intimada a se manifestar acerca da interdependência entre as empresas UBI e UB nos termos do RIPI 2010, especificamente no art. 612, a UBI respondeu que as empresas são interdependentes nos termos dos incisos I, III e IV do Art. 612 do RIPI; (g) a UBI, em conjunto com a UB, integrantes do mesmo grupo econômico, vem praticando planejamento tributário evasivo referente a tributos federais indiretos incidentes sobre os produtos de higiene pessoal, com incidência monofásica, já detectado em diversos procedimentos anteriores de fiscalização efetuados pela RFB, discorrendo, de forma individualizada, sobre os processos administrativos 10830.726910/2014-19 (Autos de Infração PIS e Cofins), 10830.727214/2013-31 (Auto de Infração de IPI), 111829.720033/2016-28 (Auto de Infração de Multa Aduaneira), 10830.728684/2018-26 (Auto de Infração de IPI), 10611.720180/2019-23 e 10611.720228/2019-01 (Autos de Infração de Multas Aduaneiras) e 15746.720852/2022-22 (Auto de Infração - IPI.); (h) 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, percebendo-se que as constatações das ações fiscais antecedentes, que resultaram em autos de infração de PIS, Cofins e IPI, continuam válidas para 2017 e 2018; (i) 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; (j) o 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, mas regula operações desde 01/08/2013; (k) em resposta ao Termo nº 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; (l) 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; (m) verificou-se 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 nº 03; (n) no 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) a simulação pode ainda 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, mas, intimada a justificar ajustes de acréscimos de créditos informados nos registros M110 e M510 (Termo nº 10 – Intimação), apresentou lista de notas fiscais geradoras de créditos, entre 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; (p) 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, o que se estende a outros estabelecimentos; (q) 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, e, 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”; (r) 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; e, 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; (s) 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; (t) 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, sendo que essas operações de venda foram realizadas somente com a UB; (u) 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; (v) 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; (w) a situação fica ainda mais delicada com relação às importações, conforme trabalho realizado pela ALF/BHE/MG, que apurou ocultação do real importador de mercadorias

estrangeiras nas operações de importação, conforme TVF constante do e-processo 10611.720180/2019-23, sendo que nos anos-calendário de 2017 e 2018, o grupo Unilever continuou a operação estruturada de importação de mercadorias sujeitas à incidência monofásica do PIS e da Cofins através da UBI que, “revendendo” tais produtos para a UB, e não diretamente aos clientes do grupo Unilever, manipulou preços de forma a reduzir o recolhimento do PIS e da Cofins; (x) também em 2017 e 2018 a UBI não tem praticamente lucro algum nas operações: para 2017 a margem média foi negativa no valor de -0,05% e em 2018 a margem média foi positiva no valor de 0,39%. (y) 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, e não faz menção à importação de produtos; por outro lado, a UB é responsável por vender os produtos acabados; (z) verificou-se a insuficiência de recolhimento do PIS e da Cofins como consequência da omissão de receitas relativas aos produtos sujeitos à incidência concentrada das contribuições, nos termos da Lei nº 10.147/2000; (aa) os valores de saída dos produtos da UBI para UB entre janeiro de 2017 e dezembro de 2018 são muito menores que os efetivamente praticados pelo grupo econômico, provocando a redução dos valores de PIS e Cofins a pagar; (ab) tal como descrito nas ações fiscais anteriores (anos-calendário 2006, 2007, 2008 a 2010, e 2013 a 2016), bem como apurado na presente ação fiscal, todas as saídas de mercadorias (de fabricação própria ou importadas) da UBI têm como destinatário um dos estabelecimentos da UB com CFOP correspondente à operação de venda; (ac) alguns produtos sequer transitam por estabelecimento da UB, como demonstram as notas fiscais de saída por ela emitidas com CFOP 5106 e 6106 – Venda de Mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, que não deva por ela transitar, criando, de maneira artificial, uma etapa de circulação econômica dos produtos; (ad) 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; (ae) a UBI praticou atos que deliberada e sistematicamente demonstram a presença do dolo, no sentido de ter a consciência e querer as condutas de sonegação, fraude e conluio descritas 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; (af) também está caracterizado o conluio, nos termos do art. 73 da Lei nº 4.502/64, no sentido que houve um ajuste doloso entre a UBI e a UB visando a sonegação de tributos, uma vez que, ainda que pertencentes ao mesmo grupo econômico, agiram como pessoas jurídicas distintas para a obtenção do resultado; (ag) tanto da UBI quanto a UB fazem parte do grupo econômico chamado Unilever e têm como sócios empresas estrangeiras com sede na Holanda - são elas BRAZH1 B.V, BRAZH2 B.B, BRAZINVEST B.V. e BRAZINVESTEE B.V, sendo que todas têm como representante legal Luciana Paganato Rodrigues – CPF 266.XXX.XX8-03, também diretora da UBI e da UB; (ah) no início de 2017 a UBI tinha como sócia a própria UB, com 43,11% do seu capital social; (ai) todas as notas fiscais emitidas pela UBI tiveram como destino a UB, que revendia os produtos com preços várias vezes superiores, causando a quebra da cadeia do PIS e da Cofins; e (aj) havendo a simulação dos negócios jurídicos, resultando na omissão apurada noTVF, resta

configurado o conluio e o interesse comum das empresas na situação que ensejou a redução das bases de cálculo do PIS e da Cofins, e, como consequência, a Unilever Brasil Ltda. (CNPJ 61.068.276/0001-04) é enquadrada como responsável solidária, nos termos do art. 124, inciso I, do CTN.

Ciente da autuação, a UB limitou-se, basicamente, a afirmar que reitera e ratifica todos os termos e documentos da impugnação apresentada pela UBI. Na **Impugnação**, argumenta-se, em síntese, que: (a) as operações da UB não estão efetivamente sujeitas à incidência do PIS e da Cofins monofásicos, justamente porque a finalidade da apuração dessas contribuições sob tal sistemática corresponde à concentração do recolhimento do tributo em uma ponta da operação, desonerando, propositadamente, as demais etapas da cadeia produtiva; (b) a Fiscalização não pode se valer exclusivamente do inciso I do artigo 124 do CTN para caracterizar a UBR como sujeito passivo solidário de uma obrigação tributária que, por força de lei, tem a UBI como único sujeito passivo, de modo que o “interesse comum” previsto pelo dispositivo em questão não decorre do mero vínculo societário ou da aquisição de mercadorias da UBI pela UB, citando jurisprudência do CARF; (c) não há comprovação de que a UBR tenha tido interesse jurídico comum na situação que resultou na constituição do crédito tributário; (d) o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já pacificou o entendimento de que o artigo 124, inciso I, do CTN não se aplica às situações como aquelas tratadas nestes autos, por não tratar de norma atribuidora de responsabilidade; (e) não foram indicados nos Autos de Infração quaisquer dispositivos legais que remetam à simulação, havendo nulidade do lançamento; (f) a dissonância entre a acusação fiscal exposta no TVF e a capitulação legal das autuações enseja o reconhecimento da nulidade dos Autos de Infração; (g) houve indevida desconsideração da personalidade jurídica da UB; (h) a acusação de simulação da natureza das atividades dos CD da UBR para o período em questão (2017 a 2018) são, para dizer o mínimo, absolutamente infundadas e presumidas, carentes de qualquer substrato fático-probatório; (i) após alterações societárias, o Grupo Unilever consolidou a segregação de atividades comerciais e industriais, e os motivos que ensejaram essa segregação foram analisados por empresa de auditoria independente (Ernest & Young Assessoria Empresarial Ltda. – “E&Y”), que elaborou relatório sobre a política global do Grupo Unilever de especialização das entidades legais e coordenação de atividades, sendo os benefícios da organização demonstrados em tal estudo; (j) ao contrário do que constou no TVF, o propósito negocial da UB é amplamente comprovado pelo relatório da E&Y, que demonstra que a existência dessa empresa, em linha com a implementação da estrutura de segregação de atividades, decorre de política global do grupo que proporciona uma série de ganhos comercialmente motivados; (k) para caracterização da fraude, é imprescindível a comprovação de que o autor da prática fraudulenta efetivamente teve a intenção de reduzir o montante devido de um tributo, o que não ocorreu no caso ora sob análise; (l) o CARF já analisou a estrutura em questão do Grupo Unilever e reconheceu, em duas oportunidades distintas (Acórdãos nº 3403-002.519, de 22.10.2013, e 3402-001.908, de 26.09.2012 – docs. nº 8 e 9), que o modelo operacional utilizado pelo Grupo Unilever é lícito e legítimo; (m) a estrutura de segregação de atividades também é adotada por outros Grupos do ramo das empresas; (n) a vigência retroativa de um instrumento contratual não

representa qualquer irregularidade, pois esse contrato apenas formalizou uma situação que, na prática, já vinha ocorrendo regularmente entre UBI e UB; (o) as únicas menções feitas à UASCC no Contrato de Compra e Venda celebrado entre a UBI e a UB constam no item “CONSIDERANDO” do documento, afirmando que a empresa é responsável pelo desenvolvimento da estratégia da cadeia de fornecimento dos produtos Unilever na América Latina, bem como que essa empresa formou um Consórcio com a UB para a atuação no Brasil, carecendo a narrativa construída pela Fiscalização sobre os contratos de qualquer suporte fático; (p) a afirmação contratual no sentido de que os preços de venda serão acordados e estabelecidos antes de cada ano civil significa dizer tão somente que, no início de cada ano civil, os preços dos produtos a serem vendidos serão inicialmente informados pela UBI à UB para que as partes cheguem em comum acordo sobre os valores a serem praticados em suas operações, podendo tais preços, naturalmente, serem alterados ao longo do período conforme periodicidade também acordada entre as partes; (q) ao afirmar que a praxe comercial do comum acordo dos preços de venda entre as partes indicaria falta de propósito negocial, a Fiscalização deturpa a realidade dos fatos como forma de amparar sua frágil narrativa acerca da suposta fraude/simulação nas operações do Grupo Unilever; (r) percebe-se tentativa da Fiscalização no caso concreto de se valer de considerações feitas em fiscalização distinta, relativa a período diferente e que, por sua vez, também tratou de instrumentos contratuais que não têm qualquer relação com este procedimento fiscalizatório; (s) é de conhecimento notório que a coincidência de dirigentes corresponde a uma prática lícita e usualmente adotada em Grupos Econômicos; (t) inexistente qualquer irregularidade no fato de a UBI também prestar, à época dos fatos geradores, serviços logísticos à UB, de modo que essa constatação não deve ser acatada como indício de simulação; (u) além disso, os serviços logísticos se limitam, por natureza, a realizar a intermediação logística entre os pedidos de venda e a concretização da operação, não se confundindo com serviços de natureza comercial propriamente dita, não merecendo prosperar a afirmação do TVF de que a UBI, ao realizar a prestação de tais serviços, assumiria responsabilidades e riscos referentes à parte comercial do grupo Unilever; (v) à medida que a UB retém o PIS e a Cofins incidentes nas operações, a UBI tem o direito de abater os valores retidos de sua apuração mensal; (w) não há qualquer irregularidade no procedimento adotado pela UBI de recuperação extemporânea dos valores de PIS e Cofins retidos pelos tomadores dos serviços; (x) a Fiscalização evidentemente desconsiderou a figura do “trabalho realizado a distância”, prevista pela Consolidação das Leis Trabalhistas (“CLT”), pois vários funcionários exercem cargos que dispensam a base fixa na empresa, e não há qualquer determinação legal que obrigue a UB a manter a sua força de vendas no estabelecimento onde se encontram os produtos a serem vendidos; (y) ainda que assim não fosse e que se admitisse a acusação de utilização compartilhada de espaço físico pelas Requerentes, mesmo nesse cenário não haveria qualquer irregularidade, haja vista que o uso compartilhado de espaço é autorizado pelo Parecer Normativo CST nº 123, de 05.08.1974; (z) não há qualquer irregularidade no fato de a mercadoria ser vendida à UB e eventualmente a UB já possuir cliente para essas mercadorias; (aa) inexistente qualquer irregularidade no fato de os preços praticados pela UB serem superiores aos preços praticados pela UBI, mas, pelo contrário, tal diferença decorre da própria natureza da

atividade de cada uma das empresas, justificando-se por questões cotidianas do ponto de vista econômico; (ab) é evidente que os riscos da UB são maiores e, conseqüentemente, é plausível que sua remuneração também seja maior, e isso não se relaciona, em absoluto, com recolher mais ou menos imposto; (ac) os preços da UBI têm o custo como ponto de partida de sua formação, pois a UBI só vende produtos para a UB, como visto, de modo que seu mercado é restrito; já os preços praticados pela UB têm o mercado como ponto de partida; (ad) a conclusão é que eventual diferença entre os preços praticados pela UBI e pela UB deve necessariamente levar em consideração os custos incorridos e os riscos assumidos, mas nunca a comparação com os preços praticados pela UB; (ae) as empresas esclarecem que contrataram a elaboração de Laudo Técnico por parte de empresa independente e especializada no assunto para demonstrar, com base em análise técnica e detalhada, as razões pelas quais os preços praticados pela UB em suas operações de venda com terceiros são superiores aos preços praticados pela UBI e a margem de lucro praticada pela UB é razoável; (af) considerando a inexistência de dolo, fraude ou simulação, fato é que a contagem do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário deve ocorrer nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN; (ag) NÃO existe na legislação do PIS e da Cofins quaisquer regras que regulem o preço mínimo ou máximo a ser considerado no caso de venda entre empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico ou societário, independentemente do volume de operações praticadas entre as mesmas, ou de eventual relação de exclusividade, como ocorre no caso dos autos; (ah) a segregação das atividades de importação/fabricação e distribuição/comercialização não é algo “novo” para o setor de produtos cosméticos, sendo, sim, algo conhecido e aceito pelo próprio Governo Federal, inclusive naquilo que se refere aos eventuais impactos tributários decorrentes dessa segregação; (ai) não se verifica qualquer simulação, fraude, sonegação ou conluio com relação aos alegados fatos geradores objeto das presentes autuações fiscais, e as empresas não omitiram quaisquer informações da Fiscalização e nem praticaram atos simulados, sendo indevida a qualificação da multa de ofício; (aj) a multa, no patamar aplicado, é abusiva e confiscatória; e (al) não incidem juros sobre o valor da multa aplicada.

No julgamento de primeira instância (fls. 5875 a 5966), em 06/12/2022, a DRJ considerou improcedente a impugnação, por unanimidade de votos, em síntese, sob os seguintes fundamentos: (a) 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; (b) 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; (c) 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 prova; (d) 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; (e) 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; (f) 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; e (g) 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.

Em **recurso voluntário** (fls. 6403 a 6502), as empresas, basicamente, de forma conjunta, reiteram as alegações de defesa, agregando ser nula a decisão recorrida, por ter mantido crédito tributário sem fundamentação legal, cerceado o direito de defesa e desconsiderado a personalidade jurídica das empresas.

Em **contrarrazões** (fls. 6820 a 6859), a Fazenda Nacional demanda a negativa de provimento ao recurso.

No âmbito do CARF, foi exarada a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3301-014.025**, de 17/04/2024, que, como exposto ao início, por unanimidade de votos, conheceu, 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.

O Contribuinte, ciente da decisão, apresentou embargos de declaração (fls. 6932 a 6934), rejeitados pelo despacho de fls. 6949 a 6955,

Da matéria submetida à CSRF

Os **Contribuintes**, cientes da decisão do CARF, apresentaram os **Recurso Especiais** de fls. 6970 a 6997, e 78187 a 7215, em 01/10/2024, apontando divergência jurisprudencial com relação às seguintes matérias: (a) **decadência** (indicando como paradigmas os Acórdãos nº 3401-012.915); (b) **simulação na segregação de atividades (industriais e comerciais) do Grupo UNILEVER** (paradigmas – Acórdãos nº 3402-001.908 e nº 3403-002.519); (c) **desqualificação da multa de ofício** ((paradigma – Acórdãos nº 3401-012.915); e (d) **redução da multa qualificada (de 150 para 100 %)** (paradigma - Acórdão nº 3201-011.551).

No **exame monocrático de admissibilidade** (fls. 7405 a 7417), entendeu-se caracterizada a divergência apenas para os itens “b” e “d”.

Os **agravos** interpostos (fls. 7433 a 7439, e 7442 a 7448), foram rejeitados em definitivo pelo despacho de fls. 7451 a 7460.

Em **contrarrazões** (fls. 7474 a 7495) a Fazenda Nacional defende a manutenção do acórdão recorrido nos itens que são objeto de recurso especial.

Em 23/10/2025 o processo foi distribuído a este Conselheiro, mediante sorteio, para relatoria e submissão ao Colegiado da análise do Recurso Especial do Contribuinte.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Relator.

Do Conhecimento

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é tempestivo, conforme consta do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial da **3ª Câmara / 3ª Seção** do CARF (fl. 7406). Cabe, no entanto, a nosso ver, tecer considerações adicionais sobre a admissibilidade.

Em relação ao tema da **“simulação na segregação de atividades (industriais e comerciais) do Grupo UNILEVER”**, no acórdão recorrido (nº **3301-014.025**) o colegiado, majoritariamente (vencido apenas o Cons. Laercio Cruz Uliana Junior), analisando o período de apuração 01/01/2017 a 31/12/2018, em lançamento de PIS e COFINS, à luz do acervo probatório ali existente, entendeu, no item 6 do voto condutor (intitulado “Da estrutura do grupo Unilever no Brasil e o propósito negocial da segregação de atividades industrial e comercial”), que:

“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.”

... 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.**

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

“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 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: a

(...) 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:

(...) **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.**
(...)”

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. (grifo nosso)

Claro, pela transcrição dos excertos, que os julgadores identificaram no acervo probatório do processo elementos que levaram à conclusão pela artificialidade da segregação das atividades industriais e comerciais, que, nos termos narrados pelo relator do acórdão, “não tinha outro objetivo senão se esquivar da tributação”.

As conclusões ancoram-se ainda no item 7, 8, 9 e 10 do voto condutor (respectivamente, “Do contrato de compra e venda, do contrato de consórcio e da coincidência de dirigentes”, “Do contrato de prestação de serviços logísticos”, “Dos centros de distribuição” e “Das diferenças entre os preços praticados pela UBI e pela UB, da margem de lucro e dos produtos importados”).

No Acórdão recorrido, em excerto à fl. 31/32 do voto condutor, afirma-se ainda ser valiosa “...a manifestação do Conselheiro Alexandre Kern, na declaração de voto no Acórdão nº

3403-002.519, quando do julgamento do Processo nº 19515.001905/2004-67”, incorporada ao voto. Tal precedente corresponde exatamente ao segundo paradigma colacionado pelo Contribuinte para comprovar a divergência. No entanto, o excerto transcrito do voto do relator sequer ingressa no debate do caso concreto, como se percebe de sua transcrição integral:

“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 doutrinária (GRECO. Marco Aurélio. Planejamento tributário. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2011) 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 XIX (*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). Atualmente, as bases da tributação são liberdade, igualdade e solidariedade. Neste cenário, a

interpretação dos atos jurídicos e das operações não se pode valer da máxima de hipossuficiência dos contribuintes frente ao todo-poderoso Estado, sob pena de se obstar a aplicação de outros princípios constitucionais. Há diversos outros que podem ser tolhidos caso planejamentos sejam indiscriminadamente considerados válidos e legítimos tão-somente porque adotaram forma jurídica prevista em texto de lei (Dignidade da Pessoa Humana, Função Social da Propriedade, Isonomia). O planejamento tributário deve ser analisado “não apenas sob a ótica das formas jurídicas admissíveis, mas também sob o ângulo da sua utilização concreta, do seu funcionamento e dos resultados que geram à luz dos valores básicos igualdade, solidariedade 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.”

O Acórdão nº 3403-002.519, que tratou de Contribuição para o PIS/PASEP dos anos de 2000 a 2003, no entanto, além de analisar acervo probatório distinto, inferior em número e qualidade ao que consta no presente processo (o que se percebe facilmente pelo número de questões analisadas pelo relator de cada processo), teve resultado calcado em análise jurídica diversa. Pelo fato de ter participado de tal julgamento, posso certificar que a decisão foi centrada nas particularidades daquele processo, levantadas pelo relator na votação, que envolviam argumentação de cunho político econômico atrelada à monofasia, e alteração de fundamento e de critério jurídico pela DRJ, situações não encontradas no presente processo.

Aliás, essa foi a exata razão de seis dos oito Conselheiros desta CSRF para o não conhecimento do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional em relação ao Acórdão nº 3403-002.519, como se percebe do voto condutor do Acórdão nº 9303-003.474:

“...a maioria dos conselheiros entendeu também pela inadmissibilidade do recurso, eis que a recorrente deveria ainda ter comprovado dissenso em relação à mudança de fundamentação/motivação provocada pela DRJ, pois o voto constante do acórdão recorrido refletiu o direcionamento pelo cancelamento da exigência fiscal por configurar alteração de motivação e da fundamentação legal o ato conduzido pela DRJ quando da apreciação da impugnação apresentada pelo sujeito passivo”. *(grifo nosso)*

Não vejo, assim, similitude a demandar pronunciamento de uniformização jurisprudencial, pois não se pode afirmar que quem julgou o Acórdão nº 3403-002.519, afastaria o lançamento constante no presente processo, em cenário substancialmente distinto. E nem se pode afirmar que o julgador que participou do Acórdão recorrido, que citou apenas argumentos

gerais de declaração de voto (e não dados específicos do caso) do Acórdão nº 3403-002.519, votaria da forma “a” ou “b” no caso em análise nestes autos.

Assim, entendo não haver configuração de divergência em relação ao paradigma nº 3403-002.519.

No que se refere ao Acórdão nº 3402-001.908, que tratou de COFINS, em relação à mesma UNILEVER, referente ao período de apuração de 31/10/2001 a 31/12/2003, percebe-se que também decorre de lançamento calcado em acervo probatório distinto, inferior em número e qualidade ao que consta no presente processo, no qual se debatia basicamente a aplicação do parágrafo único do art. 116 do CTN., sem análise individual das dezenas de tópicos aqui relatados.

O relator do Acórdão nº 3402-001.908, de 26/09/2012, após reproduzir excertos da decisão recorrida (fls. 5411 a 5416), sem sequer analisá-los individualmente no caso concreto, revela que só se poderia descaracterizar o negócio com fundamento no parágrafo único do art. 116 do CTN, citando jurisprudência judicial, e administrativa de IRPJ e de IPI dos extintos 1º e 2º Conselhos de Contribuintes (fl. 5417/5418), para concluir pelo afastamento do lançamento em uma página (fl. 5419) com base no princípio da legalidade, ainda sem menção a elementos do caso concreto.

Ao que parece, o protagonismo da imputação fiscal em ambos os paradigmas da primeira década deste século (como se percebe das ementas de dos votos condutores) residia no parágrafo único do art. 116 do CTN, que, àquela época, era uma novidade, mas que não é o fundamento que sustenta a autuação no processo que aqui se está a analisar, como reconhece o próprio Contribuinte, em sua impugnação (item 34):

“...Como se não bastasse, em nenhum momento é mencionado o artigo 116, parágrafo único, do CTN, que, embora de questionada constitucionalidade, permite a desconsideração de atos ou negócios jurídicos quando constatada a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador”.

Aliás, o acórdão recorrido (fl. 28 do voto condutor) endossa a afirmação:

“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”.

Assim, também o segundo paradigma trata da abordagem de fatos distintos à luz de disposições normativas diversas, impossibilitando a configuração de efetiva divergência.

Portanto, entendo que o recurso não deve ser conhecido no que se refere a “simulação na segregação de atividades (industriais e comerciais) do Grupo UNILEVER”.

Em relação ao tema “**redução da multa qualificada (de 150 para 100 %)**”, cabe destacar que o Acórdão recorrido expressamente trata da matéria, afirmando que não cabe a

redução da multa para 100% após a alteração promovida pela Lei nº 14.689, de 2023, o § 1º do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, citando precedente da 1ª Seção de Julgamento.

O paradigma colacionado (Acórdão nº 3201-011.551, de 29/02/2024), analisando a mesma legislação, conclui unanimemente que:

“Portanto, mantém-se a qualificação da multa, sendo em que, **por força da retroatividade benigna prevista na alínea “c” do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN)**, o percentual da multa deverá ser ajustado para 100%, nos termos do inciso VI do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 14.689/2023.

Esclareça-se que, inobstante(*sic*) o Recorrente haver sido autuado nos mesmos termos ora sob análise no bojo do processo administrativo nº 10980.722464/2019-56, o que, em tese, configuraria a reincidência prevista no inciso VII do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 14.689/2023, tal dispositivo não será aqui aplicado por se tratar de norma sancionatória vigente após os fatos controvertidos nestes autos.” (*grifo nosso*)

A nosso ver, clara a divergência, que é eminentemente jurídica (aplicação no tempo da alteração promovida pela Lei nº 14.689/2023).

Pelo exposto, voto por conhecer em parte do recurso, apenas no que se refere a “redução da multa qualificada de 150% para 100%”.

Do Mérito

Em relação ao tema que teve seguimento, para análise desta Câmara Uniformizadora de Jurisprudência, cabe destacar que é definitiva, administrativamente, a qualificação da multa, assim como suas repercussões na representação fiscal para fins penais.

Recentemente, este colegiado julgou outros dois processos da mesma empresa, com cenários jurídicos que igualmente culminaram na manutenção da qualificação da multa de ofício. No entanto, em tais casos, o patamar da penalidade foi reduzido a 100%, tendo em conta a retroação benigna do comando da Lei nº 14.689/2023.

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

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

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

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

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

No mesmo sentido o Acórdão no 9303-017.051, de 27/11/2025, unânime:

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

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

No presente processo, cabe destacar que o TVF, em seus itens 112 e 131, após mencionar várias autuações anteriores em relação às mesmas empresas, afirma:

“112. O apurado nos processos nº 10830.726.910/2014-19 – Autos de Infração PIS e Cofins, 10830.727214/2013-31 e 10830.728684/2018-26 – Autos de Infração IPI, ou seja, 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**, como ficará demonstrado nas seções seguintes.

(...) 131. 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. (grifo nosso)

Como destacamos no referido Acórdão nº 9303-017.051, a nosso ver, a nova redação dada pela Lei nº 14.689/2023 ao § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, apresenta duas possibilidades de leitura:

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

No caso daquele Acórdão nº 9303-017.051, sequer foi necessário ingressar na análise dessas duas linhas hermenêuticas, buscando identificar a correta/adequada, pois o autuante não havia usado o conceito de reincidência previsto na nova lei (dois anos do lançamento anterior), e não noticiou lavratura de autuação nos dois anos que antecedem o processo. Ao que parece, adotou-se, naquele processo, a acepção vernacular de reincidência, ou a presente no art. 70 da Lei nº 4.502/1964:

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

No presente processo a situação se repete. Os autos de infração foram lavrados em 2022. E dão conta de reiteração de condutas em 2017 e 2018.

Além de não existir a palavra “reincidência”, ou qualquer outra com radical “reinc...” no TVF, encontramos os excertos acima (itens 112 e 131) buscando no TVF pelo radical “reiter...”, sendo todas as menções a “reiteração” referentes aos anos de 2017 e 2018.

No item 6.1.2.4 da autuação, até se indica um auto de infração de 2020 (PAF nº 15746.720852/2020-22), mas relativo a tributo distinto: IPI, e sem a pretensão explícita de caracterizar reincidência.

Assim, não se tem elementos para afirmar que, no presente processo, tenha ocorrido a reincidência a que se refere o § 1º-A do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, acrescentado pela Lei nº 14.689/2023, que demanda que, no prazo de dois anos do lançamento, fique “comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões”.

Não há prova, a nosso ver, no lançamento de 2022, de que tenha sido caracterizada a reincidência, nos moldes (e com os requisitos) da lei nova (de 2023), ou sequer da legislação antiga, mas apenas o argumento de que as práticas infracionais eram reiteradas (no caso de PIS e COFINS, com remissão a 2017 e 2018).

É realmente difícil imaginar que o autuante, em 2022, pudesse ter poderes de clarividência de que uma lei de 2023 iria demandar que ele comprovasse ainda em 2022 reincidência em moldes definidos apenas em 2023. Cremos que apenas acidentalmente seria possível tal prova, que, diga-se, não está presente nestes autos.

Pelo exposto, voto pelo provimento do recurso, com a redução da multa de ofício ao patamar de 100%, em função da retroatividade benigna da Lei nº 14.689/2023.

Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer em parte do recurso, apenas no que se refere a “redução da multa qualificada de 150% para 100%”, para, no mérito, dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan