RESOLUÇÃO GERADA NO PGD-CARF PROCESSO 16004.720383/2013-69

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

Processo nº	16004.720383/2013-69
Recurso nº	Voluntário
Resolução nº	**3301-000.532 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data	30 de janeiro de 2018
Assunto	IPI - Valor Tributário Mínimo - Diligência
Recorrente	Cosmed - Industria de Cosméticos e Medicamentos S/A
Recorrida	Fazenda Nacional

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO, por unanimidade, converter o julgamento do recurso voluntário em diligência junto à DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM SÃO J. DO R. PRETO – 8ª R.F, para fins de: 1) disponibilizar nos autos o teor dos arquivos indicados às fls. 1976 a 1982; e 2) consolidar os valores da presente autuação, segregando-os por modalidade de apuração da base de cálculo, isto é, (i) VTM dos arts. 136 e 137 do RIPI/02 e (ii) arbitramento do art. 138 do mesmo RIPI..

(assinado digitalmente)

José Henrique Mauri - Presidente Substituto

(assinado digitalmente)

José Henrique Mauri - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: José Henrique Mauri (Presidente Substituto e Relator), Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Liziane Angelotti Meira, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Semíramis de Oliveira Duro, Ari Vendramini e Valcir Gassen.

1. Relatório:

Por bem representar os fatos, adoto o relatório do Acórdão recorrido, até aquele ponto:

1.1 DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

> 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 - n° 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 Hypermarcas:
>
> - outubro de 2008: Hypermarcas S/A, CNPJ nº 02.932.074/0001-91, doravante denominada "Hypermarcas", 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 Hypermarcas.
>
> - 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 seqüência, em 30 de junho de 2009, houve a cisão parcial da Hypermarcas , com incorporação do acervo cindido pela Cosmed, e, ato contínuo, a Hypermarcas 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 Hypermarcas, 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 Hypermarcas, 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 praticadaos 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 industrias 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.

1.1.1 APURAÇÃO DO IPI DEVIDO PELO ESTABELECIMENTO FILIAL LOCALIZADO EM TABOÃO DA SERRA/SP

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 Hypermarcas - DM Farmacêutica e FARMASA, a quase totalidade das vendas da Cosmed foi feita à Aprov e à Hypermarcas, 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 Hypermarcas. Da mesma forma que no semestre anterior, o preço dos produtos vendidos para a empresa ligada Hypermarcas 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 Hypermarcas.

A autuada foi intimada a detalhar o custo de fabricação dos produtos vendidos para a Aprov e Hypermarcas, 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 Hypermarcas, 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 empresas interdependentes, nos termos do art. 136 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 dos 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 Hypermarcas e Aprov 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.

1.1.2 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 Hypermarcas 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 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 Hypermarcas – e Sr. João Alves de Queiroz Filho, CPF 575.794.908-20 (Principal acionista e Presidente do Conselho de Administração de Hypermarcas), 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.

1.2 IMPUGNAÇÃO APRESENTADA PELA COSMED

1.2.1 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 desconsideraração 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 negocial, 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.

1.2.2 MÉRITO

Alega inicialmente que a autuada Cosmed e Hypermarcas 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 Hypermarcas atua no ramos 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 Hypermarcas, 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 dos 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 n° 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 n° 44/1981 e o Ato Declaratório Normativo - CST n° 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 desodorisador, 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 Hypermarcas, 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 Hypermarcas, 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 Hypermarcas 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 Hypermarcas 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 Hypermarcas 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 Hypermarcas teriam sido transferidos à Cosmed. A evolução da terceirização da produção das mercadorias do portfólio da Hypermarcas 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 Hypermarcas 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 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 Hypermarcas. 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 Hypermarcas 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 Hypermarcas 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 Hypermarcas 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 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.

1.3 IMPUGNAÇÃO APRESENTADA POR HYPERMARCAS

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 Hypermarcas 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 Hypermarcas 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 Hypermarcas, como demonstra o citado laudo econômico, que aponta que 37% dos produtos acabados adquiridos pela Hypermarcas 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 margem usual do mercado em que opera, além de a 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 Hypermarcas, 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 seqüência, 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.

1.4 IMPUGNAÇÃO APRESENTADA PELOS DIRETORES DE HYPERMARCAS

A impugnação de fl. 2.215 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.° 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 STJ n.° 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 às pessoas elencadas 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 Hypermarcas por meio desse dispositivo, seria necessário primeiro desconsiderar a personalidade jurídica da própria Cosmed, para tratá-la como mero estabelecimento da Hypermarcas e, a seguir, desconsiderar também a personalidade jurídica da Hypermarcas. 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 Hypermarcas

Inicialmente, repete a alegação de nulidade e os argumentos quanto ao mérito elencados pela empresa Hypermarcas, 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 Hypermarcas. A empresa Igarapava Participações S.A, da qual é acionista, é que sempre teria feito parte do bloco de controle da Hypermarcas 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 Hypermarcas, 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 Hypermàrcas, 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 Hypermarcas 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.

1.5 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 atividade senão a de farmacêutica, dentre outras razões, por expresso 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 Assembléias 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 n° 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 Sujeicão Passiva Solidária e o reconhecimento de sua ilegitimidade para figurar no pólo passivo do auto de infração.

1.6 IMPUGNAÇÃO APRESENTADA PELOS DIRETORES DA COSMED

A impugnação de fl. 2.519 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 Hypermarcas, sustentam que seria indevida a sua responsabilização, solicitando o cancelamento dos Termos de Sujeição Passiva.

1.7 DA DECISÃO RECORRIDA

A 2ª Turma da DRJ/POA, no acórdão n. 10-49.865, de 30 de abril de 2014, Por unanimidade deliberou por exclui do polo passivo a Sra. Regina Célia Barros Dias, mantendo-se, no mais, a autuação, com decisão assim ementada:

> 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.

1.8 DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Em sede de recurso voluntário, tanto o Sujeito Passivo principal, COSMED Indústria de Cosméticos e Medicamentos S.A. quanto os responsáveis solidários Hypermarcas S/A, Márcio Roberto Marques dos Santos, Juarez Ênio Dahmer, Cláudio Bergamo dos Santos, Nelson José de Mello, Martim Prado Mattos, Carlos Roberto Scorsi, Alexandre Augusto Olivieri e João Alves de Queiroz Filho, compareceram aos autos, apresentando, na essência, os mesmos argumentos da Impugnação, no mais, contrapondo-se à decisão do colegiado primário.

Memoriais foram entregues, na forma procedimental.

Nos termos regimental, foi-me distribuído o presente feito para relatar e pautar.

É o relatório, em sua essência, do que se faz necessário, no momento.

2 Voto:

Conselheiro José Henrique Mauri

Os recursos voluntários são tempestivos e preenchem os demais pressupostos para sua interposição, deles tomo conhecimento.

Trata-se de lançamento "de Ofício" do IPI em razão de que, segundo a fiscalização, a Cosmed, ora Recorrente, Inobservou o Valor Tributável Mínimo, nas vendas para a empresa atacadista Hypermarcas, com quem matem relação de interdependência, nos termos do art. 136 e 137 do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02), com acréscimo de Multa proporcional de 75%, agravada para 150%, nos termos do art. 80, caput e § 6º, inciso II, da Lei nº 4.502/64, com a redação dada pelo art. 13 da Lei nº 11.488/07, conforme Auto de Infração de fls. 2153/2174.

Consta ainda, no Termo de Descrição dos Fatos (TDF), fundamentos no sentido de que parcela dos produtos autuados tiveram a base de cálculo do IPI apurada com base em arbitramento, nos termos do art. 138 do RIPI/02.

2.1 Questão Precedente - Conversão do Julgamento em Diligência

Antes de adentrarmos na apreciação das peças recursais, há questão precedente que, se acolhida pelo colegiado, ensejará a conversão do julgamento em diligência, pelos motivos a seguir delineados.

O Lançamento Tributário foi formalizado pelo regular Auto de Infração e isntruído pelos demais elementos cosntantes dos autos, especificamente, pelo Termo de Descrição dos Fatos (TDF), dele sendo parte integrante.

No caso concreto, o TDF, fls. 2646/2732, foi originariamente elaborado para o detalhamento do resultado de procedimento fiscal levado a efeito junto à Recorrente, onde foram apuradas, pela fiscalização, irregularidades relativas ao IRPJ, CSLL, PIS, Cofins e IPI. Desse trabalho fiscal restou caracterizada, segundo a fiscalização, a infração denominada Distribuição Disfarçada de Lucros (DDL), em face de que a Recorrente teria praticado planejamento tributário abusivo, superfaturamento, abuso de direito e, por conseqüência, evasão tributária.

Os excertos abaixo transcritos, trazidos do TDF, ilustra, em breve síntese, as conclusões da fiscalização, fruto do procedimento fiscal, como um todo.

Excerto TDF, fls. 2091-2092 (2673-2674):

> *Como vimos, o "planejamento tributário" levado a efeito pelo grupo Hypermarcas levou à redução/falta de recolhimento de tributos e contribuições (PIS, COFINS, IPI, IRPJ e CSLL), afetando, sobremaneira a livre concorrência no setor econômico de cosméticos e medicamentos. O "planejamento" afetou a neutralidade concorrencial nestes setores econômicos, já que a Hypermarcas começou a atuar em condições privilegiadas.*

> *Isso implica que, a partir do Código Civil, abuso de direito configura indiscutivelmente ato ilícito e, portanto, neste caso não estaremos mais falando de planejamento e elisão tributária; pois teremos desgarrado para a evasão. Ou seja, desde a vigência do Código, abuso de direito implica evasão tributária; não é mais elisão, porque o comportamento estará apoiado em ato ilícito. E a licitude dos atos, conforme já visto, é requisito indispensável para existir verdadeiro planejamento.*
>
> *Portanto, não resta dúvidas de que o grupo Hypermarcas agiu de má-fé, com o objetivo preponderante de reduzir sua carga tributária, mediante a redução da base de cálculo dos tributos e contribuições, conforme já relatado neste termo.*
>
> *Aliás, os dirigentes do grupo Hypermarcas, mediante um "planejamento tributário" abusivo implementado, modificaram as características essenciais do fato gerador, de modo a reduzir o montante dos impostos e contribuições devidas, incidindo no tipo legal capitulado no art. 72 da Lei n° 4.502 /64 (fraude).*

Continua a fiscalização, constatando que o Grupo Hypermarcas atuava com desvio de propósito negocial, nas transações entre empresas do grupo, especificamente nas vendas da Cosmed, braço industrial do grupo, para a Hypermarcas, braço comercial atacadista, emergindo ao final uma fraude penal, excerto TDF, fl. 2103 (2685):

> *Conforme exaustivamente demonstrado ao longo deste termo, restou comprovado que os dirigentes do grupo Hypermarcas, mediante um "planejamento tributário" abusivo implementado, modificaram as características essenciais do fato gerador, de modo a reduzir o montante dos impostos e contribuições devidas. Portanto, restou flagrantemente caracterizado o evidente intuito de fraudar a Fazenda Pública Federal, fato suficiente para justificar a exasperação da penalidade na forma prevista no citado art. 44, II, da Lei nº 9.430 de 1996.*

Conclui ainda a fiscalização que *"Por todo o exposto, não restou dúvida que o "planejamento" desenvolvido pelo grupo Hypermarcas configurou ato ilícito (por abusivo), não restando outra alternativa à fiscalização senão neutralizar os seus efeitos",* fl. 2131-final (2713-final).

Por oportuno, registre-se que, o presente processo cuida unicamente da apuração da base de cálculo e do valor devido do IPI. A apuração da base de cálculo do PIS/COFINS e do IRPJ/CSLL foram formalizados no processo 16004.720395/2013-93, [1] em tramitação no Carf em sede de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional .

---

[1] Por meio do Acórdão 1402-002.337, de 5 de outubro de 2016, a 2ª TO da 4ª Câmara da Primeira Seção deliberou o seguinte:
"Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, unanimidade de votos, não conhecer do recurso voluntário nas questões atinentes à inconstitucionalidade. Na parte conhecida, rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, dar provimento aos recursos dos coobrigados para excluílos da relação jurídico tributária e dar provimento parcial ao recurso voluntário da pessoa jurídica autuada para: i) cancelar integralmente as exigências de IRPJ e de CSLL, e, por decorrência, as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas; (ii) cancelar a parcela de crédito tributário relativa às vendas de produtos sujeitos à tributação monofásica; (iii) restabelecer o direito aos créditos de PIS e Cofins incidentes sobre mão de obra temporária e análise laboratorial; e: (iv) reduzir a multa para 75%; nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado."
Por meio do Acórdão 1402-002.337, de 5 de outubro de 2016, a 2ª TO da 4ª Câmara da Primeira Seção deliberou o seguinte:
"Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, unanimidade de votos, não conhecer do recurso voluntário nas questões atinentes à inconstitucionalidade. Na parte conhecida, rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, dar provimento aos recursos dos coobrigados para excluílos da relação jurídico tributária e dar provimento parcial ao recurso voluntário da pessoa jurídica autuada para: i) cancelar integralmente as exigências

Em relação ao IPI, no âmbito do TDF, além dos fundamentos originados da Distribuição Disfarçada de Lucro (DDL), explicitados acima, a fiscalização também caracterizou a inobservância do Valor Mínimo Tributável (VTM) nas vendas efetuadas pela Cosmed, empresa industrial, e Hypermarcas, atacadista, posto que restou caracterizada a interdependência entre elas, nos termos do art. 136 e 137 do RIPI/02. Esses fundamentos, encontram-se no item "6" do TDF, fls. 2132-final e ss (2715-final e ss).

Eis as disposições dos artigos em comento:

Decreto 4.544/2002

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 5ª);*

II - [...]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);

[...]§ 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;

---

de IRPJ e de CSLL, e, por decorrência, as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas; (ii) cancelar a parcela de crédito tributário relativa às vendas de produtos sujeitos à tributação monofásica; (iii) restabelecer o direito aos créditos de PIS e Cofins incidentes sobre mão de obra temporária e análise laboratorial; e: (iv) reduzir a multa para 75%; nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado."

> *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.*
>
> *[Destaquei] Vê-se que a regra do art. 136, I, do RIPI/2002, determina um valor mínimo de base de cálculo (VTM), com base no preço corrente no mercado atacadista da **praça do remetente**.*

No caso em apreço, a fiscalização, interpretando o conceito de "praça do remetente", para fins de identificar o preço no mercado atacadista da praça do remetente, nos termos do art. 136 do RIPI/02, entendeu tratar-se (praça do remetente) de território limitado à cidade onde se encontra o remetente dos produtos vendidos, no caso, Cosmed em Taboão da Serra e em Barueri.

Partindo dessa premissa a fiscalização conseguiu apurar o VTM de parte dos produtos vendidos pela Cosmed à Hypermarcas, isso porque parcela dos produtos era de fabricação e comercialização exclusiva entre as empresas interdependentes, que, no entender da fiscalização, encontravam-se em praças distintas, portanto não existiria o preço do mercado atacadista, o que ensejaria a utilização do custo de fabricação com os acréscimos, nos termos do art. 137, do RIPI/02:

> *"A partir da média ponderada mensal dos preços dos produtos revendidos pelas atacadistas (fl. 1976) foi possível a obtenção da base de cálculo do valor mínimo tributável (média ponderada de cada produto relativo ao mês precedente, ou na sua falta, a média correspondente ao mês imediatamente anterior).*
>
> *Contudo, apuramos que muitos produtos produzidos pela Cosmed e vendidos para a Hypermarcas por valores subfaturados, não possuíam similares vendidos pelas atacadistas na praça do remetente (Taboão e Barueri). Ou seja, solicitamos às atacadistas que informassem apenas o preço médio ponderado mensal dos produtos revendidos com **as mesmas características e especificidades dos produtos produzidos pela Cosmed**.*
>
> *O art. 137, supra, determina que inexistindo o preço corrente no mercado atacadista, tomar-se-á por base de cálculo o custo de fabricação acrescido dos demais custos (financeiros, comerciais, administrativos, lucro etc.)."*

Ocorre que, ainda segundo a fiscalização, o custo do produto vendido (custos diretos e indiretos) é irreal, subfaturado, uma situação artificial criada pelo grupo econômico Hypermarcas apenas para reduzir a base de cálculo do IPI, PIS e COFINS, bem assim o custo de fabricação apresentado à fiscalização é totalmente incompatível com os custos informados em DIPJ. Concluiu o Auditor Fiscal *"Ou seja, os custos de fabricação acrescidos dos demais custos não servem de base para fins de apuração do valor mínimo tributável*".

Pelas razões acima, em relação à parcela de produtos exclusivos, monopolizados, aplicou-se o arbitramento previsto no art. 138 do RIPI/02, que assim dispõe:

> *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.*
>
> *[os destaques pertencem ao original, de autoria do Auditor Fiscal]*

Do suso exposto, depreende-se que, em face de não se ter logrado êxito na identificação da "praça do remetente" para a totalidade dos produtos transacionados entre as empresas interdependentes Cosmed e Hypermarcas, a fiscalização acabou por segregar os produtos em dois blocos: (i) os produtos com apuração do VTM, nos termos do art. 136 e 137 do RIPI/02 e (ii) os de produção e comercialização exclusiva entre Cosmed e Hypermarcas, cujo preço a ser considerado como base de cálculo para fins de apuração do IPI foi arbitrado nos termos do art. 138, do mesmo RIPI.

> *"Destarte, nos casos em que os produtos vendidos pela Cosmed à Hypermarcas não possuam um similar (com as mesmas características e especificidade) revendidos pelas atacadistas domiciliadas na praça do estabelecimento da Cosmed (remetente dos produtos), será arbitrada a base de cálculo, de forma a apurar o valor mínimo tributável com base no preço médio do produto, nos principais mercados nacionais, no trimestre civil mais próximo ao da ocorrência do fato gerador."*

A principal diferença entre os procedimentos (i) e (ii), VTM e arbitramento, é que enquanto para apuração do VTM, nos termos do art. 136 e 137, não há, necessariamente, fraude, tampouco descaracterização dos documentos fiscais ou das próprias transações comerciais, pois o VTM é oriundo da relação de interdependência, legal e legítima; o arbitramento, previsto no art. 138, está consubstanciado, no caso concreto, na constatação da DDL, reflexos portanto da autuação de IRPJ e CSLL, formalizada no processo nº 16004.720395/2013-93.

São enquadramentos legais e fundamentos distintos, com regras, causas e efeitos igualmente distintos. Assim, a segregação promovida pela fiscalização [a nível de TDF] acaba por gerar análises específicas para cada um dos casos, VTM e arbitramento, razão pela qual há que se conhecer o resultado dessa segregação, quantificando-se as parcelas dos tributos lançados atribuidas a cada modelo de apuração, sem as quais estaríamos decidindo por valores incertos, o que não se vislumbra como decisão adequada à espécie.

Pelos títulos de conteúdo dos arquivos citados nos documentos de fls. 1976 a 1982, presume-se que neles, ou em parte deles, se extraiam as planilhas contendo informações acerca dessas segregações realizadas pela fiscalização, contudo referidos arquivos não se encontram disponíveis no e-processo, para consulta eletrônica, carecendo portanto de saneamento processual, nesse pormenor.

2.2 DISPOSITIVO

Com essas considerações, entendo necessária a conversão do presente julgamento em diligência junto à Unidade de Origem, DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM SÃO J. DO R. PRETO – 8ª R.F, para fins de:

1. disponibilizar nos autos o teor dos arquivos indicados às fls. 1976 a 1982 e

2. consolidar 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.

Após a realização da diligência, dê-se ciência à Recorrente de seu resultado, facultando-lhe apresentar manifestação no prazo regulamentar de trinta dias.

É como voto.

Conselheiro José Henrique Mauri