



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



**Processo nº** 10830.729074/2017-69  
**Recurso** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** **3301-007.721 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 18 de fevereiro de 2020  
**Recorrentes** UNILEVER BRASIL INDUSTRIAL LTDA  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)**

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

**SIMULAÇÃO E FRAUDE. AUSÊNCIA DE PROVAS**

As acusações de simulação e fraude somente devem prosperar se acompanhadas de provas cabais.

**DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. AUSÊNCIA DE PROVAS**

A atuante deve apresentar provas de que a fiscalizada não constituía uma unidade autônoma de negócios. Que não tinha conhecimento técnico e recursos financeiros e humanos para desenvolver a atividade. Que era deficitária e carecia de aportes regulares de recursos de outras empresas do grupo.

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

**CRÉDITOS. DEVOLUÇÕES OU RETORNOS.**

É permitido ao estabelecimento industrial creditar-se do imposto relativo a produtos tributados, recebidos em devolução ou retorno, desde que mantenha escrituração e controles contábeis e fiscais que lhe permitam comprovar sua condição de detentor de tal direito.

**ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**

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

**CREMES PARA PENTEAR E MÁSCARAS CAPILARES. CLASSIFICAÇÃO NO "EX" 01, DO NCM 3305.90.00, A PARTIR DO DECRETO Nº 3.360/2000.**

A partir da edição do Decreto nº 3.360, de 08/02/2000, os cremes para pentear e as máscaras capilares em exame são considerados condicionadores, para fins de classificação no "Ex" 01, do NCM nº 3305.90.00, ainda que estes produtos não sejam submetidos a enxágue ou que eles possuam determinada linha de ação intensiva.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. Por unanimidade de votos, afastar as preliminares. Por maioria de votos, afastar a simulação nas operações das recorrentes e cancelar o IPI devido pela UBI, calculado com base no preço de venda da UB para seus clientes, aplicar decadência para os fatos geradores ocorridos até 27/12/2012 e afastar a qualificação da multa de 150%, mantendo no patamar de 75%. Vencidos os Conselheiros Liziane Angelotti Meira, Valcir Gassen e Winderley Morais Pereira, que votaram por negar provimento ao recurso voluntário nestas matérias. Por unanimidade de votos, manter o lançamento referente à classificação fiscal do produto vasenol e referente às devoluções de venda. Por unanimidade de votos, manter a cobrança dos juros sobre a multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Winderley Morais Pereira - Presidente

(assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior, Marco Antonio Marinho Nunes, Semíramis de Oliveira Duro, Valcir Gassen e Winderley Morais Pereira (Presidente).

## Relatório

Adoto o relatório da decisão de primeira instância:

“Trata o presente processo de auto de infração lavrado contra o estabelecimento acima identificado, em que foi lançado crédito tributário no valor total de R\$ 2.962.434.196,63, incluídos nesse valor o IPI referente aos períodos de apuração dos anos de 2012 a 2014, multa proporcional, multa isolada e juros de mora, tendo sido apuradas as seguintes infrações conforme Termo de Verificação de fls. 85.177/85.526:

a) Falta de lançamento do imposto nas saídas de produtos tributados, por não haver o estabelecimento considerado na base de cálculo o valor real praticado nas operações;

b) Utilização indevida de créditos relativos a devoluções não comprovadas;

2. Segundo o Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do auto, devem ser destacados os seguintes pontos:

a) A fiscalizada - Unilever Brasil Industrial (UBI) pertence ao grupo Unilever, sendo seus dirigentes nos períodos fiscalizados os mesmos da empresa mãe do grupo no País, Unilever Brasil Ltda. (UB);

b) A denominação social da pessoa jurídica fiscalizada era, desde 2007, Unilever Brasil Higiene Pessoal e Limpeza Ltda, assim permanecendo até sua incorporação pela Unilever Brasil Industrial Ltda (UBI) 01 de julho de 2010, quando transformou-se numa filial desta última;

c) No período fiscalizado o estabelecimento industrializou diversas marcas de xampus, cremes e sprays para cabelo, condicionadores, pastas de dentes e desodorantes, estando tais produtos classificados nas posições 3305.10.00 (7%),

3305.90.00 (22%), 3305.90.00 - Ex 01 (7%), 3306.10.00 (0%) e 3307.20.10 (7%) da Tabela de Incidência do IPI (TIPI), respectivamente. Em menores quantidades, foram fabricados outros produtos de higiene e cuidados pessoais, tais como, loções hidratantes (3304.99.90 - 22%), preparados bronzeadores (3304.99.90, Ex 1 - 12%), sabonetes (3401.11.90 - 5%), sabonetes líquidos (3401.30.00 - 10%), e desodorantes não líquidos (3307.20.90 - 7%);

d) A partir de julho/2010, com a incorporação pela UBI, o estabelecimento também industrializou amaciantes de roupas (3809.91.90 - 0%), detergentes líquidos para lavagem de roupa e para limpeza doméstica (3402.20.00 - 5%), água sanitária (2828.90.11 - 0%), desinfetantes (3808.94.29 - 5%) e, em menores quantidades, preparações para máquina de lavar louças (3802.90.39 - 5%), saponáceos (3405.40.00 - 10%) e esponjas (3924.90.00-10%);

e) O contribuinte também efetuou importações de desodorantes, classificados na posição 3307.20.10 (7%), em sua maior parte procedentes da Unilever de Argentina S.A., mas também de empresas do grupo econômico no México e na Suíça, havendo também registros de importações de desodorantes não líquidos, classificados na posição 3307.20.90 (7%), em sua maior parte procedentes da Suíça, mas também da Argentina e dos EUA; de cremes de beleza (3304.99.10 - 22%), loções hidratantes (3304.99.90 - 22%), cremes e sprays para cabelo (3305.90.00 - 22%), sabonetes (3401.11.90 - 5%), detergentes líquidos para lavagem de roupa, de louças e para limpeza doméstica (3402.20.00 - 5%) e desinfetantes (3808.94.29 - 5%). Todas as importações de produtos acabados têm como procedência alguma das empresas do grupo Unilever;

f) O estabelecimento fiscalizado importou, ainda, purificadores de água (8421.21.00 - 0%) e suas partes (8421.99.99 - 8%) e pequeno volume de outros produtos, nestes casos procedentes de outras empresas estrangeiras;

g) Ressalta a Autoridade que em ações fiscais anteriores ficou demonstrado que os produtos não ingressaram efetivamente no estabelecimento importador, mas, sempre, seguiram diretamente da repartição aduaneira que promoveu o desembaraço aduaneiro até o estabelecimento da Unilever Brasil de CNPJ 61.068.276/0308-80, em Louveira (SP);

h) No que se refere às saídas, a fiscalização afirma que a maior parte foi enviada ao território nacional, tendo como destinatários estabelecimentos da UB. Destaca que praticamente toda a produção ou importação realizada pelo estabelecimento industrial de Vinhedo é destinada ao CD de Louveira (localizados em municípios limítrofes), havendo a partir deste último transferências das mercadorias para Centros de Distribuição localizados em outros pontos do território nacional, por meio de notas fiscais em que constam CFOP's correspondentes à revenda de mercadorias, sem o destaque do IPI, uma vez que o estabelecimento interdependente não se equiparou a industrial nestas operações;

i) Quanto à base de cálculo utilizada nas saídas, a fiscalização apurou que tanto em relação aos produtos remetidos para a filial em Louveira, como em relação aos demais estabelecimentos dessa pessoa jurídica, *“os valores unitários indicados nas notas fiscais de saída emitidas pelo estabelecimento industrial/importador, com destaque do IPI, representavam, em média, apenas um terço dos valores unitários de produtos idênticos nas notas fiscais referentes às saídas promovidas pelo estabelecimento da firma interdependente para terceiros, emitidas sem o destaque do IPT”*;

j) Após diversas intimações contendo questionamentos acerca da formação dos preços de venda, a fiscalização apura que a impugnante desconsiderou na composição

da base de cálculo do IPI, os custos financeiros, de venda, administração e publicidade e a margem de lucro normal e, no caso das importações, não especifica o custo de aquisição e informa o valor dos impostos equivalentes a percentuais de 23 % a 32% sobre o que chama de preço total. Segundo a autoridade fiscal, nas importações de desodorantes efetuadas pelo estabelecimento, os tributos pagos por ocasião do desembarço aduaneiro, considerados apenas os que compõem o valor total dos produtos, representaram 45% do valor aduaneiro;

k) Ainda com relação aos importados, foi observado que, na maior parte das operações praticadas, o valor unitário constante na nota fiscal de saída é inferior ao valor de importação acrescido dos tributos, frete nacional e despesas acessórias e, em muitos casos, ao valor unitário indicado no documento fiscal relativo à entrada, sem quaisquer acréscimos. Em consequência, se somados ao valor dos produtos importados, o ICMS e as contribuições sociais pagos por ocasião do desembarço aduaneiro, as despesas acessórias e o frete nacional, resta que o valor unitário de saída representa apenas 60% do valor da unidade importada. Em 64% desses itens o valor unitário de saída esteve abaixo do valor de importação com os acréscimos devidos e em 70%, foi menor ou, no máximo, igual;

l) No mesmo item, reafirma haver sido constatado que os importados pela UBI de Vinhedo não ingressam no estabelecimento, sendo levados diretamente para Louveira, tendo sido declarado por funcionários que nunca houve área para estocagem de itens importados;

m) Depois de citar depoimento de dirigente da empresa, indica haver ficado *“claramente evidenciado que os dirigentes da pessoa jurídica têm consciência de que estavam desobedecendo à determinação legal de utilizar o valor mínimo tributável nas saídas para estabelecimentos de firma interdependente, conforme previsto na legislação do IPI. Aliás, cabe reiterar, os dirigentes das pessoas jurídicas, remetente e destinatária dos produtos, são os mesmos”*;

n) *“Concretamente, como ficará demonstrado ao longo deste Termo, Unilever Brasil Industrial (antiga Unilever Brasil Higiene Pessoal e Limpeza) e Unilever Brasil atuam como uma só unidade econômica e simulam operações comerciais entre si. E pelas informações apresentadas pela empresa fiscalizada, esta não obtém, nem pretende obter, qualquer lucro nas operações de industrialização ou importação.*

*E, o mais importante, os preços praticados entre as pessoas jurídicas dessa unidade econômica não são praticados com terceiros. Com estes, as operações não seguem o mesmo padrão.”*;

o) Tece comentários acerca dos contratos de fornecimento firmados entre a impugnante e a UB:

*“Nos Acordos de Fornecimento consta, como se viu, ‘que os preços serão negociados entre as Partes’, e nada mais há sobre estes. (...).....Os critérios de formação de ‘preços’ expressos na planilha referente às operações intercompanhias e a ausência de contratos com conteúdos específicos e intrínsecos às negociações entre as empresas são dois componentes da mesma lógica. Segundo informa a fiscalizada, os valores de saída dos produtos do estabelecimento industrial consideram basicamente os custos de insumos e fabricação. Não são considerados os custos financeiros, de venda, administração e publicidade e, principalmente, não existe qualquer margem de lucro, seja normal ou anormal.*

*Nos marcos destes critérios, que negociação poderia haver? Não existem operações caracterizadas como de ‘compra e venda’ entre o estabelecimento industrial e a Unilever Brasil. Deste ponto de vista, faz sentido que também não*

*existam típicos contratos de compra e venda, mas apenas Acordos de Fornecimento de mercadorias. Diga-se, fornecimento a 'preço de custo'.*

....

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

*Nos instrumentos denominados 'ACORDO DE FORNECIMENTO' não há identificação dos signatários que representam as respectivas pessoas jurídicas, motivo pelo qual o contribuinte foi intimado a identificá-los. Segundo informado posteriormente pelo contribuinte, são Antonio Fernando Conde, Diretor Financeiro Supply Chain e Milton Luis Nascimento Brandt, Diretor Financeiro. Nos dois contratos, ambos assinam pelas duas pessoas jurídicas contratantes (...) Porém, Antonio Fernando Conde e Milton Luis Nascimento Brandt não constam como diretores estatutários em nenhum dos Contratos Sociais das pessoas jurídicas contratantes.(...)*

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

p) Sobre os contratos de empréstimo e gestão de pagamentos e recebimentos formalizados entre as mesmas partes, e o sistema de compensações e o caixa único do grupo:

*“Os fatos aqui expostos e aqueles relatados no tópico seguinte demonstram ser a empresa-mãe do grupo Unilever, a financiadora das atividades operacionais da unidade industrial. A fiscalizada, na prática, não possui autonomia financeira, opera com recursos da Unilever Brasil. Neste sentido, os dois tipos de contrato - o 'CONTRATO DE EMPRÉSTIMO QUE ENTRE SI FAZEM' ou o 'CONTRATO DE GESTÃO DE PAGAMENTOS E RECEBIMENTOS' - têm o mesmo objetivo. Buscam dar cobertura jurídica às transferências de recursos financeiros da empresa-mãe à unidade industrial e, no sentido inverso, de produtos enviados da indústria, supostamente, para a Unilever Brasil. No primeiro caso, a cobertura visa atender ao pagamento de bens ou serviços cujos recursos, conforme o entendimento da direção do grupo econômico, precisam sair do caixa da indústria, como por exemplo, nas coberturas cambiais ou pagamento de tributos; transfere-se o recurso para a indústria que fará o pagamento. No segundo, a cobertura é orientada para o pagamento de bens e serviços por meio do chamado 'caixa único' do grupo econômico, na verdade, caixa da empresa-mãe. Dito de outro modo, no primeiro caso, busca-se a cobertura jurídica ao pagamento indireto, pela Unilever Brasil, dos gastos efetuados pela unidade industrial, e no segundo, ao pagamento direto.*

.....

*Tem especial relevância, conforme demonstrado, a circunstância de não haver pagamento em dinheiro pelos produtos enviados da unidade industrial para a Unilever Brasil.*

*Tem também repercussões sobre a natureza das operações praticadas entre as empresas do grupo. Naquele mesmo momento em que a fiscalizada citou dispositivos do Código Civil que considerou serem 'previsões sobre a liberdade negocial entre as partes', também transcreveu o art. 481 que conceitua contrato de compra e venda. O conceito de contrato de compra e venda, entretanto, à luz das circunstâncias presentes, não se aplica às operações da fiscalizada.*

.....

*Nestas circunstâncias, pode-se dizer que a unidade industrial não tem receitas próprias e quem financia a maior parte de suas atividades operacionais é a Unilever Brasil. Esta efetiva o pagamento dos custos e despesas da indústria a partir de suas contas correntes bancárias. Quando, eventualmente, os pagamentos precisam passar pelo 'caixa' do próprio estabelecimento industrial, são utilizados recursos dos empréstimos obtidos da empresa principal, como no caso das importações.*

*Não estamos diante de uma relação normal, para os padrões de mercado, entre duas pessoas jurídicas distintas e autônomas. O sistema de compensações do grupo Unilever reflete a natureza da relação acentuadamente assimétrica entre duas firmas interdependentes, com absoluta preponderância da autonomia administrativa, financeira e decisória da empresa principal. Pode-se dizer, que trata-se de uma relação semelhante à de uma matriz com suas filiais.*

*Até onde se pode enxergar, o sistema de compensação abrange todo o universo de operações da unidade industrial. A contabilidade da fiscalizada, vista logo adiante, confirma esta análise.*

.....

*A análise da contabilidade da UBI e da UB, relativa ao período de 2011 a 2014, confirma o padrão de registros contábeis verificados na ação fiscal de 2012 (IPI), com poucas mudanças, especialmente, no que se refere ao sistema de compensações do grupo Unilever.*

.....

*Confirma-se o que foi dito, quando a unidade industrial dá saída aos produtos acabados com destino aos estabelecimentos da Unilever Brasil, não recebe qualquer pagamento em dinheiro, mas lança em sua contabilidade um "direito" que será compensado com as obrigações contraídas com a empresa-mãe do grupo econômico. Tratemos, então, dessas obrigações.*

(a fiscalização cita exemplos de lançamentos contábeis referentes às transações entre as empresas, onde desta a utilização do sistema de compensações)

*(...) A Unilever Brasil banca todos os custos da empresa industrial, paga quase todas as suas despesas, quita a folha de pessoal. A empresa-mãe paga até a matéria-prima adquirida para o estabelecimento industrial. E, segundo este esquema, a empresa industrial 'compensa' o pagamento destes itens com a remessa de produtos acabados.*

....”

q) Em seguida a fiscalização destaca a inexistência de negociação de preços nas saídas para as firmas interdependentes, afirmando que inexistem as relatadas “vendas” da UBI (impugnante) à UB, sendo que "o estabelecimento adquirente, da firma interdependente (Unilever Brasil), reiteradamente ao longo de muitos anos, pratica os preços considerando uma margem de lucro da ordem de 200%, considerando que seus valores unitários na saída foram, em média, três vezes superiores nos produtos

*sujeitos a alíquotas positivas do IPI, ou duas vezes e meia superiores, considerados aqueles submetidos ao regime monofásico do PIS e da COFINS.”;*

r) Relata visitas à filial da UB em Louveira (distante apenas 6,2 Km e destinatária de 99,995% das saídas da impugnante), tendo constatado que se trata de um local para armazenagem de produtos, operado pela DHL LOGISTICS BRAZIL LTDA, que é responsável pela execução das atividades e administração do próprio estabelecimento. Atesta: *“Conforme relatado nos tópicos imediatamente anteriores, verificou-se, in loco, que, no estabelecimento de Louveira, não havia funcionários da Unilever em atividades de vendas de produtos, no sentido estrito, ou de comercialização de mercadorias no sentido mais geral. Só havia funcionários em atividades de logística, exercendo a supervisão das tarefas executadas pela DHL.”;*

s) Constata a existência formal no mesmo endereço de outros estabelecimentos da UB e da UBI, além da DHL, inexistindo entrada própria, paredes, cercas ou qualquer outra forma de isolamento que permita configurar estabelecimentos diversos, entendendo que *“a confusão foi estabelecida pelo grupo Unilever e visa à neutralização da carga tributária dos tributos indiretos. A confusão provocada por estabelecimentos num único prédio, superpostos no mesmo espaço, visa mascarar a natureza de depósito fechado do CD de Louveira e, como veremos adiante, dos demais Centros de Distribuição espalhados pelo País.”*. Acrescenta:

*“Na prática, a coexistência de vários estabelecimentos, supostamente distintos, pertencentes a pessoas jurídicas diversas, também inviabiliza alguns controles do Fisco a que todos os contribuintes estão sujeitos. Um bom exemplo é o controle físico do estoque. Como pode o Fisco efetuar o levantamento físico do estoque se, no mesmo espaço, estão depositados produtos pertencentes a mais de uma pessoa jurídica? E como tributar adequadamente, sem aferir os produtos e as respectivas quantidades?*

*Outro exemplo reside na impossibilidade de saber, exatamente, qual foi o estabelecimento destinatário de determinado produto, o depósito da Unilever Brasil ou o depósito da Unilever Brasil Industrial? Como saber de qual estabelecimento, efetivamente, saiu determinado produto? O Fisco deve confiar na ‘segregação fiscal’ do contribuinte sem poder checá-la? Como questão de fundo, considerando a concepção praticada e defendida pela fiscalizada, não estaria subjacente à ideia de uma suposta ilegitimidade da atribuição fiscalizatória do poder estatal?*

*E os produtos importados pelo estabelecimento industrial e que sequer ingressam neste, sendo remetidos diretamente para Louveira? Ingressam efetivamente em qual ‘estabelecimento’, na fictícia comercial atacadista da Unilever Brasil ou no depósito fechado da empresa industrial, que consta formalmente como importadora? Estaria havendo, neste caso, ocultação do real importador?”*

t) Refere-se aos contratos de locação onde são locatários do mesmo imóvel a UB e a UBI, restando configurada a confusão patrimonial, principalmente ao não ser explicitado no contrato a distribuição do ônus entre os locatários;

u) A fiscalização procura em seguida analisar a atuação do centro de distribuição da UB em Louveira reafirmando que toda a área do imóvel é destinada à armazenagem e movimentação de produtos executadas pela DHL (incorporadora da Exel do Brasil), por meio dos seus próprios funcionários e equipamentos (inclusive emissão de notas fiscais), em que pese o contrato de cessão de áreas feito pelas locatárias UB e UBI com a DHL prever apenas parte da mesma;

v) *“A presença da Exel do Brasil desde o início das atividades do estabelecimento, por si só, já indica a natureza das atividades que seriam ali desenvolvidas, típicas de um depósito. Contudo, a Unilever Brasil informou ao*

*Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica, em relação à filial 0307, a natureza de estabelecimento comercial atacadista.”;*

w) *“Diante desta incontestável realidade, por que, então, teria a Unilever apresentado nas Guias de recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), por meio das quais, informou a existência de várias centenas de funcionários na filial de Louveira? Obviamente, para simular a natureza do estabelecimento de CNPJ 61.068.276/0307-80 e fazer parecer que ali existia um comercial atacadista.”;*

x) *“A legislação do IPI define ‘depósito fechado’ como ‘aquele em que não se realizam vendas, mas apenas entregas por ordem do depositante dos produtos’. É justamente o caso do estabelecimento de Louveira, situado à Avenida José Luiz Mazzali, 450.”;*

y) *“A exemplo do CD de Louveira, os demais Centros de Distribuição da Unilever também exercem atividades típicas de depósito, que são executadas por um operador logístico especialmente contratado.”;*

z) Prosseguindo, a fiscalização aborda as saídas de mercadorias a terceiros não interdependentes:

*“Viu-se, em tópico anterior, que à luz dos fatos e do direito, não é possível caracterizar como operações de vendas as saídas promovidas pela unidade industrial aos Centros de Distribuição. Os motivos foram explicitados: há compensação de produtos acabados com pagamentos de despesas ou custos da indústria assumidos pela empresa principal do grupo ou, mais recentemente, pagamento com recursos emprestados das demais empresas do grupo; os preços são fixados unilateralmente pela suposta “compradora”, a empresa mãe do grupo econômico, que, não por acaso, suporta todos os custos das atividades da unidade industrial; os instrumentos que deveriam definir as condições de compra e venda entre as duas empresas (“Acordos de Fornecimento”) foram forjados; e, principalmente, não há propósito comercial em supostas “vendas” que se realizariam por, apenas, quarenta por cento ou um terço do valor de mercado, situação absolutamente inviável pelas regras de mercado, em que não estivessem, em cada um dos polos da transação, empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico.*

*Demonstrou-se, também, que o principal Centro de Distribuição da Unilever, localizado em Louveira, é tão somente um enorme depósito fechado, operado por uma empresa de logística, onde não se realizam atividades de comercialização de mercadorias, mas, simplesmente armazenagem compartilhada de produtos de higiene pessoal e limpeza, bem como, alimentícios. Estruturas semelhantes, em menor proporção, reproduzem-se nos demais Centros de Distribuição localizados fora do Estado de São Paulo.*

*Cabe acrescentar esclarecimentos fundamentais sobre os diversos aspectos das saídas de produtos promovidas pelas empresas do grupo Unilever a terceiros não interdependentes. Com este objetivo foram emitidas intimações fiscais e colhidos depoimentos de funcionários e ex-funcionários, que serão relatadas a seguir.*

(relata uma série de depoimentos de funcionários)

aa) *“Os fatos relatados neste Termo, interpretados em seu conjunto, revelam o plano de ações elaborado pela direção do grupo Unilever com o único objetivo de reduzir substancialmente o pagamento de tributos indiretos. O plano foi montado e executado, passo a passo, e o fim desejado foi obtido ao longo de muitos anos. Entretanto, na trajetória pela consecução de seu objetivo, a Unilever confrontou a*



*finalidade do ordenamento jurídico tributário e incorreu em diversas ilicitudes, como se verá a seguir.”;*

*bb) "No plano meramente formal, foram emitidas notas fiscais correspondentes a vendas aos estabelecimentos da Unilever Brasil, supostamente comerciais atacadistas, mas, no plano material, houve simples remessa dos produtos para depósitos fechados da própria indústria ou armazéns por ela utilizados. Na saída para estabelecimentos de terceiros não interdependentes, funcionários do operador logístico do respectivo depósito, emitem notas fiscais em nome da Unilever Brasil com o valor real da operação de comercialização.”;*

*cc) "As formalidades decorrentes, emissão de notas fiscais e outros documentos, são atos declaratórios que materializam um contrato anterior. Portanto, não constituem as obrigações, mas somente as declaram. "*

*dd) "Carece de validade jurídica toda e qualquer formalidade que não esteja alicerçada em fatos materiais efetivamente ocorridos. Dessa forma, a emissão de nota fiscal de venda não tem o condão de constituir uma compra e venda, quando fica evidente que em momento algum houve qualquer negociação de natureza comercial entre as partes. Quando muito, será considerado como documento para amparar simples transferências."*

*ee) No que se refere aos créditos indevidos por devoluções não comprovadas:*

*" É impressionante a reiteração do padrão das práticas evasivas, pois, do mesmo modo, nos três anos analisados (2012 a 2014), as devoluções significaram, aproximadamente, 14,5% do valor total das saídas, conforme se verifica pelo demonstrativo "TOTAIS MENSAIS DAS DEVOLUÇÕES DE VENDA COM APROVEITAMENTO DO IPI", em confronto com o demonstrativo "TOTAIS MENSAIS DAS DEVOLUÇÕES DE VENDA COM APROVEITAMENTO DO IPI" (anexos a este TVF). O total das saídas segundo as notas fiscais emitidas pelo estabelecimento industrial é de R\$ 4.310.110.345,19 e o total das entradas por devoluções referentes às notas fiscais emitidas pelo CD de Louveira é de R\$ 625.135.724,61. A proporção do imposto creditado relativamente a essas supostas devoluções é de 15,9% em relação ao IPI debitado nas saídas (R\$ 46.882.940,31 / R\$ 295.330.198,29).*

*.....*

*Em 17 de novembro de 2017 (fls. 83.906/10), a fiscalizada foi intimada a comprovar as devoluções referentes a um conjunto de notas fiscais selecionadas. No Termo de Constatação e Intimação, observou-se o disposto no artigo 231 do RIPI/2010, que trata das exigências a serem cumpridas para o direito ao crédito do imposto.*

*.....*

*Como se observa, a fiscalizada não respondeu ao que foi solicitado na intimação. Seu argumento, outrossim, não se coaduna com a devolução de cargas inteiras ou, mais do que isto, lotes de produtos que supõem várias cargas de caminhão.*

*A exemplo do verificado na ação fiscal de 2012 (IPI), relativamente ao período considerado na presente fiscalização também se constatou a emissão de notas fiscais de devolução com pesos que não são suportados numa carga de caminhão. Tomemos como exemplo a Nota Fiscal de nº 001.137.046 (fl. 85.014 ), emitida em nome da UB, que consigna peso bruto de 226.301,040 kg e líquido de 203.847,840 e relaciona 81.440 caixas de sabão líquido OMO.*

*Referida nota fiscal indica, no campo de informações complementares, o seguinte: "LOCAL DE ENTREGA : CNPJ:01.615.814/0090-79 - AV JOSE LUIZ MAZZALI, 450 PARTE F - SANTO ANTONIO, LOUVEIRA – SP. A fiscalizada não tem como comprovar a entrega nesse estabelecimento, uma vez que, conforme relatado, há uma confusão dos supostos estabelecimentos no CD de Louveira, sem separação física e sem entrada independente para o depósito fechado. De outro lado, se a mercadoria por ali ficou, no depósito fechado da UBI, não há que se falar em devolução em decorrência de "produtos com problemas de qualidade e produtos fora da especificação", como argumentou a fiscalizada. Cai por terra seu argumento. Possivelmente, no caso específico desta nota fiscal, tratou-se de um ajuste de estoque. Porém, não é possível caracterizar a operação como de devolução."*

ff) Cita ainda casos de notas com pesos exagerados; outras que indicam peso incompatível com a carga, ressaltando que "a imensa maioria das notas fiscais emitidas a título de devoluções de compras, é bom ressaltar, não indica a entrega em alguma parte do próprio CD de Louveira, constando apenas o endereço do estabelecimento industrial em Vinhedo";

gg) "De qualquer modo, o mais importante, como já ressaltado, é a ausência do motivo de cada devolução, que não consta de nenhuma das notas fiscais emitidas a este título, nem foi informada pela fiscalizada conforme solicitado na intimação.";

hh) "Foram glosados os créditos do imposto utilizados indevidamente, correspondentes às notas fiscais relativas às devoluções que não foram comprovadas pelo estabelecimento industrial fiscalizado. Os valores glosados estão relacionados no demonstrativo "TOTAIS MENSAIS DAS DEVOLUÇÕES DE VENDA COM APROVEITAMENTO DO IPI" (anexo a este TVF)."

ii) Aponta evasão fiscal por meio da classificação incorreta de preparações capilares com a finalidade de pentear ou tratar cabelos no Ex 01 na posição 3305.90.00 da TIPI, à qual é atribuída a alíquota de 7%;

jj) Da mesma forma, também teriam sido incorretamente classificados sabonetes da posição 3401.11.90 (5%) da TIPI, no Ex 01, referente a sabões (0%), e loções hidratantes VASENOL como se fossem bronzeadores, no Ex 01 da posição 3304.99.90 (12%) da TIPI, quando sua posição correta é a 3304.99.90 (22%);

kk) Feita a glosa das devoluções não comprovadas, a fiscalização efetuou a reconstituição da escrita fiscal do estabelecimento acrescentando aos valores originais do Livro Registro de Apuração do IPI (RAIPI), os débitos e créditos apurados;

ll) Diante do exposto, a fiscalização considerou a existência de fraude, sonegação e o conluio nos atos praticados, aplicando a multa qualificada ao crédito tributário apurado;

mm) Por fim, foi lavrado Termo de Responsabilidade Solidária para a empresa Unilever Brasil Ltda, tendo em vista que, segundo a autoridade fiscal, a UBI não possui autonomia decisória, gerencial e financeira, sendo as atividades do estabelecimento fiscalizado bancadas pela UNILEVER BRASIL, arcando com custos de toda ordem, conforme demonstrado.

3. Cientificadas em 28.12.2017, as interessadas apresentaram, tempestivamente, em 24.01.2018, impugnação (fls. 85.597/85691) na qual:

a) Tecem histórico da fiscalização, ressaltando a pressa na ação fiscal e o fato da maior parte dos documentos que instruem o auto haverem sido colhidos de outras ações fiscais, inserindo no processo informações e documentos que não dizem respeito ao período autuado, gerando nulidades;

b) Afirmam haver elaborado documento em que destacam "*todos os trechos que foram copiados do TVF que deu origem ao processo administrativo n.º 10830.727214/2013-31 (IPI) e em verde todos os trechos que foram copiados do TVF do processo administrativo n.º 10830.726910/2014-19 (PIS/COFINS monofásicos)*", reforçando que "*os TVFs em questão não poderiam ter, em conjunto, dado origem ao TVF deste processo administrativo, na medida em que aqueles trabalhos foram realizados no contexto de outros fatos geradores (2008/2010)*";

c) Citam como exemplo a alegação de os valores unitários indicados nas notas fiscais de saída emitidas pela UBI (com destaque de IPI) seriam, em média, apenas um terço dos valores unitários de produtos idênticos indicados nas notas fiscais de saída da UBR, afirmando que essa conclusão decorre de análise de documentos apresentados no processo administrativo n.º 10830.727214/2013-31 e que se refere a outros períodos (2008/2010), e que não devem ser considerados;

d) Idem para a entrada fictícia de desodorantes importados no estabelecimento de Vinhedo;

e) Alegam que os contratos firmados entre as firmas interdependentes também não foi apresentado na presente fiscalização, muito embora a Autoridade tenha pressionado a empresa a apresentar o documento neste processo:

*"Em relação à formalização das compras e vendas entre UBI e UBR, o que se extrai desta fiscalização é que, após agosto de 2013, as operações embasaram-se no "SALE AND PURCHASE AGREEMENT" e "CONTRACTUAL AMENDMENT" (fls. 83595/83614); até então, as compras e vendas foram formalizadas diretamente pelas Notas fiscais eletrônicas do período (petição de fls. 83.716/83.719)."*

f) *"Ou seja, as menções ao contrato supostamente 'forjado' são feitas pela D. Fiscalização de forma totalmente impertinente, pois na fase da fiscalização a UBI já havia prestado todos os esclarecimentos relacionados ao tema e apresentado todos os documentos que lhe cabia apresentar. O que a D. Fiscalização pretende por meio do tópico ora em debate é contaminar a presente discussão com documentos que não foram apresentados nesta fiscalização e tampouco se referem ao período autuado. Portanto, não há dúvida de que todas as citações no TVF ao 'Acordo de Fornecimento' ou 'contrato forjado' deverão ser integralmente desconsideradas no julgamento deste caso."*

g) Também devem ser desconsideradas as passagens relativas ao sistema de compensações e o 'caixa único' do grupo econômico e os registros contábeis relativos ao sistema de compensações do grupo, que descrevem "*intimações, respostas, documentos e depoimentos que se referem a operações ocorridas entre 2008 e 2010. Os documentos mencionados pela D. Fiscalização como provas de suas alegações (contas de telefone, água, energia elétrica, comprovante de pagamento de tributo, etc.) e as tabelas elaboradas (com informações sobre contas contábeis) são de outros períodos sendo, pois, impertinentes.*";

h) Idem para os tópicos relativos à ausência de negociação para fixação de preços nas saídas para a firma interdependente e os pedidos de produtos da Unilever Brasil à principal unidade industrial; ocultação do real importador das mercadorias estrangeiras; depoimentos de diversos funcionários que não poderiam prestar informação relativa ao período fiscalizado;

i) Criticam os relatos referentes a ações anteriores constantes do termo de verificação, que devem ser integralmente excluídos, afirmando que "*Agente Fiscal responsável pela presente autuação não formou sua convicção com base nos fatos pertinentes ao período de 2012 a 2014, mas utilizou informações referentes a outros*

*fatos geradores (a que teve acesso em razão de seu cargo e não por meio dos documentos que instruem os autos) para, a todo momento, tentar contaminar a presente discussão com afirmações impertinentes ou insignificantes ao período sob análise.";*

j) Defendem a inexistência de responsabilidade solidária da UBR, afirmando que *"a D. 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 e o 'interesse comum' previsto pelo dispositivo em questão não decorre do mero vínculo societário ou da aquisição de mercadorias, pela UBR, da UBI";*

k) Alertam para *"o fato de que o estabelecimento sede da UBR (indicado como responsável solidário) não participou, em absoluto, dos fatos geradores objeto da autuação fiscal ora combatida (qual seja, as vendas de produtos importados ou industrializados pela UBI aos CDs da UBR)" e, considerando o princípio da autonomia dos estabelecimentos não poderia ser considerado responsável solidário com relação a essas operações;*

l) Apontam **nulidade** na descrição imprecisa dos fatos, uma vez que a Autoridade Fiscal *"constituiu o crédito tributário com base em auto de infração/TVF que confunde informações e documentos de períodos anteriores com informações e documentos do período efetivamente fiscalizado";*

m) Outra **nulidade** estaria na descon sideração da personalidade jurídica feita na prática pela Fiscalização, mas que não constou expressamente no Termo de Verificação Fiscal. Cita **voto vencido** no julgamento pelo CARF de recurso voluntário no processo 10830.727214/2013-31 (também objeto de apreciação por esta Turma), que entendia pela nulidade do lançamento, para defender sua posição de que há *"violação aos princípios constitucionais do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, insertos nos incisos LIV e LV do art. 5º da Constituição Federal ("CF")";*

n) Ainda no campo das **nulidades**, indica cerceamento no direito de defesa em função da confusa descrição da infração combatida e a incompleta identificação dos dispositivos legais aplicáveis, além da forma de apuração do crédito tributário decorrente do suposto erro na classificação fiscal de determinados produtos na TIPI. Nesse último caso, afirma que pelo procedimento adotado, *"sequer sabem o montante do crédito tributário que está vinculado a essa suposta terceira infração ou conseguem identificar os motivos que levaram a D. Fiscalização ora a concordar com a classificação fiscal/alíquota adotada na operação e ora discordar. Note-se que o auto de infração foi segregado apenas em 'saída de produtos sem lançamento do IPI – inobservância do valor tributável' e 'crédito indevido por devolução ou retorno de produtos'";*

o) Em mais uma **nulidade**, desta feita com referência ao valor tributável mínimo (VTM), indica que a Fiscalização não teria feito qualquer levantamento pertinente quanto à sua forma de apuração: *"A D. Fiscalização não apurou a média ponderada do preço conhecido no mercado atacadista na praça da UBI para cada produto que comercializou, tampouco examinou o custo de fabricação desses produtos e os demais custos da UBI (financeiros, de venda e de administração – não há que se falar em custos de publicidade neste caso, pois a UBI não tem necessidade desse dispêndio, na medida em que sua única cliente é a UBR, como será explorado em tópico próprio desta impugnação)";*

p) Nova **nulidade** diz respeito ao saldo credor de R\$ 45.430.764,76, transportado para 2012 na escrita da empresa e que foi glosado pela Fiscalização, uma

vez que em lançamento referente aos períodos anteriores (objeto do processo n.º 10830.727.214/2013-31) foi constatada a inexistência do mesmo. Reclama a Impugnante que referido processo ainda se encontra em julgamento e que "a forma de apuração do IPI pela UBI será convalidada e o saldo credor será confirmado, de modo que o estorno efetuado neste feito se mostrará indevido. Por outro lado, caso a UBI não logre êxito naquele feito, terá que efetuar o recolhimento do crédito tributário, situação em que o montante do saldo credor também será confirmado (na medida em que o pagamento do crédito tributário nos autos do processo administrativo n.º 10830.727.214/2013- 31 neutralizará a suposta falta de recolhimento de IPI no período de 2008/2010) e o estorno feito nesta autuação também se mostrará indevido";

q) No **mérito**, defendem a inexistência de simulação, fraude ou confusão patrimonial nas operações entre a UBI e a UB:

"(...) o objetivo da D. Fiscalização neste auto de infração não é apenas questionar, mais uma vez, a estrutura operacional adotada pelo Grupo Unilever, mas reabrir algumas das discussões já encerradas no âmbito dos processos administrativos n.º 19515.001904/2004-12 (COFINS) e n.º 19515.001905/2004-67 (PIS – ambos já encerrados com desfecho favorável às Requerentes) e, também, vincular a presente discussão aos litígios de IPI e de PIS/COFINS objetos dos processos administrativos n.º 10830.727214/2013- 31 e 10830.726910/2014-19, respectivamente (ainda em curso na esfera administrativa).

....

122. A análise das alegações de simulação/fraude deve ser precedida da observação inicial de que todo o procedimento fiscal está apoiado em informações contábeis e fiscais fornecidas pelas próprias Requerentes, que foram devidamente refletidas nos livros fiscais, DCTFs, DIPJs e ECF das empresas envolvidas. Isso, por si só, já demonstra a transparência das Requerentes em relação às operações que pratica.

123. Nesse sentido, a figura da simulação é prevista no artigo 167 do Código Civil ('CC') como hipótese de 'invalidade do negócio jurídico' e, para que reste caracterizada, é necessário que esteja presente algum dos vícios especificamente enumerados no §1º desse dispositivo. (...)

r) Procuram esclarecer as alegações feitas no TVF, afirmando:

"126. Conforme se pode constatar da tabela acima, as acusações de prestação pelas Requerentes de informações falsas/inverídicas feitas pelo I. Agente Fiscal não merecem prosperar, seja porque se referem a documentos que não tem relação com o período da presente autuação ou mesmo porque se tratam de eventuais equívocos e que são inábeis a alimentar a alegação de simulação; ou ainda por refletirem uma visão equivocada dos fatos.

127. O mais grave, no entanto, é a menção insistente no TVF ao 'Acordo de Fornecimento' apresentado na ação fiscal de 2012 (que se refere a fatos geradores de 2008 e 2010) e considerado forjado/antedatado (equivocadamente, destaque-se). Frise-se que o documento em questão não foi apresentado nesta fiscalização, na medida em que não tem relação com o período objeto desta autuação. A menção reiterada a este contrato representa, data venia, evidente má-fé do I. Agente Fiscal Autuante, que tem conhecimento de que o documento não foi apresentado nesta fiscalização e, mesmo assim, utiliza-o incessantemente para tentar qualificar as Requerentes como criminosas."

128. O contrato que se refere ao período autuado e que, portanto, foi o entregue pela UBI no curso desta fiscalização, está juntado aos autos às fls. 83.595/83.614 e foi descrito entre as fls. 81 e 90 do TVF. Esse contrato foi firmado em 13.2.2015 com cláusula de vigência determinada (i.e. desde 1.8.2013), na medida em que apenas formaliza operações que já estavam ocorrendo (antes da formalização do contrato, as operações eram registradas pelas NFE's aplicáveis – e não há qualquer irregularidade nisso, já que a compra e venda pode se operar mesmo sem previsão contratual).

s) Considera irrelevante a coincidência de dirigentes das empresas, citando novamente o Voto vencido no julgamento do CARF processo n.º 10830.727214/2013-31 para manifestar opinião de que inexistente na legislação pátria qualquer impedimento legal para que os mesmos diretores assinem em nome de empresas que fazem parte do mesmo grupo;

t) Sobre o sistema de pagamentos e eventuais compensações:

"138. A D. Fiscalização faz diversas alegações no sentido de que a UBI não teria autonomia financeira e operaria com recursos próprios da UBR (vide fls. 81 a 115 do TVF). Para fazer essa acusação, a D. Fiscalização pautou-se em um sistema de compensações que vigeu entre as Requerentes até 2012.

.....

140. Além disso, em relação a todo o período autuado (2012/2014), houve rateio de despesas entre as empresas do Grupo de Unilever, o que não se confunde com os pagamentos feitos pela UBR decorrentes da aquisição de mercadorias, como será visto.

141. Portanto, as Requerentes passam a tecer comentários a respeito **(i)** do sistema de compensações (2012), **(ii)** dos pagamentos efetuados pela UBI à UBR (2013/2014) e **(iii)** do contrato de rateio de despesas (todo o período).

.....

144. Portanto, considerando que se trata de contrato previsto pela legislação, estudado pela doutrina e admitido no Direito brasileiro ao menos desde a edição do antigo Código Comercial (1850), é fato que não se trata de algo 'fora dos padrões de mercado', como afirmou a D. Fiscalização à fl. 102 do TVF. (...)145. De maneira semelhante, também não merece crédito a afirmação feita quanto à 'unidade industrial não ter receitas próprias' e operar como 'recursos da Unilever Brasil', tendo em vista que tanto o pagamento quanto a extinção de créditos e débitos recíprocos por meio de compensação civil são figuras jurídicas expressamente admitidas pelos artigos 304, 305 e 368 do CC14. Portanto, o sistema de compensações não retira a autonomia financeira da UBI.

.....

150. Diante disso, não há dúvidas de que o conta-corrente que vigeu entre as Requerentes no período de 2012 não é suficiente para sustentar qualquer alegação de fraude, simulação ou falta de autonomia financeira da UBI. (...)151. De qualquer forma, considerando que a D. Fiscalização alegou que o sistema de compensações teria sido continuado pelas Requerentes por meio do contrato de rateio, é importante esclarecer: **(i)** o período posterior ao término da vigência do Contrato de Gestão de Pagamentos e Recebimentos não foi devidamente fiscalizado, de modo que essa afirmação não encontra respaldo documental nos autos; e **(ii)** ainda que assim não fosse, é inverídica a afirmação de que o sistema de compensações foi continuado por meio do contrato de rateio, na medida em que ambos não se confundem.

152. Vale notar que a UBI apresentou no curso da fiscalização comprovantes de pagamento e seus devidos registros contábeis, no intuito de comprovar que havia sim pagamento feito pela UBR em decorrência da aquisição de mercadorias provenientes da UBI, conforme se comprova pelas fls.83.720/83.798, 83.799/83.895, 83.911/83.921, 83.931/83.936, 84.152/84.156, 84.185/84.188, 84.189/84.202, 84.235/84.240, 84.807/84.819. No entanto, esses documentos foram desconsiderados pelo TVF.

...

155. Se a D. Fiscalização tivesse analisado devidamente o Contrato de Rateio, que consta nos autos (fls. 84929/84935), teria verificado que esse se aplica apenas aos "gastos referentes a áreas e departamentos de apoio administrativo".(...) 156. Ou seja, a mera leitura do documento apresentado no curso da fiscalização é suficiente para se apurar a natureza das despesas rateadas, **o que demonstra que o rateio não se confunde com o conta-corrente mercantil que um dia existiu entre as Requerentes.**

.....

161. Vale esclarecer os pagamentos feitos pela UBI no âmbito do rateio não se confundem com a dívida da UBR em razão das operações de compra e venda de mercadorias. Nesse sentido, os documentos anexos comprovam que não havia qualquer compensação relacionada aos pagamentos que a UBR fazia à UBI em razão da aquisição de mercadorias (**doc. n.º 15**)16. Portanto, é inverídica a afirmação do TVF de que haveria compensações entre as Requerentes no período de 2013 e 2014 por conta do contrato de rateio (e, como não poderia ser diferente, o TVF não traz nenhuma prova de que essas compensações existiram).

....."

u) Com relação ao fornecimento de produtos da UBI para a UB:

"164. Contudo, a vigência retroativa não representa qualquer irregularidade pois, como já esclarecido pela UBI no curso da fiscalização, o contrato em questão apenas foi firmado para formalizar operações que já vinham acontecendo. Isso sequer seria necessário, pois a compra e venda pode ocorrer sem previsão contratual, como é de conhecimento notório por ser prática cotidiana. Ainda que as Requerentes permanecessem, até o momento, registrando as operações de compra e venda por meio das NFE's aplicáveis ou mesmo que a D. Fiscalização desconsiderasse o instrumento em questão pelo simples fato de produzir efeitos retroativos (o que seria absurdo), também nestes cenários não haveria motivos para se questionar as operações realizadas entre a UBI e a UBR.

.....

167. No caso dos autos, pode-se provar a compra e venda dos produtos por meio da farta quantidade de notas fiscais trocadas entre as partes e dos diversos registros contábeis e fiscais lançados nos livros da UBI e da UBR – os quais fazem prova em seu favor, nos termos do artigo 226 do CC. Portanto, não há dúvidas de que o fornecimento de produtos pela UBI à UBR foi feito nos exatos termos da legislação e práticas contábeis e comerciais.

.....

171. Portanto, resta demonstrado que a venda de produtos pela UBI à UBR ocorreu devidamente, seja em razão do contrato firmado em 2015 (com efeitos retroativos), seja em razão das NFE's aplicáveis e respectivos pagamentos, que são suficientes para que a operação de compra e venda se concretize. Comprovou-se

*ainda que a UBR não controla efetivamente a produção da UBI, mas que é óbvio que a UBI leva em consideração os pedidos da UBR para Fl. 89307 PA BELEM DRJ Documento de 48 página(s) assinado digitalmente. Pode ser consultado no endereço <https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx> pelo código de localização EP20.0120.12511.JCNI. Consulte a página de autenticação no final deste documento. Processo 10830.729074/2017-69 Acórdão n.º 01-36.338 DRJ/BEL Fls. 18 18 controlar sua produção/estoque, eis que a UBR é sua única cliente e pensar de forma diferente seria ineficiente.*

v) Quanto aos centros de distribuição:

*"175. Vale notar que o I. Agente Fiscal diligenciou ao CD da UBR de Louveira no final de 2012 e verificou, no mês seguinte, que teriam sido transferidos aproximadamente 800 funcionários do estabelecimento de Louveira à matriz da UBR em São Paulo, fato que foi constatado por meio das movimentações da GFIP de novembro de 2012 (que indicava 944 funcionários no CD de Louveira) e dezembro de 2012 (por meio da qual se verificou que o número de funcionários teria sido reduzido para 112).*

*176. De acordo com a D. Fiscalização, essa redução decorreria exclusivamente da diligência que realizou no estabelecimento em questão e demonstraria que a empresa tinha intuito de simular a natureza do CD de Louveira (fls. 213 do TVF), além de supostamente evidenciar que teriam sido prestadas informações falsas na GFIP. (...).....178. De qualquer forma, vale esclarecer que a transferência em questão decorre de decisão negocial, que foi tomada **muito antes** da diligência da D. Fiscalização ao estabelecimento da UBR em Louveira. A transferência de diversos funcionários do CD de Louveira à matriz da JK teve como objetivo a melhor utilização do espaço da matriz da UBR em São Paulo, compartilhamento de infraestrutura e tecnologia da informação (que são essenciais aos funcionários de venda e não eram tão sofisticadas em Louveira quanto em São Paulo), integração de diversas equipes que se relacionam com a venda de produtos e otimização da comunicação com os clientes da UBR.*

...

*180. Mesmo que assim não fosse, a D. Fiscalização evidentemente desconsidera a figura do 'trabalho realizado a distância', prevista pela CLT pois vários funcionários exercem cargos que dispensam a base fixa na empresa. (...).....182. Vender, em termos práticos, não se resume a anotar pedidos e despachar pacotes pelos Correios. Uma operação de vendas envolvendo empresas do porte das empresas do Grupo Unilever geralmente envolve milhares, senão milhões, de itens que precisam ser produzidos, embalados, acondicionados, e despachados, em curto período de tempo e de maneira eficiente, até os endereços de múltiplos destinatários. Todos os dias. Várias vezes por dia. Conforme instruções específicas de cada comprador. Sem atrasar.*

.....

*185. Portanto, não há qualquer determinação legal que obrigue que os funcionários atrelados à venda fiquem alocados ao estabelecimento filial vendedor. Por outro lado, o fato destes funcionários estarem alocados à matriz também é uma decisão de negócio e que não afeta a natureza do estabelecimento filial, que permanece sendo de comercial atacadista, tendo em vista os pontos que serão abaixo explorados.*

....."

w) Sobre a emissão das notas fiscais:



"196. Ademais, a D. Fiscalização faz parecer que as Requerentes não emitem suas próprias notas fiscais pelo simples fato de delegarem os aspectos operacionais dessa tarefa aos profissionais de uma empresa terceirizada (operador logístico – fls. 175 do TVF).

197. Contudo, o operador logístico não emite notas fiscais em nome próprio, mas, sim, é contratado para operar o sistema informatizado das empresas do Grupo Unilever para emitir **(i)** notas fiscais da UBI e da UBR justamente por conta e ordem dessas pessoas jurídicas, **(ii)** com relação às operações realizadas por essas empresas, **(iii)** que são registradas nos livros contábeis e documentos fiscais dessas empresas, como de direito.

198. Grosso modo, o operador logístico realiza função semelhante ao contador que prepara a Declaração de Ajuste Anual de uma pessoa física e realiza a transmissão desse documento ao fisco a pedido de seu cliente. A menos, é claro, que se pretenda que todos – absolutamente todos – os contribuintes do IRPF estejam obrigados a operar, eles mesmos, os sistemas de transmissão da Declaração de Ajuste e que não possam contratar profissionais de sua confiança par fazê-lo por sua conta e ordem.

...."

x) Com referência à existência de vários CNPJs no mesmo endereço:

"... 205. Não há, contudo, que se falar em confusão patrimonial, pois o único estabelecimento a operar como depósito fechado no endereço sob análise é o estabelecimento da UBI inscrito no CNPJ sob o nº 01.615.814/0090-79. Os demais estabelecimentos localizados no mesmo endereço de Louveira (UBR e DHL) **não** efetuam remessas ao depósito fechado da UBI. Não houve uso compartilhado, entre a UBI e a UBR, do depósito fechado da UBI, pois os produtos não eram de titularidade da UBR enquanto eram mantidos no depósito fechado da UBI em Louveira (fls. 175 e ss. do TVF).

206. Vale dizer, o depósito fechado mantido pela UBI em Louveira só realizou armazenagem de produtos de titularidade da UBI, já que **(i)** a referida operação de armazenagem deixou de existir no momento imediatamente anterior à venda dos produtos à UBR, e que **(ii)** os produtos vendidos à UBR foram revendidos aos clientes da UBR, sem retorno ao depósito fechado em questão.

.....

207. Portanto, resta demonstrado que, dos 9 CNPJs que um dia já estiveram ativos no endereço de Louveira sob análise (nunca todos na mesma época), permanecem naquela localidade apenas o CD da UBR (CNPJ de produtos alimentícios e CNPJ de higiene pessoal), o depósito fechado da UBI e a DHL, fato plenamente conhecido pela D. Fiscalização e que não representa, em absoluto, qualquer confusão patrimonial ou irregularidade."

y) Defendem a possibilidade de uso compartilhado de depósitos fechados, citando o PN 123/74, fato que ocorreria em Louveira;

z) O mesmo com relação aos diversos estabelecimentos do mesmo prédio:

Por outro giro, é verdade que o artigo 609 do RIPI conceitua "estabelecimento" como "prédio em que são exercidas atividades geradoras de obrigações, nele compreendidos (...) áreas muradas, cercadas ou por outra forma isoladas." Entretanto, o RIPI não determina metragem mínima ou a alocação de número predeterminado de empregados como requisito para a existência ou validade de um estabelecimento.

213. A rigor, uma sala fechada com um único empregado (que pode ser terceirizado), com uma linha telefônica ou terminal de computador, é suficiente para cumprir todos os requisitos descritos no artigo 609 do RIPI no tocante à caracterização de um 'estabelecimento', até mesmo porque o Parecer Normativo CST n.º 198, de 12.07.1972, analisando a questão análoga, é claro em reconhecer a caracterização de 'estabelecimento' importador até mesmo para escritórios administrativos na hipótese de os documentos fiscais assim indicarem:

aa) Aduzem que o descaso da Fiscalização e sua despreocupação em buscar a verdade dos fatos fica mais evidente quando trata da questão dos preços praticados pela UBI, que observou o VTM:

"219. O TVF diz às fls. 37/38 que a planilha trazida pela UBI não atenderia ao solicitado na intimação, pois não há a abertura do custo de produção, bem como não informaria os tributos pagos, demais despesas com propaganda/administrativas, além das acessórias. Com efeito, a intimação requereu a composição do preço e este ponto foi atendido pela UBI. Se o I. Agente Fiscal pretendia mais detalhes, deveria ter notificado novamente a UBI, o que obviamente não foi feito, pois parece nítido que a D. Fiscalização já possuía suas próprias conclusões e, além disso, não possuía tempo hábil para constituir o auto de infração até 31.12.2017. Portanto, claramente se tratava de intimação pró-forma.

220. Além disso, o TVF interpreta equivocadamente a planilha elaborada pela UBI ao mencionar que esta empresa teria informado margem de lucro de 50%, quando, na verdade, indicou margem de lucro de 1,5%. Assim, baseada nesta premissa equivocada de que a UBI não teria feito seu trabalho e, mais ainda, utilizando indevidamente a informação de que os valores unitários da UBR (empresa comercial) seriam 332% (ou 3x) maiores do que os valores unitários da UBI, o TVF conclui que a UBI não teria observado o VTM.

.....

223. Caso quisesse agir corretamente neste caso, a D. Fiscalização, ciente da complexidade da análise do VTM e dos critérios, deveria ter solicitado/buscado informações referentes aos custos da UBI (que são distintos dos custos da UBR) com um prazo relativamente razoável para análise de todas as informações e feito a composição dos preços de forma a verificar se estariam de acordo com a legislação do IPI. Nada disso se encontra nestes autos que, aliás, possuem mais de 83 mil páginas referentes a documentos e informações das outras fiscalizações e que não se referem ao período da presente autuação.

.....

226. Se trabalho similar tivesse sido feito pela D. Fiscalização, seria possível verificar que, também para o período de 2012 a 2014 (objeto da presente autuação), as operações realizadas pela UBI são lucrativas, já que repagaram o capital aplicado na compra/importação de insumos e produtos acabados para revenda. **Desde já, a UBI informa que, a despeito da precariedade do trabalho** Fl. 89310 PA BELEM DRJ Documento de 48 página(s) assinado digitalmente. Pode ser consultado no endereço <https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx> pelo código de localização EP20.0120.12511.JCNI. Consulte a página de autenticação no final deste documento. Processo 10830.729074/2017-69 Acórdão n.º 01-36.338 DRJ/BEL Fls. 21 21 realizado pela D. Fiscalização, **solicitará estudo similar para amparar a presente autuação, razão pela qual desde já requer a conversão do julgamento em diligência.**

227. Não obstante isso, é importante deixar claro que, ao longo do período fiscalizado, a UBI registrou lucro bruto da ordem de R\$ 1.474.927.779,79 em 2012,

*R\$ 1.266.769.331,28 em 2013 e R\$ 1.463.496.234,61 milhões em 2014, conforme se verifica nas DIPJs do período (fls. 85.174 e doc. n.º 21).*

....."

bb) Com relação às operações envolvendo produtos importados, entende que a fiscalização não comprovou que os valores totais de entrada na UBI seriam maiores do que os valores totais de saída da UBI para a UBR, o que levaria à conclusão de que os preços praticados pela UBI não observariam o VTM. Argumenta ainda no que se refere à acusação de que os produtos importados não ingressavam na unidade industrial da UBI, mas seguiam diretamente para o centro de distribuição da UBR em Louveira/SP:

*"... 237. Ou seja, o TVF utiliza diversas páginas e exemplos (referentes a outros períodos) para questionar o processo de importação e apontar eventuais falhas de procedimento, mas que se refere a um pequeno percentual das operações autuadas e, pior, não endereça o principal ponto da discussão dos autos, que seria a observância do correto cálculo do VTM para fins de recolhimento do IPI.*

*238. Apesar disso, vale registrar que, ainda que se admita que as mercadorias importadas pela UBI tenham sido remetidas diretamente à UBR, isso só ocorreria porque o tempo médio para recebimento da mercadoria importada em território brasileiro é de um mês, contados do pedido de importação pela UBI. Considerando que a UBR trabalha com estoque reduzido e comercializa seus produtos com muita rapidez, o período médio de um mês é suficiente para que a UBI venda à UBR os produtos importados.*

.....

*245. Como se isso não bastasse, as Requerentes não poderiam deixar de defender que a exigência de IPI sobre os produtos importados, não objeto de industrialização, é inconstitucional e ilegal, por ofensa aos princípios da isonomia e seletividade (aplicação dos tratados do GATT para os países signatários), bem como ao artigo 35 do RIPI (alternatividade do IPI).*

...."

cc) Tecem considerações finais sobre a inexistência de simulação ou fraude, sustentando que a Fiscalização negligenciou a realidade dos fatos, tentando construir cenário por meio do TVF que, na verdade, inexistente. Sintetiza os pontos essenciais à compreensão do caso;

dd) Julgam ter ocorrido a decadência dos fatos geradores ocorridos no período de janeiro de 2012 a dezembro de 2012, com base no art. 150, IV do CTN;

ee) Especificamente quanto à formação da base de cálculo do IPI:

*"... Fl. 89311 PA BELEM DRJ Documento de 48 página(s) assinado digitalmente. Pode ser consultado no endereço <https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx> pelo código de localização EP20.0120.12511.JCNI. Consulte a página de autenticação no final deste documento. Processo 10830.729074/2017-69 Acórdão n.º 01-36.338 DRJ/BEL Fls. 22 22 256. A apuração da base de cálculo nas saídas realizadas por estabelecimentos industriais (UBI) com destino a estabelecimentos com os quais mantenha relação de interdependência na forma do artigo 612 do RIPI (UBR) está sujeita às regras previstas nos artigos 195 e 196 do RIPI:*

*(...)257. Ou seja, se existir um preço corrente no mercado atacadista na praça do remetente, então a base de cálculo do IPI deve ser calculada com base na média ponderada dos preços praticados neste mercado. Se não existir um preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente, então a base de cálculo do IPI deve ser*

*calculada com base nos custos incorridos, acrescidos de uma margem de lucro normal.*

*258. O critério para se aplicar uma ou outra regra é a verificação, ou ausência, de 'preço de mercado atacadista na praça do remetente'(no caso, da UBI), restando, assim, saber o que se entende, juridicamente, por “praça do remetente” ou, mais especificamente, qual o conceito jurídico de 'praça'.*

*...”*

*ff) Fazem comentários sobre o conceito de “praça”: "261. A legislação tributária não define de modo expresso o que vem a ser “praça”. E nem poderia ser diferente, porque “praça”, como local em que se realiza atos de comércio (mercado), é um conceito de direito comercial, definido no artigo 32 da Lei n.º 556, de 25 de junho de 1850 (Código Comercial):*

*(...)262. Os artigos acima transcritos deixam claro que o conceito 'praça' contido no artigo 32 acima transcrito tem relação com um local físico e determinado em que os diversos comerciantes estabeleciam os preços das mercadorias comercializadas. (...)264. Esse conceito de 'praça', equiparado ao conceito de município, foi também aceito pelas autoridades fiscais que, quando analisaram tecnicamente o alcance da expressão 'mercado atacadista da praça do remetente' para fins específicos da legislação do IPI, socorreram-se da definição prevista na legislação comercial. Isso pode ser confirmado no Parecer Normativo n.º 44, de 19 de novembro de 1981 ('PN 44/81'):*

*'6. Registram os Dicionários da Língua Portuguesa que mercado, convencionalmente, significa a referência feita em relação à compra e venda de determinados produtos.*

*6.1. Isto significa, por certo, que numa mesma cidade, ou praça comercial, o mercado atacadista de determinado produto, como um todo, deve ser considerado relativamente ao universo das vendas que se realizam naquela mesma localidade, e não somente em relação àquelas vendas efetuadas por um só estabelecimento, de forma isolada.' (Não destacado no original.)*

*268. Portanto, considerando a definição da lei comercial vigente ao tempo da edição da Lei n.º 4.502, de 30.11.1964 ('Lei 4.502/64'), o entendimento expresso pelas autoridades fiscais e os precedentes administrativos e judiciais sobre a matéria, é evidente que o conceito jurídico de praça somente pode ser entendido como sendo equivalente a 'município' ou localidade específica do estabelecimento industrial.*

*.....*

*271. Portanto, não pode o Fisco querer atribuir qualquer significado à palavra 'praça' quando esta palavra já possuía um significado mínimo quando da edição de norma tributária que a utilizou (i.e. artigo 15, inciso I, da Lei 4.502/64). Esta é a forma adequada de interpretar um termo jurídico naqueles casos em que o referido termo já encontra definição em leis anteriores. referido termo já encontra definição em leis anteriores.*

*.....”*

*gg) Julgam que a orientação descrita na SCI n.º 8/12 literalmente não se aplica à UBI, pois diz respeito à obtenção do valor tributável mínimo do IPI nos casos em que o estabelecimento industrial tenha em sua praça um único estabelecimento distribuidor. Isso não ocorreria no caso dos autos, pois nenhum estabelecimento distribuidor encontra-se localizado na mesma “praça” da UBI, conceito este que somente poderia ser entendido como sendo equivalente a “município”;*

hh) "*Assim, caso seja admitida a mudança do conceito jurídico de 'praça' com base em um mero ato infralegal, o que efetivamente se admite apenas para argumentar, certo é que o valor cobrado não poderá ser acrescido de penalidades, juros de mora e atualizações monetárias em razão do disposto no parágrafo único do artigo 100 do CTN.*";

ii) Considerando que a Impugnante considera que o termo 'praça' como 'município', por consequência, na ausência de um preço de mercado atacadista na praça do remetente (i.e. Estabelecimento Industrial), o valor tributável mínimo deveria ser equivalente ao custo de fabricação do produto, acrescido dos custos financeiros e dos de venda administração e publicidade, e do lucro normal a ser obtido na operação, conforme disposto no artigo 196 do RIPI/10;

jj) Entretanto, considerando que a UBI possui gastos com *marketing* e publicidade, por exemplo, por ter cliente único com baixíssimo nível de crédito, a base de cálculo condizente com a realidade não deveria considerar os custos e despesas incorridos pela empresa comercial UBR e, muito menos, o próprio preço praticado por essa última em suas operações com terceiros;

kk) "*Por fim, caso prevaleça o entendimento pretendido pela D. Fiscalização para um novo conceito de 'praça', o que mais uma vez se admite apenas para argumentar, deve ser analisado como deveria ser feito o cálculo nos termos previstos pelo inciso I do artigo 195 do RIPI.*";

ll) Relativamente à infração relativa aos créditos em operações de devolução, alega:

*"... 304. Contudo, há um importante esclarecimento a ser feito sobre o tema: a UBI vende produtos à UBR e a UBR, como visto, é a empresa do Grupo responsável por analisar o potencial de vendas de determinado produto e executar o respectivo plano de comercialização. Ocorre que, para alguns produtos, a UBR verifica que a comercialização seria facilitada por meio de kits. Assim, a UBR toma essa decisão negocial e devolve os produtos à UBI, para que esta possa, com a expertise da industrialização, fazer os processos necessários à formação dos kits. A UBI, por sua vez, monta os kits e manda os produtos novamente à UBR.*

*(anexa documentos que demonstrariam esse fluxo e pleiteia a juntada de novos documentos que ratificam esse fluxo)*

*306. Toda essa situação justifica o motivo do 'elevado' número de devoluções pela UBR à UBI constatado pela D. Fiscalização e comprova as devoluções, que, portanto, não poderiam ser objeto de glosa. Ou seja, resta comprovado que os produtos devolvidos foram novamente vendidos pela UBI à UBR, razão pela qual devem ser canceladas as glosas de créditos de IPI, bem como a imposição de multa de 150% do valor do imposto supostamente não recolhido, que presumiu simulação que, contudo, não ocorreu."*

mm) Quanto à classificação fiscal:

*"... 313. Tendo em vista os argumentos estritamente técnicos e registros dos produtos na Agência Nacional de Vigilância Sanitária ("ANVISA"), os produtos ora questionados devem sim ser classificados como **CONDICIONADORES**, uma vez que proporcionam **condicionamento capilar (de forma inclusive mais efetiva do que os condicionadores tradicionais)**. Portanto, por ter a função de condicionamento capilar (inclusive indicado no contrarrótulo do produto), foram corretamente classificados como **CONDICIONADORES**.*

*314. Um dos argumentos técnicos trazidos pela UBI é no sentido de que, através de estudos e padrões físico-químicos, os produtos com função condicionadora*

*possuem como base agentes catiônicos, que neutralizam as cargas negativas deixadas pela lavagem com o xampu, fechando as cutículas abertas na etapa de lavagem com shampoo, eliminando a estática do cabelo e promovendo a lubrificação e amaciamento dos fios, bem como melhorando a penteabilidade tanto a seco quanto a úmido. Esta função também está presente nos cremes de pentear e sprays de pentear, objeto da presente autuação.*

.....

*317. Assim, conforme informações extraídas do Departamento de Pesquisa e Desenvolvimento do Grupo Unilever ('R&D'), os principais componentes para a entrega dos benefícios de um condicionador são:*

- 1. Surfactantes Catiônicos (Geralmente usados nos produtos da Unilever: Behentrimonium Chloride e Cetrimonium Chloride)*
- 2. Material Graxo (Geralmente usado nos produtos Unilever: Cetearyl Alcohol)*
- 3. Agentes Condicionantes (Geralmente usados nos produtos da Unilever: Stearamidopropyl Dimethylamine; e silicones como: Dimethiconol, Dimethicone, Amodimethicone)*

.....

*321. Ora, D. Julgadores, é evidente que o sítio eletrônico da Requerente deve buscar demonstrar a distinção entre os produtos denominados condicionadores, cremes de tratamento e sprays/cremes de pentear, justamente porque se trata de produtos com modo de utilização e resultados diferentes a serem esperados pelos seus consumidores. No entanto, é inegável que um consumidor ao adquirir qualquer um destes produtos está buscando **condicionamento capilar**, ora em maior intensidade (creme de tratamento/creme de pentear), ora para ser utilizado diariamente (condicionadores) ou sem enxague (spray, mais prático para a vida moderna e dinâmicas das mulheres ou mesmo dos homens).*

.....

*(...) se a ANVISA é a responsável pela classificação dos produtos e concluiu que seriam **CONDICIONADORES/CREME RINSE**, não cabe às DD. Autoridades Fiscais ou aduaneiras disporem de forma diversa, uma vez que não possuem conhecimento técnico-científico para tanto. Inclusive, no caso dos autos, o I. Agente Fiscal concluiu que os produtos não seriam **CONDICIONADORES** sem trazer nenhum laudo técnico ou entendimento de especialista.*

*327. Por outro lado, para amparar seu entendimento, além dos argumentos técnicos, a UBI trouxe 2 (dois) laudos de perito independente, Sr. Ricardo Isidoro da Silva, engenheiro químico (**docs. nº 36 e 37**), analisando as questões técnicas do creme de pentear e do creme de tratamento capilar, justamente para enquadramento (ou não) no Ex 01 de IPI. Ambos os laudos concluem que os produtos em questão seriam **CONDICIONADORES**, pois possuem como função principal o condicionamento dos fios por meio a utilização de agentes catiônicos.*

.....

*330. Outro ponto a ser destacado refere-se à constatação da UBI de que alguns produtos teriam sido tributados à alíquota de 22%, por não estarem classificados no Ex 01. No entanto, ao contrário do que pretendeu o TVF, não significa que a UBI teria reconhecido que os produtos da presente autuação também não seriam condicionadores do Ex 01. Na verdade, a própria UBI esclareceu que houve erro na classificação (deveriam ter sido classificados como condicionadores, ou seja, houve*

*recolhimento a maior de IPI) ou realmente se tratam de produtos que não possuem a função de condicionar, mas sim fixar ou modelar os fios (fls. 83.995 dos autos).*

*331. Por fim, a presente autuação exige IPI também em relação às operações com LOÇÕES HIDRATANTES VASENOL, pois presumiu que a UBI teria classificado erroneamente como bronzeador no Ex 01 do Código 3304.99.90 (12%) e a classificação correta seria Outros no Código 3304.99.9021 (22%); e SABONETES, pois seria 3401.11.90 (5%) e não sabões (0%). 332. Conforme se depreende do histórico da fiscalização, a D. Fiscalização não intimou a UBI a prestar esclarecimentos sobre estes produtos especificamente. No mais, como a contingência relacionada à suposta classificação incorreta não é identificável, **tal como destacado no item dedicado à nulidade da presente autuação**, a UBI não saberia de que produtos especificamente o TVF está se referindo. Portanto, resta demonstrado o cerceamento do direito de defesa e a nulidade da presente autuação com relação a este último tópico específico.*

*333. Em outras palavras, a Fiscalização não identificou as notas fiscais/produtos que estariam incorretamente como LOÇÕES HIDRATANTES VASENOL e SABÃO, o que inviabiliza a defesa das Requerentes e justificando a nulidade da autuação ao menos com relação a este ponto.*

*....."*

nn) Quanto às multas aplicadas, requer a revisão da qualificação da multa proporcional, em função da inexistência de qualquer ato simulado ou fraudulento;

oo) Contesta ainda a aplicação concomitante das multas de ofício e isolada sobre os mesmos fatos geradores:

*"346. Resta demonstrada, portanto, a improcedência na conduta da D. Fiscalização, em aplicar, simultaneamente, em relação ao período de fevereiro a dezembro de 2014, a multa agravada de 150% sobre todo o valor exigido e multa isolada também de 150% sobre os valores não lançados com cobertura de crédito de IPI."*

pp) Da não incidência de juros sobre a multa aplicada:

*"259. Caso seja mantida a exigência consubstanciada nos Autos de Infração, o que se admite apenas para argumentar, a Requerente requer, então, que a exigência dos juros seja limitada única e exclusivamente aos valores de principal, excluindo-se tal exigência com relação às multas de ofício e isolada.*

*348. Isso porque a aplicação de juros sobre o valor das multas fiscais não é realizada com amparo lei, mas no Parecer MF nº 28, de 2.4.1998, emitido pela Coordenação Geral do Sistema de Tributação ("COSIT"), motivo pelo qual a C. Câmara Superior do E. CARF, no julgamento do Recurso de Divergência nº 202-131.351, (Processo nº 18471.001680/2004-30 – Sessão de 6.5.2008), pacificou a questão acerca da ilegalidade da incidência dos juros moratórios (seja a Taxa SELIC ou o percentual de 1% ao mês) sobre a multa aplicada no âmbito federal."*

qq) Ao final, reiteram os argumentos apresentados, requerendo, caso se entenda necessário, a conversão do julgamento em diligência, para a qual indica perito e questionamentos.

4. No que diz respeito à reclassificação dos "condicionadores", referido tópico foi objeto de diligência através da Resolução de fls. 87.363/87.369, com o seguinte teor:

"FUNDAMENTAÇÃO 4. Em sua argumentação, as Impugnantes destacam o registro dos produtos na Anvisa como 'condicionadores' e afirmam que tais produtos

possuem função condicionadora na medida em que neutralizam as cargas negativas deixadas pela lavagem com o xampu, fechando as cutículas abertas na etapa de lavagem, eliminando a estática do cabelo e promovendo a lubrificação e amaciamento dos fios, bem como melhorando a penteabilidade tanto a seco quanto a úmido.

5. Para melhor compreensão do tema discutido, cabe registrar que até 08/02/2000, o 'Ex 01', previsto na TIPI para o NCM 3505.90.00, referia-se a 'creme rinse', o que foi alterado pelo Decreto n.º 3.360, de 08/02/2000, a partir de quando este ex-tarifário passou a se referir a 'condicionador'.

6. As consequências advindas desta alteração foram examinadas na Solução de Consulta COANA n.º 2, de 19/04/2001, abaixo transcrita em parte:

'5. O código TIPI 3305.90.00, até 8 de fevereiro de 2000, alocava os 'creme rinse' no *Ex01*. Com o advento do Decreto n.º 3.360, de 8 de fevereiro de 2000, o citado *Ex* foi mantido, mas sob uma nova perspectiva, qual seja, o *Ex01* passou a abarcar apenas os condicionadores. Em vista disso, estabeleceu-se uma dúvida entre o alcance da expressão 'creme rinse' e o termo 'condicionador'. Esse tipo de dúvida só pode ser dirimida através de uma criteriosa análise técnica, a qual é apresentada nos parágrafos que se seguem.

6. A água, por mais estranho que possa parecer, não umedece muito bem as superfícies e, em consequência, não se apresenta como um bom agente para a remoção de sujeiras, em especial as gordurosas. Isto ocorre porque a água tem tensão superficial elevada e natureza polar, enquanto as sujidades, via de regra, têm caráter apolar e baixa tensão superficial. Assim, para melhorar a eficiência da água na remoção de sujeiras é necessário adicionar-se a ela substâncias que diminuam sua tensão superficial, promovendo desse modo um contato mais íntimo entre a água e a superfície que se pretende limpar.

7. As substâncias que proporcionam diminuição da tensão superficial da água são denominadas tensoativos, agentes de superfície ou surfactantes e que têm por característica central moléculas contendo partes polares e partes apolares. Esta característica serve para classificar quimicamente os surfactantes em;

1o) Surfactantes aniônicos que, ao se dissolverem em água, têm parte polar negativa;

2o) Surfactantes catiônicos, cuja característica é formarem parte polar positiva quando dissolvidos em solução aquosa;

3o) Surfactantes não-iônicos, onde a parte polar não adquire nem carga positiva nem negativa quando postos em água;

4o) Surfactantes anfóteros, caracterizados pela formação de partes polares cuja carga tanto podem ser negativa quanto positiva, dependendo do pH do meio em que foram solubilizados

8. Enquanto os surfactantes aniônicos têm a maior aplicabilidade em cosméticos espumíferos, tais como xampus e sabonetes líquidos, os surfactantes catiônicos são mais utilizados em cosméticos específicos, destinados a neutralizar cargas eletrostáticas absorvidas por certos substratos (e.g., cabelos) ou atuarem como bactericidas. Exemplos clássicos dessas aplicações são os xampus anti-caspa e os condicionadores capilares.

9. A remoção de impurezas residentes em superfícies sólidas por meio de soluções aquosas contendo surfactantes é chamada de lavagem.

10. O processo de lavagem consiste das seguintes etapas :



1o) Molhagem completa da sujeira e da superfície do material que estiver sendo lavado. Daí depreende-se que as qualidades de umedecimento da solução aquosa de surfactante devem ser boas, de modo que possa haver um contato íntimo entre a mesma e a superfície a ser limpa;

2o) Remoção completa da sujeira da superfície. A solução aquosa de surfactante deve ser capaz de remover ou ajudar a remover a sujeira para dentro da solução líquida, afastando-a da superfície a ser limpa. Isto acontece porque a parte apolar do surfactante se alinha tanto sobre as superfícies das sujidades quanto sobre a superfície a ser limpa, reduzindo assim a adesão entre elas;

3o) Manutenção da sujeira no corpo da solução aquosa de surfactante.

11. Em conseqüência, pode-se afirmar que a lavagem é um processo envolvendo três etapas distintas, é dizer, molhagem das sujeiras, remoção e manutenção das mesmas no corpo líquido da preparação.

12. O mecanismo básico de lavagem, descrito anteriormente, aplica-se também aos cabelos.

13. O cabelo é um longo e fino 'cordão' proteico, constituído basicamente por uma proteína chamada de *alfa*-queratina, e que é lavado por soluções aquosas de surfactantes aniônicos. Entretanto, surge aqui um problema, já que os surfactantes aniônicos formam complexos estáveis com polímeros neutros ou proteínas, tal como a *alfa*-queratina. Destarte, o cabelo, após o uso do xampu, fica carregado eletrostaticamente, resultando na repulsão entre as moléculas do surfactante aniônico ligadas à *alfa*-queratina e produzindo a 'armação dos cabelos', efeito este chamado de *fly-away*. Ademais, o emprego continuado de xampus tende a reduzir o brilho dos cabelos.

14. O tipo de problemática descrita, ocasionada pelo emprego de xampus, motivou a indústria de cosméticos a desenvolver os condicionadores de cabelos, é dizer, preparações cujo elemento principal é um surfactante catiônico. Essas preparações reduzem em muito a carga eletrostática dos cabelos provocada pelos surfactantes aniônicos dos xampus e dão mais brilho e **sedosidade aos cabelos**. Adicionalmente, também facilitam o pentear dos cabelos secos ou úmidos.

**15. Com o passar dos anos e o desenvolvimento tecnológico os condicionadores sofreram uma série de melhorias, criando-se desse modo vários tipos de condicionadores.**

**16. Hoje, os condicionadores de cabelos podem ser divididos, pelo menos, em quatro espécies, segundo o tempo de residência do produto junto aos cabelos e conforme a necessidade de enxágüe, isto é:**

**1o) Condicionador instantâneo. Aplica-se depois do xampu e, após 5 minutos, enxágua-se. Destina-se aos cabelos pouco danificados, ajudando no seu pentear;**

**2o) Condicionador profundo. Aplica-se sobre os cabelos, aguarda-se por 20 a 30 minutos, lava-se com xampu e por fim enxágua-se. Destina-se a cabelo quimicamente danificado;**

**3o) Condicionador sem enxágüe. Deve ser aplicado sobre os cabelos secos e, feito isto, penteia-se. Objetiva prevenir os danos ocasionados pela secagem artificial dos cabelos. Ademais, ajuda também a pentear;**

**4o) Creme rinse. Deve ser aplicado depois do xampu e, após 2 ou 3 minutos, enxaguado em seguida. Ajuda a desembaraçar.**

**17. Vale notar também que há diversas variações desses quatro tipos básicos de condicionadores, tais como, condicionador leve e condicionador intensivo. Todavia, essas variações de condicionadores sempre podem ser alocadas junto aos tipos mencionados de condicionadores.**

18. Feita a classificação técnica dos condicionadores infere-se que o termo 'condicionador' denomina um gênero de preparações capilares, contendo quatro espécies principais.

**19. Tal divisão dos condicionadores permite concluir que todo creme rinse é um condicionador, porém nem todo condicionador é um creme rinse. Em consequência, a redação do Ex 01 do código TIPI 3305.90.00, dada pelo Decreto n.º 3.360, de 8 de fevereiro de 2000, aumentou o alcance desse Ex' (grifou-se)**

7. Cabe destacar, ainda, trecho da Solução de Consulta COANA n.º 100, de 20/05/2016:

'10. Para enquadramento do produto no Ex 01 – 'Condicionadores', definido na TIPI para o código 3305.90.00, pleiteado pela consulente, torna-se necessário compreender a abrangência do termo 'condicionador', enquanto preparação capilar.

11. No presente caso, vale explicar que a água não se apresenta como um bom agente para remoção de sujeiras por apresentar uma tensão superficial elevada e natureza polar, enquanto as sujidades, via de regra, têm natureza apolar e baixa tensão superficial, sendo então necessário adicionar-se substâncias na água, como forma de melhorar sua eficiência no processo. Tais substâncias são os tensoativos (também chamados surfactantes ou agentes orgânicos de superfície) aniônicos (utilizados em xampus e outros cosméticos espumíferos) e os catiônicos (utilizados em cosméticos específicos, por exemplo, xampus anticaspas e condicionadores capilares, destinados a neutralizar cargas eletrostáticas ou atuarem como bactericidas).

12. Em síntese, pode-se considerar que os condicionadores são preparações que contêm, principalmente, agentes de superfície catiônicos para redução da carga eletrostática provocada pelos agentes aniônicos dos xampus, podendo conter ainda outros agentes condicionantes que ajudam a tornar os cabelos mais macios, desembaraçáveis e sedosos. O termo 'condicionador' não se limita a definir os cremes para enxágüe, comercialmente denominados 'cremes rinse'. Algumas composições são utilizadas nos cabelos secos e podem, inclusive, dispensar a necessidade de enxágüe. Atuam na restauração dos cabelos danificados, por exemplo, por meio de produtos químicos ou pela secagem artificial, devolvendo-lhes características que lhe são próprias' (grifou-se)

8. Acima, já se percebe que a partir do Decreto n.º 3.360/2000, para fins de enquadramento no Ex01, do NCM 3305.90.00, não é necessário que o produto seja enxaguado após a sua utilização, porquanto é reconhecida a existência de "Condicionador sem enxágüe", que pode, inclusive, ser aplicado sobre os cabelos secos. Ademais, admite a COANA que um condicionador pode ter efeito leve ou intenso.

9. Logo, não é o simples fato de o produto possuir uma determinada linha de ação mais intensa ou de não ser enxaguável que afasta a possibilidade dele ser classificado como condicionador. Nesta senda, nada impede que um creme para pentear ou uma máscara capilar, com linha de ação específica mais intensa, possa ser considerada condicionador.

10. Cita-se como exemplos Soluções de Consulta da Divisão de Administração Aduaneira – DIANA, da Superintendência da Receita Federal do Brasil na 6ª Região

Fiscal, que classificaram cremes de pentear e máscaras para cabelos infantis como condicionadores:

'Assunto: Classificação de Mercadorias Código tipi - mercadoria 3305.90.00 'Ex' 01 - Creme capilar composto de Quinoa Orgânica e Nutramino Complex, dentre outros componentes, destinado a hidratar e recuperar os cabelos quimicamente tratados, acondicionado para venda a retalho, em pote plástico de 1 Kg, denominado comercialmente Kinoa Lizz Máscara Hidratante Aneethun, fabricante Bio Extratus.

30 Dispositivos Legais:

Decreto 97.409 de 23/12/88.

RGI-1ª (texto da posição 33.05), RGI - 6ª (texto da subposição 3305.90), RGC - 1 ('Ex' 01 do código 3305.90.00) e Nota 2 da Seção VI da Tabela de Incidência sobre Produtos Industrializados (TIPI), aprovada pelo Decreto n.º 6.006, de 28/12/2006, publicado no D.O.U de 29/12/2006 e republicado no D.O.U de 08/01/2007. Subsídios extraídos das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado - NESH (aprovadas pelo Decreto n.º 435/92, consolidadas pela IN/SRF n.º 157/2002 e atualizações da IN SRF n.º 697, de 15/12/2006) e IN RFB n.º 807, de 11/01/2008, da posição 33.05' (Solução de Consulta DIANA, SRRF 6ª RF, 14/08/2008).

'Código TIPI Mercadoria 3305.90.00 "Ex" 01 - Condicionador capilar para crianças, contendo extrato orgânico de frutas, destinado a hidratar e amaciar os cabelos cacheados, após a lavagem com shampoo, acondicionado em frasco plástico, denominado comercialmente Infantil Máscara para Cabelos Cacheados, marca Bio Extratus Kids.

Dispositivos Legais: Decreto 97.409 de 23/12/88. Decreto n.º 435, de 27/01/1992. Decreto n.º 6.006, de 28/12/2006, publicado no D.O.U de 29/12/2006 e republicado no D.O.U de 08/01/2007. RGI-1ª (texto da posição 33.05), RGI-6 (texto da subposição 3305.90) e RGC/TIPI-1 ("Ex" 01 do código 3305.90.00) da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI). IN SRF n.º 697, de 15/12/2006. IN RFB n.º 807, de 11/01/2008. Subsídios extraídos das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado - NESH da posição 33.05' (Solução de Consulta DIANA, SRRF 6ª RF, 27 de setembro de 2010).

11. O fato de alguns dos produtos indicarem que eles devem aplicados "após o shampoo e condicionador" não é suficiente, diante da diversidade de tipos de produtos sobre os quais se discorreu, para descaracterizá-los como 'condicionadores', nos termos do entendimento expresso na SC Coana acima transcrita.

12. Por outro lado, conquanto, como bem sabemos, a classificação perante a ANVISA não seja determinante para a classificação fiscal dos produtos na RFB, o registro dos produtos naquela Agência corrobora o entendimento de que eles sejam condicionadores.

13. Assim, conforme afirmado na SC 100/2016, também acima transcrita, 'O termo 'condicionador' não se limita a definir os cremes para enxágüe, comercialmente denominados 'cremes rinse'. Algumas composições são utilizadas nos cabelos secos e podem, inclusive, dispensar a necessidade de enxágüe. Atuam na restauração dos cabelos danificados, por exemplo, por meio de produtos químicos ou pela secagem artificial, devolvendo-lhes características que lhe são próprias'.

14. As máscaras de tratamento se assemelham à formulação dos condicionadores, assim como os cremes de pentear. O que diferencia é a ordem em que as substâncias aparecem na composição, ou seja, a concentração dos princípios ativos. Geralmente as máscaras apresentam uma concentração maior de princípios

ativos, cabendo destacar que em todos os produtos relacionados encontra-se presente o 'Stearamidopropyl Dimethylamine', como surfactante catiônico.

15. Dessa forma, entende-se que, nos termos das SC Coana 2/2001 e 100/2016, os cremes para pentear e as máscaras capilares para tratamento dos cabelos de que trata o presente processo devem ser classificados no Ex 01 da posição 3305.90.00, cabendo a revisão dessa parte do lançamento.

16. Destarte, solicita-se a realização de diligência, na forma dos arts. 18 e 29 do PAF, modificado pela Lei n.º 8.748, de 1993, e do art. 10 da Portaria MF n.º 341, de 2011, para as seguintes providências:

a) Separar, por período de apuração, a parcela lançada referente à reclassificação dos cremes para pentear e de tratamento capilar acima citados, mantidos os demais critérios adotados no lançamento, inclusive quanto à recomposição da base de cálculo feita na ação fiscal.

b) Apresentar quaisquer outras informações e anexar outros documentos que considere úteis ou necessários ao julgamento do presente feito;

c) Dar ciência ao contribuinte dos atos resultantes desta diligência, concedendo-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para manifestar-se nos autos sobre os fatos novos;

d) Encaminhar os autos a esta DRJ para continuidade do julgamento administrativo."

5. Em resposta, a Autoridade Fiscal elaborou o Relatório de fls. 87.403/87.431, onde apresenta os cálculos solicitados e apresenta novos subsídios para o julgamento, destacando-se o posicionamento relativo à função principal dos produtos que, no seu entendimento, não seria como condicionador."

Em 12 de março de 2019, a DRJ em Belém (PA) julgou a impugnação parcialmente procedente e o Acórdão n.º 01-36.338 foi assim ementado:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2014

IPI. CRÉDITOS. DEVOLUÇÕES OU RETORNOS.

É permitido ao estabelecimento industrial creditar-se do imposto relativo a produtos tributados recebidos em devolução ou retorno, desde que mantenha escrituração e controles que lhe permitam comprovar sua condição de detentor de tal direito.

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

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

CREMES PARA PENTEAR E MÁSCARAS CAPILARES. CLASSIFICAÇÃO NO "EX" 01, DO NCM 3305.90.00, A PARTIR DO DECRETO N.º 3.360/2000.

A partir da edição do Decreto n.º 3.360, de 08/02/2000, os cremes para pentear e as máscaras capilares em exame são considerados condicionadores para fins de classificação no "Ex" 01, do NCM n.º 3305.90.00, ainda que estes produtos não sejam submetidos a enxágue ou que eles possuam determinada linha de ação intensiva.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2017

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA - PESSOA JURÍDICA SÓCIA Configurando a pessoa jurídica como sócia majoritária, detentora de fato de poderes de decisão, é cabível a imputação da responsabilidade solidária para satisfação dos créditos tributários constituído por meio de lançamento.

ART. 116, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO (ELISÃO FISCAL). ART. 149, VII, DO CTN. SIMULAÇÃO (DISSIMULAÇÃO).

Quando há a transposição da linha divisória que separa a elisão da fraude, a tipificação da conduta e o respectivo mecanismo de apuração se dão pelo art. 149, VII, e não pelo art. 116, parágrafo único, do CTN.

MULTA QUALIFICADA.

Restando comprovadas as hipóteses normativas previstas nos arts. 71 a 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, faz-se aplicável a multa qualificada imposta sob tais fundamentos.

DECADÊNCIA.

Na definição do termo inicial do prazo de decadência nos lançamentos por homologação, há de se considerar o cumprimento pelo sujeito passivo do dever de antecipar-se à atuação da autoridade administrativa para constituição do crédito tributário, interpretando a legislação aplicável para apurar o montante e efetuar o pagamento ou o recolhimento do tributo ou contribuição correspondente. Na inexistência de antecipações ou na ocorrência das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, aplica-se a regra geral do art. 173, I, do CTN.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2017

PAF. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. EFEITOS.

O lançamento de ofício, enquanto ato administrativo, não apenas pode como deve abrigar em seu conteúdo a totalidade dos fatos atribuídos ao contribuinte e das penalidades a ele impostas, irradiando, desde logo, todos os demais efeitos que lhe sejam inerentes.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte”

Foi interposto recurso de ofício.

Inconformado, o contribuinte e o responsável solidário, Unilever Brasil Ltda., interpuseram recurso voluntário, em que, essencialmente, repetem os argumentos apresentados na manifestação de inconformidade. Juntaram laudo técnico emitido pela Empresa PriceWaterhouseCoopers (PWC), que concluiu que houve margem de lucro positiva nos anos de 2012 a 2014, se comparado “o valor de venda com o valor decorrente da aplicação do art. 196 do RIPI.”

A PGFN apresentou contrarrazões, para que seja mantida a decisão recorrida.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Relator.

Os recursos de ofício e voluntários – o contribuinte e o responsável solidário apresentaram suas defesas em uma mesma peça de defesa - preenchem os requisitos legais de admissibilidade e devem ser conhecidos.

Antes de iniciar o exame dos recursos, faz-se mister consignar que esta turma analisou matéria idêntica e para o mesmo contribuinte, quando do julgamento do processo administrativo (PA) n.º 10830.727214/2013-31, em que foi negado provimento ao recurso voluntário. Foi interposto recurso especial, que aguarda julgamento.

## RECURSO DE OFÍCIO

A DRJ cancelou a parte do lançamento de ofício concernente à classificação fiscal de produtos para pentear ou tratar os cabelos, reduzindo o principal de IPI em R\$ 149.850.997,60.

A PGFN não apresentou contrarrazões em relação à matéria.

Concordo com a decisão de piso e nego provimento do recurso de ofício.

E, com fulcro no § 1º da Lei nº 9.784/99, adoto como minha razão de decidir o respectivo trecho do voto condutor do Acórdão nº 01-36.338 (fls. 89.332 e 89.333), da lavra do i. julgador Nelson Klautau Guerreiro da Silva:

#### **“Classificação Fiscal**

56. A Fiscalização aponta a classificação incorreta de preparações capilares, tais como, cremes e sprays, com a finalidade de pentear ou tratar cabelos, entre outros similares (relação consta em Anexo no processo) no Ex 01 da posição 3305.90.00 da TIPI (que corresponde aos condicionadores - alíquota 7%), quando o correto seria a classificação na posição, com alíquota de 22%. Da mesma forma, também teriam sido incorretamente classificados sabonetes da posição 3401.11.90 (5%) da TIPI, no Ex 01, referente a sabões (0%), e loções hidratantes VASENOL como se fossem bronzeadores, no Ex 01 da posição 3304.99.90 (12%) da TIPI, quando sua posição correta é a 3304.99.90 (22%).

57. As Impugnantes alegam, indicando o registro dos produtos na Anvisa, que as preparações para pentear ou tratar cabelos, assim como os condicionadores, proporcionam condicionamento capilar, estando correta a classificação adotada e, com referência aos sabonetes e à loção Vasenol, reclama que a fiscalização não intimou a empresa a prestar esclarecimentos, motivo pelo qual desconhece a que produtos se refere o TVF, havendo cerceamento do direito de defesa e a nulidade em relação a esse tópico.

58. Primeiramente, no que diz respeito às alegações de nulidade quanto à reclassificação dos sabonetes e da loção Vasenol, cabe lembrar que não há que se falar em cerceamento ao direito de defesa antes de iniciado o prazo para a impugnação do auto de infração, haja vista que, no decurso da ação fiscal, não existe litígio ou contraditório. Para comprovar tal assertiva é suficiente a transcrição do art. 14 do PAF, *verbis*:

*“Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.”*

59. A ação fiscal é uma fase pré-processual, ou seja, é uma fase na qual os agentes da Administração Tributária, imbuídos dos poderes de fiscalização que lhes são conferidos pelos artigos 194, 195 e 197 a 200, todos do Código Tributário Nacional, verificam e investigam o cumprimento das obrigações tributárias. Nesta fase o contribuinte tem uma participação de natureza passiva, devendo cooperar e atender à fiscalização quando solicitado, no próprio interesse de demonstrar o cumprimento daquelas obrigações.

60. Nessa etapa, ainda não há exigência de crédito tributário formalizada por parte da Fazenda Pública, nem há, conseqüentemente, resistência a ser oposta pela pessoa fiscalizada. Portanto, inexistente processo, assim entendido como meio para solução de litígios, haja vista ainda não haver litígio. A pretensão da Fazenda ainda não se concretizou. Logo, descabe falar em preterição ao direito de defesa do contribuinte no transcurso da ação fiscal.

61. A partir da lavratura do auto de infração, na hipótese de discordar da exigência, é que o contribuinte, respaldado pelas garantias constitucionais ao contraditório e à ampla defesa, passa a participar ativamente, inaugurando o processo administrativo de exigência de crédito tributário, apresentando razões e provas sobre as quais está fundamentada a sua discordância.

62. No mais, discorda-se da alegação de que não seria possível identificar tais produtos. No caso dos *sabonetes*, não se compreende qual detalhamento seria necessário para identificar o produto. Ademais, a Nota 2 do Capítulo é clara ao afirmar que "*Na aceção da posição 34.01, o termo 'sabões' apenas se aplica aos sabões solúveis em água*", deixando claro que os sabonetes não podem ser inseridos nesse Ex.

63. Por sua vez, a loção hidratante VASENOL é produto mais específico ainda por conter, inclusive, sua marca e não poder, em hipótese alguma, ser comparado aos bronzeadores. Assim, correta a alteração de classificação feita nos referidos itens.

64. No que se refere aos demais itens reclassificados (preparações para pentear ou tratar cabelos), as Impugnantes destacam o registro dos produtos na Anvisa como "condicionadores" e afirmam que tais produtos possuem função condicionadora na medida em que neutralizam as cargas negativas deixadas pela lavagem com o xampu, fechando as cutículas abertas na etapa de lavagem, eliminando a estática do cabelo e promovendo a lubrificação e amaciamento dos fios, bem como melhorando a penteabilidade tanto a seco quanto a úmido.

65. Conforme o texto da Resolução transcrita no item 4 do Relatório acima, esta Turma entende (assim como já decidiu em outra oportunidade e manifestou na Resolução) que as Soluções de Consulta expedidas pela Coana ampliaram o leque dos produtos que podem ser considerados como "condicionadores", alcançando aqueles em análise neste processo (todos possuem o "Stearamidopropyl Dimethylamine", como surfactante catiônico, de modo a reduzir a carga eletrostática dos cabelos provocada pelos surfactantes aniônicos). Na própria SC 100, da Coana, é citado exemplo de composição que atua na "*restauração dos cabelos danificados, (...), por meio de produtos químicos ou pela secagem artificial, devolvendo-lhes características que lhe são próprias*". Esse creme restaurador certamente não será **comercializado** como "condicionador", mas possui as propriedades condicionantes que permitem sua classificação no Ex pretendido. Dessa forma, caberá a revisão dessa parte do lançamento."

## RECURSO VOLUNTÁRIO

Aprecio os argumentos de defesa do contribuinte e do responsável solidário, na ordem em que apresentados na peça de defesa.

### **"III. A NULIDADE DA R. DECISÃO RECORRIDA"**

#### **"3.1. Manutenção de crédito tributário sem fundamento legal"**

Reproduzo o trecho que sintetiza o tópico (fl. 89.371):

“( . . )

42. Diante de todo o exposto, resta demonstrado que a r. decisão recorrida é nula, por violação ao artigo 31 do Decreto 70.235/72, na medida em que manteve parte do crédito tributário sem fundamentação legal, eis que considerou as regras do RIPI inaplicáveis ao caso concreto, mas não apontou qual seria a legislação que justificaria a cobrança desse crédito tributário (que, frise-se, é bilionário, o que maximiza a necessidade de correta fundamentação da exigência com base na legislação vigente à época dos fatos geradores); e, por outro lado, acarretou

cerceamento de defesa e eventual supressão de instância ao deixar de analisar as questões relacionadas ao VTM e conceito de “praça”.”

O vício da falta de fundamentação legal, se de fato existir, também verificar-se-ia no auto de infração, posto que o IPI foi calculado sobre o preço de venda UBI, enquanto que o ato teria se remetido exclusivamente a dispositivos do RIPI e a Lei nº 4.502/76.

A meu ver, o auto de infração e, por conseguinte, a decisão recorrida foram devidamente fundamentados, pelo que os considero hígidos.

Destaco, todavia, que, nos parágrafos seguintes, ainda não expressarei opinião sobre a constatação fiscal de que houve simulação, com o objetivo de obter vantagem fiscal, porém exclusivamente sobre a existência ou não de vício nos atos administrativos (auto de infração e decisão recorrida).

A fiscalização concluiu que UBI e UB são, na verdade, uma só pessoa jurídica, pelo que fez incidir o IPI sobre o preço de venda que foi praticado pela UB com os clientes varejistas.

A separação dos negócios em duas pessoas jurídicas distintas e, por conseguinte, todas as transações cursadas entre elas teriam sido simuladas, com o objetivo de dissimular a verdade: tratar-se-ia de um negócio apenas, de industrialização e distribuição, cujas vendas para varejistas deveriam sofrer tributação pelo IPI.

E em quais dispositivos legais se apoiou a fiscalização?

Sob o título “*EVASÃO TRIBUTOS*” (fl. 85.428 e seguintes), o TVF, que é parte integrante do auto de infração, detalha os passos do que considera ter sido um elaborado plano do Grupo Unilever para reduzir a carga tributária não somente de IPI como também de PIS e COFINS.

Em seguida, no “*Simulação*” (fls. 85.479 a 85.481), traz o conceito e cita e transcreve o correspondente art. 167 do Código Civil. Segue com o “*A aparência formal e a realidade material nos atos da Unilever*”, em que aponta os fatos simulados e dissimulados. E, por fim, no corpo do auto de infração, menciona o art. 72 da Lei 4.502/1964, que dispõe sobre fraude tributária.

Portanto, não há nulidade na decisão recorrida e tampouco no auto de infração, pelo que nego provimento aos argumentos contidos neste tópico.

### **“3.2. Cerceamento do direito de defesa: indeferimento do pedido de diligência”**

Acusa a decisão da DRJ de nulidade, por ter indeferido dois pedidos de diligência, a saber:

- i) para que a fiscalização indicasse as notas fiscais e produtos que foram objetos da reclassificação fiscal; e
- ii) para que a recorrente tivesse a oportunidade de demonstrar que atendeu as regras do VTM, por meio de perícia técnica.

Início a análise do item “i”, com transcrição de trechos da defesa:

“( . . )

44. No que se refere às operações com sabão e VASENOL (hidratante x bronzeador), como a D. Fiscalização não intimou a UBI a prestar esclarecimentos sobre os produtos que seriam objeto da autuação fiscal e, por outro lado, a suposta



infração de classificação incorreta não foi segregada por produto, a diligência era imprescindível. Ao compulsar os autos, facilmente se constata que a D. Fiscalização não identificou as notas fiscais/produtos que estariam incorretamente classificados como LOÇÕES HIDRATANTES VASENOL e sabão, de modo que a conversão em diligência seria necessária para que a D. Fiscalização indicasse quais seriam os produtos que geraram dúvidas, lembrando que:

(ii) UBI fabrica diversos (provavelmente centenas) de tipos de produtos que se classificam como sabão e, portanto, a D. Fiscalização deveria indicar quais os produtos teriam sido equivocadamente classificados na TIPI;

(ii) da mesma forma, há diversos tipos de produtos classificados como loção hidratante VASENOL e, portanto, as Recorrentes precisam saber qual é o produto em que há dúvida sobre quanto às suas características (hidratante x bronzeador).

45. Esta fragilidade denota nulidade da autuação fiscal ou, ao menos, nulidade da r. decisão ora recorrida para que seja deferida a conversão do julgamento em diligência.

46. Nesse sentido, a r. decisão está equivocada quando menciona que a UBI poderia facilmente identificar os sabões e loção VASENOL e defender-se adequadamente. Considerando o portfólio de produtos fabricados pelo estabelecimento da UBI em Vinhedo e a diversidade de produtos que se caracterizam como sabão, loção hidratante e bronzeador, inclusive de marcas diferentes, a mera acusação genérica, sem especificar quais produtos geraram dúvidas quanto à classificação fiscal, não é suficiente para que a UBI localize a qual produto a D. Fiscalização se refere. Note-se que, entre 2012/2014, a UBI possuía centenas de registros ativos de produtos classificados nos Códigos 3401.11.90 e 3304.99.90, que compõem diversas marcas. Vale registrar ainda que a inovação e a descontinuidade são absolutamente intensas no portfólio do Grupo Unilever, o que exige maior especificidade da fiscalização para permitir sua defesa.

(. . .)”

Também neste caso, não vislumbro nulidade na decisão de piso.

Nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/72, cabe ao julgador, discricionariamente, julgar se há ou não necessidade de converter o julgamento em diligência para obtenção de esclarecimentos adicionais. Assim, se declara que o processo foi devidamente instruído, pode negar a realização de diligência, sem que afronte o pleno exercício do direito de defesa.

Também não reputo serem insuficientes as informações contidas no TVF acerca do erro na classificação fiscal de sabões e do produto VASENOL. E, neste ponto, acato as contrarrazões do i. Procurador da Fazenda Nacional André Antonio Souza Santos (fls. 89.774 e 89.775):

“( . . . )

Tampouco caracteriza o vício arguido a não realização de diligência para exame da classificação fiscal dos sabões e do produto VASENOL.

Não se pode desconhecer que o art. 30, § 1º, do Decreto 70.235/1972 preconiza que os laudos e pareceres do INT e de outros órgãos federais “serão adotados nos aspectos técnicos de sua competência”, tendo ressalvado, contudo, que “Não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos”.

Conforme orientação consolidada pelo CARF, “A classificação de mercadorias é atividade jurídica, a partir de informações técnicas. O perito, técnico em determinada

área (mecânica, elétrica etc.) informa, se necessário, quais são as características e a composição da mercadoria, especificando-a, e o especialista em classificação (conhecedor das regras do SH e de outras normas complementares), então, classifica a mercadoria, seguindo tais disposições normativas” (Acórdão n.º 3401-004.380, destacou-se).

Destaque-se que a existência de prova pericial não é imprescindível para a resolução de questões atinentes à classificação fiscal, cabendo à autoridade julgadora avaliar a necessidade, ou não, da realização de diligências ou perícias, consoante o disposto no art. 18 do Decreto 70.235/1973.

*Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)*

Nessa linha, o art. 29 desse diploma legal adota o sistema do livre convencimento, de modo que, ao apreciar a prova, “a autoridade julgadora formará livremente sua convicção”.

Se a prova técnica não é imprescindível à definição da classificação fiscal, no PAF, com muito mais razão não há que se falar em nulidade por não ter o contribuinte tido oportunidade de produzir prova durante a ação fiscal, que se notabiliza por ser uma fase inquisitória, na qual não existe contraditório. Quanto à precisa identificação dos produtos, ratifica-se a seguinte conclusão do órgão julgador de primeira instância:

*62. No mais, discorda-se da alegação de que não seria possível identificar tais produtos. No caso dos sabonetes, não se compreende qual detalhamento seria necessário para identificar o produto. Ademais, a Nota 2 do Capítulo é clara ao afirmar que "Na acepção da posição 34.01, o termo 'sabões' apenas se aplica aos sabões solúveis em água", deixando claro que os sabonetes não podem ser inseridos nesse Ex.*

*63. Por sua vez, a loção hidratante VASENOL é produto mais específico ainda por conter, inclusive, sua marca e não poder, em hipótese alguma, ser comparado aos bronzeadores. Assim, correta a alteração de classificação feita nos referidos itens.*

No tocante a esse ponto, a autoridade fiscal descreveu que o contribuinte classificou loções hidratantes VASENOL como se fossem bronzeadores e, além disso, sabonetes como se fossem sabões.

Ora, ainda que haja mais de um produto classificado pelo contribuinte como loção hidratante VASENOL, não se percebe qual seria a utilidade de identificar cada um deles para fim de contraposição aos bronzeadores. Para o Fisco, as várias loções hidratantes VASENOL não podem ser classificadas como bronzeadores, independentemente das pequenas variações de uso comercial. Por outro lado, é ônus do contribuinte, que conhece seus produtos, indicar as razões que entender cabíveis, caso repute haver diferença relevante entre as várias mercadorias. No que concerne aos sabonetes, nota-se que a divergência apresentada é de mérito e será enfrentada no momento oportuno.

Conclui-se pela desnecessidade da conversão do julgamento em diligência.”

Tal qual foi destacado pela PGFN, os argumentos de mérito acerca da reclassificação fiscal determinada pelo autuante serão apreciados em tópico próprio.

Com relação ao segundo pedido de diligência, também trago excertos do recurso:

“( . . . )

52. Em relação ao VTM, é evidente da leitura do TVF que a D. Fiscalização não produziu provas para embasar a presente autuação fiscal, mas apenas presumiu a ocorrência de infrações com base nas fiscalizações anteriores que, repita-se, referem-se a outro período. Por conta disso, inclusive, as Recorrentes pleitearam a conversão do julgamento em diligência e apresentaram quesitos/nomearam assistente técnico, nos termos do artigo 16, IV do Decreto 70.235/72, especialmente para que fosse comprovada a observância pela UBI ao VTM (artigo 196, parágrafo único do RIPI).

53. Note-se que as Recorrentes expressamente mencionaram que, a despeito da precariedade do trabalho realizado pela D. Fiscalização, a UBI solicitaria estudo por empresa independente especializada para comprovar a existência de margem de lucro nas operações de venda à UBR e, logo, demonstrar que o VTM foi cumprido, requerendo ainda que esse laudo fosse analisado via conversão do julgamento em diligência.

54. A D. Fiscalização, por sua vez, apesar de ciente de que o estudo estava sendo elaborado, indeferiu a conversão do julgamento em diligência, ao argumento de que a *“A realização de perícia pressupõe que o fato a ser provado necessite de conhecimento técnico especializado, fora do campo de atuação do julgador, o que não é o caso atual. Com efeito, a perícia somente se justifica quando a prova não pode ou não cabe ser produzida por uma das partes”*.

55. *Data maxima venia*, a apuração de margem de lucro nas operações de vendas realizadas pela UBI à UBR efetivamente depende de conhecimento técnico, tendo em vista que o I. Julgador não teria elementos suficientes para confirmar a existência de margem de lucro operação por operação, tampouco teria informações suficientes quanto aos custos da UBI e que devem obrigatoriamente compor o VTM. Portanto, é evidente que este ponto depende de conhecimento técnico.

(. . .)”

Não vejo nulidade.

Conforme anteriormente mencionado, a autuante concluiu que o Grupo Unilever simulou a existência de duas pessoas jurídicas distintas - UBI e UB -, com a intenção de reduzir a carga tributária. E, por fim, adotou como base tributável pelo IPI o preço da UB para os varejistas.

Neste contexto, de fato, a conversão em diligência para a realização de perícia técnica para apurar o VTM mostrou-se absolutamente desnecessária.

E, conforme mencionei acima, se o julgador entende que o processo já se encontra devidamente instruído, tem a prerrogativa de negar o pedido de diligência (art. 18 do Decreto nº 70.235/72).

Isto posto, nego provimento aos argumentos.

**“IV. A NECESSIDADE DE REFORMA PARCIAL DA R. DECISÃO  
RECORRIDA:**

**IV.1. PRELIMINARES E NULIDADES DO AUTO DE INFRAÇÃO**

- (A) ***Histórico da fiscalização***  
(B) ***DESMISTIFICANDO O  
TVF: o que realmente interessa à presente discussão”***

Em linhas gerais, a recorrente alega que o auto de infração seria nulo, porque a fiscalização teria formado o seu juízo a partir de elementos apurados em ações fiscais cujos fatos geradores ocorreram em anos anteriores aos da presente.

De fato, no TVF constam diversas referências a outros processos administrativos, notadamente à titulada como “Ação Fiscal 2012”, PA nº 10830.727214/2013-31.

Contudo, isto não eiva de nulidade o auto de infração.

Repiso que o núcleo da acusação foi o de que as etapas de industrialização, armazenagem e venda foram artificialmente separadas em duas pessoas jurídicas (UBI e UB), para reduzir as despesas com IPI, PIS e COFINS.

O autuante chegou a tal conclusão, a partir da leitura de diversos fatos cuja ocorrência no período fiscalizado pode ser tida como confirmada pela recorrente, pois deles apresentou interpretação diversa, com o objetivo de desconstruir a tese da fiscalização (vide recurso voluntário, fls. 89.408 a 89.440). Como exemplos, vale citar, o sistema de compensações financeiras entre empresas do Grupo (segundo a recorrente, vigente em 2012), diretoria comum às empresas, compartilhamento de custos e despesas com pessoal da área administrativa, logística e espaços de armazenagem e inexistência de força de vendas no CD de Louveira da UBR.

Assim, os elementos colhidos em ações fiscais anteriores serviram unicamente para robustecer o conjunto probatório utilizado pelo autuante para concluir o seu trabalho.

Desta forma, considero que não há nulidade no auto de infração, pelo que afasto as alegações da recorrente.

***“(C) Inexistência de responsabilidade solidária da UBR***

***(D) Erro de identificação do estabelecimento sede da UBR como responsável solidário”***

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

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

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

Por outro lado, cumpre desde já consignar que, se esta turma ratificar o trabalho da fiscalização, confirmando o entendimento de que a UB e UBI, para fins de IPI, de fato, constituíam uma só unidade econômica, não haverá alternativa que não a de igualmente confirmar a atribuição à UBR de responsabilidade tributária solidária, pois restaria clara a existência do interesse comum, nos termos do inciso I do art. 124 do CTN. Caso contrário, deve ser rechaçada. Reproduzo os artigos 124 e 125 do CTN, em que fundamento minhas conclusões:

“Solidariedade

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:

I - o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;

II - a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo;

III - a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.”

**“(E) Falta de descrição clara e precisa dos fatos”**

Alega o seguinte:

“( . . . )

116. Contudo, no caso concreto, conforme se verifica pelos tópicos já desenvolvidos a respeito do histórico da fiscalização que ensejou esta autuação fiscal e das inconsistências do TVF, é evidente que não há descrição clara e precisa dos fatos. A D. Fiscalização constituiu o crédito tributário com base em auto de infração/TVF que confunde informações e documentos de períodos anteriores com informações e documentos do período efetivamente fiscalizado.

(. . .)”

Reitero os comentários aos tópicos anteriores e ainda consigno que todos os fatos integrantes do conjunto probatório apresentado pela autuante foram claramente descritos e que não há confusão alguma.

Nego provimento.

**“(F) Provas referentes ao VTM não produzidas/autuação baseada em presunção”**

A recorrente alega o seguinte:

“( . . . )

119. A D. Fiscalização exige no auto de infração IPI em razão de suposta inobservância pela UBI ao VTM, sendo esta cobrança decorrente de acusações de simulação e fraude. O valor exigido corresponde ao IPI calculado com base nos preços de saída praticados pela UBR.

120. Contudo, para fazer qualquer afirmação referente à efetiva observância ao VTM, a D. Fiscalização deveria ter: (i) analisado as regras dos artigos 195 e 196 do RIPI; (ii) verificado se existe mercado atacadista na praça do remetente das mercadorias (no caso, da UBI); (iii) esclarecido qual critério de apuração do VTM entende cabível à UBI (se artigo 195 ou 196 do RIPI) e, a depender do critério que reputasse adequado, deveria ter (iii.i) calculado a média ponderada do preço conhecido no mercado atacadista na praça do remetente; ou (iii.ii) apurado o custo de fabricação do produto, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade e do lucro normal a ser obtido na operação. Somente após percorrer todos esses passos é que a D. Fiscalização poderia fazer qualquer afirmação a respeito do VTM praticado pela UBI.

121. Não foi isso o que ocorreu. A D. Fiscalização apenas concluiu, com base em supostos indícios de que as Recorrentes teriam praticado operações

simuladas/fraudulentas, que a UBI não teria observado o VTM, sem ter feito qualquer levantamento pertinente quanto à sua forma de apuração. A D. Fiscalização não apurou a média ponderada do preço conhecido no mercado atacadista na praça da UBI para cada produto que comercializou, tampouco examinou o custo de fabricação desses produtos e os demais custos da UBI (financeiros, de venda e de administração – não há que se falar em custos de publicidade neste caso, pois a UBI não tem necessidade desse dispêndio, na medida em que sua única cliente é a UBR, como será explorado em tópico próprio desta impugnação).

122. Na verdade, o TVF, baseado tão somente na informação de que a base de cálculo dos CDs da UBR seria maior do que a base de cálculo da UBI (afirmação feita com base em documentos referentes a período diverso do autuado, como visto), inferiu que a UBI não teria observado o VTM e, portanto, teria vendido os produtos sem margem de lucro. No entanto, mostra-se precária – e até leviana – a conclusão do TVF, já que esta constatação referente aos preços praticados entre a UBI e a UBR não poderia necessariamente levar a D. Fiscalização à conclusão que chegou, na medida em que existem regras próprias de apuração do VTM, que, apesar de desconsideradas pela r. decisão recorrida, foram observadas pela UBI.

(. . .)

125. Portanto, ainda que não seja reconhecida a nulidade da r. decisão recorrida por manutenção de crédito tributário de IPI sem análise das regras que regem esse imposto, a D. Fiscalização, ao lavrar o auto de infração, também não deu a essas regras a devida atenção, sendo a autuação fiscal decorrente de presunção, razão pela qual deverá ser reconhecida sua nulidade, sob pena de cerceamento do direito de defesa do contribuinte, nos termos do artigo 59, II, do Decreto 70.235/72.”

Reitero o exposto em parágrafos anteriores: o auto de infração não foi lavrado, por inobservância do VTM. Portanto, não há alegada nulidade.

***“(G) Adoção de premissa incorreta para apuração do montante supostamente devido”***

O auto de infração seria nulo, pois teria cometido erro no cálculo do IPI (inciso II do art. 11 do Decreto n.º 70.235/72 e art. 142 do CTN). O saldo inicial credor de janeiro de 2012 foi estornado, em razão de ajustes promovidos na escrita fiscal nos autos do PA n.º 10830.727214/2013-31. Contudo, este PA ainda não se encerrou – conforme anteriormente mencionado, foi interposto recurso especial, que ainda não havia sido julgado, até a conclusão do presente.

De fato, a fiscalização não computou o saldo credor de períodos anteriores, posto que nenhum restou, após a conclusão da ação fiscal do PA n.º 10830.727214/2013-31. Todavia, o procedimento não eiva de nulidade o lançamento..

O critério adotado para determinação do crédito tributário estava correto, tendo sido respeitado o princípio da não cumulatividade que rege o IPI, materializado pelo cálculo do valor a pagar, por meio do cotejo entre créditos e débitos. Não houve violação do RIPI e, principalmente, do art. 142 do CTN.

Não obstante, na liquidação do presente julgado, a unidade de origem deverá reconstituir a escrita fiscal, com base no resultado final do presente e do referido PA, para então efetuar a cobrança do IPI.

***“IV.2. MÉRITO: IMPROCEDÊNCIA DA EXIGÊNCIA FISCAL DE IPI***

Início, com transcrição do tópico do TVF “Da Qualificação da Multas” (fls. 85.517 a 85.522), em que a fiscalização sintetiza suas conclusões:

#### **“DA QUALIFICAÇÃO DAS MULTAS**

Por todo o exposto neste Termo, evidencia-se que o grupo *Unilever* engendrou um sofisticado mecanismo de evasão de tributos.

De forma consciente, e contando com o suporte de uma sólida estrutura jurídica e administrativa, a direção do grupo econômico optou por neutralizar oitenta por cento da incidência do PIS e da COFINS e totalmente a incidência relativa ao IPI, por meio da chamada “quebra da cadeia” do tributo. Para tanto, simulou a existência de estabelecimentos de natureza comercial atacadista em Louveira e diversas outras localidades, bem como, simulou a existência de operações de comercialização entre a empresa industrial (*UBHPL / UBI*) e a *UB*, firma interdependente e empresa principal do grupo econômico. Verificou-se que, pelo menos, nos anos de 2006 a 2007, 2008 a 2010 e 2011 a 2014, como já vinha fazendo desde 2001, o estabelecimento industrial emitiu notas fiscais de saída sob os CFOP correspondentes a operações de venda de produtos acabados de sua fabricação ou importação, indicando como destinatários estabelecimentos da *Unilever Brasil* que constituem Centros de Distribuição e fazendo constar valores que equivalem a aproximadamente um terço dos constantes nas notas fiscais de saída aos terceiros não interdependentes do mercado consumidor. No período considerado na presente ação fiscal, as notas fiscais de saída emitidas pelo estabelecimento industrial de Vinhedo dão conta de que 100% (cem por cento) dos produtos de fabricação ou importação da *UBI* tiveram como destino estabelecimentos da *Unilever Brasil*.

Das investigações fiscais resultaram numerosas evidências da simulação, tanto da existência de operações comerciais entre as mencionadas empresas do grupo, quanto da natureza comercial atacadista dos supostos estabelecimentos destinatários. Aliás, a própria condição de estabelecimentos distintos da *Unilever Brasil*, em relação aos demais estabelecimentos inscritos pelas empresas do grupo econômico em cada um dos Centros de Distribuição, ficou comprometida de acordo com o conceito estabelecido no artigo 609 do Regulamento do IPI, pelo que se viu dos fatos fartamente levantados e relatados neste Termo.

Assim, a “fórmula criativa” utilizada para a redução da base de cálculo dos tributos indiretos foi a simulação de uma operação de comercialização entre os estabelecimentos industriais e os supostos comerciais atacadistas da empresa mãe. Esta etapa de comercialização só existe formalmente, declaradas nas notas fiscais. Mas não existe no plano material. Nessa passagem fictícia pelas supostas comerciais atacadistas, os valores de saída multiplicam-se por três vezes ou mais, porém, na fase seguinte, não há mais destaque do IPI e as alíquotas do PIS e da COFINS são iguais a zero. No período fiscalizado, os créditos oriundos das aquisições de produtos e insumos pelo estabelecimento industrial compensaram com sobra os débitos de IPI, conforme se demonstrou, configurando a “quebra da cadeia” do IPI.

No caso aqui analisado, não restam dúvidas de que a simulação dos atos praticados requisitou a fraude, a sonegação e o conluio.”

#### **Evidente intuito de fraude**

A lei 4.502/64, no seu artigo 72, define a fraude como “*toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.*”

A *Unilever Brasil* inseriu informações falsas em *Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP* apresentadas pela *Unilever Brasil* entre julho/2008 e novembro/2012, com o claro objetivo de fazer parecer que havia um estabelecimento comercial atacadista de produtos de higiene pessoal e limpeza em Louveira.

*UBI* e *UB* inseriram informação falsa nas respectivas *Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ* de que os estabelecimentos remetente e destinatário dos referidos produtos “não” eram interdependentes, possivelmente, para dificultar a seleção para uma eventual fiscalização por parte da RFB.

O grupo *Unilever* prestou informações falsas ao Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica. Informou a existência de vários estabelecimentos no prédio situado à Avenida José Luiz Mazzali, 450, em Louveira (SP), endereço onde só há um estabelecimento, conforme diligências realizadas e relatadas neste Termo. Informou também vários estabelecimentos para o mesmo prédio em relação aos demais Centros de Distribuição localizados nas outras cidades brasileiras.

A fiscalizada prestou informação falsa ao Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica, até mesmo, quanto à sua própria sede, uma vez ter sido constatado no prédio da matriz do grupo em São Paulo, que a sede da *Unilever Brasil Industrial* não existe no endereço informado.

A fiscalizada apresentou a esta Fiscalização, contratos forjados e antedatados, com vistas a demonstrar a existência de negociação e operações comerciais entre a empresa industrial e a *Unilever Brasil*, no curso da ação fiscal de 2012 (IPI).

Nas notas fiscais de entrada referentes às importações de desodorantes, também foram inseridas informação falsa em relação ao destinatário dos produtos, que sequer ingressam no estabelecimento industrial da *UBHPL / UBI* de Vinhedo.

As Declarações de Importação (DI) correspondentes aos desodorantes importados, em nome da *UBHPL / UBI* também contêm informações falsas, uma vez que a fiscalização aduaneira apurou ter havido a ocultação do real importador, a *Unilever Brasil*.

No curso da presente ação fiscal foram apresentados contratos firmados em 2015 e 2016, com vigência retroativa a 2013, conforme relatado.

Os atos acima relacionados configuram claramente a fraude. E o objetivo de reduzir o montante dos tributos indiretos federais é evidente, conforme demonstrado ao longo deste Termo.

### **Sonegação**

Por tudo o que foi relatado, também resta plenamente caracterizada a sonegação, conforme definida no artigo 71 da que Segundo a Lei 4.502/64:

*Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

*I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;*

*II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.*

### **Consciência da ilicitude**

Neste Termo foram demonstradas a gênese, a montagem e a execução meticulosa do planejamento tributário adotado pelo grupo econômico *Unilever*. Foram



mostrados os efeitos tributários e benefícios indevidamente auferidos pela corporação. Foi comprovada a simulação dos negócios jurídicos entre a empresa industrial e a *Unilever Brasil*, bem como a redução artificial da base de cálculo dos tributos federais indiretos incidentes na fase industrial.

É possível extrair dos fatos relatados e dos documentos apresentados à Fiscalização, das Declarações obrigatórias apresentadas e das diversas diligências efetuadas, inclusive as dirigidas a funcionários e ex-funcionários, que a direção do grupo econômico *Unilever* tinha plena consciência das ilicitudes cometidas, entre outros motivos, porque a ninguém é dado desconhecer a lei.

Especialmente, a prática dos atos caracterizados como falsidade ideológica ou material não pode ser dissociada do intuito deliberado de fraudar.

### **Conluio**

A prática dos atos simulados visando à substancial redução do pagamento do PIS e da COFINS e da neutralização da incidência do IPI não foi decidida apenas no âmbito da pessoa jurídica que exerce a atividade industrial. Foi decidida e autorizada pela direção das duas empresas envolvidas no planejamento fiscal evasivo. Não importa se os dirigentes das duas empresas são ou não as mesmas pessoas físicas. Também não importa se a empresa não goza de autonomia decisória, financeira e administrativa. Ainda que pertençam ao mesmo grupo econômico, *Unilever Brasil Industrial* (e suas sucedidas) e *Unilever Brasil* constituem duas pessoas jurídicas distintas e assim foram consideradas por esta fiscalização. Configura-se, portanto, a prática de conluio, conforme definido no artigo 73 da lei 4.502/64:

*Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.*

### **Reiteração**

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

No tópico e subtópicos seguintes, apresentarei os argumentos de defesa que combatem a acusação de fraude e simulação.

Manifesto-me apenas ao fim, após o subtópico “6.1 - I. *Considerações finais sobre a inexistência de simulação ou fraude fiscal no caso dos autos*”.

**“6.1. Da inexistência de simulação, fraude ou confusão patrimonial nas operações de venda entre UBI e UBR**

**A. Aspectos relevantes da estrutura do Grupo Unilever no Brasil e existência de substância econômica e propósito negocial na segregação de atividades industrial e comercial”**

Juntou aos autos estudo desenvolvido pela empresa de consultoria Ernest & Young (doc. 10 da impugnação), que, em suma, concluiu que a segregação de atividades (industrial- comercial) foi uma estratégia global do Grupo Unilever, que resultou em ganhos, sob o ponto de vista dos resultados consolidados. E destacou que foi implementada e mantida mesmo nos locais em que não se mostrou ser a alternativa financeiramente mais interessante.

As conclusões assim sumariou (fls. 89.397 e 89.398):

“( . . . )

140. Esse estudo da E&Y demonstra que desde 2000 o Grupo Unilever vem implementando esforços globais voltados à segregação de atividades industriais e comerciais em todos os países em que atua, independentemente de ganhos/perdas tributárias locais, o que se evidencia pelos Projetos One Unilever, Mountain, U2K2 e Cordillera.

141. Conforme indicado pela E&Y em sua análise, tal estratégia de segregação visa fortalecer o posicionamento estratégico do Grupo Unilever por meio de medidas que incluem: (i) a adoção de um modelo de negócios mais consistente regional e globalmente, inclusive em Tecnologia da Informação; (ii) maior cooperação entre as áreas em diferentes países; (iii) ganho de agilidade na introdução de novas marcas/produtos; (iv) melhoria de atendimento a clientes, promoções, rapidez nas customizações, resposta a problemas, velocidade de entrega; (v) otimização da cadeia de suprimentos através da melhoria de relacionamento com fornecedores; (vi) maior transparência e clareza nas informações prestadas; (vii) auxílio na diversificação dos riscos entre diferentes países/negócios; (viii) maior agilidade no processo de decisão; etc.

142. Além disso, a segregação das atividades também visa proporcionar ao Grupo Unilever, do ponto de vista global, ganhos de margem decorrentes de: (i) redução de atividades e/ou custos duplicados ao longo da cadeia; (ii) ganhos em negociações com fornecedores e varejistas; (iii) redução de estoques e do ciclo de caixa; e (iv) redução de perdas, entre outros também demonstrados, a partir de dados financeiros do Grupo.

143. Todos esses benefícios estão demonstrados no estudo elaborado pela E&Y, bem como, naquilo que interessa mais diretamente ao caso dos autos, que:

(i) a segregação das atividades industriais e comerciais em pessoas jurídicas distintas foi adotada inclusive naqueles Países em que tal medida implicou aumento dos custos tributários locais, como é possível verificar nos casos das operações do Grupo Unilever na Colômbia, Costa Rica, e El Salvador; e

(ii) a segregação das atividades industriais e comerciais no Brasil implicou diversos ganhos não tributários – uns esperados e outros não - para as entidades locais UBI e UBR, que, a partir da efetiva implementação da nova estrutura, apresentaram expressivas melhorias em seus indicadores operacionais e financeiros, tais como, forte crescimento na receita, redução do ciclo de caixa, crescimento da receita de vendas e do retorno sobre ativos etc.

(. . .)”

Cita os Acórdãos CARF nº 3402-001.908, de 26/09/12 e 3403-002.519, de 22/10/13, em que tal estrutura foi analisada e acatada. O primeiro versava sobre PIS - regime monofásico, relativo aos anos de 2000 a 2003, e o segundo, COFINS – regime monofásico, referente ao período de 31/10/2001 a 31/12/2003. Ambos já se encerraram na esfera administrativa.

No PA nº 11829.720033/2016-28, cujo processo dizia respeito à interposição fraudulenta no âmbito aduaneiro, a controvérsia acerca do propósito negocial foi considerada como irrelevante, não obstante ter sido negado provimento ao recurso.

E no PA n.º 10830.729610/2014-19, referente à exigência de PIS e COFINS de 2009 e 2010, concluíram que os fatos trazidos pela fiscalização não eram suficientes para a configuração da simulação.

Por fim, dispôs que a DRF de Indaiatuba/SP teria fiscalizado o estabelecimento, sem acusá-la de fraude, que nos autos do PA n.º 13896.722.835/2018-66 estar-se-ia discutindo exclusivamente o VTM, sem questionamento acerca da estrutura, e que há outros acórdãos em que estrutura semelhante teria sido examinada e não considerada como fraudulenta.

***“B. Inconsistência/irrelevância das alegações do TVF para justificar a suposta simulação/fraude”***

Apresenta justificativas para aos fatos apontados pela fiscalização como indícios da simulação:

- a) Acusação de que havia contratos forjados e antedatados.

Defesa: os contratos apontados não se referem aos anos de 2012 a 2014, em relação aos quais foram apresentados os acordos de compra e venda.

- b) Acusação de que incluiu informações falsas no CNPJ, pois informou que havia vários estabelecimentos em Louveira/SP (UB), quando, na verdade, havia apenas um. O mesmo ocorreu em outros centros de distribuição.

Defesa: é lícito e possível coexistirem várias empresas no mesmo local, desde que cada uma com uma parte.

- c) Acusação de que a UB inseriu informação falsa em GFIP.

Defesa: a informação refere-se a 2012 e anos anteriores, são meros equívocos e irrelevantes para configuração de simulação.

- d) Acusação de que UB e UBI informaram nas respectivas DIPJ que não eram interdependentes, para dificultar a seleção para eventual fiscalização.

Defesa: mero equívoco. Em outros campos, são informadas as participações societárias.

- e) Acusação de inclusão de informação falsa nas notas fiscais de entrada de desodorante e nos documentos de importação, em que o real importador foi a UB e não UBI.

Defesa: os documentos não se referem ao período fiscalizado. A ocultação do real importador é objeto de litígio ainda não concluído.

***“C. A coincidência de dirigentes”***

Colacionou trechos de acórdãos anteriormente mencionados, em que a coincidência de dirigentes é tida como prática lícita e comum e não indício de fraude.

***“D. Sistema de pagamento e eventuais compensações***

***D.1. Sistema de compensação: 2012”***

O sistema de compensações vigeu somente até 2012 e respaldado por contratos de gestão financeira, variação dos contratos de compra e venda, elaborados nos termos do código civil.

A compensação entre débitos e créditos está prevista nos artigos 304, 305 e 368 do Código Civil.

Anexou parecer do Professor José Alexandre Tavares Guerreiro, confirmando não haver qualquer ilicitude ou invalidade.

Por fim, menciona processos em que o Fisco cobrou IOF sobre as contas-correntes, sem questionar sua legalidade.

Portanto, tal argumento não poderia ser considerado como indício de falta de autonomia financeira.

#### ***“D.2. Contrato de rateio”***

#### ***“D.3. Comprovantes de pagamento”***

A fiscalização alega que o contrato de rateio foi continuação do contrato de compensação. Todavia, as naturezas são diversas e não se confundem.

O contrato de rateio data de 2009, anterior, portanto, ao fim do contrato de compensações, que ocorreu em 2012.

Foram apresentados registros contábeis de pagamentos, não considerados pela DRJ.

Os contratos previam de forma clara o critério de rateio, proporcional à participação na receita líquida total de cada uma das empresas que se beneficiavam dos gastos.

Trata-se de acordo usualmente adotado por grandes grupos e não é indício de falta de independência financeira.

#### ***“E. Fornecimento de produtos pela UBI à UBR”***

A fiscalização identificou que o contrato de fornecimento foi antedatado, o que sugeriria confusão patrimonial. Ademais, contém diversas contradições e inconsistências.

A vigência retroativa não representa uma irregularidade, porém apenas que não fora formalizado na data em que começou a vigorar.

Destaca que não dependia de formalização (art. 107 do CC) e os negócios ocorridos anteriormente poderiam ser provados por outros meios, tais como, pelo grande número de notas fiscais carreadas aos autos.

A fiscalização afirmou que a UB controla os fornecimentos da UBI. Ora, quando se trata de grandes compras e vendas, inclusive entre fornecedor e cliente de grupos econômicos distintos, é natural que o desempenho de um influencie o do outro, porém, sem que signifique que constituem uma só entidade.

#### ***“F. Centros de distribuição”***

Todas as características deste tipo de estabelecimento foram desvirtuadas, para que conduzissem à conclusão desejada pela fiscalização. Nos itens seguintes, combate cada uma das afirmações do autuante.

#### ***“F.1. Presunção de ausência de atividade de comercialização”***

#### ***“F.2. Emissão de notas fiscais”***

Segundo o Fisco, tratar-se-iam, de fato, de depósitos fechados, impedidos de realizar vendas.

Não havia empregados especializados em vendas, porém somente em logística e de empresa terceirizada e não dispunha de espaço para atividades de venda.

A fiscalização destacou ainda uma movimentação de empregados no final do ano de 2012, do CD para a matriz da UB, que, a seu ver, fora motivada pela conclusão da diligência fiscal, no mês anterior. E considerou o fato como indício de que não era uma atacadista e sim mero depósito.

Não há lei que o obrigue a manter vendedores no local, para que seja considerado atacadista.

O processo de vendas da Unilever envolve vultosas quantias e demanda diversos esforços, envidados por meio de um processo muito mais complexo do que o vislumbrado pela fiscalização.

Os CD realizam uma série de outras atividades típicas, tais como, recebimento e conferência de mercadorias, movimentação até o local de armazenagem, redespacho, separação de pedidos, embalagem, expedição, transporte e auditoria de estoques.

Com relação à transferência de empregados, destaca sua absoluta irrelevância para a demanda. Não obstante, juntou e-mails, comprovando que a decisão fora tomada muitos meses antes.

Por fim, também descabida a afirmação de que seria indício de simulação o fato de contratar operador logístico, inclusive para emitir notas fiscais. Neste último caso, a atividade assemelha-se à que é normalmente contratada com um contador, que se torna responsável pela escrita.

### ***“F.3. Manutenção de diversas inscrições de CNPJ***

#### ***F.4. Uso compartilhado de espaço físico***

#### ***F.5. Manutenção de estabelecimentos diversos no mesmo prédio”***

No contexto da acusação de que industrial e atacadista eram uma única pessoa jurídica, constituiu indício da confusão patrimonial o fato de existirem diversas empresas no endereço onde se localizava o CD de Louveira (SP) da UB, destino de quase 100% das vendas da UBI no período fiscalizado.

Assim enfrentou a questão (fls. 89.424 e 89.425):

“( . . . )

238. Contudo, consta no próprio TVF que, das 9 inscrições em questão, 5 foram baixadas antes do período autuado, uma corresponde à empresa DHL (operador logístico que auxilia o Grupo Unilever) e as outras 3 correspondem às inscrições das próprias Recorrentes: estabelecimentos do CD da UBR (CNPJ nº 61.068.276/0307-80, especializado em produtos de higiene pessoal e CNPJ nº 61.068.276/0028-16, instituído para operações com produtos alimentícios) e depósito fechado da UBI (CNPJ nº 01.615.814/0090-79, sucessor do CNPJ 03.085.759/0015-08 – fls. 146, 148 e 151).

(. . .)

241. Não há, contudo, que se falar em confusão patrimonial, pois o único estabelecimento a operar como depósito fechado no endereço sob análise é o estabelecimento da UBI inscrito no CNPJ sob o nº 01.615.814/0090-79. Os demais estabelecimentos localizados no mesmo endereço de Louveira (UBR e DHL) não efetuam remessas ao depósito fechado da UBI. Não houve uso compartilhado, entre a UBI e a UBR, do depósito fechado da UBI, pois os produtos não eram de titularidade da UBR enquanto eram mantidos no depósito fechado da UBI em Louveira (fls. 175 e ss. do TVF).

242. Vale dizer, o depósito fechado mantido pela UBI em Louveira só realizou armazenagem de produtos de titularidade da UBI, já que (i) a referida operação de armazenagem deixou de existir no momento imediatamente anterior à venda dos produtos à UBR, e que (ii) os produtos vendidos à UBR foram revendidos aos clientes da UBR, sem retorno ao depósito fechado em questão.

243. Portanto, resta demonstrado que, dos 9 CNPJs que um dia já estiveram ativos no endereço de Louveira sob análise (nunca todos na mesma época), permanecem naquela localidade apenas o CD da UBR (CNPJ de produtos alimentícios e CNPJ de higiene pessoal), o depósito fechado da UBI e a DHL, fato plenamente conhecido pela D. Fiscalização e que não representa, em absoluto, qualquer confusão patrimonial ou irregularidade.”

(. . .)

245. Contudo, ainda que assim não fosse e que se admitisse a acusação de utilização compartilhada de espaço físico pelas Recorrentes, mesmo nesse cenário não haveria qualquer irregularidade, pois o uso compartilhado de espaço é autorizado tanto pelo Parecer Normativo CST nº 123, de 05.08.1974 (“PN CST nº 123/74”) quanto por Regime Especial do ICMS concedido ao estabelecimento da UBI localizado em Louveira (doc. nº 18 da impugnação – fls. 86.665/86.685):

(. . .)

248. Por outro giro, é verdade que o artigo 609 do RIPI conceitua “estabelecimento” como “*prédio em que são exercidas atividades geradoras de obrigações, nele compreendidos (...) áreas muradas, cercadas ou por outra forma isoladas.*” Entretanto, o RIPI não determina metragem mínima ou a alocação de número predeterminado de empregados como requisito para a existência ou validade de um estabelecimento.

249. A rigor, uma sala fechada com um único empregado (que pode ser terceirizado), com uma linha telefônica ou terminal de computador, é suficiente para cumprir todos os requisitos descritos no artigo 609 do RIPI no tocante à caracterização de um “estabelecimento”, até mesmo porque o Parecer Normativo CST nº 198, de 12.07.1972, analisando a questão análoga, é claro em reconhecer a caracterização de “estabelecimento” importador até mesmo para escritórios administrativos na hipótese de os documentos fiscais assim indicarem:

“(…)”

5. Considera-se estabelecimento importador o que estiver caracterizado como tal no conhecimento de carga e na declaração de importação (...).

6. Irrelevante para descaracterizar tal condição, na vigência da redação original da Lei nº 4.502/64, o fato de ser o estabelecimento importador mero escritório administrativo, com incapacidade física e funcional para receber produtos importados, que seriam destinados a estabelecimento industrial da mesma empresa. A conceituação de estabelecimento, na esfera de abrangência do IPI, o identifica com o prédio em que são exercidas atividades geradoras de obrigações previstas no RIPI,

englobando, evidentemente, as acessórias e principais, dentre essas, o pagamento do IPI por ocasião do desembaraço do produto importado e da sua subsequente “saída ficta” do estabelecimento importador”. (Não destacado no original.)”

#### **“G. Existência de margem de lucro/observância ao VTM”**

A fiscalização afirmou que os preços da UBI eram cerca de três vezes menores do que os da UB, com base em dados dos anos de 2008 a 2010.

Em relação ao período fiscalizado, a recorrente apresentou uma planilha, informando o custo orçado, a margem de lucro de 1,5% e o preço líquido relativos às notas fiscais de venda selecionadas pela fiscalização.

A fiscalização afirmou que a planilha não era “verossímil”, porque não continha abertura detalhada dos custos de produção, além de não informar os tributos pagos, e as despesas com propaganda, administrativas e acessórias.

Se o objetivo era o de verificar se o VTM havia sido observado, a fiscalização deveria ter reintimidado a recorrente, solicitando informações adicionais.

A recorrente, por seu turno, contratou a empresa PWC, que confirmou que fora computada margem de lucro nas vendas de 2012 a 2014. Chega-se à mesma conclusão, a partir das informações sobre vendas e custo e lucro bruto contidas nas DIPJ.

Portanto, não haveria dúvida quanto ao atendimento do VTM e à improcedência da afirmação de que não apurou lucro nas vendas para a UB.

#### **“H. Operações envolvendo importados”**

A fiscalização apresentou quadro em que demonstra que o somatório anual dos valores das notas fiscais de saída representaram, em média, 81% do somatório dos valores das notas fiscais de entrada.

E que os produtos seguiam da repartição alfandegária direto para a UB, o que seria indício de que a real importadora era a UB.

Em primeiro lugar, consigna que as operações com importados representaram apenas 8% das vendas, pelo que eventuais inconsistências não poderiam contaminar toda a estrutura da Unilever.

Em seguida, que a fiscalização não informou quais lastreiam tal conclusão, pelo que deve ser desconsiderada.

Não há nos autos prova de que os produtos não ingressaram nos estabelecimentos da UBI. Ademais, todas as importações foram devidamente registradas nos livros contábeis e fiscais.

Mais uma vez, o ponto central não foi abordado, qual seja, o atendimento ou não do VTM.

Por fim, há que se registrar que a incidência do IPI em revenda de importados é inconstitucional e ilegal. pois ofende os princípios da isonomia e seletividade (aplicação do GATT), bem como o art. 35 do RIPI (alternatividade do IPI).

#### **“I. Considerações finais sobre a inexistência de simulação ou fraude fiscal no caso dos autos”**

Neste tópico, apresenta uma síntese do exposto nos anteriores e reitera que a fiscalização, por ter identificado grande disparidade entre os preços de venda da UB e da UBI, tenta desqualificar a estrutura do grupo Unilever, socorrendo-se de fatos impertinentes ou irrelevantes para sustentar uma acusação de fraude, ignorando o foco da questão técnica que seria o VTM.

### **RELATOR - EXAME DA ESTRUTURA DO GRUPO UNILEVER**

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

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

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

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

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

Vejamos alguns dos principais fatos culminaram na atuação.

#### ***Dependência financeira da UBI para com a UB***

A autuante apresentou como evidências da dependência econômica os contratos de compensação entre contas a receber e a pagar (vigente até 2012), rateio de despesas administrativas, compra e venda de mercadorias sem definição do preço e, em alguns casos, antedatado, e empréstimos, em que uma empresa figura como tomadora em um, porém como credora em outro. Neste contexto, concluiu, inclusive, que as vendas da UBI para a UB eram simuladas, pois não eram pagas.

Vale destacar os excertos abaixo, sob o título “*DAS OPERAÇÕES SIMULADAS COM A EMPRESA MÃE DO GRUPO ECONÔMICO*” (fls. 85.262 e 85.291 e 85.292):

“( . . )

Os fatos aqui expostos e aqueles relatados no tópico seguinte demonstram ser, a empresa mãe do grupo *Unilever*, a financiadora das atividades operacionais da unidade industrial. A fiscalizada, na prática, não possui autonomia financeira, opera com recursos da *Unilever Brasil*. Neste sentido, os dois tipos de contrato - o “*CONTRATO DE EMPRÉSTIMO QUE ENTRE SI FAZEM*” ou o “*CONTRATO DE GESTÃO DE PAGAMENTOS E RECEBIMENTOS*” – têm o mesmo objetivo. Buscam dar cobertura jurídica às transferências de recursos financeiros da empresa mãe à unidade industrial e, no sentido inverso, de produtos enviados da indústria, supostamente, para a *Unilever Brasil*. No primeiro caso, a cobertura visa atender ao pagamento de bens ou serviços cujos recursos, conforme o entendimento da direção do grupo econômico, precisam sair do caixa da indústria, como por exemplo, nas coberturas cambiais ou pagamento de tributos; transfere-se o recurso para a indústria



que fará o pagamento. No segundo, a cobertura é orientada para o pagamento de bens e serviços por meio do chamado “caixa único” do grupo econômico, na verdade, caixa de recursos financeiros da empresa mãe. Dito de outro modo, no primeiro caso, buscase a cobertura jurídica ao pagamento indireto, pela *Unilever Brasil*, dos gastos efetuados pela unidade industrial, e no segundo, ao pagamento direto.

Esta prática antiga do grupo Unilever também foi verificada em relação ao período fiscalizado na presente fiscalização.

(. . .)”

Ficam bem evidenciadas, as circunstâncias de não haver, de fato, “recebimento”, pelo “fornecimento de produtos acabados” para a *Unilever Brasil* e nem “pagamento”, por parte da unidade industrial, aos fornecedores, seus funcionários, prestadores de serviços etc... Fica claro que o “sistema de compensações” criado pelo grupo *Unilever*, ao abranger a totalidade das operações relevantes da unidade industrial, foi a forma encontrada para viabilizar a utilização de um “caixa único” financiado e gerido pela empresa mãe. A despeito de constituir uma pessoa jurídica distinta, a fiscalizada não dispõe de autonomia financeira e opera com recursos da *Unilever Brasil*.

Afinal, a análise da contabilidade da fiscalizada corrobora o que se tinha constatado por meio das respostas do contribuinte e da documentação apresentadas: a *Unilever Brasil Industrial* (e sua sucedida) e a *Unilever Brasil*, funcionaram e funcionam como uma só unidade econômica.

(. . .)”

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

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

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

Em relação às vendas, não há exigência legal de que haja contrato formal. Seriam simuladas ou fraudadas, se a fiscalização tivesse investigado, porém não encontrado evidência da saída e tradição da mercadoria e/ou de sua liquidação financeira.

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

Entretanto, compulsando os autos, encontrei, por exemplo, nas fls. 84.189 a 84.192, resposta à intimação, em que indica a nota fiscal que foi liquidada por compensação e as

que foram efetivamente pagas. Apresenta comprovantes bancários e planilha com os valores das vendas individualizados e relacionados ao lançamento contábil.

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

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

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

#### ***“Confusão patrimonial”***

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

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

O TVF informa que não havia segregação física entre estabelecimentos e áreas de armazenamento, impossibilitando, por exemplo, a identificação do proprietário das mercadorias, como segue (fls. 85.305 e 85.306 e 85.321 a 85.323):

“( . . . )

Não há qualquer separação, nem identificação, de partes específicas no interior do depósito. Com a finalidade de localização dos produtos, há placas de identificação de “ruas”<sup>99</sup>, vias de trânsito de empilhadeiras e funcionários no armazém. A identificação é feita por letras, em ordem alfabética (visíveis nas fotos 5, 9, 10, 12 e 13 do Termo de Constatação). Também foi constatada a existência de placas que contém letras e números em ordem seqüencial, indicando, assim, uma espécie de “endereço” (rua e quadra do armazém) onde estão armazenados os produtos (as placas estão visíveis nas fotos 4, 5, 9, 10, 11, 12, 16).

Não há separação física entre os lotes de produtos, por cercas, muros ou paredes ou, ainda, por qualquer outra barreira. A separação ocorre por meio de espaços vazios. Existe espaço vazio para o trânsito de empilhadeiras e funcionários (fotos 6 a 16).

(. . .)

#### **Ausência de segregação física dos estabelecimentos inscritos no CNPJ**

(. . .)

Como demonstram as fotos apresentadas pelo próprio contribuinte, a alegada “segregação” ocorre apenas por tipo de produtos (“HPC” e “Foods”)<sup>113</sup> e sob a forma de espaços vazios, não havendo, como se constataria, muros, cercas ou qualquer outra forma de isolamento físico.

(...)

Assim, não há isolamento físico de áreas específicas de modo a caracterizar mais de um estabelecimento. De outra parte, a “*segregação fiscal e de estoques*”, alegada pelo contribuinte, como ele mesmo indica, constitui uma “*separação*” dos produtos de acordo com sua natureza (*alimentos, higiene pessoal – incluindo desodorante em aerossol – e limpeza*), não se trata de isolamento físico correspondente a cada uma das inscrições no CNPJ. As fotos apresentadas pelo próprio contribuinte confirmam que o critério de armazenagem por ele utilizado está relacionado à natureza dos produtos, se de higiene pessoal e limpeza ou alimentos, e que a separação física se dá por espaços vazios no interior de um mesmo prédio, portanto, de um **mesmo estabelecimento**.

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

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

O próprio TVF informa que o Grupo Unilever adotava procedimentos de controle. Todavia, o autuante entende que o correto seria, por exemplo, instalar muros, cercas ou paredes.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

### **Conclusão**

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

Desta forma, dou provimento aos argumentos da recorrente.

## **“VII. AFASTADA A FRAUDE/SIMULAÇÃO: A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA, A DECADÊNCIA E O VTM**

### **7.1. A desconsideração da personalidade jurídica”**

Aduz que, afastadas as alegações de simulação, fraude e confusão patrimonial, o dispositivo adotado pela decisão recorrida seria inaplicável:

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

(...)

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

(...)”

Assim, para justificar a cobrança do IPI sobre o preço da UB, restaria à fiscalização a desconsideração da personalidade jurídica da UBI. Contudo, a autuação não teria sido capitulada nos dispositivos legais correspondentes, quais sejam, artigos 50, 167 e 187 do CC e § único do art. 116 do CTN, o que levaria à conclusão pela nulidade do auto de infração.

Já apreciei e afastei esta alegação de nulidade, quando do exame do tópico “3.1. *Manutenção de crédito tributário sem fundamento legal*”.

### **“7.2. A decadência tributária”**

As recorrentes tomaram ciência do lançamento em 28/12/17, o qual abrangeu fatos geradores ocorridos no período de janeiro de 2012 a dezembro de 2014.

Em nos tópicos anteriores, concluí que não restou provado que as recorrentes agiram em conluio, para obter redução da carga tributária do Grupo Unilever, por meio de diversos artifícios, tais como, contratos e notas fiscais fraudulentas, que não condiziam com as operações efetivamente realizadas.

Assim, ainda que a turma porventura concorde com a fiscalização que o IPI devido pela UBI deve ser calculado sobre o valor de venda cobrado pela UB de seus clientes, deve reconhecer que não houve fraude e as repercussões desta conclusão na determinação do termo inicial da contagem do prazo decadencial e na qualificação das multas de ofício e isolada.

No que interessa ao presente tópico, a decadência, há também de se levar em conta que, ao menos para fins de IPI, o cotejo entre débitos e créditos é considerado como pagamento, a saber:

“Art. 183. Os atos de iniciativa do sujeito passivo, no lançamento por homologação, aperfeiçoam-se com o pagamento do imposto ou com a compensação deles, nos termos do art. 268 e efetuados antes de qualquer procedimento de ofício da autoridade administrativa (Lei nº 5.172, de 1966, art. 150, caput e § 1º, Lei nº 9.430, de 1996, arts. 73 e 74, Lei nº 10.637, de 2002, art. 49, Lei nº 10.833, de 2003, art. 17, e Lei nº 11.051, de 2004, art. 4º).”

**Parágrafo único. Considera-se pagamento:**

I - o recolhimento do saldo devedor, após serem deduzidos os créditos admitidos dos débitos, no período de apuração do imposto;

II - o recolhimento do imposto não sujeito a apuração por períodos, haja ou não créditos a deduzir; ou

**III - a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher.”** (g.n.)

Dadas as premissas acima, conclui-se pela adoção do § 4º do art. 150 do CTN, que dispõe que decai o direito de a Fazenda Pública lançar tributo, decorrido o prazo de cinco anos, contados da data da ocorrência do fato gerador.

Desta forma, devem ser cancelados os créditos de IPI relativos a fatos geradores ocorridos antes de 28/12/12.

***“7.3. Formação da base de cálculo do IPI em operações envolvendo estabelecimentos interdependentes”***

***A. Conceito jurídico de praça***

***B. Apuração do IPI nas operações entre estabelecimentos interdependentes: custo + margem de lucro normal”***

A recorrente discorre sobre o VTM (art. 195 e 196 do RIPI/10), considerando que o auto de infração foi lavrado por inobservância das regras do RIPI/10.

E consigna que o laudo técnico da PWC atestou que no período autuado praticou margem de lucro média de 5,59% e que teria atendido às regras do VTM.

Reitero que o auto de infração não foi lavrado por descumprimento dos artigos 195 e 196, porém em razão de a fiscalização ter reunido elementos (vendas simuladas, contratos fraudados etc.) que entendeu serem suficientes para descaracterizar a personalidade jurídica da UBI e UB como unidades autônomas e cobrar o IPI devido pela UBI com base no preço cobrado pela UB dos seus clientes varejistas.

Assim, nego provimento aos argumentos deste tópico.

***“VIII. CRÉDITOS GLOSADOS EM OPERAÇÕES DE DEVOLUÇÃO”***

Foram glosados créditos relativos a devoluções de vendas, porque não foram consignados nas notas fiscais e tampouco informados ao atuante os motivos das devoluções e tampouco apresentados os respectivos registros contábeis dos ressarcimentos dos valores ou substituição dos produtos, nos termos do inciso I e alínea “c” do inciso II do art. 239 do RIPI/10:

“Art. 231. O direito ao crédito do imposto ficará condicionado ao cumprimento das seguintes exigências:

I - pelo estabelecimento que fizer a devolução, emissão de nota fiscal para acompanhar o produto, declarando o número, data da emissão e o valor da operação constante do documento originário, bem como indicando o imposto relativo às quantidades devolvidas e a **causa da devolução**; e

II - **pelo estabelecimento que receber o produto em devolução**:

- a) menção do fato nas vias das notas fiscais originárias conservadas em seus arquivos;
- b) escrituração das notas fiscais recebidas, nos livros Registro de Entradas e Registro de Controle da Produção e do Estoque ou em sistema equivalente, nos termos do art. 466 ; e
- c) **comprovação, pelos registros contábeis e demais elementos de sua escrita, do ressarcimento do valor dos produtos devolvidos, mediante crédito ou restituição dele, ou substituição do produto**, salvo se a operação tiver sido feita a título gratuito.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica à volta do produto, pertencente a terceiros, ao estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, exclusivamente para operações de conserto, restauração, acondicionamento ou reparo, previstas nos incisos XI e XII do art. 5º .” (g.n.)

A recorrente informa que houve diversas devoluções, para que a UBI formasse kits de produtos para a UB. Após a montagem, a UBI enviava os kits para a UBI.

Apresenta o que seria o “fluxo” de mercadorias e notas fiscais e cópias de notas fiscais para comprovar o que relata.

Na fl. 87.001, há uma nota fiscal de devolução, na qual não foi consignado o motivo da devolução.

Seria possível aceitar uma explicação genérica como a prestada pela recorrente, se os registros contábeis das devoluções tivessem sido apresentados e confirmassem sua veracidade.

Dada a ausência da comprovação requerida pelo art. 231 do RIPI, nego provimento aos argumentos.

#### **“IX. CORRETA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE IPI”**

A recorrente repete os argumentos incluídos no tópico **“3.2. Cerceamento do direito de defesa: indeferimento do pedido de diligência”**, os quais foram enfrentados e rechaçados.

#### **“X. DESQUALIFICAÇÃO DAS MULTAS IMPOSTAS ÀS RECORRENTES”**

##### **“10.1. Multas qualificadas de 150%: inexistência de fraude ou simulação”**

A recorrente pleiteia a desqualificação das multas de ofício e isolada de 150%, pois não haveria prova do cometimento de fraude para obtenção de economia tributária:

“( . . )

379. Não bastasse, recentemente, em caso envolvendo as próprias Recorrentes, muito similar ao presente e que inclusive foi mencionado no TVF (PIS/COFINS monofásicos – processo administrativo 10830.726910/2014-19), a C. 2ª Câmara da 1ª Turma Ordinária da 3ª Seção desse E. CARF afastou a multa qualificada em caso similar ao presente, em razão da inocorrência de fraude/simulação. Confira-se (V. Acórdão 3201- 003.930 – vide doc. nº 3 deste recurso):

*“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS (...) RECURSO VOLUNTÁRIO. MULTA QUALIFICADA. INEXISTÊNCIA DE DOLO.*

*A afetação dos preços em função da vinculação entre as entidades, não constitui fraude ou simulação. A favor do sujeito passivo estão a prestação de informações contábeis e fiscais de forma regular.*

*Logo, a divergência entre o sujeito passivo e a fiscalização quanto a operacionalização do planejamento tributário seriam insuficientes para caracterizar a fraude ou simulação e não autoriza a qualificação da multa de ofício, independentemente do posicionamento que se tenha quanto às atividades do grupo empresarial”.*

380. Com efeito, as Recorrentes não omitiram quaisquer informações da D. Fiscalização e nem praticaram atos simulados. Em razão disso, é totalmente descabida a aplicação da multa de 150%, por ausência de suporte fático e legal, a exemplo do que se verificou no processo administrativo nº 19515.001904/2004-12 (COFINS – já mencionado acima), oportunidade em que se aplicou à UBI tão somente a multa de ofício de 75%, que foi posteriormente cancelada junto com o lançamento.

381. Se, apenas para argumentar, pudesse ser exigida alguma multa, a mesma seria de 75% por divergência de interpretação de normas tributárias, mas jamais de 150%. A multa de 150% somente pode ser aplicada quando ficar comprovado o “evidente intuito de fraude”, o que, somente ocorre quando o contribuinte tem a real intenção de fraudar o fisco, de violar a lei, por meio de atos ilícitos e enganosos, o que evidentemente não é o caso presente. A corroborar tal entendimento, confira-se a Súmula nº 14 do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes:

*“A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.” (não destacado no original)*

382. Nesse sentido, vale registrar que a multa de 150% é incabível em relação a todas as supostas infrações imputadas à UBI, mas se mostra ainda mais absurda quando se verifica que foi aplicada também em decorrência das glosas de créditos por devoluções supostamente não comprovadas (e havia sido aplicada também em relação à exigência de IPI por alegado erro na classificação fiscal de determinados produtos, mas essa parcela do crédito tributário foi acertadamente cancelada em primeira instância administrativa). Ora, I. Conselheiros, as alegações de simulação do TVF – que não procedem, como visto – poderiam, no máximo, referir-se ao tributo exigido em razão da suposta inobservância ao VTM, mas jamais às demais infrações supostamente cometidas pela UBI, que em absoluto não estão viciadas por fraude.

383. Assim, tendo em vista que as Recorrentes não realizaram qualquer ato simulado ou fraudulento, a D. Fiscalização não poderia ter-lhes aplicado a multa qualificada de 150% sobre a integralidade do tributo exigido (que abrange as três supostas infrações), conforme demonstrado acima, sob pena de configurar verdadeiro confisco.

Concordo com a recorrente.

Caso esta turma decida manter a autuação, é imperioso que desqualifiquemos as multas, posto que nada foi escondido do Fisco, por meio de declarações ou registros contábeis ou fiscais falsos.

Conforme mencionei em tópicos anteriores, não foram carreadas aos autos provas de que as recorrentes, em conluio, orquestraram e implementaram uma estratégia para

economizar tributos, por meio da conclusão de contratos e/ ou emissão de documentos fiscais que não correspondiam à efetiva transação cursada.

Se a fiscalização entende ser imprópria a estrutura empresarial adotada, que cobre o IPI segundo sua convicção, porém não puna o contribuinte que dela nada escondeu, ou melhor, muito pelo contrário, proveu-lhe de vastíssimo material, com o qual produziu mais de trezentas folhas de TVF e outra centena de planilhas e demonstrativos.

Neste sentido, cumpre reproduzir o respectivo tópico do voto condutor do Acórdão n.º 3201-003.930, da lavra da i. Conselheira Tatiana J. Belisário:

“Multas agravadas de 150%: inexistência de fraude ou simulação

Foi aplicada às Contribuintes Multa **Qualificada** de 150% por entender a Fiscalização que teria ocorrido fraude. Citando jurisprudência desta Corte, as Contribuintes afirma que, não tendo ocorrido dolo por parte das Contribuintes, sendo típica hipótese de divergência acerca da interpretação da legislação tributária, não há falar na aplicação da multa qualificada prevista no §1º do art. 44 da Lei n.º 9.430/96:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:(Vide Lei n.º 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)*

*I de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;(Vide Lei n.º 10.892, de 2004)(Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)*

*§ 1o O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.(Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)*

Com efeito, entendo que assiste razão às Contribuintes. Entendo não ter ocorrido a necessária tipificação das condutas exigidas, quais sejam aquelas condutas tipificadas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no4.502/64:

*Art . 71. **Sonegação** é toda ação ou omissão **dolosa** tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

*I da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.*

*Art . 72. **Fraude** é toda ação ou omissão **dolosa** tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.*

*Art . 73. **Conluio** é o ajuste **doloso** entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.*

Veja que qualquer uma das condutas tipificadas nos dispositivos legais acima exige o dolo por parte do contribuinte, ou seja, a vontade deliberada de cometer o ilícito.

Nota-se, contudo, que todas as operações autuadas foram devidamente registradas, contabilizadas e declaradas à Fiscalização. Em nenhum momento se questionou a legitimidade de qualquer um desses documentos ou declarações. As Recorrentes atuaram com boa-fé durante toda a fiscalização, apresentando ampla documentação e diversos DF CARF MF Fl. 286798 Processo n.º



10830.726910/201419 Acórdão n.º **3201003.930 S3C2T1** Fl. 286.799 41 esclarecimentos durante todo o curso da ação fiscal. O que fez a Fiscalização foi refutar a forma aplicação da legislação tributária pelas Contribuintes.

Ademais, as Contribuintes declararam e recolheram os tributos na forma que entendiam devidas, consoante a regra legal aplicada. Ainda que a Fiscalização pretenda questionar as operações realizadas pelas Contribuintes e a conclusão obtida venha a prevalecer o próprio fato de existirem diversas decisões deste Conselho com posicionamento diametralmente opostos e nenhuma delas proferida à unanimidade, demonstra-se tratar de efetiva divergência quanto à interpretação da legislação tributária.

Nesse sentido, cito jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no acórdão n.º 9101003.365, de 18/01/2018:

**MULTA QUALIFICADA.**

*A acusação de artificialismo de uma operação baseada na ausência de seu propósito negocial revelada pela geração de ágio interno e com uso de empresa veículo, sem a demonstração cabal de invalidades efetivas e do intuito de fraudar, sonegar ou atuar em conluio do sujeito passivo, com a devida subsunção aos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4502/64 não autoriza a qualificação da multa de ofício, independentemente do posicionamento que se tenha quanto à dedutibilidade do ágio na questão.*

E também, o acórdão n.º 910101.404 de 17/07/2012:

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE.**

*INOCORRÊNCIA DE FRAUDE. Nos lançamentos de ofício para constituição de diferenças de tributos devidos, não pagos ou não declarados, via de regra, é aplicada a multa proporcional de 75%, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei 9.430/1996. A qualificação da multa para aplicação do percentual de 150%, depende não só da intenção do agente, como também da prova fiscal da ocorrência da fraude ou do evidente intuito desta, caracterizada pela prática de ação ou omissão dolosa com esse fim. Na situação versada nos autos não restou cabalmente comprovado o dolo por parte do contribuinte para fins tributário, logo incabível a aplicação da multa qualificada.*

Pelo exposto, por entender não restar configurada conduta dolosa por parte das Contribuintes, tratando-se de típica hipótese de mera divergência quanto à interpretação da legislação tributária, deve ser afastada a multa qualificada.

Por conseguinte, deverá ser aplicado, quanto à decadência, o prazo previsto no art. 150, §4º do CTN.”

Com base no acima exposto, voto por desqualificar as multas de ofício e isolada.

**“10.2. Impossibilidade de aplicação de duas multas (ofício e isolada) sobre os mesmos fatos geradores”**

Dispõe a recorrente sobre o assunto epigrafado:

“( . . . )

388. Resta demonstrada, portanto, a improcedência na conduta da D. Fiscalização, em aplicar, simultaneamente, em relação ao período de fevereiro a dezembro de 2014, a multa qualificada de 150% sobre todo o valor exigido e multa isolada também de 150% sobre os valores não lançados com cobertura de crédito de IPI. Por esse motivo, a r. decisão recorrida deverá ser parcialmente reformada,

reconhecendo a impossibilidade de exigência de duas multas em relação às mesmas operações/supostos fatos geradores.”

Não há incidência de duas multas de ofício sobre uma mesma base de cálculo ou sobre os mesmos fatos geradores.

Foi calculado o débito de IPI, por período de apuração, e feito incidir 150% (multa de ofício qualificada) sobre as parcelas a pagar, após a dedução dos créditos, e outros 150% (multa isolada) sobre a parcela do débito coberta por créditos, não exigível.

Nego provimento.

**“10.3. Não incidência de juros sobre as multas aplicadas”**

Questiona a legalidade da incidência de juros sobre as multas de ofício.

Nego provimento, pois assim dispõe a Súmula CARF nº 108:

“Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.”

**CONCLUSÃO**

Nego provimento o recurso de ofício e dou provimento parcial ao recurso voluntário, nos seguintes termos:

- nego provimento às preliminares;
- dou provimento aos argumentos que afastam as acusações de simulação e fraude nas operações de compra e venda de produtos realizadas entre as recorrentes e, por conseguinte, o lançamento de ofício de IPI em desfavor do IBI, calculado sobre os preços de venda da UB para seus clientes, a atribuição da responsabilidade solidária à UB e a qualificação da multa de ofício, mantendo-a no patamar de 75%;
- dou provimento à alegação de que já havia decaído o direito de lançar IPI relativo a fatos geradores ocorridos até 27/02/12;
- mantenho as glosas dos créditos das devoluções;
- ratifico o lançamento de ofício do IPI relativo aos erros nas classificações fiscais dos sabões e loções hidratantes VASENOL; e
- nego provimento ao pleito de não incidência de juros sobre a multa de ofício.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira