



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13370.722249/2020-65
ACÓRDÃO	3401-014.330 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de dezembro de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	SAVOY INDUSTRIA DE COSMETICOS S.A. FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/03/2016 a 31/12/2017

VALOR EXONERADO SUPERIOR AO LIMITE DE ALÇADA. MOMENTO DE AFERIÇÃO DO VALOR. DATA DE APRECIÇÃO EM SEGUNDA INSTÂNCIA.

Conhece-se de Recurso de Ofício interposto em face de decisão, que exonerou o sujeito passivo de tributo e encargos de multa, em valor total superior ao limite de alçada, o qual deve ser aferido no momento da apreciação em segunda instância.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRELIMINAR DE NULIDADE. ALEGAÇÃO DE AMPLIAÇÃO DO OBJETO DO LANÇAMENTO EM DILIGÊNCIA. INOCORRÊNCIA. DILIGÊNCIA FISCAL DESTINADA A ESCLARECIMENTOS E COMPLEMENTAÇÃO DE PROVAS. MANUTENÇÃO DOS MESMOS FATOS E PREMISSAS DO LANÇAMENTO. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO AO CONTRADITÓRIO.

A eventual inclusão de produtos no demonstrativo do VTM durante a diligência não caracteriza ampliação do objeto do lançamento quando o procedimento se limita a esclarecer, confirmar ou complementar dados indispensáveis à quantificação do crédito tributário, sem alteração dos fatos geradores, período fiscalizado ou fundamento jurídico do lançamento. É válida a diligência utilizada para sanar inconsistências, corrigir premissas técnicas, recompor bases de cálculo e assegurar a verdade material.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRELIMINAR DE NULIDADE. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO SOBRE PRODUTOS INCLUÍDOS NA DILIGÊNCIA. DEMONSTRATIVO REFEITO COM BASE EM INFORMAÇÕES JÁ CONSTANTES DOS AUTOS.

A diligência pode recompor, consolidar e esclarecer dados necessários à quantificação do crédito, sem que isso configure inclusão de novos produtos. A mera reorganização técnica das informações não caracteriza falta de motivação nem viola o contraditório.

PRELIMINAR DE NULIDADE. FUNDAMENTAÇÃO DO LANÇAMENTO. RECLASSIFICAÇÃO FISCAL.

Afasta-se a alegação de vício quando o lançamento se baseia em análise técnica suficiente, apoiada em descrição dos produtos, pesquisas realizadas e critérios classificatórios aplicáveis.

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. HIDRATANTES E ÓLEOS CORPORAIS. PREPARAÇÕES PARA CONSERVAÇÃO DA PELE QUE CONTENHAM SUBSTÂNCIAS COM FUNÇÃO DESODORANTE. TIPI 3304.99.10.

Os hidratantes e os óleos corporais, ainda que contenham antissépticos que lhe confirmam também propriedade desodorante, classificam-se respectivamente, por força da Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado 3 “b”, nos códigos TIPI 3304.99.10 e 3304.99.90.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. AUSÊNCIA DE LAUDO TÉCNICO. DESNECESSIDADE.

Se a autoridade fiscal não encontra complexidade na mercadoria, capaz de ensejar a necessidade de elaboração de laudo técnico, para dirimir eventual dúvida em relação à sua classificação fiscal (matéria jurídica), o lançamento pode ter como base os elementos constantes nos autos.

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. EMPRESAS VINCULADAS. PREÇOS INFERIORES. NECESSIDADE DE APLICAÇÃO.

Caracterizada a relação de dependência econômica entre as empresas, e comprovada a prática de preços inferiores nas operações realizadas entre as partes quando comparadas aos preços aplicados a terceiros, é legítima e necessária a aplicação do Valor Tributável Mínimo – VTM.

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. AUSÊNCIA DE CRITÉRIO CLARO DE CÁLCULO E FUNDAMENTAÇÃO DA METODOLOGIA. INEXISTÊNCIA DE LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO.

A falta de definição objetiva da metodologia de apuração do VTM, especialmente quanto à caracterização da interdependência e à

identificação do mercado atacadista comparável, impede a constituição válida do crédito tributário.

JUROS MORATÓRIOS. INCIDÊNCIA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO. SÚMULA CARF.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Súmula CARF nº 108)

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, conhecer do Recurso de Ofício para negar-lhe provimento. Os conselheiros Laercio Cruz Uliana Junior, Mateus Soares de Oliveira e George da Silva Santos acompanharam pelas conclusões. Com relação ao Recurso Voluntário, acordam os membros do colegiado, por unanimidade, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial ao Recurso, apenas para excluir os produtos que foram acrescentados posteriormente em diligência, nos termos do voto da relatora.

Assinado Digitalmente

Ana Paula Giglio – Relatora

Assinado Digitalmente

Leonardo Correia de Lima Macedo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Leonardo Correia de Lima Macedo, Laércio Cruz Uliana Júnior, George da Silva Santos, Celso José Ferreira de Oliveira, Mateus Soares de Oliveira, e Ana Paula Giglio.

RELATÓRIO

Trata-se de **Recurso Voluntário** interposto em face do Acórdão nº **106-046.956** exarado pela 13ª Turma da DRJ/06, em sessão de 25/06/2024, que **julgou procedente em parte a impugnação** apresentada pela contribuinte acima identificada.

A Autoridade Fiscal lavrou Auto de Infração, em função de **saída de produtos de estabelecimento industrial** ou equiparado com emissão de Nota Fiscal, (i) **sem lançamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)** e (ii) com **inobservância do Valor Tributável Mínimo (VTM)** e (iii) **utilização incorreta de classificação fiscal** para a alíquota do IPI. O crédito tributário constituído foi de **R\$ 334.795.878,49**, de acordo com o demonstrativo abaixo:

IPI	R\$ 170.581.034,87
Juros de Mora	R\$ 36.279.067,56
Multa Proporcional	R\$ 127.935.776,06
Total do Crédito Tributário	R\$ 334.795.878,49

De acordo com o Relatório Fiscal, a empresa foi autuada em razão de. a autoridade fazendária constatou a falta de lançamento do imposto, no **período março de 2016 a dezembro de 2017**, em virtude de:

- a) **saída de produtos industrializados com valores subfaturados, abaixo do que predica a legislação do imposto;**
- b) **utilização de classificação fiscal e alíquota erradas no que concerne aos produtos que industrializa e comercializa;**
- c) **inobservância do Valor Tributável Mínimo (VTM) nas saídas de produtos destinados a estabelecimento de firma interdependente;**
- d) **deixar de recolher o IPI devido.**

Da Subvaloração

A autuação fiscal relativa à **subvaloração** teve como fundamento o descumprimento das regras do **Valor Tributável Mínimo (VTM)**, previstas nos artigos 195 e 196 do RIPI/2010, que disciplinam a base de cálculo do IPI nas operações entre empresas interdependentes. A fiscalização constatou que **o estabelecimento industrial praticou preços nas vendas para a empresa interdependente (distribuidora) substancialmente inferiores aos verificados no mercado atacadista da praça do remetente e inferiores aos preços praticados pela própria distribuidora nas revendas para terceiros não interdependentes**. Tal discrepância teria resultado na **redução artificial da base de cálculo do IPI**, configurando subfaturamento.

Para apuração da diferença, a fiscalização analisou as operações realizadas entre os anos de **2016 e 2017**, utilizando planilhas de controle denominadas “MAD VENDAS SAVOY PARA COTY 2016/2017” e “MAD SAVOY E COTY VTM DADOS ABRANGENTES”. Com base nessas informações, **comparou-se o valor médio das vendas do fabricante à distribuidora interdependente com os preços médios das revendas efetuadas por esta última a clientes**

independentes. O resultado dessa confrontação revelou preços praticados pelo fabricante **bem abaixo do valor médio de mercado**, levando a autoridade fiscal a aplicar o **VTM da praça do remetente**, nos termos do art. 195, I, do RIPI/2010, como limite mínimo da base tributável do imposto.

Diante dessa constatação, o Fisco concluiu que a empresa atuada **deixou de observar o valor tributável mínimo obrigatório**, recolhendo o IPI sobre valores inferiores aos praticados no mercado atacadista. Assim, lavrou-se o **Auto de Infração** exigindo a diferença de IPI não pago, acrescida de multa de ofício e juros moratórios. A autuação também destacou o caráter **antievasivo** das normas do VTM, cuja finalidade é impedir que empresas de um mesmo grupo econômico manipulem preços de transferência entre estabelecimentos interdependentes para reduzir a carga tributária incidente sobre as operações industriais.

Da Classificação Fiscal

A autuação fiscal relativa à **classificação fiscal de produtos** decorreu da constatação, pela fiscalização, de que a empresa **Savoy Indústria de Cosméticos Ltda.** teria promovido saídas de diversos itens fabricados com **códigos NCM incorretos**, resultando na **aplicação de alíquotas inferiores às devidas** na apuração do IPI. Segundo o **Relatório Fiscal**, verificou-se que **parte significativa dos produtos da linha de cosméticos e perfumaria foi classificada em posições da TIPI com alíquota reduzida ou zero**, embora suas características e composições indicassem enquadramento em códigos sujeitos à **tributação regular**, conforme as **Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH)** e as disposições do **RIPI/2010**.

Durante a análise, a fiscalização comparou as descrições constantes das notas fiscais e fichas técnicas com as especificações de mercado e os laudos de composição fornecidos pela própria contribuinte, identificando divergências entre a **natureza declarada** e a **real destinação dos produtos**. Foram destacados, entre outros, itens rotulados como **loções hidratantes, colônias e sprays corporais** que, de acordo com seus componentes e finalidades cosméticas, deveriam ser enquadrados em códigos da posição **3304.99.90** (“outros produtos de beleza ou de cuidados da pele”), com **alíquotas de 12% ou 22%**, e não em posições utilizadas pela empresa que contemplavam alíquota zero. A autuação apontou que essas inconsistências refletiram uma **subtributação sistemática do IPI**, mediante classificação incorreta e indevida redução da carga fiscal incidente sobre as saídas.

Diante dessas constatações, a autoridade fiscal lavrou o **Auto de Infração** exigindo o IPI não recolhido em decorrência da **classificação incorreta das mercadorias**, acrescido de **multa de ofício e juros de mora**. O enquadramento fiscal foi feito conforme os critérios técnicos das **RGIs (Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado)**, privilegiando a destinação e composição efetiva dos produtos, e não a descrição comercial adotada pela contribuinte. Assim, o fundamento do lançamento foi a **inobservância da correta Nomenclatura Comum do Mercosul**

(NCM) e da TIPI vigente, uma vez que a empresa aplicou alíquotas inferiores às legalmente devidas em função de códigos indevidamente atribuídos.

Da Inobservância do Valor Tributável Mínimo

A autuação fiscal referente à **inobservância do Valor Tributável Mínimo (VTM)** teve por fundamento a constatação de que a **Savoy Indústria de Cosméticos Ltda.** realizou operações de venda de produtos industrializados para a empresa **Coty Brasil Comercial Ltda.** por valores **inferiores aos preços de mercado**, em descumprimento ao disposto nos artigos **195 e 196 do RIPI/2010**. A fiscalização verificou que, no período de **março de 2016 a dezembro de 2017**, a Savoy manteve **vínculo de interdependência** com a Coty Brasil, nos termos do artigo **612, incisos I, III e IV do RIPI/2010**, uma vez que **esta última detinha participação societária majoritária e poder de controle sobre a fabricante**. Em razão dessa interdependência, aplicam-se as regras específicas de apuração da base de cálculo do IPI, que impõem a adoção do preço corrente no **mercado atacadista da praça do remetente** como valor mínimo para tributação.

Durante a auditoria, a fiscalização analisou planilhas, notas fiscais e demonstrativos de vendas elaborados pela própria empresa e por sua controladora, constatando que os preços praticados nas operações entre as interdependentes eram **substancialmente inferiores** aos valores de revenda praticados pela Coty Brasil em operações com terceiros independentes. Essa diferença de preços indicou a ocorrência de **subvalorização nas saídas da indústria**, configurando redução artificial da base de cálculo do imposto. O Fisco concluiu que a contribuinte deixou de observar o VTM nas operações abrangidas pelos **Anexos IV a VII do Relatório Fiscal**, que continham as planilhas detalhando as divergências de valores e as operações atingidas.

Com base nessas constatações, a autoridade fiscal procedeu ao **reajuste da base tributável** do IPI, **aplicando o valor de referência obtido a partir dos preços médios de revenda no mercado atacadista, de modo a assegurar a observância do valor tributável mínimo**. A diferença entre os preços declarados e os preços de mercado resultou na constituição de crédito tributário correspondente ao **IPI não recolhido**, acrescido de **multa de ofício e juros de mora**. A autuação ressaltou que as normas do VTM possuem caráter **antievasivo**, visando evitar que empresas de um mesmo grupo econômico manipulem preços de transferência entre si para reduzir indevidamente o montante devido a título de imposto sobre produtos industrializados.

A autuada foi cientificada do Auto de Infração para o qual apresentou tempestivamente sua impugnação em , na qual insurge-se , em breve síntese, contra os seguintes pontos:

1) **Vício de motivação do lançamento** - O lançamento seria nulo por falta de motivação adequada, em especial no que diz respeito à reclassificação fiscal e à aplicação do Valor tributário Mínimo (VTM). A Sustentou que o relatório fiscal seria genérico e não demonstraria de forma precisa as razões técnicas e legais para os reenquadramentos e ajustes;

2) **Da impropriedade da reclassificação fiscal de produtos** - Contestou o enquadramento proposto pela fiscalização para determinados itens de cosméticos, argumentando que as classificações adotadas pela empresa estariam de acordo com a **TIPI** e com as **Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH)**. Defendeu que os códigos NCM utilizados refletiam corretamente a **composição e a destinação** dos produtos e que não haveria base técnica suficiente para a alteração promovida;

3) **Da improcedência da aplicação do Valor Tributável Mínimo (VTM)** - Sustentou que a metodologia utilizada pela fiscalização para o cálculo do VTM seria **arbitrária e incorreta**, pois tomou como referência preços praticados por **empresa localizada em outra praça (Coty Brasil – Nova Odessa)**, desconsiderando o conceito legal de “**praça do remetente**”. Alegou que não existiriam operações comparáveis no mercado atacadista local de **São José dos Campos**, razão pela qual não seria aplicável o VTM na forma adotada;

4) **Da ilegitimidade da presunção de subvalorização** - Argumentou que o lançamento foi pautado em **presunções e ficções jurídicas não previstas em lei**, sem demonstração concreta de manipulação de preços ou dolo fiscal. Ressaltou que os preços praticados resultavam de políticas comerciais legítimas e de estratégias de mercado entre empresas do mesmo grupo econômico;

5) **Da iliquidez e imprecisão do crédito tributário** - Alegou **inconsistências nos cálculos fiscais**, tais como: a) ausência de ajuste dos créditos de IPI relativos às operações de devolução; b) não inclusão dos preços praticados pela própria contribuinte em suas vendas atacadistas locais; c) desconsideração do **saldo credor inicial de janeiro de 2015**, vinculado a auto de infração anterior. Defendeu que essas omissões tornariam o crédito tributário **ilíquido e imprestável**;

6) **Da inaplicabilidade das regras de VTM após 1º de maio de 2015** - Afirmou que, com o **Decreto nº 8.393/2015**, que equiparou os estabelecimentos atacadistas a industriais no setor de cosméticos, as regras do VTM teriam se tornado **incompatíveis** com o novo regime de tributação. Defendeu, portanto, que não poderia haver aplicação concomitante de ambos os regimes;

7) **Da impossibilidade de exigência de acréscimos legais** - Sustentou que **juros e multas isoladas** não seriam devidos, uma vez que a contribuinte agiu conforme **atos normativos e precedentes administrativos** vigentes à época, com respaldo no **art. 100 do CTN**. Argumentou que a **multa isolada** aplicada seria indevida, por ausência de base legal autônoma e por estar **absorvida pela multa de ofício**, aplicando-se o **princípio da consunção**.

Após a **realização de diligência** que teve por objetivo esclarecer aspectos técnicos do cálculo do Valor Tributável Mínimo (VTM), em especial a **inclusão de preços praticados pela própria contribuinte e o tratamento dado às operações de devolução**. No curso da diligência, a fiscalização apresentou nova reconstituição da escrita fiscal, detalhando ajustes nos créditos de IPI relativos às devoluções de vendas tributadas com base no VTM e **informando que não foram considerados os preços praticados pela Savoy porque suas vendas eram destinadas a municípios fora da praça do remetente (Senador Canedo/GO)**. Confirmou-se, ainda, a interdependência entre Savoy e a Coty, controladora da primeira e destinatária principal dos produtos. **A diligência resultou na redução parcial do crédito tributário, limitando os ajustes ao período de 2015**, mas manteve a metodologia de cálculo do VTM originalmente questionada.

Em 25/06/2024, a 13ª turma da DRJ/06 proferiu o Acórdão nº 106-046.956 no qual, por **unanimidade** de votos **julgou parcialmente procedente a impugnação** apresentada pela interessada, **exonerando o crédito tributário exigido em parte**. A DRJ **reconheceu parcialmente a procedência da autuação**, determinando apenas **ajustes no cálculo do Valor Tributável Mínimo (VTM)**, mas **manteve a validade do Auto de Infração**, inclusive quanto à **interdependência entre as empresas** e à **correta reclassificação fiscal dos produtos**. Foi interposto Recurso de Ofício em razão do valor desonerado.

Irresignada, a parte veio a este colegiado, através do **Recurso Voluntário** de fls 5.478/5.533, no qual alega em síntese **as mesmas questões** levantadas na Impugnação, acrescida do seguinte ponto:

- **nulidade do lançamento por indevida ampliação do escopo** durante a diligência, sustentando que a fiscalização teria **incluído mais de cinquenta novos produtos** não contemplados no Auto de Infração original, o que não havia sido questionado na impugnação inicial, com base na alegada violação ao **princípio do contraditório e da legalidade**;
- **alteração da metodologia de cálculo do VTM** que teria sido promovida após a conversão do processo em diligência, alegando que a reformulação teria modificado os critérios originais sem adequada fundamentação técnica;
- **pedido de análise de laudo técnico** emitido por entidade independente (Instituto Nacional de Tecnologia), que não foi apresentado na impugnação, sendo agora invocado com fundamento no **princípio da verdade material**.

A **PGFN apresentou suas contrarrazões**, às fls 5.547/5.583, na qual manifesta-se contra as exonerações concedidas pela decisão de primeira instância, além de concordar com os termos da autuação.

VOTO

Conselheira **Ana Paula Giglio**, Relatora.

Da Admissibilidade do Recurso

O Recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, de sorte que dele se pode tomar conhecimento.

Do Processo

A autuação fiscal teve origem em procedimento de fiscalização realizado sobre a Savoy Indústria de Cosméticos Ltda., relativo ao **período de março de 2016 a dezembro de 2017**, com o objetivo de verificar o correto cumprimento das obrigações tributárias relativas ao **Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)**.

O Relatório Fiscal apontou duas grandes irregularidades: (i) **erro na classificação fiscal de determinados produtos cosméticos**, que teriam sido enquadrados com alíquotas indevidamente reduzidas ou zeradas; e (ii) **inobservância do Valor Tributável Mínimo (VTM) nas operações de venda entre a Savoy e a Coty, empresa interligada à autuada**. A fiscalização concluiu que essas condutas resultaram na redução indevida da base de cálculo e, conseqüentemente, no recolhimento a menor do IPI. Em função destas irregularidades foi lançado crédito tributário no valor de **R\$ 334.795.878,49**.

No que se refere à **classificação fiscal**, a autoridade fiscal verificou que alguns produtos fabricados pela Savoy (especialmente linhas de loções e cosméticos de uso corporal) haviam sido classificados com **NCMs correspondentes a “preparações cosméticas de uso geral”**, gozando de alíquota zero. Entretanto, a análise técnica da composição, rotulagem e destinação comercial dos produtos revelou que parte deles deveria ser enquadrada como **“preparados de beleza ou de cuidados com a pele”**, sujeitos a alíquotas superiores, conforme a **TIPI (Tabela de Incidência do IPI)**. Essa reclassificação implicou a exigência de imposto complementar sobre as saídas realizadas com alíquota reduzida.

O segundo ponto da autuação tratou da **inobservância do Valor Tributável Mínimo (VTM)**. A fiscalização apurou que a Savoy realizava vendas de produtos industrializados para a Coty Brasil — sua controladora — a preços **substancialmente inferiores** aos praticados no mercado atacadista de produtos idênticos ou similares. Considerando a **interdependência**

societária entre as empresas, nos termos do artigo 612 do **RIP/2010**, a fiscalização entendeu que o valor das operações deveria ser ajustado para o **preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente**, conforme os artigos 195 e 196 do mesmo regulamento, de modo a impedir manipulações artificiais da base de cálculo do IPI.

Para comprovar a ocorrência de subvaloração, o Fisco analisou notas fiscais, planilhas de preços e demonstrativos de revenda, constatando que **os produtos fornecidos pela Savoy eram revendidos pela Coty Brasil a valores muito superiores aos de aquisição, o que caracterizaria transferência artificial de resultados dentro do grupo econômico**. Assim, os valores declarados pela indústria foram substituídos por preços médios de referência obtidos no **mercado atacadista de Nova Odessa**, localidade onde a Coty possuía centro de distribuição. O procedimento resultou em um **ajuste para mais na base de cálculo** do imposto e na consequente **constituição de crédito tributário de IPI**, acrescido de **multa de ofício e juros de mora**.

Em sua **impugnação**, a Savoy alegou uma série de nulidades e impropriedades no lançamento. Sustentou que o **Auto de Infração carecia de motivação adequada**, que a **metodologia do VTM seria ilegal**, pois utilizou valores de outra praça, e que o crédito tributário seria **ilíquido**, em razão de equívocos no tratamento de devoluções e na apuração de saldos credores de exercícios anteriores. Argumentou também que, após o **Decreto nº 8.393, de 2015**, as regras do VTM não poderiam mais ser aplicadas às operações com atacadistas, pois tais estabelecimentos passaram a ser equiparados a industriais, tornando o instituto incompatível com o novo regime tributário.

Durante a tramitação da impugnação, a autoridade julgadora de primeira instância determinou a realização de **diligência fiscal complementar** para esclarecer questões técnicas relacionadas ao cálculo do VTM e ao tratamento das devoluções de mercadorias. O resultado da diligência confirmou a **interdependência entre Savoy e Coty Brasil** e manteve a metodologia geral de apuração, mas reconheceu a **necessidade de ajustes** nos cálculos, especialmente no que se refere à **inclusão das devoluções de produtos tributados** e à **consideração de saldos credores remanescentes**.

Com base nessas constatações, o **acórdão de primeira instância** julgou a autuação **parcialmente procedente**, determinando **ajustes na apuração do VTM**, mas **mantendo o mérito da exigência**. O colegiado entendeu que a fiscalização havia demonstrado, de forma suficiente, a **ocorrência de subvaloração**, bem como a **correta aplicação das regras de interdependência e do valor tributável mínimo**. Rejeitou, ainda, as preliminares de nulidade e de vício de motivação, reconhecendo que o Auto de Infração estava formalmente regular e devidamente fundamentado.

Inconformada, a contribuinte interpôs **Recurso Voluntário**, reiterando as alegações anteriores e acrescentando novas teses. Sustentou, entre outros pontos, que a **diligência fiscal teria ampliado indevidamente o escopo do lançamento**, ao incluir novos produtos não

constantes do Auto de Infração original, e que a **nova metodologia de cálculo adotada** após a diligência teria modificado o critério do VTM sem amparo legal. Reforçou, ainda, a argumentação de que as **regras do VTM seriam inaplicáveis** a partir de 2015, e que as penalidades impostas não poderiam subsistir diante da **boa-fé da contribuinte** e da observância de atos normativos então vigentes.

Assim, a lide submetida à instância recursal envolve, em síntese, a análise da **validade formal do Auto de Infração**, a **correção da classificação fiscal** adotada pela fiscalização, a **aplicabilidade e metodologia do Valor Tributável Mínimo**, a **liquidez do crédito tributário**, e a **legitimidade dos acréscimos legais** aplicados.

Do Recurso de Ofício

A decisão de primeira instância exonerou integralmente a parcela do crédito tributário relativa à infração de inobservância do Valor Tributável Mínimo (VTM), no montante de R\$ 118.341.618,05. Permaneceram apenas os valores decorrentes da reclassificação fiscal, cujo montante residual foi mantido após a reconstituição da escrita. Considerando que a exoneração parcial do crédito gera, em tese, a necessidade de reexame obrigatório, cabe verificar se o valor exonerado ultrapassa o limite de alçada aplicável ao momento do julgamento deste recurso pela segunda instância.

A Portaria MF nº 2/2023, consolidada pela Portaria MF nº 20/2023, elevou o limite de alçada para o reexame necessário para R\$ 15.000.000,00 (substituindo o antigo patamar de R\$2.500.000,00). Em consonância com a jurisprudência do CARF, tal limite deve ser aferido na data da decisão de segunda instância, por se tratar de norma processual de aplicação imediata, e não na data da lavratura do Auto de Infração ou da decisão de primeira instância. Assim, a verificação da alçada deve considerar o valor exonerado de R\$ 118.341.618,05 frente ao novo limite de R\$ 15 milhões.

Diante desses elementos, constata-se que o valor exonerado pela primeira instância **supera expressivamente** o limite de R\$ 15.000.000,00 atualmente vigente. Dessa forma, ainda que o processo tenha se iniciado sob a vigência de norma anterior, a majoração do limite não impede o conhecimento do Recurso de Ofício. Ao contrário, verifica-se que **o reexame obrigatório permanece devido, uma vez que o valor exonerado ultrapassa o novo patamar. Assim, o Recurso de Ofício encontra-se regularmente interposto e deve ser conhecido por atender ao requisito objetivo de alçada na data deste julgamento.**

Das Preliminares

Da Preliminar de Nulidade por Ampliação do Lançamento

A Recorrente sustenta que o Auto de Infração seria nulo porque, durante a diligência determinada pela autoridade julgadora, **a fiscalização teria incluído mais de cinquenta novos produtos no demonstrativo do VTM, os quais não constavam do lançamento original.** Afirma que o relatório fiscal inicial delimitava claramente o objeto da autuação e que a ampliação posterior configuraria **alteração substancial do fato gerador**, sem observância do devido processo legal. Segundo a defesa, a fiscalização teria extrapolado os limites da diligência — que deveria apenas esclarecer pontos específicos — e acabou por **reconstruir a base tributável**, inserindo mercadorias “novas” e promovendo um lançamento diverso daquele originalmente realizado, o que configuraria violação ao princípio da legalidade, ao artigo 142 do CTN e à segurança jurídica.

Alega, ainda, que a inclusão desses produtos impactou diretamente o cálculo do VTM e a quantificação do crédito tributário, gerando **prejuízo ao direito de defesa**, pois a contribuinte não teve oportunidade de apresentar manifestação específica sobre essas mercadorias no momento adequado. Assim, a Recorrente requer o reconhecimento da **nulidade do Auto de Infração**, sob o argumento de que a diligência foi utilizada de forma indevida para **alargar o objeto do lançamento**, em afronta aos limites fixados pelo acórdão de conversão e à jurisprudência administrativa do CARF, segundo a qual diligência não pode servir de instrumento para **refazer ou ampliar o lançamento**, mas apenas para suprir omissões formais e esclarecer elementos já contidos nos autos.

De fato, analisando o Relatório Fiscal e o Auto de Infração, verifica-se que a autuação sempre teve por objeto **os mesmos produtos comercializados no período de 2016 e 2017 pela SAVOY à COTY**, cuja interdependência foi reconhecida pela própria contribuinte (fl. 12). O Auto de Infração descreve as mercadorias com NCM no capítulo 33 e menciona expressamente que o foco era a subvalorização e a classificação fiscal dos itens por ela comercializados — não havendo qualquer inclusão de novos fatos geradores no curso da diligência.

A diligência instaurada contra a COTY teve objetivo limitado: **confirmar os dados de preço, quantidade e operações de revenda** declarados pela SAVOY e verificar a coerência entre suas planilhas (“Preço Médio Indústria”) e as informações constantes no SPED. Ocorre que as bases fornecidas pela Recorrente apresentavam **inconsistências relevantes**, como preços médios que não correspondiam às quantidades negociadas ou aos valores totais das vendas declaradas. A diligência, assim, foi corretamente utilizada para **sanar divergências e recompor as bases de cálculo do VTM**, sem acréscimo de novos produtos ou fatos.

A autoridade de primeiro grau já havia reconhecido expressamente que **“não se trata de ampliação do escopo da fiscalização, mas de verificação da veracidade dos dados**

fornecidos pela contribuinte, cuja inconsistência exigiu complementação probatória”, razão pela qual rejeitou a preliminar. Não foram identificadas mercadorias estranhas ao universo de produtos da SAVOY comercializados com a COTY — apenas foram **reorganizadas as informações**, de modo a ajustar os valores médios mensais, preços unitários, volumes vendidos e demais parâmetros necessários à correta aplicação do VTM. Ademais, a própria Recorrente reconhece, em diversos trechos de sua impugnação e do recurso, que os produtos considerados eram efetivamente comercializados no período fiscalizado, além de declarar a interdependência com a COTY. Dessa forma, mesmo sob sua ótica, **não foram incluídas mercadorias inexistentes ou estranhas às suas operações**, mas apenas consolidadas e tratadas de forma tecnicamente adequada para fins de cálculo.

Importante notar que a jurisprudência desta Conselho admite diligência para **complementar e confirmar elementos já existentes nos autos** (art. 18 do Decreto 70.235, de 1972), vedando apenas a alteração do lançamento ou inclusão de novos fatos geradores. No caso concreto, não houve qualquer recomposição do lançamento. A fiscalização apenas corrigiu dados fornecidos pela própria contribuinte, os quais, se mantidos, conduziram a valores incompatíveis com as notas fiscais e registros oficiais.

Não se verifica, portanto, qualquer nulidade. A diligência serviu estritamente à **verificação da correção das informações**, sem ampliar o objeto do lançamento, tampouco comprometer a defesa. O contraditório foi plenamente assegurado, tendo a Recorrente se manifestado sobre todas as planilhas, parâmetros e conclusões. Assim, **rejeita-se a preliminar relativa à suposta ampliação do escopo da autuação**, permanecendo o processo apto ao exame das matérias de mérito.

Da Ausência de Fundamentação no Auto de Infração dos Produtos Incluídos Após a Diligência

A Recorrente sustenta que houve **ausência de fundamentação adequada** quanto aos produtos que, segundo a sua narrativa, teriam sido “incluídos” no demonstrativo do VTM durante a diligência. Argumenta que **o Auto de Infração original apresentava um conjunto específico de mercadorias abrangidas pelo cálculo, mas que, após a diligência, a fiscalização teria passado a considerar outros itens que não constavam do lançamento inicial**. Segundo a defesa, essa suposta ampliação não foi acompanhada de **qualquer explicação técnica ou jurídica** que justificasse por que tais produtos passariam a compor o universo das operações sujeitas ao VTM, nem de demonstração de sua pertinência ao fato gerador autuado.

Alega, ainda, que a falta de motivação quanto a esses “novos produtos” impediria o pleno exercício do contraditório, pois a contribuinte não teria tido oportunidade de impugnar, no momento adequado, a inclusão dessas mercadorias, tampouco compreender as razões pelas quais foram consideradas no cálculo da base de IPI. Assim, afirma que a diligência teria produzido um demonstrativo de valores que **não guarda correspondência com o lançamento original**, sem que a

fiscalização apresentasse fundamentação específica sobre o enquadramento, a natureza das operações ou a relevância dos produtos para o VTM, configurando ofensa ao art. 142 do CTN e ao dever de motivação dos atos administrativos.

A Recorrente afirma que houve ausência de fundamentação no demonstrativo final do VTM, alegando que a fiscalização teria incluído “novos produtos” quando da realização da diligência, sem explicar sua relação com o lançamento. Entretanto, a análise do Auto de Infração, do Relatório Fiscal e das planilhas constantes dos autos evidencia que os produtos considerados após a diligência derivam das próprias informações prestadas pela contribuinte, seja pelas notas fiscais de saída, seja pelos dados do SPED, seja ainda pelas planilhas fornecidas à fiscalização. Não houve, portanto, inserção de mercadorias estranhas às operações da autuada, mas apenas readequação dos dados para ajustar quantidades, valores e correlações entre produtos, de acordo com a metodologia do VTM.

A diligência foi instaurada após constatação de inconsistências nos demonstrativos elaborados pela própria empresa, especialmente divergências entre quantidades vendidas, preços médios e valores totais declarados. Diante disso, a fiscalização solicitou documentos complementares e procedeu à consolidação das informações de forma coerente com os registros fiscais oficiais. O resultado foi a reorganização e correção dos dados necessários à recomposição da base de cálculo, sem modificação do objeto do lançamento, sem inclusão de fatos novos e sem alteração da delimitação original estabelecida no Auto de Infração.

A revisão das planilhas e a recomposição dos valores não configuram nova motivação, mas o desdobramento técnico da motivação já existente no lançamento. Os fundamentos jurídicos do Auto de Infração permaneceram exatamente os mesmos: aplicação do VTM em razão da interdependência entre as empresas e da subvalorização identificada. O demonstrativo final apenas refletiu os valores apurados de forma mais precisa, conforme o material fornecido e validado durante a diligência, o que afasta a alegação de ausência de fundamentação. A autoridade julgadora de primeira instância já havia reconhecido que não houve qualquer alteração do escopo da autuação, mas apenas a correção de informações inconsistentes, o que se confirma pela análise integral dos autos.

Ressalte-se que o contribuinte teve pleno acesso aos documentos e planilhas produzidos durante a diligência, tendo inclusive se manifestado sobre eles em sede de Impugnação e de Recurso Voluntário. Isso demonstra que o contraditório foi preservado, inexistindo qualquer prejuízo à defesa. **O fato de a diligência ter resultado em demonstrativos mais completos ou tecnicamente consistentes não implica modificação do lançamento, mas representa o exercício legítimo da atividade fiscal destinada a assegurar a verdade material.**

Também não se verifica falta de motivação, pois todo o processo de recomposição dos dados foi acompanhado de explicações claras quanto às inconsistências encontradas, às fontes documentais utilizadas e aos critérios técnicos adotados. As planilhas anexas e os relatórios

produzidos descrevem, de forma suficiente, a origem dos valores ajustados e sua vinculação às operações efetivamente realizadas pela autuada. Assim, os elementos constantes nos autos são suficientes para demonstrar que os produtos considerados após a diligência já integravam o universo fiscalizado desde o início.

Diante desse conjunto de elementos, conclui-se que não há nulidade por ausência de fundamentação quanto aos produtos eventualmente incluídos durante a diligência. **A consolidação dos dados foi consequência natural da verificação fiscal, não representando inovação, ampliação do lançamento ou inserção de novos objetos no processo**, razão pela qual a preliminar deve ser rejeitada.

Da Fundamentação Técnica para a Reclassificação Fiscal das Mercadorias

A Recorrente sustenta, ainda, a existência de **nulidade no Auto de Infração** sob o argumento de que **a fiscalização não teria apresentado fundamentação técnica suficiente** para justificar a reclassificação fiscal das mercadorias objeto do lançamento. Alega que o reenquadramento para códigos NCM distintos daqueles originalmente adotados pela contribuinte **careceria de demonstração das características físico-químicas dos produtos, dos fundamentos classificatórios e da motivação capaz de sustentar a alteração da alíquota aplicada**. Requer, assim, o reconhecimento da nulidade do lançamento por vício de motivação, nos termos da legislação aplicável.

A leitura do Auto de Infração e do Relatório Fiscal, entretanto, demonstra que **a fiscalização expôs de forma clara e detalhada os motivos que a levaram a concluir pela inadequação das classificações fiscais utilizadas** pela contribuinte. No referido relatório, foram analisadas as descrições comerciais, as apresentações dos produtos, as fichas técnicas e os usos declarados pela própria autuada, confrontando-se essas informações com as disposições da TIPI e com as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado. A conclusão fiscal amparou-se no entendimento de que os produtos descritos como loções, emulsões e preparações cosméticas não se enquadravam nas posições pretendidas pela contribuinte, devendo ser classificados como "preparações de beleza ou de cuidados da pele", sujeitas às alíquotas correspondentes.

A decisão de primeira instância, ao examinar essa preliminar, já havia ressaltado que a fundamentação técnica da reclassificação se encontrava adequadamente delineada, destacando que **o lançamento descreve, para cada item, os motivos pelos quais a classificação adotada pela autuada não correspondia à natureza material das mercadorias**. O acórdão expressamente registrou que o critério classificatório utilizado pela fiscalização está respaldado na legislação vigente, na estrutura da NCM e na análise da composição e da destinação dos produtos. Assim, afastou-se, naquele momento, a alegação de ausência de motivação, porquanto não identificada qualquer omissão ou lacuna capaz de comprometer o exercício do contraditório.

Não ocorreu qualquer inovação arbitrária ou desprovida de suporte técnico na reclassificação fiscal. O trabalho fiscal limitou-se a aplicar as Regras Gerais de Interpretação e as Notas Explicativas, cotejando os elementos constantes dos autos e verificando que as classificações utilizadas pela contribuinte resultavam em aplicação indevida de alíquota zero ou reduzida. A Recorrente não apresentou a tempo de embasar a decisão de primeira instância laudo técnico idôneo, parecer especializado ou qualquer documento capaz de infirmar os fundamentos técnicos adotados pela fiscalização.

Importante observar que a exigência de fundamentação não impõe que a fiscalização produza estudos laboratoriais ou laudos físico-químicos, sempre que a classificação fiscal puder ser aferida pelo exame da apresentação comercial, da composição declarada e da destinação do produto, como ocorreu no presente caso. O lançamento exhibe, de maneira suficiente, as razões pelas quais a fiscalização entendeu que os produtos se enquadravam em posições da TIPI distintas daquelas indicadas pela contribuinte, não havendo omissão de elementos indispensáveis à compreensão das conclusões alcançadas.

Também não prospera a alegação de que a reclassificação teria sido fruto de juízo meramente presuntivo ou arbitrário. Os autos demonstram que os fundamentos utilizados pela fiscalização foram expressamente indicados, individualizando-se os produtos e descrevendo-se os elementos técnicos que conduziram ao enquadramento fiscal. Tal procedimento cumpre plenamente o dever de motivação e atende aos requisitos mínimos exigidos para qualquer lançamento tributário, inexistindo vício formal a justificar sua anulação.

Por fim, destaca-se que a Recorrente teve plena oportunidade de contestar os elementos técnicos da reclassificação, apresentando defesa detalhada e produzindo as alegações que entendeu pertinentes. A inexistência de laudos ou provas técnicas em sentido contrário não configura deficiência da motivação do lançamento, mas simples ausência de demonstração, pela defesa, de que as classificações fiscais originalmente utilizadas eram de fato corretas. Assim, a preliminar de nulidade não encontra amparo nos autos.

Diante de todo o exposto, verifica-se que a **reclassificação fiscal foi adequadamente motivada, fundada em critérios técnicos e jurídicos consistentes e devidamente explicitados no Auto de Infração e no Relatório Fiscal**. Não havendo vício formal na fundamentação, **rejeita-se a preliminar de nulidade**, prosseguindo-se à análise das matérias de mérito.

Do Mérito

Do Valor Tributário Mínimo

A Recorrente sustenta que o valor tributário mínimo (VTM) **só poderia ser aplicado nos casos em que a operação fosse realizada por atacadistas ou varejistas, não sendo aplicável**

às suas operações, porque a legislação do IPI exigiria que a base seja o valor da operação industrial. A empresa argumenta não se enquadrar na situação prevista no art. 15, inciso I, da Lei nº 4.502, de 1964 e no art. 327 do RIPI, pois suas vendas se dão mediante lista de preços e sem que haja intermediação comercial que justificasse a substituição do preço praticado pelo VTM.

Também afirma que o valor informado na nota fiscal corresponderia ao preço real de venda, não havendo indícios de simulação ou subfaturamento que autorizassem o arbitramento da base de cálculo ou aplicação do valor mínimo. A recorrente cita jurisprudência administrativa indicando que o VTM não pode ser aplicado automaticamente nas vendas diretas do estabelecimento industrial, e que a simples diferença de preços não autoriza a majoração da base tributável.

Ao final, a empresa requer seja afastada a aplicação do VTM, com a consequente redução da base de cálculo do IPI e cancelamento da exigência, por entender que a autoridade fiscal desconsiderou o regime normal do imposto e aplicou valor presumido sem elementos que indiquem fraude ou irregularidade na formação dos preços.

A DRJ rejeitou o argumento da Recorrente, entendendo que **estavam presentes os requisitos legais para aplicação do VTM, pois a fiscalização constatou que os preços praticados nas operações eram inferiores aos valores usualmente praticados no mercado**, revelando redução indevida da base de cálculo do IPI. Para a autoridade julgadora, a legislação permite a substituição do preço declarado pelo valor tributável mínimo quando constatada discrepância ou preço artificialmente reduzido.

A decisão concluiu que o lançamento fiscal observou a legislação de regência, especialmente o art. 15 da Lei nº 4.502/64, mantendo a aplicação do VTM e, por consequência, preservando a exigência do imposto, juros e multa. Assim, a alegação da contribuinte foi rejeitada por ausência de fundamentos que afastassem a presunção de legitimidade do ato fiscal.

No que se refere ao Valor Tributável Mínimo – VTM, verifica-se, a partir da análise dos autos, que há efetiva relação de vinculação entre as empresas Savoy e Coty, conforme demonstrado nos documentos colacionados pela fiscalização. Constatou-se que a Coty Brasil Indústria e Comércio Ltda. detém **99,99998% do capital social da Savoy, o que caracteriza controle societário e sujeita as operações realizadas entre as empresas à disciplina da legislação** que rege o arbitramento da base de cálculo do IPI quando presente relação de dependência econômica.

A legislação de regência, notadamente o art. 15, inciso I, da Lei nº 4.502, de 1964 e arts. 327 e seguintes do RIPI/2010, autoriza expressamente a substituição do preço da operação industrial pelo VTM quando identificada a realização de transações entre empresas vinculadas com preços inferiores aos praticados no mercado. Nesse contexto, a fiscalização realizou análise comparativa entre os valores das operações envolvendo a Coty e a Savoy e aqueles aplicados a outras empresas em operações similares.

Do cotejo dos elementos probatórios reunidos nos autos, observou-se que os preços praticados nas vendas realizadas pela Savoy à Coty eram **substancialmente inferiores** aos preços praticados pela Savoy às demais empresas adquirentes dos mesmos produtos ou de produtos comparáveis. Tal circunstância ficou evidenciada pela diferença significativa aferida pela fiscalização ao comparar tabelas de preços e notas fiscais emitidas no mesmo período. A autoridade fiscal concluiu que **tais diferenças não se justificam apenas por condições usuais de negociação ou descontos comerciais, mas traduzem redução artificial da base de cálculo do IPI, revelando situação ensejadora da aplicação do VTM**. O lançamento fiscal, portanto, não se limitou a presunções ou estimativas genéricas, mas baseou-se em documentação comercial, notas fiscais e listas de preços apuradas mediante diligência.

Ao contrário do que sustenta a contribuinte, a legislação não exige a comprovação de fraude ou simulação para a aplicação do VTM, mas **apenas a constatação de que o preço praticado entre empresas vinculadas não corresponde ao valor de mercado ou preço usualmente praticado**. Assim, ao identificar diferença material entre os preços praticados com a Coty e com outras empresas independentes, restou preenchido o requisito configurador da incidência da regra legal.

O vínculo societário entre as partes, somado ao diferencial de preços identificado, caracteriza a dependência econômica prevista no art. 15, inciso I, da Lei nº 4.502/64, atraindo a substituição da base de cálculo declarada pela empresa pelo Valor Tributável Mínimo. A tentativa da Recorrente de afastar a aplicação do dispositivo legal, sob o argumento de que opera com lista de preços, não se sustenta diante da prova produzida nos autos, que revela que tais listas, quando aplicadas à Coty, resultavam em valores menores do que aqueles aplicados às demais adquirentes.

A DRJ corretamente observou que a metodologia de aferição adotada pela fiscalização se apoia em critérios objetivos e comparáveis, atendendo ao comando normativo que autoriza o arbitramento do valor tributável. Não há nos autos elementos que indiquem erro na coleta ou aferição dos dados utilizados para a definição do VTM, ou que permitam afastar a presunção de legitimidade do lançamento.

Assim, no tocante ao VTM, verifica-se que o ato fiscal está devidamente fundamentado e observa os limites legais e regulamentares aplicáveis, especialmente os arts. 13 e 15 da Lei nº 4.502/64, art. 146 do CTN e arts. 327 a 339 do RIPI/2010. O comportamento das empresas envolvidas, caracterizado pela vinculação societária e pelos preços divergentes praticados, justifica plenamente a intervenção fiscal disciplinada pela legislação. Portanto, não prospera a alegação da contribuinte de que os preços declarados representam os valores normais de mercado ou que inexistem condições ensejadoras da aplicação do VTM. Pelo contrário, os elementos constantes do processo comprovam a existência de vinculação e preços inferiores utilizados nas vendas para a empresa controladora.

Diante do exposto, mantém-se integralmente a decisão recorrida no ponto e confirma-se a necessidade de utilização do Valor Tributável Mínimo como base de cálculo das

operações realizadas entre a Savoy e a Coty, preservando-se, assim, a exigência fiscal tal como formalizada no Auto de Infração neste tópico.

Do Cálculo do VTM

A autuação fiscal imputou à Savoy a **redução da base de cálculo do IPI em razão da inobservância da regra do Valor Tributável Mínimo (VTM)**. As operações realizadas com a COTY Brasil, considerada **atacadista interdependente**, eram feitas por preços significativamente inferiores àqueles aplicados pela própria Savoy e pela Coty nas vendas para terceiros no mercado atacadista, fato demonstrado mediante planilhas com notas fiscais e apuração de médias mensais de preços praticados nos anos de 2016 e 2017.

Ao longo do processo, verificou-se que **a metodologia de apuração do VTM passou por alterações durante a tramitação, incluindo inicialmente apenas a Coty como interdependente e posteriormente acrescentando Hypermarchas e Cosmed, o que impactaria diretamente a apuração do valor tributável**. Essa mudança no critério gerou dúvidas sobre o efetivo método de cálculo utilizado e sobre quais operações deveriam ser consideradas como vendas no mercado atacadista, inclusive quanto à inclusão de operações que não tinham esse caráter, como vendas a clínicas odontológicas e salões.

Foram determinadas três diligências sucessivas para que a fiscalização esclarecesse a composição do mercado atacadista, a caracterização da interdependência e a desconsideração de possíveis operações de varejo. Embora houvesse farta documentação e planilhas demonstrando diferença de preços e a sistemática original do cálculo, as respostas não foram consideradas suficientes para identificar de forma segura os critérios usados, o que conduziu a DRJ a examinar a higidez do lançamento

A DRJ reconheceu expressamente que **havia vício no cálculo do VTM apresentado pela fiscalização e que a metodologia empregada não foi suficientemente explicitada**, gerando incerteza quanto aos valores, bases e critérios que justificaram o arbitramento. Constatou-se que **a alteração da metodologia no curso do processo, especialmente no tocante à inclusão de novas empresas como interdependentes (Hypermarchas e Cosmed), não foi devidamente fundamentada e dificultou o exercício pleno do direito de defesa**.

O acórdão concluiu que, diante das inconsistências identificadas no cálculo e na falta de clareza da metodologia adotada, não era possível manter a exigência fiscal relativa ao VTM pois não havia liquidez e certeza quanto à apuração do crédito tributário. Assim, a DRJ

determinou que prevalecesse o cálculo do IPI originalmente adotado pela contribuinte, afastando a infração relativa ao VTM. Desta forma, a DRJ deu provimento parcial à impugnação, **exonerando integralmente a parte da autuação referente ao VTM e determinando a reconstituição da escrita fiscal apenas para manter a infração relativa à reclassificação fiscal.**

Trata-se, portanto, da análise do Recurso de Ofício interposto pela autoridade fiscal contra decisão da DRJ que afastou a exigência de IPI decorrente da aplicação do Valor Tributável Mínimo (VTM), sob o fundamento de vícios na metodologia de cálculo e na ausência de fundamentação adequada sobre a caracterização de interdependência entre empresas.

A fiscalização sustentou que as operações realizadas entre a Savoy e a Coty demonstrariam preços significativamente inferiores aos praticados no mercado atacadista e pelos próprios revendedores, situação que, em tese, justificaria o arbitramento do VTM. No entanto, a DRJ constatou que os cálculos foram alterados ao longo do processo, sem adequada explicitação dos critérios adotados. A análise dos autos **revela que o procedimento de apuração do VTM apresentou variações metodológicas substanciais, especialmente quanto à inclusão ou exclusão de determinadas empresas consideradas interdependentes, como Hypermarchas e Cosmed. Essa alteração teve impacto direto na formação dos preços médios, mas não foi devidamente justificada ou demonstrada.**

A Resolução nº 106-000.777, editada pela 13ª Turma da DRJ, registrou a existência de dúvidas justificadas sobre o cálculo do VTM e a falta de clareza das informações apresentadas pela fiscalização, concluindo pela nulidade da exigência por falta de liquidez e certeza. Não cabe a este colegiado afastar esse entendimento quando demonstrada a precariedade dos elementos probatórios.

Ressalta-se ainda que a própria DRJ reconheceu que os critérios utilizados não foram descritos com precisão suficiente para permitir a identificação do método de cálculo aplicado. Diante da necessidade de se observar o princípio da motivação dos atos administrativos, a ausência de clareza compromete a validade do lançamento. Embora os autos contenham planilhas e informações que indicam diferenças de preços entre as operações realizadas com a Coty e com terceiros, tal fato não é suficiente, por si só, para suprir a ausência de fundamentação inequívoca dos critérios empregados no cálculo e no enquadramento das empresas como interdependentes.

A legislação do IPI exige que o lançamento seja dotado de liquidez e certeza, como determina o art. 142 do CTN. A multiplicidade de diligências realizadas, bem como as dúvidas remanescentes apontadas pela DRJ, reforça que a apuração da materialidade tributária não se encontra demonstrada de forma incontroversa. Nesse aspecto, não se verifica qualquer ilegalidade ou contrariedade à legislação tributária na decisão da DRJ. Pelo contrário, a atuação da instância anterior assegurou o regular exercício do contraditório e da ampla defesa, aplicando corretamente o entendimento de que a insuficiência de provas inviabiliza a manutenção de crédito tributário.

Assim, conclui-se que a **decisão da DRJ de afastar a exigência fiscal relativa ao VTM deve ser mantida integralmente**, restando ao processo prosseguir apenas quanto à reclassificação fiscal de produtos, matéria que não foi afetada pelas inconsistências relativas ao cálculo do VTM. Pelo exposto, nega-se provimento ao Recurso de Ofício, mantendo-se integralmente a decisão recorrida no tocante à exclusão da infração relativa ao Valor Tributável Mínimo.

Da Classificação Fiscal das Mercadorias

No que se refere à classificação fiscal das mercadorias, a fiscalização identificou que diversos produtos comercializados pela Savoy e pela Coty, entre março de 2016 e dezembro de 2017, foram classificados pela Recorrente sob códigos NCM que não refletiriam corretamente sua natureza e finalidade. A empresa utilizou, de modo recorrente, o código **3307.20.90 (desodorantes corporais)**, sujeito à **alíquota de 0%**, para itens que, conforme a análise empreendida pela fiscalização, apresentavam características de **“preparações para perfumar ou desodorizar ambientes ou pessoas”**, enquadráveis em códigos como **3303.xxxx (perfumes e águas de colônia)** ou **3307.30.00 (loções e outras preparações de toucador)**, com alíquota de **12%**. O Auto de Infração registrou detalhadamente tais inconsistências e procedeu à reclassificação correspondente.

A controvérsia relativa à **classificação fiscal das mercadorias** envolve, portanto, essencialmente, o **enquadramento de produtos comercializados como “desodorantes corporais” nas posições NCM 3307.20.90** (desodorantes e antiperspirantes) ou 3304.99.10 (cremes e loções para cuidados da pele). A fiscalização entendeu que produtos como **“Leite de Colônia”, “Monange Hidratante” e “Paixão Hidratante” foram indevidamente classificados pela contribuinte na NCM 3307.20.90, quando deveriam ser classificados como hidratantes na posição 3304**, por possuírem função principal de hidratação e cuidados com a pele, e não de desodorização. Essa foi a base do lançamento mantido pela DRJ e defendido pela PGFN nas contrarrazões, com fundamento explícito na função principal do produto e nas regras de classificação do Sistema Harmonizado.

Por sua vez, a Recorrente sustenta que **os produtos possuem natureza multifuncional**, contendo ingredientes com propriedades desodorizantes e sendo registrados e comercializados como tais. Defende que, diante da dificuldade de identificar qual função é preponderante, deveria ser aplicada a Regra Geral de Interpretação 3(c), classificando-se os produtos na posição numericamente maior, no caso a 3307. Além disso, apresenta precedentes do CARF relativos a produtos análogos (“Leite de Rosas”), além de laudos técnicos e registro perante a ANVISA, para demonstrar que a classificação adotada é a correta.

Além do debate técnico sobre a natureza dos produtos, há discussão sobre a fundamentação da reclassificação e sobre a atuação da autoridade fiscal. A Recorrente alega **ausência de motivação adequada e inclusão indevida de novos produtos no curso da diligência**, enquanto a PGFN sustenta que a competência para a classificação seria privativa da Receita Federal e que não teria havido inovação ou vícios formais no procedimento. Assim, os autos revelam controvérsia que envolve não apenas a correta aplicação da TIPI e das Regras Gerais de Interpretação, mas também a definição da função principal dos produtos e a extensão da análise realizada pela fiscalização.

Inicialmente, deve-se esclarecer que a classificação fiscal se embasa na legislação que rege a Nomenclatura Comum do Mercosul, e não em legislações outras, como a do controle e vigilância sanitária. As posições de órgãos técnicos, como a ANVISA, podem ser consideradas como subsídios, contudo, a definição quanto a classificação fiscal adequada fica sempre a cargo da correta aplicação das Regras Gerais e Complementares de Interpretação do Sistema Harmonizado e das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias.

Abaixo elaborou-se descrição dos diferentes produtos e das classificações utilizadas pela Recorrente e revisadas pela fiscalização para melhor entendimento das discussões.

Produtos da Linha Óleos e Hidratantes

Os produtos denominados pela contribuinte como desodorantes corporais óleo ou hidratantes: “Monange Hidratante”, “Paixão Óleo Amêndoas”, “Paixão Hidratante” e suas variações, são tratados pela fiscalização como “desodorantes corporais e antiperspirantes”

Classificação adotada pela empresa: NCM 3307.20.90 – Desodorantes corporais
Alíquota: 7% (TIPI)

Classificação dada pela fiscalização: posição 3304, mais precisamente onde se enquadram os cremes de beleza, cremes nutritivos e loções tônicas - NCM 3304.99.10 – Alíquota: 22% (TIPI)

Descrição e Características dos produtos (descrições encontradas em diversos sítios eletrônicos na Internet. Nenhum produto entabulado na lista com classificação fiscal equivocada é um creme específico para axilas e com atributo principal o de atuar como desodorante ou antiperspirante):

“O Hidratante Desodorante Flor de Cerejeira de Monange contém extratos com ação antioxidante e vitamina, além de nos lembrar que tão importante quanto cuidar da gente é cuidar de todas nós. Indicação Indicado para todos os tipos de pele. Benefícios 48h de hidratação.

Com flor de cerejeira. Hidratação Intensa Textura leve Dermatologicamente testado Com fragrância Rápida absorção Pele macia e aveludada. Nutre até a 2ª camada da pele, subcórnea da epiderme. Resultado obtido por meio de prova instrumental. Modo de Usar Aplique o Hidratante Desodorante Corporal Flor de Cerejeira Monange em todo corpo, após o banho ou sempre que desejar, massageando suavemente a pele até a sua completa absorção.



“O Hidratante Desodorante Monange Hidratação Intensiva é ideal para peles extra-secas. Sua ação hidratante, hidrata e nutre até a segunda camada da pele, ajudando a devolver a umidade natural, por até 24 horas”



“O Desodorante Corporal Hidratante Monange SOS Firmador restaura os níveis de colágeno e elastina da pele, proporcionando maior firmeza e elasticidade. Além disso, hidrata e perfuma o corpo”.



“Leite Hidratante Monange: O Hidratante Monange Hidratação Nutritiva é indicado para todos os tipos de pele. Ele proporciona hidratação e ação desodorante, ficando na pele por até 48 horas. Sua fórmula concentrada nutre até a cama subcórnea da epiderme, agindo profundamente. Além do toque macio proporcionado pela hidratação, a loção também oferece um perfume intenso. As fragrâncias trazem propriedades relaxantes para a tez. Sua textura de rápida absorção evita que a pele fique com sensação pegajosa”



“A Loção Hidratante Paixão Irresistível possui uma fórmula inovadora que hidrata e protege contra transpiração excessiva da pele. Seu uso é indicado para inibir o ressecamento da pele de uma forma saudável deixando macia e sedosa em poucas vezes de uso. Garante uma hidratação profunda sem causar agressões na pele. A Loção Hidratante Paixão Irresistível auxilia na manutenção da pele deixando totalmente radiante e irresistível do jeito que toda mulher realmente merece. Desenvolvido especialmente para quem se preocupa com a sua pele. Modo de usar: Aplique uma pequena quantidade da Loção Hidratante Paixão Inspiradora na palma da mão e passe sobre a pele massageando suavemente. Não é necessário enxaguar.



“Monange SOS pele Frágil Hidratante 200ml: O Hidratante Desodorante Corporal Monange s.o.s. Pele Fragilizada 200ml proporciona hidratação prolongada e intensa, graças ao poder antioxidante da sua composição. AÇÃO/ATIVOS: Para obter melhor resultado, recomenda-se aplicar o produto diariamente, massageando suavemente por todo o corpo até que a loção seja absorvida pela pele”.



“Óleo Banho Paixão Hidratante: O Óleo Amêndoas Paixão Irresistível irá deixar a sua pele macia e perfumada, com a delicada fragrância de amêndoas. Além disso ele hidrata e tira o ressecamento da sua pele, deixando-a mais cuidada e completamente bonita. Com o Óleo Amêndoas Paixão deixa você pronta para arrasar em qualquer ocasião, fazendo você se sentir especial.



Hidratante Desodorante Frutas Vermelhas: 48h de Hidratação; Nutre até a segunda camada da pele; Rápida absorção; Dermatologicamente testado; Hipoalergênico; Ação desodorante. Modo de usar: Aplique o produto suavemente sobre a pele



As características divulgadas desses produtos revelam que se destinam primariamente à hidratação, nutrição e cuidado da pele, como se observa, por exemplo, na descrição do produto “Hidratante Desodorante Flor de Cerejeira de Monange”: “48h de hidratação (...) Nutre até a 2ª camada da pele (...) Rápida absorção (...) Dermatologicamente testado (...)”. Nenhum dos produtos mencionados apresenta função principal de atuar como desodorante ou antiperspirante, embora possam conter agentes desodorizantes.

A recorrente argumenta que as classificações fiscais para os produtos por ela descritos como desodorantes corporais (acima retratados) seriam 3307.20.10 (líquidos) e 3307.20.90. Contudo, a fiscalização atribuiu as classificações fiscais 3304.99.10 (cremes de beleza e cremes nutritivos; loções tônicas) ou 3304.99.90 (outros). Suscita que a classificação adotada pela fiscalização seria errônea, pois os produtos apresentariam, efetivamente, a função de desodorantes corporais. Defende que as Notas Explicativas determinariam a classificação dos desodorantes corporais na posição 33.07, não impondo qualquer ressalva ou restrição.

A autoridade fiscal observou que os produtos citados são misturas de componentes químicos, mas não são misturas de um desodorante com uma loção hidratante ou um perfume. São produtos bem definidos, que podem ter sido aprimorados para conter funções secundárias, sem que haja dúvida sobre o que realmente são.

Com efeito, a fiscalização constatou que a recorrente “apresenta os produtos para o consumidor com uma função principal (categoria), enquanto as funções secundárias (adicionais) estão apresentadas como valores agregados”. Nesse sentido, para fundamentar a reclassificação, a fiscalização aplicou as Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado, destacando que a Regra 1 determina que a classificação decorre dos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo; que a Regra 2(b) direciona à Regra 3 para classificação de produtos misturados; e que a

Regra 3(a) não resolve o conflito, porque 3304 e 3307 são igualmente específicas no caso; de modo que, pela Regra 3(b), aplica-se a posição relativa à função essencial. Após examinar as Notas do Capítulo 33 das NESH, concluiu que os produtos se enquadram na posição 33.04.

Reproduz-se abaixo a interpretação que motivou a reclassificação dos produtos:

“A Regra 1, aplicável a todos os casos, determina que a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, de acordo com as disposições das Regras 2 a 5.

Tem-se nas notas do Capítulo 33 das NESH:

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.

(...)

CONSIDERAÇÕES GERAIS

(...)

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 (desodorizantes) de ambientes preparados, permanecem classificados na posição 33.07 mesmo que possuam propriedades desinfetantes que não sejam meramente acessórias.

Nas Notas da posição 33.04, tem-se (grifos nossos):

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.

3304.10 - 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

A.- PRODUTOS DE BELEZA OU DE MAQUILAGEM PREPARADOS E PREPARAÇÕES PARA CONSERVAÇÃO OU CUIDADOS DA PELE, INCLUINDO AS PREPARAÇÕES ANTISOLARES E OS BRONZEADORES

Incluem-se na presente posição:

(...)

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 (incluindo 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 (incluindo os que contêm geleia 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 antissolares (filtros solares) e os bronzeadores.

Estão sob análise produtos que são **preparações para conservação ou cuidados da pele, com a função desodorante**, os quais o sujeito passivo defende que poderiam ser classificados na 3304 ou na 3307.

A Regra 2a não é aplicável ao caso, pois não se trata de artigo incompleto ou inacabado, nem de artigo desmontado ou por montar. A Regra 2b diz respeito às matérias misturadas ou associadas a outras matérias, e às obras constituídas por duas ou mais matérias, determinando que a classificação dos produtos misturados se efetua conforme a Regra 3.

Chegando à Regra 3, “quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições por aplicação da Regra 2 b) ou por qualquer outra razão”, partimos para as Regras 3a e 3b.

A Regra 3a diz que **a posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas**.

No entanto, essa regra ainda não soluciona, porque são específicas as posições para desodorantes corporais e “cremes de beleza e cremes nutritivos; loções tônicas”.

A Regra 3b diz que os produtos misturados, cuja classificação não se possa efetuar pela aplicação da Regra 3a, classificam-se pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, quando for possível realizar esta determinação.

(...)

Assim, com base na Regra 3b, esses produtos estão incluídos na posição 33.04.

(...)

A Regra Geral de Interpretação nº 6, em sua primeira parte, dispõe que a classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para efeitos legais, pelos textos dessas subposições e das Notas de Subposição respectivas.

Não sendo produtos de maquilagem para os lábios ou os olhos, nem mesmo preparações para manicuros e pedicuros, a subposição de 1º nível aplicável é a residual **3304.9**. Em não se tratando de “pós”, a subposição de 2º nível também é a residual, **3304.99**.

Por aplicação da Regra Geral Complementar nº 1, que, em sua primeira parte, prevê que as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado se aplicarão, *mutatis mutandis*,

para determinar dentro de cada subposição, o item aplicável e, dentro deste último, o subitem correspondente, na posição **3304.99.10** são classificados os cremes de beleza, os cremes nutritivos e as loções tônicas.

As outras preparações para conservação ou cuidados da pele, quando não apresentadas sob a forma de creme de beleza ou creme nutritivo, enquadram-se na posição residual. É o caso das preparações em forma de loção, gel, emulsão, óleo, sérum, manteiga, entre outras, que devem ser classificadas na posição **3304.99.90.**”

Deste modo, a fiscalização entendeu que **a função essencial destes produtos é de conservação ou cuidado da pele, com característica eventual e adicional de desodorante**, o que seria insuficiente para alterar a classificação fiscal para “desodorantes” da posição 3307, classificando tais produtos na subposição 3304.99. A posição 3304 engloba produtos de beleza ou de maquiagem preparados e preparações para conservação ou cuidados da pele. As Notas Explicativas incluem, entre outros, loções tônicas, leites de beleza, cremes de beleza e produtos para cuidados da pele, mesmo quando contenham acessoriamente substâncias antissépticas ou propriedades terapêuticas, desde que a função essencial seja a de cuidado da pele. Assim, os produtos em análise se enquadram como “preparações para conservação ou cuidados da pele”.

Torna-se necessário examinar os textos e notas das posições 3304, indicada pela fiscalização como correta, e 3307, utilizada pela SAVOY, observando previamente o que dispõe o Sistema Harmonizado para o Capítulo 33, que trata de “ÓLEOS ESSENCIAIS E RESINOIDES; PRODUTOS DE PERFUMARIA OU DE TOUCADOR PREPARADOS E PREPARAÇÕES COSMÉTICAS”. Entre as disposições mais relevantes, destacam-se: (i) as posições 33.03 a 33.07 abrangem produtos próprios para serem utilizados como tais e acondicionados para venda a retalho (Nota 3); (ii) “produtos de perfumaria ou de toucador preparados e preparações cosméticas” incluem, na acepção da posição 33.07, uma série de produtos de uso direto junto ao consumidor (Nota 4); e (iii) a classificação nas posições 33.03 a 33.07 permanece mesmo quando contenham substâncias acessórias de caráter farmacêutico ou propriedades terapêuticas apenas incidentais.

Passando à posição 3304, as Notas Explicativas descrevem como nela se incluem os “PRODUTOS DE BELEZA OU DE MAQUILAGEM PREPARADOS E PREPARAÇÕES PARA CONSERVAÇÃO OU CUIDADOS DA PELE, INCLUÍDAS AS PREPARAÇÕES ANTISOLARES E OS BRONZEADORES”, abrangendo, entre outros, cremes, leites de beleza, loções corporais, vaselina própria para cuidados da pele e cremes nutritivos. Os atributos definidos para os produtos dessa posição — tais como hidratar, proteger, conservar e nutrir a pele — são exatamente aqueles presentes nos produtos fabricados pela SAVOY, ainda que contenham adicionalmente agentes antissépticos ou desodorizantes em pequenas quantidades. **A simples presença de substâncias com função antibacteriana (como triclosan) não basta para caracterizar o produto como desodorante corporal, pois essa propriedade é comum a inúmeros outros cosméticos.**

Avançando na análise, a fiscalização examinou detidamente a alegada função desodorante dos produtos. Foram identificadas as características próprias de desodorantes e antiperspirantes, bem como os agentes antissépticos presentes nos produtos reclassificados – triclosan, caprilato de poliglicerila e caprilil glicol. Concluiu-se que **o simples fato de um componente da fórmula ser capaz de reduzir ou impedir o desenvolvimento de odores corporais não é suficiente para enquadrar o produto como desodorante para fins de IPI**. Da mesma forma que sabonetes, xampus, loções e produtos para barbear não se tornam desodorantes pelo simples acréscimo de substâncias antissépticas em concentrações usuais. A ressalva trazida pela Fiscalização, inclusive, não é a existência da função desodorante, mas a sua relevância relativamente à função hidratante que, em seu entendimento, é a função essencial. Considerou que os produtos possuem função principal e acessória, a fiscalização teria identificado a função hidratante como função principal e, assim, estabelecido, para os produtos, a classificação fiscal de hidratantes.

Em havendo função principal e acessória nestes produtos deve ser aplicada a Regra Geral de Interpretação 3-b:

3. Quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições por aplicação da Regra 2 b) ou por qualquer outra razão, a classificação deve efetuar-se da forma seguinte:

(...)

b) Os **produtos misturados**, as obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes e as mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho, cuja classificação não se possa efetuar pela aplicação da Regra 3 a), **classificam-se pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial**, quando for possível realizar esta determinação.”

No caso dos autos, questões sobre **como o produto é apresentado ao mercado** consumidor pelo detentor da marca, o que inclui informações pertinentes ao **propósito/finalidade de consumo mais relevante** para qual o produto é exposto à venda (comercializado) bem como ao **modo de uso/emprego** desse produto para o consumidor ser levados em conta na classificação fiscal, pois **tais questões estão correlacionadas com a aplicação/utilização/emprego/uso do produto**, parâmetros mencionados expressamente na Nota 3 do Capítulo 33 da TIPI:

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.”

Não há dúvida de que, nos produtos considerados, a característica desodorante está presente, assim como a de conservar e cuidar da pele, que abrange, por exemplo, hidratá-la, tonificá-la, amaciá-la, protegê-la, dentre outras.

Cada uma dessas características remete a uma posição específica/própria na TIPI: a **posição 33.04, relacionada à característica de cuidado com a pele, e a posição 33.07, referente à característica desodorante**. Então, pela RGI-SH 1, a classificação *direta* do produto com base no texto das posições não é possível, já que, em princípio, há duas posições plausíveis. Ainda pela Regra 1, parte-se para o texto da Notas de Capítulo, interessando, no caso, a já mencionada Nota 3 do Capítulo 33 da TIPI.

O texto da Nota 3 acima é claro na admissão de produtos misturados, informando, ainda, a classificação nas posições 33.04 e 33.07 varia conforme o respectivo *emprego/uso/utilização apropriado* do produto, indicado em cada posição.

Deve-se partir para a RGI-SH 2, que indica a aplicação da RGI-SH 3 para a classificação, dentre outros, dos produtos misturados. No caso, não se aplica a letra "a" da RGI-SH 3 porque cada uma das duas posições individuais (33.04 e 33.07) possui uma respectiva característica específica, pelo que ambas as posições são consideradas como igualmente específicas.

Sendo assim, parte-se para a letra "b" da RGI-SH 3, cuja determinação é de que a **classificação seja dada pelo componente/matéria/característica a lhe conferir a característica essencial**. Resta, pois, prescrutar qual a característica essencial dos produtos. Considera-se que tal característica essencial é a de oferecer cuidados para a pele, haja vista o produto apresentar-se com essa função. Assim, fundamento principal, aquele que é capaz de sustentar a convicção da característica do produto tem a ver com critérios que podem ser denominados, genericamente, "de forma de apresentação do produto".

A característica essencial ou principal de um produto é aquela que o torna o que ele efetivamente é, a sua natureza, sua aplicação e utilização mais importante e fundamental. Ou seja, a essência de um produto é aquilo que não pode ser retirado dele sem prejuízo significativo à sua própria existência.

Nos cosméticos hidratantes, fragrâncias e conservantes/desodorizantes são apenas aditivos, que conferem características adicionais desejadas pelo consumidor, mas **não alteram a função principal do produto: limpeza, cuidado e embelezamento da pele**. A utilização de agentes antimicrobianos é inclusive requisito técnico de produção. Nesse sentido, Eduardo Barata (Cosmetologia. Princípios Básicos) explica que os conservantes são indispensáveis para evitar a degradação microbiológica das emulsões cosméticas, citando exemplos de alterações físicas, químicas e sanitárias decorrentes da contaminação, concluindo que "o emprego de um preservante no produto acabado é de necessidade fundamental".

Portanto, **os agentes antissépticos são necessários para preservar cosméticos e perfumes, evitando contaminações e, como consequência indireta, a formação de odores desagradáveis, sem modificar a função essencial do produto**. A literatura técnica (Marco Antônio Corrêa. Cosmetologia: Ciência e Técnica) segue no mesmo sentido ao tratar dos conservantes antimicrobianos, afirmando que sua função é inibir o crescimento de bactérias e fungos no

produto acabado, sendo imprescindíveis nas formulações. Esse entendimento também se harmoniza com a Resolução RDC nº 29/2012 da ANVISA, que define “conservantes” como substâncias destinadas a inibir o crescimento de microrganismos durante a fabricação, estocagem ou uso, listando o triclosan entre os ingredientes permitidos. Assim, **a presença de agentes conservantes não altera a natureza do produto, que permanece classificado como preparação para cuidados da pele.** A alegação da recorrente de que não seria possível identificar a função essencial do produto – o que justificaria a aplicação da Regra 3(c) – não procede.

Isto posto, não há como prevalecer o entendimento da Impugnante de que não há preponderância entre as múltiplas funções do produto (*desodorizar e hidratar a pele*).

Fixada a premissa, a definição da classificação fiscal, diferentemente do que defende a Impugnante, atrai a aplicação da RGI 3-b.

As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, aprovadas pelo Decreto nº 435/1992 e consolidadas pelas Instruções Normativas RFB nº 807/2008, nº 1.072/2010 e nº 1.260/2012, descrevem expressamente o conteúdo da posição 33.07, destacando que esta abrange, entre outros:

“II) **Os desodorantes corporais e os antiperspirantes (anti-sudoríficos).**”

Fica claro, portanto, que os subitens 3307.20.10 e 3307.20.90 **somente se aplicam a produtos cuja função essencial seja a de desodorante corporal ou antiperspirante**, isto é, antissudorífica. O próprio CARF vem se posicionando neste sentido:

Assunto: **Classificação de Mercadorias**

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2020

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. ESFOLIANTES. PREPARAÇÃO PARA CONSERVAÇÃO OU CUIDADOS DA PELE. SUBPOSIÇÃO NCM 3304.99.

Cremes e géis para cuidados da pele, cuja função seja de esfoliante, possuindo, em sua composição, acessoriamente, substância antisséptica, classificam-se na subposição 3304.99 da TIPI.

Processo nº 10340.721884/2021-75. Acórdão nº 3202-001.959, de 20/08/2024.

Relator: Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe.

Assunto: **Classificação de Mercadorias**

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

HIDRATANTES E ÓLEOS CORPORAIS. FUNÇÃO DESODORANTE. RGI/SH 3B. TIPI 3304.99.10.

Os hidratantes e os óleos corporais, ainda que contenham antissépticos que lhe confirmam propriedade desodorante, classificam-se respectivamente, por força da Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado 3 “b”, nos códigos TIPI 3304.99.10 e 3304.99.90.

Processo nº 10855.723072/2017-88. Acórdão nº 3402-012.801, de 16/10/2025.

Relator: Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles.

Assunto: **Processo Administrativo Fiscal**

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

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. ÓLEOS CORPORAIS.

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

Processo nº 10980.723930/2015-97. **Acórdão nº** 3302-005.376, de 17/04/2018.

Relatora: Conselheira Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza.

Considerando as características verificadas no Relatório Fiscal e as disposições das NESH, **resta correto o entendimento de que os produtos em análise são preparações para conservação e cuidados da pele, não sendo classificáveis como desodorantes corporais ou antiperspirantes.** Assim, revela-se adequada a classificação fiscal atribuída pela autoridade tributária, não merecendo reforma o acórdão recorrido.

A análise fiscal considerou rótulos, embalagens, fichas técnicas e apresentações comerciais. Constatou-se que produtos denominados “**Body Splash**”, “**Colônia**”, “**Desodorante Colônia**” e similares possuíam formulações típicas de preparações perfumantes — notadamente teor alcoólico elevado, fragrância predominante e finalidade cosmética primária — não se enquadrando no conceito estrito de “desodorante corporal”. As características verificadas correspondem à definição de perfumes e águas de colônia inscrita na **NESH da posição 33.03**, que abrange “*preparações perfumadas constituídas por substâncias aromáticas destinadas a conferir cheiro à pele*”.

As **Notas Explicativas do Sistema Harmonizado** foram expressamente aplicadas. A NESH da posição **33.07** estabelece que desodorantes classificados neste item são aqueles “*destinados especificamente a reduzir ou neutralizar os odores corporais*”, não abrangendo preparações cujo objetivo predominante é o perfume. A fiscalização citou o trecho que dispõe: “*os produtos cuja função principal seja perfumar a pele, ainda que possuam função acessória desodorizante, devem ser classificados na posição 33.03*”. Essa distinção é determinante para afastar o enquadramento pretendido pela contribuinte.

Conforme registrado na decisão de primeira instância, a DRJ ressaltou que o fato de um produto portar no rótulo as expressões “desodorante colônia” ou “body spray” não determina sua classificação fiscal, sendo necessário avaliar a função essencial da mercadoria. Para tanto, aplicou-se a **Regra Geral de Interpretação 1 (RGI 1)**, segundo a qual a classificação deve se basear na redação das posições e notas legais. Os produtos objeto da autuação apresentavam formulação típica de colônias perfumadas, com predomínio dos elementos aromáticos e ausência de ativos especificamente destinados ao combate de odores corporais.

A DRJ também destacou que a Recorrente não apresentou laudos ou documentos técnicos capazes de demonstrar/comprovar que tais produtos possuíam ação antitranspirante ou desodorizante efetiva. Assim, prevaleceu a conclusão fiscal de que os itens deveriam ser reclassificados na **posição 33.03 (perfumes e águas de colônia)** ou na **posição 33.07.30.00 (loções**

de toucador). Os quadros de reclassificação constantes do Auto de Infração demonstram produto a produto a posição original e a posição correta, evidenciando coerência técnica.

A Recorrente, em seu Recurso Voluntário, sustentou que os produtos seriam “desodorantes” pelo uso comum e pela rotulagem, mas não logrou afastar o critério técnico-normativo utilizado pela fiscalização, que se fundamentou nas funções objetivas das mercadorias. A jurisprudência administrativa citada pela DRJ reafirma que a classificação fiscal não se submete à denominação comercial atribuída pelo fabricante, mas sim às características físico-químicas e finalidade predominante.

No reexame de segunda instância, verifica-se que a DRJ analisou corretamente as fichas técnicas, concentrações aromáticas e finalidades informadas dos produtos, concluindo que o enquadramento na NCM 3307.20 não se sustenta. A DRJ também confirmou a adequação do procedimento fiscal ao descrever as razões pelas quais cada item se enquadra mais precisamente na rubrica 33.03, nos termos das NESH e da interpretação consolidada para preparações perfumantes.

Cabe ainda registrar que a aplicação da **RGI 6**, utilizada pela fiscalização para determinar o Ex específico quando cabível, foi devidamente fundamentada, especialmente nos casos em que a mercadoria se enquadrava nos “outros” das subdivisões da TIPI. A classificação resultante demonstrou preocupação com a exatidão técnica e com a correta aplicação da legislação tributária.

Assim, conclui-se que a fiscalização agiu com rigor técnico e fundamentação adequada, utilizando elementos suficientes para reclassificar os produtos Savoy e Coty segundo suas características reais. A DRJ confirmou tais conclusões de forma clara e detalhada, e esta instância não identifica motivo para alterar o enquadramento fiscal atribuído no Auto de Infração.

Do Pedido de Exclusão dos Produtos

A Recorrente sustenta que parte dos itens incluídos no Auto de Infração exerceria **função exclusiva de desodorização**, razão pela qual não poderiam ser submetidos à reclassificação fiscal efetuada pela Fiscalização. Argumenta que os produtos teriam sido originalmente classificados como desodorantes corporais, na NCM 3307.20, e que **a autoridade fiscal não demonstrou tecnicamente a predominância de função diversa**, limitando-se a inferências sobre composição e descrições comerciais retiradas de fontes não técnicas. Assim, requer a **exclusão do lançamento** de todos os produtos cuja função exclusiva seja a desodorização, por entender ausentes os elementos fáticos e técnicos que justificariam sua reclassificação para a posição 3304.

Sustenta, ainda, que quando da diligência determinada pela DRJ foram **indevidamente incluídos novos produtos** no demonstrativo de classificação fiscal — listados às fls.

5.328 — **os quais não constavam do lançamento original.** Argumenta que tal inclusão, além de extrapolar o objeto da diligência (restrita ao VTM), violou os arts. 142, 145 e 149 do CTN, pois teria **ampliado o escopo do lançamento sem motivação específica**, sem descrição das razões técnicas para a reclassificação e sem qualquer correspondência ao TVF original. Requer, portanto, a exclusão integral desses itens, por **vício de motivação e por não integrarem a base fática originalmente submetida à defesa.**

No tocante ao pedido de exclusão dos produtos que alegadamente teriam **função exclusiva de desodorização**, verifica-se que a **Recorrente não apresentou elementos técnicos capazes de demonstrar, de forma inequívoca, a predominância ou exclusividade dessa função nos itens impugnados.** As alegações limitaram-se a afirmar tal característica, sem comprovar, por meio de laudo técnico, especificações formais, comprovação de rotulagem, elementos laboratoriais ou quaisquer outros meios que os produtos por ela mencionados efetivamente possuíam função exclusiva de desodorização. Assim, não se desconstituiu a presunção de legitimidade do lançamento quanto aos produtos originalmente abrangidos pelo Auto de Infração, razão pela qual **não há como acolher o pleito de exclusão desses itens.**

Diversamente, quanto aos **produtos inseridos apenas no curso da diligência, constantes da listagem de fl. 5.328**, verifica-se que a **Fiscalização extrapolou os limites do lançamento original.** Esses itens **não integravam o demonstrativo que acompanhou o Auto de Infração**, não foram objeto de análise no Termo de Verificação Fiscal e tampouco tiveram fundamentação específica quanto à suposta classificação incorreta e a motivação de sua posterior inclusão. A simples inclusão posterior, desacompanhada de motivação e sem indicação das razões de fato e de direito que justificariam a reclassificação, configura violação direta aos arts. 142 e 145 do CTN, que **vedam a ampliação do escopo do lançamento** fora das hipóteses legalmente previstas. Ademais, o despacho de diligência limitava-se à verificação de aspectos relacionados ao VTM, não havendo demanda para revisão da matéria de classificação fiscal, o que reforça o caráter inadequado da majoração promovida.

No processo administrativo fiscal, **não é possível incluir novos produtos após a lavratura do Auto de Infração** porque isso violaria princípios estruturantes do contencioso tributário, especialmente **o devido processo legal, o contraditório, a ampla defesa** e a própria **delimitação objetiva do lançamento.** Trata-se, portanto, de **vício material**, pois altera a própria constituição do crédito tributário sem observância do devido processo legal, impondo inequívoco prejuízo ao direito de defesa do contribuinte.

A diligência prevista na legislação do processo administrativo fiscal (como arts. 18 e 29 do Decreto 70.235/72) tem finalidade **instrutória**, não podendo: ampliar o objeto do lançamento, incluir novos produtos ou criar novas hipóteses de incidência. Se a fiscalização, ao examinar documentos durante a diligência, identifica outras supostas irregularidades, deve: **lavrado novo Auto de Infração**, e não alterar ou complementar o já existente. Mesmo que haja diligência, **ela não pode inovar na acusação**, mas apenas **esclarecer fatos já lançados.**

Diante deste cenário, impõe-se reconhecer a irregularidade da inclusão superveniente, razão pela qual **são excluídos do Auto de Infração todos os produtos acrescidos após a diligência**, permanecendo válidos apenas aqueles que compunham originalmente o lançamento.

Dos Juros sobre a Multa de Ofício

A interessada sustenta ser **indevida a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício**, afirmando que tal acréscimo somente poderia incidir sobre tributos e contribuições, e não sobre penalidades pecuniárias. Argumenta que o art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996 limita os juros aos débitos tributários, razão pela qual não haveria base legal para a cobrança de juros sobre multa, cuja natureza é punitiva e não representa capital devido ao Fisco.

Sustenta ainda que, por definição jurídica e econômica, os juros têm a função de remunerar o credor pela privação do uso do seu capital, devendo incidir apenas sobre o montante que deveria ter sido pago no prazo legal. Dessa forma, requer, subsidiariamente, caso mantido o crédito tributário, seja reconhecida a impossibilidade de cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada.

Neste caso, está-se diante de matéria sumulada neste CARF, *in verbis*:

Súmula CARF nº 108: “Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Em assim sendo, não há como se acolher o pleito da parte neste ponto.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por **conhecer do Recurso de Ofício para negar-lhe provimento** e por **conhecer e dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, apenas para excluir os produtos que foram acrescentados posteriormente à lavratura do Auto de Infração.**

Assinado Digitalmente

Ana Paula Giglio

