



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

Processo nº 10980.723930/2015-97
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-005.376 – 3ª Câmara / 2ª 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: 01/01/2011 a 31/12/2011

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.

NULIDADE. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. INEXISTÊNCIA.

O Mandado de Procedimento Fiscal é um instrumento utilizado a fim de fornecer uma segurança jurídica ao contribuinte, pois ele que garante que a fiscalização está sendo realizada por um servidor público da Receita Federal do Brasil. A sua descontinuidade não afronta a legalidade da constituição do crédito tributário.

VÍCIO DE FUNDAMENTAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

No Termo de Descrição de Fatos, há uma ampla fundamentação, além da fundamentação legal no auto de infração. 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.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

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: 01/01/2011 a 31/12/2011

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. DEO-COLÔNIAS.

A classificação fiscal para as deo-colônias deve ser a NCM 3303.00.20 (águas 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.

INSUFICIÊNCIA DE LANÇAMENTO DO IMPOSTO.

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

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 e ser sintético, adota-se o relatório da DRJ/Ribeirão Preto, fls. 1467 e seguintes¹:

Contra a empresa em epígrafe foi lavrado o Auto de Infração de fls. 1267/1351, para exigir R\$ 28.497.137,79 de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), inclusos juros de mora e multa proporcional ao valor do imposto.

Na descrição dos fatos do auto de infração constata-se que foi apurado falta de lançamento do imposto por ter o estabelecimento industrial promovido a saída de produtos tributados, com imposto lançado a menor, por inobservância do valor tributário mínimo, por erro de classificação fiscal e/ou erro de alíquota e por falta de escrituração de débito de IPI lançado em nota fiscal.

De acordo com o Termo de Descrição dos Fatos e Encerramento Parcial da Ação Fiscal, de abril de 2010 a dezembro de 2011, a empresa (contribuinte) em suas vendas não obedeceu as regras estabelecidas para adoção do valor tributável mínimo em caso de relações de interdependência. Assim, o Fisco utilizou-se do valor tributável mínimo (preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente), nas saídas de produtos para a distribuidora - a Langon Cosméticos Ltda., em razão da interdependência existente entre o estabelecimento industrial (no caso, a fiscalizada) e sua distribuidora no mercado atacadista (no caso a Langon Cosméticos Ltda) .

Há que se lembrar que se considerou, para o cálculo do imposto devido, a classificação fiscal neste Auto de Infração julgada como corretas 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.

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

Cientificado da autuação, o contribuinte ingressou com a impugnação, aduzindo, em síntese, as seguintes razões de defesa:

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

Vício Formal - MPF.

A constituição do crédito tributário não merece ser mantida por inobservância requisito essencial à sua exigibilidade, vinculado à impossibilidade de utilização do MPF expedido com finalidade específica, conforme mencionado pela própria autoridade fiscal (item breve histórico, página 1 do "Termo de Descrição dos Fatos e Encerramento Total da Ação Fiscal").

A legislação de regência, aplicável para o fato gerado, no caso a Portaria RFB n. 3.014 de junho de 2011, traz como obrigatória a extinção do MPF quando da conclusão do procedimento fiscal com lavratura de Auto de Infração. No caso sob análise, a autoridade fiscal, no PROCESSO 10980-720.417/2015-44, acabou por lavrar AUTO DE INFRAÇÃO de IPI relativo ao exercício de 2010, quando analisou a situação específica prevista no MPF, tendo dado conclusão ao procedimento fiscal e, portanto, operou-se a extinção do MPF.

O presente procedimento padece de irregularidade, ao ponto em que não houve qualquer comunicação formal à Impugnante, sobre a prorrogação do mandado de procedimento fiscal, ou mesmo sobre seu aditamento, causando grande surpresa a forma e o montante do crédito constituído, demonstrando, cabalmente, a flagrante inobservância do devido processo legal.

Diante de tudo isso, pede-se desde logo que se reconheça a NULIDADE integral dos lançamentos, posto que praticados por autoridade fiscal irregularmente designada para tanto, ante a evidente violação das normas sobre a validade do MPF, sendo que a autuação acabou por violar os princípios da não surpresa ao contribuinte, posto que resultante de análises e presunções que sequer foram noticiadas ao contribuinte, ferindo de morte o princípio da ampla defesa, uma vez que nenhuma das diligências (sic) comunicadas ao contribuinte contribuíram para o resultado da fiscalização.

Vício de Fundamentação

Ao invocar como norma legal para fundamentar o arbitramento a Solução de Consulta Interna nº 8-COSIT, de 13 de junho de 2012, 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 (sic) da não retroatividade legal.

No Mérito, fez as seguintes considerações:

Do Arbitramento em Decorência da Inobservância Valor Tributável Mínimo

O critério utilizado pela Autoridade Fiscal ao promover o arbitramento com relação aos meses de janeiro a dezembro de 2011 não encontra fundamento em qualquer dispositivo legal.

Além disto, padece de vício de fundamentação, posto que invocada a Solução de Consulta Interna nº 08-COSIT, de 13 de junho de 2012, é inaplicável ao caso, posto que editada 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 média (sic) 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 cálculo (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 grande parte dos produtos vendidos de BAYONNE a LANGON não foram comercializados no período, gerando saldo de estoque da empresa.

Da mesma forma não haveria como se considerar a média ponderada sem ampla validação quanto ao mês em que de fato ocorreu a venda, visto que a autuação se baseou em saídas da Bayonne sem avaliar o processo comercial como um todo.

Ainda que o artigo 197 do RIPI/2010 permita o arbitramento, não permite a aplicação do critério utilizado. Na realidade, o parágrafo segundo do mesmo artigo 197 estabelece:

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

No presente caso, a própria autoridade fiscal admite que não existe o preço praticado no mercado atacadista, haja vista que no período não existem operações praticadas com terceiros.

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 3ª 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.

Os quesitos (em número de 16) constam das e-fls 1375/1376 da impugnação.

Por derradeiro, requereu que a impugnação seja conhecida para que o auto de infração seja julgado nulo em razão dos vícios apontados, ou, alternativamente, que seja julgado improcedente.

Além disso, solicitou a revisão dos valores arbitrados conforme prova pericial a ser produzida e a produção de todas as provas admitidas em direito, especialmente a juntada de novos documentos, incluída a apresentação complementar de documentos, assim como a produção de prova pericial relativamente à escrita contábil apresentada e à adequação da classificação fiscal adotada pela Impugnante.

A impugnação foi julgada improcedente pela DRJ/Ribeirão Preto, conforme se observa da ementa, abaixo colacionada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA

A matéria não especificamente contestada na manifestação de inconformidade é reputada como incontroversa, portanto devem ser mantidas as glosas e consequente redução do direito creditório.

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.

MPF. INSTRUMENTO DE CONTROLE ADMINISTRATIVO.

O Mandado de Procedimento Fiscal é mero instrumento de controle administrativo e eventual irregularidade em sua emissão não acarreta nulidade de lançamento.

**JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTAÇÃO.
IMPEDIMENTO DE APRECIÇÃO 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.

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

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

**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.

Prozada 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 artigo 195, inciso, I, do RIPI/2010.

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

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

ÁGUAS DE COLÔNIA.

Os produtos denominados pelo sujeito passivo de “deo-colônias”, 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 inflição de penalidade pecuniária e a incidência de juros de mora, por conta de erro de classificação fiscal e alíquota.

A contribuinte, irressignada, apresentou Recurso Voluntário, fls. 1540 e seguintes, no qual repisou 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. 1498, e o recurso foi protocolado em **26 de agosto de 2016**, fls. 1540. Trata-se, portanto, de recurso tempestivo e de matéria que pertence a este colegiado.

2. Das preliminares

2.1. Do cerceamento 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. 1473:

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 critério de arbitramento utilizado nos autos e quais as opções dadas pela legislação, como funciona o mercado específico do contribuinte, quanto um preço pode variar de acordo com o volume de compras, 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. Nulidade do MPF

A Recorrente argumenta no sentido de que a constituição do crédito tributário não pode ser mantido, pois houve vício na expedição do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, que foi expedido com finalidade específica. Cita a Portaria RFB nº 3.014, de junho de 2011, que traz como obrigatória a extinção do MPF, quando houver a conclusão do procedimento fiscal com lavratura de Auto de Infração. Ademais, expõe *in verbis*, fls. 1550:

Pois bem, no caso sob análise, a autoridade fiscal, no PROCESSO 10980720.417/2015-44, acabou por lavrar AUTO DE INFRAÇÃO de IPI relativo ao exercício de 2010, quando analisou a situação específica prevista no MPF, tendo dado conclusão ao procedimento fiscal, e, portanto, operou-se a extinção do MPF.

O presente procedimento padece de irregularidade, ao ponto em que não houve qualquer comunicação formal à Impugnante, ora Recorrente, sobre a prorrogação do mandado de procedimento fiscal, ou mesmo sobre seu aditamento, causando grande surpresa a forma e o montante do crédito constituído gerado por 6 (seis) autos de infração relacionados mas autuados de forma separada relativa ao mesmo objeto demonstrando, cabalmente, a flagrante inobservância do devido processo legal.

Pleiteia pela nulidade do lançamento, pois entende que houve diligências sem o seu conhecimento e a constituição de crédito com um MPF, que já estava extinto. Por conseguinte, discorre sobre a violação ao princípio da não-surpresa e da ampla defesa.

Sem razão a Recorrente. O Mandado de Procedimento Fiscal é um instrumento utilizado a fim de fornecer uma segurança jurídica ao contribuinte, pois ele que garante que a fiscalização está sendo realizada por um servidor público da Receita Federal do Brasil. A sua descontinuidade não afronta a legalidade da constituição do crédito tributário, pois se trata de uma fase pré-constitutiva do lançamento, similar ao inquérito no processo penal, pode ser no máximo uma mera irregularidade, que não produz nulidade na relação jurídica tributária, e, no caso, a Recorrente sequer demonstrou qualquer tipo de prejuízo no caso concreto, o que por si só já acarreta a sua não nulidade.

Cabe esclarecer que a decisão da DRJ/Ribeirão Preto não merece reforma no que toca a tal aspecto, ora analisado, uma vez que ela acompanha a jurisprudência deste Tribunal Administrativo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. EMISSÃO E PRORROGAÇÃO. IRREGULARIDADE. NULIDADE. NÃO OCORRÊNCIA PLURALIDADE DE SUJEITOS PASSIVOS. DISPENSA DE MPF.

As irregularidades na emissão e prorrogação do MPF não acarretam nulidade do lançamento, nem do processo administrativo; ademais, nos casos de pluralidade de autuados, não se exige um MPF para cada um dos responsáveis tributários.

(...)

(Acórdão 1301-002.161; 1ª Seção; Relator: Roberto Silva Júnior; Data da sessão: 05.10.2016)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2010

MPF - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. EXPEDIÇÃO. PRORROGAÇÃO. NULIDADE. NÃO OCORRÊNCIA. Eventual irregularidade na emissão ou na prorrogação de mandado de procedimento fiscal não gera nulidade do lançamento, sobretudo quando dela não tenha decorrido prejuízo para o contribuinte.

(Acórdão 3402-004.756; 3ª Seção: Relator: Waldir Navarro Bezerra; Data da sessão: 24.10.2017)

Portanto, rejeita-se a preliminar arguida.

2.3. Vício de fundamentação

A Recorrente entende que há nulidade na fundamentação, pois 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 foi expedida é manifestamente inaplicável ao período sob fiscalização.

Do auto de infração, extrai-se, fls. 1268 e seguintes:

PRODUTO SAÍDO DO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL OU EQUIPARADO A INDUSTRIAL COM EMISSÃO DE NOTA FISCAL INFRAÇÃO: SAÍDA DE PRODUTOS SEM LANÇAMENTO DO IPI - INOBSERVÂNCIA DO VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO

(...)

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2011 e 31/12/2011:

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);

A partir do item 3.3.2. ***Do não atendimento do valor tributável mínimo do IPI***, fls. 1296, 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.

3. Do mérito

3.1. Do arbitramento em decorrência da inobservância do valor tributável mínimo

A Recorrente afirma que o critério utilizado pela autoridade fiscal, ao promover o arbitramento com relação aos meses de janeiro a dezembro de 2011, não encontra fundamento em qualquer dispositivo legal, demonstra através de uma tabela, analisando os dados do mês de abril de 2011, os supostos equívocos da fiscalização.

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. 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.

A Recorrente expõe *in verbis*, fls. 1557 e seguintes:

Primeiramente nas saídas do estabelecimento Bayonne Cosméticos Ltda, venda a Langon Cosméticos Ltda, como pode-se evidenciar não houveram saídas de produtos de forma mensal, relativos aos itens utilizados (pagina 23) do auto de infração. Base esta utilizada para determinar valor médio de saídas, quando de fato ocorreram vendas destes produtos de forma pontual, onde o mês de abril utilizado pela autoridade fazendária foi o único mês em que todos os produtos de fato tiveram movimentação.

(...)

Na saída dos produtos do estabelecimento Langon Cosméticos Ltda, conforme circularização realizada com o cliente, pode identificar que os valores de venda sofreram alterações expressivas a cada mês, e que portanto utilizar média de único mês, e reitera-se o mês em que os produtos tiveram maior valor de venda, de acordo com regras comerciais do cliente, torna o procedimento além de equivocado abusivo:

Após, a Recorrente faz uma análise da carga tributária do IPI e 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.

Discorre, novamente, sobre o vício de fundamentação da Solução de Consulta nº 08, da COSIT, de 13 de junho de 2012. 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. 1282 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:

Todavia, em análise das operações realizadas pela autuada a partir de abril de 2010 a dezembro de 2011, constatou-se que, naquelas em que houve destaque de IPI, o adquirente de produtos, industrializados pela Bayonne Cosméticos Ltda., da marca Racco (operação de compra e venda de mercadorias) foi quase que exclusivamente a Langon Cosméticos Ltda., inscrita no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas - CNPJ, sob nº 01.515.050/0001-74.

(...)

E, nos períodos de apuração de janeiro de 2011 a dezembro de 2011, as mercadorias industrializadas pela fiscalizada, sob as quais houve incidência de IPI em sua saída, foram adquiridas pela Langon Cosméticos Ltda. em quase sua totalidade, R\$ 39.133.214,69 (Trinta e nove milhões, cento e trinta e três mil, duzentos e quatorze reais, e sessenta e nove centavos), isto é, 98,99% das vendas de mercadorias com incidência de IPI, conforme se pode depreender dos dados extraídos das notas fiscais eletrônicas emitidas no período pela autuada.

(...)

Em resumo, nos períodos de apuração de janeiro de 2011 a dezembro de 2011, a autuada deu saída de seus produtos da marca Racco aos estabelecimentos comerciais atacadistas que eram adquirentes das mercadorias industrializadas por ela, por meio da distribuidora Langon Cosméticos Ltda. - CNPJ sob o nº 01.515.050/0001-74.

(grifos não constam no original)

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. 1285, com a mesma sócia-administradora na empresa Recorrente e na Langon:

No período de janeiro de 2011 a meados de abril de 2011, portanto, havia interdependência entre BAYONNE COSMÉTICOS LTDA. (CNPJ nº 85.040.103/0001-38), e LANGON COSMÉTICOS LTDA. (CNPJ nº 01.515.050/0001-74) em razão da coincidência da pessoa administradora, no caso, TATHYA CAROLINE RAUEN GAFFKE FREITAS, vide que exercia o cargo de sócio administrador concomitantemente nas duas empresas, em primeiro lugar.

(...)

Assim, sendo Tathya, filha de Gisela, outra hipótese de interdependência se configura, pois, por meio de parentesco de 1º grau, uma empresa (Bayonne Cosméticos Ltda.) é detentora de mais de 15% (quinze por cento) do capital social da outra (LANGON COSMÉTICOS LTDA).

(...)

Mais uma vez, sendo Tathya, filha de Gisela, hipótese de interdependência se configura, pois, por meio de parentesco de 1º grau, uma empresa (BAYONNE COSMÉTICOS LTDA.) é detentora de mais de 15% (quinze por cento) do capital social da outra (LANGON COSMÉTICOS LTDA).

Conclui-se então que de janeiro julho de 2011 (sic), configurada está a relação de interdependência entre a BAYONNE COSMÉTICOS LTDA., e a LANGON COSMÉTICOS LTDA., aplicando-se todas normas especiais de IPI existentes sobre este tipo de relação societária.

Em julho de 2011, a Bayonne Cosméticos Ltda. sofreu alteração em seu Contrato Social (trecho da Décima Oitava Alteração do Contrato Social da Bayonne Cosméticos Ltda. de 15 de março de 2011, com efeitos a partir de 27 de julho de 2011):

(...)

Deste modo, por serem, tanto Tathya, quanto Etyane, filhas de Gisela, tipificada a relação de interdependência das empresas, vez que, por meio de parentesco de 1º grau, uma empresa (Bayonne Cosméticos Ltda.) é detentora de mais de 15% (quinze por cento) do capital social da outra (LANGON COSMÉTICOS LTDA.)

Logo, demonstrado que a Bayonne Cosméticos Ltda., durante os períodos de apuração aqui fiscalizados, mantinha relação de interdependência com a LANGON COSMÉTICOS LTDA., aplicando-se todas normas especiais de IPI existentes sobre este tipo de relação societária.

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 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 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 5ª);

(...)

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. 1299:

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 conseguinte, 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.

Destarte, a fiscalizada organizou suas operações de modo que as vendas com destaque do IPI foram efetuadas para firma interdependente não equiparada a industrial. O valor tributável utilizado para cálculo do imposto é significativamente inferior aos preços praticados pela firma interdependente nas saídas para terceiros, ocorridas por meio de notas fiscais sem destaque do IPI.

A fiscalização colacionou um quadro referente a abril de 2011 que mostra uma diferença de quase 500% entre o valor praticado pela Bayonne e o valor praticado pela Langon, fls. 1300:

Mês da Emissão	Código da Mercadoria	Descrição complementar	Valor Unitário Langon	Valor unitário Bayonne	Langon/Bayonne
04/2011	0200	DEOCOLONIASPLASHJUST	R\$ 15,38	R\$ 2,81	547%
04/2011	0235	DEO COLONIA "T" - 30ML	R\$ 5,86	R\$ 1,79	327%
04/2011	0335	DEO COLONIA GI - 50ML	R\$ 57,06	R\$ 13,16	434%
04/2011	0377	DEO COLONIA EMOCOS - 100ML	R\$ 23,51	R\$ 6,08	387%
04/2011	0475	DEO COLONIA CUBO - 100ML	R\$ 17,53	R\$ 6,54	268%
04/2011	1006	SABONETE INTIMOS - 210ML	R\$ 13,30	R\$ 2,57	518%
04/2011	1015	DES. JATO SECO E AÇAO PROLONG. INTIMOS - 100ML	R\$ 15,30	R\$ 3,61	424%
04/2011	1024	SABONETE INTIMOS VIAGEM - 60ML	R\$ 5,92	R\$ 1,37	432%
04/2011	1026	SABONETE INTIMOS MORANGO - 210ML	R\$ 9,85	R\$ 2,70	365%

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, 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 de quase 500%!

As planilhas anexadas à impugnação administrativa, fls. 1419 e seguintes, não são suficientes para desconfigurar o lançamento arbitrado pela fiscalização, sendo que o ônus da prova compete à Recorrente².

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 arbítrio 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.

² Lei nº 13.105, de 2015

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

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 aparente³.

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, no mês de abril de 2011, o preço unitário da Deo-colônia Splash Just é de R\$ 2,81 na Bayonne e de R\$ 15,38 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 organizado⁴:

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

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

⁴ GRAU, Eros Roberto. A ordem econômica na constituição de 1988. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 87; 157 e 174.

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:

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 fiscal⁵.

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, limítrofe com o município do Rio de Janeiro, onde se situa o estabelecimento industrial da

⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 343

recorrente, especialmente tendo em conta que ambos os municípios integram a mesma região metropolitana.

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 tomando 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 **98,99%** das vendas de mercadorias, 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. 1305:

E, na árdua tarefa de se determinar o Valor Tributável Mínimo, constatou-se que Bayonne Cosméticos Ltda. fazia uso de códigos de referência na identificação dos 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 2011, a Bayonne Cosméticos Ltda. e a Langon Cosméticos Ltda. teriam empregado, além da mesma descrição das mercadorias, iguais códigos de referência na 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.

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 fevereiro de 2011, utilizou-se as saídas do mês de janeiro de 2011 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. 1305:

Outrossim, informa-se que, para o cálculo do Valor Tributável Mínimo do mês de janeiro de 2011, utilizou-se as saídas do mês de dezembro de 2010, no mercado atacadista, comparando as descrições de mercadorias, conforme as Notas Fiscais de ambas.

E, na falta de saídas no mês de dezembro de 2010, utilizou-se a média ponderada dos preços de cada produto em vigor no mês imediatamente anterior, no caso, novembro de 2010, no mercado atacadista.

Do mesmo modo, para determinar-se o Valor Tributável Mínimo (VTM) das saídas de produtos a interdependentes da Bayonne Cosméticos Ltda., ocorridas no período de apuração de fevereiro de 2011, utilizou-se a média ponderada dos preços de cada produto no mercado atacadista, em vigor no mês de janeiro de 2011.

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 “águas 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. 1486:

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.

3.2. Da classificação fiscal

3.2.1. 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 (águas 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 alume) 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-sudoríficos).

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. 1313, 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 compreende 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 compreende:

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. 1316:

Bem, das especificações trazidas tanto na embalagem da "deo-colônia" fornecida como amostras pelo sujeito passivo, e de acordo com imagens e informações veiculadas no site <http://www.racco.com/US/caMragrances/5> em que denomina

*suas "deo-colônias" de "eau de toilette" ou "eau de cologne", isto é, o equivalente à água de colônia, 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, como há para os desodorantes corporais da própria autuada (<http://www.racco.com/US/prod/allumage-roll-on-deodorant/66?lanuaga=pt#.VnhqZnp1QQ>).*

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

1318 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.org.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, conseqüentemente, diminuem o odor da transpiração. Sua formulação contém agentes bactericidas, como o etanol (álcool) e, quase sempre, uma fragância 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 ductos das glândulas sudoríparas e controlam a saída do suor, sem prejudicar a saúde. Estes ingredientes são substâncias com efeito hipodidrótico (reduzem a transpiração), como sais de alumínio e os de alumínio associados ao zircônio. Esse tipo de produto é normalmente denominado de desodorante antiperspirante.

Pela explicação acima colacionado e pelas fotos no Termo de Descrição dos Fatos, fls. 1317, 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.

3.2.2. 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 1ª 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

Há ainda a classificação do NCM 3307.20.90 : "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, com ou sem propriedades desinfetantes. Desodorantes (desodorizantes) corporais e antiperspirantes. Outros.", utilizada pela Recorrente, mas que não foi argumentado por ela.

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, dentífricos (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 aceção 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 aceção 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 $4,5 \times 10^{-2}$ 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 compreende:

- 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 compreende 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 compreende** 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 aniônicos 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 contém 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, sílica, 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 compreende, 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 compreende 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 compreende 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 compreende**:*

- 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.

O Termo de Descrição de Fatos, fls. 1338, reclassificou as seguintes mercadorias:

Assim, 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 PERFUMADO CORPORAL ASTREE - 90G; SABONETE ÍNTIMOS RACCO - 210ML; SABONETE ÍNTIMOS LEANDRO RACCO - 210ML ; SABONETE ÍNTIMOS MORANGO - 210ML; SABONETE ÍNTIMOS VIAGEM - 60ML; SABONETE LIQUIDO FLEUR DORANGER - 250ML; ÍNTIMOS TEEN SABONETE INTIMO - 200ML; SABONETE LIQUIDO CINTILANTE RUBI PEDRAS - 150ML; ERVA DOCE SABONETE LIQUIDO RACCO - 230ML; REFIL ERVA DOCE SABONETE LIQUIDO 230ML; IOS SABONETE LIQUIDO; SABONETE TONS DE OCEANIC; SABONETE LANTIS; SABONETE BANHO ERVA DOCE - 250ML; KIT SABONETE ERVA DOCE - 200G; SABONETE LIQUIDO NICK - 150G; SABONETE AYURVEDA; SABONETE CRAYON; SABONETE NEUROCICLOPEPTIDEO; 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, à época dos fatos, aprovada pelo 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

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.

3.2.3. 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 3.1.

3.2.4. 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 desterpenação 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,	5

	em óleos fixos, em ceras ou em matérias análogas, obtidas por tratamento de flores através de substâncias gordas ou por maceração	
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	Crems de beleza e crems nutritivos; loções tónicas	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), fêltros 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, alume, 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 - Produtos de maquiagem para os lábios
- 3304.20 - Produtos de maquiagem para os olhos
- 3304.30 - Preparações para manicuros e pedicuros
- 3304.9 - Outros:
- 3304.91 -- Pós, incluindo os compactos
- 3304.99 -- Outros

(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 maquiagem para os lábios.
- 2) As sombras para os olhos, máscaras, lápis para sobrancelhas e outros produtos de maquiagem para os olhos.
- 3) Os outros produtos de beleza ou de maquiagem 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 tônicas 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 6ª 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.

3.3. Falta de escrituração do débito de IPI lançado em nota fiscal

O auto de infração ainda trouxe uma terceira infração, fls. 1270, falta de escrituração de débito de IPI lançado em nota fiscal (total ou parcial). Contudo, tal matéria não foi impugnada pela Recorrente, sendo, portanto, admitida.

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"