



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

Processo nº	10980.720417/2015-44
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	3302-005.377 – 3^a Câmara / 2^a Turma Ordinária
Sessão de	17 de abril de 2018
Matéria	AUTO DE INFRAÇÃO - IPI
Recorrente	BAYONNE COSMÉTICOS LTDA ME
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

PROVA PERICIAL. INDEFERIMENTO. CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. AUSÊNCIA.

O artigo 18, do Decreto nº 70.235, de 1972, deixa à faculdade da autoridade julgadora a determinação de perícia, quando entender que elas se mostram necessárias, sendo que pode as indeferir, quando considerá-las prescindíveis, não configurando, assim, o seu indeferimento em cerceamento ao direito de defesa.

VÍCIO DE FUNDAMENTAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

No Termo de Descrição de Fatos, há uma ampla fundamentação, além da fundamentação legal no auto de infração. O auto dividiu os fatos jurídicos por período e fundamentou no Decreto nº 4.544, de 2002 - RIPI/2002, para os fatos ocorridos na vigência da norma. Ademais, os artigos 195, 197, 198, da legislação do IPI, foram demonstrados e com base nesta legislação, fundamentado o arbitramento, não podendo ser assim encontrado qualquer tipo de vício de fundamentação.

PROVA EMPRESTADA. POSSIBILIDADE. CONTRADITÓRIO. "A POSTERIORI".

O contraditório e a ampla defesa devem ser observados no processo em que a prova está sendo utilizada em homenagem aos princípios constitucionais da economia processual e da unidade da jurisdição.

DECADÊNCIA. EFEITOS JURÍDICOS. NÃO OCORRÊNCIA. FRAUDE. ART. 173, I, DO CTN.

Quando há ocorrência de fraude e, por conseguinte, sonegação, logo, o termo inicial da decadência, ainda que haja pagamento, deixa de ser o momento do acontecimento do fato, passando a ser o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme leitura

sistemática do artigo 150, § 4º, e 173, inciso I, ambos do Código Tributário Nacional

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

SUBFATURAMENTO. UTILIZAÇÃO DE "MEIA NOTA". SONEGAÇÃO. ARBITRAMENTO. VALOR REAL. "PEDIDO DE ORÇAMENTO".

Houve prova do esquema operacional de subfaturamento de produtos com intuito de evasão dos tributos praticado pela contribuinte, demonstrando autoria e materialidade da conduta típica.

As notas fiscais da contribuinte não merecem credibilidade, pois que não refletem a realidade dos fatos. A fiscalização teve acesso ao valor real das operações de saída de mercadorias do estabelecimento da contribuinte, sendo que o valor real é o constante do chamado "pedido de orçamento".

MULTA AGRAVADA. CABIMENTO.

Com a comprovação da prática de sonegação fiscal, que é tipificada pelo artigo 71, da Lei nº 4.502, de 1964, incide o artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996.

VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. INOBSERVÂNCIA. RELAÇÃO DE INTERDEPENDÊNCIA. ARBITRAMENTO.

Comprovada a interdependência, deve ser observado o artigo 195, inciso I, do Decreto 7.212, de 2010, que preceitua que o valor tributável não poderá ser inferior ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente quando o produto for destinado a estabelecimento de firma com a qual mantenha relação de interdependência.

O preço será do estabelecimento atacadista, apurado no mês anterior ao de saída do estabelecimento remetente e aplicado às saídas deste estabelecimento (remetente), conforme preceitua o artigo 195, inciso I, do Decreto nº 7.212, de 2010 - RIPI.

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

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

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. DEO-COLÔNIAS.

A classificação fiscal para as deo-colônias deve ser a NCM 3303.00.20 (água de colônia), pois sua função é perfumar a pele.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. SABONETES LÍQUIDOS.

A classificação fiscal para os sabonetes líquidos deve ser a NCM 3401.30.00, pois os produtos reclassificados são sabonetes líquidos utilizados para a lavagem da pele.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. SABONETE EM BARRA.

A classificação fiscal para o sabonete em barra deve ser a NCM 3401.11.90,

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. ÓLEOS CORPORAIS.

A classificação fiscal para os óleos corporais, por serem hidratantes, deve ser a NCM 3304.99.90.

Recurso Voluntário Negado.

Crédito Tributário Mantido.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário, vencido o Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, que convertia o julgamento em diligência para verificação da classificação fiscal. O Conselheiro Diego Weis Jr (Suplente convocado) não participou da votação em razão do voto definitivamente proferido pela Conselheira Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza na sessão de 27/02/2018. Designado o Conselheiro Walker Araújo como redator ad hoc para formalização do acórdão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

(assinatura digital)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente

(assinatura digital)

Walker Araujo - Redator "ad hoc"

Participaram do julgamento os Conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède (Presidente), José Fernandes do Nascimento, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, José Renato Pereira de Deus, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza, Jorge Lima Abud e Walker Araujo.

Relatório

Conselheiro Walker Araújo, redator "ad hoc".

Na condição de redator "ad hoc" para formalização deste acórdão, passo a transcrever o relatório constante da minuta do voto da relatora Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza.

"Por bem transcrever os fatos, adota-se o relatório da DRJ/Ribeirão Preto, fls. 6219 e seguintes¹:

Contra a empresa em epígrafe foi lavrado o Auto de Infração de fls. 6010/6019, para exigir R\$ 14.310.540,19 de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), R\$ 6.404.962,99 de juros de mora calculados até 30/04/2015, e R\$ 21.395.555,56 de multa proporcional ao valor do imposto, o que representa o crédito tributário total consolidado de R\$ 42.111.058,74.

Na descrição dos fatos do auto de infração constata-se que foi apurado falta de lançamento do imposto por ter o

¹ Todas as páginas, referenciadas no voto, correspondem ao e-processo.

estabelecimento industrial promovido a saída de produtos tributados, com imposto lançado a menor, mediante emissão de notas fiscais com valores diferentes do efetivamente praticado (utilização de “meia nota”), por não observar o valor tributário mínimo e por erro de classificação fiscal e/ou erro de alíquota.

De acordo com o Termo de Descrição dos Fatos e Encerramento Parcial da Ação Fiscal de fls. 6020/6144, a ação fiscal foi instaurada para a verificação dos fatos narrados na Carta-Denúncia, S/N, S/D, Memo nº 022/2010-DCS/GAB/DG, de 29/01/2010, enviada por meio do Ofício nº 0951/2011-SR/DPF/PR, do Departamento da Polícia Federal (fls. 6027/6031).

Segundo referida denúncia (sic), o contribuinte promovia a comercialização de seus produtos (cosméticos marca RACCO) mediante a emissão de nota fiscal subfaturada, cujo valor consignado não corresponderia ao valor real da mercadoria, pois 2/3 do valor seria cobrado por meio de uma terceira entidade, no caso a Associação Brasileira de Promotores de Venda de Cosméticos - APROVE.

Procedeu-se, então, a ação fiscal instaurada em 26 de fevereiro de 2014, com a emissão do Termo de Início de Procedimento Fiscal de fls. 02/04. No curso do procedimento fiscal, solicitou-se a abertura de procedimento de diligência para os seguintes sujeitos passivos: Langon Cosméticos LTDA, Tomazelli Comércio de Cosméticos LTDA-ME, Visage Et Corps - Comércio de Cosméticos LTDA-ME e Associação Brasileira de Promotores de Venda de Cosméticos - APROVE.

Na Diligência Fiscal apurou-se que a Bayonne Cosméticos Ltda. emitia notas fiscais para documentar as operações de saída de produtos em valor igual a 30% (trinta por cento) do valor efetivamente praticado. Verificou-se que o valor efetivamente praticado, isto é, o valor real de saída das mercadorias do estabelecimento fiscalizado era emitido por um programa, próprio da empresa, chamado “Pedido de Orçamento”, o qual informava o preço verdadeiro de cada produto que o adquirente (comercial atacadista) compraria, sendo que o valor constante desse pedido seria de 300% (trezentos por cento) do valor declarado na nota fiscal emitida pelo autuado na saída do produto.

A parcela declarada (os valores constantes da nota fiscal) era recebida pela autuada, por meio do pagamento de boletos bancários em que constava como beneficiária; enquanto que o valor sonegado era chamado de “Lembrete de Pagamento” do seu orçamento faturado, e, era recebido por meio de depósitos efetuados para a Associação Brasileira de Promotores de Venda de Cosméticos - APROVE. Assim, os adquirentes de produtos da marca Racco pagavam o valor declarado na nota fiscal diretamente a Bayonne Cosméticos Ltda., e o valor sonegado (Lembrete de Pagamento) à APROVE, esta sem vínculo societário com a Bayonne Cosméticos Ltda., e que os repassava a última (Bayonne Cosméticos Ltda.).

Diante do esquema de sonegação fiscal, o Fisco desconsiderou a base de cálculo adotada pelo sujeito passivo em seu documentário fiscal, pois que não merecem fé os últimos em razão do subfaturamento e, considerando que a legislação do IPI autoriza o arbitramento do valor tributável quando não mereçam fé os documentos do sujeito passivo, adotou-se como valor para fins de determinação da base de cálculo do IPI (valor tributável) o valor efetivamente praticado nas operações de saída das mercadorias do estabelecimento da fiscalizada, ou seja, o constante dos documentos chamados de “Pedidos de Orçamento” gerados por programa fornecido pela autuada aos seus adquirentes, por meio do qual esses realizavam seus pedidos e tinham acesso ao real valor da operação de compra e venda. E, tal valor corresponderia a trezentos por cento do valor constante das notas fiscais emitidas pelo autuado. Assim, o arbitramento tomou por base o valor real da operação (300% do valor das notas fiscais de janeiro a março de 2010).

Nos demais períodos de apuração (abril de 2010 a junho de 2011), considerando as regras estabelecidas para o valor tributável mínimo em caso de relações de interdependência, utilizou-se como valor tributável mínimo o preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente, nas saídas de produtos para a distribuidora de produtos, a Langon Cosméticos Ltda., em razão da interdependência existente entre o estabelecimento industrial (no caso, a fiscalizada) e sua distribuidora no mercado atacadista.

Há que se lembrar que se considerou, para o cálculo do imposto devido, a classificação fiscal neste Auto de Infração julgada como escorreita para os produtos do sujeito passivo. Assim, para os produtos “deo-colônias”, “sabonetes líquidos”, “sabonetes não líquidos”, e “óleos corporais hidratantes”, adotou-se a classificação fiscal conforme neste ato imputada como correta.

Por entender que houve intuito de sonegar, conforme estabelecido no art. 71, da Lei nº 4.502, de 1964, aplicou-se multa qualificada de 150% capitulada no art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996. Assim, identificada a ocorrência de sonegação fiscal pela prática intencional de atos tendentes a ocultar das autoridades fiscais a ocorrência de fato gerador de tributo, a multa aplicável no caso de lançamento de ofício - 75% sobre o valor do tributo apurado - foi duplicada.

Cientificado da autuação, o contribuinte ingressou com a impugnação de fls. 6159/6200, instruída dos documentos de fls. 6201/6211, aduzindo, em síntese, as seguintes razões de defesa:

Em Preliminar, argumentou que os autos são nulos, pelos motivos a seguir expostos:

Violção do Princípio da Verdade Material

Todos os procedimentos fiscalizatórios foram realizados com claro dirigismo pela Autoridade Fiscal, com o intuito de corroborar os “fatos denunciados”, culminando, portanto, na

lavratura do presente Auto de Infração, onde se conclui, equivocadamente: a) pela ocorrência de prática de sonegação com relação ao período de janeiro a março de 2010; e, b) pelo "não atendimento do valor tributário mínimo" da base de cálculo do IP1 no período de abril a dezembro de 2010, em virtude de operações de venda a parte interdependente.

Tanto o é que, em nenhuma das diligências ou solicitações apresentadas para a Impugnante requisitou esclarecimentos específicos sobre a suposta "sonegação" e sequer questionou sobre eventual "subfaturamento", optando deliberadamente por construir o seu convencimento a partir exclusivamente dos fatos narrados na denúncia, que, no seu entender seriam corroborados pelos demais "indícios" coletados.

Para tanto, partiu de critérios absolutamente subjetivos, a ponto de comprometer a busca pela realidade material do procedimento administrativo (violando de morte sua finalidade, portanto), ao valorar, de forma arbitaria (sic) e com evidente dirigismo, os depoimentos apresentados por terceiros, bem como deturpando documentos e informações coletadas.

É de esclarecer que os "Autos Judiciais" examinados pela Autoridade Fiscal, no caso a Ação n. 0002306-30.2014.8.16.0001 é um processo de PRESTAÇÃO DE CONTAS, que não tem como objeto a análise de ocorrência ou não de sonegação.

Ademais, tal processo FOI EXTINTO SEM JULGAMENTO DE MÉRITO porque as AUTORAS não lograram comprovar que dispunham de condições para prosseguimento da ação, que basicamente tinha por objeto a resolução de pendências comerciais entre as partes.

Ao valorar de forma inadequada as alegações unilaterais constantes da Ação Judicial e ignorar e omitir os deslindes da mesma ação, apenas para corroborar seu entendimento subjetivo, o Agente Fiscal comprometeu o objetivo do procedimento administrativo de lançamento, violando o princípio da verdade material, configurando consumação do simulacro de procedimento administrativo, instaurado já com a predisposição de configuração do resultado final, razão pela qual a nulidade há de ser reconhecida.

Vício de Fundamentação

Ao invocar como norma legal para fundamentar o arbitramento o RIPI/2010 (tanto no caso da "sonegação", como no caso do não atendimento do valor tributável mínimo), o lançamento restou viciado, posto que realizado com fundamento em legislação editada posteriormente à ocorrência dos fatos geradores, em clara violação ao princípio da legalidade e ao princípio da não retroatividade legal. Da mesma forma, a Solução de Consulta Interna nº 8-COSIT, de 13 de junho de 2012, é inaplicável ao período sob fiscalização.

Utilização Ilegal de "Prova Emprestada"

Para tentar justificar suas conclusões quanto à ocorrência de “sonegação”, o Auditor Fiscal utilizou-se de “prova emprestada”, promovendo às fls. 6073 a 6079 a transcrição de documentos e atos realizados no Processo Administrativo Fiscal nº 10980.723.577/2014-64, que se encontra em andamento contra a Associação Brasileira de Promotores de Venda de Cosméticos - APROVE. A intenção é a de demonstrar indícios de repasses da APROVE para a Impugnante dos valores supostamente sonegados, através da movimentação financeira da APROVE.

Como se sabe, a legitimidade da prova emprestada no procedimento administrativo fiscal depende da efetividade do princípio do contraditório. As provas de um procedimento somente podem ser transladadas de um processo a outro se as partes do processo para o qual a prova deve ser transladada tenham participado adequadamente em contraditório do processo em que a prova foi produzida originariamente.

Ocorre que a Impugnante não participou e sequer tem conhecimento do procedimento fiscalizatório ocorrido na APROVE, de modo que a utilização de tais documentos configura evidente cerceamento de defesa contra a Impugnante, violando o devido processo legal, e configurando, também por esta razão, nulidade de lançamento.

Prejudicial de Mérito – Da Decadência

Considerando o disposto no artigo 150 do CTN (lançamento por homologação), temos que, no presente caso, os lançamentos tributários se consolidaram com as informações prestadas pela própria Impugnante ao Fisco (conforme informações apresentadas em DCTF e outros formulários).

Deste modo, considerando que o Auto de Infração foi lavrado apenas em 09/04/2015, todos os valores relativos ao IPI lançados para os meses de janeiro, fevereiro e março foram atingidos pela decadência, mesmo porque, ao contrário do alegado pela Autoridade Fiscal, não se logrou comprovar cabalmente a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, não ocorrendo, portanto, a transmutação da categoria de lançamento tal como alegado.

No Mérito, fez as seguintes considerações:

Da Sonegação

A tese de sonegação tem origem na “denúncia anônima” que chegou ao conhecimento das autoridades fiscais, a qual, segundo ela, seria “corrobora” por “Ação Judicial” que, como visto no item acima não possui o condão probatório, ou de mérito, erroneamente atribuído pelo Auditor Fiscal. Os documentos apresentados a título de “orçamento detalhado” ou “pedido de orçamento” são apócrifos, não contém nenhuma assinatura e não foram obtidos pela autoridade fiscal junto ao estabelecimento da Impugnante, mas constam da “denuncia (sic)

anônima". Não servem como prova da materialidade da pratica (sic) de sonegação imputada.

Ademais, nenhuma das declarações coletadas pelo Auditor Fiscal em diligências junto a terceiros (clientes da Impugnante), conforme colacionadas às fls. 6023/6026, corrobora a tese do auditor.

No entender da Autoridade Fiscal, a partir da identificação, de dois cheques emitidos pela APROVE para saque de sua conta do Banco do Brasil, no valor de R\$ 49.972,24 cada um, seria possível configurar o "indício" (fls. 6073) de que a APROVE repassaria os valores "cobrados por fora" para a impugnante. Se a tese espelhada pela Autoridade Fiscal fosse verdadeira, considerando o volume de vendas da Impugnante no período, os repasses da APROVE deveriam ocorrer em maior volume e frequência, e não limitados a duas operações no período de 3 meses.

Por outro lado, não haveria o que se falar em fraude, pois os valores transitaram na conta corrente da Impugnante tendo sido devidamente escriturados em seus livros fiscais, ora como ADIANTAMENTO DE CLIENTES para entregas futuras que ocorreriam, e ora como VENDAS IMEDIATAS enviadas aos beneficiários arrolados nas solicitações da APROVE, portanto uma pratica (sic) comercial idônea que gerou tributos e registros contábeis. Registros que sequer foram solicitados pela Autoridade Fiscal.

Para comprovar a tese da "sonegação", a autoridade prossegue argumentando (fls. 6069 a 6072) que em diligências realizadas, verificou que EM OUTUBRO DE 2014 os produtos RACCO seriam revendidos AO CONSUMIDOR FINAL por um preço superior ao praticado entre a BAYONNE e os revendedores destes produtos. O que para a Autoridade Fiscal seria mais um "indício" de "sonegação" é a base de funcionamento das atividades mercantis (margem e lucratividade a cada etapa de circulação), o que decorre da aplicação do princípio constitucional da livre iniciativa.

Ademais não pode a Autoridade Fiscal considerar preços praticados ao consumidor final em agosto de 2014, com os preços praticados pela BAYONNE no primeiro trimestre de 2010, e ainda deduzir que seria comprovação do "subfaturamento". Pior, com base na analise (sic) dos preços praticados no varejo em 2014 A AUTORIDADE DEDUZ que a diferença com relação ao preço de venda praticado pela BAYONNE em 2010 seria comprovação do "subfaturamento". Ate (sic) porque a BAYONNE não realizava vendas diretamente a consumidores finais e sim a varejistas e atacadistas que faziam a revenda destes produtos, após sua aquisição, e com margens de venda dentro das regras utilizadas por demais indústrias do segmento, e com nova cadeia de tributação por se tratar "sempre" de pessoas jurídicas compradoras.

Outro ponto importante, os produtos objeto do questionamento de uma possível sonegação, eram vendidos com preços de mercado totalmente compatíveis com a venda de INDÚSTRIA

para REVENDEDOR, e se utilizasse a premissa de preços sugerida pela fiscalização, seria com certeza inviabilizada pelos concorrentes, que não praticam na primeira etapa da operação preços finais, pois não iriam gerar margens para as demais etapas do processo de venda.

Não há, portanto, qualquer prova que sustente as alegações da Autoridade Fiscal, além do fato que as informações objeto do auto de infração e forma de calculo para apontar o suposto imposto a ser recolhido não foi criteriosamente analisado, gerando distorções ate (sic) com relação à base do que se pode tributar ou não.

Os valores praticados pela Impugnante em suas operações de venda, conforme consignados nas notas fiscais, são os valores reais da operação, inexistindo a prática de "sonegação" argüida.

Na realidade, a Autoridade Fiscal baseou-se em "indícios" consubstanciados em sua interpretação a respeito dos supostos indícios da ocorrência de tal prática, bem como na valoração tendenciosa de documentos apócrifos e meras alegações apresentadas na denuncia (sic) anônima e na ação judicial (que provavelmente tem a mesma autoria), empregando especial relevância a documentos apócrifos e exercícios de suposição.

A respeito das presunções operadas pelo Agente Fiscal, é de se apontar que a verificação da ocorrência do fato gerador e, mais ainda, da prática de conduta delituosa, jamais poderá se dar baseada em presunção e em meros indícios.

O lançamento tributário é um ato jurídico de aplicação da lei ao caso concreto e se manifesta, entre outras características, na "constatação de maneira inequívoca, formalmente declarada, da ocorrência do fato gerador, tal como expressamente previsto em lei". O mesmo se aplicando na identificação de condutas tipificadas como crime, tal como a sonegação.

A simples presunção de ocorrência do fato gerador, da conduta delituosa e da respectiva base de cálculo operada pelo Agente Fiscal, por si só, já configurariam a ilegalidade do ato de lançamento. Não se verifica, no presente caso a "constatação inequívoca da ocorrência do fato gerador tal como previsto expressamente na lei" ou da conduta delituosa alegada (sonegação), o que configura a completa ilicitude e antijuridicidade do ato administrativo de lançamento praticado, por ausência de seus requisitos essenciais.

O ônus da prova por parte do Agente fiscal é da essência do lançamento, assim, não há como subsistir lançamentos tributários baseados em meros indícios, presunções ou exercícios interpretativos de ocorrência de fatos geradores, sem que haja a comprovação inequívoca da ocorrência dos mesmos pela Agente Fiscal.

Desta forma, também com relação ao mérito o lançamento consubstanciado no Auto de Infração ora impugnado, no que diz

respeito à sonegação, deve ser considerado absolutamente improcedente, pois operado através de ato administrativo fulminado de ilegalidade.

Do Arbitramento em Decorrência do Suposto “Subfaturamento”

O critério utilizado pela Autoridade Fiscal ao promover o arbitramento com relação aos meses de janeiro, fevereiro e março de 2010 não encontra fundamento em qualquer dispositivo legal. Além disto, foram invocados os dispositivos do RIPI/2010, inaplicável aos fatos geradores em referência, pois somente foi editado em junho de 2010. Ademais, o recálculo dos valores devidos a título de IPI foi baseado em dois ou três “pedidos de orçamento” apócrifos, e sem qualquer outra comprovação de que tenha sido efetivamente aplicados os valores constantes de tais documentos.

Ocorre que o critério de aplicação de 300% sobre o valor das notas emitidas não possui qualquer fundamento legal. No caso de aplicação do arbitramento previsto no RIPI/2010, o que se admite apenas para fins argumentativos, deveria ser aplicado o critério do inciso II do parágrafo único do artigo 196, que assim dispõe: “no caso de produto nacional, o custo de fabricação, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem como do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação, ainda que os produtos hajam sido recebidos de outro estabelecimento da mesma firma que os tenha industrializado.”

A Autoridade Fiscal optou por ignorar os critérios da legislação e simplesmente resolveu estabelecer como “suposto valor real das operações” o correspondente a 300% do valor faturado, sem qualquer fundamento fático ou legal, o que por si só torna improcedente o lançamento. Além do fato de que os produtos objeto da analise (sic) possuem preços totalmente compatível com o mercado de atuação, com concorrentes que realizavam vendas destes produtos no mesmo período por valor ainda inferior, visando concorrência de mercado. Considerando ainda que a Impugnante não realizou vendas a varejistas e sim apenas a atacadistas que adquiriram seus produtos para revenda.

Das diversas planilhas apresentadas com mais de 5 mil páginas, equivocadamente são apresentados diversos itens que sequer deveriam estar sujeitos ao IPI, e que mesmo assim foram destacados em cobrança de IPI de forma equivocada.

Por exemplo o item “placa de residência - código 0837, que sequer é fabricado pela BAYONNE e sim adquirido de empresas que elaboram placas de plástico demonstrativas, as quais são vendidas ou bonificadas aos clientes visando demonstrar o nome da marca em seus estabelecimentos. Somente nesse item há o total de 1227 itens tributados indevidamente a alíquota de 15% e com majoração do valor de venda embasado na denúncia. O item “protetor solar” (alíquota 0% de IPI) foi tributado indevidamente a 22% de IPI, com majoração do valor. Os itens “flaconetes” indevidamente tributados com valor majorado e alíquota de 10% por terem sido caracterizados como “água de

colônia”, porém referem-se a amostras de produtos “não comercializadas” para fins de demonstração destes visando angariar vendas.

A forma de apresentação das planilhas dos valores glosada não foi entregues em EXCEL e sim PDF, gerando impossibilidade de digitação destas de forma integral, resultando na analise (sic) detalhada porém sem possibilidades de refazer o valor apontado excluindo os efeitos dos equívocos cometidos durante a diligencia (sic) fiscal.

Acaso fique demonstrado que os valores tomados pelo arbitramento não se mostram adequados à realidade tributável, impõe-se a revisão do montante apurado, a fim de adequá-lo à realidade tributável, invoca-se a prerrogativa de avaliação contraditória, decorrente de perícia, para fins de apuração do valor tributável, nos termos do RIPI.

Da Inaplicabilidade da Multa de Ofício e Qualificada

Como demonstrado, a Autoridade Fiscal não logrou comprovar a sua tese de que a Bayonne teria cometido sonegação. Desta forma, considerando a improcedência do lançamento, não é cabível a aplicação nem da multa de ofício, tampouco da multa na modalidade qualificada.

Jamais poderá o Fisco, sem fazer a prova contundente e cabal da suposta conduta fraudulenta, impor sanções qualificadas. Até mesmo porque o próprio Código Tributário Nacional, em seu artigo 112, dispõe que a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado.

Das Operações com Estabelecimento Interdependente – Inaplicabilidade da Multa Qualificada

Por mais que se tenha deixado de aplicar as disposições quanto ao “valor tributável mínimo” estabelecido pela legislação fiscal por se tratar de estabelecimento “interdependente”, não há como se falar em fraude ou dolo no presente caso. Em momento algum a Impugnante omitiu ou ocultou informações do Fisco a respeito das operações de vendas promovidas para a LANGON, tampouco sobre o volume de mercadorias vendidas para a mesma, tendo apresentado regularmente DCTF, DIPJ e demais informações.

A elisão, se ocorreu, coíbe-se com a glosa e a aplicação da penalidade de ofício, mas não se justifica para o período compreendido entre abril e dezembro de 2010 a aplicação da penalidade qualificada, na forma operada pela Autoridade Fiscal, utilizando-se de assertivas subjetivas e não comprovadas.

Do Arbitramento em Decorrência da Inobservância Valor Tributável Mínimo

O critério utilizado pela Autoridade Fiscal ao promover o arbitramento com relação aos meses de abril a dezembro de 2010 não encontra fundamento em qualquer dispositivo legal.

Além disto, padece de vício de fundamentação, posto que invocados os dispositivos do RIPI/2010, inaplicável aos fatos geradores em referência, pois somente foi editado em junho de 2010, da mesma forma que a Solução de Consulta Interna nº 08-COSIT, de 13 de junho de 2012, também é inaplicável ao caso, posto que editado posteriormente à ocorrência dos fatos geradores.

Ademais, o artigo 196 do RIPI determina a utilização da média ponderada dos preços de cada produto em vigor no mês precedente ao da saída do estabelecimento remetente, no caso a Impugnante, e não do Destinatário, no caso a LANGON.

Ocorre que o critério de aplicação da média ponderada também não corresponde ao critério estabelecido pela Solução COSIT nº 08/2012, que determina sejam aplicados os preços praticados pelo próprio distribuidor, ou seja, os preços de saída da LANGON no mês da apuração (e não a media ponderada do mês anterior como aplicado pela Autoridade Fiscal).

Além da forma equivocada de tributação, foi aplicada tributação de IPI a produtos isentos ou com alíquota zero, como: protetor solar, placas de residência, e diversos materiais que não são produzidos pela Bayonne e que estão indevidamente contemplados na base de calculo (sic) de IPI com alíquotas indevidas e regras não condizentes com os produtos comercializados.

Ademais a autoridade fazendária atribuiu IPI com valor sugerido de revenda por preço médio de produtos que sequer foram comercializados, pois se mantiveram no estoque da empresa.

A verdade é que o critério utilizado carece de previsão e fundamentação legal e cria distorções que não correspondem à realidade dos preços praticados e ou da materialidade das vendas realizadas a possíveis clientes, visto que a grande parte dos produtos vendidos de BAYONNE a LANGON não foi comercializada no período, gerando saldo de estoque da empresa (LANGON).

No caso de aplicação do arbitramento previsto no RIPI/2010, o que se admite apenas para fins argumentativos, deveria ser aplicado o critério do inciso II do parágrafo único do artigo 196, que assim dispõe: “no caso de produto nacional, o custo de fabricação, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem como do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação, ainda que os produtos hajam sido recebidos de outro estabelecimento da mesma firma que os tenha industrializado.”

A Autoridade Fiscal optou por ignorar os critérios da legislação e simplesmente resolveu estabelecer como critério para apuração do valor tributável mínimo montante correspondente a média ponderada de preços do mês anterior, sem qualquer

fundamento fático ou legal, o que por si só torna improcedente o lançamento.

Caso fique demonstrado que os valores tomados pelo arbitramento não se mostram adequados à realidade tributável, impõe-se a revisão do montante apurado, a fim de adequá-lo à realidade.

Portanto, invoca-se a prerrogativa de avaliação contraditória, decorrente de perícia, para fins de apuração do valor tributável, nos termos do RIPI. De forma acautelatória, portanto, protesta-se desde logo pela produção Pericial, com fundamento no artigo 148 do Código Tributário Nacional.

Dos Supostos Erros de Classificação Fiscal

1. Deo-Colônias

Impugna-se a classificação proposta uma vez que as deo-colônias industrializadas pela Impugnante apresentam efetivamente função desodorizadora.

As colônias desodorantes apresentam uma ação desodorizante e refrescante sobre a pele em função da concentração da fragrância que mascara os odores corporais, em função da sua concentração alcoólica e em função da presença do TRICLOSAN que é uma substância com ação bactericida. Esses fatores permitem que o produto seja denominado COLÔNIA DESODORANTE ou DEO COLÔNIA, e, dada a existência do fator bactericida, permite que a classificação adotada pela Impugnante, portanto, não está equivocada, conforme se depreende pela própria descrição da posição 3307 “Preparações para barbear (antes, durante ou após), desodorante corporais, preparações para banho, depilatórios, outros produtos de perfumaria ou de toucador preparados e outras preparações cosméticas, não especificados nem compreendidos em outras posições; desodorantes de ambiente, preparados, mesmo não perfumados, com ou sem propriedades desinfetantes”.

A classificação proposta pelo Auditor Fiscal (água de colônia) não corresponde nem à função nem à formulação efetiva do produto, pois conforme o critério transcrito pela própria autoridade, neste caso, a função única do produto deveria ser a de perfumar o corpo, denotando a fragilidade das conclusões do auto de infração, ao utilizar elementos precários e superficiais como premissa para sustentar sua presunção.

Não foram observados os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Não há como desconsiderar que os produtos industrializados pela Bayonne possuem ação antibactericida, em formulações próxima de um desodorante e com função similar, conforme reconhecido pela ANVISA.

Deve ser aplicada a alínea “c” da 3^a Regra de Interpretação do Sistema Harmonizado: posição 3307, correspondente ao último lugar em ordem numérica.

Na dúvida, conforme precedente do Conselho de Contribuintes, deve ser confirmada a classificação adotada pela contribuinte. Não pode haver meramente entendimento subjetivo da autoridade fiscal para a cobrança de tributo.

Há o protesto, no final, pela improcedência do auto de infração quanto à desclassificação fiscal das deo-colônias, bem como pela forma utilizada de mensurar o valor a ser tributável com base em média ponderada de vendas que não ocorreram.

2. Sabonetes Líquidos

Para justificar seu posicionamento utiliza-se de Solução de Consulta da 9a Região Fiscal, envolvendo classificação fiscal de mercadoria produzida por terceiro, diversa das industrializadas pela Impugnante, mediante utilização de prova emprestada de forma absolutamente irregular e que viola o direito de defesa da Impugnante.

3. Sabonetes em Barra

Com relação a este item específico a Bayonne reconhece o erro de classificação.

Da mesma forma com relação a venda de sabonetes líquidos, a autoridade fazendária utilizou base de cálculo equivocada, com preço médio ponderado de vendas não ocorridas, por ausência de verificação quanto a procedência do lançamento e verificação junto aos clientes informados no auto de infração.

4. Óleos Corporais

Para justificar seu posicionamento utiliza-se de Solução de Consulta da 6a Região Fiscal, envolvendo classificação fiscal de mercadoria produzida por terceiro, diversa das industrializadas pela Impugnante, mediante utilização de prova emprestada de forma absolutamente irregular e que viola o direito de defesa da Impugnante.

Incorreta a classificação proposta pelo Agente Fiscal, uma vez que os Óleos Corporais industrializados pela Bayonne apresentam efetivamente função perfumadora e pós banho, não tendo efeito de hidratação e sim de proporcionar maciez à pele.

Da Prova Pericial

Com a finalidade de exercer a prerrogativa de avaliação contraditória do arbitramento realizado, requer realização de prova pericial nos termos do RIPI, para fins de apuração do valor tributável, indicando seu assistente técnico e quesitos a serem respondidos.

Para tanto, em conformidade com o artigo 16, inciso IV do Decreto 70.235/1972 indica como seu assistente técnico a empresa HOFFMANN AUDITORES INDEPENDENTES, empresa devidamente registrada no CRC-SP sob nº 2SP

031856/O-6, inscrita no CNPJ sob nº 19.600.260/0001-26, sediada à Av. Dr. Chucri Zaidan, 940, 16º Andar — Market Place Tower II, na cidade de São Paulo - SP, na pessoa de seu diretor, Sr. JOSÉ ISAIAS HOFFMANN, brasileiro, Bacharel em Ciências Contábeis, registrado no CRC-SP, categoria contador sob nº 022566/O-3.

A DRJ/Ribeirão Preto julgou improcedente a impugnação, a ementa é colacionada abaixo:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

NULIDADE - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

Não configura cerceamento do direito de defesa se o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação encontraram plenamente assegurados.

A alegação de cerceamento do direito de defesa sem a apresentação de elemento que evidencie sua caracterização em termos materiais e formais carece de fundamento, pois há que ser identificado real prejuízo ao contribuinte.

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTAÇÃO. IMPEDIMENTO DE APRECIAÇÃO DA IMPUGNAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

O protesto pela juntada posterior de documentação não obsta a apreciação da impugnação e somente é possível em casos especificados na lei.

PEDIDO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

PROVAS INDICIÁRIAS.

A comprovação material de uma dada situação fática pode ser feita, em regra, por uma de duas vias: ou por uma prova única, direta, concludente por si só; ou por um conjunto de elementos/indícios que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a certeza daquela matéria de fato.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

IPI. VALOR TRIBUTÁVEL. ARBITRAMENTO.

O Fisco poderá arbitrar o valor tributável ou qualquer dos seus elementos, quando forem omissos ou não merecerem fé os documentos expedidos pelas partes. O valor tributável será o valor real da operação, caso este seja conhecido. Ou então tomará por base, sempre que possível, o preço médio do produto no mercado do domicílio do contribuinte, ou, na sua falta, nos principais mercados nacionais, no trimestre civil mais próximo ao da ocorrência do fato gerador.

VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. OPERAÇÕES COM INTERDEPENDENTE.

As saídas de produtos do estabelecimento industrial para comercial atacadista interdependente deve observar o valor tributável mínimo para fins de incidência do IPI.

COMPOSIÇÃO DO MERCADO ATACADISTA.

Provada a participação do estabelecimento interdependente no mercado atacadista da praça do remetente, seus preços devem servir de parâmetro para a definição do valor tributável mínimo, previsto no art. 136, inciso I, do RIPI/2002 e art. 195, inciso, I, do RIPI/2010.

PRAZO DECADENCIAL. FRAUDE.

Nos lançamentos por homologação, o prazo decadencial começa a fluir a partir do fato gerador. Porém, na hipótese de comprovada ocorrência de dolo, fraude ou simulação a contagem do referido prazo se inicia no primeiro dia do exercício seguinte ao do fato gerador.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se, em tese, nas hipóteses tipificadas nos art. 71, inciso I, e 72 da Lei nº 4.502/64.

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

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

ÁGUAS DE COLÔNIA.

Os produtos denominados pelo sujeito passivo de “deocolônias”, em que preponderam as características de perfume, classificam-se no código NCM 3303.00.20.

SABONETES LÍQUIDOS.

Os sabonetes líquidos com elementos orgânicos tensoativos classificam-se no código NCM 3401.30.00.

SABONETES EM BARRAS.

Os sabonetes, kits e tabletes que constituem sabões ou produtos e preparações orgânicos tensoativos em barras, pães, pedaços ou figuras moldados, classificam-se no código NCM 3401.11.90.

ÓLEOS CORPORAIS.

Os óleos que se prestam precipuamente à hidratação do corpo, notadamente pés e pernas, portanto óleos corporais, todos embalados para venda a retalho, classificam-se no código NCM 3304.99.90.

INSUFICIÊNCIA DE LANÇAMENTO DO IMPOSTO.

Cobra-se o imposto que deixou de ser lançado nas notas fiscais de saída, com a inflação de penalidade pecuniária e a incidência de juros de mora, por conta de erro de classificação fiscal e alíquota.

A contribuinte irresignada apresentou Recurso Voluntário, fls. 6271 e seguintes, repisando a argumentação da impugnação.

É o relatório."

Voto

Conselheiro Walker Araújo, redator "ad hoc".

Na condição de redator "ad hoc" para formalização deste acórdão, passo a transcrever as razões do julgado, constantes da minuta do voto da Conselheira Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza.

"1. Dos requisitos de admissibilidade

O Recurso Voluntário foi apresentado de modo tempestivo, a ciência do acórdão ocorreu em **04 de agosto de 2016**, fls. 6269, e o recurso foi protocolado em **25 de agosto de 2016**, fls. 6270. Trata-se, portanto, de recurso tempestivo e de matéria que pertence a este colegiado.

2. Das preliminares

2.1. Do cerceamento ao direito de defesa

A Recorrente expõe que postulou pela produção de prova pericial, atendendo aos requisitos legais com a indicação de quesitos e perito, tendo como finalidade de exercer a prerrogativa de avaliação contraditória do arbitramento realizado. Pleiteia pelo cerceamento de defesa, pois entende que a prova pericial é imprescindível ao cálculo do arbitramento e que sem ela o direito ao contraditório estaria prejudicado.

Em relação ao deferimento da perícia, este não se mostra obrigatório em todos os casos que são pleiteados pelos contribuintes. Importante analisar o que a legislação prevê em relação à perícia:

Decreto nº 70.235/1972

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.

Ora, o próprio texto legal deixa à faculdade da autoridade julgadora a determinação de perícia, quando entender que elas se mostram necessárias, sendo que pode as indeferir, quando considerá-las prescindíveis. Ademais, o acórdão da DRJ/Ribeirão Preto fundamentou o porquê de não deferir o pedido de perícia, fls. 6230:

No caso em exame, não há necessidade de realização de perícia concernente à escrita contábil e à adequação da classificação fiscal, pois tudo está plenamente demonstrado e de modo suficientemente documentado nos autos, sendo a autoridade fiscal apta ao exame dos assentamentos contábeis e também concernente a legislação aplicável ao caso concreto.

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 dos presentes autos.

Não é o caso da perícia solicitada, pois questões como saber qual o Decreto que fundamenta o RIPI 2010 e a data de sua entrada em vigor, o período de apuração envolvido nos autos e o Decreto que regulamentava o IPI nesta época, o critério de arbitramento utilizado nos autos e quais as opções dadas pela legislação, como funciona o mercado específico do contribuinte, o que é um pedido de compra, indicar prazo decadencial, verificar erro de classificação e erro de cálculo do valor tributável, etc... estão dentro do campo de atuação do julgador administrativo. Sobretudo, a atividade de classificação fiscal de produtos que é de índole estritamente tributária e não técnica, assim como o “arbitramento” no que diz respeito à valoração da prova e aos assentamentos contábeis e interpretação legislativa. Qualquer exame no sentido apontado pelo contribuinte, enfim, é totalmente prescindível.

Nesse sentido, ao analisar os autos, observa-se que não há necessidade de realização de perícia, vez que os próprios elementos contidos nos autos são suficientes para o julgamento da lide, portanto, rejeita-se a preliminar de nulidade suscitada e, neste aspecto, mantém-se a decisão da DRJ.

2.2. Vício de fundamentação

A Recorrente entende que há nulidade na fundamentação, pois argumenta que a autoridade fiscal, ao promover o lançamento e a quantificação do imposto por arbitramento - tanto no caso da suposta "sonegação", como no caso do não atendimento ao valor tributável mínimo, invoca como fundamento legal as disposições dos artigos 197 e 196, do Regulamento do Imposto de Produtos Industrializados, RIPI, aprovado pelo Decreto nº 7.212, de 2010. Suscita que o Decreto nº 7.212, de 2010, foi editado em 15 de junho de 2010 e publicado em 16 de junho de 2010, sendo, portanto, manifestamente inaplicável aos fatos jurídicos ocorridos entre janeiro e junho de 2010.

Da mesma forma, ela entende que o critério de arbitramento, utilizado pela autoridade fiscal para promover o lançamento e quantificação do imposto, foi a Solução de Consulta Interna nº 8 - COSIT, de 13 de junho de 2012, e que pelo período em que foi expedida é manifestamente inaplicável ao período sob fiscalização. Ao final, pleiteia pela nulidade no

lançamento por violação ao princípio da legalidade e da irretroatividade com o consequente reconhecimento do vício formal.

Do auto de infração, extrai-se, fls. 6011 e seguintes:

0001 PRODUTO SAÍDO DO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL OU EQUIPARADO A INDUSTRIAL COM EMISSÃO DE NOTA FISCAL

SAÍDA DE PRODUTOS SEM LANÇAMENTO DO IPI - INOBSERVÂNCIA DO VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO

(...)

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/04/2010 e 31/05/2010:

Art. 24, inciso II, do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02);

Arts. 34, inciso II, 122, 123, inciso I, alínea "b" e inciso II, alínea "c", 127, caput e parágrafo único, 130, 200, inciso IV, do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02);

Art. 136, inciso I, 137, e parágrafo único, inciso I, do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02);

Art. 136, inciso I, 137, e parágrafo único, inciso II, do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02);

Art. 136, inciso II, e §1º, 137, do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02);

Art. 136, inciso III, e §2º, do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02);

Art. 136, inciso IV, 137, e parágrafo único, inciso II, do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02);

Art. 1º da Lei nº 8.850/94, com as alterações introduzidas pelo art. 12, inciso I, da Lei nº 11.933/09;

Art. 52 da Lei nº 8.383/91, com as alterações introduzidas pelo art. 8º da Lei nº 11.774/08;

Art. 52 da Lei nº 8.383/91, com as alterações introduzidas pelo art. 4º da Lei nº 11.933/09;

Fatos geradores ocorridos entre 01/06/2010 e 30/06/2010:

Art. 24, inciso II, do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02);

Arts. 34, inciso II, 122, 123, inciso I, alínea "b" e inciso II, alínea "c", 127, caput e parágrafo único, 130, 200, inciso IV, do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02);

Art. 136, inciso I, 137, e parágrafo único, inciso I, do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02);

Art. 136, inciso I, 137, e parágrafo único, inciso II, do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02);

Art. 136, inciso II, e §1º, 137, do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02);

Art. 136, inciso III, e §2º, do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02);

Art. 136, inciso IV, 137, e parágrafo único, inciso II, do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02);

Art. 1º da Lei nº 8.850/94, com as alterações introduzidas pelo art. 12, inciso I, da Lei nº 11.933/09;

Art. 52 da Lei nº 8.383/91, com as alterações introduzidas pelo art. 8º da Lei nº 11.774/08;

Art. 52 da Lei nº 8.383/91, com as alterações introduzidas pelo art. 4º da Lei nº 11.933/09;

Art. 24, inciso II, do Decreto nº 7.212/10 (RIPI/10);

Art. 24, inciso III, do Decreto nº 7.212/10 (RIPI/10);

Arts. 35, inciso II, 181, 182, inciso I, alínea "b" e inciso II, alínea "c", 186, §§ 2º e 3º, 189, 259, 260, inciso IV, 262, inciso III, do Decreto nº 7.212/10 (RIPI/10);

Art. 195, inciso I, 196, e parágrafo único, inciso I, do Decreto nº 7.212/10 (RIPI/10);

Art. 195, inciso I, 196, e parágrafo único, inciso II, do Decreto nº 7.212/10 (RIPI/10);

Art. 195, inciso II, e §1º, 196, do Decreto nº 7.212/10 (RIPI/10);

Art. 195, inciso III, e §2º, do Decreto nº 7.212/10 (RIPI/10);

Art. 195, inciso IV, 196, e parágrafo único, inciso II, do Decreto nº 7.212/10 (RIPI/10);

Fatos geradores ocorridos entre 01/07/2010 e 31/12/2010:

Art. 24, inciso II, do Decreto nº 7.212/10 (RIPI/10);

Art. 24, inciso III, do Decreto nº 7.212/10 (RIPI/10);

Arts. 35, inciso II, 181, 182, inciso I, alínea "b" e inciso II, alínea "c", 186, §§ 2º e 3º, 189, 259, 260, inciso IV, 262, inciso III, do Decreto nº 7.212/10 (RIPI/10);

Art. 195, inciso I, 196, e parágrafo único, inciso I, do Decreto nº 7.212/10 (RIPI/10);

Art. 195, inciso I, 196, e parágrafo único, inciso II, do Decreto nº 7.212/10 (RIPI/10);

Art. 195, inciso II, e §1º, 196, do Decreto nº 7.212/10 (RIPI/10);

Art. 195, inciso III, e §2º, do Decreto nº 7.212/10 (RIPI/10);

Art. 195, inciso IV, 196, e parágrafo único, inciso II, do Decreto nº 7.212/10 (RIPI/10);

(...)

*0003 PRODUTO SAÍDO DO ESTABELECIMENTO
INDUSTRIAL OU EQUIPARADO A INDUSTRIAL COM
EMISSÃO DE NOTA FISCAL*

*SAÍDA DE PRODUTOS SEM LANÇAMENTO DO IPI -
UTILIZAÇÃO DE "MEIA NOTA"*

(...)

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2010 e 31/03/2010:

Art. 24, inciso II, do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02);

Art. 24, inciso III, do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02);

Arts. 34, inciso II, 122, 123, inciso I, alínea "b" e inciso II, alínea "c", 127, caput e parágrafo único, 130,200, inciso IV, do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02);

Art. 131, inciso I, alínea "b", e §§1º, 2º, 3º e 4º, do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02);

Art. 131, inciso II, e §§1º, 2º, 3º e 4º, do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02);

Art. 132, inciso I, do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02);

Art. 132, inciso II, do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02);

Art. 132, inciso III, do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02);

Art. 133, do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02);

Art. 134, inciso I, do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02);

Art. 134, inciso II, do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02);

Art. 135, do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02);

Art. 1º da Lei nº 8.850/94, com as alterações introduzidas pelo art. 12, inciso I, da Lei nº 11.933/09;

Art. 52 da Lei nº 8.383/91, com as alterações introduzidas pelo art. 8º da Lei nº 11.774/08;

Art. 52 da Lei nº 8.383/91, com as alterações introduzidas pelo art. 4º da Lei nº 11.933/09;

(grifos não constam no original)

Observa-se pela fundamentação no auto de infração que a argumentação da Recorrente não procede, pois o auto dividiu os fatos jurídicos por período e fundamentou no Decreto nº 4.544, de 2002 - RIPI/2002, para os fatos ocorridos na vigência da norma. Por exemplo, na infração de número 3 - saída de produtos sem lançamento de IPI, utilização de "meia nota" - , para os fatos ocorridos entre 01/01/2010 e 31/03/2010, a fundamentação legal

está pautada no Decreto nº 4.544, de 2002 - RIPI/2002, não havendo qualquer desrespeito ao princípio da legalidade ou da irretroatividade.

Quanto à aplicação da Solução de Consulta Interna nº 8 - COSIT, de 13 de junho de 2012, também não procede à argumentação da Recorrente. A partir do item **3.3.2. Do não atendimento do valor tributável mínimo do IPI**, fls. 6088, do Termo de Descrição de Fatos, há uma ampla fundamentação, além da fundamentação legal no auto de infração. A referida Solução de Consulta Interna nº 8 - COSIT, de 13 de junho de 2012, simplesmente contextualizou os fatos, explicando inclusive o artigo 195, I, do RIPI/2010, mas não foi o único fundamento para o arbitramento, no caso, os artigos 195, 197, 198, da legislação do IPI, foram demonstrados e com base nesta legislação, fundamentado o arbitramento, não podendo ser assim encontrado qualquer tipo de vício de fundamentação. Nesse sentido, rejeita-se a preliminar de nulidade por vício de fundamentação.

2.3. Da prova emprestada

A Recorrente argumenta que para tentar justificar suas conclusões quanto à ocorrência de "sonegação", a autoridade fiscal utilizou-se de "prova emprestada", promovendo, às fls. 6073 a 6079, do Termo de Descrição dos Fatos, a transcrição de documentos e atos realizados no Processo Administrativo Fiscal nº 10980.723.577/2014-64, que se encontra em andamento contra a Associação Brasileira de Promotores de Venda de Cosméticos - APROVE.

Ela fundamenta que a legitimidade da prova emprestada no procedimento administrativo fiscal depende da efetividade do princípio do contraditório. As provas de um procedimento somente podem ser transladas de um processo a outro se as partes do processo para o qual a prova deve ser transladada tenham participado adequadamente em contraditório do processo em que a prova foi produzida originariamente. Ela também expõe que a utilização de prova emprestada impede que o contribuinte se defenda plenamente e afirma que não participou, sequer tem conhecimento do procedimento fiscalizatório, ocorrido na APROVA, de modo que a utilização de tais documentos configura evidente cerceamento de defesa, violando o devido processo legal e, por tal motivação, acarreta a nulidade do lançamento.

Quanto à utilização da prova emprestada, o Superior Tribunal de Justiça tem o seguinte precedente:

PROCESSO PENAL. CORRUPÇÃO PASSIVA E ATIVA. PRINCÍPIO DA COLEGIALIDADE. AUSÊNCIA DE AFRONTA. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. BASE FÁTICA IDÊNTICA. NECESSIDADE. QUEBRA DE SEGREDO DE JUSTIÇA. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211 E 320/STJ. ACÓRDÃO RECORRIDO PUBLICADO ANTES DA VIGÊNCIA DO NOVO CPC. INTERCEPTAÇÃO TELEFÔNICA. AUTORIZAÇÃO JUDICIAL. CONHECIMENTO FORTUITO. PROVA EMPRESTADA. POSSIBILIDADE. PRINCÍPIOS DA EFETIVIDADE E DA UNICIDADE DE JURISDIÇÃO. PRECEDENTES.

I - Não constitui ofensa ao princípio da Colegialidade a prolação de decisões monocráticas no âmbito desta Corte, estando tal entendimento inclusive sedimentado por ocasião da edição da Súmula n. 568/STJ, segundo a qual "O relator, monocraticamente e no Superior Tribunal de Justiça, poderá dar ou negar provimento ao recurso quando houver entendimento dominante acerca do tema". Ademais, sempre haverá a possibilidade de a decisão monocrática estar sujeita à

apreciação do órgão colegiado, em virtude de eventual recurso de agravo regimental, como na espécie (precedentes).

II - O recurso especial fundado na divergência jurisprudencial somente tem cabimento quando os acórdãos recorrido e paradigma, proferidos sobre idêntica base fática, chegam a conclusão jurídica diversa. A ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e o paradigma colacionado inviabiliza o conhecimento do recurso.

III - A tese apresentada pelo agravante de que a alegação da nulidade da prova utilizada pelo juízo estadual devido a quebra de segredo de justiça da medida cautelar de interceptação telefônica pelo Ministério Público Federal uma vez que encaminhou as informações colhidas diretamente ao Ministério Público estadual, sem a autorização de compartilhamento desta pelo Juízo federal competente para a administração da prova não foi apreciada pelo v. acórdão recorrido, mesmo após a oposição de embargos de declaração, razão pela qual não cumpriu o requisito do prequestionamento, incidindo à espécie, o óbice da Súmula 211 desta Corte

IV - Para estar configurado o prequestionamento é necessário que haja emissão de juízo de valor acerca da questão no bojo do voto vencedor, quando o acórdão é por maioria, sendo insuficiente a presença de carga decisória quanto à matéria no voto vencido, consoante preceitua a Súmula 320 desta Corte, a qual determina: "a questão federal somente ventilada no voto vencido não atende ao requisito do prequestionamento."

V - O acórdão recorrido está em consonância com a jurisprudência desta Corte, firmada no sentido da possibilidade de utilização do conteúdo obtido em ação penal diversa daquela em que a prova foi colhida em decorrência da quebra do sigilo telefônico, desde que respeitado o contraditório e a ampla defesa, em homenagem aos princípios constitucionais da economia processual e da unidade da jurisdição. Precedentes.

VI - A admissão da prova emprestada decorre da aplicação dos princípios da economia processual e da unidade da jurisdição, almejando máxima efetividade do direito material com mínimo emprego de atividades processuais, aproveitando-se as provas colhidas de forma idônea perante outro juízo.

(STJ; AgRg no Ag no Recurso Especial nº 1.417.563 - MG (2013/0375334-8); Relator: Ministro Felix Fischer; Data do julgamento: 17 de outubro de 2017) (grifos não constam no original)

E do voto do relator, extrai-se o seguinte trecho quanto ao contraditório e à ampla defesa, *in verbis*:

Quanto a violação do art. 157 do CPP, em relação a possibilidade de utilização do conteúdo obtido em ação penal diversa daquela em que a prova foi colhida em decorrência da quebra do sigilo telefônico, verifica-se que o acórdão recorrido

está em consonância com a jurisprudência desta Corte, firmada no sentido de sua possibilidade, desde que respeitado, a posteriori, o contraditório e a ampla defesa, em homenagem aos princípios constitucionais da economia processual e da unidade da jurisdição.

Ora, o contraditório e a ampla defesa devem ser observados no processo em que a prova emprestada está sendo utilizada. No presente caso, ele foi observado, uma vez que a Recorrente apresentou impugnação, sendo-lhe facultado apresentar provas para desconstituírem os fatos que lhe foram atribuídos. No mesmo sentido, é o acórdão da DRJ/Ribeirão Preto, fls. 6236:

Como já dito acima, o que se deve verificar é se no processo para que as provas foram transportadas está se garantindo o contraditório e a ampla defesa, portanto, a alegação da empresa de que não lhe foi aberto o contraditório no processo original não é passível de anular os presentes autos

Ademais, conforme exposto no trecho transcorrido *in verbis*, a prova emprestada decorre da aplicação dos princípios da economia processual e da unidade da jurisdição. A fim de contextualizar a situação, conforme descrito no Termo de Descrição de Fatos, há uma nítida relação da Recorrente com a APROVE, pois esta associação que recebia parte do valor sonegado, fls. 6043 e seguintes:

De acordo com as declarações e documentos apresentados nos Autos Judiciais, os quais corroboram com a denúncia realizada à Polícia Federal, a Bayonne Cosméticos Ltda. emitia notas fiscais para documentar as operações de saída de produtos em valor igual a 30% (trinta por cento) do valor efetivamente praticado.

(...)

Iniciada assim, a operação ilícita: emissão de nota fiscais de saída de produtos da marca Racco, com valores de um terço do valor efetivamente praticado pela autuada na saída dos produtos do estabelecimento industrial, isto é subfaturados!

Para “documentar” o valor efetivamente praticado, isto é, o valor real de saída das mercadorias do seu estabelecimento com destino aos comerciais atacadistas, era emitido por um programa, próprio da Bayonne Cosméticos Ltda., documento chamado “Pedido de Orçamento”, o qual informava o preço verdadeiro de cada produto que o adquirente (comercial atacadista) compraria

Frise-se: O valor real de saída dos produtos da marca Racco do estabelecimento fiscalizado é o constante do “Pedido de Orçamento”.

E, o valor constante do pedido de orçamento é 300% (trezentos por cento) do valor declarado na nota fiscal emitida pela autuada na saída do produto!

Para arrematar a sonegação, sem que se levantasse suspeitas quanto ao pagamento por parte do adquirente de valores a maior do que os existentes nas notas fiscais de aquisição das

mercadorias da Bayonne, o pagamento à autuada ocorria da seguinte forma:

A parcela declarada (os valores constantes da nota fiscal) era recebida pela autuada, por meio do pagamento de boletos bancários em que constava como beneficiária; enquanto que o valor sonegado era chamado de “Lembrete de Pagamento” do seu orçamento saturado (página 22 da Denúncia), e, era recebido por meio de depósitos efetuados para a ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE PROMOTORES DE VENDA DE COSMETICOS - APROVE, inscrita no Cadastro de Pessoas Jurídicas sob o nº 00.329.161/0001-23.

A APROVE por sua vez funcionava como um elo no esquema de sonegação tributária que permitia o recebimento dos valores sonegados pela Bayonne Cosméticos Ltda.

Pois que, efetuava depósitos regulares em conta corrente em nome da fiscalizada retornando os valores pagos pelos adquirentes, e sonegados à tributação, à sonegadora.

Assim, os adquirentes de produtos da marca Racco pagavam o valor declarado na nota fiscal diretamente à Bayonne Cosméticos Ltda., e o valor sonegado (Lembrete de Pagamento) à APROVE, esta sem vínculo societário com a Bayonne Cosméticos Ltda., e que os repassava a última (Bayonne Cosméticos Ltda.), neste autuada.

(grifos não constam no original)

A APROVE era o elo com a Recorrente para a prática da sonegação e quanto a isso, a Recorrente não fez qualquer prova em contrário, sendo que, em momento algum, foi suprimido o seu direito de defesa, ademais, ela não apontou concretamente qualquer prejuízo. Por tal motivação, não é acolhida a preliminar de nulidade suscitada.

3. Do mérito

3.1. Da prejudicial de mérito

A Recorrente argumenta que nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, desde que haja pagamento, o termo inicial da decadência é o fato jurídico tributário - fato gerador. Assim, ela explica que como a lavratura do auto de infração foi em 09 de abril de 2015, todos os fatos jurídicos referentes à janeiro, fevereiro e março foram atingidos pelos efeitos jurídicos da decadência.

Sem razão a Recorrente. No caso, conforme demonstrado no item 2.3 e será melhor explicitado no item 3.2, houve a ocorrência de fraude e, por conseguinte, sonegação, logo, o termo inicial da decadência, ainda que haja pagamento, deixa de ser o momento do acontecimento do fato, passando a ser o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme leitura sistemática do artigo 150, § 4º, e 173, inciso I, ambos do Código Tributário Nacional:

Código Tributário Nacional

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

(...)

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Os meses de janeiro, fevereiro e março de 2010 têm como termo inicial da decadência o ano de 2011, havendo, assim, até o ano de 2016 para constituir o crédito tributário. Nesse sentido, a ciência do auto de infração ocorreu em 17 de abril de 2015, fls. 6155, logo, não foram os referidos meses atingidos pelos efeitos da decadência. Portanto, mantém-se o que foi decidido na DRJ/Ribeirão Preto.

3.2. Do subfaturamento e da utilização de "meia nota"

A Recorrente insurge-se contra a acusação de sonegação fiscal, diz que há revanchismo por parte da denúncia anônima e dos dados coletados na ação de prestação de contas, informando que a autora desta ação havia ajuizado uma ação trabalhista, que não teve êxito. Informa que a autoridade fiscal, bem como a decisão da DRJ/Ribeirão Preto, violaram o princípio da verdade material, pois as provas coletadas não consubstanciam o alegado.

Que os documentos coletados, na denúncia anônima, são apócrifos e não fornecem materialidade à prática de sonegação fiscal. Afirma que os documentos apresentados em relação à APROVE são frágeis, como, por exemplo, duas operações bancárias no período de três meses.

Disse, ainda, que a fiscalização, no afã de comprovar a tese da "sonegação", verificou que, em outubro de 2014, os produtos Racco seriam revendidos ao consumidor final por uma preço superior ao praticado entre a Bayonne e os revendedores destes produtos. Afirma que é evidente que em cada etapa da circulação de mercadorias são agregadas as margens dos atacadistas, varejistas e demais revendedores.

Sustenta que a fiscalização não pode comparar os preços de outubro de 2014 com aqueles praticados no primeiro trimestre de 2010 e, para além disso, a Recorrente modificou a forma de estruturar o seu negócio, pois, no primeiro trimestre de 2010, ela vendia diretamente aos atacadistas e que, partir de abril de 2010, passou a vender para a distribuidora,

modificando, por conseguinte, os preços praticados. Nega a prática de sonegação, afirma que as provas coletadas são muito frágeis e que o lançamento ocorreu por presunção, citando jurisprudência. Afirma que cabe à fiscalização o ônus da prova e que, portanto, a acusação de utilização de "meia nota" não pode proceder.

Sem razão a Recorrente. A partir dos dados relatados no Termo de Descrição dos Fatos, refutados pela Recorrente, mas que não foram provados em momento algum, percebe-se que a prática de sonegação fiscal ficou amplamente demonstrada, havendo prova de autoridade e materialidade da prática.

Toda a fiscalização iniciou em razão de uma denúncia anônima encaminhada ao Departamento da Polícia Federal, fls. 1377 e seguintes, no qual o denunciante expõe o procedimento para burlar a fiscalização e juntamente com a denúncia a lastreia com provas. Após o recebimento da denúncia, houve investigações preliminares por parte da polícia. Da carta denúncia, extraem-se trechos, *in verbis*:

A RACCO COSMÉTICOS (nome fantasia), pois não aparece em nota fiscal nenhuma, mas só nos rótulos dos produtos, até 31/07/2008 comercializava seus produtos através da empresa também deles, (mas provavelmente em nome de laranjas) cuja razão social é: KIREY COMERCIO DE COSMETICOS LTDA, (cuja cópia do cabeçalho da NF esta em anexo como poderá ver). Através dessa empresa eles comercializaram os seus produtos desde quando foi criada em 17 de agosto de 1987. Desde 1987 até 2005 eles emitiam na nota fiscal do valor que realmente vendiam, isto é sonegavam 75% de impostos. De 2005 para cá passaram a emitir na nota fiscal 1/3 do valor, isto é sonegam 66% de impostos até hoje.

Porem em 31/07/2008, pararam com a empresa KIREY COMERCIO DE COSMÉTICOS LTDA, e passaram a usar a partir de 01/08/2008 a empresa de nome BAYONNE COSMÉTICOS LTDA (cuja copia do cabeçalho da nota fiscal também esta em anexo), nome esse que consta em todos os produtos produzidos por eles e lá diz: Fabricado por BAYONNE COSMÉTICOS LTDA.

Mas continua com a mesma sonegação de 66% de impostos, pois continuam emitindo a nota fiscal com o valor de 1/3 do valor que vendem. E a partir de 01/10/2009 passou a emitir a Nota fiscal eletrônica, mas com os valores da mesma sonegação (vide cópia do cabeçalho da mesma mais abaixo).

(...)

E a outra coisa é que o valor que é sonegado, como vocês poderão ver logo abaixo, é depositado obrigatoriamente pelo comprador na conta de uma associação cujo nome é APROVE - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DO PROMOTORES DE VENDAS DE COSMÉTICOS, CUJO CNPJ É 000.329.161/0001-23 , LOGO ABAIXO TEM O CADASTRO DO CNPJ DELA VEJA QUE LA INFORMA NATUREZA JURÍDICA "ENTIDADE SINDICAL" E COMO ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL "ATIVIDADES DE

ORGANIZAÇÕES SINDICAIS", MAS É SO PARA LUDIBRIAR, É PURA MENTIRA.

O CURIOSO É COMO ELES CONSEGUIRAM ABRIR UMA ASSOCIAÇÃO COM NATUREZA JURÍDICA "ENTIDADE SINDICAL" E COMO ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL "ATIVIDADES DE ORGANIZAÇÕES SINDICAIS", SE ESSA CONTA É SO PARA RECEBER O VALOR QUE NÃO VEM NA NOTA FISCAL, DEVE TER MÃOZINHA DE ALGUÉM CONCORDA COMIGO?

Essa associação é uma farsa, pois os que compram os produtos da racco para revenderem para as vendedoras que vão de porta-em-porta, estilo AVON, NATURA, etc. são chamados pela racco como promotores de vendas, mas nenhum promotor assinou qualquer documento se associando a essa associação, isso vocês também poderão comprovar. Nem promotor de vendas nenhum sabe que esta depositando na conta de uma ENTIDADE SINDICAL. Assim com certeza fica fácil manter a sonegação e o dinheiro sonegado.

(...)

O boleto bancário é o valor da nota fiscal que vai vir com os produtos (veja na cópia abaixo, que no corpo do boleto vem dizendo a qual nota fiscal se refere - e como a partir de outubro para cá a notas fiscais da bayonne passaram a ser eletrônica, fica mais fácil vocês obterem uma cópia para confrontarem com a informações aqui expostas mesmo que seja de outro número, pois os valores como expliquei acima vocês podem calcular, e o lembrete de pagamento vem com o valor que esta sendo sonegado pela Racco cosméticos, cujo valor é pago por depósito na conta da APROVE que eu já expliquei acima.

(...)

Veja como é a estrutura de preço dos produtos da racco cosméticos:

Ex 1: produto que não esta em promoção na REVISTA RACCOMANIA MENSAL:

Código produto 385-deo colônia LF (LUIZ FELIPE)

R\$135,50 preço consumidor final (daí tira um desconto de 40% que é o ganho da vendedora que vai de porta-em-porta e ele cai para R\$ 81,30 que é o preço que o promotor de vendas cobra da vendedora, desse valor tira um desconto de 30% que nesse caso vai dar o valor que o promotor de vendas compra da racco cosméticos R\$56,91 e se o promotor de vendas pagar o pedido AVISTA tem um desconto de 5%, nesse caso pagará R\$54,06 e na nota fiscal desse produto ele vem no valor de R\$54,06 dividido por 3 = R\$18,02. veja que o promotor de vendas pagou 54,06 e na nota fiscal ele veio por 18,02 . Acredito que esta é uma das maiores sonegações fiscais do nosso país.

A partir do Termo de Descrição de Fatos, tem-se que, fls. 6041:

3.3.1 Da Sonegação Fiscal

(...)

E, nos períodos de apuração de janeiro a março de 2010, deparou-se com esquema operacional de subfaturamento de produtos com intuito de evasão dos tributos praticado pela própria autuada.

(...)

Entretanto, a demonstração por parte da fiscalização da prática do ilícito fiscal por meio do subfaturamento não é tarefa nada fácil, em razão da dificuldade de se comprovar a ocorrência do subfaturamento, haja vista a necessidade de provas que ratifiquem que o valor recebido pela adquirente das mercadorias foi superior ao valor utilizado como base de cálculo para o pagamento do imposto.

Por isso, há que se lançar mão de conjunto indiciário de fatos para que se prove a ocorrência do subfaturamento. Provas e indícios inclusive de que o pagamento se deu em valores superiores aos declarados na nota fiscal.

Tal conjunto probatório é capaz de esvair a credibilidade da nota fiscal.

Tarefa realizada no curso do presente procedimento fiscal, e, que aqui se demonstrará.

Na emissão das notas fiscais por ocasião da saída dos produtos da marca Racco do estabelecimento industrial da Bayonne Cosméticos Ltda., é que o esquema de sonegação fiscal se iniciava:

De acordo com as declarações e documentos apresentados nos Autos Judiciais, os quais corroboram com a denúncia realizada à Polícia Federal, a Bayonne Cosméticos Ltda. emitia notas fiscais para documentar as operações de saída de produtos em valor igual a 30% (trinta por cento) do valor efetivamente praticado.

(...)

Iniciada assim, a operação ilícita: emissão de nota fiscais de saída de produtos da marca Racco, com valores de um terço do valor efetivamente praticado pela autuada na saída dos produtos do estabelecimento industrial, isto é subfaturados!

Para “documentar” o valor efetivamente praticado, isto é, o valor real de saída das mercadorias do seu estabelecimento com destino aos comerciais atacadistas, era emitido por um programa, próprio da Bayonne Cosméticos Ltda., documento chamado “Pedido de Orçamento”, o qual informava o preço verdadeiro de cada produto que o adquirente (comercial atacadista) compraria.

Frise-se: O valor real de saída dos produtos da marca Racco do estabelecimento fiscalizado é o constante do “Pedido de Orçamento”.

E, o valor constante do pedido de orçamento é 300% (trezentos por cento) do valor declarado na nota fiscal emitida pela autuada na saída do produto!

Para arrematar a sonegação, sem que se levantasse suspeitas quanto ao pagamento por parte do adquirente de valores a maior do que os existentes nas notas fiscais de aquisição das mercadorias da Bayonne, o pagamento à autuada ocorria da seguinte forma:

A parcela declarada (os valores constantes da nota fiscal) era recebida pela autuada, por meio do pagamento de boletos bancários em que constava como beneficiária; enquanto que o valor sonegado era chamado de “Lembrete de Pagamento” do seu orçamento saturado (página 22 da Denúncia), e, era recebido por meio de depósitos efetuados para a ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE PROMOTORES DE VENDA DE COSMETICOS - APROVE, inscrita no Cadastro de Pessoas Jurídicas sob o nº 00.329.161/0001-23.

A APROVE por sua vez funcionava como um elo no esquema de sonegação tributária que permitia o recebimento dos valores sonegados pela Bayonne Cosméticos Ltda.

Pois que, efetuava depósitos regulares em conta corrente em nome da fiscalizada retornando os valores pagos pelos adquirentes, e sonegados à tributação, à sonegadora.

Assim, os adquirentes de produtos da marca Racco pagavam o valor declarado na nota fiscal diretamente à Bayonne Cosméticos Ltda., e o valor sonegado (Lembrete de Pagamento) à APROVE, esta sem vínculo societário com a Bayonne Cosméticos Ltda., e que os repassava a última (Bayonne Cosméticos Ltda.), neste autuada.

Procede-se então a análise das provas da prática de sonegação fiscal, por meio da emissão de notas fiscais de saída com valores subfaturados, angariadas no curso da fiscalização.

Além da denúncia anônima, que veio lastreada de provas, nos autos da ação judicial nº 2306-30.2014.8.16.0001, que a Recorrente afirma que é revanchismo da autora, foi exposto o mesmo esquema operacional, que foi apresentado na carta-denúncia. O pedido de orçamento, que informava o preço verdadeiro, também aparece explicitado na ação judicial e lastreado com amplo conjunto probatório. Na ação judicial, há prova dos boletos e dos cheques endereçados à associação APROVE.

Ainda para corroborar o esquema de sonegação, houve as declarações prestadas pelos distribuidores (comerciais atacadistas) de produtos da marca Racco nas diligências realizadas, fls. 6069 e seguintes, do Termo de Descrição de Fatos. Do TDF, fls. 6072, extrai-se:

O declarado pelos representantes dos adquirentes comerciais atacadistas coincide com o relato mencionado no Item 3.3.1.1, que o preço efetivamente praticado na saída da mercadoria do

estabelecimento industrial é em torno de 44,4% (quarenta e quatro inteiros e quatro décimos por cento) do preço final constante na publicação Racco Mania.

E, aí residiria indício que faz prova da diferença entre os valores das notas fiscais e os valores praticados pela fiscalizada no mercado atacadista, pois que, o valor constante da nota é 13% (treze por cento) apenas do valor indicado na publicação Racco Mania, inferior a 1/3 (um terço) do valor efetivamente praticado!!!

(...)

Isto é, as notas fiscais documentam valores dos produtos muito inferiores aos que a Bayonne Cosméticos Ltda. praticava nas operações de saída negociadas com os comerciais atacadistas dos seus produtos.

Ou seja, a autuada teria declarado valores para seus produtos muito inferiores aos valores pelos quais seus produtos dariam saída para o mercado atacadista, por meio de subfaturamento de seus produtos nas notas fiscais de sua emissão.

Deduz-se então, o intuito de sonegação fiscal, já que sobre esses produtos incidente era o IPI, e sobre o faturamento, os demais tributos.

Por conseguinte, resta mais uma vez demonstrado em razão do conjunto probatório angariado, que o valor efetivamente praticado é 300% (trezentos por cento) acima do preço das mercadorias constantes das notas fiscais de emissão da Bayonne Cosméticos Ltda.

Quanto à participação da APROVE, a fiscalização também provou que os fatos narrados na carta-denúncia eram verídicos, fls. 6073:

3.3.1.4 Das provas angariadas no curso da fiscalização até aqui não mencionadas.

Em síntese, de tudo aqui angariado, fundamental é o indício de que houve o pagamento do valor sonegado à Associação APROVE, inscrita no Cadastro de Pessoas Jurídicas sob o nº 00.329.161/0001-23, e, posterior repasse desse montante pela última à Bayonne Cosméticos Ltda.

Neste ponto, há que se esclarecer mais uma vez o papel da APROVE.

Registrada formalmente como Associação de revendedores de cosméticos, há indícios que em conjunto fazem prova, como já informado anteriormente, de repasse de recursos que teriam sido sonegados à tributação à fiscalizada Bayonne Cosméticos Ltda.

Do processo administrativo fiscal de nº 10980.723.577/2014-64, extraiu-se cópia de documentos (extratos bancários, fitas de caixas da Conta Corrente da APROVE no Banco do Brasil de nº

15002, cheques 850949; 850888 e 850960.pdf, respostas à Requisições de Movimentações Financeiras - RMF, depoimento de adquirentes comerciais atacadistas e revendedores de produtos da marca Racco “associados” da APROVE) juntada ao presente processo administrativo.

E esses documentos fariam prova da existência de depósitos identificados, em cheque e/ou espécie, em contas correntes da ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE PROMOTORES DE VENDA DE COSMETICOS - APROVE, cuja origem não foi devidamente justificada, e, do posterior repasse desses recursos realizados à própria Bayonne Cosméticos Ltda., por meio de cheques (ou depósitos bancários) pagos da conta bancária da APROVE.

Assim, há indícios da remessa de recursos dos adquirentes dos produtos da marca Racco à Bayonne Cosméticos Ltda., por intermédio da APROVE, sem que esses recursos houvessem sido oferecidos à tributação.

Conclui-se, então que as provas produzidas no curso do procedimento fiscal que originou o processo administrativo fiscal nº 10980.723.577/2014-64, findam por fortalecer o conjunto probatório, no presente processo administrativo colacionado, do esquema de sonegação fiscal.

Pois que, há indícios, como já dito, que o valor sonegado da nota fiscal, o qual compunha o valor efetivamente praticado pela fiscalizada, era pago pelos adquirentes da mercadoria por meio de depósito identificado (ou cheque) realizado em favor da APROVE, a qual repassava os valores à fiscalizada, Bayonne Cosméticos Ltda., de maneira fracionada por meio de depósitos efetuados na conta corrente da última.

Ainda no que concerne na relação entre a Recorrente e a APROVA é importante transcrever, fls. 6076 e seguintes:

De acordo com o que consta no mencionado processo administrativo fiscal, a APROVE, ao ser questionada quanto à existência de tais depósitos e outros repasses de valores por meio de cheques da Associação APROVE para a Racco (Bayonne Cosméticos Ltda.), não apresentou quaisquer justificativas aceitáveis acerca da causa de tais pagamentos.

(...)

E mais, quando questionada acerca da transferência de valores dos cheques, cuja ficha de caixa foi aqui transcrita, à Bayonne Cosméticos Ltda., respondeu tratar-se de adiantamento de recurso para futuras aquisições de produtos para utilização em eventos, e, que os produtos foram enviados para os locais dos eventos, sendo que foram fornecidos por meio de notas fiscais,

Todavia, não apresentou nenhuma nota fiscal da Bayonne Cosméticos Ltda., fazendo a entrega dos produtos nos eventos citados, coincidentes em data e valor, nem os lançamentos na contabilidade capazes a comprovar a veracidade do que alegou, ou seja, restou sem justificativa a transferência de valores à fiscalizada.

Do trecho transscrito, tem-se que: 1º) recebimento de valores não justificados de adquirentes de produtos da marca Racco; 2º) repasse de recursos sem justificativas da Associação para a Bayonne Cosméticos Ltda.; indiscutível é que tais provas são indícios da sonegação fiscal praticada pela autuada.

Dos depoimentos existentes no PAF nº 10980.723577/2014-64, extrai-se ainda trechos que, da mesma forma, confirmam o relato da Carta-Denúncia, S/N, S/D, Memo nº 022/2010 – DCS/GAB/DG, de 29/01/2010, enviada por meio do Ofício nº 0951/2011 – SR/DPF/PR, e os fatos descritos na Inicial da Ação Judicial de nº 0002306-30.2014.8.1.0001:

Diante do arcabouço probatório colhido pela fiscalização, não há dúvida acerca da sonegação fiscal existente e da utilização de "meia nota" pela Recorrente, não podendo prosperar sua argumentação em sede de Recurso Voluntário, pois que sua argumentação não é lastreada com qualquer tipo de prova, diferente, da fiscalização que possui: i) provas enviadas juntas com a carta-denúncia; ii) provas colacionadas à ação judicial nº 2306-30.2014.8.16.0001; iii) provas nas diligências relacionadas às distribuidoras e iv) provas na relação entre a Recorrente e a APROVE.

Assim, fica configurada autoria e materialidade da prática de sonegação fiscal, com o subfaturamento, amplamente demonstrado, e a utilização de "meia nota".

3.3. Arbitramento - março a janeiro de 2010

A Recorrente alega que o arbitramento, utilizado pela fiscalização, no período de março a janeiro de 2010 não encontra qualquer fundamento legal. Ela retoma os argumentos já expostos anteriormente e pleiteia pela aplicação do artigo 196, parágrafo único, inciso II e artigo 197, ambos do RIPI/2010. Afirma que a fiscalização ao utilizar o "suposto valor real das operações" torna o lançamento improcedente.

Além disso, diz que a fiscalização gerou tributação do IPI através de diversas planilhas apresentadas com mais de 5 mil páginas, onde equivocadamente são apresentados diversos itens que sequer deveriam estar sujeitos ao IPI, e que mesmo assim foram destacados em cobrança de IPI de forma equivocada, como por exemplo: placa de residência - código 0837 - que sequer é fabricado pela Recorrente; protetor solar - com diversos códigos, que foi atribuído IPI e na TIPI a alíquota é 0%; flaconetes - códigos diversos - indevidamente tributados com valor majorado e alíquota de 10% por terem sido caracterizados como "água de colônia", porém referem-se a amostras de produtos "não comercializadas" para fins de demonstração destes visando angariar vendas.

Inicia-se pela análise do arbitramento. Conforme demonstrado anteriormente, houve a prática comprovada de sonegação fiscal. Nesse sentido, importante transcrever trechos do Código Tributário Nacional:

Código Tributário Nacional

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os

esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

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

(...)

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

Conforme amplamente demonstrado e comprovado, as notas fiscais da Recorrente não merecem credibilidade, pois que não refletem a realidade dos fatos. A fiscalização teve acesso ao valor real das operações de saída de mercadorias do estabelecimento da Recorrente, sendo que o valor real é o constante do chamado "pedido de orçamento", gerado por programas fornecidos pela Recorrente e seus adquirentes, por meio do qual esses realizavam seus pedidos e tinham acesso ao real valor da operação de compra e venda. O referido valor corresponderia a trezentos por cento do valor constante das notas fiscais emitidas pela Recorrente. Portanto, foi adotado como valor para fins de determinação da base de cálculo do IPI (valor tributável) os preços efetivamente praticados nas vendas de produtos ao mercado atacadista.

O acórdão da DRJ/Ribeirão Preto, fls. 6245 e seguintes, explicita como o valor real foi obtido:

Nessas planilhas de cálculo, os valores tributários arbitrados foram obtidos por meio da aplicação de fator de multiplicação 3 sobre os valores unitários de cada produto – dados das notas fiscais do autuado – constantes das Notas Fiscais Eletrônicas de Saída da autuada, obtendo-se os valores da Coluna “Valor unitário real”.

A partir do “Valor unitário real”, procedeu-se ao cálculo do Valor tributável real - multiplicação do Valor Unitário real pela “Quantidade na Unidade Estatística” – dado constante das notas fiscais do autuado, e, do “IPI devido”, por meio da aplicação das alíquotas sobre a essa base de cálculo arbitrada.

O Decreto nº 4.544, de 2002 - RIPI/2002 - determinava o que segue quanto ao arbitramento:

Decreto nº 4.544, de 2002 - RIPI/2002

Arbitramento do Valor Tributável

Art. 138. Ressalvada a avaliação contraditória, decorrente de perícia, o Fisco poderá arbitrar o valor tributável ou qualquer dos seus elementos, quando forem omissos ou não merecerem fé os documentos expedidos pelas partes ou, tratando-se de operação a título gratuito, quando inexistir ou for de difícil apuração o valor previsto no art. 133 (Lei nº 4.502, de 1964, art. 17, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 148).

§ 1º Salvo se for apurado o valor real da operação, nos casos em que este deva ser considerado, o arbitramento tomará por

base, sempre que possível, o preço médio do produto no mercado do domicílio do contribuinte, ou, na sua falta, nos principais mercados nacionais, no trimestre civil mais próximo ao da ocorrência do fato gerador.

§ 2º Na impossibilidade de apuração dos preços, o arbitramento será feito segundo o disposto no art. 137.

(grifos não constam no original)

No caso, a fiscalização teve acesso ao valor real da operação, por meio do "pedido de orçamento", logo, não é necessário realizar o arbitramento com fundamento no artigo 137, do Decreto nº 4.544, de 2002 - RIPI/2002, sendo este método subsidiário, ou seja, quando não há possibilidade de não encontrar o valor real, o que não é o caso.

Quanto à alegação de que a fiscalização gerou tributação do IPI equivocadamente, em especial, em relação aos protetores solares e flaconetes, vale ressaltar que os únicos produtos que tiveram alteração nas alíquotas foram os reclassificados, como "deo-colônias", "sabonetes líquidos", "sabonetes não líquidos" e "óleos corporais hidratantes", os outros produtos seguiram estritamente a classificação adotada pela empresa nas notas fiscais de saídas de seus produtos.

E em relação às placas de residência, assim definiu corretamente a DRJ/Ribeirão Preto, fls. 6247:

Da mesma forma, com relação aos produtos ditos não fabricados pela BAYONNE (exemplo "placa de residência" - código 0837 - total de 1227 itens tributados indevidamente a alíquota de 15% e com majoração do valor de venda), também cabe a prova ao contribuinte, trazendo ao processo as notas fiscais de aquisição, relacionando-as com as notas de saída do produto, etc.

Portanto, mantém-se o arbitramento, realizado pela fiscalização, no período de janeiro a março de 2010.

3.4. Arbitramento - valor tributável mínimo

A Recorrente afirma que o critério utilizado pela autoridade fiscal, ao promover o arbitramento, com relação aos meses de abril a dezembro de 2010, não encontra fundamento em qualquer dispositivo legal. Afirma, mais uma vez, pelo vício de fundamentação pela aplicação do RIPI/2010 e pela aplicação da Solução de Consulta nº 08, da COSIT, de 13 de junho de 2012.

Diz que há equívoco por parte da autoridade fazendária, que utilizou como base valores nas vendas a varejo e não a atacado, gerando, assim, uma grande divergência entre as supostas bases encontradas e que alguns produtos ficaram no estoque na empresa, sequer foram comercializados.

Discorre que, ao elaborar as planilhas para análise e definição da suposta margem utilizada por cada uma das empresas, não foram analisados os custos de impostos sobre as vendas, como: na venda dos produtos pela Bayonne a Langon além dos tributos federais - IPI, que deveriam ser adicionados ao preço de venda, há de se considerar o ICMS-ST, que é acrescido ao produto.

Após, a Recorrente diz que o confisco fica configurado. Afirma que se o valor a ser utilizado como base de cálculo do IPI no período ocorresse em conformidade com o arbitrado pela autoridade fiscal, a Recorrente e a Langon não conseguiriam viabilizar o seu negócio.

Afirma que o artigo 196 do RIPI determina a utilização da média ponderada dos preços de cada produto em vigor no mês precedente ao da saída do estabelecimento remetente, no caso a Recorrente, e não do destinatário, no caso a Langon. Acresce ainda que a fiscalização também não utilizou o critério da solução de consulta, ora citada, porque a empresa Langon Cosméticos Ltda utiliza fatores de descontos nas vendas dos produtos de forma mensal, visando manter o fluxo de venda, pratica comum a este mercado, realizando a venda dos produtos em determinados meses por até 50% de desconto, visando escoar os estoques. Logo, a definição de média ponderada não pode ser acolhida, pois gera tributação superior ao resultado alcançado pela empresa no período fiscalizado.

Afirma que, além da forma equivocada de tributação, foram aplicadas tributação de IPI a produtos isentos ou com alíquota zero, como: protetor solar, placas de residência, e diversos materiais que não são produzidos pela Bayonne e que estão indevidamente contemplados na base de cálculo de IPI com alíquotas indevidas e regras não condizentes com os produtos comercializados.

Por fim, pleiteia pela aplicação do artigo 196, parágrafo único, inciso II, do RIPI e pela realização de perícia.

Antes de tudo o mais, é importante compreender alguns fatos, contidos no Termo de Descrição dos Fatos, fls. 6089 e seguintes, que demonstra a **relação de interdependência entre a Recorrente e a Langon**, sendo que o primeiro fato é o volume de operações entre as empresas:

A fiscalizada, de acordo com suas notas fiscais, deu saída com destino à Langon Cosméticos Ltda. a R\$ 41.231.090,11 (Quarenta e um milhões, duzentos e trinta e um mil, e noventa reais, e onze centavos) em mercadorias de sua produção, isto é, 99,78% das vendas de mercadorias que deram saída do estabelecimento industrial da Bayonne Cosméticos Ltda. no período de abril a dezembro de 2010.

O Termo de Descrição dos Fatos, no item 3.2., também demonstra a relação de interdependência entre a Recorrente e a Langon a partir do quadro societário, fls. 6037 e seguintes, com a mesma sócia-administradora na empresa Recorrente e na Langon:

E, in casu, das informações cadastrais e dos documentos constitutivos e suas alterações posteriores (contrato social e alterações), constatou-se a existência de relação de interdependência entre a fiscalizada - BAYONNE COSMÉTICOS LTDA. ME, CNPJ nº 85.040.103/0001 -38, e a adquirente de seus produtos, a Langon Cosméticos Ltda., inscrita no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas sob o nº 01.515.050/0001- 74.

(...)

TATHYA CAROLINE RAUEN GAFFKE FREITAS, pessoa física inscrita no Cadastro de Pessoas Físicas sob o nº 007.223.809-76, nos períodos de apuração objetos deste lançamento (janeiro a dezembro de 2010), foi concomitantemente sócia administradora da Bayonne Cosméticos Ltda. ME, CNPJ nº

85.040.103/0001 -38 e sócia administradora da empresa **Langon** Cosméticos Ltda., inscrita no CNPJ sob o nº 01.515.050/0001-74, havendo subsunção à hipótese de relação de interdependência elencada no inciso II, do parágrafo único, do citado art. 42 da Lei nº 4.502, de 1964.

(...)

Dessarte, além da gerência de ambas as pessoas jurídicas ser concentrada na pessoa da **TATHYA CAROLINE RAUEN GAFFKE FREITAS**, vide que exerce o cargo de sócio administrador concomitantemente nas duas empresas, havia enquadramento em outra hipótese que tipifica a relação de interdependência entre industrial e distribuidora no mercado atacadista.

Observada a interdependência entre a Recorrente e a Langon Comésticos Ltda, relação que não foi objeto de impugnação por parte da Recorrente, importante transcrever a legislação do IPI a respeito de tal configuração:

Decreto nº 4.544, de 2002 - RIPI

Firmas Interdependentes

Art. 520. Considerar-se-ão interdependentes duas firmas:

I - quando uma delas tiver participação na outra de quinze por cento ou mais do capital social, por si, seus sócios ou acionistas, bem assim por intermédio de parentes destes até o segundo grau e respectivos cônjuges, se a participação societária for de pessoa física (Lei nº 4.502, de 1964, art. 42, inciso I, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 9º);

II - quando, de ambas, uma mesma pessoa fizer parte, na qualidade de diretor, ou sócio com funções de gerência, ainda que exercidas sob outra denominação (Lei nº 4.502, de 1964, art. 42, inciso II);

III - quando uma tiver vendido ou consignado à outra, no ano anterior, mais de vinte por cento no caso de distribuição com exclusividade em determinada área do território nacional, e mais de cinqüenta por cento, nos demais casos, do volume das vendas dos produtos tributados, de sua fabricação ou importação (Lei nº 4.502, de 1964, art. 42, inciso III);

IV - quando uma delas, por qualquer forma ou título, for a única adquirente, de um ou de mais de um dos produtos industrializados ou importados pela outra, ainda quando a exclusividade se refira à padronagem, marca ou tipo do produto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 42, parágrafo único, inciso I); ou

V - quando uma vender à outra, mediante contrato de participação ou ajuste semelhante, produto tributado que tenha fabricado ou importado (Lei nº 4.502, de 1964, art. 42, parágrafo único, inciso II).

Parágrafo único. Não caracteriza a interdependência referida nos incisos III e IV a venda de matérias-primas e produtos intermediários, destinados exclusivamente à industrialização de produtos do comprador.

Decreto nº 7.212, de 2010 - RIPI

Firmas Interdependentes

Art. 612. Considerar-se-ão interdependentes duas firmas:

I - quando uma delas tiver participação na outra de quinze por cento ou mais do capital social, por si, seus sócios ou acionistas, bem como por intermédio de parentes destes até o segundo grau e respectivos cônjuges, se a participação societária for de pessoa física (Lei nº 4.502, de 1964, art. 42, inciso I, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 9º);

II - quando, de ambas, uma mesma pessoa fizer parte, na qualidade de diretor, ou sócio com funções de gerência, ainda que exercidas sob outra denominação (Lei nº 4.502, de 1964, art. 42, inciso II);

III - quando uma tiver vendido ou consignado à outra, no ano anterior, mais de vinte por cento no caso de distribuição com exclusividade em determinada área do território nacional, e mais de cinquenta por cento, nos demais casos, do volume das vendas dos produtos tributados, de sua fabricação ou importação (Lei nº 4.502, de 1964, art. 42, inciso III);

IV - quando uma delas, por qualquer forma ou título, for a única adquirente, de um ou de mais de um dos produtos industrializados ou importados pela outra, ainda quando a exclusividade se refira à padronagem, marca ou tipo do produto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 42, parágrafo único, inciso I); ou

V - quando uma vender à outra, mediante contrato de participação ou ajuste semelhante, produto tributado que tenha fabricado ou importado (Lei nº 4.502, de 1964, art. 42, parágrafo único, inciso II).

Parágrafo único. Não caracteriza a interdependência referida nos incisos III e IV a venda de matérias-primas e produtos intermediários, destinados exclusivamente à industrialização de produtos do comprador

Como a interdependência ficou provada e não houve contestação a respeito disso, deve-se analisar a legislação do IPI aplicável a tais situações em relação à base de cálculo:

Decreto nº 4.544, de 2002 - RIPI

Valor Tributável Mínimo

Art. 136. O valor tributável não poderá ser inferior:

I - ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente quando o produto for destinado a outro estabelecimento do próprio remetente ou a estabelecimento de firma com a qual mantenha relação de interdependência (Lei nº

4.502, de 1964, art. 15, inciso I, e Decreto-lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 5º);

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

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

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

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

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

Art. 137. Para efeito de aplicação do disposto nos incisos I e II do art. 136, será considerada a média ponderada dos preços de cada produto, vigorastes no mês precedente ao da saída do estabelecimento remetente, ou, na sua falta, a correspondente ao mês imediatamente anterior àquele.

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

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

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

Arbitramento do Valor Tributável

Art. 138. Ressalvada a avaliação contraditória, decorrente de perícia, o Fisco poderá arbitrar o valor tributável ou qualquer dos seus elementos, quando forem omissos ou não merecerem fé os documentos expedidos pelas partes ou, tratando-se de operação a título gratuito, quando inexistir ou for de difícil apuração o valor previsto no art. 133 (Lei nº 4.502, de 1964, art. 17, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 148).

§ 1º Salvo se for apurado o valor real da operação, nos casos em que este deva ser considerado, o arbitramento tomará por base, sempre que possível, o preço médio do produto no mercado do domicílio do contribuinte, ou, na sua falta, nos principais mercados nacionais, no trimestre civil mais próximo ao da ocorrência do fato gerador.

§ 2º Na impossibilidade de apuração dos preços, o arbitramento será feito segundo o disposto no art. 137.

(grifos não constam no original)

Decreto nº 7.212, de 2010 - RIPI

Valor Tributável Mínimo

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

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

(...)

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

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

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

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

Arbitramento do Valor Tributável

Art. 197. Ressalvada a avaliação contraditória, decorrente de perícia, o Fisco poderá arbitrar o valor tributável ou qualquer dos seus elementos, quando forem omissos ou não merecerem fé os documentos expedidos pelas partes ou, tratando-se de operação a título gratuito, quando inexistir ou for de difícil apuração o valor previsto no art. 192 (Lei nº 5.172, de 1966, art. 148, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 17).

§ 1º Salvo se for apurado o valor real da operação, nos casos em que este deva ser considerado, o arbitramento tomará por base, sempre que possível, o preço médio do produto no mercado do domicílio do contribuinte, ou, na sua falta, nos principais mercados nacionais, no trimestre civil mais próximo ao da ocorrência do fato gerador.

§ 2º Na impossibilidade de apuração dos preços, o arbitramento será feito segundo o disposto no art. 196.

Art. 198. Na impossibilidade de identificação da mercadoria importada, em razão de seu extravio ou consumo, e de descrição genérica nos documentos comerciais e de transporte disponíveis, para fins do disposto na alínea “a” do inciso I do art. 190, a base de cálculo do Imposto de Importação será arbitrada em valor equivalente à média dos valores por quilograma de todas as mercadorias importadas a título definitivo, pela mesma via de transporte internacional, constantes de declarações registradas no semestre anterior, incluídas as despesas de frete e seguro internacionais, acrescida de duas vezes o correspondente desvio padrão estatístico (Lei nº 10.833, de 2003, art. 67, § 1º).

Parágrafo único. Na falta de informação sobre o peso da mercadoria, adotar-se-á o peso líquido admitido na unidade de carga utilizada no seu transporte (Lei nº 10.833, de 2003, art. 67, § 2º).

Art. 199. Será aplicada, para fins de cálculo do IPI na hipótese do art. 198, a alíquota de cinquenta por cento (Lei nº 10.833, de 2003, art. 67).

(grifos não constam no original)

Ademais, o Termo de Descrição de Fatos esclarece como ocorria a tributação na Langon, fls. 6090:

Esclareça-se que a Langon Cosméticos Ltda. efetuou operações de venda por atacado dos produtos recebidos da Bayonne Cosméticos Ltda., não sendo equiparada a industrial, por

consequente, não houve destaque do IPI nas notas fiscais de sua emissão.

Logo, a Langon Cosméticos Ltda. funcionava como verdadeiro anteparo à tributação do IPI que haveria de incidir sobre os já subfaturados produtos industrializados pela fiscalizada.

Assim, a Bayonne Cosméticos Ltda. emitia notas fiscais de saída de seus produtos com destino a Langon Cosméticos Ltda, com incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados, e a Langon da sua parte, emitia novas notas fiscais de saída dos produtos da marca Racco, sem incidência do IPI, com destinos aos estabelecimentos comerciais atacadistas que anteriormente recebiam os produtos diretamente da Bayonne Cosméticos Ltda.

Em síntese, a Bayonne Cosméticos Ltda. emitia notas fiscais de saída de seus produtos com destino a Langon Cosméticos Ltda²², com incidência do Imposto sobre produtos Industrializados, e a Langon da sua parte, emitia novas notas fiscais de saída dos produtos da marca Racco, sem incidência do IPI, com destinos aos estabelecimentos comerciais atacadistas que anteriormente recebiam os produtos diretamente da Bayonne Cosméticos Ltda..

A fiscalização colacionou um quadro referente aos valores de saída da Langon Cosméticos Ltda em comparação com os valores de saída da Bayonne Cosméticos Ltda, fls. 6092:

Código da Mercadoria	Descrição complementar	Mês da Emissão	Valor Langon	Valor Bayonne	Langon/Bayonne
0335	DEO COLONIA GI - 50ML	11/2010	R\$ 57,13	R\$ 13,16	434%
0368	DEO COLONIA EMOCOES MASCULINO - 50ML	11/2010	R\$ 18,32	R\$ 7,94	231%
0377	DEO COLONIA EMOCOES - 100ML	11/2010	R\$ 28,37	R\$ 6,08	467%
0390	DEO COLONIA LEANDRO PIROLO - 100ML	11/2010	R\$ 26,13	R\$ 4,29	609%
0425	DEO COLONIA ETYANE - 50ML	11/2010	R\$ 28,01	R\$ 8,40	333%
1006	SABONETE INTIMOS - 210ML	11/2010	R\$ 13,53	R\$ 2,57	526%
1015	DES. JATO SECO E ACAAO PROLONG. INTIMOS -100ML	11/2010	R\$ 10,27	R\$ 3,61	284%
1024	SABONETE INTIMOS VIAGEM - 60ML	11/2010	R\$ 3,47	R\$ 1,37	253%
1026	SABONETE INTIMOS MORANGO - 210ML	11/2010	R\$ 14,50	R\$ 2,70	537%

Com o comparativo entre as duas saídas, observa-se claramente o intuito de simulação da Recorrente, não havendo que se aceitar a argumentação por ela apresentada em Recurso Voluntário, pois não há fé na documentação apresentada pela Bayonne, podendo sim a autoridade fiscal com fundamento nos artigos 195, inciso I, 196 e 197, do Decreto nº 7.212, de 2010 (artigo 136, inciso I, e 134, do Decreto nº 4.544, de 2002), arbitrar o lançamento como assim realizou, pois está fundamentada na legislação do IPI e foi comprovada a relação de interdependência entre a Recorrente e a Langon.

A discrepância entre o valor unitário de saída da Bayonne e o preço unitário de saída da Langon - praticamente sua única distribuidora e localizada na mesma praça, cidade de Curitiba - tem como consequência o arbitramento do valor da mercadoria, que, no caso, pode ser individualizada a partir da média ponderada dos preços de cada produto, em vigor no mês precedente ao da saída do estabelecimento que mantém a relação de interdependência, no caso, a Langon.

O propósito do legislador é garantir que o IPI viesse a incidir sobre uma base de cálculo cuja dimensão econômica resguardasse o valor do mercado, evitando artificialismo na fixação dessa base de cálculo

Ainda que se compute os tributos federais - IPI - que deveriam ser adicionados ao preço de venda, a discrepância continua, pois a diferença é entre uma faixa de 250% a 600%.

Da doutrina de MARCO AURÉLIO GRECO extrai-se preciosa lição:

Grande parte da doutrina brasileira sustentou na vigência do Código Civil de 1916 que a simulação corresponderia a um vício da vontade.

Esta, porém, não é a única maneira de conceber a figura da simulação no Código Civil. Assim, por exemplo, ORLANDO GOMES examina a fenomenologia da simulação a partir da ideia de causa do negócio jurídico. Desde ângulo assume relevância aquilo que designa por "propósito negocial" (negocial, aqui, no sentido de negócio jurídico e não de empreendimento ou "business").

Este autor esclarece que "no esquema legal de cada tipo de negócio encontra-se a 'causa' que o legitima, inalterável ao arbitrio de que o pratica. Assim, haverá, em princípio, ato simulado quando "determinado 'tipo' de negócio jurídico seja utilizado para a consecução de fim não correspondente exatamente à sua causa. E mais, "declarando o que realmente não querem, visam as partes à obtenção de resultado diverso da sua causa típica, mas não pretendem o negócio que praticam".

Ou seja, identificar a finalidade e a causa do negócio é o parâmetro para aferir a ocorrência ou não da simulação.

Portanto, no exame de determinado caso concreto, para saber se estamos ou não diante de hipótese de simulação, importa não apenas perguntar se há uma dualidade de vontades, mas,

principalmente, detectar se há um motivo real que não corresponda ao motivo aparente².

No caso em análise, é certo que, dentro da livre iniciativa, vige o princípio da autonomia da vontade, sendo livre à Recorrente transferir a quase totalidade de seus produtos a uma única comercial atacadista - **motivo aparente**, o que causa espanto é a diferença entre o preço de saída do estabelecimento da Bayonne e o preço de saída do estabelecimento da Langon. Apenas para exemplificar, o preço unitário da Deo-colônia GI é de R\$ 13,16 na Bayonne e de R\$ 57,13 na Langon.

É claro que pode ter havido algum propósito negocial para a prática de mercado adotada pela Recorrente e que ela não esclareceu em sua defesa, contudo, a evasão de IPI fica evidente - **motivo real**, já que a Langon não foi equiparada a industrial, logo, não houve incidência de IPI na saída dos produtos pela Langon.

Como se trata de produtos da marca Racco, eles podem ser individualizados. Diferentemente do que afirma a Recorrente de que se houvesse a tributação haveria confisco, o Direito Tributário, além da função de arrecadação, também, possui uma função regulatória, que visa justamente preservar a livre concorrência e coibir os abusos.

Há uma ordem econômica, dentro da Constituição Federal, que consagra um regime de mercado organizado³:

A liberdade contratual, que se decompõe em liberdade de contratar ou de abster-se de contratar e em liberdade de configuração interna dos contratos, sofre limitações ponderabilíssimas em ambos os aspectos.

(...)

Que a nossa Constituição de 1988 é uma 'Constituição dirigente', isso é inquestionável. O conjunto de diretrizes, programas e fins que enuncia, a serem pelo Estado e pela sociedade realizados, a ela confere o caráter de 'plano global normativo', do Estado e da sociedade. O seu art. 170 prospera, evidenciadamente, no sentido de implantar uma 'nova' ordem econômica.

(...)

- a ordem econômica na Constituição de 1988 consagra um regime de 'mercado organizado', entendido como tal aquele afetado pelos preceitos da ordem pública clássica (Geraldo Vidigal); opta pelo tipo 'liberal' do processo econômico, que só admite a intervenção do Estado para coibir abusos e preservar a livre concorrência de quaisquer interferências, quer do próprio Estado, quer do embate econômico que pode levar à formação de monopólios e ao abuso do poder econômico visando ao aumento arbitrário dos lucros - mas sua posição corresponde à do 'neoliberalismo' ou 'social-liberalismo', com a defesa da livre iniciativa (Miguel Reale);

Ademais, deve existir uma neutralidade tributária concorrencial:

² GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 276, 277.

³ GRAU, Eros Roberto. A ordem econômica na constituição de 1988. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 87; 157 e 174.

A Neutralidade Tributária não significa a não interferência do tributo sobre a economia, mas, em acepção mais restrita, neutralidade da tributação em relação à Livre Concorrência, visando a garantir um ambiente em igualdade de condições competitivas, reflexo da neutralidade concorrencial do Estado.

Em termos práticos, a Neutralidade Tributária significa que produtos em condições similares devem estar submetidos à mesma carga fiscal⁴.

Ao efetuar o referido artificialismo na base de cálculo do IPI, empresas que atuam no mesmo segmento de mercado ficam extremamente prejudicadas, pois estão submetidas a diferentes cargas fiscais, deturpando a própria livre iniciativa, sendo que o Estado deve coibir os abusos, que podem ser cometidos por meio de uma evasão fiscal.

Em caso similar, esta turma julgadora assim já se posicionou:

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

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

BASE DE CÁLCULO. VENDAS PARA ESTABELECIMENTO ATACADISTA INTERDEPENDENTE EXCLUSIVO. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. PREÇO MÉDIO DE VENDA NO ATACADO DO ADQUIRENTE. POSSIBILIDADE.

Na falta de outros adquirentes, ou melhor, na remessa para estabelecimento atacadista interdependente que seja o único comprador do produto, o valor tributável não poderá ser inferior ao preço de venda no atacado do adquirente atacadista exclusivo para os seus clientes.

(...)

(Acórdão 3302-003.026; Redator designador: José Fernandes do Nascimento; Data da sessão: 27.01.2016)

E do brilhante voto do Redator Designado, José Fernandes do Nascimento, para o caso acima citado, extrai-se:

Assim, diante da impossibilidade de adotar o critério alternativo de apuração da base cálculo do IPI, previsto no art. 137, parágrafo único, II, do RIPI/2002, reveste-se de todo razoável e em consonância com as normas de proteção da base de cálculo do IPI a utilização, pela fiscalização, do VTM calculado com base no preço no atacado médio praticado pelo estabelecimento atacadista interdependente da L'ORÉAL BRASIL, localizado no município de Duque de Caxias, limitrofe com o município do Rio de Janeiro, onde se situa o estabelecimento industrial da recorrente, especialmente tendo em conta que ambos os municípios integram a mesma região metropolitana.

⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 343

Ademais, o **Parecer Normativo CST 44/1981** fundamenta a adoção a aplicação do VTM calculado com base no preço médio praticado pela Langon, empresa interdependente, que atua na mesma praça, no caso, a cidade de Curitiba. Ademais, a Solução de Consulta Interna nº 08 - COSIT, de 13 de junho de 2002, que vem explicar o artigo 195, inciso I, do RIPI/2010, elucida em seus fundamentos:

Solução de Consulta Interna nº 08 - COSIT, de 13 de junho de 2002

5. *O inciso I do art. 195 do RIPI/2010 assim dispõe sobre a matéria, in verbis:*

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

I - ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente quando o produto for destinado a outro estabelecimento do próprio remetente ou a estabelecimento de firma com a qual mantenha relação de interdependência;

6. *Observa-se que o dispositivo legal acima não faz qualquer referência ao número mínimo de ofertantes que devem atuar no mercado para que este seja caracterizado como um “mercado atacadista”. Tampouco faz qualquer distinção entre mercados monopolizados, oligopolizados, livre concorrência ou monopsônio.*

7. *Desse modo, não havendo base legal para se estabelecer o número mínimo de ofertantes, nem distinções entre os tipos de mercado, deve ser aplicada a regra prevista no inciso I do art. 195 do RIPI/2010 sempre que o produto for destinado a outro estabelecimento do próprio remetente ou a estabelecimento de firma com a qual mantenha relação de interdependência.*

8. *Já o Parecer Normativo CST nº 44, de 1981, ao tratar do valor tributável para efeito de cálculo do IPI, assim dispôs sobre “mercado atacadista”, in verbis:*

6.1. Isto significando, 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.

7. Por isso, os preços praticados por outros estabelecimentos da mesma praça que a do contribuinte interessado em encontrar o valor tributável do IPI através do preço corrente do mercado atacadista devem ser considerados para o cálculo da média ponderada de que trata o § 5º do artigo 46 do RIPI/79.

9. *Ou seja, existindo diversos estabelecimentos atuantes no mercado atacadista, não será válida a determinação do valor tributável mínimo tomado por base o preço praticado por apenas um estabelecimento, isoladamente considerado. Deve-se levar em conta “o mercado atacadista de determinado produto, como um todo”.*

9.1. Agora, se “o mercado atacadista de determinado produto, como um todo”, possui um único vendedor, é inevitável que o valor tributável mínimo seja determinado a partir das vendas por este efetuadas. Nem por isso tais operações de compra e venda por atacado deixarão de caracterizar a existência de um “mercado atacadista”, possibilitando, portanto, a aplicação da regra estatuída no inciso I do art. 195 do RIPI/2010.

9.2. Assim, o valor tributável mínimo aplicável às saídas de determinado produto do estabelecimento industrial que o fabrique, e que tenha na sua praça um único distribuidor, dele interdependente, corresponderá aos próprios preços praticados por esse distribuidor único nas vendas que efetue, por atacado, do citado produto.

10. Dessa forma, as operações realizadas por este estabelecimento corresponderão ao “universo das vendas” a que se refere o Parecer Normativo CST nº 44, de 1981, e tais operações de compra e venda configurarão o “mercado atacadista” de que trata o inciso I do art. 195 do RIPI/2010.

Conclusão

11. Diante do exposto, na hipótese de existir no mercado atacadista a que se refere o inciso I do art. 195 do RIPI/2010 um único distribuidor, interdependente de estabelecimento industrial fabricante de determinado produto (sem similar para efeito de comparação de preços), o valor tributável mínimo aplicável a esse estabelecimento industrial fabricante corresponderá aos próprios preços praticados pelo distribuidor único nas vendas por atacado do citado produto.

(grifos não constam no original)

No caso em análise, a Recorrente enviou seus produtos quase que, exclusivamente, a Langon, totalizando um percentual de **99,78%** das vendas de mercadorias de abril a dezembro de 2010, o que por si só já justifica a apuração do valor tributável mínimo - VTM - a partir da saída de sua distribuidora quase que exclusiva. O preço será do estabelecimento atacadista, apurado no mês anterior ao de saída do estabelecimento remetente e aplicado às saídas deste estabelecimento (remetente), conforme preceitua o artigo 195, inciso I, do Decreto nº 7.212, de 2010 - RIPI.

Apenas para deixar ainda mais claro, como ficou configurada a relação de interdependência e, no caso em análise, a Recorrente possui praticamente um único mercado atacadista na mesma praça, que é a Langon, a partir do preço de saída desta deve ser considerado o valor tributável mínimo. O valor não deve ser o da Recorrente, como ela quis argumentar em seu recurso voluntário, mas o da comercial atacadista, a Langon, pois é este o preço de mercado, representando o valor real e não o valor artificial, que foi remetido o produto. Dessa forma, aplica-se o artigo 195, inciso I, do RIPI/2010. O fato de o preço ser de varejo e não do atacado como ela quis argumentar no recurso voluntário não procede, pois a diferença é tamanha que fica comprovado o artificialismo do preço de saída da Bayonne. Por fim, quanto aos descontos fornecidos pela Langon, a Recorrente apenas argumentou, mas não provou.

A Solução de Consulta Interna nº 08 - COSIT, de 13 de junho de 2002, que apesar de ser de 2012, pode ser aplicada, pois ela apenas explicita melhor o artigo 195, inciso I, do RIPI/2010, chega a seguinte conclusão, que se amolda perfeitamente ao caso: *"Na hipótese de existir no mercado atacadista a que se refere o inciso I do art. 195 do RIPI/2010 um único distribuidor, interdependente de estabelecimento industrial fabricante de determinado produto (sem similar para efeito de comparação de preços), o valor tributável mínimo aplicável a esse estabelecimento industrial fabricante corresponderá aos próprios preços praticados pelo distribuidor único nas vendas por atacado do citado produto".*

No Termo de Descrição dos Fatos, assim procedeu a autoridade fiscal, fls. 6096:

E, na árdua tarefa de se determinar o Valor Tributável Mínimo, constatou-se que Bayonne Cosméticos Ltda. fazia uso de códigos de referência distintos para identificar os produtos de sua industrialização, conforme fatores como tipo, forma de apresentação e qualidade, com as mais diferentes faixas de preço.

E, mais, nas notas fiscais de saída emitidas no ano de 2010, a Bayonne Cosméticos Ltda. e a Langon Cosméticos Ltda. teriam empregado, além da mesma descrição das mercadorias, iguais códigos de referência para identificação dos produtos, o que permitiu a esta fiscalização utilizar os preços unitários registrados nas notas relativas a vendas de produtos efetuadas pela distribuidora na determinação do valor tributável mínimo a ser aplicado nas saídas da fiscalizada.

A coincidência dos códigos para os produtos foi verificada nos meses de apuração de julho a dezembro de 2010.

E no que concerne ao fator temporal, o artigo 196, caput, do RIPI/2010, determina que a média ponderada dos preços de cada produto, em vigor no mês precedente ao da saída do estabelecimento remetente. Logo, para o cálculo do Valor Tributável Mínimo do mês de março de 2010, utilizou-se as saídas do mês de fevereiro de 2010 da Langon Cosméticos Ltda. - mercado atacadista, comparando as descrições de mercadorias, conforme as Notas Fiscais de ambas. No Termo de Descrição dos Fatos, assim procedeu a autoridade fiscal, fls. 6096:

Nessas planilhas, os dados utilizados para efeito de cálculo da média ponderada objeto dos art. 195, inciso I, e 197, do Regulamento do IPI de 2010, foram obtidos dos preços praticados em negociações com empresas que não fossem interdependentes, no mercado atacadista da região de Curitiba-PR.

Outrossim, informa-se que, para o cálculo do Valor Tributável Mínimo do mês de abril de 2010, utilizou-se as saídas do mês de março de 2010 da Langon Cosméticos Ltda., comparando as descrições de mercadorias, conforme as Notas Fiscais de ambas.

E, na falta de saídas no mês de março de 2010, utilizou-se a média ponderada dos preços de cada produto em vigor no mês imediatamente anterior, no caso, fevereiro de 2010, da Langon Cosméticos Ltda.

Assim, no aspecto do fator temporal, mais uma vez, a Recorrente argumentou que não houveram saídas de produtos de forma mensal, contudo, não comprovou. Ademais, conforme exposto acima, a fiscalização seguiu os ditames do artigo 196, do Decreto nº 7.212, de 2010 - RIPI, ou seja, aplicou a média ponderada dos preços de cada produto, em vigor no mês precedente ao da saída do estabelecimento remetente, ou, na sua falta, a correspondente ao mês imediatamente anterior àquele.

Quanto à alegação de que os seguintes produtos: protetor solar, placas de residência, e diversos materiais que não são produzidos pela Bayonne e que estão indevidamente contemplados na base de cálculo de IPI com alíquotas indevidas e regras não condizentes com os produtos comercializados, tal argumentação não procede. Primeiro, a Recorrente, mais uma vez, alegou e não comprovou. Em segundo lugar, somente os itens constantes do auto de infração tiveram alterações em suas alíquotas de IPI, ou seja, somente houve alteração nas alíquotas adotadas nas notas fiscais de saídas e nos arquivos das empresas para os produtos “água de colônia ou deo-colônias”, “sabonetes líquidos”, “sabonetes não líquidos” e “óleos corporais hidratantes”, os outros produtos seguiram estritamente a classificação adotada pela empresa nas notas fiscais de saídas de seus produtos, inclusive, tal erro de classificação será tratado posteriormente.

Por fim, conforme esclareceu o acórdão da DRJ/Ribeirão Preto, fls. 6255:

Ademais, não é o preço que deve ser do estabelecimento remetente, como entendeu o impugnante, mas o mês da saída que em está sendo valorado o preço, se não, perderia sentido o disposto no artigo 195 do RIPI/2010, que dispõe que a tomada de preço se dará pela saída do estabelecimento comercial atacadista interdependente. O preço, no caso, é o do estabelecimento atacadista, apurado no mês anterior ao de saída do estabelecimento remetente e aplicado às saídas deste estabelecimento (remetente).

Diante dos fundamentos apresentados, mantém-se o que foi decidido na DRJ/Ribeirão Preto.

3.5. Da classificação fiscal

3.5.1. Deo-colônias

A Recorrente argumenta que a classificação fiscal utilizada para as chamadas deo-colônias é a 3307.20.10 e 3307.20.90, ambas com alíquota de 7% de IPI. Contudo, a fiscalização aplicou a NCM 3303.00.20 (água de colônia), a qual determina a incidência de alíquota de 12% a título de IPI.

Ela suscita que a classificação adotada pela fiscalização é errônea, pois as deo-colônias industrializadas pela Recorrente apresentam efetivamente a função desodorizadora. Ela elucida que as colônias desodorantes industrializadas pela Bayonne apresentam um componente bactericida na sua composição, a Racco utiliza o "Triclosan", que é devidamente declarado na rotulagem das suas deo-colônias.

O Triclosan, por apresentar um efeito bactericida, permite que no nome do produto seja incluída a palavra desodorante colônia ou deo-colônia, com rotulagem e formulação aprovada pela ANVISA.

Da tabela NCM, tem-se que:

Classificação Fiscal utilizada pela Recorrente

33.07	Preparações para barbear (antes, durante ou após), desodorantes (desodorizantes) corporais, preparações para banhos, depilatórios, outros produtos de perfumaria ou de toucador preparados e outras preparações cosméticas, não especificados nem compreendidos noutras posições; desodorantes (desodorizantes) de ambiente, preparados, mesmo não perfumados, mesmo com propriedades desinfetantes.	
3307.10.00	- Preparações para barbear (antes, durante ou após)	22
3307.20	- Desodorantes (desodorizantes) corporais e antiperspirantes	
3307.20.10	Líquidos	7
3307.20.90	Outros	7
3307.30.00	- Sais perfumados e outras preparações para banhos	22

Classificação Fiscal adotada pela fiscalização

3303.00	Perfumes e águas-de-colônia.	
3303.00.10	Perfumes (extratos)	42
3303.00.20	Águas-de-colônia	12

As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH), aprovadas pelo Decreto nº 435, de 28 de janeiro de 1992, com seu texto consolidado pela Instrução Normativa RFB nº 807, de 11 de janeiro de 2008, alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1.072, de 30 de setembro de 2010, e pela Instrução Normativa RFB nº 1.260, de 20 de março de 2012 quando se referem à posição 33.07 e 33.03, assim esclarecem:

- Em relação à classificação fiscal adotada pela Recorrente:

Esta posição compreende:

I) As preparações para barbear (antes, durante ou após), como por exemplo os cremes e espumas para barbear, mesmo contendo sabão ou outros agentes de superfície orgânicos (ver Nota 1 c) do Capítulo 34); as loções para após a barba, as pedras-umes (pedras de alumínio) e os lápis hemostáticos.

Os sabões para a barba em blocos incluem-se na posição 34.01.

II) Os desodorantes corporais e os antiperspirantes (anti-sudoríferos).

III) As preparações para banho tais como os sais perfumados e as preparações para banho de espuma, mesmo contendo sabão ou outros agentes de superfície orgânicos (ver Nota 1 c) do Capítulo 34).

As preparações para lavagem da pele, em que o componente ativo é constituído parcial ou inteiramente por agentes orgânicos tensoativos de síntese que podem ser associados a sabão em qualquer proporção, apresentadas na forma de líquido ou de creme e acondicionadas para venda a retalho, são classificadas na posição 34.01. Quando não sejam acondicionadas para venda a retalho, essas preparações são incluídas na posição 34.02.

IV) Preparações para perfumar ou para desodorizar ambientes, incluídas as preparações odoríferas para cerimônias religiosas:

1) As preparações utilizadas para perfumar ambientes e as preparações odoríferas para cerimônias religiosas. Atuam, em geral, por evaporação ou combustão, tais como o “Agarbate” e podem apresentar-se sob a forma de líquidos, de pós, de cones, de papéis impregnados, etc. Algumas destas preparações utilizam-se para disfarçar cheiros.

As velas perfumadas excluem-se desta posição (posição 34.06).

2) Os desodorantes de ambientes, preparados, mesmo não perfumados, tendo ou não propriedades desinfetantes.

Os desodorantes de ambientes preparados são constituídos, essencialmente, por substâncias (metacrilato de laurila, por exemplo) que atuam por via química sobre os cheiros a eliminar ou outras substâncias destinadas a absorver fisicamente os cheiros pelas forças de Van der Waal, por exemplo. Acondicionados para venda a retalho, estas preparações, em geral, apresentam-se em recipientes aerossóis.

Os produtos, tais como o carvão ativado, acondicionados para venda a retalho como desodorantes para refrigeradores (frigoríficos), automóveis, etc., incluem-se igualmente na presente posição.*

V) Outros produtos, tais como:

1) Os depilatórios.

2) Os saquinhos (sachês) contendo partes de plantas aromáticas e que se empregam para perfumar armários de roupas.

3) Os papéis perfumados e os papéis impregnados ou revestidos de cosméticos.

4) *As soluções para lentes de contato ou para olhos artificiais.* Podem tratar-se de soluções desinfetantes, de limpeza, de umedecimento ou para aumentar o conforto durante o uso.

5) *As pastas (ouates), feltros e falsos tecidos, impregnados, revestidos ou recobertos de perfume ou de cosméticos.*

6) *Os produtos de toucador preparados para animais, tais como os xampus para cães e banhos para embelezar a plumagem dos pássaros.*

Assim, observa-se que a posição 3307.20.10 ou 3307.20.90 seria somente para os produtos que são configurados como desodorantes corporais e os antiperspirantes, que têm como função combater o suor, conhecido como anti-sudoríficos. Diferente do que se observa por meio da fotografia, fls. 6104, cujo produto tem a função de perfumar a pele, mesmo que possua o produto Triclosan cuja função é ter um efeito bactericida. Em relação à posição adotada pela fiscalização, a NESH assim esclarece:

Os desodorantes corporais e os antiperspirantes (anti-sudoríficos).

33.03 *Perfumes e águas-de-colônia.*

(Texto oficial de acordo com a IN RFB nº 1.260, de 20 de março de 2012)

A presente posição comprehende os perfumes que se apresentem nas formas de líquido, de creme ou de sólido (compreendendo os bastões (sticks)), e as águas-de-colônia, cuja função principal seja a de perfumar o corpo.

Os perfumes propriamente ditos, também chamados extratos, consistem geralmente em óleos essenciais, essências concretas de flores, essências absolutas ou em misturas de substâncias odoríferas artificiais, dissolvidas em álcool de título elevado. Usualmente, estas composições contêm ainda adjuvantes (aromas suaves) e um fixador ou estabilizador.

As águas-de-colônia (por exemplo, água-de-colônia propriamente dita, água de lavanda), que não devem confundir-se com águas destiladas aromáticas e soluções aquosas de óleos essenciais da posição 33.01, diferem dos perfumes propriamente ditos pela sua mais fraca concentração em óleos essenciais, etc., e pelo título geralmente menos elevado de álcool empregado.

Esta posição não comprehende:

a) *Os vinagres de toucador (posição 33.04).*

b) *As loções para após a barba e os desodorantes corporais (posição 33.07).*

Ademais, o Termo de Descrição de Fatos esclarece, fls. 6112:

Assim, das especificações trazidas nas embalagens das “deocolônias” fornecidas como amostras pelo sujeito passivo no curso do procedimento de fiscalização que gerou o processo administrativo fiscal de nº 10980. 726.891/2011-56, tem-se que a principal função dos produtos perdura sendo perfumar a pele,

não havendo menção à ação antiperspirantes ou antisséptica, próprias dos desodorantes corporais.

De volta às amostras, as fotos das amostras fornecidas de “deo-colônias” e de suas embalagens e especificações, originais do processo administrativo fiscal de nº 10980.726.891/2011-56 e aqui colacionadas, tornam manifesto sua função de perfumar a pele; e, ainda mais evidente que todas as suas características, composição e apresentação são as que as águas-de-colônia em embalagens de venda a retalho possuem.

*Sobre a função e as características das “deo-colônias”, das informações colhidas do site www.racco.com.br, durante o curso do procedimento de fiscalização que gerou o processo administrativo fiscal de nº 10980.726.891/2011-56, conclui-se que seriam produtos **diversos** dos desodorantes corporais e antiperspirantes.*

*E, corroborando com esta conclusão, o fato de o sujeito passivo – conhecedor que é da diferença entre a figura das águas de colônia e desodorantes corporais -, também produzir e comercializar desodorantes corporais e antitranspirantes, os quais são denominados de **desodorantes corporais** pelo próprio, é mais um indício de que “deo-colônias” e desodorantes corporais não se confundem.*

E elucida as diferenças técnicas entre desodorante e água de colônia, fls. 6114 e seguintes:

Prosseguindo na tarefa de conceituar deo-colônia, tanto do ponto de vista de classificação fiscal, quanto do ponto de vista ontológico, transcreve-se texto extraído de site da Sociedade Brasileira de Resposta Técnica, <http://www.respostatecnica.orQ.br/acessoRT/18381->, para a seguinte demanda: Gostaria de obter informações sobre a definição de deo colônia; se água de colônia é igual deo colônia; as principais diferenças entre perfume e deo colônia e os processos de fabricação de ambos (perfume e deo colônia) - Código de Solicitação: 49798, no qual, informa-se que as “deo-colônias”, com base em sua composição química, seriam um perfume de concentração mais suave, espécie, como já visto, de água-de-colônia, cujo respondente é Fundação Centro Tecnológico de Minas Gerais - CETEC, documento de 27 de maio de 2011.

"Hoje os perfumes se dividem em alguns tipos de acordo com a concentração da essência:

- Eau de parfum: mais forte, tem, em sua composição, de 10% a 20% de concentração de essências e seu efeito de fixação chega a 12 horas.

Bastam algumas gotas em lugares estratégicos como a nuca, atrás da orelha e atrás do joelho, para você ficar perfumado o dia todo;

[...]

Deo colônia: O mais suave dos perfumes tem o mínimo de concentração de essência, chegando ao máximo de 10%, sendo sua fixação de duas a quatro horas, com algumas exceções que chegam a até 8h (SACK'S, [200-?])."

De outra feita, os desodorantes são produtos para o cuidado pessoal. De acordo com resposta técnica do Serviço Brasileiro de Resposta Técnica - Código de Solicitação 13949 - elaborada pelo Instituto de Tecnologia do Paraná - TECPAR - <http://www.respostatecnica.org.br/acessoRT/5254>:

*"Um desodorante com ação bactericida **tem como principal função eliminar as bactérias** que "residem" nas axilas, consequentemente, diminuem o odor da transpiração. Sua formulação contém agentes bactericidas, como o etanol (álcool) e, quase sempre, uma fragrância envolvente e refrescante. Esse tipo de formulação é denominado normalmente como desodorante, seja pelos técnicos como pelos consumidores. Já um **antiperspirante, antitranspirante ou moderador da transpiração** apresenta **ingredientes ativos que atuam nos duetos das glândulas sudoríparas e controlam a saída do suor**, sem prejudicar a saúde. Estes ingredientes são substâncias com efeito hipodrótico (reduzem a transpiração), como sais de alumínio e os de alumínio associados ao zircônio. Esse tipo de produto é normalmente denominado de desodorante antiperspirante, pois apresenta as duas funções (COSMETICNOW).*

Pela explicação acima colacionado e pelas fotos no Termo de Descrição dos Fatos, fls. 6104 e seguintes, os produtos classificam-se como água de colônia, cuja função principal é perfumar a pele, e não podem ser classificados desodorantes corporais ou antiperspirantes, como quis a Recorrente, portanto, correta a classificação fiscal adotada pela fiscalização, não merecendo reforma o acórdão da DRJ/Ribeirão Preto.

3.5.2. Sabonetes líquidos

A Recorrente argumenta que a classificação fiscal, utilizada por ela, para os chamados sabonetes líquidos é a 3401.11.90 e a 3401.20.10, ambas com alíquota de 5% de IPI. Contudo, a fiscalização utilizou o NCM 3401.30.00 (produtos e preparações orgânicos tensoativos destinados a lavagem da pele na forma de líquido ou de creme, acondicionados para a venda a retalho), a qual determina a incidência de alíquota de 10% a título de IPI.

A Recorrente argumenta que a fiscalização utilizou-se da Solução de Consulta nº 9 da 1^a Região Fiscal, envolvendo solução de consulta de terceiro, utilizando-se de prova emprestada e, portanto, violando seu direito de defesa.

Da tabela NCM, tem-se que:

Classificação Fiscal utilizada pela Recorrente

NCM	DESCRIÇÃO	ALÍQUOTA (%)
3401.11	De toucador (inclusive os de uso medicinal)	
3401.11.10	Sabões medicinais	5
3401.11.90	Outros	5
	Ex 01 - Sabão	0

3401.20	Sabões de outras formas	
3401.20.10	De toucador	5

Classificação Fiscal adotada pela fiscalização

NCM	DESCRIÇÃO	ALÍQUOTA (%)
3401.30.00	Produtos e preparações orgânicos tensoativos para lavagem da pele, em forma de líquido ou de creme, acondicionados para venda a retalho, mesmo que contenham sabão	10

Para que haja melhor compreensão, transcreve-se o capítulo 34 e suas explicações:

Capítulo 34

Sabões, agentes orgânicos de superfície, preparações para lavagem, preparações lubrificantes, ceras artificiais, ceras preparadas, produtos de conservação e limpeza, velas e artigos semelhantes, massas ou pastas para modelar, “ceras para dentistas” e composições para dentistas à base de gesso

Notas.

1.- O presente Capítulo não compreende:

- a) As misturas ou preparações alimentícias de gorduras ou de óleos animais ou vegetais do tipo utilizado como preparações para desmoldagem (posição 15.17);*
- b) Os compostos isolados de constituição química definida;*
- c) Os xampus, dentifrícios (dentífricos), cremes e espumas de barbear e preparações para banho, que contenham sabão ou outros agentes orgânicos de superfície (posições 33.05, 33.06 ou 33.07).*

2.- Na acepção da posição 34.01, o termo “sabões” apenas se aplica aos sabões solúveis em água. Os sabões e outros produtos daquela posição podem ter sido adicionados de outras substâncias (por exemplo, desinfetantes, pós abrasivos, cargas, produtos medicamentosos). Todavia, os que contenham abrasivos só se incluem naquela posição se se apresentarem em barras, pedaços, figuras moldadas ou em pães. Apresentados sob outras formas, classificam-se na posição 34.05, como pastas e pós para arear e preparações semelhantes.

3.- Na acepção da posição 34.02, os “agentes orgânicos de superfície” são produtos que quando misturados com água numa concentração de 0,5 %, a 20 °C, e deixados em repouso durante uma hora à mesma temperatura:

- a) Originam um líquido transparente ou translúcido ou uma emulsão estável sem separação da matéria insolúvel; e
- b) Reduzem a tensão superficial da água a $4,5 \times 10^{-2} \text{ N/m}$ (45 dinas/cm) ou menos.

4.- A expressão “óleos de petróleo ou de minerais betuminosos” usada no texto da posição 34.03 refere-se aos produtos definidos na Nota 2 do Capítulo 27.

5.- Ressalvadas as exclusões abaixo indicadas, a expressão “ceras artificiais e ceras preparadas”, utilizada no texto da posição 34.04, aplica-se apenas:

- a) Aos produtos que apresentem as características de ceras, obtidos por um processo químico, mesmo solúveis em água;
- b) Aos produtos obtidos por mistura de diferentes ceras entre si;
- c) Aos produtos que apresentem as características de ceras, à base de ceras ou parafinas e que contenham, além disso, gorduras, resinas, matérias minerais ou outras matérias.

Pelo contrário, a posição 34.04 não comprehende:

- a) Os produtos das posições 15.16, 34.02 ou 38.23, mesmo que apresentem as características de ceras;
- b) As ceras animais ou vegetais, não misturadas, mesmo refinadas ou coradas, da posição 15.21;
- c) As ceras minerais e os produtos semelhantes da posição 27.12, mesmo misturados entre si ou simplesmente corados;
- d) As ceras misturadas, dispersas ou dissolvidas em meio líquido (posições 34.05, 38.09, etc.).

As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH), aprovadas pelo Decreto nº 435, de 28 de janeiro de 1992, com seu texto consolidado pela Instrução Normativa RFB nº 807, de 11 de janeiro de 2008, alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1.072, de 30 de setembro de 2010, e pela Instrução Normativa RFB nº 1.260, de 20 de março de 2012 quando se referem à posição 3401, assim esclarecem:

CONSIDERAÇÕES GERAIS

Este Capítulo, que comprehende os produtos obtidos essencialmente pelo tratamento industrial das gorduras ou das ceras, agrupa os produtos da indústria de sabão, algumas preparações lubrificantes, as ceras preparadas, alguns produtos para conservação e limpeza, as velas de iluminação, etc., e também certos produtos artificiais tais como os agentes de superfície, as preparações tensoativas e as ceras artificiais.

Este Capítulo **não comprehende** os produtos de constituição química definida apresentados isoladamente, nem os produtos naturais que não tenham sido submetidos à mistura ou à preparação.

34.01 *Sabões; produtos e preparações orgânicos tensoativos utilizados como sabão, em barras, pães, pedaços ou figuras moldadas, mesmo que contenham sabão; produtos e preparações orgânicos tensoativos para lavagem da pele, em forma de líquido ou de creme, acondicionados para venda a retalho, mesmo que contenham sabão; papel, pastas (ouates), feltros e falsos tecidos, impregnados, revestidos ou recobertos de sabão ou de detergentes.*

3401.1 - *Sabões, produtos e preparações orgânicos tensoativos, em barras, pães, pedaços ou figuras moldadas, e papel, pastas (ouates), feltros e falsos tecidos, impregnados, revestidos ou recobertos de sabão ou de detergentes:*

3401.11 -- *De toucador (incluindo os de uso medicinal)*

3401.19 -- *Outros*

3401.20 - *Sabões sob outras formas*

3401.30 - *Produtos e preparações orgânicos tensoativos para lavagem da pele, em forma de líquido ou de creme, acondicionados para venda a retalho, mesmo que contenham sabão*

(Texto oficial de acordo com a IN RFB nº 1.260, de 20 de março de 2012)

I.- SABÕES

O sabão é um sal alcalino (inorgânico ou orgânico) de um ácido graxo (gordo) ou de uma mistura destes ácidos que contenham pelo menos oito átomos de carbono. Na prática, às vezes, uma parte daqueles ácidos é substituída por ácidos resínicos.*

A presente posição apenas compreende os sabões solúveis em água, isto é, os sabões propriamente ditos. Constituem um grupo de agentes de superfície aniónicos de reação alcalina que, em solução aquosa, produzem espuma abundante.

Há três categorias de sabões:

Os sabões duros, que, quase sempre, se fabricam com soda (hidróxido ou carbonato de sódio) e que constituem a maior parte dos sabões comuns. Podem ser brancos, corados ou marmorizados.

Os sabões moles, que, pelo contrário, se fabricam com potassa (hidróxido ou carbonato de potássio). Os sabões deste tipo são viscosos e, em geral, de cor verde, castanha ou amarelo-clara. Podem conter pequenas quantidades (que geralmente não ultrapassam 5%) de produtos orgânicos tensoativos sintéticos.

Os sabões líquidos, que consistem numa solução aquosa de sabão eventualmente adicionada de pequenas quantidades (que

em geral não ultrapassam 5%) de álcool ou de glicerol, mas que não contêm produtos orgânicos tensoativos sintéticos.

Incluem-se aqui especialmente:

1) Os sabões de toucador, que são freqüentemente coloridos e perfumados e que compreendem: os sabões leves ou flutuantes, para banho, e os sabões desodorantes, bem como os sabões ditos de glicerina, os sabões de barba, os sabões medicinais e certos sabões desinfetantes ou abrasivos adiante mencionados.

a) Os sabões leves ou flutuantes, para banho, e os sabões desodorantes.

b) Os sabões denominados de glicerina, sabões translúcidos, resultantes do tratamento de sabão branco com álcool, glicerol ou açúcar.

c) Os sabões de barba (os cremes de barbear incluem-se na posição 33.07).

d) Os sabões medicinais, que contêm substâncias medicamentosas, tais como ácido bórico, ácido salicílico, enxofre e sulfamidas.

e) Os sabões desinfetantes, que contêm, em pequenas quantidades, fenol, cresol, naftol, formaldeído ou outras substâncias bactericidas ou bacteriostáticas. Estes sabões não se devem confundir com as preparações desinfetantes da posição 38.08, formuladas com os mesmos constituintes. A diferença entre essas duas categorias de produtos reside nas proporções respectivas de seus constituintes (por um lado, sabão e, por outro, fenol, cresol, etc.). As preparações desinfetantes da posição 38.08 contêm proporções elevadas de fenol, cresol, etc. Elas são líquidas, enquanto que os sabões são, em geral, sólidos.

f) Os sabões abrasivos, que consistem em sabão adicionado de areia, silíca, pedra-pomes em pó, pó de ardósia, serragem (serradura) ou produtos semelhantes. Todavia, **apenas** se incluem aqui os sabões deste tipo que se apresentem em barras, em pães, em pedaços ou figuras moldados. As pastas e pós, abrasivos, para arear, mesmo contendo sabão, incluem-se na posição 34.05.

2) Os sabões para limpeza doméstica, que podem ser corados ou perfumados, abrasivos ou desinfetantes.

3) Os sabões de resina, de tall oil ou de naftenatos, que contêm não apenas sais alcalinos de ácidos graxos (gordos*), como também resinatos alcalinos da posição 38.06 ou naftenatos alcalinos da posição 34.02.

4) Os sabões industriais, preparados com vistas a usos especiais, tais como os que se empregam em trefilagem, polimerização de borracha sintética e lavanderia.

Ressalvada a exceção prevista no item 1 f) acima, os sabões da presente posição apresentam-se geralmente sob as formas seguintes: em barras, pães, pedaços ou figuras moldados, flocos, pós, pastas ou em soluções aquosas.

***II.- PRODUTOS E PREPARAÇÕES ORGÂNICAS
TENSOATIVAS UTILIZADOS
COMO SABÃO, EM BARRAS, PÃES, PEDAÇOS OU
FIGURAS MOLDADOS, MESMO CONTENDO SABÃO***

Este grupo comprehende, desde que se apresentem em barras, pães, pedaços ou figuras moldados, ou seja, nas formas mais correntemente utilizadas na fabricação do sabão próprios para os mesmos usos, os produtos e preparações de toucador ou de lavagem em que o ingrediente ativo é constituído, no todo ou em parte, por agentes de superfície sintéticos que podem estar associados ao sabão em qualquer proporção.

Estão igualmente aqui compreendidos, desde que se apresentem nas formas acima indicadas, os produtos e preparações deste tipo que possuam propriedades abrasivas, por adição de areia, sílica, pedra-pomes em pó, etc.

***III.- PRODUTOS E PREPARAÇÕES ORGÂNICOS
TENSOATIVOS DESTINADOS À LAVAGEM DA PELE, NA
FORMA DE LÍQUIDO OU DE CREME,
ACONDICIONADOS PARA VENDA A RETALHO,
MESMO CONTENDO SABÃO***

Esta parte comprehende as preparações para lavagem da pele em que o componente ativo é constituído parcial ou inteiramente por agentes orgânicos tensoativos de síntese que podem ser associados a sabão em qualquer proporção, contanto que sejam apresentados na forma de líquido ou de creme e acondicionados para venda a retalho. Quando não sejam acondicionadas para venda a retalho, essas preparações estão incluídas na posição 34.02.

***IV.- PAPEL, PASTAS (OUATES), FELTROS E FALSOS
TECIDOS IMPREGNADOS,
REVESTIDOS OU RECOBERTOS DE SABÃO OU DE
DETERGENTES***

Este grupo comprehende o papel, as pastas (ouates), os feltros e os falsos tecidos, impregnados, revestidos ou recobertos de sabão ou de detergentes, mesmo perfumados ou acondicionados para venda a retalho. Estes produtos são geralmente utilizados para lavagem das mãos ou do rosto.

Além das exclusões já mencionadas, a presente posição não comprehende:

- a) *As pastas de neutralização (soap-stocks) (posição 15.22).*
- b) *Os produtos e preparações insolúveis em água, que constituam “sabões” apenas na acepção química da palavra, tais como os “sabões” calcários e os “sabões” metálicos (Capítulos 29, 30, 38, etc., conforme os casos).*
- c) *O papel, pastas (ouates), feltros e falsos tecidos simplesmente perfumados (Capítulo 33).*

d) Os xampus e dentífricos (posições 33.05 e 33.06, respectivamente).

e) Os agentes orgânicos de superfície (com exclusão dos sabões), as preparações tensoativas e as preparações para lavagem, mesmo contendo sabão, bem como as soluções ou dispersões de sabões em alguns solventes orgânicos, da posição 34.02.

f) Os plásticos alveolares, a borracha alveolar, as matérias têxteis (com exclusão das pastas (ouates), feltros e falsos tecidos) e as esponjas metálicas, impregnados, revestidos ou recobertos de sabão ou de detergentes que seguem, geralmente, o regime da matéria constitutiva de suporte.

(sublinhados não constam no original)

O Termo de Descrição de Fatos, fls. 6129, reclassificou as seguintes mercadorias:

Assim, à imagem do procedimento realizado no processo administrativo fiscal de nº 10980.726.891/2011- 56, lançando-se mão da Regra Geral 1 para Interpretação do Sistema Harmonizado em combinação com a Regra Geral 6 do SH, entende-se que o código 3401.30.00 da NCM abrange as mercadorias denominadas SABONETE INTIMOS RACCO - 210ML; SABONETE INTIMOS LEANDRO RACCO - 210ML ; ERVA DOCE SABONETE LIQUIDO RACCO - 230ML; REFIL ERVA DOCE SABONETE LIQUIDO 230ML, fato que determinou a incidência da alíquota de 10% (dez por cento) de IPI nas operações de saída do estabelecimento tributáveis, nos termos da TIPI, Decreto nº 6.006, de 2006.

A partir da classificação fiscal:

3401.1 - Sabões, produtos e preparações orgânicos tensoativos, em barras, pães, pedaços ou figuras moldadas, e papel, pastas (ouates), feltros e falsos tecidos, impregnados, revestidos ou recobertos de sabão ou de detergentes:

3401.11 -- De toucador (incluindo os de uso medicinal)

3401.19 -- Outros

3401.20 - Sabões sob outras formas

3401.30 - Produtos e preparações orgânicos tensoativos para lavagem da pele, em forma de líquido ou de creme, acondicionados para venda a retalho, mesmo que contenham sabão

(sublinhado não constam no original)

Observa-se que a NCM adotada pela fiscalização é a mais específica aos produtos reclassificados, pois é a classificação específica para os produtos e preparações utilizados para a **lavagem da pele** e todas as mercadorias reclassificadas são para a lavagem da pele.

O fato de a fiscalização ter elucidado o caso com a Solução de Consulta nº 9 da 1ª Região Fiscal não afronta o direito de defesa da Recorrente, pois ela em nada foi prejudicada com a referida demonstração e, ademais, tal solução não pode ser caracterizada como prova emprestada, pois a fiscalização reclassificou as mercadorias com base na legislação, a referida solução foi apenas para explicitar melhor o caso. Por tal motivação, mantém-se à classificação 3401.30.00, adotada pela fiscalização.

3.5.3. Sabonete em barra

Em relação à classificação do sabonete em barra, a Recorrente reconheceu o erro de classificação, mas continua a rebater o VTM, que já foi discutido no tópico 3.4.

3.5.4. Óleos corporais

A Recorrente utilizou a seguinte classificação fiscal para as chamados Óleos Corporais: 3301.90.30 e 3304.99.90, sendo 3301.9030 com alíquota de 5% de IPI e 3304.99.90 com alíquota de 22% de IPI.

De acordo com a fiscalização, a NCM para óleos corporais industrializadas pela Recorrente deveria ser única para todos os tipos de óleos comercializados e definida como 3304.99.90 (Óleos Hidratantes), a qual determina a incidência de alíquota de 22% a título de IPI.

Ela entende que a fiscalização ao utilizar a Solução de Consulta da 6ª Região Fiscal, envolvendo a classificação fiscal de mercadoria produzida por terceiro, mediante utilização de prova emprestada, viola o seu direito de defesa. Afirma que os óleos corporais, que ela industrializa, apresentam efetivamente função perfumadora e pós-banho, não tendo efeito de hidratação e sim de proporcionar maciez à pele.

Segue classificação adotada pela Recorrente para parte dos produtos:

NCM	DESCRIÇÃO	ALÍQUOTA (%)
33.01	Óleos essenciais (desterpenados ou não), incluindo os chamados “concretos” ou “absolutos”; resinoides; oleorresinas de extração; soluções concentradas de óleos essenciais em gorduras, em óleos fixos, em ceras ou em matérias análogas, obtidas por tratamento de flores através de substâncias gordas ou por maceração; subprodutos terpênicos residuais da desterpeneação dos óleos essenciais; águas destiladas aromáticas e soluções aquosas de óleos essenciais.	

3301.90	Outros	
3301.90.10	Soluções concentradas de óleos essenciais em gorduras, em óleos fixos, em ceras ou em matérias análogas, obtidas por tratamento de flores através de substâncias gordas ou por maceração	5
3301.90.20	Subprodutos terpênicos residuais da desterpenação dos óleos essenciais	5
3301.90.30	Águas destiladas aromáticas e soluções aquosas de óleos essenciais	5

Segue descrição adotada pela Recorrente para parte dos produtos e que deveria ter sido aplicada a todos os produtos na visão da fiscalização:

NCM	DESCRIÇÃO	ALÍQUOTA (%)
33.04	Produtos de beleza ou de maquiagem preparados e preparações para conservação ou cuidados da pele (exceto medicamentos), incluindo as preparações antissolares e os bronzeadores; preparações para manicuros e pedicuros.	
3304.99	Outros	
3304.99.10	Cremes de beleza e cremes nutritivos; loções tônicas	22
3304.99.90	Outros	22
	Ex 01 - Preparados bronzeadores	12
	Ex 02 - Preparados anti-solares, exceto os que possuam propriedades de bronzeadores	0

As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH), aprovadas pelo Decreto nº 435, de 28 de janeiro de 1992, com seu texto consolidado pela Instrução Normativa RFB nº 807, de 11 de janeiro de 2008, alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1.072, de 30 de setembro de 2010, e pela Instrução Normativa RFB nº 1.260, de 20 de março de 2012 quando se referem à posição 3401, assim esclarecem:

Capítulo 33

Óleos essenciais e resinóides; produtos de perfumaria ou de toucador preparados e preparações cosméticas

Notas.

1.- O presente Capítulo não compreende:

a) *As oleorresinas naturais e os extratos vegetais das posições 13.01 ou 13.02;*

b) *Os sabões e outros produtos da posição 34.01;*

c) *As essências de terebintina, de pinheiro ou provenientes da fabricação da pasta de papel ao sulfato e os outros produtos da posição 38.05.*

2.- *Na acepção da posição 33.02, a expressão “substâncias odoríferas” abrange unicamente as substâncias da posição 33.01, os ingredientes odoríferos extraídos dessas substâncias e os produtos aromáticos obtidos por síntese.*

3.- *As posições 33.03 a 33.07 aplicam-se, entre outros, aos produtos, misturados ou não, próprios para serem utilizados como produtos daquelas posições e acondicionados para venda a retalho tendo em vista o seu emprego para aqueles usos, exceto águas destiladas aromáticas e soluções aquosas de óleos essenciais.*

4.- *Consideram-se “produtos de perfumaria ou de toucador preparados e preparações cosméticas”, na acepção da posição 33.07, entre outros, os seguintes produtos: saquinhos que contenham partes de planta aromática; preparações odoríferas que atuem por combustão; papéis perfumados e papéis impregnados ou revestidos de cosméticos; soluções líquidas para lentes de contato ou para olhos artificiais; pastas (ouates), feltros e falsos tecidos, impregnados, revestidos ou recobertos de perfume ou de cosméticos; produtos de toucador preparados, para animais.*

(Texto oficial de acordo com a IN RFB nº 1.260, de 20 de março de 2012)

CONSIDERAÇÕES GERAIS

Os óleos essenciais e as oleorresinas de extração, da posição 33.01, são todos obtidos por extração a partir de matérias vegetais. O método de extração utilizado determina o tipo do produto obtido. Assim, por exemplo, consoante sejam obtidos por destilação a vapor de água ou por extração por meio de solventes orgânicos, determinadas plantas (a canela, por exemplo) podem dar quer um óleo essencial, quer uma oleorresina de extração.

As posições 33.03 a 33.07 compreendem os produtos, misturados ou não (exceto águas destiladas aromáticas e soluções aquosas de óleos essenciais) próprios para utilização como produtos daquelas posições e acondicionados para venda a retalho, tendo em vista o seu emprego para esses usos (ver a Nota 3 do Capítulo).

Os produtos das posições 33.03 a 33.07 permanecem classificados nestas posições mesmo que contenham, acessoriamente, determinadas substâncias empregadas em

farmácia ou como desinfetantes e mesmo que possuam, acessoriamente, propriedades terapêuticas ou profiláticas (ver a Nota 1 e) do Capítulo 30). Todavia, os desodorantes de ambientes preparados, permanecem classificados na posição 33.07 mesmo que possuam propriedades desinfetantes que não sejam meramente acessórias. (Alterado pela IN RFB nº 1.260, de 20 de março de 2012)

*As preparações (vernizes, por exemplo) e os produtos não misturados (pó de talco não perfumado, terra de pisão (terras de fuller), acetona, alum, etc.) que, além dos usos acima referidos, possam ter outras aplicações, incluem-se nestas posições **apenas** nos seguintes casos:*

- a) Quando se apresentem acondicionados para venda ao consumidor, indicando, por meio de etiquetas, de impressos ou por qualquer outra forma, que se destinam a ser usados como produtos de perfumaria ou de toucador preparados ou como outras preparações cosméticas, ou ainda como desodorantes de ambientes.*
- b) Quando se apresentem em acondicionamentos muito especiais que não deixem dúvidas quanto a serem destinados àqueles mesmos usos (seria, por exemplo, o caso de um esmalte (verniz*) para unhas apresentado num pequeno frasco cuja tampa fosse provida de um pincel destinado à sua aplicação).*

*Este Capítulo **não compreende**:*

- a) A vaselina, **exceto** aquela que é própria para ser utilizada nos cuidados da pele e acondicionada para venda a retalho face ao seu emprego para este uso (**posição 27.12**).*
- b) As preparações medicamentosas utilizadas acessoriamente como produtos de perfumaria, como cosméticos ou como preparações de toucador (**posições 30.03 ou 30.04**).*
- c) As preparações apresentadas na forma de gel concebidas para serem utilizadas em medicina humana ou veterinária como lubrificante para certas partes do corpo em intervenções cirúrgicas ou exames médicos ou como agente de ligação entre o corpo e os instrumentos médicos (**posição 30.06**).*
- d) Os sabões e os papéis, pastas (ouates), feltros e falsos tecidos, impregnados, revestidos ou recobertos de sabão ou de detergentes (**posição 34.01**).*

(sublinhados não constam no original)

Observa-se pela explicação da NESH que a posição 3301 não pode ser utilizada para venda a retalho, que é justamente o presente caso.

Já em relação à posição 3304, a NESH assim explicita:

33.04 Produtos de beleza ou de maquiagem preparados e preparações para conservação ou cuidados da pele (exceto medicamentos), incluindo as preparações anti-solares e os bronzeadores; preparações para manicuros e pedicuros.

3304.10	-	<i>Produtos de maquiagem para os lábios</i>
3304.20	-	<i>Produtos de maquiagem para os olhos</i>
3304.30	-	<i>Preparações para manicuros e pedicuros</i>
3304.9	-	<i>Outros:</i>
3304.91	--	<i>Pós, incluindo os compactos</i>
3304.99	--	<i>Outros</i>

(Texto oficial de acordo com a IN RFB nº 1.260, de 20 de março de 2012)

***A.- PRODUTOS DE BELEZA OU DE MAQUILAGEM
PREPARADOS E PREPARAÇÕES
PARA CONSERVAÇÃO OU CUIDADOS DA PELE,
INCLUÍDAS AS
PREPARAÇÕES ANTI-SOLARES E OS BRONZEADORES***

Incluem-se na presente posição:

- 1) *Os batons e outros produtos de maquilagem para os lábios.*
- 2) *As sombras para os olhos, máscaras, lápis para sobrancelhas e outros produtos de maquilagem para os olhos.*
- 3) *Os outros produtos de beleza ou de maquilagem preparados e as preparações para conservação ou cuidados da pele (exceto os medicamentos), tais como: os pós-de-arroz e as bases para o rosto, mesmo compactos, os talcos para bebês (incluído o talco não misturado, nem perfumado, acondicionado para venda a retalho), os outros pós e pinturas para o rosto, os leites de beleza ou de toucador, as loções tónicas ou loções para o corpo; a vaselina acondicionada para venda a retalho e própria para os cuidados da pele, os cremes de beleza, os cold creams, os cremes nutritivos (incluídos os que contêm geléia real de abelha); os cremes de proteção para evitar as irritações da pele; os géis administráveis por injeção subcutânea para eliminação de rugas e realce dos lábios (incluindo aqueles que contêm ácido hialurônico); as preparações para o tratamento da acne (exceto os sabões da posição 34.01) próprios para limpeza de pele e que não contenham ingredientes ativos em quantidades suficientes para que se considerem como tendo uma ação essencialmente terapêutica ou profilática sobre a acne; os vinagres de toucador, que são misturas de vinagre ou de ácido acético com álcool perfumado.*

Este grupo compreende igualmente as preparações anti-solares (filtros solares) e os bronzeadores.

Observa-se pelas explicações da NESH, acima colacionadas, que a posição 3304 amolda-se aos óleos corporais com função hidratante, vendido a retalho, pois é mais específico, devendo ser mantida a classificação adotada pela fiscalização. Em alguns óleos corporais o próprio nome contém a função hidratante, em outros, a função está na sua descrição, fls. 1344.

Quanto ao argumento de utilizar a Solução de Consulta da 6^a Região Fiscal, envolvendo a classificação fiscal de mercadoria produzida por terceiro, tal contextualização não afronta o direito de defesa da Recorrente, pois ela em nada foi prejudicada com a referida demonstração e, ademais, tal solução não pode ser caracterizada como prova emprestada, pois a fiscalização reclassificou as mercadorias com base na legislação, a referida solução foi apenas para explicitar melhor o caso. Por tal motivação, mantém-se à classificação 3304.99.90 adotada pela fiscalização.

3.6. Da multa agravada

A Recorrente argumenta no sentido de que a fiscalização não teve êxito em comprovar a tese de sonegação fiscal, por conseguinte, não cabe a multa de ofício, tampouco a multa agravada. Afirma que em, nenhum momento, omitiu qualquer tipo de informação à fiscalização em relação às operações de venda à Langon, tanto que foi comprovada a interdependência. Cita precedentes.

Sem razão a Recorrente. Conforme demonstrado no item 3.2., houve prova cabal do subfaturamento e da utilização de "meia nota", ensejando autoria e materialidade na prática de sonegação fiscal.

Há no período de janeiro a março de 2010 comprovação da prática de sonegação fiscal, que assim é tipificada pela lei.

Lei nº 4.502, de 1964

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.

Já no período de abril a dezembro de 2010 foi aplicada a multa por lançamento de ofício no percentual de 75%.

Lei 9.430, de 1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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 nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 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 nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Portanto, rejeita-se a argumentação da Recorrente e mantém-se o que foi decidido na DRJ/Ribeirão Preto, com a incidência do artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996.

4. Conclusão

Por todo o exposto, conheço o Recurso Voluntário, rejeito as preliminares suscitadas e, no mérito, nego provimento."

(assinado digitalmente)

Walker Araujo - Redator "ad hoc"