



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

Processo nº 16004.720382/2013-14
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-005.609 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de janeiro de 2019
Matéria IPI
Recorrente COSMED INDÚSTRIA DE COSMÉTICOS E MEDICAMENTOS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2009 a 31/12/2009

ALEGAÇÃO DE NULIDADE POR SUPOSTA PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA.

É descabida a alegação de nulidade por suposta preterição do direito de defesa, focalizando Auto de Infração devidamente motivado, com a indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos pertinentes ao caso.

IPI. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. ARBITRAMENTO. PREÇO PARÂMETRO

A recorrente industrializava e vendia, no atacado, para a sua controladora, produtos sem a marca comercial - esta última apunha as marcas e os revendia para outras atacadistas. Isto é, participavam da mesma cadeia produtiva, porém em etapas distintas, com estruturas próprias e distintas de custos industriais e administrativos. E, naturalmente, suas vendas não eram realizadas no mesmo mercado.

Assim sendo, reputo que a fiscalização não aplicou corretamente o disposto no §1º do art. 138 do RIPI/02, pois não apurou o "preço médio do mercado nacional" da recorrente, tendo, por outro lado, adotado o preço médio da controladora, que operava em mercado absolutamente distinto. Por conseguinte, deve ser cancelado o crédito tributário de IPI.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE PRODUTOS. ERRO. LANÇAMENTO INSUFICIENTE DO IPI NAS NOTAS FISCAIS.

Os produtos “gel fixador” e “gel desodorante fixador” para cabelo classificam-se no código 3305.9000 da TIPI/2002, tributado com alíquota de 22%.

CONDUTA DELITIVA. QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA

Não foi adotada qualquer conduta dolosa ou fraudulenta, porém tão simplesmente reorganização lícita de negócios e prática de preços compatíveis com os dos mercados em que atuavam.

Assim sendo, deve ser desqualificada a multa de ofício incidente sobre as diferenças entre o VTM, calculado com base no inciso I do art. 136 do RIPI/92, e os preços efetivamente praticados, bem como sobre as diferenças de IPI decorrentes de erro na classificação fiscal.

Pelo mesmo motivo, devem ser afastadas as atribuições de responsabilidade tributária solidária à controladora, capitulada no inciso I do art. 124 do CTN, e aos diretores da recorrente e da controladora, fundamentada no inciso III do art. 135 do CTN.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, ser a competência do julgamento da Terceira Seção do CARF, vencidos os Conselheiros Liziane Angelotti Meira (Relatora) e Valcir Gassen. No mérito, acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar parcial provimento para afastar a) a exigência referente aos valores arbitrados, b) a solidariedade da Hypermarcas, e das pessoas físicas e c) afastar a multa qualificada reduzindo a penalidade ao patamar de 75%. Vencidos os Conselheiros Salvador Cândido Brandão Junior e a Conselheira Semírames de Oliveira Duro que também afastaram a reclassificação fiscal do produto gel para cabelo e a Conselheira Liziane Angelotti Meira (Relatora) que negou provimento integralmente ao recurso. Designado para o voto vencedor o Conselheiro Marcelo Costa Marques D'Oliveira

(assinado digitalmente)
Winderley Morais Pereira - Presidente

(assinado digitalmente)
Liziane Angelotti Meira - Relatora

(assinado digitalmente)
Marcelo Costa Marques d'Oliveira - Redator do Voto Vencedor

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

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório do Acórdão no. 10-49.864 - 3ª Turma da DRJ/POA (fls. 3408/3442):

Trata-se de auto de infração lavrado em 21/08/2013 pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em São José do Rio Preto/SP (fl. 2.157 e seguintes), em conformidade com o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF – nº 0812800-2012-00025-9, para exigir Imposto sobre Produtos Industrializados, no valor de R\$ 2.825.622,02, acrescido de juros de mora no valor de R\$ 857.477,72, multas de ofício proporcional de R\$ 4.238.433,06 e isolada de R\$ 17.859,72 referente a IPI não lançado com cobertura de crédito, ambas no percentual de 150%, o que totalizou crédito tributário de R\$ 7.939.392,52, na data da autuação. O crédito que está sendo exigido neste processo diz respeito ao estabelecimento matriz, CNPJ nº 61.082.426/0002-07, localizado na cidade de Barueri/SP.

Foi apontado no auto de infração que o estabelecimento industrial promoveu a saída de produtos tributados com inobservância do valor tributável mínimo entre estabelecimentos interdependentes. Fazem parte do auto de infração os demonstrativos do cálculo de juros de mora e multa de ofício, e devida fundamentação legal, bem como a planilha de reconstituição da escrita fiscal do IPI e o Termo de Descrição dos Fatos (TDF) de fls. 2064 a 2152, que a seguir será sintetizado.

A empresa Cosmed Indústria de Cosméticos e Medicamentos S/A, doravante designada “Cosmed”, é fabricante de medicamentos alopáticos para uso humano, cosméticos e produtos alimentícios (Código da Atividade Econômica - CNAE-Fiscal - nº 2121-1-01), tributada sob a forma do Lucro Real – Anual, e tem por objeto uma vasta gama de produtos e serviços. A origem da empresa decorre das seguintes operações, no âmbito do grupo econômico Hypermarchas:

- **outubro de 2008:** Hypermarchas S/A, CNPJ nº 02.932.074/0001-91, doravante denominada “Hypermarchas”, adquiriu a empresa Niasi Indústria de Cosméticos Ltda., CNPJ 61.082.426/0001-26, bem como a comercial atacadista a ela vinculada – Aprov Comercio de Cosméticos Ltda., CNPJ 08.098.571/0001-12. A denominação social de Niasi foi alterada para Hypermed Industrial Ltda. Em dezembro de 2008, Aprov foi incorporada à Hypermarchas.

- **2009:** Foi mudada a denominação social de Hypermed Industrial Ltda. para Cosmed Industrial Ltda. e alterado o estabelecimento matriz para o CNPJ 61.082.426/0002-07, localizado em Barueri/SP. A seguir a empresa foi transformada em sociedade anônima, passando a denominar-se Cosmed Indústria de Cosméticos e Medicamentos S/A. Essa denominação foi alterada em 11/05/2009 para Hypermed Indústria Farmacêutica S.A. e novamente alterada para Cosmed Indústria de Cosméticos e Medicamentos S/A, em 01/06/2009. Na sequência, em 30 de junho de 2009, houve a cisão parcial da Hypermarchas, com incorporação do acervo cindido pela Cosmed, e, ato contínuo, a Hypermarchas incorporou a totalidade das ações ordinárias da Cosmed, que se tornou sua subsidiária integral. O acervo cindido, incorporado na Cosmed refere-se aos ativos relativos à fabricação de medicamentos e cosméticos, industrializados nas fábricas situadas nas cidades de São Paulo (estabelecimento oriundo da aquisição, pela Hypermarchas, da empresa FARMASA – Laboratório Americano de Farmacoterapia S/A – CNPJ 61.150.819/0001-20, em dezembro de 2008) e Barueri (estabelecimento oriundo da aquisição, pela Hypermarchas, da empresa DM Farmacêutica Ltda – CNPJ 67.866.665/0001-53, em outubro de 2007).

Relata o autuante que no 1º semestre de 2009, antes da transferência dos ativos industriais oriundos das empresas adquiridas e incorporadas pela Hypermarcas, a Cosmed industrializava os produtos anteriormente produzidos pela Niasi em Taboão da Serra/SP, sendo a quase totalidade das vendas feita à Aprov e à Hypermarcas e uma parte ínfima a terceiros, conforme demonstrativo a fl. 2069. A análise destas transações aponta que os preços praticados nas vendas da Cosmed às referidas empresas ligadas foram significativamente inferiores aos adotados nas vendas para os demais clientes (terceiros), conforme consolidado na planilha de fl. 2070 e seguintes. Referidos preços são também muito inferiores aos preços de revenda dos mesmos produtos praticados pela Hypermarcas com seus clientes, o que levou ao entendimento de que teriam sido feitas por valores subfaturados. No 2º semestre de 2009, após a transferência dos complexos industriais oriundos da incorporação da DM Farmacêutica e FARMASA para a Cosmed, a quase totalidade das vendas desta foram feitas à Hypermarcas, igualmente, em valores considerados subfaturados.

O item 2 do TDF dá conta de que a autuada foi intimada a apresentar a composição dos preços de seus produtos, e que após reiteradas intimações, apresentou os custos de fabricação dos produtos industrializados pela matriz e filiais, sem informar os custos financeiros, de venda, administração e publicidade, o lucro normal e demais parcelas, individualizados por produto. Tais parcelas foram totalizadas por estabelecimento, enquanto as despesas operacionais, especialmente com propaganda e marketing foram concentradas na Hypermarcas, quando o correto seria a contabilização direta por meio de contabilidade integrada de custos ou indireta, utilizando critério objetivo de rateio. Também foram intimadas as empresas Aprov e Hypermarcas, bem como comerciais atacadistas, com vistas à verificação dos preços praticados em operações com a autuada, sendo realizadas as comparações que constam no TDF.

Diante da circunstância de que os estabelecimentos envolvidos pertencem a empresas integrantes do mesmo grupo econômico, a fiscalização considerou que o remetente (interessado neste processo) e o destinatário dos produtos (Hypermarcas) mantêm relação de interdependência, em face do disposto no art. 520 do Decreto no 4.544, de 26 de dezembro de 2002, Regulamento do IPI (RIPI), de 2002 (art. 612 do Decreto no 7.212, de 15 de junho de 2010, Regulamento do IPI (RIPI), de 2010. De acordo com o art. 24 do RIPI/2002, a Cosmed é contribuinte do IPI, por ter industrializado referidos produtos. Não existe no Regulamento previsão de equiparação a industrial, da Hypermarcas. Assim, a tributação do IPI nas operações entre as empresas integrantes do grupo econômico está concentrada na indústria. Segundo o art. 136 do mesmo Regulamento, nas operações entre empresas interdependentes deve ser observado um valor mínimo tributável, o qual não pode ser inferior ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente quando o produto for destinado a outro estabelecimento do próprio remetente ou a estabelecimento de firma com a qual mantenha relação de interdependência.

De acordo com o autuante, a inobservância do valor tributário mínimo também repercutiu no cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, uma vez que os produtos farmacêuticos, de perfumaria, toucador ou higiene pessoal estão sujeitos à incidência concentrada/monofásica. Esse procedimento ainda teria possibilitado o aumento da margem de lucro da adquirente, caracterizando uma Distribuição Disfarçada de Lucro (DDL) da Cosmed para a Hypermarcas, cujos efeitos, em relação ao IRPJ e CSLL teriam sido amenizados mediante a concentração de despesas operacionais na controladora, além da realização de incorporações de companhias, adquiridas com ágio, a ser utilizado para reduzir o pagamento de tributos, o que consistiria em planejamento tributário ilícito. Em decorrência das conclusões desta ação fiscal, foram formalizados autos de infração para exigir os

tributos PIS, COFINS, IRPJ, CSLL (processo administrativo 16004-720.395/2013-93) e IPI (processos administrativos 16004.720383/2013-69 e 16004.720382/2013-14).

Aponta a fiscalização que esse planejamento evidencia a inobservância dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, isonomia, neutralidade da tributação em relação à competição e da solidariedade social, além de contrariar a lei, por ter sido praticado com atos ilícitos (abuso de direito) e de forma delituosa (crime contra a ordem tributária), caracterizando verdadeira evasão fiscal. O procedimento adotado pelo grupo empresarial e seus dirigentes teria resultado em modificação das características essenciais do fato gerador, de modo a reduzir o montante dos impostos e contribuições devidas, estando caracterizado o evidente intuito de fraudar a Fazenda Pública Federal, fato suficiente para justificar a exasperação das penalidades impostas, consoante artigos art. 44, II, da Lei nº 9.430 de 1996, e alterações da Lei 11.488/2007, bem como os arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964.

APURAÇÃO DO IPI DEVIDO PELO ESTABELECIMENTO MATRIZ LOCALIZADO EM BARUERI/SP - (ITEM .6 DO TDF)

De acordo com as notas fiscais de venda, no 1º semestre de 2009, período que antecede a transferência dos ativos industriais oriundos das empresas adquiridas e incorporadas pela Hypermecas - DM Farmacêutica e FARMASA, a quase totalidade das vendas da Cosmed foi feita à Aprov e à Hypermecas, sendo que o preço dos produtos vendidos à Aprov equivale à cerca de 32% do preço que esta pratica nas vendas aos demais clientes (valor de mercado) e à cerca de 30% do preço dos produtos vendidos pela própria Cosmed a terceiros. Ou seja, os preços que esta pratica com terceiros é 324% superior ao transacionado com a Aprov.

No 2º semestre de 2009 os complexos industriais oriundos das empresas DM Farmacêutica e FARMASA foram transferidos para a Cosmed, e quase que a totalidade das vendas da Cosmed foi feita à Hypermecas. Da mesma forma que no semestre anterior, o preço dos produtos vendidos para a empresa ligada Hypermecas equivale à cerca de 33% do preço que esta pratica no mercado atacadista e à cerca de 30% do preço dos produtos vendidos pela própria Cosmed a terceiros. Portanto, o valor que a Cosmed pratica em relação a terceiros é 329% maior do que o praticado com a Hypermecas.

A autuada foi intimada a detalhar o custo de fabricação de cada produto vendido para a Hypermecas, porém as informações prestadas não refletiram os valores unitários praticados, nem os valores declarados em DIPJ.

Também foi apontado pelo autuante que em relação ao segmento de medicamentos existem um preço mínimo de fábrica (PF – Preço de Fábrica), a ser praticado pelas empresas produtoras e importadoras ou distribuidoras e um Preço Máximo ao Consumidor (PMC), controlados pela Secretaria Executiva da Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos – CMED. No presente caso, o PF não é o praticado pela Cosmed, mas sim pela Hypermecas, conforme detalhado a fls. 1967 e amostragem no item 5.14 do TDF.

Para fins de apuração do valor tributável mínimo a ser considerado nas operações entre a Cosmed e a controladora, nos termos do art. 163 do RIPI/2002, foi realizada pesquisa junto ao mercado atacadista da praça remetente (Taboão da Serra e Barueri) com o objetivo de verificar o preço corrente de produtos com as mesmas características e especificidades dos produtos de referência elencados pela

fiscalização, conforme detalhado no item 6 do TDF. Tendo em vista que parte produtos produzidos pela Cosmed não possuíam similares vendidos pelas atacadistas na praça do remetente, e que também não foi possível tomar como base de cálculo o custo de fabricação acrescido dos demais custos, apresentados pelo contribuinte, em relação a estes, o valor foi arbitrado de acordo com o art. 138 do RIPI/2002. Tendo em vista que os preços praticados pela Hypermarchas representavam os preços de mercado, foram considerados como preço médio nos principais mercados nacionais.

As alíquotas utilizadas foram as mesmas adotadas pela Cosmed nas notas fiscais de venda, exceto quanto aos produtos “preparações capilares (gel)” classificados pelo contribuinte no código 3307.2090 do Decreto nº 6.006/2006 - Tabela de Incidência do IPI – TIPI/2007, então vigente, tributado com alíquota de 7%. Entende a fiscalização que a classificação correta seria no código 3305.9000 – outras preparações capilares, tributado à alíquota de 22%.

A diferença entre o IPI apurado pela fiscalização e pelo contribuinte para os períodos de julho a dezembro de 2009 corresponde a R\$ 1.698.754,51. Tal diferença repercute na escrita fiscal, motivando sua reconstituição até julho de 2011, tendo em vista que nesse mês foi apurado saldo devedor de IPI, conforme detalhado no item 7 do TDF.

APURAÇÃO DE RESPONSABILIDADE PASSIVA SOLIDÁRIA

À vista do disposto nos artigos 153 e 154 da Lei 6.404/1976, bem como artigos 1.011 e 1.016 da Lei 10.406/2002 - Código Civil Brasileiro, e nos art. 124, inc. I e 135 do CTN, foi imputada responsabilidade solidária tributária à Hypermarchas S.A. e aos senhores Márcio Roberto Marques dos Santos (CPF 189.273.218-12), Regina Célia Barros Dias (CPF 522.822.527-72), Juarez Ênio Dahmer (CPF 411.004.840-00) - diretores da Cosmed – senhores e Cláudio Bergamo dos Santos (CPF 101.110.688-43), Nelson José de Mello (CPF 130.110.221-00), Martim Prado Mattos (CPF 221.793.328-07), Carlos Roberto Scorsi (CPF 030.408.158-22), Alexandre Augusto Olivieri (CPF 157.441.608-17) – diretores de Hypermarchas – e Sr. João Alves de Queiroz Filho, CPF 575.794.908-20 (Principal acionista e Presidente do Conselho de Administração de Hypermarchas), conforme Termos de Sujeição Passiva que se encontram nos autos.

Tendo em vista que o montante do crédito tributário sob responsabilidade do sujeito passivo ultrapassa trinta por cento do Total do Ativo declarado em 31/12/2012, foi formalizado Termo de Arrolamento de Bens e Direitos (processo administrativo 16004.720403/2013-00), com fundamento nos arts. 64 e 64-A da Lei 9.532/1997 e art. 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.171/2011 e alterações. Também foi lavrada Representação Fiscal para Fins Penais, objeto do processo administrativo nº 16004.720402/2013-57.

A empresa autuada e os sujeitos passivos solidários apresentaram impugnações tempestivas que serão a seguir sintetizadas.

IMPUGNAÇÃO APRESENTADA PELA COSMED

PRELIMINAR DE NULIDADE

Aponta a nulidade do auto de infração, em síntese, pela ausência de liquidez e certeza do crédito tributário, à vista do art. 142 do CTN e ofensa aos princípios do contraditório e da ampla defesa pois não teriam sido juntadas as planilhas com as memórias de cálculo que demonstrariam as vendas consideradas efetuadas abaixo do

valor mínimo tributável, bem como a quantificação do valor lançado. Alega que vários trechos do TDF contém menção às planilhas juntadas aos autos, mas ao consultar as folhas referidas deparou-se apenas com a relação destas, que não teriam sido juntadas ao processo, conforme demonstrativo que elabora a fl. 2.898, o mesmo ocorrendo com as notificações enviadas e respondidas por empresas atacadistas. Dessa forma, não seria possível identificar os valores que o agente fiscal considera corretos quando comparados com os praticados pela impugnante. Alega que a falta de motivação ou motivação insuficiente do lançamento acarreta sua nulidade.

Considera que o Termo de Descrição dos Fatos não registra a efetiva busca pela verdade material, pois não haveria a comprovação dos elementos que justifiquem a desconsideração dos preços praticados pela empresa, nem foi intimada para justificá-los. Também não é possível verificar a correção do valor tributável mínimo indicado pelo agente fiscal, nem estariam demonstrados os critérios que levaram à escolha dos estabelecimentos atacadistas intimados, nem de que cobrem todo o mercado atacadista da praça da impugnante. Muitos deles, inclusive, não atuariam somente no mercado atacadista, ou localizam-se em municípios diversos. Além disso, apenas parte dos estabelecimentos intimados teria respondido à fiscalização, e, ainda assim, não constariam no processo todas as planilhas apresentadas, do que se conclui que o auto de infração se basearia em afirmações e presunções, não amparadas na busca pela verdade material. Tanto que o fiscal utilizou informações relativas a outros tributos, presentes em DIPJ, ao invés de valer-se das informações constantes nos documentos relativos ao IPI, como Notas Fiscais, por exemplo.

Apesar de a auditoria ter durado aproximadamente 18 meses, o IPI não teria sido objeto de questionamentos específicos. Tal prova, emprestada, não poderia ser utilizada na instrução do caso em análise. Como será demonstrado a seguir, o alegado planejamento teria propósito comercial, não mantendo qualquer relação com o IPI.

Resta também prejudicada a defesa da impugnante, diante do foco do TDF, que seriam questões relativas à apuração de receitas, despesas e lucros, matéria relevante para apuração dos demais tributos, mas não do IPI, cuja legislação prevê a hipótese de empresas interdependentes realizarem operações entre si, o que teria sido desconsiderado. Haveria, nesse caso, clara ofensa aos princípios constitucionais do contraditório e ampla defesa.

MÉRITO

Alega inicialmente que a autuada Cosmed e Hypermarchas operam de forma independente, e nas transações entre elas devem ser observadas as disposições dos arts. 136 e 137 do RIPI/2002, cujo fundamento é o art. 15 da Lei 4.502/1964, no que tange ao valor tributável mínimo. Esclarece que os estabelecimentos da Cosmed industrializam medicamentos, cosméticos e produtos de higiene pessoal, ao passo que a Hypermarchas atua no ramo de revenda e distribuição de produtos de marcas de grande reconhecimento popular, que são de sua propriedade, industrializados por terceiros, inclusive estabelecimentos da Cosmed, havendo a transferência de titularidade de um produto sem marca, da impugnante para a Hypermarchas, que realizaria os esforços relativos à sua venda, inclusive atribuição da marca.

O arbitramento para o valor de produtos que, no entender do agente fiscal, não teriam similares vendidos pelas atacadistas da praça remetente, com base no art. 138 do RIPI/2002, teria sido utilizado como medida sancionatória. Não estaria comprovado que os documentos e as informações prestadas pela autuada não merecem fé ou desvirtuam a realidade das operações efetuadas, tendo o agente fiscal

extraído conclusões a partir da própria percepção de mercado, sem intimar a impugnante para efetuar as devidas comprovações. Cita doutrina e jurisprudência amparando seu posicionamento.

Os custos de produção apurados pelo Agente Fiscal com base na DIPJ não corresponderiam à realidade, uma vez que foi disponibilizado o custo médio de produção, sem considerar as variações de inventário, as provisões de perdas prováveis, os descartes de materiais, entre outras variações de estoque que compõem o valor informado na Ficha 04A da DIPJ. Os valores de custos apresentados se refeririam exatamente ao valor discriminado na conta contábil 5110103 - Custo de Venda Produtos Coligadas/Controladas do balanço da Impugnante, transmitido através do Sistema Público de Escrituração Digital - Sped Contábil, que totaliza R\$ 215.814.674,72 (duzentos e quinze milhões oitocentos e quatorze mil seiscentos e setenta e quatro reais e setenta e dois centavos), o qual não contempla as variações citadas, as quais incluem custo de produção própria e custo de produtos revendidos, R\$ 247.440.260,71. Esse equívoco apontaria uma diferença inexistente de quase R\$ 9 milhões, relativos a custos de revenda. Se a comparação considerasse a Linha 21 (Custo dos Produtos de Fabricação Própria Vendidos), seria verificada uma diferença de no máximo R\$ 21 milhões, o que torna desproporcional e não razoável a adição de pelo R\$ 350 milhões na base tributável do IPI, ou mais de 1500% (mil e quinhentos) por cento do valor da suposta diferença de custo levantado.

A alegação de subfaturamento nas operações entre a impugnante e a Hypermarcas, não estaria amparada em qualquer elemento de prova, nem teria sido utilizado critério claro, razoável, e proporcional e previsto em lei para determinar o valor tributável correto. A documentação colocada à disposição da fiscalização permitiria apurar os valores das operações realizadas pela impugnante e, embora esta pudesse arbitrar apenas os custos das operações realizadas, optou por arbitrar o preço total de tais operações, considerando, para tanto, os valores médios praticados pela Hypermarcas nas vendas para terceiros, o que não tem previsão legal.

Quanto aos produtos em relação aos quais foi aplicado o art. 136, inc I do RIPI/2002, também não teria sido observada a legislação de regência, nem se pode verificar a exatidão cálculos da fiscalização, pelos seguintes motivos:

- não é possível apurar se foram intimadas todas as empresas que comporiam o mercado atacadista da praça da impugnante, nem se os preços informados na resposta à intimação correspondem aos efetivamente praticados por elas, quais foram os períodos das vendas informadas, além de poderem estar incluídos neles o valor do ICMS, PIS e Cofins;
- os preços praticados pela própria Cosmed não foram computados no cálculo do preço médio, o que contraria o posicionamento firmado no Ato Declaratório Normativo - CST nº 5/1982, que transcreve, e cujo efeito seria vinculante;
- o cálculo da fiscalização se vale de informações prestadas por empresas localizadas em praças distintas daquela em que se localiza a impugnante, conforme relacionado no documento 05, anexo à impugnação. Além disso, algumas delas não atuam apenas no comércio atacadista, pelo que o critério de seleção pelo CNAE informado no cadastro CNPJ seria impróprio, pois muitas pessoas jurídicas possuem CNAE principal e CNAEs secundários, como demonstra com dados obtidos da JUCESP relativos às empresas intimadas pelo autuante. Ressalta que apenas parte das empresas intimadas teriam encaminhado respostas à fiscalização. Invoca o item 6.1 do Parecer Normativo CST nº 44/1981 e o Ato Declaratório Normativo - CST nº 5/1982, que transcreve;

- não teriam sido consideradas as mercadorias perfeitamente individualizadas, existindo diferenças entre as marcas dos produtos comercializados pela impugnante e pelas empresas atacadistas, além de não ser possível verificar se detém a mesma qualidade;

- de acordo com os itens 5.2 e 5.7 do TDF foram considerados dados e informações relativas a um terceiro estabelecimento da Cosmed (antiga FARMASA), localizado em São Paulo, o qual além de situar-se em praça diversa não mantém relação com o presente auto de infração.

Quanto à classificação fiscal dos produtos “preparações capilares (gel)” argumenta que seriam breves e superficiais as razões apontadas pelo fisco, sendo nula e inválida a acusação de que a impugnante teria utilizado classificação fiscal incorreta, cabendo ao fisco o ônus de comprovar a incorreção alegada, à vista do art. 142 do CTN. Defende a classificação no código 3307.20.90 da Tabela de Incidência do IPI - TIPI, sob o argumento de que referidos produtos consistem em desodorante capilar, por possuir em sua composição a substância denominada Triclosan, antibactericida que atua na pele (couro cabeludo) e não propriamente no cabelo, sendo responsável pelo efeito desodorizador, conforme laudos técnicos que anexa (doc. 06 – fls. 3.283/3.307).

Informa que diante da alegação de que teria havido planejamento tributário, contratou elaboração de parecer econômico pela empresa LCA Consultores (doc. 07), acerca da caracterização dos setores de higiene pessoal, perfumaria e cosméticos ("HPPC") e de medicamentos, e sua estrutura organizacional à luz da teoria econômica e das experiências internacionais. Esclarece que o agente fiscal teria se equivocado ao deixar de levar em conta a atividade de terceirização que, seguindo padrão adotado mundialmente, viria sendo implementada pela indústria brasileira do setor desde a década de 50, como seria o caso das empresas que cita. Define terceirização como sendo “a prática das sociedades detentoras de marcas registradas (que desfrutam da credibilidade do mercado) em se concentrar nas suas atividades fins (objeto social) e repassar para “terceiros” aquelas atividades fabris e de produção (não essenciais), que podem ser delegadas com baixos custos e altos padrões de qualidade”. O mercado de produção sob encomenda, no qual atua a COSMED, tem oportunidades de lucro relacionadas, sobretudo, com redução de custos fixos e variáveis de produção enquanto o de comercialização, no qual atua a Hypermarchas, tem potencial de ganho relacionado com ferramentas de propaganda, marketing e distribuição.

A terceirização de serviços para produção de bens do mercado de HPPC está regulamentada pela Resolução – RDC nº 176/06, da Anvisa, além de ser reconhecida formalmente pela legislação tributária, como no caso do da Lei 7.798/1989 e Regulamento do IPI, bem como o art. 464 do RIR/1999, que determina regras para as operações realizadas entre partes vinculadas, estabelecendo que o valor de venda não pode ser notoriamente inferior ao valor de mercado sob pena de se caracterizar a DDL.

Discorre sobre o plano de negócios da Hypermarchas, iniciado pela aquisição da empresa Prátika Industrial Ltda., detentora da marca Assolan, em 2001, prosseguindo com a aquisição de diversas outras companhias até o ano de 2009, as quais encontravam-se em estágios evolutivos de negócios diferentes, gerando desafios também diferentes quanto a sua gestão. A cisão dos parques fabris situados em Barueri e em São Paulo, que foram conferidos à Cosmed, representaria mais um passo em direção da terceirização, política do Grupo Hypermarchas pré-existente ao período fiscalizado, e que continua em vigor até os dias atuais, adotada também

frente a empresas não pertencentes ao grupo. A escolha pela segregação das unidades industriais teria ocorrido em função dos estabelecimentos envolvidos e não do tipo de tributação dos produtos, além da necessidade de os estabelecimentos industriais cindidos da Hypermarchas possuírem sinergia entre si e com a estrutura de produção da Impugnante. Também foi considerada a grande dificuldade que terceiristas autônomos tradicionais enfrentariam para absorver um aumento de demanda de forma tão abrupta, além dos aspectos regulatórios próprios dos produtos em questão. No caso de medicamentos, o registro do produto junto ao Ministério da Saúde deve obrigatoriamente pertencer ao produtor, mesmo que o nome fantasia do produto pertença a um terceiro. Por decorrência, para os medicamentos, a única forma de a Hypermarchas realizar seu plano de negócios de dedicar-se exclusivamente à atividade comercial seria mediante terceirização junto a empresa do próprio grupo econômico. Tudo isso se refletiria em perda de produtividade e grande aumento de custo, afetando a competitividade da companhia, e gerando um risco real de desabastecimento do mercado.

Atualmente, quase todos os parques fabris da Hypermarchas teriam sido transferidos à Cosmed. A evolução da terceirização da produção das mercadorias do portfólio da Hypermarchas pode ser verificada nas fichas 6A das DIPJ referentes aos períodos a partir de de 2008. A representatividade dos produtos terceirizados (revenda de mercadorias), estaria crescendo não só em valor absoluto, mas também na proporção com o total de receitas, passando de 24,8% no ano de 2008, para 84,4% na DIPJ referente ao segundo semestre de 2012. Assim, grande parte dos produtos comercializados não estariam incluídos no regime monofásico quanto às contribuições citadas, o mesmo se verificando em relação ao IPI, o que torna insubsistente a alegação de planejamento tributário. Ademais, de acordo com as DIPJ anexas, a Hypermarchas S/A viria apurando prejuízos fiscal ano após ano, não existindo economia no que se refere ao IRPJ e à CSLL, e caso as atividades da impugnante fossem consolidadas com as da controladora, não haveria saldo a pagar desses tributos. Ou seja, ao contrário do apontado pelo agente fiscal, a não segregação das atividades industrial e comercial geraria um benefício tributário.

Ressalta que, contrariando o entendimento do AFRFB tal forma de concentração de despesas não seria dolosa.

Contesta a a análise comparativa dos índices de lucro bruto da impugnante com 62 outras pessoas jurídicas, alegando que pelas informações do TDF aparentemente referem-se a somente um dos setores de atuação da Hypermarchas. Observa que, de acordo com o apontado, sua margem bruta seria muito próxima de sua principal concorrente, Provider (sendo inclusive um pouco maior).

Também não se pode falar em subfaturamento, situação em que o valor registrado na contabilidade do contribuinte é inferior àquele praticado pelo mercado, presumindo-se que a diferença entre o valor efetivamente escriturado e àquele praticado pelo mercado foi mantida à margem da contabilidade. Os preços praticados nas vendas da impugnante para a Hypermarchas tem amparo legal, foram efetivos, reais e seriam compatíveis com os praticados no setor de HPPC e de medicamentos, além de serem suficientes para arcar com todos os custos incorridos pela impugnante na fabricação, não havendo de se falar qualquer conduta ilícita e abusiva.

Haveria confusão no tópico 5.14 do TDF com respeito ao que foi intitulado "Preço Mínimo de Fábrica - PF", pois o que é estabelecido pela CMED é o Preço Máximo de Fábrica e não ao contrário. De fato, a justificativa para esse tipo de controle, é proteger os consumidores sobre possíveis abusos praticados pelas distribuidoras de medicamentos. Ocorre que Hypermarchas S/A apenas pratica um preço próximo

àquele fixado pela CMED nas operações em que realiza justamente porque detém a propriedade das marcas dos medicamentos que distribui. Como seria prática corrente nesse setor operações a indústria "terceirista" vende o medicamento para o detentor da marca sem esse valor agregado, para então ser vendido ao consumidor final respeitando o Preço Máximo de Fábrica.

Por fim, embora as contribuições ao PIS e à COFINS não sejam objeto do presente auto de infração, argumenta que as opções fiscais de tratamento tributário para o regime monofásico seriam facultadas pelo ordenamento jurídico e colocadas à disposição dos contribuintes para que fossem seguidas, não existindo nenhum tipo de vedação legal à segregação de atividades pelos grupos econômicos atuantes nos mercados de HPPC e medicamentos, com o recolhimento dessas contribuições sob o regime monofásico pela unidade que fabrica os seus produtos vendidos e à alíquota zero na unidade que os comercializa.

O fato de a Hypermarchas ter auferido vantagem com a estrutura societária implementada não justifica a imputação de suposto abuso de direito, e ainda que se considerasse a existência de planejamento tributário, o que se admite a título argumentativo, é certo que todos os limites impostos para a implementação deste "planejamento" teriam sido efetivamente cumpridos.

Indevida Cobrança da "Multa Agravada" - Ausência de "Fraude Penal"

Não estaria comprovada qualquer prática dolosa pela Impugnante, não se caracterizando a fraude, sonegação ou conluio necessários à imposição da multa agravada no presente caso. Tanto é assim que a impugnante levou a registro todos os atos societários relacionados à operação; prestou todas as informações ao Fisco Federal, por meio das declarações e obrigações acessórias bem como apresentou todos os esclarecimentos requeridos pela Fiscalização, oferecendo todos os documentos necessários à investigação, sem retardar, impedir, atrapalhar, nem confundir seu trabalho. Também não se considera que a impugnante possa ter agido em conluio, pois em nenhum momento o agente fiscal fez alegação neste sentido, nem comprovou tal prática por parte da impugnante, o que por si só, já revela imprecisão na tipificação penal. Nesse caso, a interpretação da legislação tributária deve ser feita favoravelmente ao contribuinte, conforme estabelecido no artigo 112 do CTN.

Em decorrência, a acusação fiscal seria desproporcional, evidenciando ofensa ao princípio da legalidade tributária, da razoabilidade e da utilidade.

Aponta a ilegalidade da cobrança de juros com base na Taxa Selic sobre a multa de ofício, tendo em vista que o artigo 13 da Lei 9.065/1995, que prevê a cobrança dos juros de mora com base na taxa Selic, remete ao artigo 84 da Lei 8.981/1995, que, por sua vez, estabelece a cobrança de tais acréscimos apenas sobre tributos. Há que se ter presente a distinção do art. 113 do CTN.

Finalizando, requer a declaração da nulidade do auto de infração, ou, alternativamente, quanto ao mérito, seja julgado totalmente improcedente, com o cancelamento da exigência formalizada.

IMPUGNAÇÃO APRESENTADA POR HYPERMARCHAS

Inicialmente aponta a nulidade do auto de infração pela ausência de liquidez e certeza do crédito tributário e ofensa aos princípios do contraditório e da ampla defesa e pela falta de juntada das planilhas com as memórias de cálculo que

fundamentaram as autuações. Não teria sido buscada a verdade material, estando o TDF baseado em presunções, sem que o agente fiscal tenha solicitado esclarecimentos da Cosmed a respeito da diferença de custo. Além disso, o auto de infração teria sido instruído com TDF produzido para outro auto de infração em que a Cosmed figura como autuada, não sendo possível verificar os fundamentos da exigência do IPI.

Quanto ao mérito, contesta a alegação de fraude e abuso de direito. O mesmo modelo de negócio adotado pela Hypermarchas seria utilizado por empresas que atuam no mercado nacional e internacional, cujas vantagens e propósito negocial procura demonstrar com parecer da empresa LCA Consultores, anexo à impugnação. A transferência de ativos industriais de Hypermarchas para a Cosmed não teria finalidade de redução de carga tributária, mas sim de adequação à realidade mundial do seu ramo de atuação, sendo que em 2012 mais de 50% da receita da impugnante teria sido tributada com alíquota zero quanto ao IPI. Os preços praticados pela Cosmed estariam de acordo com os riscos e a operação que pratica – terceirização – sendo equivalentes aos praticados por outros terceiristas atuantes no mercado, inclusive com a própria Hypermarchas, como demonstra o citado laudo econômico, que aponta que 37% dos produtos acabados adquiridos pela Hypermarchas em 2009 foram terceirizados por empresas independentes.

Contesta o arbitramento do valor tributável do IPI, desconsiderando os custos incorridos pela Cosmed e adotando preço que não seria o usual na praça do contribuinte e não representaria a margem usual do mercado em que opera, além de alegada inconsistência de custo representar, no máximo R\$ 21 milhões e não os valores considerados pelo autuante, além de haver divergências quanto ao levantamento do preço de mercado na praça do remetente. Defende a classificação adotada pela empresa para o produto “preparações capilares (gel)” descolorante para cabelo”.

Esclarece que o foco da impugnação é demonstrar a improcedência do Termo de Sujeição Passiva Solidária, sendo que a discussão dos autos de infração está sendo feita na impugnação da Cosmed, que ratifica e reitera. Passa a contestar o Termo de Sujeição Passiva, conforme síntese a seguir.

Nesse sentido, alega que o conceito de “interesse comum” presente no art. 124, I, do CTN não se prestaria para atribuir responsabilidade solidária à Hypermarchas, não se confundindo com o “interesse econômico” no resultado do fato gerador, conceito já rechaçado pela doutrina e jurisprudência, que considera que o mesmo teria uma dimensão jurídica. Na sequência, repete os argumentos dos diretores da empresa, que serão a seguir relatados, ressaltando que o dispositivo em questão não se presta para atribuir responsabilidade solidária entre partes contrapostas de contratos de compra e venda, ainda que se considerasse que os preços praticados seriam inferiores aos de mercado.

IMPUGNAÇÃO APRESENTADA PELOS DIRETORES DE HYPERMARCHAS

A impugnação de fl. 2215 e seguintes, é assinada por representantes dos senhores CLÁUDIO BERGAMO DOS SANTOS, NELSON JOSÉ DE MELLO, MARTIM PRADO MATTOS, CARLOS ROBERTO SCORSI E ALEXANDRE AUGUSTO OLIVIERI. Alegam inicialmente que o lançamento seria improcedente, conforme demonstrado na defesa administrativa apresentada pela Cosmed, cujos termos reiteram e ratificam, e que optaram por apresentar defesa conjuntamente porque se encontram em situação análoga e possuem argumentos em comum, e que o foco desta é a demonstração da improcedência dos Termos de Sujeição Passiva Solidária.

Solicitam que sejam consideradas as suas razões, a seguir sintetizadas, no caso de serem rejeitados os argumentos apresentados pela autuada.

Seria indevida a utilização do art. 124, I, do CTN para atribuir responsabilidade tributária aos impugnantes, na condição de diretores de Hypermarcas, pelos autos de infração lavrados contra a Cosmed. A definição de interesse comum pretendida pelo agente fiscal seria equivocada e rejeitada pela doutrina e jurisprudência. Em sentido jurídico, só haveria interesse comum entre pessoas que realizam conjuntamente o fato gerador da obrigação tributária, todos assumindo a condição direta de contribuinte. Não se pode dizer que a Hypermarcas tenha participado efetivamente da ocorrência do fato gerador, o que só ocorreria se as duas empresas tivessem efetuado, conjuntamente, a venda de produtos para terceiros. Neste caso, não haveria que se falar em venda subfaturada ou distribuição disfarçada de lucros. A propósito, o termo “subfaturado” não teria sido utilizado em sentido técnico (emissão de fatura em valor inferior ao efetivamente praticado), o que caracterizaria simulação. Nesse sentido, observa que a doutrina citada pelo agente fiscal (artigo publicado na RDT n.º 4, de 1978) também não se refere à hipótese dos autos, pois não haveria qualquer situação de fraude. Mesmo que se admitisse, a título de argumentação, a existência de abuso de planejamento tributário, este não seria por meio de ato fraudulento ou simulatório.

A existência de diretores em comum entre as duas empresas seria prática legal comumente verificada na maioria dos grupos societários e também não sustentaria a configuração de interesse em comum. Deve-se esclarecer, ainda, que o Sr. Martim Prado Mattos, diretor da Hypermarcas, só passou a ser Diretor da Cosmed em 30 de abril de 2013. Também não se pode presumir que esses diretores tenham sido economicamente beneficiados pela suposta falta de recolhimento de tributos. Poderia existir, quando muito, interesse meramente econômico entre as duas empresas, porém não se trataria de interesse comum na acepção jurídica. Devem também ser consideradas áreas de atuação específica de cada diretor, bem como as atribuições dos membros do Conselho de Administração, não sendo razoável pensar que todos são diretamente responsáveis pelo cumprimento das obrigações tributárias da empresa.

Prosseguem citando doutrinadores como PAULO DE BARROS CARVALHO, JOSE JAYME DE MACEDO OLIVEIRA, SACHA CALMON NAVARRO COELHO, ANDRÉA M. DARZÉ, bem como jurisprudência do CARF e a súmula "Súmula STJ n.º 430 - O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente." (DJe maio/2010).

A responsabilidade dos diretores, gerentes e representantes de pessoas jurídicas de direito privado é regulada pelo art. 135, III, do CTN, cuja aplicação requer a demonstração, de forma individualizada, de infração à lei ou ao contrato social, praticada pessoalmente por esses agentes, o que não ocorreu no presente caso. Ainda assim, esse dispositivo legal só poderia ser usado para atribuir responsabilidade tributária, se fosse ao caso, aos diretores da autuada, e não aos de Hypermarcas, por débitos daquela. Logo, a interpretação dada pelo autuante desconsiderou a personalidade jurídica distinta das duas empresas.

Citam ainda o art. 2º da Portaria PGFN 180/2010 e o item 11 do Parecer/PGFN/CRJ 1407/2013, no sentido de que o inadimplemento não tem o condão de ensejar responsabilização as pessoas elecadas no art. 135 do CTN. Além disso a Portaria RFB 2.284/2010 estabelece que nas hipóteses de lançamento com pluralidade de sujeitos passivos, os AFRFB deverão reunir provas para caracterização dos responsáveis, cujo vínculo de responsabilidade deverá estar caracterizado na

autuação. Tal não teria ocorrido no presente caso, caracterizando inversão do ônus da prova e presunção de fraude, não admitidos no nosso ordenamento jurídico.

Sustentam que também não seria aplicável o art. 1.016 do Código Civil Brasileiro, pois em matéria tributária prevalece a disposição específica do art. 135, III, do CTN, que tem status de lei complementar. Mesmo admitindo sua aplicação, a título de argumento, ainda assim, os impugnantes não poderiam ser responsabilizados porque não eram diretores da empresa autuada, nem ficou demonstrado que agiram com culpa no desempenho de suas funções.

Da mesma forma, seria inaplicável o art. 117 da LSA, pois os impugnantes não são acionistas "controladores" da empresa Cosmed.

Com respeito à desconsideração da personalidade jurídica com fundamento no art. 50 do CC salientam que referido dispositivo não pode ser aplicado em matéria tributária, pois não consiste em lei complementar a que alude o art. 146, III da Constituição Federal. Tal desconsideração só poderia ser determinada pelo juiz, não podendo ser realizada unilateralmente pelo Auditor Fiscal. Para chegar aos administradores da Hypermarchas por meio desse dispositivo, seria necessário primeiro desconsiderar a personalidade jurídica da própria Cosmed, para tratá-la como mero estabelecimento da Hypermarchas e, a seguir, desconsiderar também a personalidade jurídica da Hypermarchas. Ora, se ambas fossem tratadas como uma única empresa, seria impossível falar de DDL, que não pode existir entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica.

Finalizam solicitando o cancelamento dos Termos de Sujeição Passiva Solidária, e solicitam a produção de todo gênero de provas em direito admitidas.

IMPUGNAÇÃO APRESENTADA PELO SR. JOÃO ALVES DE QUEIROZ FILHO – Presidente do Conselho de Administração de Hypermarchas

Inicialmente, repete a alegação de nulidade e os argumentos quanto ao mérito elencados pela empresa Hypermarchas, acima relatados, que ratifica e reitera. Passa a contestar o Termo de Sujeição Passiva, conforme síntese a seguir.

Alega que não foi apontado qualquer ato praticado com excesso de poderes ou infração à lei e que não seria o acionista majoritário de Hypermarchas. A empresa Igarapava Participações S.A, da qual é acionista, é que sempre teria feito parte do bloco de controle da Hypermarchas e, mesmo assim, sem ser acionista majoritária, posto que mantinha, no final do ano de 2009, apenas 31% das ações com direito a voto. Além disso, não se pode confundir as competências do Presidente com as do próprio Conselho de Administração.

Prossegue repetindo os argumentos apresentados pelos diretores da Hypermarchas, antes relatados, com respeito à aplicação do art. 124, I, do CTN e à existência de "interesse comum".

Quanto à aplicação do art. 135, III, do CTN, informa que jamais revestiu a condição legal de "diretor, gerente ou representante legal" a que se refere esse dispositivo. Teria desempenhado a função de Presidente do Conselho de Administração da Hypermarchas, nos limites da competência deste, que é de fixar a orientação geral dos negócios da companhia, de acordo com o art. 142, inc. I da LSA. De qualquer forma, os membros do Conselho de Administração não estão contemplados no enunciado art. 135, III, do CTN, aos quais o legislador não atribuiu responsabilidade tributária. O cumprimento das obrigações tributárias principais e acessórias é de

responsabilidade da área executiva, competindo exclusivamente ao diretor responsável pela área tributária. Ademais, as hipóteses de responsabilidade tributária estão expressamente previstas em lei, não cabendo a utilização de analogia para estendê-las a casos não previstos, por força do disposto no art. 108, § 1º do CTN.

Esclarece que os diretores de Hypermarchas são eleitos pelo Conselho de Administração e não individualmente pelo impugnante.

A responsabilidade dos sócios é tratada pelo art. 134 do CTN, enquanto que o art. 117 da LSA, que trata da responsabilidade do acionista controlador pelos danos causados por atos praticados com abuso de poder, tem como objetivo a proteção do interesse dos acionistas minoritários, também não se prestando à imputação de responsabilidade em matéria tributária, por força do art. 146, III, da Constituição Federal.

Finaliza solicitando o cancelamento do Termo de Sujeição Passiva Solidária, e a produção de todo gênero de provas em direito admitidas.

IMPUGNAÇÃO APRESENTADA PELA SRA. REGINA CELIA BARROS DIAS – DIRETORA INDUSTRIAL DA COSMED

Alega que o a atuação como diretora seria restrita ao campo regulatório da divisão de medicamentos da companhia, com vínculo regido através da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT – como comprovado pela cópia da Carteira de Trabalho em anexo. Assim não haveria fundamento jurídico para sua responsabilização, nos termos do art. 135, III do CTN, bem como do art. 117, da Lei nº 6.404/1976, pois a prática de atos contrários à lei ou com excesso de mandato só induz a responsabilidade de quem tenha administrado a companhia, pelo que a solidariedade não se expande aos meros diretores, sem poder de gestão.

Salienta que, ao longo de 39 anos de atuação profissional não teria exercido outra a atividade senão a de farmacêutica, dentre outras razões, por expresse impedimento legal. Discorre sobre Direito Sanitário, ramo autônomo do direito que tem fonte no art. 24, inc. XII da Constituição Federal e abrange diversas normas legais e infralegais com objetivo de preservar a saúde da população e mitigar riscos sanitários inerentes a certas atividades próprias das sociedades atuais, pautados pelo princípio da segurança sanitária, cujo objetivo é assegurar que referidas normas se concretizem.

Esclarece que os medicamentos, as drogas, os insumos farmacêuticos e correlatos, definidos na Lei 5.991/1973, bem como os produtos de higiene, os cosméticos, perfumes, saneantes domissanitários, produtos destinados à correção estética e outros, sujeitam-se às normas de vigilância sanitária instituídas pela Lei 6.360/1976, só podendo ser extraídos, produzidos, fabricados, transformados, sintetizados, purificados, fracionados, embalados e reembalados, importados, exportados, armazenados ou expedidos por empresas autorizadas pelo Ministério da Saúde, cujos estabelecimentos tenham sido inspecionados pelas unidades dos Estados ou Municípios em que se localizem. O art. 8º da mesma norma determina que nenhum estabelecimento que fabrique ou industrialize referidos produtos poderá funcionar sem a assistência e responsabilidade efetivas de técnico legalmente habilitado, sendo esse o fundamento das atividades da impugnante, de natureza eminentemente técnica.

Destaca que não estaria atuando como administradora ou dirigente da empresa Cosmed, mas sim exercendo a profissão de farmacêutica, ainda que como Diretora

Técnica, e, por decorrência, achava-se submetida às regras do Conselho Federal de Farmácia, que impõem uma conduta estritamente vinculada com a sua área de atuação. Dentro de suas atribuições, no âmbito da legislação sanitária, jamais teria praticado atos que pudessem ser imputados como culposos ou dolosos, o mesmo não ocorrendo em área de seu completo desconhecimento, como a área fiscal. Sequer haveria, nas atas da empresa, registro de sua participação em atividades econômicas ou financeiras. Suas atividades se davam integralmente na área regulatória, em constante comunicação com os órgãos do Ministério da Saúde e da Vigilância Sanitária, como decorrência do disposto na Lei 6.360/1976, arts. 53 a 56.

O termo Diretora Técnica ou Industrial seria comumente usado para todos aqueles farmacêuticos ligados à produção e assuntos regulatórios, no referido segmento industrial. Anexa cópias do Estatuto Social e Atas das Assembleias Gerais para comprovar suas alegações.

Observa que na qualidade de diretora empregada da Cosmed estava vinculada ao poder da direção administrativa da companhia na prestação dos serviços inerentes à sua área de atuação, só respondendo solidariamente em caso de prejuízos causados em virtude do não cumprimento das normas a ela relativas. Invoca, nesse sentido, o art. 158 da Lei nº 6.404/76, que trata das responsabilidades dos administradores das sociedades anônimas, bem como jurisprudência judicial, no sentido de excluir a responsabilidade tributária de diretor técnico, à vista do art. 135, III do CTN. Finaliza solicitando a anulação do Termo de Sujeição Passiva Solidária e o reconhecimento de sua ilegitimidade para figurar no pólo passivo do auto de infração.

IMPUGNAÇÃO APRESENTADA PELOS DIRETORES DA COSMED

A impugnação de fl. 2478 e seguintes, é assinada por representantes dos senhores JUAREZ ÊNIO DAHMER e MÁRCIO ROBERTO MARQUES DOS SANTOS, na qual reiteram e ratificam a defesa apresentada pela empresa autuada e com argumentos idênticos aos dos diretores de Hypermarchas, sustentam que seria indevida a sua responsabilização, solicitando o cancelamento dos Termos de Sujeição Passiva.

O Recurso Voluntário foi julgado pelo Acórdão nº 10-49.864 - 3ª Turma da DRJ/POA, com a seguinte Ementa (fl. 3408):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2009 a 31/12/2009

ALEGAÇÃO DE NULIDADE POR SUPOSTA PRETERIÇÃO
DO DIREITO DE DEFESA.

É descabida a alegação de nulidade por suposta preterição do direito de defesa, focalizando Auto de Infração devidamente motivado, com a indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos pertinentes ao caso.

VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. SAÍDAS PARA
ESTABELECIMENTO DE FIRMA INTERDEPENDENTE.
INOBSERVÂNCIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

É legítimo o lançamento de ofício de diferenças do IPI, apuradas em relação a saídas de produtos para firma com a qual o

remetente mantém relação de interdependência, praticando preços muito inferiores aos de mercado e sem incluir na base de cálculo do IPI todos os custos e demais elementos previstos na legislação como obrigatoriamente componentes do valor tributável mínimo.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE PRODUTOS. ERRO. LANÇAMENTO INSUFICIENTE DO IPI NAS NOTAS FISCAIS.

Os produtos “gel fixador” e “gel desodorante fixador” para cabelo classificam-se no código 3305.9000 da TIPI/2002, tributado com alíquota de 22%.

MULTA DE OFÍCIO MAJORADA. CIRCUNSTÂNCIAS QUALIFICATIVAS.

A existência de circunstâncias qualificativas previstas em lei justifica a exigência de multa de ofício no percentual de 150% do imposto que deixou de ser recolhido.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

Os acionistas controladores, e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são solidariamente responsáveis com o sujeito passivo, no período de sua administração, gestão ou representação, pelos créditos tributários decorrentes do não recolhimento do IPI no prazo legal.

É cabível a atribuição de responsabilidade solidária à empresa integrante do mesmo grupo econômico da autuada, em vista do interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária apurada.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Esta turma do CARF, por meio da Resolução no. 3301-000.531 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária (fl 4105/4126), determinou diligência para que a unidade de origem providenciasse a disponibilização nos autos do teor dos arquivos indicados às fls. 1976 a 1982 e consolidasse os valores da presente autuação, segregando-os por modalidade de apuração da base de cálculo, isto é: (i) VTM do art. 136 e 137 do RIPI/02 e (ii) arbitramento do art. 138 do mesmo RIPI.

Em resposta, foi juntada a Informação Fiscal às fls. 4137/4141. A Recorrente teve oportunidade de se manifestar sobre a Informação Fiscal, conforme documentos constantes às fls. 4148/4156.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Liziane Angelotti Meira

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos legais de admissibilidade e deve ser conhecido.

Cumpre inicialmente consignar que a ação fiscal objeto do MPF n.º 0812800-2012-00025-9, referiu-se aos tributos IPI, PIS/COFINS não-cumulativos, IRPJ e CSLL, no período de 01/01/2009 a 31/12/2009, junto à Recorrente. Serão julgados conjuntamente o Processo no. 16004.720382/2013-14, relativo ao tributo IPI - ESTABELECIMENTO MATRIZ, e o Processo no. 16004.720383/2013-69, concernente ao o IPI do ESTABELECIMENTO FILIAL. O Processo no. nº 16004-720.395/2013-93, relativo a PIS, COFINS, IRPJ e CSLL, já foi julgado, Acórdão nº 1402002.337 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, de 5 de outubro de 2016, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2009

NULIDADE. AUSÊNCIA DE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não é nulo o auto de infração lavrado por autoridade competente quando se verificam presentes no lançamento os requisitos exigidos pela legislação tributária e não restar caracterizado o cerceamento do direito de defesa.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO LÍCITO. ELISÃO FISCAL.

É lícita a reorganização societária efetivamente levada a efeito pelo contribuinte sem a ocorrência simulação, fraude, abuso direito ou de formas ou ainda fraude à lei.

DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS. OPERAÇÕES REALIZADAS A VALOR DE MERCADO. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em distribuição disfarçadas de lucros quando as operações foram realizadas em valores absolutamente dentro da média praticada no mercado.

CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO.

Em decorrência da relação de causa e efeito, aplica-se ao lançamento de CSLL as razões de decidir utilizadas em relação ao lançamento de IRPJ.

PIS E COFINS. INOCORRÊNCIA DE SIMULAÇÃO. REGIME MONOFÁSICO. INEXISTÊNCIA DE NORMA QUE ESTIPULE VALORES MÍNIMOS NAS OPERAÇÕES INTRAGRUPO. CANCELAMENTO DA EXIGÊNCIA.

Demonstradas que as operações questionadas pelo Fisco não configuram distribuição disfarçada de lucros, tampouco simulação, e na ausência de normas que estipulem valores mínimos a serem praticados entre empresas do mesmo grupo para fins da incidência de PIS e de Cofins no regime monofásico, cancela-se o crédito tributário correspondente.

PIS E COFINS. CREDITAMENTO. INSUMO. CONSULTORIAS.

Insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente aqueles bens ou serviços intrínsecos à atividade, adquiridos de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos diretamente na fabricação do produto ou serviço prestado.

PIS E COFINS. CREDITAMENTO. ANÁLISE LABORATORIAL. EXIGÊNCIA DA ANVISA. POSSIBILIDADE.

Os custos incorridos relativos à aquisição de serviços ligados à análise laboratorial, decorrentes de exigências legais, podem compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados do PIS e da Cofins.

PIS E COFINS. CREDITAMENTO. MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA.

A locação de mão de obra é citada expressamente como prestação de serviço, já que sujeita ao ISS, conforme Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003 item “17.05 Fornecimento de mão de obra, mesmo em caráter temporário, inclusive de empregados ou trabalhadores, avulsos ou temporários, contratados pelo prestador de serviço”.

Não se pode confundir a locação de mão de obra (prestação de serviço), com a locação de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa, pois essa não é considerada prestação de serviço (Súmula Vinculante STF nº 31), razão pela qual o legislador citou expressamente que dá direito ao crédito de PIS e Cofins o pagamento feito a pessoas jurídicas a título de locação de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa, não sendo necessária a menção direta a locação de mão de obra por esta já estar enquadrada no conceito de insumo utilizado na produção e fabricação de bens e produtos destinados à venda.

Portanto, caso o legislação não citasse expressamente o direito à apropriação de crédito relativo a locações de

prédios, máquinas e equipamentos não seria possível incluir tal direito na cláusula geral de serviço prestado por pessoa jurídica, o mesmo não ocorrendo em relação à locação de mão de obra.

PIS E COFINS. CREDITAMENTO. ALUGUEL.

Vedado o creditamento relativamente a aluguel de imóvel que já tenha integrado patrimônio da pessoa jurídica.

PIS E COFINS. CREDITAMENTO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO.

Vedado o creditamento relativo a encargos de depreciação de bens adquiridos antes de 30 de abril de 2004, bem assim, de bens não utilizados diretamente na produção.

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. DISCUSSÃO. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE COMPETÊNCIA.

Incabível na esfera administrativa a discussão de que uma determinada norma legal não é aplicável por ferir princípios constitucionais, pois essa competência é atribuída exclusivamente ao Poder Judiciário, na forma dos artigos 97 e 102 da Constituição Federal. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO.

A vedação quanto à instituição de tributo com efeito confiscatório é dirigida ao legislador e não ao aplicador da lei.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. AUSÊNCIA DE DOLO. IMPOSSIBILIDADE.

Ausente qualquer elemento que denote dolo, não há como se manter a qualificação da penalidade, mormente na hipótese de manutenção do lançamento somente no tocante à discussão de direitos a créditos de PIS e Cofins.

INAPLICABILIDADE DO ART. 100, PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN.

Não há que se falar em exoneração de multa e juros, com base no parágrafo único do art. 100 do CTN, se as decisões colacionadas pela Recorrente não possuem efeito vinculante, sendo válidas somente entre as respectivas partes.

Na ausência de qualquer norma complementar que tenha orientado a conduta praticada pela Recorrente, não há como aplicar o disposto no parágrafo único do art. 100 do CTN.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa SELIC. Precedentes das três turmas da Câmara Superior Acórdãos 9101001.863, 9202003.150 e 9303002.400. Precedentes do STJ AgRg no REsp 1.335.688PR, REsp 1.492.246RS e REsp 1.510.603CE.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. INEXISTÊNCIA DE INTERESSE JURÍDICO COMUM NA SITUAÇÃO QUE CONSTITUA O FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. AUSÊNCIA DE OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS RESULTANTES DE ATOS PRATICADOS COM EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTOS. IMPOSSIBILIDADE.

Cancelada a única infração que poderia, em tese e em relação aos coobrigados, demonstrar seus interesses jurídicos na situação que constituía o fato gerador da obrigação principal, bem como demonstrado não haver qualquer ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, por consequência, excluem-se os coobrigados do polo passivo da obrigação tributária.

Recursos Voluntários dos Coobrigados Providos.

Recurso Voluntário da Pessoa Jurídica Autuada Provido em Parte.

Registre-se ainda que o Acórdão nº 1402002.337 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária (Processo 16004-720.395/2013-93) foi objeto de Recurso Especial da Procuradoria da Fazenda (admitido) e Embargos de declaração da contribuinte e encontra-se no CARF para prosseguimento.

Cumpra observar, preliminarmente, as disposições do RICARF sobre conexão e vinculação de processos.

Art. 6º Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se a seguinte disciplina:

§1º Os processos podem ser vinculados por:

I - conexão, constatada entre processos que tratam de exigência de crédito tributário ou pedido do contribuinte **fundamentados**

em fato idêntico, incluindo aqueles formalizados em face de diferentes sujeitos passivos;

II - decorrência, constatada a partir de processos formalizados em razão de procedimento fiscal anterior ou de atos do sujeito passivo acerca de direito creditório ou de benefício fiscal, ainda que veiculem outras matérias autônomas; e

III - reflexo, constatado entre processos formalizados em um mesmo procedimento fiscal, com base nos mesmos elementos de prova, mas referentes a tributos distintos.

Art. 2º À 1ª (primeira) Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª (primeira) instância que versem sobre aplicação da legislação relativa a:

(...)

IV - CSLL, IRRF, Contribuição para o PIS/Pasep ou Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), quando reflexos do IRPJ, **formalizados com base nos mesmos elementos de prova**; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Dessa forma, entende-se que há conexão entre os dois processos em julgamento nesta sessão - Processo no. 16004.720382/2013-14 e Processo no. 16004.720383/2013-69 - e o Processo no. nº 16004-720.395/2013-93, relativo a PIS, COFINS, IRPJ e CSLL já foi julgado, Acórdão nº 1402002.337. Em razão das disposições do RICARF colacionadas, conclui-se que a competência é da 1ª Seção deste CARF e propõe-se o encaminhamento dos processos em pauta para a Seção competente.

Após a preliminar de incompetência, passamos a analisar as alegações constantes do Recurso Voluntário, que são as seguintes:

- Nulidade da decisão recorrida e do auto de infração por cerceamento do direito de defesa.
- Impossibilidade de se aplicar o arbitramento no caso concreto, sendo necessário se considerar os custos indicados pela recorrente, que não apresentam qualquer incompatibilidade com a DIPJ, com alegado pela fiscalização. Além disso, todas as informações necessárias para a quantificação da base de cálculo do IPI encontravam-se disponíveis na escrituração contábil digital entregue pela recorrente à RFB. Com isso, concluiu-se que o Fiscal se utiliza do arbitramento como medida sancionatória.
- A legalidade da estrutura societária do Grupo Hypermarcas. Inexistência de planejamento tributário ilícito, inocorrência de fraude à lei, demonstração de propósito negocial nas operações. Pela análise

do segmento econômico da recorrente, demonstrou o fundamento do plano de negócios do Grupo Hypermarcas.

- A diferença de preços praticados pelas empresas decorre do fato de que cada uma delas atua com plena autonomia e dentro de suas características, a fim de atingir os objetivos previstos no seu respectivo contrato social, apresentando custos diferentes e agregando valores distintos, inerentes às suas próprias atividades dentro do Grupo. A essencialidade das despesas de distribuição e marketing para a Hypermarcas, e não para a recorrente.
- O arbitramento não poderia ter sido baseado nos preços praticados pela Hypermarcas, visto que esses não correspondem ao preço dos “principais mercados nacionais” previstos no art. 138, § 2º do RIPI/02, pelo simples fato de que tal empresa atua em mercado distinto ao da recorrente, que exerce atividades de terceirização de produção de mercadorias.
- Inobservância dos critérios legais para a determinação do VTM: não há provas de que as empresas intimadas para representar o mercado atacadista da praça do remetente refletem todo o universo das vendas de Taboão da Serra; parte das empresas intimadas sequer apresentou resposta à fiscalização; várias empresas atuam também no mercado varejista; não houve realização de auditoria competente para verificar a correção das informações prestadas pelas empresas intimadas; foram considerados dados relativos a empresas situadas em praças distintas (São Paulo e São Caetano do Sul); foram tomados preços de produtos diversos dos produzidos pela recorrente (de marcas e qualidades diferentes); o preço praticado pela recorrente nas suas vendas para Hypermarcas não poderia ter sido desconsiderado.
- Correção da classificação fiscal dos produtos “gel fixador” e “gel desodorante fixador”.
- Inexistência de vendas subfaturadas. Regular apuração do preço máximo de fábrica, imposto pela Secretaria Executiva da Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos.
- Indevida cobrança de multa agravada, por não haver prova de qualquer irregularidade cometida pela empresa e nem do alegado intuito de fraude.
- Ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa.

Os responsáveis solidários, ao tempo em que aderem integralmente aos argumentos do recurso voluntário da COSMED, alegam ter havido modificação do fundamento legal indicado no termo de sujeição passiva solidária, considerando que a DRJ sustenta sua decisão no art. 8º do DL 1736, não mencionado na autuação. Defendem, ainda, a improcedência do termo de responsabilidade solidária seja porque o agente fiscal não enunciou a conduta infracional supostamente praticada pelos responsáveis; seja porque não há que se

falar em interesse comum que justificasse a aplicação do art. 124, I do CTN; seja, ainda, porque não houve fraude ou simulação para fundamentar a responsabilidade no art. 135 do CTN, que não se aplica para casos de mero inadimplemento das obrigações tributárias; seja, por fim, pela impossibilidade de se aplicar o art. 50 do Código Civil em matéria fiscal.

1. VALIDADE DO LANÇAMENTO E DA DECISÃO RECORRIDA

Nos termos do relatado, a Recorrente pleiteia a nulidade do lançamento em razão de suposto cerceamento de seu direito de defesa, tendo em vista que a ela não teria sido dada a oportunidade de analisar os cálculos realizados pelo Fiscal, já que faltam instruções ou detalhamentos da planilha utilizada no Termo de Descrição dos Fatos, que não se encontra no corpo da peça que instruiu o lançamento. Sem razão, porém, a autuada.

No entanto, segundo resulta da disciplina dos arts. 59 c/c 60 do Decreto n.º 70.235/72, a notificação e demais termos do processo administrativo fiscal somente serão declarados nulos na ocorrência de uma das seguintes hipóteses: a) quando se tratar de ato/decisão lavrado ou proferido por pessoa incompetente; b) resultar em inequívoco cerceamento de defesa à parte. Nenhum desses vícios, entretanto, é verificado no presente procedimento, que foi conduzido por autoridade competente e com total observância ao direito de defesa do fiscalizado.

Nesse sentido, a decisão atacada confirma que todos os documentos mencionados na autuação encontram-se no processo digitalizado, explica como acessá-los e exemplifica o que afirma quando traz a imagem de um dos documentos a que o contribuinte se refere como não tendo tido acesso. Ademais, aduz que:

Verifica-se, ainda, que o TDF reporta-se ao procedimento da auditoria como um todo, tendo o autuante exposto suas conclusões a respeito do procedimento adotado pelo contribuinte e seus reflexos em relação aos tributos que ensejaram lançamento de ofício, para a seguir expor minuciosamente o procedimento de apuração do IPI que deixou de ser recolhido no período auditado.

Os itens 6 e 7 do TDF dão conta que a formalização do lançamento desse tributo foi precedida de incontestável interação entre a empresa impugnante e o agente fiscal, com vistas a apuração da efetiva base de cálculo do IPI nas operações praticadas. O autuante não só esclareceu as razões que o levaram a adotar a apuração de valor tributável mínimo, em detrimento dos preços praticados pela impugnante nas vendas para a Aprov e para sua controladora Hypermarchas, como também demonstrou com documentos, planilhas e memórias de cálculo os fatos que motivam suas conclusões, tudo isso obtido mediante análise de informações contidas nos bancos de dados da RFB, de documentos, notas fiscais e esclarecimentos prestados pela própria autuada e também pelas demais empresas que foram intimadas no curso da auditoria, nesse caso com estrita observância das normas a respeito da apuração do valor tributável mínimo.

Além disso, não restando evidenciada situação de prejuízo ao direito de defesa da parte, que **apresentou extensas, substanciosas e detalhadas razões recursais**, demonstrando conhecer perfeitamente os motivos da autuação, deve-se observar a jurisprudência já consagrada

pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no sentido de que “*Não existe prejuízo à defesa quando os fatos narrados e fartamente documentados nos autos amoldam-se perfeitamente às infrações imputadas à empresa fiscalizada. Não há nulidade sem prejuízo*” (Acórdão: CSRF/02-02.301).

Pelo exposto, portanto, deve ser rejeitada a preliminar de nulidade do lançamento e da decisão recorrida.

2. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO

O valor tributável mínimo está previsto nos arts. 136 e 137 do RIPI/02, *in verbis*:

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

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

II - a noventa por cento do preço de venda aos consumidores, não inferior ao previsto no inciso I, quando o produto for remetido a outro estabelecimento da mesma empresa, desde que o destinatário opere exclusivamente na venda a varejo

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

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

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

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

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

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

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

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

De início, resta-nos afirmar que, ainda que a legislação do IPI não impeça a terceirização de etapas da industrialização, o fato é que, na hipótese dos autos, as saídas ora tributadas referem-se a produtos industrializados pela COSMED, por conta própria, conforme documentado em livros, notas fiscais, registros e demais documentos juntados aos autos e já devidamente analisados pelos Julgadores de Primeira Instância, que afastam, assim, a insistente argumentação da empresa, de que teria havido, na verdade, apenas transferência de produtos sem marca, sendo as operações da empresa de mera terceirização.

Visto isso, ressalta-se que a interdependência de duas empresas, nos termos do art. 520, I, do RIPI/02 verifica-se sempre que uma delas tiver participação no capital social da outra de quinze por cento ou mais, por si, seus sócios ou acionistas, bem como por intermédio de parentes destes até o segundo grau e respectivos cônjuges, se a participação societária for de pessoa física, exatamente como se dá no presente caso, em que a HYPERMARCAS S.A. (empresa Comercial) detém 100% das ações da COSMED INDÚSTRIA DE COSMÉTICOS E MEDICAMENTOS S.A. (recorrente), segundo indicado pela Fiscalização.

A interdependência, no caso, estaria também configurada pela vinculação gerencial e coincidência de sócios e administradores (devidamente demonstrado no item 7.1.1.1 do Termo de Descrição dos Fatos) e, ainda, porque a recorrente vende para a HYPERMARCAS quase a totalidade dos produtos que industrializa. De todo modo, a relação de interdependência entre as partes sequer foi contestada pela recorrente.

Apontada, portanto, a interdependência entre as empresas envolvidas nas operações fiscalizadas, a recorrente deveria ter aplicado, nas vendas realizadas para a HYPERMARCAS, o valor tributável mínimo.

No entanto, o que se viu nos autos foi que a fiscalizada industrializou seus produtos e os vendeu, quase que em sua totalidade para a HYPERMARCAS a preços

significativamente inferiores àqueles praticados na operação com terceiros independentes. Além disso, identificou-se, ainda, que os preços praticados pelas interdependentes no mercado atacadista, na venda a terceiros não integrantes do Grupo Hypermarchas, eram muito superiores aos preços praticados intra-grupo. Senão vejamos:

1º Semestre de 2009 (01/01/2009 a 30/06/2009):

Ou seja, apuramos que o preço dos produtos vendidos à Aprov [incorporada pela Hypermarchas em dezembro de 2008] equivalia à cerca de 32% (trinta e dois por cento) do preço praticado pela Aprov nas vendas aos seus clientes (valor de mercado). O quadro acima também demonstra que o preço dos produtos vendidos à Aprov equivale à cerca de 30% (trinta por cento) do preço praticado pela Cosmed nas vendas a terceiros (outros clientes da Cosmed).

(...)

2º Semestre de 2009 (01/07/2009 a 31/12/2009):

Mais uma vez apuramos que o preço dos produtos vendidos para a empresa ligada (Hypermarchas) equivale à cerca de 33% (trinta e três por cento) do preço praticado pela Hypermarchas no mercado atacadista. Da mesma forma, o preço dos produtos vendidos para a empresa ligada (Hypermarchas) equivale à cerca de 30% (trinta por cento) do preço praticado nas vendas da Cosmed com terceiros (clientes da Cosmed).

O simples fato de estabelecimentos interdependentes praticarem entre si preços diferentes daqueles negociados no mercado, quando da comercialização entre partes não relacionadas, denota o favorecimento entre elas o que, por si só, autoriza a conclusão de que a recorrente, de fato, praticou a infração que lhe foi imputada. Tudo isso, partindo-se do pressuposto de que o RIPI/02, nos seus arts. 136 e 137, traz normas que, claramente, visam a impedir que os fabricantes se utilizem de firmas interdependentes para reduzir a base de cálculo do imposto.

Assim, existindo mercado atacadista na praça do remetente, o preço do produto negociado entre as empresas interdependentes deveria corresponder ao preço corrente naquele mercado, o que, claramente, não se deu nos autos.

A fim, portanto, de demonstrar a infração cometida pela fiscalizada e de se chegar a esse valor de mercado, a ser calculado com base na média ponderada dos preços de cada produto, vigorantes no mês antecedente ao da saída do estabelecimento remetente ou ao mês imediatamente anterior, exatamente como manda a legislação, a Fiscalização intimou 25 empresas comerciais atacadistas localizadas em Taboão da Serra e Barueri (cidades onde estão localizados os estabelecimentos industriais da COSMED, respectivamente, filial e matriz), listadas no item 2.3 do Termo de Descrição dos Fatos e identificados por meio do CNAE Fiscal, a informar o preço de revenda, no atacado, de cada produto que tivesse as mesmas características e especificidades das mercadorias industrializadas pela COSMED, indicando, ainda, a quantidade de produtos vendidos.

Nesse sentido, na intimação enviada aos atacadistas da praça da recorrente constava que *“para os produtos de referência, cujas características e especificidades são*

diferentes dos produtos revendidos pela Atacadista Intimada, não é necessário infirmar o valor do preço de venda”, o que afasta qualquer alegação no sentido de que a apuração dos preços de mercado teria levado em consideração produtos diversos dos fabricados pela recorrente.

De todo modo, é certo que não se pode exigir, na apuração desta média, que sejam considerados produtos idênticos, até porque, isso seria impossível, levando-se em conta as peculiaridades de cada marca. Assim, as orientações das autoridades fiscais para o caso são no sentido de que se considerem as mercadorias caracterizadas por tipo, modelo, espécie e quantidade, ou seja, produtos de mesma natureza que permita à Fiscalização ter parâmetros para se obter o valor de mercado, a exemplo do ADN CST nº 05/82, que não exige mercadorias exatamente iguais.

Aceitar a tese da recorrente e entender que as mercadorias analisadas para se chegar ao valor de mercado deveriam ser idênticas seria, em última análise, reconhecer que a base de cálculo estabelecida pelo fabricante (que seria sempre único) de certo produto nas saídas para empresas interdependentes estaria correto, pela ausência de qualquer outro produto da mesma natureza que integrasse o universo de preços do mercado atacadista da praça do remetente. Esse entendimento, além de ilegal, por impedir a aplicação da Lei, esvaziaria o significado do termo “mercado”.

Obtido, portanto, o preço de mercado praticado pelas atacadistas que, na praça da remetente, vendem produtos com as mesmas características daqueles que são por ela fabricados, e levando-se em conta que o “universo das vendas” representa as vendas de produtos de mesma espécie, praticadas pelos estabelecimentos atacadistas localizadas na mesma praça da remetente, ainda que isso não represente levar em conta todos os atacadistas – embora a presente ação fiscal tenha sido bastante abrangente, e a recorrente não tenha demonstrado quais atacadistas teriam, supostamente, ficado de fora da pesquisa – correto o lançamento.

Para os casos em que os produtos industrializados pela COSMED não possuíam similares vendidos por atacadistas de Taboão da Serra, considerou-se inexistir mercado atacadista naquela praça e, por isso, aplicou-se, na apuração do VTM, a regra do art. 137, parágrafo único, II do RIPI/02, tomando-se como base de cálculo o custo de fabricação do bem, acrescido dos demais custos previstos na legislação.

Levando-se em conta que referido cálculo deve abranger todos os custos referentes ao PRODUTO: sejam eles custos de produção, de venda e de publicidade, dentre outros que concorrem para a formação do preço do bem, ainda mais porque o IPI não é um imposto pessoal (de modo a considerar os custos da pessoa do industrial ou da pessoa do distribuidor), mas sim um imposto real, devendo ser levados em conta todos os custos da mercadoria, o preço praticado pelo destinatário (no caso, pela HYPERMARCAS) é o que efetivamente abrange, além dos custos de fabricação, também os demais elementos que devem ser considerados na fixação do VTM, razão pela qual foram eles considerados, sem se falar em arbitramento.

Mas ainda que se entenda que de arbitramento se trata, o fato é que a prática de preços irrisórios na venda dos produtos pelos industriais para comerciais interdependentes ofende a teleologia da norma e representa burla à legislação levada a feito pelo contribuinte, o que autorizaria a Fiscalização – com fundamento no art. 148 do CTN, no art. 138 do RIPI e, ainda, com esteio no princípio da verdade material – a desconsiderar a contabilidade da

empresa (ainda mais em casos como os dos autos, em que a fiscalizada sequer informou os custos indiretos individualizados por produtos ou o lucro apurado na venda de cada um dos bens) e levar em conta, na fixação da base de cálculo da exação, os preços de mercado dos produtos, a fim de se chegar a um valor correspondente à realidade.

Nesse sentido, e partindo do pressuposto de que quase a totalidade das vendas da recorrente foi destinada à Hypermarchas, que revendeu os produtos industrializados pela COSMED no mercado atacadistas independente, os valores praticados nestas operações foram tidos como os preços reais e com isso, apurou-se a média dos preços praticados pela Comercial interdependente para fins de apuração das diferenças de IPI devidas pelo estabelecimento industrial remetente.

Esta providência adotada pelo Fiscal já foi corroborada por este Conselho, a exemplo do que decidido no acórdão nº 202-04.484, em que a Turma Julgadora concluiu que no caso de não haver outros atacadistas que comercializem os produtos especificados, o VTM deve ser o preço praticado na venda a terceiros pelo próprio estabelecimento interdependente, quando único na praça. Ainda no mesmo sentido foi proferido o acórdão nº 3301-001.847.

Mais recentemente, em julgamento proferido pela Primeira Turma da Segunda Câmara da Terceira Seção, negou-se provimento ao recurso voluntário do contribuinte (acórdão 3201-001-204) sob o fundamento de que o preço praticado pela distribuidora interdependente nas vendas para terceiros independentes, equivale ao preço de mercado, por abranger os custos do produto.

Por fim, não faz sentido incluir, segundo pleiteado pela recorrente, na apuração do VTM, o valor das vendas da Industrial para a Comercial interdependente, já que se o VTM é para ser aplicado justamente nestas vendas (entre interdependentes), por óbvio que não se pode tomar em conta o preço erroneamente praticado na venda para a Comercial.

Assim, a decisão recorrida deve ser mantida neste ponto.

3. DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL

Nos termos do relatado, as alíquotas utilizadas pela recorrente na apuração do IPI devido em razão da saída do produto gel para cabelos foi indevida, uma vez que, ao contrário do que entende a fiscalizada, tais produtos não devem ser classificados no código 3307.2090 da TIPI/ 2007, mas sim na posição 3305.9000, com alíquota de 22%.

Em relação ao tema, pede-se vênua para transcrever trechos da decisão recorrida, que corrobora o entendimento da Fiscalização e concluiu que:

Definida a competência da RFB para efetuar a classificação fiscal de produtos, deve-se também considerar que o art. 16 do RIPI/2002, em vigor na época, estabelece que a classificação fiscal dos produtos é feita em conformidade com as Regras Gerais para Interpretação (RGI) do Sistema Harmonizado, Regras Gerais Complementares (RGC) e Notas Complementares (NC), todas da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), integrantes do texto da referida nomenclatura, em que se baseia a TIPI.

A RGI 1 estabelece que os títulos das seções, capítulos e subcapítulos têm apenas valor indicativo, sendo que, para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das notas de seção e de capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e notas, pelas demais RGIs.

Os produtos de cuja classificação se trata, anteriormente citados podem ser classificados no Capítulo 33, referente a “óleos essenciais e resinóides; produtos de perfumaria ou de toucador preparados e preparações cosméticas. O texto da posição 3305 e suas subposições diz o seguinte: (...)

Nesse caso, deve-se ainda recorrer ao art. 17 do RIPI/2002 segundo o qual as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (Nesh), constituem elementos subsidiários de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das posições e subposições, bem assim das Notas de Seção, Capítulo, posições e de subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado, em que se baseia a TIPI (Decreto-lei no 1.154, de 1971, art. 3o).

Veja-se o que dizem as Nesh da posição 3305: (...)

Consequentemente, a posição 3305 compreende todos os produtos de perfumaria ou de toucador preparados e preparações cosméticas para uso capilar, excluindo-se a sua classificação na posição 3307, o que revela a impropriedade da classificação adotada pela impugnante, na subposição 3307.20 que se refere a desodorantes (desodorizantes) corporais e antiperspirantes e o acerto da classificação do produto “gel fixador” e “gel desodorante fixador” para cabelo no código 3305.9000 da TIPI/2002, adotada no auto de infração, que deve ser mantida, para fins de exigir a diferença de imposto resultante da utilização da alíquota inadequada.

Em resumo, e para finalizar, cabe dizer que o interessado promoveu saídas de produtos tributados pelo IPI, destinados a firma com a qual mantém relação de interdependência, praticando preços muito inferiores aos de mercado, não tendo incluído na base de cálculo do IPI todos os custos e demais elementos previstos na legislação como obrigatoriamente componentes do valor tributável mínimo, além de ter dado saída aos produtos “gel fixador” e “gel desodorante fixador” para cabelo com alíquota incorreta, em virtude de errônea classificação fiscal, fatos que foram regularmente apurados no presente processo, devendo ser integralmente mantida a autuação, nesse particular.

Dessarte, a decisão recorrida deve ser mantida também neste ponto.

4. DA MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA

Insurge-se a recorrente contra a aplicação da multa qualificada, prevista no art. 44, I, c/c § 1º, da Lei n.º 9.430/96, alegando que não teria agido com dolo ou fraude. Afirma, ainda, que a multa teria sido aplicada com base em meras alegações da Fiscalização, sem elementos probatórios que corroborassem tal entendimento.

Na hipótese vertente, em relação ao IPI, a autuação decorreu do fato de a recorrente ter efetuado a venda de seus produtos industrializados para a comercial interdependente por valores sabidamente ínfimos (ainda que não se fale, propriamente, em preços subfaturados, o fato é houve a prática de preços notoriamente irrisórios), sem observar o VTM imposto pela legislação do IPI, praticando valores conhecidamente vis, que não eram observados no mercado e nem mesmo nas vendas para empresas independentes.

Nesse sentido, transcreve-se trechos do Termo de Descrição dos Fatos, que resumem de forma clara a situação dos autos e demonstram a existência de fraude que justifica a manutenção da qualificação da penalidade aplicada:

...Desta forma, restará comprovado que nas vendas subfaturas intercompany o único fundamento econômico que justifica as operações realizadas é a redução da carga tributária do referido grupo. (...)

Restou comprovado que a venda de produtos, produzidos pela Cosmed, por valores ínfimos, afeta sobremaneira a apuração do lucro bruto da companhia. Se compararmos o índice da Cosmed com o obtido em 62 (sessenta e duas) pessoas jurídicas do mesmo segmento, apuramos que o índice destas empresas é 25 vezes maior. (...)

Portanto, não há propósito comercial nas operações entre a Cosmed e a Hypermarchas, pois estas transações não seguem os padrões e critérios de mercado, mormente no tocante à obtenção de lucros. Prova disso é que a Cosmed pratica preços totalmente diversos quando o cliente não é a Hypermarchas. (...)

Conforme demonstrado no tópico 1.2, o grupo Hypermarchas utiliza dois critérios na valoração dos preços de venda praticados pela Cosmed: um para as vendas feitas para as empresas ligadas (Hypermarchas e Aprov) e outro para os demais clientes (terceiros).

Restou comprovada a desproporção entre as vendas para Aprov/Hypermarchas e as vendas efetuadas para os demais clientes (terceiros) ao longo do ano-calendário de 2009. (...)

Ou seja, não encontramos nenhuma lógica ou explicação plausível para o fato de a Cosmed adotar um critério de preço (subfaturado) praticado nas vendas à Hypermarchas (produtos submetidos à tributação monofásica) e outro critério de preços praticados nas vendas à terceiros clientes (que não seja a Hypermarchas) ou nas vendas de produtos submetidos à tributação normal do PIS e da COFINS (cuja tributação não é concentrada).

Ademais, intimamos a fiscalizada, por diversas vezes, para esclarecer a razão pela qual adota política de preços diferenciada em razão da natureza da tributação (monofásica x normal). Até esta data nada foi esclarecido.

Por todo o exposto não resta dúvida de que não houve propósito econômico nas vendas subfaturadas feitas à Hypermarcas. (...)

Além de já ter sido demonstrado que as partes envolvidas são empresas interdependentes (a Cosmed é subsidiária integral da Hypermarcas), ou seja, pertencem ao mesmo grupo econômico, restou comprovado que as operações realizadas (venda de produtos industrializados pela Cosmed para a Hypermarcas por valores subfaturados) fogem da normalidade comercial e tiveram como objetivo preponderante a economia tributária.

Portanto, é notório que nas operações realizadas entre a Hypermarcas e sua subsidiária (Cosmed) o único fim econômico e social que houve foi a diminuição da carga tributária e o aumento do lucro do grupo Hypermarcas, obtidos à custa de uma prática abusiva, ilegal e ilícita.

Ainda que outras alegações também tenham sido utilizadas pelo Fiscal como reforço de argumentação, o fato é que da simples leitura destes trechos do relatório fiscal já se pode aferir os fatos que deram origem à autuação e que representam ofensa ao RIPI/02. Nesta toada, o que fez a Fiscalização foi considerar inoponíveis ao Fisco os valores de vendas da Industrial para a Comercial, procurando demonstrar a sua abusividade, que não estaria encerrada, exclusivamente, na separação das atividades de industrialização e comercialização dentro do Grupo Hypermercias, mas sim na prática dos preços inferiores ao de mercado na venda intragrupo, em total desrespeito ao VTM.

Verifica-se, assim, que ao segregar suas atividades e, em consequência dessa separação, praticar preços muito inferiores aos de mercado nas vendas realizadas para empresa comercial interdependente, o contribuinte praticou conduta fraudulenta, tendente a impedir o fisco de tomar conhecimento da real ocorrência de fatos geradores, revelando, assim, sua intenção deliberada de se eximir do pagamento dos tributos no montante que ora lhe é exigido.

Portanto, deve-se também manter a decisão de piso neste ponto.

5. DOS JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

A despeito de a DRJ ter informado que, no caso dos autos, os juros incidem apenas sobre o principal, não recaindo sobre a multa, a contribuinte, fazendo uma interpretação meramente literal, mais simples e de menor grau de certeza da legislação aplicável, pleiteia a exclusão dos juros aplicáveis sobre a multa, por entender que deveriam recair apenas sobre o valor do tributo.

Ocorre que, em uma análise sistemática do Código Tributário Nacional, percebe-se que os juros são devidos também sobre o valor da multa, uma vez que o crédito tributário engloba tanto o tributo quanto a multa. Vejamos.

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

O art. 113, § 1º do CTN preceitua que a obrigação principal tem por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, donde se observa que o critério utilizado pelo Código Tributário Nacional para distinguir obrigação acessória de obrigação principal é o conteúdo pecuniário. A obrigação acessória consiste em um fazer ou não fazer, enquanto que a obrigação principal implica em obrigação de dar dinheiro.

Neste passo, evidente que a multa tem natureza de obrigação principal, visto que incontestável o seu conteúdo pecuniário. O conceito de crédito tributário está esculpido no art. 139 do CTN, nos seguintes termos: o *crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta*.

Desta forma, por ser a multa, obrigação principal, não se pode chegar a outra conclusão senão a de que o crédito tributário engloba o tributo e a multa. Logo, tanto sobre o tributo (principal) quanto sobre a multa deve incidir juros, como determina o § 1º do art. 161 do Código Tributário Nacional.

No acórdão nº 101-96.177, a Conselheira Relatora conclui neste mesmo sentido:

“1. A obrigação tributária pode ser principal, consistindo em obrigação de dar (pagar tributo ou multa) e acessória, obrigação de fazer (deveres instrumentais).

2. De acordo com o art. 139 do CTN, o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Portanto, compreende-se no crédito tributário o valor do tributo e da multa.

...

b. Sobre a multa por lançamento de ofício não paga no vencimento incidem juros de mora;”

Por tudo isso, não há como se negar a incidência de juros sobre a multa de ofício.

6. DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

Segundo relatado, paralelamente ao lançamento foram lavrados termos de sujeição passiva solidária em face da Hypermarcas, de seus diretores e do Presidente do seu Conselho de Administração, bem como em face dos diretores da Cosmed.

Em suas defesas, os responsáveis solidários alegaram, basicamente, ter havido modificação do fundamento legal indicado no termo de sujeição passiva solidária,

considerando que a DRJ sustenta sua decisão no art. 8º do DL 1736, não mencionado na autuação e, ainda, a improcedência do termo de responsabilidade solidária, considerando que o agente fiscal não enunciou a conduta infracional supostamente praticada pelos responsáveis; que não interesse comum que justificasse a aplicação do art. 124, I do CTN; e nem qualquer outra razão que permite fundamentar a responsabilidade no art. 135 do CTN, que não se aplica para casos de mero inadimplemento das obrigações tributárias; seja, por fim, pela impossibilidade de se aplicar o art. 50 do Código Civil em matéria fiscal.

De início, importa ressaltar que, em momento algum de suas defesas, os responsáveis em questão buscam provar que a condição de efetivos diretores, responsáveis pela gerência das empresas, que lhes foi atribuída, não condiz com a verdade. Assim, é indiscutível a condição de gestores de tais recorrentes.

Ademais, também não há que se falar que a DRJ teria alterado o fundamento legal da responsabilidade imposta, já que, da mesma forma que nos termos de sujeição passiva, tratou expressamente dos arts. 124 e 135 do CTN. A menção ao art. 8º do DL 1736/79 representou mero argumento de reforço à sua tese de que, de fato, há que ser mantida a autuação também em face dos responsáveis solidários.

Outrossim, também não há que se falar em improcedência da responsabilização por aplicação equivocada do art. 50 do Código Civil ao caso dos autos. Ora, em momento algum se desconsiderou a personalidade jurídica de nenhuma das empresas envolvidas na operação fiscalizada e nem os atos por elas praticados, ao contrário do que a firma a recorrente.

Em relação aos fundamentos da responsabilidade que lhes foi imputada, reza o art. 135, inc. III do CTN, que:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

É da dicção do art. 135 do CTN que a solidariedade do diretor, gerente ou representante, pela dívida da sociedade, se manifestará, quando comprovado que, no exercício de sua administração, foram praticados atos contemplados pelo comando legal citado, porém com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Assim, para que haja a subsunção da norma do art. 135, inc. III do CTN, segundo o qual há responsabilidade solidária da empresa fiscalizada e do administrador, temos que perquirir a presença de dois elementos: (a) ser administrador e (b) ter cometido ato ilícito nessa posição.

A qualidade de administradores é indiscutível. A prática de ato ilícito, consoante relatado outrora e constatado no curso da ação fiscal instaurada para a apuração de crédito tributário devido, consubstancia-se na adoção, nas vendas intra-grupo, de preços

sabidamente irrisórios, notoriamente muito inferiores aqueles praticados nas vendas realizadas no mercado, bem como nas vendas da recorrente para empresas independentes.

Assim, conforme conclusão do auditor fiscal, *“nos termos dos artigos 116 e 117, da Lei nº 6404/76, a venda de produtos subfaturados à Hypermarcas, caracteriza o exercício abusivo de poder por parte dos dirigentes do grupo econômico Hypermarcas, já que favorece outra sociedade em detrimento dos interesses da Cosmed”*, o que justifica, portanto, a imputação da responsabilidade que ora se discute.

Diante de todas as evidências trazidas aos autos, portanto, não se está tratando aqui, por óbvio, de "mero inadimplemento", como alegado pelos interessados. O crédito lançado pela fiscalização em auto de infração não é um crédito de "mero inadimplemento", visto que, se houve autuação é porque, segundo a administração fazendária federal, houve infração à lei, havendo, portanto, um ato ilícito do ponto de vista tributário e por esta razão, autorizada está a imputação de responsabilidade tributária dos administradores das pessoas jurídicas envolvidas na autuação.

Em relação à responsabilidade da Hypermarcas, destaca-se que, segundo informado no TDF:

“apuramos que a Cosmed não decide em favor de seus próprios interesses, já que controle é exercido pela controladora que determina as condições de negociação...

Portanto, ficou comprovado que os diretores da Hypermarcas controladora da Cosmed, exercem efetivamente a direção e as condições de negociação entre as empresas integrantes do grupo econômico, ditando as regras a serem seguidas, mormente no tocantes à redução da carga tributária.

Destarte, restou configurado, por parte da Hypermarcas, o interesse comum no fato gerador, tipificado no inciso I do art. 124 do CTN, já que além de se beneficiar das fraudes perpetradas, participa efetivamente da ocorrência do fato gerador.”

Deste modo, com base no art. 124, I do CTN, deve-se reconhecer a solidariedade entre eles. Isto porque, nos termos daquele dispositivo legal, são definidos como solidariamente obrigados pelo crédito tributário as pessoas que têm interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

No caso dos presentes autos, o lançamento em comento demonstrou de forma clara e suficiente o interesse comum (econômico e jurídico) dos responsáveis tributários solidários na situação que constituiu os fatos geradores dos tributos apurados. A fim de corroborar esta posição, mister destacar o que, acertadamente, concluiu a DRJ:

No presente caso, o interesse comum na situação que constituiu o fato gerador acha-se materializado, justamente, no fato de que ambas empresas fazem parte de um mesmo grupo econômico, sendo a empresa Hypermarcas controladora da autuada. A redução da base de cálculo do IPI decorre da forma como organizam suas operações. À vista das argumentações da autuada Cosmed e também sua controladora, fica evidente que no âmbito

da atividade empresarial do grupo econômico a definição dos preços de produtos é efetivamente uma equação complexa que leva em consideração, no mínimo, os custos de toda a atividade empreendedora e os investimentos futuros do mesmo grupo.

Logo, configurado o interesse comum na situação que constitui o fato gerador, bem como a prática de atos com excesso de poder e infração à lei devem, tanto a Hypermarchas quanto todos os diretores autuados, ser considerados responsáveis solidários pelo crédito tributário lançado em face da contribuinte.

Por todo o exposto, voto no sentido de manter integralmente a decisão recorrida e negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)
Liziane Angelotti Meira

Voto Vencedor

Peço vênica para discordar do voto da relatora, no que concerne às seguintes questões:

- competência da 3º Seção para julgar o presente feito;
- adoção do preço praticado pela Hypermarchas com seus clientes como valor tributável para fins do lançamento de ofício de IPI sobre para as vendas da Cosmed para a Hypermarchas, no período de 01/07/2009 a 31/12/2009; e
- agravamento da multa de ofício e atribuição de responsabilidade solidária tributária à sócia pessoa jurídica Hypermarchas e a diretores desta empresa e da recorrente.

Fatos

Consta no "Termo de Descrição dos Fatos" que a Hypermarchas era subsidiária integral da Cosmed.

Que o somatório das vendas das três filiais (Matriz, Barueri/SP, Taboão da Serra/SP e São Paulo/SP) da Cosmed para a Hypermarchas representou 99% da sua receita bruta.

E que o preço de venda para a Hypermarchas equivalia a 33% do preço que esta praticava no mercado atacadista em que atuava e 30% do observado nas vendas da Cosmed para terceiros.

Com efeito, a fiscalização tituló tal prática comercial de "subfaturamento", a qual estaria inserida no contexto de um "planejamento tributário ilegal e abusivo", cujo objetivo era, exclusivamente, "a economia de tributos", quais sejam, CSL, IRPJ, PIS, COFINS e IPI.

O planejamento teria envolvido diversas operações de cisão e incorporação, com o deslocamento de atividades e unidades industriais (bens, custos e despesas). E as justificativas contidas nos atos societários seriam "subjettivas, abstratas e desvinculadas da realidade dos fatos".

Competência da 3º Seção de Julgamentos

O mesmo procedimento fiscal e as mesmas provas resultaram em autuações de CSL, IRPJ, PIS, COFINS (processo nº 16004.720395/2013-93) e IPI, o que, em princípio, poderia levar à conclusão de que a competência para julgar o processo seria da 1º Seção de julgamentos, nos termos do art. 2º c/c art. 6º do Anexo II da Portaria MF nº 343/15 (RICARF)

"Art. 2º À 1ª (primeira) Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª (primeira) instância que versem sobre aplicação da legislação relativa a:

(. . .)

*IV - CSLL, IRRF, Contribuição para o PIS/Pasep ou Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), **Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)**, Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), **quando reflexos do IRPJ, formalizados com base nos mesmos elementos de prova;** (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)*

(. . .)

Art. 6º Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se

a seguinte disciplina:

§1º Os processos podem ser vinculados por:

(. . .)

*III - **reflexo, constatado entre processos formalizados em um mesmo procedimento fiscal, com base nos mesmos elementos de prova, mas referentes a tributos distintos.***

(. . .)" (g.n.)

Minha leitura do RICARF é a de que processos de IPI e IRPJ devem ser julgados em conjunto pela 1º Seção, quando as bases tributáveis são formadas a partir dos mesmos elementos fáticos e jurídicos, os quais, se eventualmente desconstruídos, importaria no cancelamento de ambos os lançamentos de ofício.

Todavia, isto não se verifica no caso em tela.

O IPI foi lançado, porque o Fisco concluiu que os preços praticados nas vendas da Cosmed para a Hypermarcas eram inferiores aos valores tributáveis mínimos, determinados de acordo com os artigos 136 a 138 do RIPI/02 (integralmente reproduzidos no voto condutor). Adicionalmente, houve lançamento de IPI, motivado por erro de classificação fiscal.

Por outro lado, os lançamentos de CSL e IRPJ foram calculados sobre a diferença entre o preço praticado e o de mercado - "distribuição disfarçada de lucros (DDL)", artigos 464 a 467 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99).

Verifica-se que os dispositivos legais apuram os valores tributáveis com base em parâmetros distintos, permitindo que um subsista, ainda que o outro não.

Portanto, entendo que, na parte que trata de IPI, o presente processo deve ser julgado pela 3º Seção de Julgamentos.

Arbitramento do valor tributável mínimo para o IPI

A Hypermarchas detinha 100% das ações da Cosmed, pelo que eram consideradas "interdependentes" para fins de IPI (inciso I do art. 520 do RIPI/02).

Com isto, a base de cálculo do IPI nas vendas da Cosmed para a Hypermarchas tinha de atender o disposto no inciso I do art. 136 do RIPI/02:

"Valor Tributável Mínimo

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

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

(. . .)"

A fiscalização efetuou pesquisas nos mercados onde se localizavam as filiais da Cosmed (Taboão da Serra/SP e Barueri/SP), porém verificou que diversos produtos não eram comercializados naquelas localidades (item 6 do "Termo de Descrição dos Fatos", fl. 2.136).

Para estes casos, então, teria ela de adotar o inciso II do art. 137 do RIPI/02:

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

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

(. . .)

II - no caso de produto nacional, o custo de fabricação, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem assim do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação,

ainda que os produtos hajam sido recebidos de outro estabelecimento da mesma firma que os tenha industrializado."

Contudo, também não foi possível adotar o inciso II do art. 137, pois concluiu no curso de seus exames que os custos industriais não mereciam fé.

Restou, assim, como única alternativa, o arbitramento (item 6 do "Termo de Descrição dos Fatos", fl. 2.137), previsto no art. 138 do RIPI/02:

"Arbitramento do Valor Tributável

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

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

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

A fiscalização concluiu que houve subfaturamento entre Cosmed e Hypermarcas e que não se eram confiáveis os custos industriais apresentados. E também deduziu que os preços praticados entre as demais empresas do Grupo Hypermarcas não eram reais.

Por isto, viu-se impossibilitada de obter o "valor real da operação".

Buscou-se então o "*preço médio dos produtos no mercado do domicílio*" das filiais da Cosmed. Contudo, conforme já mencionado, naquelas localidades, não havia produtos idênticos ou similares.

Restou, portanto, uma única alternativa: "*o preço médio do produto (. . .) nos principais mercados nacionais*". E é neste ponto que surgiu minha discordância: foi adotado como preço no mercado nacional o praticado pela Hypermarcas.

Ora, consta no "Termo de Descrição dos Fatos" que a Cosmed industrializava e vendia, no atacado, para a Hypermarcas, produtos sem a marca comercial - esta última apunha as marcas e os revendia para outras atacadistas.

Isto é, Cosmed e Hypermarcas participavam da mesma cadeia produtiva, porém em etapas distintas, com estruturas próprias e distintas de custos industriais e administrativos e, naturalmente, suas vendas não eram realizadas no mesmo mercado.

Assim sendo, reputo que a fiscalização não aplicou corretamente o disposto no §1º do art. 138 do RIPI/02, pois não apurou o "preço médio do mercado nacional" da

Cosmed, tendo, por outro lado, adotado o preço médio da Hypermarchas, que operava em mercado absolutamente distinto. Por conseguinte, voto pelo cancelamento do crédito tributário de IPI correspondente.

Agravamento da multa de ofício e atribuição de responsabilidade tributária solidária

Da autuação, restaram os seguintes lançamentos de ofício:

- IPI sobre a diferença entre o preço praticado nas vendas da Cosmed para a Hypermarchas e o valor tributável mínimo, calculado de acordo com o inciso I do art. 136 do RIPI/02; e

- diferenças de IPI derivadas de erro na classificação fiscal do produto gel para cabelos - do código 3307.2090 para a 3305.9000.

A relatora ratificou o trabalho fiscal e decidiu manter a multa agravada, em razão dos seguintes motivos (trechos do voto condutor):

(. . .)"

Na hipótese vertente, em relação ao IPI, a autuação decorreu do fato de a recorrente ter efetuado a venda de seus produtos industrializados para a comercial interdependente por valores sabidamente ínfimos (ainda que não se fale, propriamente, em preços subfaturados, o fato é houve a prática de preços notoriamente irrisórios), sem observar o VTM imposto pela legislação do IPI, praticando valores conhecidamente vis, que não eram observados no mercado e nem mesmo nas vendas para empresas independentes.

Nesse sentido, transcreve-se trechos do Termo de Descrição dos Fatos, que resumem de forma clara a situação dos autos e demonstram a existência de fraude que justifica a manutenção da qualificação da penalidade aplicada:

'...Desta forma, restará comprovado que nas vendas subfaturas intercompany o único fundamento econômico que justifica as operações realizadas é a redução da carga tributária do referido grupo. (...)

Restou comprovado que a venda de produtos, produzidos pela Cosmed, por valores ínfimos, afeta sobremaneira a apuração do lucro bruto da companhia. Se compararmos o índice da Cosmed com o obtido em 62 (sessenta e duas) pessoas jurídicas do mesmo segmento, apuramos que o índice destas empresas é 25 vezes maior. (...)

Portanto, não há propósito comercial nas operações entre a Cosmed e a Hypermarchas, pois estas transações não seguem os padrões e critérios de mercado, mormente no tocante à obtenção de lucros. Prova disso é que a Cosmed pratica preços totalmente diversos quando o cliente não é a Hypermarchas. (...)

Conforme demonstrado no tópico 1.2, o grupo Hypermarchas utiliza dois critérios na valoração dos preços de venda praticados pela Cosmed: um para as vendas feitas para as empresas ligadas (Hypermarchas e Aprov) e outro para os demais clientes (terceiros).

Restou comprovada a desproporção entre as vendas para Aprov/Hypermarcas e as vendas efetuadas para os demais clientes (terceiros) ao longo do ano-calendário de 2009. (...)

Ou seja, não encontramos nenhuma lógica ou explicação plausível para o fato de a Cosmed adotar um critério de preço (subfaturado) praticado nas vendas à Hypermarcas (produtos submetidos à tributação monofásica) e outro critério de preços praticados nas vendas à terceiros clientes (que não seja a Hypermarcas) ou nas vendas de produtos submetidos à tributação normal do PIS e da COFINS (cuja tributação não é concentrada).

Ademais, intimamos a fiscalizada, por diversas vezes, para esclarecer a razão pela qual adota política de preços diferenciada em razão da natureza da tributação (monofásica x normal). Até esta data nada foi esclarecido.

Por todo o exposto não resta dúvida de que não houve propósito econômico nas vendas subfaturadas feitas à Hypermarcas. (...)

Além de já ter sido demonstrado que as partes envolvidas são empresas interdependentes (a Cosmed é subsidiária integral da Hypermarcas), ou seja, pertencem ao mesmo grupo econômico, restou comprovado que as operações realizadas (venda de produtos industrializados pela Cosmed para a Hypermarcas por valores subfaturados) fogem da normalidade comercial e tiveram como objetivo preponderante a economia tributária.

Portanto, é notório que nas operações realizadas entre a Hypermarcas e sua subsidiária (Cosmed) o único fim econômico e social que houve foi a diminuição da carga tributária e o aumento do lucro do grupo Hypermarcas, obtidos à custa de uma prática abusiva, ilegal e ilícita.'

Ainda que outras alegações também tenham sido utilizadas pelo Fiscal como reforço de argumentação, o fato é que da simples leitura destes trechos do relatório fiscal já se pode aferir os fatos que deram origem à autuação e que representam ofensa ao RIPI/02. Nesta toada, **o que fez a Fiscalização foi considerar inoponíveis ao Fisco os valores de vendas da Industrial para a Comercial, procurando demonstrar a sua abusividade, que não estaria encerrada, exclusivamente, na separação das atividades de industrialização e comercialização dentro do Grupo Hypermarcas, mas sim na prática dos preços inferiores ao de mercado na venda intragrupo, em total desrespeito ao VTM.**

Verifica-se, assim, que ao segregar suas atividades e, em consequência dessa separação, praticar preços muito inferiores aos de mercado nas vendas realizadas para empresa comercial interdependente, o contribuinte **praticou conduta fraudulenta, tendente a impedir o fisco de tomar conhecimento da real ocorrência de fatos geradores, revelando, assim, sua intenção deliberada de se eximir do pagamento dos tributos no montante que ora lhe é exigido.**

(. . .)" (g.n.)

Em suma, considerou-se como conduta fraudulenta uma reorganização de negócios, que resultou na redução do ônus com IPI, em virtude de o preço praticado pela Cosmed para a Hypermarcas ser significativamente menor do que da Hypermarcas para seus clientes - consta no "Termo de Descrição dos Fatos" que o primeiro era 33% do segundo.

O agente fiscal enquadrou os fatos nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64 (fls. 2.103 e 2.104):

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

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

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

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

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

Como os atos praticados foram classificados como crimes contra a ordem tributária, temos de recorrer à Lei nº 8.137/90, que traz as necessárias definições:

"Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa."

A reorganização societária (aquisições de empresas, cisões e incorporações) consta em atos societários, devidamente registrados. Todas as operações comerciais foram formalizadas por meio dos devidos documentos fiscais e regularmente contabilizadas. E foi dado pleno acesso à fiscalização. Aliás, destaque-se que o arbitramento tratado no tópico anterior se deu com base nos registros oficiais das vendas da Hypermarchas.

Já me manifestei no sentido de que entendo como lícita a reorganização de negócios, desde que implementada por meio de operações industriais e/ou comerciais verdadeiras, com substância econômica, que tenham como um de seus resultados a economia tributária.

E foi isto que vi nos presentes autos.

Por um lado, a fiscalização fez um raciocínio simplista, comparando preços, sem considerar a natureza dos negócios que auditava.

Por outro, a recorrente trouxe Laudo Técnico (doc. 07 da impugnação), contendo explicações absolutamente plausíveis, tais como:

- a forma de organização - separação das atividades industriais e comerciais e terceirização da produção - do Grupo Hypermarchas está em linha com a de outros grupos do mesmo ramo;

- a Cosmed era uma "terceirista", isto é, industrializava por encomenda, sem riscos comerciais e gastos com propaganda, logística e, principalmente, com o desenvolvimento de novos produtos, o que ficava a cargo da Hypermarchas; e

- gráficos, demonstrando a compatibilidade entre os preços cobrados da Hypermarcas pela Cosmed e por outras terceiristas não pertencentes ao Grupo Hypermarcars e entre terceiristas e atacadistas de outros grupos empresariais.

Necessário destacar que não desqualifica a política de preços do Grupo o fato de a fiscalização ter, para alguns casos, apurado diferenças entre o VTM calculado com base no inciso I do art. 136 do RIPI/92 e os correspondentes preços praticados. Com efeito, a própria legislação do IPI não estabelece qualquer relação entre a eventual diferença tributável apurada e uma possível conduta delitiva.

Em razão das pesquisas apresentadas no Laudo Técnico, é possível imaginar que tais diferenças tenham sido motivadas por alterações ocorridas naquele mercado ("mercado atacadista da praça do remetente"), naquele momento, e não necessariamente por força de um amplo "planejamento tributário abusivo. Vale mencionar que o Fisco sequer conseguiu obter informações de todos os participantes do "mercado atacadista da praça do remetente".

Por fim, faz-se mister mencionar que, em relação ao mesmo procedimento fiscal, em sede do processo nº 16004.720395/2013-93, foram cancelados os créditos tributários de CSL, IRPJ, PIS e COFINS sobre valores tributáveis calculados em decorrência da suposta diferença de preços.

Adicionalmente, não obstante terem sido mantidos os derivados de glosas de créditos de PIS e COFINS, a multa de ofício foi desagravada e afastada a atribuição de responsabilidade tributária solidária.

Reproduzo trechos da ementa (Acórdão nº 1402002.337, de 05/10/16):

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2009

(...)

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO LÍCITO. ELISÃO FISCAL.

É lícita a reorganização societária efetivamente levada a efeito pelo contribuinte sem a ocorrência simulação, fraude, abuso de direito ou de formas ou ainda fraude à lei.

DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS. OPERAÇÕES REALIZADAS A VALOR DE MERCADO. INCORRÊNCIA.

Não há que se falar em distribuição disfarçadas de lucros quando as operações foram realizadas em valores absolutamente dentro da média praticada no mercado.

(...)

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. AUSÊNCIA DE DOLO. IMPOSSIBILIDADE.

Ausente qualquer elemento que denote dolo, não há como se manter a qualificação da penalidade, mormente na hipótese de

manutenção do lançamento somente no tocante à discussão de direitos a créditos de PIS e Cofins.

(. . .)

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. INEXISTÊNCIA DE INTERESSE JURÍDICO COMUM NA SITUAÇÃO QUE CONSTITUA O FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. AUSÊNCIA DE OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS RESULTANTES DE ATOS PRATICADOS COM EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTOS. IMPOSSIBILIDADE.

Cancelada a única infração que poderia, em tese e em relação aos coobrigados, demonstrar seus interesses jurídicos na situação que constituía o fato gerador da obrigação principal, bem como demonstrado não haver qualquer ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, por consequência, excluem-se os coobrigados do polo passivo da obrigação tributária.

(. . .)"

Isto posto, em razão de não ter identificado qualquer conduta dolosa ou fraudulenta, voto por desqualificar a multa de ofício incidente sobre as diferenças entre o VTM, calculado com base no inciso I do art. 136 do RIPI/92, e os preços efetivamente praticados, bem como sobre as diferenças de IPI decorrentes de erro na classificação fiscal.

Adicionalmente, foi atribuída responsabilidade tributária solidária à Hypermarcas, capitulada no inciso I do art. 124 do CTN.

O Fisco concluiu que tinha interesse comum no resultado do "planejamento tributário abusivo", além de ter participado ativamente das operações que constituíram fatos geradores de IPI.

E também aos diretores da recorrente e da Hypermarcas, em razão do cometimento de crimes tributários, com base no inciso III do art. 135 do CTN.

Como não identifiquei condutas delitivas, porém tão simplesmente reorganização lícita de negócios e prática de preços compatíveis com os dos mercados em que atuavam, não há razão para manutenção da responsabilidade solidária da Hypermarcas e dos diretores de ambas as empresas, tanto em relação ao crédito tributário derivado da aplicação do inciso I do art. 136 do RIPI/92 quanto à diferença de IPI resultante de erro na classificação fiscal.

É como voto.

(assinado digitalmente)
Marcelo Costa Marques d'Oliveira

Processo nº 16004.720382/2013-14
Acórdão n.º **3301-005.609**

S3-C3T1
Fl. 4.219
