



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

**Processo n°** 19515.001904/2004-12  
**Recurso n°** 942.639 Voluntário  
**Acórdão n°** **3402-001.908 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 26 de setembro de 2012  
**Matéria** COFINS - MONOFÁSICO - ALÍQUOTA ZERO - PRODUTOS DE HIGIENE E TOUCADOR  
**Recorrente** UNILEVER BRASIL LTDA.  
**Recorrida** DRJ FORTALEZA - CE

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 31/10/2001 a 31/12/2003

COFINS - ALÍQUOTA - PRODUTOS DE HIGIENE E BELEZA - ESTABELECIMENTOS INDUSTRIAL E COMERCIAL - ARTS. 1º E 2º DA LEI Nº 10.147/00.

Para o cálculo da Cofins incidente sobre a receita de venda dos produtos de higiene e beleza aplica-se a alíquota de 10,3% no caso de receita auferida por pessoa jurídica que proceda à industrialização ou importação dos citados produtos sendo que a alíquota é reduzida a zero, no caso de receita de revenda dos referidos produtos, auferida por pessoa jurídica não enquadrada na condição de industrial ou importador.

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 desconsideração, 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado; Recurso de Ofício, por unanimidade de votos negou-se provimento ao recurso. Recurso Voluntário, por maioria de votos deu-se provimento ao recurso. Vencidos conselheiros Gilson Macedo Rosenberg Filho e Mário César Fracalossi Bais. Fizeram sustentações orais o Dr. Anderson Crystiano de Araújo Rocha OAB/SP 182116, pelo recorrente, e Dr<sup>a</sup> Raquel Godoi pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO

Presidente Substituto

FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente Substituto), Fernando Luiz da Gama Lobo d'Eça (Relator), Silvia de Brito Oliveira, Nayra Bastos Manatta, Adriana Oliveira e Ribeiro, Mário César Fracalossi Bais (Suplente), João Carlos Cassuli Júnior e Maurício Rabelo de Albuquerque Silva.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (constante de arquivo em PDF sem numeração de páginas do processo físico) contra o v. Acórdão DRJ/FOR nº 08-21.792 de 20/09/11 constante de fls. 5005/5057 exarado pela da 4ª Turma da DRJ de Fortaleza -CE que, por maioria de votos, houve por bem julgar “procedente em parte” o lançamento original de COFINS (fls. 534/545 - MPF nº 0819000/01398/04) no valor total de R\$ 1.060.559.156,67 (COFINS R\$ 520.980.616,23; juros R\$ 148.843.078,37; Multa 75% R\$ 390.735.462,07), notificado em 13/09/04 (fls. 540), que acusou a ora Recorrente de “falta/insuficiência de recolhimento” da COFINS nos períodos de 31/01/02 a 30/09/03 e 31/10/01 a 31/12/03, nos seguintes termos:

*“001 - COFINS*

*FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA COFINS*

*Valor apurado conforme diferenças apresentadas no Demonstrativo Final entre o devido das receitas da Cofins monofásica para o total declarando em DCTF. Foram considerados para o devido da Cofins Monofásica o menor valor entre ela e a diferença de declaração em DCTF apontada no demonstrativo.*

## ENQUADRAMENTO LEGAL

*Art. 1º da Lei Complementar nº 70/91; arts. 2º, 3º e 8º, da Lei nº 9.718/98, com as alterações da Medida Provisória nº 1.807/99 e reedições, com as alterações da Medida Provisória nº 1.858/99 e reedições; Arts. 2º, inciso II e parágrafo único, 3º, 10, 22 e 51 do Decreto nº 4.524/02.*

*002 - COFINS - ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS – MEDICAMENTOS E PRODUTOS DE HIGIENE E BELEZA - FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA COFINS*

*Falta de lançamento e recolhimento da Cofins monofásica sobre as receitas de vendas de industrialização de produtos de higiene e beleza, estabelecida pela Lei 10.147/00 e conforme o Termo de Verificação e Esclarecimento desta mesma data e que deste Auto de Infração passa a fazer parte integrante.*

*Fato Gerador Val. Tributável ou Contribuição Multa(%)*

(...)

## ENQUADRAMENTO LEGAL

*Art. 1º da Lei Complementar nº 70/91 , art. 2º, 3º e 8º da Lei nº 9.718/98 , arts. 1º, 3º, 4º e 7º da Lei nº 10.147/00 com as alterações do art. 54 da Medida Provisória nº 2113-9 e reedições, Art. 1º da Lei Complementar nº 70/91, arts. 2º, 3º e 8º da Lei nº 9.718/98, arts. 1º, 3º, 4º e 7º da Lei nº 10.147/00 com as alterações do art. 54 da Medida Provisória nº 2.113-9 e reedições; e arts. 1º e 2º da Lei nº 10.548/02; Arts. 2º, inciso II e parágrafo único, 3º, 10, 22, 39 e 54, inciso I, Decreto nº 4.524/02.”*

No Termo de Verificação e Esclarecimentos (TVE – fls. 524/533) a d. Fiscalização da DRF de São Paulo explicita os motivos da autuação nos seguintes termos:

“2001

*Cofins*

*Com exceção dos valores dos meses de julho e agosto, todas as demais quantias devidas da contribuição foram insuficientemente declaradas em DCTF, assim como, foram insuficientemente recolhidas.*

*As suspensões lastreadas no processo 1999.61.00.012997-2 da 2ª Vara foram canceladas com o fim do feito por pagamento. As demais suspensões tiveram origem em processos administrativos do Ministério da Fazenda, declarados em DCTF, por compensação/ suspensão, ora com o valor de ressarcimento de IPI , ora com o saldo negativo de IRPJ e CSLL. No mês de agosto a compensação foi realizada com o excesso, considerado pela diligenciada, do pagamento intempestivo de 03/08/2001 .*

*Os valores não declarados em DCTF até setembro foram pagos e depois do mês de outubro, inclusive, serão lançados de ofício porque correspondentes às receitas com alíquotas diferenciadas da Lei 10147/00 .*

*Vale ressaltar que a contribuinte não declarou os valores devidos conforme a Lei 10147/00(\*) 2002*

#### *Cofins*

*A diligenciada nos meses de janeiro a março processou compensações declaradas e m DCTF, conforme processos administrativos do Ministério da Fazenda, além de realizar pagamentos.*

*De abril a julho pagou os valores declarados. Em agosto e setembro suspendeu parte dos pagamentos com depósitos judiciais e em virtude do pedido de liminar (para não pagar a contribuição com base na variação cambial) no processo 2002.61.00.020387- 5 da 24ª vara da Justiça Federal e m São Paulo. A liminar foi indeferida e o crédito suspenso até o montante do depósito judicial de R\$ 7.880.005,61. Deste processo ficam pendentes os de nº 2002.03.00.048090-9, 2002.03.00.048528- 6 e 2002.03.00.057955-4 . Não haverá quantias devidas a este título para serem lançadas de ofício.*

*Vale ressaltar que a contribuinte não declarou os valores devidos conforme a Lei 10147/00 (\*)*

*2003*

#### *Cofins*

*A diligenciada pagou parte dos débitos declarados e processou compensações lançadas em DCTF, conforme processos administrativos do Ministério da Fazenda.*

*Também suspendeu parte dos pagamentos com depósitos judiciais e em virtude do pedido de liminar (para não pagar a contribuição com base na variação cambial) no processo 2002.61.00.020387-5 da 24ª vara da Justiça Federal e m São Paulo. Não haverá quantias devidas a este título para serem lançadas de ofício.*

*A contribuinte não declarou os valores devidos conforme a Lei 10.147/00 (\*) .*

*(\*) Como a contribuinte é reconhecida indústria de artigos de higiene e beleza, a partir da promulgação da Lei 10.147 de 21/12/2000, alterada pela Lei 10.548 de 13/11/2002, deveria calcular a Cofins com aplicação da alíquota de 10,3% , sobre as receitas decorrentes da venda destes artigos.*

*In verbis:*

*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 3003 , 3004 , 330 3 a 3307 , e nos códigos 3401.11.90 , 3401.20.1 0 e 96.03.21.00 , todos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI , aprovada pelo Decreto nº 2.092 , de 10 de dezembro de 1996, serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas:*

*I - dois inteiros e dois décimos por cento e dez inteiros e três décimos por cento, incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda dos produtos referidos no caput;*

*II - sessenta e cinco centésimos por cento e três por cento, incidentes sobre a receita bruta decorrente das demais atividades.*

*O capítulo 33 da Tabela do IPI trata dos óleos essenciais e resinóides; produtos de perfumaria ou de toucador preparados e preparações cosméticas, quer dizer, parte dos produtos que a contribuinte fabrica.*

#### *O Planejamento Tributário*

*As empresas de um modo geral e principalmente as de grande porte empregam, já há muito tempo, pessoas experientes no trato tributário, haja vista a complexidade de nosso sistema e a dificuldade de participar de um mercado cada vez mais competitivo e m preço.*

*No mister de pagar o indispensável a Unilever entregou a questão da Lei 10147/00 para seus profissionais. Por sua vez eles 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 Cofins monofásico).*

*Obs. de maio a setembro (consideradas as diferenças da auditoria), na vigência da lei 10147/00 a empresa declarou a Cofins monofásica integral*

*"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."*

*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 a Cofins do comércio, calculou o mercado em quatro fases. Mas a lei não considerou as vendas diretas e que hoje são maioria dentro de estruturas empresarias enxutas e o produto acabou ficando mais caro. Então, por óbvio, os produtos começaram 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.*

*(...)*

#### *A Simulação*

*São ditos como simulados os atos jurídicos praticados com uma vontade declarada em desacordo com a verdadeira intenção dos agentes e que por causa desta divergência acabam lesando ou enganando terceiros.*

*O ato jurídico é definido como qualquer ato lícito que tenha por fim imediato adquirir, resguardar, transferir, modificar ou extinguir direitos, (art. 81 do CC/1916 )*

*O Código Civil (CC) Brasileiro (e m vigor em 2001) Lei 3071 de 01 de janeiro de 1916 em seu artigo 102 enumera três formas de atos jurídicos simulados:*

- 1) Quando aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das a quem, realmente, se conferem ou transmitem;*
- 2 ) Quando contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira e*
- 3 ) Quando os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.*

*Nas declarações de vontade se atenderá mais à sua intenção que ao sentido literal da linguagem, (art.85 do CC/1916 )*

*A Fazenda pode demandar a nulidade dos atos jurídicos simulados, (art. 105 do CC/1916 )*

*Doutrinariamente a simulação pode ser classificada como absoluta e relativa. Ela é absoluta quando aparenta realizar um negócio jurídico, mas não se pretende realizar negócio jurídico algum. Diz-se relativa quando a simulação envolve dois negócios jurídicos, o primeiro que materializa a vontade declarada e o segundo que indica a verdadeira intenção de seus agentes.*

*No caso concreto temos o destaque do patrimônio da Unilever dos bens das suas filiais, estabelecimentos industriais de produtos de higiene e beleza, para constituir a sociedade IGL, que assumindo as operações das filiais, passa a vender os produtos de higiene e beleza, para a própria Unilever, que por sua vez os comercializa. Uma vez que as receitas de indústria foram reduzidas porque substituídas pelas receitas de comércio, a Unilever diminuiu significativamente o recolhimento da Cofins monofásica.*

*Antes de continuarmos é preciso dizer que presume-se a simulação, mormente a absoluta, porque os agentes no afã de esconder a vontade real, imprimem grande esforço para não produzir prova, que acredito possa ser feita através dos indícios e vestígios que possuímos.*

#### *Primeira ilegalidade*

*No nosso entender com este negócio jurídico a Unilever praticou simulação absoluta com fim exclusivo de diminuir a carga da Cofins monofásica.*

*A empresa IGL industrial não possui autonomia empresarial. Esta conclusão decorre do enedramento do ato jurídico, sim porque para que o negócio surtisse os efeitos declarados haveria de:*

*Ser possível a autonomia de produção, e isto é insensato, porque tornaria a IGL uma concorrente e a base do negócio foi poder diminuir custos para concorrer. Por outro lado fórmulas dos produtos e o "know how" tecnológico são propriedade da Unilever da Holanda o que obriga a IGL a fabricar os mesmos produtos que a Unilever, nesta linha, industrializava;*

*Ser possível a autonomia de comercialização, e isto é impossível, porque a Unilever determina quais vendas são realizadas, mesmo porque, a Unilever é cliente quase exclusiva da IGL. Ainda que os produtos se mantivessem com outra embalagem e nome comercial, só para argumentar, que eles pudessem ser produzidos e vendidos autonomamente, a IGL concorreria com grande vantagem em preços de venda, porque os da Unilever ao menos conteria a margem de lucro da IGL e mais todos os custos da Unilever. O que pudesse ser denominado como planejamento operacional/ tributário conteria uma vitória de Pirro;*

*Ser possível a autonomia de gestão e de políticas e a Unilever trata a IGL como tratava suas antigas filiais, assim considerando:*

*O presidente da Unilever é o presidente da IGL;*

*Na IGL os escritórios e seus funcionários confundem-se com os da Unilever;*

*A Unilever contrata os funcionários da IGL;*

*A Unilever considera as fábricas da IGL como sendo suas;*

*A Unilever determina as políticas de trato do meio ambiente da IGL e A Unilever considera-se uma só entidade, incluindo a IGL e todas as outras unidades.*

*Ora, considerados todos estes argumentos, perguntaríamos ao leitor, que diferença ou que mudanças foram provocadas na Unilever e na IGL que justifiquem a existência do negócio jurídico, a não ser a economia de Cofins. Quiseram criar uma empresa, mas se o não tivessem feito nada aconteceria e a criando nada mudou ou aprimorou-se (assim são as ações com objetivos empresariais) que justificasse o ato, senão economia de contribuições sociais.*

*Parece-nos que fica caracterizada a simulação absoluta, porque este ato jurídico aparentou conferir ou transmitir direitos para a IGL ao invés de a quem, realmente, se conferiu ou transmitiu, a Unilever. A declaração contida no ato jurídico de organizar nova empresa em seu sentido literal é diferente da intenção verdadeira, de reduzir tributos.*

*Segunda ilegalidade*

*Qual foi o objetivo do legislador da Lei 10.147/00 ?*

*Em primeiro lugar, acredito, facilitar a fiscalização e arrecadação da contribuição para a Cofins. O que era cobrado em várias fases de venda do produto passou a ser cobrado em uma única fase.*

*Possibilitar um incremento da arrecadação.*

*Definir como sujeito passivo as indústrias e os importadores das mercadorias que especificou na lei.*

*Para esclarecer o que exigia buscou o conceito de industrialização na legislação do IPI .*

*Art.1º.. .*

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

*Bem, além das operações próprias de industrialização, existem aquelas equiparadas e definidas no Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI) .*

*Art. 9º. Equiparam-se a estabelecimento industrial:*

*I. ....*

*II. ....*

*III. ....*

*IV - os estabelecimentos comerciais de produtos cuja industrialização haja sido realizada por outro estabelecimento da mesma firma ou de terceiro, mediante a remessa, por eles efetuada, de matérias-primas, produtos intermediários,*

*embalagens, recipientes, moldes, matrizes ou modelos (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 4º, inciso III, e Decreto-lei n.º 34, de 1966, art. 2º, alteração 33ª);*

*A Unilever, como observamos anteriormente, detém o comando de produção e comercialização da IGL e esta não possui autonomia empresarial. A IGL compra produtos de acordo com rígidas especificações da UNILEVER, estando impedida de fabricar qualquer produto solicitado pela Unilever de acordo com suas próprias fórmulas, se é que elas existem. Corroborando este pensamento, diríamos que os produtos fabricados não são da IGL, mas da Unilever.*

*O legislador do IPI quis classificar como industriais as empresas que por uma questão de oportunidade terceirizam sua fábrica e preservam seu produto. A "fábrica" não produz autonomamente, mas obrigada pelo encomendante.*

*Bem não será o fato de a Unilever não remeter a mercadoria para a IGL, mas obrigá-la a comprar segundo suas normas, que caracterizará a operação como equiparada, nos termos do inciso IV do artigo nono do RIPI. Este foi o objetivo da lei tributar as operações de industrialização ou equiparadas."*

Por seu turno, reconhecendo expressamente que as impugnações oportunamente apresentadas atendiam aos requisitos de admissibilidade, a r. decisão de fls. 5005/5057 da 4ª Turma da DRJ de Fortaleza -CE, houve por bem julgar "procedente em parte" o lançamento original de COFINS (fls. 534/545), aos fundamentos sintetizados em sua ementa nos seguintes termos:

*"ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Ano-calendário: 2001, 2002, 2003*

*PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO.*

*A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.*

*DRJ. SUSTENTAÇÃO ORAL. DESCABIMENTO.*

*Incabível a sustentação oral pela defesa na primeira instância do processo administrativo fiscal federal, por absoluta falta de previsão e, sobretudo, regulação legal do instituto.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

*Ano-calendário: 2001, 2002, 2003*

*MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.*

*O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) não constitui pressuposto de validade do lançamento, já que é mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos de auditoria fiscal.*

*As irregularidades na emissão e prorrogação do MPF, sanadas ou supridas no curso do procedimento fiscal, não geram a nulidade do lançamento.*

#### **CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. ATITUDES DO AUTUANTE.**

*Não comprovada a ocorrência de prejuízo concreto à defesa do contribuinte, não se deve pronunciar a nulidade do ato de lançamento, sobretudo se o impugnante compreendeu as imputações fiscais e delas se defendeu amplamente.*

#### **INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.**

*Para que se tenha por configurada a industrialização por encomenda, é mister que o autor da encomenda, também conhecido como encomendante, remeta ao estabelecimento industrial, intitulado executor da encomenda, matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, recipientes, moldes, matrizes ou modelos, sobre os quais exercerá alguma das operações de industrialização.*

#### **VENDAS CANCELADAS.**

*Incumbe ao impugnante comprovar a efetividade das vendas canceladas, já que a pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial.*

#### **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 artificial 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.*

#### **ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

*Ano-calendário: 2001, 2002, 2003*

#### **UNIDADE ECONÔMICA. PAGAMENTOS DA FABRICANTE. COFINS MONOFÁSICA SOBRE O FATURAMENTO DA DISTRIBUIDORA.**

*Uma vez configurada uma mesma unidade econômica, para fins de tributação monofásica, os recolhimentos efetuados pela fabricante devem ser considerados pagamento antecipado da contribuição monofásica incidente sobre o faturamento da distribuidora.*

*MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. SOLUÇÃO DE CONSULTA. EFICÁCIA. ART. 100, PÁRAG. ÚNICO, DO CTN. FRAUDE À LEI.*

*A solução de consulta que reconhece a desoneração da operação de revenda de produtos de higiene e beleza não impede a aplicação da multa de ofício e a cobrança dos juros moratórios sobre a Cofins Monofásica, se restar comprovado que o contribuinte praticou abuso dissimulatório da ocorrência do fato gerador ou da natureza dos elementos constituintes da obrigação tributária, ao fraudar a lei de incidência monofásica por meio de negócios societários e mercantis manipulados artificialmente. A fraude à lei tributária configura violação indireta de norma jurídica, sendo, portanto, um ilícito tributário, o que repele a aplicação do parágrafo único do art. 100 do CTN.*

*TAXA SELIC.*

*A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

*Impugnação Procedente em Parte.”*

As reduções nas exigências do lançamento original, efetuadas pela r. decisão ora recorrida, foram fundamentadas nos seguintes termos:

*“3.5 PAGAMENTOS DISPONÍVEIS DA UBR*

*169. Em atendimento à solicitação da autoridade julgadora, a autoridade fiscal manifestou a respeito dos recolhimentos realizados pela UBR, juntados às fls 4.545/4.551:*

*Elaboramos um demonstrativo dos recolhimentos da COFINS realizados UNILEVER, a partir dos DARF anexos ao processo e de pesquisa realizada sistema SINAL08 da RFB. Verificou-se que conforme relatório de fls. 4.905 4.906, os referidos pagamentos existem e encontram-se disponíveis, não alocados a débito do contribuinte declarados em DCTF. Por outro lado, entendemos não cabe a esta fiscalização a análise da procedência do argumento da defesa.*

*170. Como os recolhimentos listados à fl. 4.969 não foram utilizados, seja na DCTF ou no lançamento tributário, é cabível descontá-las das contribuições lançadas. Assim, recolhimentos listados a seguir devem ser descontados dos créditos tributários lançados:*

<b>Fato Gerador</b>	<b>DARF (R\$)</b>
31/01/2002	30.270,75
30/04/2002	10.290,28

31/05/2002	9.562,55
30/06/2002	8.807,72
31/07/2002	9.928,22
31/08/2002	9.079,92
30/09/2002	8.445,62

### 3.6 PAGAMENTOS DA IGL

171. Em atendimento à solicitação da autoridade julgadora, a autoridade fiscal se manifestou a respeito dos recolhimentos realizados pela IGL, noticiados pelos Darfs às fls. 1.302/1.365:

Podemos confirmar a correlação existente entre os DARF recolhidos pela IGL Industrial Ltda (atual razão social: Unilever Brasil Higiene Pessoal e Limpeza Ltda), CNPJ nº 03.085.759/0001-02, com as operações tributadas naquela oportunidade, bem como, a existência dos referidos pagamentos. Conforme relatório às fls. 4.895/4.898, os referidos pagamentos encontram-se alocados a débito da IGL declarados em DCTF. Com o intuito de obter uma visão melhor dos fatos, elaboramos um demonstrativo dos recolhimentos da COFINS realizados pela IGL, a partir dos DARF anexos ao processo e de pesquisa realizada no sistema SINAL08 da RFB.

172. Uma vez configurada uma mesma unidade econômica, para fins de tributação monofásica (UE UBR-IGL), os recolhimentos efetuados pela IGL devem ser considerados pagamento antecipado da contribuição objeto do lançamento. Convém advertir, no entanto, que os pagamentos a serem computados não são aqueles nos valores solicitados pela impugnante e reconhecidos pela autoridade diligenciadora (fl 4.956), mas nos valores correspondentes à incidência monofásica (fls 4.888/4.915). Assim, os recolhimentos listados a seguir devem ser descontados dos créditos tributários lançados:

Fato Gerador	DARF (R\$)	Fato Gerador	DARF (R\$)
31/10/2001	9.022.078,84	30/11/2002	10.951.336,62
30/11/2001	7.919.880,20	31/12/2002	9.730.580,67
31/12/2001	8.156.754,18	31/01/2003	10.711.904,56
31/01/2002	9.534.132,03	28/02/2003	10.519.553,03
28/02/2002	9.972.015,41	31/03/2003	10.928.251,58
31/03/2002	10.132.203,12	30/04/2003	9.651.979,00
30/04/2002	8.857.537,31	31/05/2003	10.892.689,63
31/05/2002	7.852.854,19	30/06/2003	11.054.513,50
30/06/2002	8.151.582,18	31/07/2003	10.773.341,96
31/07/2002	8.247.224,15	31/08/2003	10.231.243,87
31/08/2002	8.142.958,06	30/09/2003	9.420.312,44

30/09/2002	9.624.252,44	31/10/2003	10.936.598,73
31/10/2002	10.835.884,04	30/11/2003	9.385.783,10
		31/12/2003	8.757.751,41

(...)

### 3.9 SALDOS DEVEDORES DAS CONTRIBUIÇÕES LANÇADAS

199. Considerando os pagamentos efetuados pela UBR e IGL, remanescem em cobrança as seguintes contribuições:

Fato gerador	COFINS lançada (R\$)	Pagamento da URB (R\$)	Pagamento Monofásico da IGL (R\$)	COFINS Saldo Devedor (R\$)
31/10/2001	16.235.458,40		9.022.078,84	7.213.379,56
30/11/2001	15.809.711,96		7.919.880,20	7.889.831,76
31/12/2001	17.596.651,26		8.156.754,18	9.439.897,08
31/01/2002	17.313.541,24	30.270,75	9.534.132,03	7.749.138,46
28/02/2002	13.895.568,75		9.972.015,41	3.923.553,34
31/03/2002	18.660.592,69		10.132.203,12	8.528.389,57
30/04/2002	15.909.992,61	10.290,28	8.857.537,31	7.042.165,02
31/05/2002	14.988.097,24	9.562,55	7.852.537,31	7.125.680,50
30/06/2002	17.444.079,54	8.807,72	8.151.582,18	9.283.689,64
31/07/2002	17.460.917,59	9.928,22	8.247.224,15	9.203.765,22
31/08/2002	19.828.228,41	9079,92	8.142.858,06	11.676.190,43
30/09/2002	17.560.791,09	8.445,62	9.624.252,44	7.928.093,03
31/10/2002	20.634.317,40		10.835.884,04	9.798.433,36
30/11/2002	20.855.378,06		10.951.336,62	9.904.041,44
31/12/2002	20.824.824,23		9.730.580,67	11.094.243,56
31/01/2003	20.106.831,29		10.711.904,56	9.394.926,73
28/02/2003	17.789.101,40		10.519.553,03	7.269.548,37
31/03/2003	26.276.387,98		10.928.251,58	15.348.136,40
30/04/2003	17.321.799,67		9.651.979,00	7.669.820,67
31/05/2003	22.053.223,90		10.892.689,63	11.160.534,27
30/06/2003	20.858.169,89		11.054.513,50	9.803.656,39
31/07/2003	20.497.156,47		10.773.341,96	9.723.814,51
31/08/2003	21.542.262,34		10.231.243,87	11.311.018,47
30/09/2003	22.221.647,96		9.420.312,44	12.801.335,52
31/10/2003	20.537.570,95		10.936.598,73	9.600.972,22
30/11/2003	23.720.352,22		9.385.783,10	14.334.569,12
31/12/2003	23.037.961,69		8.757.751,41	14.280.210,28

200. Sobre o saldo devedor da Cofins devem incidir juros moratórios (Selic) e multa de ofício (75%).

### 3.10 CONCLUSÃO

201. Do quanto expendido, voto por considerar procedente em parte o lançamento da contribuição, nos valores constantes da coluna saldo devedor da tabela acima, os quais devem ser acrescidos da multa de ofício e dos juros moratórios.”

Nas razões de Recurso Voluntário (constante de arquivo em PDF sem numeração de páginas do processo físico) oportunamente apresentado, a ora Recorrente sustenta a insubsistência da r. decisão e dos lançamentos por ela mantidos, tendo em vista: **a)** preliminarmente a nulidade da autuação por cerceamento do direito de defesa em razão da imprecisão na descrição da infração e da capitulação legal; **b)** nulidade do lançamento por ausência de norma legal que imputasse a sujeição passiva da Cofins monofásica ao Distribuidor/Atacadista e ausência de suporte fático para incidência da norma da COFINS monofásica, visto que a Recorrente desde 2001, não seria empresa industrializadora ou

importadora dos bens tratados na Lei 10.147/00, mas apenas sua revendedora atacadista, o que acarretaria erro insanável na eleição do sujeito passivo da obrigação tributária; **c)** nulidade da r. decisão de 1ª instância por alteração da premissa do lançamento eis que o agente fiscal a teria autuado por simulação absoluta e industrialização por encomenda e o julgador de primeira instância assentou que não teria havido simulação absoluta e que não houve industrialização por encomenda, mas elusão fiscal (planejamento tributário com fraude à lei e abuso de direito), não invocados no auto de infração e cujos fundamentos legais lá não constam; **d)** no mérito, argumenta que não teria ocorrido a suposta falta ou insuficiência de pagamento da Cofins sobre o faturamento, vez que os documentos colacionados aos autos demonstrariam o efetivo recolhimento sendo que procedimento adotado pela autoridade fiscalizadora implicaria a cobrança em duplicidade de Cofins contra a IGL e a UBR; **e)** que não haveria industrialização por encomenda, sendo impossível a equiparação a industrial. Sobre o tema, aduz, outrossim, que o encomendante, em uma relação de industrialização por encomenda, e que somente se tornou sujeito passivo da obrigação de pagar Cofins monofásica com o advento da Lei 10.833/03 (art. 25); **f)** que não caberia à d. Fiscalização questionar o fundamento pelo qual determinada operação societária foi realizada, e muito menos questionar os eventuais benefícios trazidos pela adoção de tal estrutura societária, não havendo qualquer óbice em realizar operações de reorganização societária apenas com o fito de redução da carga tributária **g)** que a norma contida no parágrafo único do art. 116 do CTN verdadeira norma anti-evasão, a autoridade administrativa somente poderá desconsiderar as operações em que os atos ou negócios jurídicos tenham sido praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, e as operações realizadas pela recorrente estariam dentro dos limites da legalidade e não configuram dissimulação, uma vez que nada é ilícito, oculto, fingido, falso ou de má-fé; **h)** que o conceito de simulação envolve sempre uma realidade fática destoante de uma realidade jurídica, o que jamais ocorreu ou foi demonstrado na relação entre a recorrente e a IGL, pois as empresas são efetivamente distintas, sendo que a IGL Industrial tem autonomia na aquisição de insumos, na gestão de políticas e na contratação, possuindo diversos clientes além da recorrente; **i)** que é da praxe negocial, no ramo das empresas distribuidoras de produtos de consumo vendidos como marca própria, a sua aquisição de estabelecimentos industriais, sendo que a empresa comercial se concentraria exclusivamente na promoção, venda e distribuição dos produtos, deixando a respectiva fabricação nas mãos de empresa industrial dedicada apenas a esta atividade e, portanto essa arquitetura de negócio não se daria com o fito único de economizar tributos; **j)** para que houvesse elusão, é indispensável que se use de negócios jurídicos atípicos ou indiretos, desprovidos de “causa” ou organizados com simulação ou fraude à Lei, o que inócorre no caso concreto, onde não se trata de negócios atípicos, indiretos, desprovidos de causa ou organizados com simulação ou fraude à lei; **l)** que a necessidade de especialização nas áreas de produção e distribuição seria o propósito negocial a justificar a estrutura da recorrente e da IGL; **m)** que a pretensão fiscal de tributar uma unidade econômica, como no caso, seria tributar por analogia, o que não encontra guarida no ordenamento brasileiro.

Por derradeiro, a Fazenda Nacional, por intermédio da d. PGFN oportunamente ofereceu contra-razões (constante de arquivo em PDF sem numeração de páginas do processo físico) ao Recurso Voluntário, contestando uma a uma as preliminares levantadas pela Recorrente e no mérito propugna pelo seu improvimento.

É o relatório.

Conselheiro FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA, Relator

Os Recursos Voluntário e de Ofício atendem aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual deles conheço.

Preliminarmente rejeito as preliminares de nulidade do AI, já repelidas com vantagem pela r. decisão recorrida, cujos fundamentos, por amor à brevidade adoto como razões de decidir.

No mérito, desde logo verifica-se que os dois itens do AI prendem-se à possibilidade (ou não) de aplicação à Recorrente da alíquota de 10,3%, sobre as receitas decorrentes da venda de artigos de higiene e beleza, prevista na Lei nº 10.147/00 (alterada pela Lei 10.548 de 13/11/2002) que em seu art. 1º inc. I, capitulado como infringido, estabelecia que:

*“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 3003 , 3004 , 3303 a 3307 , e nos códigos 3401.11.90 , 3401.20.1 0 e 96.03.21.00 , todos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI , aprovada pelo Decreto nº 2.092 , de 10 de dezembro de 1996 , serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas:*

*I - dois inteiros e dois décimos por cento e dez inteiros e três décimos por cento, incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda dos produtos referidos no caput;*

*II - sessenta e cinco centésimos por cento e três por cento, incidentes sobre a receita bruta decorrente das demais atividades.*

A Recorrente sustenta a insubsistência do lançamento vez que não procedendo à industrialização ou importação dos referidos produtos, mas caracterizando-se como mera revendedora estaria desonerada do pagamento da COFINS sobre o resultado da revenda dos produtos já tributados exclusivamente pelo sistema monofásico nas empresas industriais, por força dos referidos art. 2º da referida Lei nº 10.147/00, que expressamente dispunha que:

*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.*

Nessa ordem de idéias, depois de adredemente afastar a possibilidade de conceituação da Recorrente como estabelecimento industrial ou a ele equiparado, a r. decisão recorrida fixou a questão nos seguintes termos:

### *“3.2 Industrialização por encomenda*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 09/10/2012 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D ECA, Assinado digitalmente em 09/10/2012 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D ECA, Assinado digitalmente em 18/10/2012 por GILSON MA  
CEDO ROSENBERG FILHO

Impresso em 23/10/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

50. O autor do feito equiparou a impugnante à industrial encomendante, nos termos do art. 9º, inc. IV, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (Decreto nº 4.544, de 26.12.2002), verbis:

*Art. 9º Equiparam-se a estabelecimento industrial:*

(...)

*IV - os estabelecimentos comerciais de produtos cuja industrialização haja sido realizada por outro estabelecimento da mesma firma ou de terceiro, mediante a remessa, por eles efetuada, de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, recipientes, moldes, matrizes ou modelos (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso III, e Decreto-lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 33ª);*

51. Para tanto, enunciou as seguintes razões (fl. 550):

*A Unilever, como observamos anteriormente, detém o comando de produção e comercialização da IGL e esta não possui autonomia empresarial. A IGL compra produtos de acordo com rígidas especificações da UNILEVER, estando impedida de fabricar qualquer produto solicitado pela Unilever de acordo com suas próprias fórmulas, se é que elas existem. Corroborando este pensamento, diríamos que os produtos fabricados não são da IGL, mas da Unilever.*

*O legislador do IPI quis classificar como industriais as empresas que por uma questão de oportunidade terceirizam sua fábrica e preservam seu produto. A “fábrica” não produz autonomamente, mas obrigada pelo encomendante.*

*Bem não será o fato de a Unilever não remeter a mercadoria para a IGL, mas obrigá-la a comprar segundo suas normas, que caracterizará a operação como equiparada, nos termos do inciso IV do artigo nono do RIPI. Este foi o objetivo da lei tributar as operações de industrialização ou equiparadas.*

52. Para a autoridade fiscal, a industrialização por encomenda não pressupõe necessariamente a remessa de insumos. É suficiente que o industrial os adquira seguindo as normas do encomendante, como sucede com a UBR, já que esta detém o comando da produção e comercialização da IGL. Dessa forma, a qualificação da UBR como industrial a faz contribuinte da Cofins Monofásica, a incidir sobre as vendas de produtos adquiridos da IGL.

53. Em contraposição, reconhece-se que a industrialização por encomenda, tal como definida na legislação do IPI, possui características e elementos próprios, como bem demonstrou a impugnante (fl 679). Assim, para que se tenha por configurada essa forma de industrialização, é mister que o autor da encomenda, também conhecido como encomendante, remeta ao estabelecimento industrial, intitulado executor da encomenda, “matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, recipientes, moldes, matrizes ou modelos”, sobre os quais exercerá alguma das operações de industrialização (art. 4º do RIPI/2002), a fim de que se produza o bem encomendado, que

*deverá retornar ao encomendante. Os requisitos da industrialização por encomenda têm sido assinalados pela jurisprudência do CARF, nas Soluções de Consulta da RFB, consoante demonstrado pela impugnante (fls 681/684). Igualmente podem ser inferidos da sistemática de emissão e trânsito das notas fiscais nas operações que integram essa forma de industrialização, delineada pelos arts. 131, inc. II, §§ 1º e 2º, 132 e 419 do RIPI/2002, e interpretada pelos Pareceres Normativos CST nº 378, publicado em 12.07.1971, e 187, publicado em 24.03.1971.*

*54. Ademais, a industrialização por encomenda geralmente é identificada em ato, ou seja, em face de determinado negócio jurídico, não de forma geral, inferida a partir do fato de que a UBR detém o controle da produção e comercialização da IGL. Todavia, se houver expressa previsão contratual de que a UBR opera com essa forma de industrialização em relação a determinados produtos, deve-se reconhecer a sua condição de industrial por equiparação – o que não é o caso (fl. 67).*

*55. Por sua vez, a impugnante argumenta não se enquadrar na hipótese de empresário que realiza industrialização por encomenda, já que não fornece a IGL os insumos utilizados na fabricação dos produtos dela adquiridos, como comprovam: o livro de ICMS da IGL, relativo aos meses de outubro a dezembro de 2003 (fls 3.304/3.311); o livro de entradas e saídas da IGL, referente ao mês de dezembro de 2003 (fls 3.289/3.294); as notas fiscais de aquisição de insumos no mês de dezembro de 2003 (fls 3.259/3.288).*

*56. Compulsando a documentação fiscal juntada com a impugnação, convém observar que ela não cobre todo o período em que a Cofins Monofásica é exigida (out./2001 a dez./2003). Há registros indicativos de que a IGL adquiria insumos de terceiros (fls. 3.259/3.288). Por outro lado, há registros de que a IGL recebia mercadorias industrializadas sob sua encomenda (fls 3.304/3.311).*

*57. Nada obstante, essa problemática não foi explicitada nem investigada pela autoridade fiscal, ao considerar a remessa de insumos irrelevante para a configuração da industrialização por encomenda.*

*58. Por fim, a previsão de incidência monofásica sobre as vendas do encomendante sobreveio apenas com a Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003, convertida na Lei nº 10.833, de 2003, que, por sua vez, foi alterada pela Lei nº 10.865, de 2004. Observada a anterioridade nonagesimal, a tributação monofásica dos produtos de higiene e beleza entrou em vigor em 1º de fevereiro de 2004, conforme reconhecido pela Superintendência Regional da Receita Federal na 8ª Região Fiscal:*

*PRODUTOS DO CAPÍTULO 30 DA TIPI. ALÍQUOTA DIFERENCIADA. Na industrialização realizada por encomenda a partir de matérias-primas, produtos intermediários, material*

de embalagem, moldes, matrizes ou modelos previamente remetidos pelo respectivo encomendante, estabelecimento equiparado a industrial nos termos do art. 9º, inciso IV, do RIIPI/2002, da qual resulte produto enquadrado nos códigos TIPI mencionados no art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000, na redação dada pela Lei nº 10.548, de 2002, o estabelecimento executor da encomenda sujeita-se ao recolhimento da Cofins, relativamente à receita auferida pelo valor cobrado pela industrialização por encomenda realizada, à alíquota de 3%. **A partir de 1º de fevereiro de 2004, quando passar a produzir efeitos o art. 23, parágrafo único, inciso I, da Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003, a alíquota da Cofins incidente sobre essas operações ficará reduzida a zero.** Não lhe é aplicável a alíquota da contribuição prevista no inciso I do art. 1º do mencionado diploma (10,3%), a qual incidirá sobre a receita de venda dos aludidos produtos industrializados por encomenda, quando efetuada por seu encomendante. (Solução de Consulta nº 2, de 6 de janeiro de 2004) (grifo nosso)

59. Por todo o exposto, não se tem por comprovada que a IGL realizava industrialização encomendada pela UBR.

### 3.3 Planejamento tributário

60. O cerne da questão posta em julgamento consiste em saber se o planejamento tributário realizado pela UBR pode ser considerado ilícito, em sentido amplo. Ele consistiu nos seguintes atos ou operações: (i) em primeiro lugar, a UBR realizou uma cisão parcial, destacando parte de seu patrimônio; (ii) em seguida, a UBR integralizou aumento de capital na IGL, transferindo para esta o patrimônio destacado, e, assim, a atividade de industrialização de produtos de higiene e toucador, à época submetidos à incidência monofásica do PIS e da Cofins, por força do art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000; (iii) a IGL vende a sua produção basicamente para UBR e com subpreço (quando não exporta, pois esta operação é imune da contribuição); (iv) a UBR comercializa os produtos com isenção de PIS e Cofins, a teor do art. 2º da Lei 10.147, de 2000.

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 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 outras unidades.

iv) As fórmulas dos produtos e o “know how” tecnológico são propriedades Unilever da Holanda, o que obriga a IGL a fabricar os mesmos produtos que 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 conteriam a margem de lucro da IGL e mais todos 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 tese da simulação absoluta pode ser assim esquematizada:

.....

63. De outra parte, a impugnante argumenta que não ocorreu a hipótese de simulação, aduzindo, em síntese, as seguintes razões:

(i) A realidade fática é igual à jurídica, pois diferentemente do que argumenta a autoridade fiscal, apesar de os presidentes da IGL e UBR serem a mesma pessoa, trata-se de duas empresas distintas, cada uma com funcionários próprios, conforme alega demonstrar (fls 630/642); em outras palavras, a IGL é uma empresa autônoma, mantendo estruturas societária, legal, funcional, administrativa e fabril próprias;

(ii) A cisão ocorreu de fato e observou os requisitos legais, não verificando a prática de atos que aparentassem conferir coisas ou direitos a pessoas diferentes (fls 705/707); a impugnante opera comprando produtos de terceiros, revendendo-os depois nos mercados atacadista e varejista, o que hoje é prática comum entre fabricantes (indústrias), detentores dos registros e responsabilidades pelo fato do produto, e distribuidoras

(comerciantes), exploradores da marca do produto (fls. 623/630);

(iii) Não houve a propositura de ação de anulação dos atos simulados.

64. Em parecer de fls. 705/714, o Dr. Renan Lotufo, contratado pela impugnante, reafirma a efetividade das operações de cisão e de aumento de capital, bem como a autonomia empresarial da IGL em relação à UBR. A propósito dessas questões, vale transcrever o seguinte trecho do parecer:

As referidas empresas atuam separadamente, tendo seus respectivos contratos, empregados, equipamentos, tudo jurídico e faticamente separado. A IGL atua autonomamente, fazendo contratação direta de seus empregados, sendo portadora de alvarás, tem CNPJ, alvará de funcionamento, tendo observado todos os trâmites legais para sua atuação. (...)

A partir da cisão, a UNILEVER [UBR] atua no setor comercial e a IGL, no industrial. Esse procedimento atende à realidade econômica atual e especialmente, em consonância com a liberdade conferida pelo ordenamento jurídico brasileiro.

A cisão foi fruto da autonomia privada, ou seja, da potestade conferida aos sujeitos de direito no âmbito privado de dentro do que o ordenamento jurídico lhes confere, criar, modificar ou extinguir relações jurídicas privadas. Portanto, incabível se pensar na desconsideração das operações de vendas realizadas entre as empresas, uma vez que praticam atos negociais previstos como válidos.”

Assim delimitada a questão, inicialmente anoto que o *princípio da legalidade* da tributação, expressamente reconhecido no texto constitucional (art. 150, inc. I da CF/88) e explicitado na Lei Complementar, *impõe* que *somente a lei* há de *definir* e *valorar* os *elementos constitutivos e estruturais* da obrigação tributária, de modo que a *relação tributária* seja uma *relação jurídica pública e estritamente legal* e o *crédito tributário* dela decorrente seja *determinado pela lei* (obrigação “*ex lege*”), independentemente da *vontade dos sujeitos* da relação jurídica. Derivando diretamente da Constituição e da lei, as *relações intersubjetivas* de Direito Tributário, seja no seu *aspecto substantivo*, seja no seu *aspecto adjetivo*, *qualificam-se* como *relações de direito* e não de *poder*, donde decorre que “ambas as partes da relação jurídica tributária estão igualmente submetidas à lei e à jurisdição”

Embora não se ignore que a autoridade administrativa possa *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 desconsideração, *desde que observados os procedimentos* a serem estabelecidos em lei ordinária (art. 116, § único do CTN), sendo certo que em homenagem aos princípios da “*livre iniciativa*” (CF/88, arts. 1º, IV e 170), da “*propriedade privada*” (CF/88, art. 5º, XXII e 170, II), da “*livre concorrência*” (CF/88, art. 170, IV) e do “*livre exercício de qualquer atividade econômica*, independentemente de autorização de órgão públicos” (CF/88, art. 170, § único), a Jurisprudência Judicial tem reiteradamente proclamado que “a norma pedagógica” do artigo 110 do CTN “ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente”, (cf. Ac. do STF Pleno no RE nº

390840-MG, em sessão de 09/11/05, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, publ. in DJU de 15/08/06,

Autenticado digitalmente em 09/10/2012 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D ECA, Assinado digitalmente em 09/10/2012 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D ECA, Assinado digitalmente em 18/10/2012 por GILSON MA

CEDO ROSENBERG FILHO

pág. 25 EMENT VOL-02242-03 pág. 372 e in RDDT n. 133, 2006, pág. 214-215) e que “o contrato só se transmuda em forma dissimulada (...) quando, expressamente, ocorrer violação da própria lei e da regulamentação que o rege” bem como 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 (cf. Ac. da 1ª Turma do STJ no REsp 310368-RS, Reg. nº 2001/0030319-6, em sessão de 07/06/01, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, publ. in DJU de 27/08/01 pág. 232; cf. tb. Ac. da 1ª Turma do STJ no REsp nº 174031-SC, Reg. nº 1998/0032518-2, em sessão de 15/10/98, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, publ. in DJU de 01/03/99 p. 236 e in RDDT vol. 44 p. 186; cf. tb. Ac. da 1ª Turma do STJ no REsp nº 184932-SP, Reg. nº 1998/0058567-2, em sessão de 09/02/99, Rel. Min. JOSÉ DELGADO,, pub. In DJU de 29/03/99 p. 96 e in RSTJ vol. 117 p. 198).

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 vênua não pode ser considerada como *ato ilícito* ou *simulação*, pelo só fato de gerar economia tributária. Nesse sentido a Jurisprudência Administrativa, tem reiteradamente proclamado a nulidade e ilegalidade dos lançamentos fiscais que pretendem *desconsiderar as distintas atividades e respectivas receitas segregadas em diferentes empresas do mesmo grupo*, como se pode ver das seguintes e elucidativas ementas:

*“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ.*

*Exercício. 2002*

***Ementa: SIMULAÇÃO - INEXISTÊNCIA - Não é simulação a instalação de duas empresas na mesma área geográfica com o desmembramento das atividades antes exercidas por uma delas, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária.***

***OMISSÃO DE RECEITAS - SALDO CREDOR DE CAIXA - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - A reunião das receitas supostamente omitidas por duas empresas para serem tributadas conjuntamente como se auferidas por uma só importa em erro na quantificação da base de cálculo e na identificação do sujeito passivo, conduzindo à nulidade do lançamento. Recurso provido. (cf. Acórdão nº 103-23.357 da 3ª Câm. do 1º CC, Rec. nº 149.524, Proc. nº 11516.002462/2004-18, em sessão de 23/01/08, Rel. Cons. Paulo J. Nascimento)***

***“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI •***

*Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2001*

***IPI. SIMULAÇÃO. INEXISTÊNCIA.***

***Não é simulação a instalação de duas empresas na mesma área geográfica com o desmembramento das atividades antes exercidas por uma delas, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária.***

(...)

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SIMULAÇÃO. INEXISTÊNCIA.**

*Inexistindo a Simulação imputada ao contribuinte, é de se reduzir o percentual da multa de Ofício de 150% para 75%.*

**JUROS DE MORA.. TAXA SELIC.**

*É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para títulos federais.*

**INTIMAÇÕES. DESTINATÁRIO.**

*Dada a existência de determinação legal expressa, as notificações e intimações devem ser emitidas em nome do sujeito passivo e endereçadas ao domicílio fiscal por ele eleito.*

*Recurso voluntário provido em parte.” (Acórdão nº 201-81.306 da 1ª Câmara do 2º CC, Rec. nº 132.617, Proc. nº 11516.002464/2004-07, em sessão de 06/08/08, Rel. Cons. Walber José da Silva)*

Como é curial, consectário lógico do Princípio da Legalidade, o Princípio da Tipicidade exige, não só que as condutas tributáveis e as obrigações tributárias delas decorrentes, sejam prévia e exaustivamente tipificadas pela lei, mas que a tributabilidade e responsabilidade de uma conduta somente se dêem quando ocorra sua exata adequação ao tipo legal, sendo incabível o emprego de analogia ou interpretação extensiva, para a instituição ou imputação de obrigação tributária (arts. 108, § 1º e 111, inc. III do CTN), não prevista expressamente na descrição da lei tributária específica. Na mesma ordem de idéias a Jurisprudência já assentou que “o princípio mor da legalidade exige tipicidade estrita em sede tributária” e, “inocorrendo a hipótese de incidência, tal como prevista na lei, inexigível é a exação, e por isso mesmo, qualquer punição administrativa decorrente da obrigação tributária”, “restando vedada qualquer interpretação extensiva por força do artigo 111 do CTN” (cf. AC. da 1ª Turma do STJ no REsp 662.882-RJ, Reg. nº 2004/0072922-5, em sessão de 06/12/2005, Rel. Min. LUIZ FUX, publ. in DJU de 13/02/06 p. 672).

No mesmo sentido a Jurisprudência Administrativa tem reiterado que “a tipicidade cerrada do fato gerador e a estrita legalidade são impeditivas a interpretações da legislação para a efetivação ou sustentação de lançamento tributário em condições ou circunstâncias legais e expressamente não autorizadas, sendo, neste contexto, incabível o emprego de analogia (C.T.N., artigo 108, § 1º)” (cf. Ac. nº 104-15653 da 4ª Câmara do 1º CC, rec. nº 113010, Proc. nº 10980.007402/96-17, em sessão de 09/12/1997, Rel. Cons. Roberto William Gonçalves), assim como ser “incabível a aplicação de multa por analogia ou extensão” (cf. Ac. nº 301-30351 da 1ª Câmara do 3º CC, Rec. nº 124733, Proc. nº 11128.001023/00-68, em sessão de 17/09/2002, Rel. Cons. CARLOS HENRIQUE KLASER FILHO) “visto que o agente fiscal não pode ter o arbítrio de subsumir o fato-espécie de infração a um gênero legal de tal amplitude” já que “a apenação não pode ser imputada por via analógica” (cf. Ac. 301-28.458, de 23/07/97, do 3º CC - DOU de 26/03/98).

Em outras palavras, o sujeito passivo da obrigação tributária tem o *direito subjetivo de cumprir o próprio dever de acordo com a lei*, de tal modo que se não configurados

os *pressupostos* do *dever legal* de *sujeição passiva* da obrigação, não pode haver responsabilidade tributária, nem o conseqüente *comprometimento* ou *sujeição* do *patrimônio pessoal* do sujeito passivo (contribuinte ou responsável), pois como já assentou a Jurisprudência do E. STJ, “em obediência aos *princípios da legalidade e tipicidade fechada, inerentes* ao ramo do direito tributário, a Administração somente pode *impor* ao contribuinte o *ônus da exação* quando houver *estrita adequação* entre o *fato* e a *hipótese legal de incidência* do tributo, ou seja, sua *descrição típica*” (cf. AC. da 2ª Turma do STJ no AgRg no REsp nº 636377-SP, Reg. nº 2003/0218012-3, em sessão de 21/09/06, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, publ. in DJU de 02/10/06 p. 248), sendo “*descabida*, assim, a *aplicação* de *sanção* administrativa à *conduta* que não está prevista como *infração*” (cf. AC. da 1ª Turma do STJ no RMS nº 19510-GO, Reg. nº 2005/0004710-8, em sessão de 20/06/06, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, publ. in DJU de 03/08/06 p. 202), vez que “a utilização de *analogias* ou de *interpretações ampliativas*, em matéria de punição (...), longe de conferir ao administrado uma acusação transparente, pública, e legalmente justa, *afronta o princípio da tipicidade*, corolário do *princípio da legalidade*, segundo as máximas: *nullum crimen nulla poena sine lege stricta e nullum crimen nulla poena sine lege certa*, postura *incompatível* com o Estado Democrático de Direito.” (cf. Ac. da 5ª Turma do STJ no RMS 16264-GO, Reg. nº 2003/0060165-4, em sessão de 21/03/06, Rel. Min. LAURITA VAZ, publ. in DJU de 02/05/06 p. 339)

Tratando-se de atividade administrativa *vinculada e obrigatória* sob pena de *responsabilidade funcional* (arts. 141 e 142 do CTN), não é lícito à autoridade lançadora *dispor discricionária* ou *unilateralmente* sobre os elementos constitutivos e estruturais da obrigação tributária, eis que como demonstrado, *somente a lei* há de *defini-los* e *valorá-los*, de modo que o *crédito tributário* dela decorrente seja *determinado exclusivamente pela lei* (obrigação “*ex lege*”), e não pela *vontade dos sujeitos* da relação jurídica, que se encontram “*igualmente submetidas à lei e à jurisdição*”.

Dos preceitos expostos extrai-se que não se caracterizando como estabelecimento industrial, tal como expressamente reconhecido pela r. decisão recorrida, a Recorrente tinha *direito subjetivo* de *cumprir o próprio dever* de acordo com a lei que expressamente a desonerava do pagamento da COFINS sobre o resultado da revenda dos produtos (art. 2º da referida Lei nº 10.147/00), já tributados exclusivamente pelo sistema monofásico nas empresas industriais.

Da mesma forma, uma vez evidenciado de um lado, que não há simulação no desmembramento de suas atividades em várias empresas, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária, e de outro lado a *ilegalidade* da pretensão fiscal de desconsiderar as distintas atividades e respectivas receitas segregadas em diferentes empresas do mesmo grupo, não subsistem nem se justificam tanto a acusação (de suposta simulação na *cisão parcial*), como as exigências fiscais decorrentes da desconsideração da *cisão*.

Isto posto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício e DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para reformar parcialmente a r. decisão recorrida e julgar improcedentes a acusação e as exigências fiscais remanescentes por ela mantidas por insubsistentes, eis que inócidentes os pressupostos legais, tal como proclamado pela jurisprudência citada.

É como voto

FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA

CÓPIA