



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10340.721884/2021-75
ACÓRDÃO	3202-001.959 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	20 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BOTICA COMERCIAL FARMACEUTICA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

NULIDADE. INOVAÇÃO NO ACÓRDÃO RECORRIDO. INOCORRÊNCIA.

A decisão de primeira instância que apresenta argumentos contrários às alegações de defesa suscitadas na peça impugnatória, sendo mantidas as razões da fiscalização, não implica em inovação. A autoridade julgadora pode expressar sua percepção dos fatos reunidos nos autos em resposta à defesa.

NULIDADE. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. AUSÊNCIA DE LAUDO TÉCNICO. INOCORRÊNCIA.

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

NULIDADE. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CARÊNCIA DE MOTIVAÇÃO DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Não há nulidade do lançamento quanto não presente vício que possa resultar em prejuízo à eficácia do ato ou ao exercício do contraditório e ampla defesa. Os elementos do Relatório Fiscal são suficientemente motivados para o exercício do direito da recorrente.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. COMPETÊNCIA.

A legislação brasileira determina o cumprimento das normas internacionais sobre classificação fiscal de mercadorias, sendo tal atribuição exercida pelos Auditores-Fiscais da RFB. Para fins tributários e aduaneiros, os entendimentos resultantes da aplicação da legislação do Sistema Harmonizado devem prevalecer sobre definições que tenham sido adotadas por órgãos públicos de outras áreas de competência.

PROCESSO ADMINISTRATIVO. INÍCIO DA FASE CONTENCIOSA.

No processo administrativo fiscal, a primeira fase, quando realizada a ação fiscal, é não contenciosa e de caráter unilateral. O contencioso se inicia após o lançamento do tributo e ciência do contribuinte. A partir desse momento, estabelece-se a lide e o contribuinte pode exercer seu direito ao contraditório e à ampla defesa mediante apresentação da impugnação, quando procede à juntada de provas, em obediência ao Decreto nº 70.235, de 1972.

Assunto: Classificação de Mercadorias

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

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. ÁGUAS DE PERFUME. NCM 3303.00.10. RGI 4.

A subposição do NCM 3303.00 engloba os perfumes (extratos) e as águas-de-colônia. Conforme as NESH, as águas-de-colônia "diferem dos perfumes propriamente ditos pela sua menor concentração de óleos essenciais, etc., e pelo título geralmente menos elevado de álcool utilizado". Portanto, em razão da sua maior concentração, por comparação por semelhança, conforme entendimento deste Conselho, as águas de perfume classificam-se no código 3303.00.10 da TIPI.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. PREPARAÇÃO PARA CONSERVAÇÃO OU CUIDADOS DA PELE COM SUBSTÂNCIA DESODORANTE. SUBPOSIÇÃO NCM 3304.99. RGI 3B.

Preparações, cuja função essencial seja de conservação ou cuidado da pele, com substâncias adicionais de desodorantes, classificam-se na subposição 3304.99 da TIPI.

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

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

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. DEO-COLÔNIAS. SUBPOSIÇÃO NCM 3301.00.

Os desodorantes colônias enquadram-se como produtos de perfumaria e, através do critério da comparação por semelhança, conforme entendimento deste Conselho, os produtos que apresentem maiores concentrações aromáticas classificam-se como perfumes, no código 3303.00.10, e aqueles, com menores concentrações, no código 3303.00.20 da TIPI.

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

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

INSUFICIÊNCIA DO IMPOSTO. RECLASSIFICAÇÃO.

Diante da reclassificação fiscal, cabe a exigência das diferenças de alíquotas sobre as saídas dos produtos sujeitos à incidência do IPI, acompanhadas da multa de ofício e dos juros de mora.

FALTA DE LANÇAMENTO DO IPI. IMPOSTO COM COBERTURA DE CRÉDITO.

Correta a imposição de multa de ofício, proporcional ao valor do imposto que deixou de ser destacado na nota fiscal de saída (imposto não lançado), mesmo havendo créditos para abater parcela desse imposto.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em conhecer, em parte, do recurso voluntário, para, na parte conhecida, afastar as preliminares arguidas e, no mérito, negar-lhe provimento.

Sala de Sessões, em 20 de agosto de 2024.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira, Juciléia de Souza Lima, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Aline Cardoso de Faria e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (fls. 6.974/7.117) interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento, que julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito tributário constituído mediante auto de infração para cobrança do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, multa de ofício e juros de mora, em razão da infração por erro de classificação fiscal.

Por bem descrever os fatos, transcreve-se o relatório do acórdão recorrido:

“Com fulcro no Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI/2010), aprovado pelo Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, consoante capitulação legal indicada, foi lavrado auto de infração, em 30/12/2021, para exigir R\$ 513.950.010,76 de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), R\$ 63.748.035,82 de juros de mora calculados até 31/12/2021, R\$ 385.462.507,88 de multa proporcional ao valor do imposto e R\$ 1.286.787,51 de multa exigida isoladamente, o que representa o crédito tributário total consolidado de R\$ 964.447.341,97.

O lançamento em causa foi efetuado em razão da saída de produtos (cremes de beleza, águas-de-colônia e perfumes) sem lançamento do IPI por inobservância de classificação fiscal e/ou alíquota de IPI, nos anos de 2017 a 2020, consoante a descrição dos fatos (fls. 03/04) e o Relatório Fiscal (fls. 36/76), sendo os valores de IPI devido discriminados no Anexo II (arquivo não-paginável, fl. 79).

De acordo com o Relatório Fiscal, são as seguintes as irregularidades constatadas:

- a) – Saídas de perfumes (NCM 3303.00.10, alíquota de 42%), classificados como águas-de-colônia (3303.00.20, alíquota de 12%);
- b) – saídas de perfumes (NCM 3303.00.10, 42%), classificados como desodorantes (3307.20.10, 7%);
- c) – saídas de águas-de-colônia (NCM 3303.00.20, 12%), classificadas como desodorantes (3307.20.10, 7%);
- d) – saídas de preparações para conservação ou cuidados da pele (cremes de beleza, NCM 3304.99.10, 22%; outros, 3304.99.90, 22%), classificadas como desodorantes (líquidos, 3307.20.10, 7%; outros, 3307.20.90, 7%);
- e) – saídas dos produtos acima a título de demonstração, sem tributação do IPI.

Conceitos e definições relevantes concernentes aos produtos, conforme o Relatório Fiscal:

“A Lei nº 6.360, de 1976, que dispõe sobre a Vigilância Sanitária a que ficam sujeitos os medicamentos, as drogas, os insumos farmacêuticos e correlatos, cosméticos, saneantes e outros produtos, traz as seguintes definições nos incisos III a V de seu art. 3º, com grifos nossos:

Art. 3º - Para os efeitos desta Lei, além das definições estabelecidas nos incisos I, II, III, IV, V e VII do Art. 4º da Lei nº 5.991, de 17 de dezembro de 1973, são adotadas as seguintes:

(...)

III - Produtos de Higiene: produtos para uso externo, antissépticos ou não, destinados ao asseio ou à desinfecção corporal, compreendendo os sabonetes, xampus, dentífricos, enxaguatórios bucais, antiperspirantes, desodorantes, produtos para barbear e após o barbear, estípticos e outros;

IV - Perfumes: produtos de composição aromática obtida à base de substâncias naturais ou sintéticas, que, em concentrações e veículos

apropriados, tenham como principal finalidade a odorização de pessoas ou ambientes, incluídos os extratos, as águas perfumadas, os perfumes cremosos, preparados para banho e os odorizantes de ambientes, apresentados em forma líquida, geleificada, pastosa ou sólida;

V - Cosméticos: produtos para uso externo, destinados à proteção ou ao embelezamento das diferentes partes do corpo, tais como pós faciais, talcos, cremes de beleza, creme para as mãos e similares, máscaras faciais, loções de beleza, soluções leitosas, cremosas e adstringentes, loções para as mãos, bases de maquiagem e óleos cosméticos, ruges, "blushes", batons, lápis labiais, preparados anti-solares, bronzeadores e simulatórios, rímeis, sombras, delineadores, tinturas capilares, agentes clareadores de cabelos, preparados para ondular e para alisar cabelos, fixadores de cabelos, laquês, brilhantinas e similares, loções capilares, depilatórios e epilatórios, preparados para unhas e outros; Todos esses produtos devem ser registrados na Anvisa. Porém, esse registro não se confunde com a classificação fiscal, pois suas finalidades são distintas;

No Formulário Nacional da Farmacopeia Brasileira¹, 2ª edição, Revisão 02, extraem-se algumas definições sobre a forma dos produtos:

Creme

É a forma farmacêutica semissólida que consiste de uma emulsão, formada por uma fase lipofílica e uma fase hidrofílica. Contém um ou mais princípios ativos dissolvidos ou dispersos em uma base apropriada e é utilizada, normalmente, para aplicação externa na pele ou nas membranas mucosas.

Emulsão

É a forma farmacêutica líquida de um ou mais princípios ativos que consiste de um sistema de duas fases com pelo menos dois líquidos imiscíveis e no qual um dos líquidos é disperso na forma de pequenas gotas (fase interna ou dispersa) no outro líquido (fase externa ou contínua). Normalmente é estabilizada por meio de um ou mais agentes emulsificantes.

Gel

É a forma farmacêutica semissólida de um ou mais princípios ativos que contém um agente gelificante para fornecer viscosidade a um sistema no qual partículas de dimensão coloidal - tipicamente entre 1 nm e 1 µm - são distribuídas uniformemente. Um gel pode conter partículas suspensas.

Loção

É a preparação líquida aquosa ou hidroalcoólica, com viscosidade variável, para aplicação na pele, incluindo o couro cabeludo. Pode ser

solução, emulsão ou suspensão contendo um ou mais princípios ativos ou adjuvantes.

Pasta

É a pomada contendo grande quantidade de sólidos em dispersão (pelo menos 25%). Deve atender às especificações estabelecidas para pomadas.

Pomada

É a forma farmacêutica semissólida, para aplicação na pele ou em membranas mucosas, que consiste da solução ou dispersão de um ou mais princípios ativos em baixas proporções em uma base adequada, usualmente não aquosa.

Solução

É a forma farmacêutica líquida, límpida e homogênea, que contém um ou mais princípios ativos dissolvidos em um solvente adequado ou numa mistura de solventes miscíveis.

Suspensão

É a forma farmacêutica líquida que contém partículas sólidas dispersas em um veículo líquido, no qual as partículas não são solúveis.

Quanto à organização dos componentes químicos utilizados numa preparação cosmética para o fim buscado pelo produto, colacionam-se os ensinamentos de MATOS2 para suporte à correta classificação fiscal ora realizada. De uma forma geral, MATOS classifica os componentes em quatro grupos, ou quatro tipos básicos de matérias primas:

4.1.1 Princípio ativo

Em qualquer formulação, seja ela cosmética ou medicamentosa, o princípio ativo é a substância que tem efeito mais acentuado ou a substância que confere ao produto a ação final a que se destina. Uma formulação cosmética pode conter mais de um princípio ativo, cada um com sua finalidade principal.

(.....)

4.1.2 Aditivos

São substâncias que complementam a formulação cosmética, contribuindo com o marketing do produto e/ou aumentando seu tempo de vida útil. Como aditivos cosméticos são utilizados:

Corantes e pigmentos: de origem natural ou sintética, produzem sensações visuais ao usuário.

(.....)

Fragrâncias: compostas de diversos compostos aromáticos naturais ou sintéticos capazes de impressionar as vias olfativas.

Conservantes: protegem o cosmético de contaminações microbianas e de oxidações indesejáveis, assegurando seu prazo de validade e oferecendo segurança ao usuário. Podem ser classificados em bactericidas, fungicidas ou oxidantes.

Muitas empresas fabricantes ou revendedoras de matérias-primas consideram os produtos de correção e os veículos como aditivos, pois entendem que eles são apenas complementares para a ação do ativo utilizado, não utilizando essa subdivisão para produtos de correção nem para veículos. No entanto, como têm funções específicas para ajustar a formulação, torna-se mais adequado o uso da classificação produtos de correção ou ajustamento, assim como, para os veículos, também é mais adequada uma classificação independente.

4.1.3 Produtos de correção

São matérias-primas que corrigem ou ajustam alguma característica da formulação cosmética de acordo com os padrões esperados. Considerando suas finalidades, os produtos de correção (ou produtos de ajustamento) são classificados em:

Corretor de pH: corrige o pH da formulação, deixando-o adequado ao uso do produto e seu local de aplicação.

Emoliente: evita ou atenua o ressecamento da pele e dos cabelos. O emoliente é responsável pelo toque final do produto cosmético.

Emulsionante: promove a mistura entre as fases aquosa e oleosa. (.....)

Espessante ou estabilizante: impede a mobilidade da fase aquosa, alterando sua viscosidade e auxiliando o emulsionante, impedindo o rompimento da emulsão.

Sequestrante ou quelante: retira os íons indesejáveis da formulação. (.....)

Solubilizante: promove a solubilização de uma substância em meio a um dispersante. Muito utilizado para dissolver corantes e conservantes.

Umectante: capaz de reter a água na formulação cosmética, ao mesmo tempo em que mantém a superfície da pele umedecida. Apresenta propriedade higroscópica (absorve a água do meio ambiente).

4.1.4 Veículo

O veículo, também chamado de excipiente, constitui a base na qual o produto é formulado, como água, álcool, óleo, propilenoglicol, gel, sérum, suspensão, emulsão ou pó. Pode-se dizer que é o meio utilizado para carrear os demais componentes de um cosmético para a pele.

O dossiê eletrônico da Anvisa é um documento obtido a partir do processo de cadastramento do produto naquele órgão, que fornece diversas informações úteis para a classificação fiscal, tais como forma física, componentes da fórmula do produto, finalidade e modo de usar.

Para se chegar à função essencial de cada produto foram analisadas as informações de cada dossiê eletrônico da Anvisa, levando em conta as definições de tipo (produto de higiene, perfume ou cosmético), apresentação (forma física), conjunto dos componentes químicos (princípio ativo, aditivos e produtos de correção), finalidade e modo de usar, considerando também, de forma suplementar, as informações divulgadas pelo sujeito passivo em suas embalagens e na Internet.

Desse modo, evita-se que determinados produtos sejam indevidamente classificados em função dos aditivos ou produtos de correção aplicados.

Os códigos de produto utilizados pela Botica sofrem variações conforme a operação realizada. Por exemplo, o produto GLAMOUR SECRETS BLACK DESODORANTE COLÔNIA 75ML é identificado pelo código 21318 no caso de venda e pelo código 721318 no caso de transferência para outro estabelecimento.

Tendo em vista que ambas as operações são passíveis de tributação pelo IPI, o código 21318 (5 dígitos) identifica o produto de forma única, uma vez que nas transferências a autuada adiciona o dígito 7 no início do código".
(destaques do original)

Produtos de perfumaria:

Diversos produtos de perfumaria, denominados "eau de parfum" (EDP) pela contribuinte, foram classificados equivocadamente como águas-de-colônia no código NCM 3303.00.20, com alíquota de 12%, sendo que o enquadramento correto seria como perfumes (extratos) no código NCM 3303.00.10, com alíquota de 42%.

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

Consoante as NESH, as águas-de-colônia se distinguem dos perfumes pela menor concentração em óleos essenciais. Não há menção nas NESH ao produto objeto classificação fiscal: água de perfume.

No Relatório Fiscal:

Do livro "Perfumes: The A-Z Guide"⁴, edição em idioma inglês, traz-se a classificação aplicável aos produtos de perfumaria, já traduzida para a língua portuguesa:

Modernamente, extrato de perfume, ou parfum, é uma essência concentrada de óleos essenciais aromáticos diluídos na mínima

quantidade possível de álcool com alto grau GL. A proporção de fragrância do perfume vendido ao consumidor final (também conhecido neste sentido como um extrato) é cerca de 15-30%, em álcool 90-95ºGL. Qualquer solução composta de uma proporção menor de fragrância é chamada de eau. Os diferentes tipos de eau (eau de parfum, eau de toilette, eau de cologne) contêm quantidades progressivamente menores da essência odorífica e soluções mais diluídas de álcool.

Eau de parfum, na perfumaria moderna, é a essência mais concentrada de eau, sendo uma preparação perfumada para toucador contendo substancialmente mais óleo de perfume do que eau de cologne ou eau de toilette. Geralmente contém 15-18% de óleo de perfume misturado com um álcool de 80-90%.

Eau de toilette, na perfumaria moderna, significa uma preparação perfumada para toucador com óleo de perfume na proporção de 4-8% em álcool, portanto, mais forte do que eau de cologne, e, mais fraco que eau de parfum.

Eau de cologne é uma água de banho desenvolvida pela primeira vez no início do século XVIII, por um italiano, Paul Femini, habitante de Colônia, que a chamou de L'Eau Admirable" (A Água Admirável). No início do século XIX, o produto foi modificado por Jean Farina, um descendente de Feminis, sob o nome de "Eau de Cologne" e tornou-se imensamente popular. [...] Eau de Cologne modernas são águas de banho contendo 3-5% de óleo de perfume em uma solução de 70% de álcool e água.

Tabela de comparação de fragrâncias:

Tipo	Óleo de perfume	NCM
Perfumes (extratos)	15-30%	3303.00.10
Águas de perfume	15-18%	-----
Águas de banho	4-8%	-----
Águas-de-colônia	3-5%	3303.00.20

Segue o Relatório Fiscal:

"As águas de banho não são relevantes no presente caso. Já em relação às águas de perfume, pode-se perceber uma grande semelhança com os perfumes, com coincidência de valores entre 15 (quinze) e 18% (dezoito por cento).

Do sítio da Botica na Internet, retirou-se o seguinte trecho sobre seus produtos de perfumaria:

*Fragrâncias para Dia dos Namorados: eau de parfum, desodorante colônia, perfumes, entre outros
(...)*

**Fragrância é uma categoria de produtos e dentro dela se encontram diferentes subtipos de produtos como Perfumes, Eau de Parfum, Eau de Toilette e Desodorante Colônia.*

Ainda em relação à Botica, foram encontradas 4 (quatro) classificações diferentes de fragrâncias, conforme divulgado na Internet: Cologne; Eau de Cologne; Eau de Parfum; Desodorante Colônia.

Respondendo ao Termo de Intimação nº 104, a Botica informou as diferenças entre elas:

Cologne/Eau de Cologne – Sinônimos, possuem concentração entre 3 e 10% de essência em sua composição expressa em Massa/Massa;

Eau de parfum - Possuem concentração entre 17 e 25% de essência em sua composição expressa em Massa/Massa;

Desodorante colônia – Possuem, obrigatoriamente, (i) um agente bacteriostático aprovado e aceito como tal pelo órgão sanitário nacional em sua formulação, o que lhes confere a eficácia desodorante; e (ii) concentração entre 4 e 18% de essência em sua composição expressa em Massa/Massa.

Sobre a concentração aromática das águas de perfume, deve-se registrar que os valores informados não condizem com os registrados nos dossiês Anvisa. Enquanto a Botica informa uma variação de 17 a 25%, foram encontrados percentuais que variam de 15% (quinze por cento), no caso do MAKE B. EAU DE PARFUM, a 23,6% (vinte e três inteiros e seis décimos por cento), para o ALCHEMISTS EAU DE PARFUM IRIS.

A classificação “desodorante colônia” é irrelevante no momento e será abordada posteriormente.

Faz-se necessário, então, consultar as RGI/SH para solucionar o caso.

A Regra 1 determina que a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo.

No caso das águas de perfume, isso não é suficiente para resolver o problema, pois água de perfume é um produto diferente de água-de-colônia e de perfume.

A Regra 2 não é aplicável ao caso, pois não se trata de artigo incompleto ou inacabado, nem de artigo desmontado ou por montar.

A Regra 3 trata da mercadoria que pode ser classificada em duas ou mais posições. Uma interpretação deturpada poderia concluir que a água de perfume poderia ser classificada tanto como água-de-colônia como perfume, atraindo a aplicação da Regra 3. Porém, água de perfume não é água-de-colônia, nem é perfume (extrato). E isso é claro nas classificações de perfumaria.

Ressalta-se também que a Regra 3c não é aplicável, uma vez que só poderiam ser avaliadas as Regras 3a e 3b se a mercadoria pudesse ser

classificada em duas ou mais posições, o que não é o caso, pois não há posição específica para água de perfume.

Assim sendo, recorre-se à Regra 4, que determina que as mercadorias que não possam ser classificadas por aplicação das Regras anteriores classificam-se na posição correspondente aos artigos mais semelhantes. Nas NESH, o texto da nota explicativa da Regra traz (grifos nossos):

I) Esta Regra refere-se às mercadorias que não possam ser classificadas por aplicação das Regras 1 a 3. Esta Regra estabelece que essas mercadorias se classificam na posição correspondente aos artigos mais semelhantes.

II) A classificação de conformidade com a Regra 4 exige a comparação das mercadorias apresentadas com mercadorias semelhantes, de maneira a determinar quais as mercadorias mais semelhantes às mercadorias apresentadas. Estas últimas devem classificar-se na posição correspondente aos artigos mais semelhantes.

III) A analogia pode, naturalmente, basear-se em vários elementos, tais como a denominação, as características, a utilização.

Realizando a exigência de comparação por semelhança, volta-se à classificação dos produtos de perfumaria. Nota-se uma grande diferença entre água-de-colônia e água de perfume. Em qualquer classificação, pode-se inferir que a água de perfume está mais próxima do perfume do que da água-de-colônia.

No caso do livro “Perfumes: The A-Z Guide”, as faixas percentuais de água de perfume e de perfume inclusive se sobrepõem parcialmente, mostrando a alta semelhança entre ambas.

A água de perfume assemelha-se pouco à água-de-colônia, apenas no aspecto de serem produtos de perfumaria.

Inclusive, mostra-se contraditória a classificação adotada pelo sujeito passivo, pois em sua resposta à fiscalização afirmou que as águas-de-colônia possuem concentração aromática de 3 a 10%.

Na prática, as fragrâncias classificadas pela Botica como águas-de-colônia são águas de perfume ou perfumes, com concentração aromática superior a 15% (quinze por cento), e itens provenientes da linha infantil de perfumaria, que possuem composição aromática abaixo de 3% (três por cento).

Exemplos de águas de perfume segundo a concepção do sujeito passivo nos autos (fl. 47), todas semelhantes a perfumes (Anexos II e III). Em razão da RGI nº 1, a RGC nº 1 e a RGI nº 4, os produtos “eau de parfum” devem ser classificados no código NCM 3303.00.10.

Produtos com função desodorante (subposição 3307.20):

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

Intimado, o sujeito passivo citou como agentes antissépticos os seguintes ingredientes, entre outros: triclosan, caprilato de poliglicerila, caprilil glicol.

“O caprilil glicol é um bactericida, considerado¹⁴ um eficiente conservante para cosméticos. O sujeito passivo utiliza essa substância com várias funções. Na proporção de 0,2% (dois décimos por cento) da massa total do produto, pode ser usado como DESODORANTE, EMOLIENTE ou CONDICIONANTE, de acordo com as informações prestadas nos registros na Anvisa.

Sobre o triclosan, a Natura, renomada empresa concorrente da Botica no mercado nacional, divulgou em seu sítio na Internet um artigo denominado “TRICLOSAN: POR QUE ESSE E OUTROS INGREDIENTES FORAM BANIDOS PELA NATURA”¹⁸, de onde é possível retirar informações sobre esse conservante:

Triclosan

O triclosan é um ingrediente que atua como conservante das formulações cosméticas, evitando contaminação microbiológica e mantendo a qualidade do produto durante sua vida útil.

A maior preocupação a respeito desse ingrediente refere-se a seu grande consumo no mundo, aliado ao fato de não ser biodegradável. Um de seus possíveis impactos é sobre micro-organismos aquáticos.

Logo, um mesmo componente químico pode ter diversas funções e o fabricante do produto pode registrá-lo na função mais conveniente.

Sobre as funções primária e secundária, o sujeito passivo respondeu genericamente para todos os produtos: “Todas as funções atribuídas aos produtos são devidamente testadas e comprovadas. No caso do presente item há a comprovação para as funções desodorante, hidratante, atributos sensoriais e demais claims explorados. Para função hidratante são feitos testes instrumentais e/ou de eficácia percebida, de acordo com o claim explorado. Para demais claims, a avaliação é feita caso a caso”.

Essa resposta significa que a Botica classifica diversos hidratantes, que são cosméticos, como sendo desodorantes, em razão de supostamente possuírem a função desodorante comprovada. São considerados, pelo

sujeito passivo, produtos multifuncionais, que desempenham várias funções, sem que uma prevaleça.

Buscando uma explicação mais aprofundada sobre a classificação adotada pelo sujeito passivo, consultou-se a impugnação apresentada no processo nº 10980.724314/2018-04, que trata de matéria idêntica. Naquele processo, o sujeito passivo defende que não há preponderância entre as funções desodorante e hidratante dos produtos, o que afastaria as Regras 3a e 3b, devendo-se aplicar a Regra 3c, que determina a classificação na posição situada em último lugar na ordem numérica, dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração.

Contudo, o mero fato de um componente da fórmula possuir a característica de reduzir ou evitar o desenvolvimento de odores corporais desagradáveis não é suficiente para classificá-lo com um desodorante, para fins de tributação de IPI.

O sabonete, o xampu, as emulsões e os produtos para barbear não se convertem em desodorantes em virtude da adição de substâncias antissépticas em concentrações usuais.

Nos cosméticos hidratantes, as fragrâncias e os conservantes/desodorizantes são aditivos, que conferem características adicionais, necessárias ou desejadas pelos consumidores, mas que não alteram a característica essencial, qual seja, limpeza, conservação e/ou embelezamento da pele.

A utilização de agentes que inibem o crescimento de bactérias é condição necessária para a fabricação de cosméticos. Assim se pronuncia BARATA quanto ao uso de conservantes em formulações cosméticas, com grifos nossos:

Todos os métodos de preservação têm como finalidade impedir ou diminuir alterações prejudiciais provocadas pela ação de microrganismos ou fungos.

Quando um microrganismo se introduz numa preparação cosmética, no decorrer da fabricação, encontra aí as condições ideais para o seu desenvolvimento e multiplicação.

Se não forem tomadas providências, o desenvolvimento será rápido, decompondo e alterando as características do produto, pois vai retirar os elementos nutritivos indispensáveis ao seu metabolismo, rejeitando, em contrapartida, os resíduos tóxicos que vão modificar as características de uma preparação cosmética. Essas modificações manifestam-se de formas muito variadas:

- As emulsões, qualquer que seja o tipo considerado, podem sofrer alteração, com separação e cobrirem-se de uma camada de fungos;*
- Aparecimento de colorações indesejáveis;*

- Preparados lípidos, podem passar a apresentar aspecto opalescente;
- Fenômenos de fermentação com desenvolvimento de gases, podem promover deformações e originarem frascos quebrados;
- O perfume fica profundamente alterado;
- E finalmente, não podemos esquecer que produtos degradados podem ser causa de perturbações futuras na pele;

Concluindo: o emprego de um preservante no produto acabado é de necessidade fundamental, sob pena deste se tornar rapidamente inutilizável ou de a sua aplicação vir a ser menos aconselhável.

Dessa forma, os agentes antissépticos são necessários na produção de cosméticos para a conservação do produto, sendo capazes de reduzir ou evitar a aparição de odores desagradáveis, em razão de reduzirem a contaminação microbiológica. Porém, não alteram a característica básica do produto quando utilizados dessa forma, pois apenas conservam o produto para que seja comercializado de forma segura.

Na mesma linha, CORRÊA trata a função dos conservantes nas preparações cosméticas, especialmente os conservantes antimicrobianos: “São produtos cuja função é inibir a proliferação de bactérias e fungos no produto acabado. São imprescindíveis nas formulações, uma vez que, via de regra, as emulsões são facilmente contamináveis, seja por sua própria composição, seja durante o processo de preparação e manipulação, seja durante o manuseio pelo usuário, constituindo um verdadeiro meio de cultura”.

Não há dúvida de que a indústria de cosméticos necessita incorporar, muitas vezes, conservantes em seus produtos.

A Resolução da Diretoria Colegiada - RDC nº 29, de 1º de junho de 2012, da Anvisa, vigente na época dos fatos geradores, que aprovou o Regulamento Técnico Mercosul sobre “Lista de Substâncias de Ação Conservante permitidas para Produtos de Higiene Pessoal, Cosméticos e Perfumes”, traz o entendimento sobre CONSERVANTES em seu Adendo II: “são substâncias que são adicionadas como ingredientes aos Produtos de Higiene Pessoal, Cosméticos e Perfumes com finalidade de inibir o crescimento de microrganismos durante sua fabricação e estocagem, ou para proteger os produtos da contaminação inadvertida durante o uso”. Entre os conservantes permitidos por essa RDC, temos o Triclosan”.

Portanto, prevalece o entendimento de que os agentes antissépticos são empregados para conservação de cosméticos e perfumes. Consequentemente, ocorre uma redução ou eliminação das bactérias e dos odores desagradáveis

passíveis de aparecer, porém sem que haja a alteração da finalidade ou do modo de utilizar do produto.

Produtos para conservação ou cuidados da pele:

Foi observada, na ação fiscal, a existência de diversos produtos classificados como “desodorantes (desodorizantes) corporais e antiperspirantes”, nos códigos NCM 3307.20.10 (líquidos) e 3307.20.90 (outros), com alíquota de IPI de 7%, que deveriam ter sido classificados como preparações para conservação ou cuidados da pele, mais especificamente nos códigos NCM 3304.99.10 (cremes de beleza e cremes nutritivos; loções tônicas) ou 3304.99.90 (outros), cujas alíquotas são de 22%.

Exemplos de preparações para conservação ou cuidados da pele assim denominadas e classificadas pela contribuinte (frascos, rótulos e dados, fls. 52/53).

Exemplos de produtos (cremes, loções e óleos hidratantes) classificados como desodorantes pelo sujeito passivo (frascos, rótulos e dados, fls. 53/54).

Exemplos de produtos reconhecidos como desodorantes pela fiscalização e assim classificados pelo sujeito passivo (frascos, rótulos e dados, fls. 55/56).

Produtos (linha Malbec) identificados pelo sujeito passivo como desodorante, hidratante desodorante e desodorante colônia, e classificados como desodorantes (NCM 3307.20.10 e 3307.20.90) (frascos, rótulos e dados, fls. 56/57).

“De acordo com a classificação adotada pelo sujeito passivo, todos esses quatro produtos seriam desodorantes, unicamente por possuírem a função desodorante. Porém, essa classificação fiscal adotada está incorreta.

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

Os produtos Malbec Play e Malbec Gold possuem quantidades percentuais maiores de fragrância, sendo, por esse motivo, classificados na seção de perfumaria pela própria Botica. Os demais possuem quantidade reduzida, apenas o suficiente para levarem um aroma agradável aos produtos. A questão dos perfumes e das águas-de- colônia será abordada adiante, tendo sido relacionados neste momento unicamente para enriquecer o comparativo.

Há duas funções primordiais que devem ser analisadas para se resolver a classificação fiscal: desodorante e hidratante.

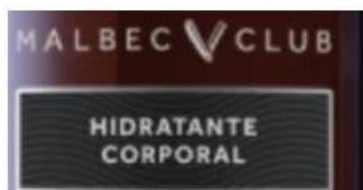
O Desodorante Antitranspirante Aerosol Malbec e a Loção Hidratante Desodorante Corporal Malbec Club são produtos muito diferentes. Enquanto o desodorante possui apenas 6,6% de substâncias emolientes, o hidratante possui 13,4% de substâncias emolientes e umectantes, além de

81,9% de água em sua composição, o que corresponde a 95,3% de sua fórmula dedicada à hidratação.

A Loção Hidratante Desodorante Corporal Malbec Club é uma mistura, com a finalidade, segundo seu nome comercial e de acordo com o dossiê de registro na Anvisa, de hidratar, desodorizar e perfumar a pele. O modo de usar é aplicar a quantidade que desejar em todo o corpo, PRINCIPALMENTE nas áreas mais ressecadas, como cotovelos, joelhos e pés.

Se fosse um desodorante, a aplicação principal seria nas axilas ou nos pés, mesmo admitindo-se a aplicação em outras partes do corpo, pois a finalidade é retirar odores desagradáveis.

Não foi encontrada nenhuma menção relevante à suposta função desodorante. O frasco do produto também reforça a questão de ser um hidratante.



Consultando as orientações divulgadas ao público pela Botica, com nossos grifos, temos:

Malbec Loção Hidratante Desodorante Corporal Club foi especialmente desenvolvida para a pele masculina. Repara o aspecto esbranquiçado e áspero da pele seca. A loção hidratante possui textura leve e de rápida absorção, deixando a pele hidratada, aveludada e sedosa, sem aquela sensação oleosa.

Nota-se claramente que há uma função principal, qual seja, hidratação da pele. Isso fica claro pela descrição e pelo modo de usar do produto. Cotovelos e joelhos não são locais comuns para aplicação de desodorante.

Nas informações divulgadas na Internet, o desodorante aerossol possui a função hidratante: “O Malbec Desodorante Antitranspirante Aerosol oferece 48 horas de proteção, mantendo a pele hidratada e perfumada.” Possui função hidratante, mas não é considerado um hidratante pela Botica.

Da mesma forma, mesmo que a loção hidratante possua a função desodorante, não é classificada como desodorante pela Botica.

Esses produtos possuem funções preponderantes, que definem o produto perante o consumidor e o sujeito passivo.

Além disso, parece estranho a Botica comercializar produtos com as mesmas funções juntos em combos. Não haveria razão para o consumidor comprar um combo com dois desodorantes de mesma fragrância, tal como no exemplo abaixo.



Visível que são produtos bem diferentes, para finalidades distintas, que podem se complementar caso o consumidor goste da fragrância e queira adquirir mais de um produto da mesma linha.

Para que se possa classificar adequadamente um produto na TIPI é necessário identificá-lo e caracterizá-lo. Importa identificar se é um desodorante (desodorizante) corporal ou antiperspirante, classificado na NCM 3307.20.90, conforme pleiteia o sujeito passivo, ou se é uma preparação para conservação ou cuidados de pele, sendo cremes de beleza, cremes nutritivos e loções tônicas classificados na NCM 3304.99.10, ou outros classificados na NCM 3304.99.90.

Vejamos então as RGI/SH para solucionar não apenas esse exemplo, mas para demonstrar a classificação dos produtos envolvidos na questão.

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

Tem-se nas notas do Capítulo 33 das NESH:

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

(...)

CONSIDERAÇÕES GERAIS

(...)

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

Os produtos das posições 33.03 a 33.07 permanecem classificados nestas posições mesmo que contenham, acessoriamente,

determinadas substâncias empregadas em farmácia ou como desinfetantes e mesmo que possuam, acessoriamente, propriedades terapêuticas ou profiláticas (ver a Nota 1 e) do Capítulo 30). Todavia, os desodorantes (desodorizantes) de ambientes preparados, permanecem classificados na posição 33.07 mesmo que possuam propriedades desinfetantes que não sejam meramente acessórias.

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

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

3304.10 - Produtos de maquiagem para os lábios

3304.20 - Produtos de maquiagem para os olhos

3304.30 - Preparações para manicuros e pedicuros

3304.9 - Outros:

3304.91 – Pós, incluindo os compactos

3304.99 – Outros

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

Incluem-se na presente posição:

(...)

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

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

Estão sob análise produtos que são preparações para conservação ou cuidados da pele, com a função desodorante, conforme afirma o sujeito passivo, que poderiam ser classificados na 33.04 ou na 33.07.

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

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

A Regra 3a diz que a posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas. No entanto, essa regra ainda não soluciona, porque são específicas as posições para desodorantes corporais e “cremes de beleza e cremes nutritivos; loções tônicas”.

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

O sujeito passivo defende que não é possível determinar a característica essencial do produto, por não haver preponderância entre as funções desodorante e hidratante, o que empurraria a classificação para a Regra 3c.

Importante lembrar que as normas sanitárias, que possam exigir determinadas substâncias para conservação de produtos e para garantir a utilização segura dos produtos pelos consumidores, não interferem na classificação fiscal.

Da mesma forma, o apelo comercial de agregar funções secundárias aos produtos, visando uma maior aceitação pelo consumidor, não é suficiente para alterar a função essencial deles.

Relembrando a resposta do sujeito passivo em relação às funções comprovadas, “Todas as funções atribuídas aos produtos são devidamente testadas e comprovadas. No caso do presente item há a comprovação para as funções desodorante, hidratante, atributos sensoriais e demais claims explorados.

Para função hidratante são feitos testes instrumentais e/ou de eficácia percebida, de acordo com o claim explorado. Para demais claims, a avaliação é feita caso a caso”.

A Botica tem grande expertise na exploração comercial de produtos, adicionando características que possam gerar valor para o consumidor. A resposta apresentada afirma que também há uma função “atributos sensoriais” comprovada para todos os 48 produtos questionados

inicialmente. Porém, isso não significa que teríamos que classificar os produtos de acordo com essa função.

Essas funções secundárias, que podem inclusive influenciar decisivamente na decisão do consumidor, não são capazes de alterar a essência do produto. Não se está dizendo que são irrelevantes ou que não existam, mas apenas que insuficientes para alterar a classificação fiscal”. (destaques do original)

A característica essencial para os produtos em tela é a destinação para conservação ou cuidados com a pele; portanto, com fulcro na Regra 3b, a posição aplicável no caso é a 3304:

NCM	DESCRIÇÃO	AL. (%)
33.04	Produtos de beleza ou de maquiagem preparados e preparações para conservação ou cuidados da pele (exceto medicamentos), incluindo as preparações antissolares e os bronzeadores; preparações para manicuros e pedicuros.	
3304.10.00	- Produtos de maquiagem para os lábios	22
3304.20	- Produtos de maquiagem para os olhos	
3304.20.10	Sombra, delineador, lápis para sobrancelhas e rímel	22
3304.20.90	Outros	22
3304.30.00	- Preparações para manicuros e pedicuros	22
3304.9	- Outros:	
3304.91.00	-- Pós, incluindo os compactos	22
	Ex 01 - Talco e polvilho com ou sem perfume	12
3304.99	-- Outros	
3304.99.10	Cremes de beleza e cremes nutritivos; loções tônicas	22
3304.99.90	Outros	22
	Ex 01 - Preparados bronzeadores	12
	Ex 02 - Preparados anti-solares, exceto os que possuam propriedades de bronzeadores	0

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

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

Por aplicação da Regra Geral Complementar nº 1, que, em sua primeira parte, prevê que as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado se aplicarão, mutatis mutandis, para determinar dentro de cada subposição, o item aplicável e, dentro deste último, o subitem correspondente, na posição 3304.99.10 são classificados os cremes de beleza, os cremes nutritivos e as loções tônicas.

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

Os produtos com a finalidade de conservação ou cuidados da pele, incorretamente enquadrados pelo sujeito passivo como desodorantes corporais e classificados no código NCM 3304.99.10 ou 3304.99.90, se encontram na planilha “3307->3304” do Anexo II, elaborada com base nos dossiês de registro na Anvisa e outras informações disponíveis, sendo que a coluna “Forma Física” determina o enquadramento final, refletido na coluna “NCM Fiscalização”.

Esfoliantes:

Os esfoliantes são produtos que se prestam também à conservação ou cuidados da pele, sendo a esfoliação um procedimento tendente à eliminação das células mortas da pele (na aplicação, a pele deve estar úmida) e ao estímulo de produção de células novas.

Classificados indevidamente pelo sujeito passivo no código NCM 3307.20.10 (por exemplo, o produto NATIVA SPA PITAYA AÇÚCAR ESFOLIANTE), ou seja, como desodorantes corporais, os esfoliantes correspondem aos códigos NCM 3304.99.10, no caso dos cremes, e NCM 3304.99.90, sob as formas de gel, óleo açúcar ou mel.

Esses produtos, os esfoliantes, estão discriminados na planilha “3307->3304” do Anexo II, elaborada com base nos dossiês de registro na Anvisa e outras informações disponíveis, sendo que a coluna “Forma Física” abrange os produtos destinados à esfoliação da pele e determina o enquadramento final, refletido na coluna “NCM Fiscalização”.

Perfumes com função desodorante:

Perfumar e desodorizar têm significados distintos: para o primeiro, impregnar de aroma ou espalhar perfume; para o segundo, retirar odor.

“Foram identificados centenas de produtos de perfumaria classificados indevidamente como “desodorantes (desodorizantes) corporais e antiperspirantes – líquidos”, no código NCM 3307.20.10, cuja alíquota de IPI é 7% (sete por cento), que deveriam ter sido classificados como águas-de-colônia, no código NCM 3303.00.20, cuja alíquota é 12% (doze por cento), ou perfumes (extratos), no código NCM 3303.00.10, cuja alíquota é 42% (quarenta e dois por cento).

Os produtos classificados incorretamente são denominados desodorantes colônias, conhecidos também como deo colônias.

Voltando à classificação adotada pelo sujeito passivo para seus produtos de perfumaria, a diferença entre desodorante colônia e os demais se dá em razão da existência de um agente bacteriostático em sua formulação.

Nesse caso, a concentração aromática é ignorada pelo sujeito passivo para definir a classificação comercial dos produtos, uma vez que há uma variação de 4 (quatro) a 18% (dezoito por cento) nos desodorantes colônia, o que permitiria enquadrar alguns produtos como água-de-colônia e outros como água de perfume.

Isso significa que a classificação “desodorante colônia” se sobrepõe às demais, na visão do sujeito passivo. Como já explicado, a existência de um agente bacteriostático não é suficiente para a classificação de um produto de perfumaria como desodorante. Destarte, essa classificação mostra-se imprecisa para fins de classificação fiscal e deve ser abolida, mantendo-se, no caso em tela, apenas eau de cologne (água de-colônia) e eau de parfum (água de perfume).

Para classificar o produto dentro da NCM 3303, decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, inclusive da Câmara Superior, apontam no sentido de não ser relevante o valor absoluto da concentração da composição aromática, devendo-se realizar o confronto da concentração de um com a do outro para definir qual deles é perfume (extrato) e qual deles é água-de-colônia”.

O importante na definição da classificação fiscal é a concentração aromática (essência ou fragrância), sendo também importante a observação do teor alcoólico.

A seguir, produtos de perfumaria da linha MALBEC com os respectivos códigos de classificação fiscal:

Produto	Processo Anvisa	Composição	Classificação Fiscal
MALBEC EDP SIGNATURE 90ML	25351.150249/2018-43	Etanol: 73,651453% Fragrância: 17,76317% Água: 8,584789% Corante: 0,000588%	3303.00.10 - Perfumes
MALBEC DES COL MAGNETIC 100ML	25351.169768/2018-85	Etanol: 74,098705% Fragrância: 17,345918% Água: 8,001464% Fotoprotetor: 0,496093% Desodorante: 0,05782%	3303.00.10 - Perfumes
MALBEC DES COL GOLD 100ML	25351.278803/2017-89	Etanol: 75,4213258% Fragrância: 14,4559886% Água: 7,6489635% Condicionante: 0,0034935% Corantes: 0,0006637% Desodorante: 0,0602333% Solvente: 2,4093314%	3303.00.10 - Perfumes
MALBEC DES COL CLUB INTENSO 100ML	25351.152847/2018-57	Etanol: 79,2980436% Fragrância: 17,8483606% Água: 2,7941014% Desodorante: 0,0594945%	3303.00.10 - Perfumes
MALBEC DES COL 100ML	25351.091527/2015-79	Etanol: 72,8368% Fragrância: 17,301401% Água: 9,804128% Desodorante: 0,057671%	3303.00.10 - Perfumes

Produto	Processo Anvisa	Composição	Classificação Fiscal
MALBEC SPORT DES COL 100ML	25351.048126/2016-19	Etanol: 74,080074% Fragrância: 16,199954% Água: 9,662115% Desodorante: 0,057857%	3303.00.10 - Perfumes
MALBEC DES COL BLACK 100ML	25351.038502/2019-72	Etanol: 79,653525% Fragrância: 17,541879% Água: 2,746123% Desodorante: 0,058473 %	3303.00.10 - Perfumes
MALBEC DES COL PLAY 50ML	25351.145056/2017-54	Etanol: 76,343679% Água: 14,134652% Fragrância: 9,462528% Desodorante: 0,059141%	3303.00.20 - Águas-de-colônia
MALBEC DES COL FLAME 100ML	25351.046351/2020-60	Etanol: 79,653525% Fragrância: 14,033503% Água: 6,254499% Desodorante: 0,058473%	3303.00.10 - Perfumes
MALBEC DES COL BLEU 100ML	25351.942153/2020-29	Etanol: 79,653525% Fragrância: 17,541879% Água: 1,240292% Corante: 0,000738% Desodorante: 0,058473% Fotoprotetor: 1,505093%	3303.00.10 - Perfumes
MALBEC DES COL GOLD EDICAO ESPEC 100M	25351.278803/2017-89	Etanol: 75,4213258% Fragrância: 14,4559886% Água: 7,6489635% Desodorante: 0,0602333% Condicionante: 0,0016865% Corante: 0,0004071% Solvente: 2,4093314%	3303.00.10 - Perfumes

Na sequência, quadro comparativo com produtos de linhas diversas e classificados pela impugnante como desodorantes corporais (do Anexo I):

Nome comercial	Spray Corporal Perfumado Eudora Puro Algodão 250ml	Dream Céu de Baunilha Body Splash Desodorante Colônia 200ml	Liz Desodorante Colônia 100ml	Malbec Absoluto Desodorante Colônia 100ml
Imagem				
Categoria	Corpo e Banho > Cuidados Pós-Banho > Body Spray	Perfumaria > Feminino Concentração: Cologne	Perfumaria > Feminino Concentração: Des. Col.	Perfumaria > Masculino Concentração: Des. Col.
Composição da fórmula (Anvisa)	Fragrância: 4,7 % Água: 24,5 % Etanol: 70,8 % Desodorante: 0,06 %	Fragrância: 7,0 % Água: 22,2 % Etanol: 70,8 % Desodorante: 0,06 %	Fragrância: 13,6 % Água: 10,0 % Etanol: 76,3 % Desodorante: 0,06 %	Fragrância: 17,8 % Água: 4,8 % Etanol: 76,9 % Desodorante: 0,06 %

Como usar / Conselho de aplicação	Borrife a fragrância nas áreas onde há maior circulação do sangue, como o pescoço, dobras do cotovelo e atrás das orelhas. Reaplique sempre que sentir necessidade.	Aplique a fragrância em regiões de maior circulação sanguínea, onde a fixação de Dream Céu de Baunilha Splash Desodorante Colônia será maior, como quando aplicados no pulso, atrás das orelhas ou nas dobras dos cotovelos.	Borrife a fragrância nas áreas onde há maior circulação do sangue, como o pescoço, dobras do cotovelo e atrás das orelhas.	Aplique Malbec Absoluto Desodorante Colônia sobre o corpo nas regiões desejadas e reaplique sempre que houver necessidade.
Preço base ³⁰	R\$ 62,99	R\$ 74,90	R\$ 119,90	R\$ 179,90
Preço base por 100ml	R\$ 25,20	R\$ 37,45	R\$ 119,90	R\$ 179,90
Link	https://www.eudora.com.br/spray-corporal-perfumado-puro-algodao-250ml	https://www.boticario.com.br/dream-ceu-de-baunilha-desodorante-colonia-200ml/	https://www.boticario.com.br/liz-desodorante-colonia-100-ml-o-boticario/	https://www.boticario.com.br/malbec-absoluto-desodorante-colonia-100ml/

Todos os produtos acima têm a finalidade precípua de perfumar, sendo a presença de um agente bacteriostático utilizada como mera justificativa para redução de tributação do IPI, pois tal agente tem função apenas secundária.

“Nota-se que quanto maior o percentual de fragrância, menor fica a proporção de água e maior a de etanol, conferindo ao produto com mais fragrância uma perfumação maior e melhor fixação na pele.

Não apenas isso. Os produtos Liz Desodorante Colônia e Malbec Absoluto Desodorante Colônia, que têm percentuais de fragrância superiores, possuem frascos menores (100 ml) e mais sofisticados, e são comercializados por valores bem superiores aos demais. Além disso, a Botica passa a utilizar a concentração “desodorante colônia”. Curiosamente, esses produtos não estariam classificados como águas-de-colônia, uma vez que ultrapassam o percentual de 10% (dez por cento) estipulado pela própria Botica.

Os produtos Spray Corporal Perfumado Eudora Puro Algodão e Dream Céu de Baunilha Body Splash Desodorante Colônia mostram-se mais parecidos entre si e enquadram-se perfeitamente na definição já exposta sobre águas-de-colônia.

Já Liz Desodorante Colônia e Malbec Absoluto Desodorante Colônia são produtos diferentes desses, mas semelhantes entre si. Aqui se percebe que, embora não haja menção específica a valores de concentração da composição aromática nas NESH, esse quesito pode ser utilizado para subsidiar o comparativo por semelhança.

No Anexo III, foram relacionados os desodorantes colônias, as concentrações aromáticas e os modos de usar de cada um deles, assim como seus endereços virtuais (Internet). Também foram incluídos os eau de parfum reconhecidos pelo sujeito passivo, com o intuito de se comparar os percentuais de concentração aromática com os dos demais produtos. Para evitar repetições, foram suprimidos os flaconetes, demonstrações e embalagens menores/secundárias dos produtos.

Consultando o modo de usar de cada um desses produtos, percebe-se que não há nenhuma menção a aplicação nas axilas nem nos pés, tal como

aparece nos produtos denominados desodorantes pelo sujeito passivo. O modo de usar mais comum sugere a aplicação nos locais com maior fluxo sanguíneo, exatamente a recomendação dada para produtos de perfumaria.

Pelo modo de usar de cada um dos produtos relacionados, não há dúvidas de serem produtos de perfumaria, classificados no NCM 3303.

Os percentuais de concentração aromática, quando superiores a 10% (dez por cento), assemelham-se aos dos eau de parfum comercializados pelo sujeito passivo, uma vez que esses possuem concentrações a partir de 15% (quinze por cento), e devem ser classificados como perfumes, como já explicado.

As linhas MALBEC, EGEO, EUDORA KISS ME, EUDORA CHIC e BOTICOLLECTION ANNI possuem produtos com concentração aromática inferior e superior a 10% (dez por cento).

Nas linhas EUDORA KISS ME, EUDORA CHIC e BOTICOLLECTION ANNI, a semelhança entre os produtos não permitiu uma diferenciação inequívoca com base na concentração aromática, de modo que todos os produtos dessas linhas devem ser classificados como águas-de-colônia.

Alguns “desodorantes colônias”, em razão de não estarem disponíveis todas as informações de concentração aromática, foram classificados como águas-de-colônia.

Na linha EGEO, os produtos com concentração aromática a partir de 11,7% (onze inteiros e sete décimos por cento) assemelham-se mais a perfumes, enquanto os produtos até 10% (dez por cento) assemelham-se mais a águas-de-colônia, devendo-se classificá-los dessa forma.

A linha MALBEC já foi analisada em detalhes, mantendo-se o Malbec Desodorante Colônia Play 50ml, da linha infantil, e o Malbec Desodorante Colônia Body Splash Black 200ml como as únicas águas de-colônia.

As linhas exclusivamente de águas-de-colônia ou de águas de perfume/perfumes estão segregadas no próprio Anexo III.

Todos os desodorantes colônias são, em verdade, produtos de perfumaria. Os produtos em que não havia informação sobre a concentração aromática foram classificados como águas-de-colônia”. (destaques do original)

Com fulcro na RGI nº 1, a Regra Geral Complementar nº 1, a RGI nº 4 e o texto da posição 3303 das NESH, as fragrâncias com característica essencial de perfumar a pele, incorretamente classificadas pelo sujeito passivo como desodorantes corporais e classificadas nos códigos NCM 3303.00.10 ou 3303.00.20, estão especificadas individualmente na planilha “3307->3303” do Anexo II, elaborada com base nos dossiês de registro na Anvisa e outras informações disponíveis. O código NCM correto aparece na coluna “NCM Fiscalização”. No Anexo III, estão relacionadas as águas de perfume do sujeito passivo e as linhas de desodorantes colônias, com as embalagens comerciais, conforme consta na internet.

Embalagens para demonstração:

O sujeito passivo deu saída a diversos produtos em embalagens específicas para demonstração ao consumidor, tendo na descrição do nome os termos “demonstração”, “flaconete” ou “amostra”.

Essas saídas, promovidas a título de demonstração individual, ocorreram com a mesma classificação adotada para os respectivos produtos em embalagens comerciais.

Por exemplo: os produtos “FLACONETE MALBEC DESODORANTE COLÔNIA GOLD 1ML C/5” e “MALBEC DESODORANTE COLÔNIA GOLD 100ML”, o primeiro com saída para demonstração, referem-se ao mesmo produto, com embalagens registradas sob o dossiê Anvisa nº 25351.278803/2017-89, e foram classificados sob o mesmo código NCM da TIPI.

As diferenças de IPI apuradas constam do Anexo II (arquivo não-paginável com “termo de anexação” à fl. 79).

A reconstituição da escrita fiscal, com o cômputo dos débitos de IPI apurados, está planilhada às fls. 22/30.

O auto de infração foi cientificado ao sujeito passivo em 03/01/2022 por meio do “termo de ciência por abertura de mensagem” (fls. 6.079/6.080).

Insubmissa, a contribuinte apresentou, em 02/02/2022, conforme “termo de solicitação de juntada” (fl. 6.084), impugnação (fls. 6.087/6.202) subscrita pelos patronos (procurações, fls. 6.221/6.223) e instruída com documentação probatória (fls. 6.226/6.896), em que aduz, em síntese, o que segue:

1) Insubsistência do auto de infração por afronta ao art. 142 do CTN:

As premissas adotadas pela autoridade fiscal são inconsistentes e descabidas, o que abala materialmente o lançamento de ofício e este deve ser cancelado por afronta ao art. 142 do CTN, pois a autoridade fiscal:

- I) não aprofundou o trabalho fiscal;
- II) não provou tecnicamente a acusação fiscal, sendo do Fisco o ônus da prova;
- III) não motivou de forma adequada e suficiente o lançamento tributário.

A matéria tributável deve ser identificada corretamente, sem margem para a mera presunção simples como alicerce do lançamento, conforme jurisprudência do CARF.

Embora a classificação fiscal seja uma atividade jurídica, há questões de fato que exigem posicionamentos que devem ser balizados por laudos técnicos, conforme consta do Parecer Normativo COSIT nº 06, de 20/12/2018.

Não há provas técnicas nos autos de que: “(I) a água-de-colônia industrializada pela Impugnante seria produto semelhante ao perfume; (II) os desodorantes colônia industrializados pela Impugnante seriam produtos de perfumaria (e não produtos multifuncionais); e (III) os desodorantes hidratantes e esfoliantes teriam

a função principal (ou essencial) de conservação ou cuidados da pele (e, nesse aspecto, também não seriam multifuncionais)”.

A reclassificação fiscal foi efetuada com fulcro em transcrições parciais de textos acadêmicos, em opiniões pessoais da autoridade fiscal e em dados aleatórios disponíveis na internet.

No que concerne à controvérsia entre desodorantes colônia e águas-de-colônia:

“(I) em relação às águas-de-colônia, sem análise técnica dos produtos (mas apenas com base em suas convicções pessoais), alegou a autoridade administrativa que “a água de perfume poderia ser classificada tanto como água-de-colônia como perfume, atraindo a aplicação da Regra 3. Porém, água de perfume não é água-de-colônia, nem é perfume (extrato)” (fl. 46); e (II) em relação aos desodorantes colônia, e também sem análise técnica dos produtos, a autoridade administrativa alegou que “a existência de um agente bacteriostático não é suficiente para a classificação de um produto de perfumaria como desodorante. Destarte, essa classificação mostra-se imprecisa para fins de classificação fiscal e deve ser abolida, mantendo-se, no caso em tela, apenas eau de cologne (água-de-colônia) e eau de parfum (água de perfume)” (fl. 65)”.

A autoridade fiscal afastou a aplicabilidade da RGI nº 3 e invocou a RGI nº 4 sem nenhuma prova técnica a alicerçar a conclusão. Além disso, desprezou informações que indicariam que os desodorantes colônia, os desodorantes hidratantes e os esfoliantes são produtos multifuncionais e que não haveria função principal ou essencial.

Foi também ignorada, pela autoridade fiscal, a ação antibacteriana dos produtos: *“tecnicamente, o triclosan, o caprilato de poliglicerila e o caprilil glicol constituem princípio ativo da fórmula dos desodorantes colônia, os desodorantes hidratantes e os esfoliantes, entregando a ação antibacteriana e o efeito desodorante no corpo humano, e caracterizando os referidos produtos como multifuncionais”.*

Mais ainda: *“é absolutamente impertinente e inoportuna a citação da RDC nº 29, de 1º de junho de 2012, da ANVISA, no Relatório Fiscal, pois ela não serve de argumento para a autoridade administrativa questionar a ação antibacteriana e o efeito desodorante do triclosan, do caprilato de poliglicerila e do caprilil glicol, bem como a multifuncionalidade dos produtos que possuem tais princípios ativos em sua formulação, como ocorre no caso concreto” e “Como se vê, o triclosan, o caprilato de poliglicerila e o caprilil glicol podem ser utilizados com finalidade de conservação e, também, para conferir a eficácia desodorizante dada a sua multifuncionalidade, como ocorre exatamente nos produtos autuados”.*

As informações comerciais angariadas pela autoridade fiscal na internet, incluído o site da empresa, não se prestam para a determinação da classificação fiscal dos produtos pois:

“(I) não encontram respaldo na RGI ou na NESH;

(II) não são admitidas pela própria Receita Federal do Brasil no Parecer COSIT nº 06, de 2018;

(III) no caso concreto, as informações comerciais são produzidas e divulgadas por terceiros e não pela Impugnante; e

(IV) não condizem com o rigor técnico acerca do uso de desodorantes”.

Textos em língua estrangeira sem tradução juramentada não podem ser considerados como elementos de prova, nos termos do art. 193 do CPC.

A ANVISA não reconhecia o percentual de composição aromática como critério adequado e suficiente para diferenciação dos produtos, sendo que a autoridade fiscal, de forma inadmissível, resgatou o disposto no inciso II do art. 49 do Decreto nº 79.094/77, um ato legal já revogado à época da ocorrência dos fatos geradores da imposição fiscal.

É cabalmente demonstrado e comprovado que os percentuais de concentração aromática utilizados pela autoridade administrativa para fins de reclassificação fiscal de produtos não têm amparo técnico, científico e legal, então, o auto de infração é desprovido de motivação adequada e específica, afrontando o artigo 142 do CTN, de modo que a impugnação deve ser acolhida para cancelar a exigência fiscal.

Ademais, não há nenhuma justificativa para a formalização da exigência de IPI sobre operações com produtos que não foram objeto de questionamentos no decorrer do procedimento fiscal. A impugnante tomou conhecimento da reclassificação fiscal de alguns produtos apenas em consulta às planilhas elaboradas pela autoridade fiscal.

2) Mudança de critério jurídico:

Em 2021, houve reunião de conformidade tributária na RFB com representantes da impugnante no que concerne à classificação fiscal dos produtos das fabricantes de cosméticos e perfumaria, na qual teria sido exposta a prática reiterada das autoridades administrativas quanto à classificação fiscal, nos termos do art. 100, III, do CTN.

Na reunião, a impugnante teria sido instada a uma regularização tributária respeitante à classificação fiscal de perfumes, águas-de-colônia e desodorantes colônia feita à luz da RGI nº 3b, sem nenhuma referência à RGI nº 4, aplicada de forma residual pela autoridade fiscal.

Assim sustenta a impugnante:

“189. No caso concreto, porém, a autoridade administrativa simplesmente ignorou o entendimento formalizado da própria Receita Federal do Brasil manifestado na “Reunião de Conformidade Tributária” (e no contexto do programa chamado “CONFIA”) e até as práticas reiteradas das autoridades administrativas no que diz respeito ao questionamento administrativo da classificação fiscal de perfumes, águas-de-colônia e desodorantes colônia.

190. De forma absolutamente inovadora (e incorreta), a autoridade administrativa fundamentou a reclassificação fiscal das águas-de-colônia e

dos desodorantes colônias na excepcional RGI 4, que nem mesmo foi mencionada na “Reunião de Conformidade Tributária” e que, até o momento, não se tem notícia de que já havia sido invocada em autos de infração para questionar a classificação fiscal dos produtos em referência.

191. Além do rompimento da confiança e da segurança em relação ao entendimento da própria Receita Federal do Brasil manifestado na “Reunião de Conformidade Tributária” e em outros autos de infração sobre a mesma matéria de classificação fiscal, o auto de infração em discussão também representa clara alteração de critério jurídico, afrontando o artigo 146 do CTN”.

O CARF tem posicionamento contrário à mudança de critério jurídico, assim como doutrinadores e o STF, conforme transcrições.

Segue a impugnante:

“210. Nesse aspecto, e conforme comprovado pela planilha anexa (doc. 05), a Impugnante identificou que existem desodorantes colônia (por exemplo, UOMINI DES COL 100ML V4, NSPA DES COL AG LICH 365ML V2 e NSPA DES COL AG AMEI 365ML V2) que foram objeto da reclassificação fiscal promovida neste auto de infração e também no auto de infração lavrado em face da “K & G Indústria e Comércio Ltda.”.

211. Apesar de os desodorantes colônia serem exatamente os mesmos produtos (com alteração apenas do código de SKU), a motivação da autoridade administrativa para a reclassificação fiscal é, agora, totalmente diferente: (I) neste processo administrativo, foi invocada a RGI 4; e (II) nos autos do Processo Administrativo nº 10855.723072/2017-88, foi invocada a RGI 3b.

212. Assim, e diante da abrupta e inovadora mudança de entendimento da autoridade administrativa, a aplicação da RGI 4 no caso concreto afronta o artigo 146 do CTN. Por consequência, deve ser cancelada a reclassificação fiscal das águas de perfume e dos desodorantes colônia”.

3) Improcedência da reclassificação fiscal:

Os produtos têm registro na ANVISA em função de informações repassadas pela impugnante (características e grupo do produto, apresentação, rotulagem, fórmula, função dos componentes da fórmula, eficácia da finalidade a que se destinam, modo de usar, análise físico-química, análise microbiológica, dados de estabilidade e estudos de segurança) e que, além dos estudos e laudos técnicos, subsidiam o enquadramento de classificação fiscal, porém a autoridade fiscal não refutou as informações constantes dos registros dos produtos, deixando de apresentar as razões para tal e as provas técnicas.

Aduz a impugnante:

“(…) a ANVISA, no exercício do poder conferido pela Lei nº 9.782/1999, é competente para regulamentar e normatizar todos os aspectos relativos aos

produtos sujeitos à vigilância sanitária. Nesse passo, editou a Resolução da Diretoria Colegiada RDC nº 211/2005, com as seguintes definições:

“ANEXO I DEFINIÇÃO DE PRODUTOS DE HIGIENE PESSOAL, COSMÉTICOS E PERFUMES 1. Produtos de Higiene Pessoal, Cosméticos e Perfumes, são preparações constituídas por substâncias naturais ou sintéticas, de uso externo nas diversas partes do corpo humano, pele, sistema capilar, unhas, lábios, órgãos genitais externos, dentes e membranas mucosas da cavidade oral, com o objetivo exclusivo ou principal de limpá-los, perfumá-los, alterar sua aparência e ou corrigir odores corporais e ou protegê-los ou mantê-los em bom estado.

ANEXO II CLASSIFICAÇÃO DE PRODUTOS DE HIGIENE PESSOAL, COSMÉTICOS E PERFUMES 1. Definição de Produtos Grau 1: são produtos de higiene pessoal cosméticos e perfumes cuja formulação cumpre com a definição adotada no item 1 do Anexo I desta Resolução e que se caracterizam por possuírem propriedades básicas ou elementares, cuja comprovação não seja inicialmente necessária e não requeiram informações detalhadas quanto ao seu modo de usar e suas restrições de uso, devido às características intrínsecas do produto, conforme mencionado na lista indicativa "LISTA DE TIPOS DE PRODUTOS DE GRAU 1" estabelecida no item "I" deste Anexo.

2. Definição de Produtos Grau 2: são produtos de higiene pessoal cosméticos e perfumes cuja formulação cumpre com a definição adotada no item 1 do Anexo I desta Resolução e que possuem indicações específicas, cujas características exigem comprovação de segurança e/ou eficácia, bem como informações e cuidados, modo e restrições de uso, conforme mencionado na lista indicativa "LISTA DE TIPOS DE PRODUTOS DE GRAU 2" estabelecida no item "II" deste Anexo.

(...)

I) LISTA DE TIPOS DE PRODUTOS DE GRAU 1 1 Água-de-colônia, Água Perfumada, Perfume e Extrato Aromático.

(...)

20 Desodorante axilar (exceto os com ação antitranspirante).

21 Desodorante colônia.

22 Desodorante corporal (exceto desodorante íntimo).

23 Desodorante pédico (exceto os com ação antitranspirante).”

ÁGUAS-DE-COLÔNIA

Não há provas nos autos, em contradição com o que dispõem o art. 142 do CTN e o Parecer Normativo COSIT nº 06/2018, de que as águas-de-colônia sejam produtos mais próximos dos perfumes (com base apenas em texto em língua

estrangeira sem tradução juramentada). Segundo o que a própria autoridade fiscal reconheceu:

“(I) na TIPI não há enquadramento específico para as águas de perfume; (II) a legislação tributária de regência não estabelece os percentuais de concentração aromática para fins de classificação fiscal como perfume ou como água-de-colônia; e (III) no mercado mundial de perfumaria há divergência sobre o percentual de concentração aromática para fins de caracterização do produto como perfume ou água-de-colônia”.

Sustenta a impugnante que a água-de-colônia:

“(I) é um produto de perfumaria; (II) possui concentração aromática mais suave do que o perfume, não atingindo 25,1% de óleo/essência, conforme inclusive indicado no Relatório Fiscal; e (III) técnica e comercialmente, não é perfume, então, deve ser classificada fiscalmente na Posição NCM nº 3303.00.20 (águas-de-colônia), nos termos da RGI 3”.

Assim, quanto ao produto em questão, a impugnação deve ser acolhida com o cancelamento da respectiva reclassificação fiscal. Pelo menos, há uma dúvida razoável para que prevaleça a interpretação mais favorável à impugnante, nos termos do art. 112, do CTN.

DESODORANTES COLÔNIA

Segundo a impugnante, não há prova nos autos de que:

“(I) os desodorantes colônia industrializados pela Impugnante teriam por característica essencial perfumar a pele e, portanto, não seriam produtos multifuncionais; e (II) o triclosan, o caprilato de poliglicerila e o caprilil glicol seriam apenas aditivos com função meramente conservante do produto. Portanto, a autoridade administrativa não observou o disposto no artigo 142 do CTN e no Parecer Normativo COSIT nº 06/2018, não provando a acusação fiscal”.

E a própria autoridade fiscal teria reconhecido que:

“(I) a legislação tributária de regência não estabelece os percentuais de concentração aromática para fins de classificação fiscal do produto como perfume ou como água-de-colônia; e (II) no mercado mundial de perfumaria há divergência sobre o percentual de concentração aromática para fins de caracterização do produto como perfume ou água-de-colônia”.

Ademais:

“(...) a alegação da autoridade administrativa de que (I) os produtos com concentração aromática inferior a 10% deveriam ser classificados fiscalmente como água-de-colônia e (II) os produtos com concentração aromática superior a 10% deveriam ser classificados fiscalmente como perfume, é desprovida de prova técnica, não tem embasamento legal, não é admitida de forma unânime no mercado internacional de perfumes e afronta a firme jurisprudência da 3ª Turma da CÂMARA SUPERIOR DE

RECURSOS FISCAIS sobre a matéria (v.g. Acórdãos nºs 9303-01.516 e 9303-010.682, indicados no Relatório Fiscal)”.

Segundo as NESH, a classificação fiscal dos desodorantes corporais se daria na posição 3307, sendo irrelevante uma investigação acerca da preponderância de funções, sendo o caso de um produto multifuncional e os componentes (triclosan, caprilato de poliglicerila e caprilil glicol) possuem ação antibacteriana comprovada e efeito desodorante, conforme relatório técnico do Instituto Nacional de Tecnologia (INT), órgão cujo parecer tem a pertinência prevista no art. 30 do Decreto nº 70.235/72 e consagrada em julgados do CARF.

Há também, como exemplo, o resultado de um “Teste de Halo de Inibição (Avaliação Bacteriostática ou Fungistática de Produtos Desodorantes)” realizado em desodorante colônia, pelo qual é atestada a ação bacteriostática do produto.

A classificação fiscal dos desodorantes colônia na Posição NCM nº 3307.20.10 é adequada, tendo em vista a presença da substância antibactericida na sua formulação

Porém, em contradição, acrescenta a impugnante:

“302. Os desodorantes colônia são produtos multifuncionais e possuem Posição NCM específica (3303.20.10), sendo a Regra 3c das NESH suficiente para determinar a sua correta classificação fiscal”.

Por fim, sustenta a impugnante que a impugnação deve ser acolhida para cancelar a reclassificação fiscal dos desodorantes colônia.

DESODORANTES HIDRATANTES

A autoridade fiscal não teria comprovado tecnicamente que:

“(I) os desodorantes hidratantes industrializados pela Impugnante teriam por característica essencial a conservação ou cuidados da pele e, portanto, não seriam produtos multifuncionais; e (II) o triclosan, o caprilato de poliglicerila e o caprilil glicol seriam apenas aditivos com função meramente conservante do produto. Portanto, a autoridade administrativa não observou o disposto no artigo 142 do CTN e no PN COSIT nº 06/2018, não provando a acusação fiscal”.

Segue a impugnação:

“313. Nesse aspecto, é incompreensível a alegação da autoridade administrativa de que “(...) parece estranho a Botica comercializar produtos com as mesmas funções juntos em combos. Não haveria razão para o consumidor comprar um combo com dois desodorantes de mesma fragrância, tal como no exemplo abaixo.” (fl. 59). E o exemplo mencionado pela autoridade administrativa é um kit contendo um antitranspirante (cuja classificação fiscal não é questionada) e um desodorante corporal (cuja classificação fiscal é questionada).

314. Sendo isso, e nos termos da literatura mencionada no próprio Relatório Fiscal (fl. 48) e da Posição NCM nº 3307.20, de fato, os referidos produtos são diferentes e, justamente por serem diferentes, formam o kit indicado na

fl. 59 do Relatório Fiscal e, nos termos da Posição NCM nº 3307.20, nada impede que os referidos produtos tenham a mesma classificação fiscal (um como desodorante corporal e o outro como antiperspirante). Sinceramente, a Impugnante não entende o que motivou a autoridade administrativa a fazer tal ilação.

315. De toda forma, o que efetivamente importa é que a própria autoridade administrativa reconhece que os desodorantes hidratantes possuem “uma função desodorante” (fl. 54), tendo em vista a presença dos princípios ativos triclosan, caprilato de poliglicerila ou caprilil glicol na formulação dos produtos.

316. Sendo assim, são produtos misturados e não possuem característica essencial, pois, além de hidratar a pele, também possuem agentes bactericidas utilizados para a anulação dos odores naturais do corpo. Por isso, são tecnicamente considerados produtos multifuncionais”.

Há relatório técnico do INT que atestaria a tese da impugnante (ação bactericida), assim como o já mencionado “Teste de Halo de Inibição”, a título exemplificativo.

Portanto, pela Regra 3c (a Regra 3b não se aplica), o produto se enquadra como desodorante hidratante, nos códigos NCM 3307.20.10 e 3307.20.90, deve ser reconhecida a insubsistência da reclassificação fiscal.

ESFOLIANTES

A impugnante também afirma, quanto aos esfoliantes, que inexistem provas técnicas na peça fiscal de que:

“(I) os esfoliantes industrializados pela Impugnante teriam por característica essencial a conservação ou cuidados da pele e, portanto, não seriam produtos multifuncionais; e (II) o triclosan, o caprilato de poliglicerila e o caprilil glicol seriam apenas aditivos com função meramente conservante do produto. Portanto, a autoridade administrativa não observou o disposto no artigo 142 do CTN e no PN COSIT nº 06/2018, não provando a acusação fiscal”.

Da mesma forma, os esfoliantes possuem ingrediente bactericida e são multifuncionais, mas com a presença de agentes tensoativos para a lavagem da pele, com enquadramento no código NCM 3401.30.00, não nos códigos pretendidos pela fiscalização.

Necessário, portanto, o cancelamento da reclassificação fiscal dos produtos em tela.

4) Devoluções de vendas:

No auto de infração, não foram levados em conta os créditos relativos às devoluções de produtos, nos termos dos arts. 229 e seguintes do RIPI/2010 e do Parecer Normativo nº 22, de 06/09/2013, conforme discriminação em planilhas anexas (doc. 14).

Portanto, o valor do crédito tributário deve ser recalculado, com o expurgo dos débitos referentes às devoluções de produtos.

5) Improcedência da exigência da multa de ofício:

É incabível a multa de ofício de 75%, com supedâneo no caput do art. 80 da Lei nº 4.502/64.

Esse dispositivo legal apena a falta de lançamento ou a falta de recolhimento do imposto, sendo que a impugnante sustenta o seguinte:

“349. Ocorre, porém, que, especificamente no caso concreto, a Impugnante não foi acusada de ter deixado de destacar em nota fiscal o IPI incidente nas operações tributáveis. Da mesma forma, a Impugnante também não foi acusada de ter deixado de recolher o IPI destacado em nota fiscal.

350. Nesse sentido, as hipóteses de cabimento da multa de 75%, prevista no caput do artigo 80 da Lei nº 4.502/64, quais sejam, “A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal” e “a falta de recolhimento do imposto lançado” não se verificam no caso concreto, logo, a exigência da referida penalidade deve ser cancelada.

351. Não bastasse, a multa de 75%, prevista no caput do artigo 80 da Lei nº 4.502/64, não está atrelada à exigência de IPI (obrigação tributária principal), tendo em vista a cobertura por créditos da não cumulatividade. Nesse aspecto, a referida penalidade está desacompanhada de tributo devido.

352. Ora, se mesmo com a (improcedente) acusação de classificação fiscal incorreta de produtos industrializados não há imposto exigido, tendo em vista os saldos credores de IPI, com mais razão, não se verifica a menor possibilidade de a Impugnante ser apenada”. (g.m.)

A penalidade imposta, sem vinculação a imposto devido mas a valor apurado de IPI coberto por créditos, deve ser cancelada.

6) Conclusão:

Em face do exposto, requer que seja integralmente cancelado o auto de infração.”

A 21ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 108-036.060, por unanimidade, não acolheu as razões contidas na impugnação, mantendo o crédito tributário constituído, em acórdão assim ementado:

“Assunto: Classificação de Mercadorias

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

CREMES DE BELEZA

Os cremes de beleza, cremes nutritivos e esfoliantes, preparações para conservação ou cuidados da pele, incluída a hidratação, ainda que com propriedade ancilar desodorante, classificam-se nos códigos NCM 3304.99.10 e NCM 3304.99.90, com alíquota de 22%.

ÁGUAS-DE-COLÔNIA

Os produtos denominados pelo sujeito passivo de desodorantes colônia, em que preponderam as características de perfume, classificam-se no código NCM 3303.00.20, com alíquota de 12%.

PERFUMES

Os produtos com composição aromática superior a 10% são classificados no código NCM 3303.00.10, com alíquota de 42%.

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

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

INSUFICIÊNCIA DE LANÇAMENTO DO IMPOSTO.

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

MULTA DE OFÍCIO. IMPOSTO NÃO LANÇADO COM COBERTURA DE CRÉDITOS.

Ainda que haja saldos credores na escrita fiscal, incide a multa de ofício sobre o montante parcial ou integral do imposto não lançado nas notas fiscais de saída por erro de classificação fiscal e/ou alíquota: é a multa de ofício proporcional ao imposto não lançado com cobertura de créditos.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

NULIDADE. VIOLAÇÃO DOS REQUISITOS PARA O LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INEXISTÊNCIA.

Inexiste nulidade por alegada violação dos pressupostos do art. 142 do CTN, se a peça básica de autuação contiver efetivamente os requisitos legais e a fundamentação do feito for suficiente em todos os aspectos.

NULIDADE. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOBSERVÂNCIA DE PRÁTICAS REITERADAS PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA. INEXISTÊNCIA.

A utilização de regra geral de interpretação no enquadramento em classificação fiscal segundo os fatos específicos apresentados na peça fiscal não corresponde a modificação de critério jurídico (aplicação retrospectiva de ato normativo com disposições mais onerosas ao sujeito passivo, entre outras circunstâncias) ou inobservância de práticas reiteradas pela Administração Tributária, e, destarte, inexiste nulidade.

IMPUGNAÇÃO. FATO MODIFICATIVO DA PRETENSÃO FAZENDÁRIA. ÔNUS DA PROVA.

É ônus da impugnante apresentar as provas cabais de fato modificativo da pretensão fazendária consubstanciada na peça impositiva.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Inconformada com a decisão de primeira instância, a interessada apresentou recurso voluntário, em que reforça os argumentos contidos na impugnação e requer o provimento

de seu recurso, com a reforma da decisão *a quo* e o consequente cancelamento do auto de infração, em peça recursal com a seguinte estrutura:

I – DA TEMPESTIVIDADE

II – CONSIDERAÇÕES INICIAIS

III – DOS FATOS

IV – DO DIREITO

IV.1 – DA INSUBSISTÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO POR OFENSA AO ARTIGO 142 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

IV.1.1 – Da ausência de prova técnica para promover a reclassificação fiscal dos produtos industrializados pela Recorrente

IV.1.2 – A reclassificação fiscal das águas-de-colônia e dos desodorantes colônia carecem de motivação adequada e específica

IV.1.3 – Do vício (material e insanável) de motivação: impossibilidade de exigência do IPI sobre produtos que não foram objeto de fiscalização

IV.1.4 – Da desconsideração dos créditos decorrentes de devoluções de mercadorias

IV.2 – DA ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO

IV.2.1 – Da alteração do critério jurídico no ato de lançamento fiscal

IV.2.2 – Da alteração do critério jurídico do lançamento pela r. decisão recorrida

IV.3 – DA IMPROCEDÊNCIA DA RECLASSIFICAÇÃO FISCAL

IV.3.1 – Os produtos industrializados pela Recorrente

IV.3.2 – As Regras de Classificação Fiscal de Mercadorias

IV.3.3 – Improcedência da reclassificação fiscal das águas-de-colônia

IV.3.4 – Improcedência da reclassificação fiscal dos desodorantes colônia

IV.3.5 – Improcedência da reclassificação fiscal dos desodorantes hidratantes

IV.3.6 – Improcedência da reclassificação fiscal dos esfoliantes

IV.4 – QUESTÕES SUCESSIVAS

IV.4.1 – Créditos da Não Cumulatividade – Devoluções de Vendas

IV.4.2 – Improcedência do agravamento da multa de ofício

V – DO PEDIDO

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe**, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

PRELIMINARES**1. DA ALEGAÇÃO DE INSUBSISTÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO POR OFENSA AO ARTIGO 142 DO CTN****1.1 DA ALEGAÇÃO DE AUSÊNCIA DE PROVA TÉCNICA PARA PROMOVER A RECLASSIFICAÇÃO FISCAL DOS PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS PELA RECORRENTE**

A recorrente alega que autoridade administrativa não aprofundou a investigação dos fatos, não provou tecnicamente as acusações fiscais e não motivou de forma adequada e suficiente o lançamento tributário, o que afronta ao art. 142 do CTN.

Sustenta que a reclassificação fiscal está escorada em presunções, como: (I) “*a água de perfume está mais próxima do perfume do que da água-de-colônia*” (fl. 46); (II) “*todos os desodorantes colônias são, em verdade, produtos de perfumaria*” (fl. 74); e (III) os desodorantes hidratantes e esfoliantes teriam a função principal (ou essencial) de “*conservação ou cuidados da pele*” (fl. 62), bem como a autuação fiscal não se municiou de peça técnica pericial. Entende que não se fez prova técnica de que (i) os produtos teriam uma função principal ou essencial, em desobediência ao Parecer Normativo COSIT nº 06, de 2018, e (2) o ingrediente bactericida seria apenas um aditivo com eficácia meramente conservante.

Não assiste razão à recorrente. Como ela mesma reconhece, “*a classificação fiscal é atividade jurídica consistente no enquadramento de produto na Posição NCM, a partir da aplicação das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado (“RGI/SH”), cuja competência é atribuída aos agentes fiscais vinculados à Receita Federal do Brasil*”.

Se a autoridade fiscal não encontra qualquer dúvida da finalidade e das características essenciais dos produtos da recorrente, capaz de ensejar a necessidade de elaboração de laudo técnico, para dirimir eventual dúvida em relação à sua classificação fiscal (matéria jurídica), o lançamento terá como base os demais elementos constantes no autos, aptos a utilização das Regras de Interpretação do Sistema Harmonizado, como ocorreu no caso, de modo a proporcionar convicção sobre a classificação correta.

Nesse sentido:

“CLASSIFICAÇÃO FISCAL. PERÍCIA. ATIVIDADES DISTINTAS. A classificação de mercadorias é atividade jurídica, a partir de informações técnicas. O perito, técnico em determinada área (mecânica, elétrica etc.) informa, se necessário,

quais são as características e a composição da mercadoria, especificando-a, e o especialista em classificação (conhecedor das regras do SH e outras normas complementares), então, classifica a mercadoria, seguindo tais disposições normativas.”

(Processo nº 10480.721363/2016-56, Acórdão nº 3301-009.025, sessão de 21.10.2020, Conselheiro Marco Antonio Marinho Nunes)

Com efeito, a competência para efetuar a classificação fiscal é do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, não se tratando de aspecto a ser dirimido mediante laudo técnico pericial.

A recorrente busca a nulidade por não concordar com a classificação fiscal determinada pela autoridade tributária. Tal questão resolve-se na análise de mérito, do que resta rejeitar tal tema em preliminar.

Em relação ao uso de informações divulgadas na *internet* e no sítio eletrônico da empresa comercial, dados comerciais e “modo de usar” não podem constituir elementos de prova técnica para fins de reclassificação fiscal dos produtos, não encontra socorro tal pretensão.

“DOCUMENTOS. TRADUÇÃO PARA VERNÁCULO E REGISTRO EM CARTÓRIO. DESNECESSIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. Não são obrigatoriamente sujeitos a tradução juramentada e registro em cartório os documentos de uso cotidiano pelo próprio contribuinte na instrução do despacho aduaneiro, declarações prestadas por sócio-administrador em língua estrangeira ou mesmo publicações disponíveis em sítios virtuais da rede mundial de computadores, utilizados como elementos do processo, quando relacionados à atividade da empresa, não representando cerceamento de defesa quando não demonstrado concretamente de que forma o desconhecimento da língua estrangeira tenha prejudicado o contraditório.”

(Processo nº 12457.727521/2015-13, Acórdão nº 3401-004.419, sessão de 20 de março de 2018, Conselheiro Robson José Bayerl)

Os textos em língua inglesa juntados aos autos, extraídos da rede mundial de computadores são ricamente ilustrados e auto-explicativos, não necessitando de profundos conhecimentos daquela língua para entender o seu significado, demais disso, sua colação teve como mote principal a demonstração de que a recorrente buscou classificar seus produtos em uma posição com alíquota de imposto mais favorável, em desrespeito a como efetivamente são identificados.

Afasto a nulidade proposta.

1.2 DA ALEGAÇÃO DE CARÊNCIA DE MOTIVAÇÃO ADEQUADA E ESPECÍFICA PARA A RECLASSIFICAÇÃO FISCAL DAS ÁGUAS-DE-COLÔNIA E DOS DESODORANTES COLÔNIA

A recorrente defende que não descumpriu a legislação tributária atinente à classificação de fiscal de mercadorias e roga pela nulidade, por afronta ao art. 142 do CTN e por ausência de motivação adequada e específica. Sustenta que pela possibilidade de se aplicarem os produtos “desodorantes colônia”, “desodorantes hidratantes” e “esfoliantes” em outras regiões do corpo, que não somente nas axilas e nos pés, não afasta a sua classificação fiscal adotada. Tais aspectos referem-se aos critérios estabelecidos pelas regras de interpretação, logo, trata-se de questão de mérito.

Segue entoando que, de forma arbitrária, a autoridade tributária estabeleceu que “águas-de-colônia” possuem concentração aromática inferior a 15% e que, acima disso, seriam perfumes. E em relação aos “desodorantes colônia”, a concentração aromática seria inferior a 10%. Alega que a ANVISA, que é o órgão competente para conceder o registro dos produtos, não reconhecia o percentual de composição aromática como critério para diferenciação dos produtos.

Inicialmente, quanto à alegada carência de motivação, é entendimento consolidado neste Conselho de que não há nulidade do lançamento quando não presente vício que possa resultar em prejuízo à eficácia do ato ou ao exercício do contraditório e ampla defesa. Os elementos do Relatório Fiscal são suficientemente motivados para o exercício do direito da recorrente, logo não há vício que permita o acolhimento da nulidade.

O procedimento administrativo foi cumprido sem incorreções, em vista que a autoridade fiscal reuniu as provas necessárias para seu convencimento e para materializar a infração descrita na peça acusatória fiscal, quais sejam pesquisas, documentos fiscais, informações e documentos fornecidos pela própria recorrente, inclusive a partir de respostas às intimações feitas pela autoridade fiscal, trazendo detalhes da composição de cada produto e explicações de sua principal característica.

Em segundo lugar, quanto às classificações fiscais dos produtos, inclusive sobre as questões de concentração aromática, a nulidade dar-se-ia, somente, na situação de indicação de código fiscal inexistente ou incompleto ou ausência da classificação que a autoridade fiscal indicasse como correta. A discordância da interpretação das normas para determinação da classificação é matéria de mérito, o que de nenhuma maneira ensejaria a declaração de nulidade do lançamento.

Por fim, a competência para efetuar a classificação fiscal é do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, nos termos do Parecer Normativo nº 6, de 2018:

“Assunto: Normas de Administração Tributária

CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO E ADUANEIRO. COMPETÊNCIA DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL.

A legislação brasileira determina o cumprimento das normas internacionais sobre classificação fiscal de mercadorias. Nos países que internalizaram em seu ordenamento jurídico a Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, a interpretação das normas que regulam a classificação fiscal de mercadorias é de competência de autoridades tributárias e aduaneiras. **No Brasil, tal atribuição é exercida pelos Auditores-Fiscais da RFB.**

As características técnicas (assim entendidos aspectos como, por exemplo, matérias constitutivas, princípio de funcionamento e processo de obtenção da mercadoria) descritas em laudos ou pareceres elaborados na forma prescrita nos artigos 16, inciso IV, 18, 29 e 30 do Decreto nº 70.235, de 1972, devem ser observadas, salvo se comprovada sua improcedência, devendo ser desconsideradas as definições que fujam da competência dos profissionais técnicos.

Para fins tributários e aduaneiros, os entendimentos resultantes da aplicação da legislação do Sistema Harmonizado devem prevalecer sobre definições que tenham sido adotadas por órgãos públicos de outras áreas de competência, como, por exemplo, a proteção da saúde pública ou a administração da concessão de incentivos fiscais.

Dispositivos Legais: Constituição Federal, art. 37, XVIII, e art. 237; Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 96, art. 98, art. 108, art. 142, art. 194 e art. 196; Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, art. 154 e art. 155; Decreto-Lei nº 1.154, de 1º de março de 1971; Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, arts. 16 a 18 e art. 30; Decreto Legislativo nº 71, de 11 de outubro de 1988; Decreto Legislativo nº 197, de 25 de setembro de 1991; Lei nº 9.782, de 26 de janeiro de 1999, art. 8º; Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, arts.” (destaquei)

Especificamente em relação ao papel da ANVISA, o Parecer assim analisa:

“56. Primeiramente, cabe lembrar que incumbe à Anvisa, “respeitada a legislação em vigor, regulamentar, controlar e fiscalizar os produtos e serviços que envolvam risco à saúde pública” (art. 8º da Lei nº 9.782, de 26 de janeiro de 1999).

57. Assim, a RFB e a Anvisa são órgãos que administram matérias completamente diferentes, sendo natural que existam alguns casos em que a OMA/RFB e a ANVISA adotem entendimentos distintos sobre uma mesma mercadoria. **Para defesa da saúde pública, deve prevalecer o entendimento da Anvisa. Para a definição de classificação fiscal, deve prevalecer o entendimento da OMA e da RFB.**

(...)

59. O tratamento tributário do produto (decorrência direta da classificação fiscal) não poderia ser determinado pela Anvisa porque, como já visto, tal matéria está fora do alcance de seu objetivo institucional. Mas não foi o que aconteceu no caso

concreto de que se trata. Ao contrário, a Anvisa entendeu que referido produto tratava-se de um cosmético, entendimento que tinha impactos tributários.

60. A questão foi levada ao Poder Judiciário. No REsp nº 1.555.004 – SC, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) decidiu que um sabão antiacne que apresentava as características anteriormente mencionadas deveria ser classificado como cosmético, em função do entendimento da Anvisa.

61. Entretanto, deve-se ressaltar que em nenhum momento o REsp nº 1.555.004 – SC declarou que o entendimento da Anvisa deve ter primazia em relação a regras internacionais (e especificamente, sobre as regras de classificação fiscal de mercadorias). Analisando-se o voto do Ministro relator do citado recurso, constata-se que a decisão do STJ se baseou na avaliação de que existia controvérsia sobre aspectos técnicos do produto. Isto fica demonstrado, por exemplo, no trecho a seguir:

(...) se, por acaso, algum fiscal ou agente aduaneiro detiver conhecimento químico ou farmacêutico capaz de realizar essa análise, ainda assim, não poderia fazê-lo, por lhe faltar a competência funcional; a mesma coisa ocorre nos julgamentos judiciais, quando a matéria controversa depende de conhecimento especializado, hipótese em que se requer a participação esclarecedora de um perito, ainda que o Magistrado domine a solução dos problemas do fato.

62. O ponto declarado no citado voto foi que, quando a matéria controversa depende de conhecimento técnico especializado, a autoridade tributária e aduaneira deve seguir o entendimento de órgão público. Tal raciocínio confirma a lógica empregada no art. 30 do Decreto 70.235, de 1972.

63. Entretanto, aplicam-se ao caso sob análise as considerações feitas ao longo do presente Parecer Normativo. **Quando a composição e demais características técnicas do produto estão bem identificadas, a controvérsia consiste em uma questão de direito: seguir ou não uma regra internacional expressa nas NESH e,** sobre isso, repita-se, o voto do Ministro relator em nenhum momento se pronunciou.

64. Também deve ser ressaltado que, ao comparar a autoridade tributária e aduaneira com os Magistrados, afirmando que ambos devem seguir os esclarecimentos de profissionais ou órgãos técnicos especializados, o STJ reconheceu a competência da Receita Federal em decidir na esfera administrativa sobre classificação fiscal de mercadorias, assim como é o Magistrado que tem o poder de decidir na esfera judicial, mesmo quando precisa utilizar os conhecimentos de um perito.” (destaquei)

O Parecer encontra respaldo no Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 7.212, de 2010, que estabelece que a fiscalização do imposto compete à RFB:

Art. 505. A fiscalização do imposto compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil (Lei nº 5.172, de 1966, arts. 142, 194 e 196, Lei nº 4.502, de 1964, art. 91, e Lei nº 11.457, de 2007, art. 2º).

Parágrafo único. A execução das atividades de fiscalização compete às unidades centrais, da referida Secretaria, e, nos limites de suas jurisdições, às suas unidades regionais e às demais unidades, de conformidade com as instruções expedidas pela mesma Secretaria.

Art. 506. A fiscalização será exercida sobre todas as pessoas, naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, que estiverem obrigadas ao cumprimento de disposições da legislação do imposto, bem como as que gozarem de imunidade condicionada ou de isenção (Lei nº 5.172, de 1966, arts. 142 e 194, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 94).

Art. 507. As atividades de fiscalização do imposto serão presididas e executadas pela autoridade administrativa competente (Lei nº 5.172, de 1966, arts. 142, 194 e 196, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 93).

Parágrafo único. A autoridade administrativa a que se refere o caput é o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (Lei nº 5.172, de 1966, arts. 142, 194 e 196, Lei nº 4.502, de 1964, art. 93, Lei nº 10.593, de 2002, art. 6º, e Lei nº 11.457, de 2007, art. 9º).

Neste sentido, rejeita-se a preliminar.

1.3 DA ALEGAÇÃO DE VÍCIO DE MOTIVAÇÃO QUANTO À EXIGÊNCIA DO IPI SOBRE PRODUTOS QUE NÃO FORAM OBJETO DE FISCALIZAÇÃO

A recorrente alega que houve afronta ao art. 142 do CTN pela reclassificação fiscal de produtos sem a sua intimação ou solicitação de informação no curso do procedimento fiscal.

No processo administrativo fiscal, a primeira fase, quando realizada a ação fiscal, é não contenciosa e de caráter unilateral. O contencioso se inicia após o lançamento do tributo e ciência do contribuinte. A partir desse momento, estabelece-se a lide e o contribuinte pode exercer seu direito ao contraditório e à ampla defesa mediante apresentação da impugnação, quando procede à juntada de provas, em obediência ao Decreto nº 70.235, de 1972.

Portanto, não se vislumbra cerceamento de defesa ou afronta ao contraditório pelo fato de não ter sido dada oportunidade ao contribuinte de manifestar-se durante a fase oficiosa do levantamento.

Ademais, cabe ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, no exercício da competência da RFB, em caráter privativo constituir o crédito tributário pelo lançamento. Esta atribuição é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, ainda que ele seja de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo. É a autoridade legitimada para

proceder ao exame da escrita fiscal da pessoa jurídica, não lhe sendo exigida a habilitação profissional de contador.

Nos casos em que dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário, os Autos de Infração podem ser lavrados sem prévia intimação à pessoa jurídica no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do seu estabelecimento, os quais devem estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. Estes atos administrativos, sim, não prescindem da intimação válida para que se instaure o processo, vigorando na sua totalidade os direitos, deveres e ônus advindos da relação processual de modo a privilegiar as garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes.

O auto de infração foi lavrado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, que verificou a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, identificou o sujeito passivo, aplicou a penalidade cabível e determinou a exigência com a regular intimação para que a recorrente pudesse cumpri-la ou impugná-la no prazo legal.

A decisão de primeira instância está motivada de forma explícita, clara e congruente e da qual a pessoa jurídica foi regularmente cientificada. Assim, estes atos contêm todos os requisitos legais, o que lhes conferem existência, validade e eficácia. As formas instrumentais adequadas foram respeitadas, os documentos foram reunidos nos autos do processo, que estão instruídos com as provas produzidas por meios lícitos, em observância às garantias ao devido processo legal. O enfrentamento das questões na peça de defesa denota perfeita compreensão da descrição dos fatos e dos enquadramentos legais que ensejaram os procedimentos de ofício.

A proposição afirmada pela recorrente, desse modo, deve ser rejeitada.

1.4 DA ALEGAÇÃO DE DESCONSIDERAÇÃO DOS CRÉDITOS DECORRENTES DE DEVOLUÇÕES DE MERCADORIAS

A recorrente afirma que não foram considerados os créditos decorrentes da devolução de vendas de produtos, o que ensejaria a insubsistência do lançamento.

A questão não resulta na decretação de nulidade da autuação, como requer a recorrente, trata-se de questão de mérito, que será analisada em momento próprio. Afasto a preliminar.

2. DA ALEGAÇÃO DE ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO

2.1 DA ALEGAÇÃO DE ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO NO ATO DE LANÇAMENTO FISCAL

A recorrente participou de Reunião de Conformidade Tributária, no âmbito do Projeto “Confia”, que informou que a classificação fiscal de perfumes, águas-de-colônia e desodorantes colônia, deve ser feita à luz da RGI 3b. Deste modo, a utilização excepcional da RGI 4 pela autoridade tributária representa alteração de critério jurídico.

Além disso, argumenta que, no âmbito do Processo nº 10855.723072/2017-88, que envolve a reclassificação de produtos da recorrente, fora invocada a RGI 3b e, como houve afastamento da autuação, infere que a autoridade fiscal utilizou a RGI 4 como novo e inadequado critério jurídico.

A reunião de conformidade alegada pela recorrente fora infrutífera, nesse sentido, o resultado não vincula a autoridade que lavrou a autuação. Caso a recorrente aderisse à conformidade e houvesse a lavratura de auto de infração com entendimento diferente sobre o mesmo tema haveria alteração do critério jurídico.

Ademais, como bem observou o acórdão recorrido:

“A impugnante nem acatou a orientação correta: utilizou a RGI nº 3c. Na verdade, quando se trata de enquadrar o produto como água-de-colônia ou perfume o importante a observar é a concentração da essência ou fragrância (composição aromática de 10% a 30%, para os perfumes; até 10% para as águas-de-colônia), a RGI nº 3 não é aplicável. Assim, para a hipótese, a RGI nº 4 é aplicável (produto mais semelhante quando há a variação percentual de um só ingrediente: a fragrância).

Não é o caso da adoção retroativa de ato normativo com a introdução de tratamento tributário mais gravoso para o sujeito passivo.

O art. 146 do CTN não se enquadra à espécie, pois não é o caso de alterações introduzidas de ofício, por algum marco infralegal, ou por força de decisões administrativas ou judiciais nos critérios jurídicos adotados pela fiscalização.

Não há a vulneração da confiança e segurança concernentes ao entendimento da RFB invocada na peça impugnatória.

Não ocorreu, ademais, a adoção de uma alternativa de interpretação mais onerosa para o sujeito passivo dentre as alternativas expressamente previstas na legislação tributária.

O sujeito passivo não ingressou perante a Administração Tributária com processo de solução de consulta sobre classificação de mercadorias que desse azo a um pronunciamento oficial da Receita Federal do Brasil acerca do enquadramento fiscal dos produtos em tela, com mudança de entendimento subsequente pela autoridade fiscal. Não houve, tampouco, a revisão de lançamento de ofício

anterior (mesmo sujeito passivo, mesmo período) em virtude de modificação de critérios de fiscalização.”

No que diz respeito à regra de interpretação que embasou o lançamento, a autoridade fiscal motivou seu entendimento, como se verifica do extenso e detalhado Relatório Fiscal. Nesse sentido, não há vício para acolhimento da nulidade, o que há, novamente, é a discordância da recorrente, o que se resolve no mérito.

2.2 DA ALEGAÇÃO DE ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO DO LANÇAMENTO PELA DECISÃO RECORRIDA

A recorrente alega que a decisão recorrida manteve o auto de infração por motivação diversa da utilizada na autuação. Argumenta que a DRJ acabou por inovar ao afirmar que *“os produtos possuiriam função essencial de perfumar/hidratar a pele ou, ainda, que a função desodorizante seria meramente acessória”*, definições que se fundam na RGI 3b, diferentemente da RGI 4 utilizada na autuação fiscal.

Não assiste razão à recorrente. Não houve inovação ou alteração do critério jurídico. A DRJ acompanhou, efetivamente, o entendimento da fiscalização, conforme trecho que volto a reproduzir:

“(…) Na verdade, quando se trata de enquadrar o produto como água-de-colônia ou perfume o importante a observar é a concentração da essência ou fragrância (composição aromática de 10% a 30%, para os perfumes; até 10% para as águas-de-colônia), a RGI nº 3 não é aplicável. **Assim, para a hipótese, a RGI nº 4 é aplicável (produto mais semelhante quando há a variação percentual de um só ingrediente: a fragrância).**

Para caracterizar alteração de critério jurídico, necessário se faria que a Administração Tributária tivesse um posicionamento consolidado, no sentido de que um fato não se enquadraria à hipótese de caracterização de infração e, posteriormente, sem motivação alguma, adviesse entendimento a se considerar que houve fato gerador de tributos. Diante da ausência de evidência de que houve modificação no entendimento, descabe, nesse ponto, a alegação de nulidade por inobservância ao art. 146 do CTN.

Outrossim, a decisão de primeira instância que apresenta argumentos contrários às alegações de defesa suscitadas na peça impugnatória, sendo mantidas as razões da fiscalização, não implica em inovação. A autoridade julgadora pode expressar sua percepção dos fatos reunidos nos autos em resposta à defesa.

Rejeita-se tal preliminar.

2.3 DA DÚVIDA RAZOÁVEL E A INTERPRETAÇÃO MAIS FAVORÁVEL À RECORRENTE

A recorrente pondera que, *“em relação às águas-de-colônia, no limite, há de ser reconhecida a existência de dúvida razoável, a aplicar o disposto no art. 112 do CTN, prevalecendo a interpretação mais favorável ao contribuinte”*.

Argumenta que *“não há consenso no mercado mundial sobre o percentual de concentração aromática para fins de diferenciação dos produtos da linha de perfumaria”*, com isso, *“não há certeza e nem segurança em relação ao critério utilizado pela autoridade administrativa para fins de reclassificação fiscal das águas-de-colônia”*, o que seria incompatível com o disposto no art. 142 do CTN.

Os artigos citados assim determinam:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

(...)

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Em primeiro lugar, não se encontra presente, seja no Relatório Fiscal, seja na decisão recorrida, qualquer dúvida sobre a capitulação legal do fato, nem tampouco existe imprecisão quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos. A mera divergência de direito acerca da interpretação das normas afeitas à classificação fiscal não enseja a aplicação do art. 112 do CTN.

Quanto à ausência de certeza e segurança quanto aos critérios adotados na autuação, a recorrente parece requerer uma eventual nulidade por cerceamento do direito de defesa. Contudo, ela demonstrou, durante todo procedimento e nas fases impugnatórias, conhecimento do fato gerador, da matéria tributável e do montante de tributo constituído, apresentando extenso arrazoadado.

Outrossim, caso a busca fosse, de fato, por certeza e segurança, a recorrente deveria recorrer ao processo administrativo de consulta, nos termos dos arts. 48 a 50, da Lei nº

9.430, de 1996, que vincularia o órgão fiscalizatório e se, após a consulta, a administração alterar o entendimento nela expresso, a nova orientação atingirá, apenas, os fatos geradores que ocorram após dada ciência ao consultante ou após a sua publicação pela imprensa oficial (§ 12).

Afasto a preliminar de nulidade.

MÉRITO

1. DA RECLASSIFICAÇÃO FISCAL

Inicialmente, cumpre destacar que, para os fatos abrangidos no processo, relativos aos anos de 2017 a 2020, encontravam-se vigentes o Decreto nº 7.212, de 2010, que aprovou o Regulamento do IPI, e o Decreto nº 8.950, de 2016, que aprovou a TIPI/2016.

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

Neste sentido, o Acórdão nº 302-38.651, em sessão de 22.05.2007, de relatoria da Conselheira Judith do Amaral Marcondes Armando, determinou:

“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 30/04/2000 a 31/10/2004

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. LANÇAMENTO EFETUADO COM BASE EM BULA E REGISTRO JUNTO À ANVISA.

A bula de um produto e o seu respectivo registro junto a Agência Nacional de Vigilância Sanitária (ANVISA) não constam, como itens de determinação de classificação fiscal, na TIPI (ou mesmo da NESH). Nesse esteio, os mesmos não podem ser considerados como requisitos definidores da classificação fiscal de mercadorias, pois, se assim fosse, bastaria ao contribuinte definir neste ou em outros documentos (nota fiscal, etc.) a classificação fiscal (mediante definição de natureza jurídico-sanitária, etc.) que entenda interessante aos seus interesses para, assim, impor ao Fisco Federal a obrigação de aceitá-la.” (destaquei)

Destaco as definições utilizadas pela autoridade tributária, expostas no Relatório Fiscal:

“A Lei nº 6.360, de 1976, que dispõe sobre a Vigilância Sanitária a que ficam sujeitos os medicamentos, as drogas, os insumos farmacêuticos e correlatos,

cosméticos, saneantes e outros produtos, traz as seguintes definições nos incisos III a V de seu art. 3º, com grifos nossos:

Art. 3º - Para os efeitos desta Lei, além das definições estabelecidas nos incisos I, II, III, IV, V e VII do Art. 4º da Lei nº 5.991, de 17 de dezembro de 1973, são adotadas as seguintes:

(...)

*III - **Produtos de Higiene**: produtos para uso externo, antissépticos ou não, destinados ao asseio ou à desinfecção corporal, compreendendo os sabonetes, xampus, dentífricos, enxaguatórios bucais, antiperspirantes, desodorantes, produtos para barbear e após o barbear, estípticos e outros;*

*IV - **Perfumes**: produtos de composição aromática obtida à base de substâncias naturais ou sintéticas, que, em concentrações e veículos apropriados, tenham como principal finalidade a odorização de pessoas ou ambientes, incluídos os extratos, as águas perfumadas, os perfumes cremosos, preparados para banho e os odorizantes de ambientes, apresentados em forma líquida, geleificada, pastosa ou sólida;*

*V - **Cosméticos**: produtos para uso externo, destinados à proteção ou ao embelezamento das diferentes partes do corpo, tais como pós faciais, talcos, cremes de beleza, creme para as mãos e similares, máscaras faciais, loções de beleza, soluções leitosas, cremosas e adstringentes, loções para as mãos, bases de maquiagem e óleos cosméticos, ruges, "blushes", batons, lápis labiais, preparados anti-solares, bronzeadores e simulatórios, rímeis, sombras, delineadores, tinturas capilares, agentes clareadores de cabelos, preparados para ondular e para alisar cabelos, fixadores de cabelos, laquê, brilhantinas e similares, loções capilares, depilatórios e epilatórios, preparados para unhas e outros;*

(...)

Quanto à organização dos componentes químicos utilizados numa preparação cosmética para o fim buscado pelo produto, colacionam-se os ensinamentos de MATOS¹ para suporte à correta classificação fiscal ora realizada. De uma forma geral, MATOS classifica os componentes em quatro grupos, ou quatro tipos básicos de matérias primas:

4.1.1 Princípio ativo

Em qualquer formulação, seja ela cosmética ou medicamentosa, o princípio ativo é a substância que tem efeito mais acentuado ou a substância que confere ao produto a ação final a que se destina. Uma formulação cosmética pode conter mais de um princípio ativo, cada um com sua finalidade principal.

¹ MATOS, Simone Pires de. Cosmética aplicada. São Paulo: Érica, 2014. p. 45-48.

(...)

4.1.2 Aditivos

São substâncias que complementam a formulação cosmética, contribuindo com o marketing do produto e/ou aumentando seu tempo de vida útil. Como aditivos cosméticos são utilizados:

Corantes e pigmentos: de origem natural ou sintética, produzem sensações visuais ao usuário.

(...)

Fragrâncias: compostas de diversos compostos aromáticos naturais ou sintéticos capazes de impressionar as vias olfativas.

Conservantes: protegem o cosmético de contaminações microbianas e de oxidações indesejáveis, assegurando seu prazo de validade e oferecendo segurança ao usuário. Podem ser classificados em bactericidas, fungicidas ou oxidantes.

Muitas empresas fabricantes ou revendedoras de matérias-primas consideram os *produtos de correção* e os *veículos* como *aditivos*, pois entendem que eles são apenas complementares para a ação do ativo utilizado, não utilizando essa subdivisão para *produtos de correção* nem para *veículos*. No entanto, como têm funções específicas para ajustar a formulação, torna-se mais adequado o uso da classificação *produtos de correção* ou *ajustamento*, assim como, para os *veículos*, também é mais adequada uma classificação independente.

4.1.3 Produtos de correção

São matérias-primas que corrigem ou ajustam alguma característica da formulação cosmética de acordo com os padrões esperados. Considerando suas finalidades, os produtos de correção (ou produtos de ajustamento) são classificados em:

Corretor de pH: corrige o pH da formulação, deixando-o adequado ao uso do produto e seu local de aplicação.

Emoliente: evita ou atenua o ressecamento da pele e dos cabelos. O emoliente é responsável pelo toque final do produto cosmético.

Emulsionante: promove a mistura entre as fases aquosa e oleosa. ()

Espessante ou estabilizante: impede a mobilidade da fase aquosa, alterando sua viscosidade e auxiliando o emulsionante, impedindo o rompimento da emulsão.

Sequestrante ou quelante: retira os íons indesejáveis da formulação. ()

Solubilizante: promove a solubilização de uma substância em meio a um dispersante. Muito utilizado para dissolver corantes e conservantes.

Umetante: capaz de reter a água na formulação cosmética, ao mesmo tempo em que mantém a superfície da pele umedecida. Apresenta propriedade higroscópica (absorve a água do meio ambiente).

4.1.4 Veículo

O veículo, também chamado de excipiente, constitui a base na qual o produto é formulado, como água, álcool, óleo, propilenoglicol, gel, sérum, suspensão, emulsão ou pó. Pode-se dizer que é o meio utilizado para carrear os demais componentes de um cosmético para a pele.

O dossiê eletrônico da Anvisa é um documento obtido a partir do processo de cadastramento do produto naquele órgão, que fornece diversas informações úteis para a classificação fiscal, tais como forma física, componentes da fórmula do produto, finalidade e modo de usar.

Para se chegar à função essencial de cada produto foram analisadas as informações de cada dossiê eletrônico da Anvisa, levando em conta as definições de tipo (produto de higiene, perfume ou cosmético), apresentação (forma física), conjunto dos componentes químicos (princípio ativo, aditivos e produtos de correção), finalidade e modo de usar, considerando também, de forma suplementar, as informações divulgadas pelo sujeito passivo em suas embalagens e na Internet².” (destaques no original)

A partir disso, passa-se a analisar cada um dos produtos reclassificados.

1.1 DA RECLASSIFICAÇÃO FISCAL DAS ÁGUAS DE PERFUME DE ÁGUAS-DE-COLÔNIA NCM 3303.00.20 PARA PERFUME NCM 3303.00.10

A recorrente classificou as águas de perfume (eau de parfum) no NCM 3303.00.20, reservado à água-de-colônia, enquanto a fiscalização entendeu que a classificação correta seria no NCM 3301.00.10, reservado ao perfume. Assim encontram-se os códigos na TIPI, na qual se verifica que não há enquadramento específico para as águas de perfume.

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

² <https://www.boticario.com.br/>

Em consulta às Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, quanto à posição 33.03, tem-se que:

“33.03 - Perfumes e águas-de-colônia.

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

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

As **águas-de-colônia** - por exemplo, água-de-colônia propriamente dita, água de lavanda - (que não devem confundir-se com águas destiladas aromáticas e soluções aquosas de óleos essenciais da **posição 33.01**) diferem dos perfumes propriamente ditos pela sua menor concentração de óleos essenciais, etc., e pelo título geralmente menos elevado de álcool utilizado.” (destaques no original)

No Relatório Fiscal, a fiscalização traz referências bibliográficas sobre as concentrações aromáticas (óleo de perfume) praticadas no mercado de perfumaria para perfume (*parfum*), água de perfume (*eau de parfum*), água de banho (*eau de toilette*) e água-de-colônia (*eau de cologne*), sendo o padrão universalmente aceito nos seguintes percentuais:

- Perfumes (extratos): 15-30%
- Águas de perfume 15-18%
- Águas de banho 4-8%
- Águas-de-colônia 3-5%

A recorrente, em resposta à intimação, informou que as águas de perfume possuem concentração entre 17 e 25% de essência em sua composição expressa em Massa/Massa. A autoridade fiscal constatou que, nos registros juntos à Anvisa, os percentuais variam entre 15% a 23,6%, e assim motivou sua decisão a respeito da nova classificação:

“A Regra 1 determina que a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo.

No caso das águas de perfume, isso não é suficiente para resolver o problema, pois água de perfume é um produto diferente de água-de-colônia e de perfume.

A Regra 2 não é aplicável ao caso, pois não se trata de artigo incompleto ou inacabado, nem de artigo desmontado ou por montar.

A Regra 3 trata da mercadoria que pode ser classificada em duas ou mais posições. Uma interpretação deturpada poderia concluir que a água de perfume poderia ser classificada tanto como água-de-colônia como perfume, atraindo a

aplicação da Regra 3. Porém, água de perfume não é água-de-colônia, nem é perfume (extrato). E isso é claro nas classificações de perfumaria.

Ressalta-se também que a Regra 3c não é aplicável, uma vez que só poderiam ser avaliadas as Regras 3a e 3b se a mercadoria pudesse ser classificada em duas ou mais posições, o que não é o caso, pois não há posição específica para água de perfume.

Assim sendo, recorre-se à Regra 4, que determina que as mercadorias que não possam ser classificadas por aplicação das Regras anteriores classificam-se na posição correspondente aos artigos mais semelhantes. Nas NESH, o texto da nota explicativa da Regra traz (grifos nossos):

I) Esta Regra refere-se às mercadorias que não possam ser classificadas por aplicação das Regras 1 a 3. Esta Regra estabelece que essas mercadorias se classificam na posição correspondente aos artigos mais semelhantes.

II) A classificação de conformidade com a Regra 4 exige a comparação das mercadorias apresentadas com mercadorias semelhantes, de maneira a determinar quais as mercadorias mais semelhantes às mercadorias apresentadas. Estas últimas devem classificar-se na posição correspondente aos artigos mais semelhantes.

III) A analogia pode, naturalmente, basear-se em vários elementos, tais como a denominação, as características, a utilização.

Realizando a exigência de comparação por semelhança, volta-se à classificação dos produtos de perfumaria. Nota-se uma grande diferença entre água-de-colônia e água de perfume. Em qualquer classificação, pode-se inferir que a água de perfume está mais próxima do perfume do que da água-de-colônia.” (grifos no original)

Inegável que as águas de perfume possuem faixa de concentração contida nos perfumes, portanto, evidente a semelhança. Isso é reforçado pela informação, prestada pela recorrente, de que as suas águas-de-colônia possuem concentração aromática entre 3 a 10%.

A Receita Federal, através da Coordenação-Geral de Tributação, reiteradamente decidiu, conforme exposto nas Soluções de Consulta nº 98.465, 98.473, 98.474, todas de 2017, que as águas de perfume se classificam no código NCM 3303.00.10:

Solução de Consulta nº 98.465 - Cosit

“10. No âmbito da Secretaria da Receita Federal e do Ministério da Fazenda, decisões anteriores enquadraram no código tarifário 3303.00.10 (perfumes ou extratos) produtos com composição aromática (óleo de perfume) em concentração superior a 10%. Diante disso, **o produto com 8 %, em peso, de óleo de perfume (composição aromática), classifica-se no código NCM 3303.00.20 (Águas-de-colônia), enquanto os demais produtos que apresentam respectivamente 15 %, 20% e 13%, em peso, de óleo de perfume (composição**

aromática), classificam-se no código NCM 3303.00.10 (Perfumes - extratos).
(destaquei)

Nesta seara, a 8ª Vara Federal Cível da Seção Judiciária do Distrito Federal, no julgamento do Processo nº 1085775-48.2021.4.01.3400, confirmou o entendimento da Receita Federal, em decisão assim motivada:

“Inicialmente, é importante salientar que a NCM (Nomenclatura Comum do Mercosul) é um instrumento fiscal de classificação de mercadorias para determinação dos tributos incidentes nas operações de comércio exterior (importação e exportação) e de saída de produtos industrializados.

Internalizada no Brasil pelo Decreto nº 97.409/88, a Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, conhecida como Sistema Harmonizado (SH), atribui às autoridades tributárias e aduaneiras dos países signatários a competência para interpretar as normas que regulam a classificação fiscal de mercadorias, mediante aplicação das regras gerais e das notas explicativas do Sistema Harmonizado, das regras complementares do Mercosul e da TIPI e dos pareceres de classificação do Comitê do Sistema Harmonizado da Organização Mundial de Aduanas (OMA), alcançando-se, com isso, uma uniformização mundial sobre a correta posição ou subposição de uma mercadoria na NCM.

Portanto, para fins tributários e aduaneiros, a classificação fiscal aplicada pela Receita Federal do Brasil tem prevalência sobre todos os conceitos e definições adotados por outros órgãos ou entidades públicas em suas respectivas áreas de atuação, isso porque o Brasil tem a obrigação de cumprir as normas internacionais previstas no Sistema Harmonizado (SH) e, nesse ponto, a autoridade aduaneira é quem tem exclusiva competência para, em procedimento de fiscalização no Siscomex, verificar o correto enquadramento da mercadoria no código da NCM, não sendo possível dar primazia à classificação dada pela Anvisa no registro do produto.

Vale destacar que eventuais dúvidas ou divergências sobre a classificação de mercadorias devem ser resolvidas em processo administrativo de consulta, nos termos dos artigos 48 a 50 da Lei nº 9.430/96, os quais conferem legitimidade tanto ao contribuinte como à própria Anvisa para questionar a correta classificação na NCM, como dispõe o art.46, parágrafo único, do Decreto nº 70.235/72, *verbis*: *Os órgãos da administração pública e as entidades representativas de categorias econômicas ou profissionais também poderão formular consulta.*

(...)

No caso dos autos, as mercadorias importadas estão descritas nas DI's como “EAU de Parfum” e “EAU de Toilette”, todas com NCM 3303.00.20 (água-de-colônia), mas sem a indicação da concentração (ID 847823546, pp. 63-65), razão pela qual

a fiscalização solicitou documentação complementar quando do procedimento fiscal.

Atendendo a solicitação, a empresa (...) juntou dossiês eletrônicos da Anvisa que informavam a concentração das mercadorias, qual seja, 14,135% para os “EAU de Parfum”, conforme relatado pela fiscalização no ID 957887665, p. 44 (o documento da Anvisa não foi juntado pela autora no ID 847823546 – cópia integral do processo). Tal percentual, aliado ao entendimento manifestado pela Cosit nas referidas soluções de consulta, configura “perfume”, sendo cabível o enquadramento no NCM 3303.00.10.

Assim, correta a fiscalização aduaneira ao promover o ajuste no NCM relacionado às mercadorias contidas nas DI's de produtos de perfumaria.”

A recorrente traz a decisão formalizada no Acórdão nº 9303-010.682, no julgamento do Processo nº 12466.003142/2007-15, que entende ser favorável a ela. Reproduzo a ementa da decisão:

“ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 02/01/2003 a 04/11/2003

PERFUME (EXTRATO) OU ÁGUA-DE-COLÔNIA.

Os limites da concentração da composição aromática fixados nas alíneas “a” e “b” do inciso II do artigo 49 do Decreto 79.094, de 5 de janeiro de 1977, são específicos para o fim de registro dos perfumes (extratos, águas-de-colônia etc.) no sistema de vigilância sanitária. Na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), **a classificação dos perfumes (extratos) e das águas-de-colônia independe dos valores absolutos da concentração da composição aromática. É o confronto da concentração de um com a do outro que define qual deles é perfume (extrato) e qual deles é água-de-colônia.**” (destaquei)

A decisão, que se deu por determinação do então vigente art. 19-E da Lei nº 10.522, de 2002, incluído pela Lei nº 13.988, de 2020, entretanto, dá suporte, no presente, ao entendimento da autoridade tributária, já que a reclassificação fiscal não se deu com fulcro nos “valores absolutos da concentração da composição aromática” e, sim, no “confronto da concentração” de perfume (extrato) e água-de-colônia.

Não há como acolher o pedido da recorrente, do que nego provimento neste tema.

1.2 DA RECLASSIFICAÇÃO FISCAL DOS DESODORANTES NCM 3307.20 PARA PREPARAÇÕES PARA CONSERVAÇÃO OU CUIDADOS DA PELE NCM 3304.99

A recorrente argumenta que as classificações fiscais para os desodorantes corporais são 3307.20.10 (líquidos) e 3307.20.90 (outros), ambas com alíquota de 7% de IPI. Contudo, a fiscalização atribuiu as classificações fiscais 3304.99.10 (cremes de beleza e cremes nutritivos;

loções tônicas) ou 3304.99.90 (outros), a qual determina a incidência de alíquota de 22% a título de IPI.

A recorrente suscita que a classificação adotada pela fiscalização é errônea, pois os produtos apresentam, efetivamente, a função de desodorantes corporais. Defende que as Notas Explicativas determinam a classificação dos desodorantes corporais na posição 33.07, não impondo qualquer ressalva ou restrição.

Como exemplos dos produtos classificados, pela recorrente, como preparações para conservação ou cuidados da pele, a fiscalização relacionou no Relatório Fiscal (fls. 52/53):

“Nome comercial: Hidratante Multiprotetor Diurno Make B. Skin, 60g

Classificação NCM: 3304.99.10

Categoria: Cuidados para Pele > Rosto > Protetor Solar Facial

Observações: Como Usar / Conselho de Aplicação: Pela manhã, com o rosto limpo e seco, aplique o produto em movimentos circulares até absorção completa. Você pode aplicar sua base preferida de Make B. após o uso do Hidratante Multiprotetor Diurno.”

“Nome comercial: Hidratante Labial Cuide-se Bem Morango e Leite, 6,2g

Classificação NCM: 3304.99.90

Categoria: Cuidados para Pele > Lábios > Hidratante

Observações: Como Usar / Conselho de Aplicação: retire a tampa do Hidratante Labial e com a boca limpa, aplique em todo o lábio superior e inferior. Repita o processo sempre que necessário.”

“Nome comercial: Coffee Woman Sense Gel Hidratante Corporal 200g

Classificação NCM: 3304.99.90

Categoria: Corpo e Banho > Hidratante

Observações: O Coffee Gel Corporal Hidratante Woman Sense pode ser usado no corpo como hidratante e também como gel massageador, proporcionando uma sensação agradável na pele.

Como Usar / Conselho de Aplicação: Aplique em todo o corpo com movimentos circulares sempre que quiser manter a hidratação da pele.”

“Nome comercial: Loção Hidratante de Banho e Pós Banho Boti Baby, 150g

Classificação NCM: 3304.99.90

Categoria: Cuidados para Pele > Corpo > Hidratante

Observações: Como Usar / Conselho de Aplicação: Coloque um pouco do hidratante em uma das mãos e espalhe por todo o corpinho do seu bebê durante o banho ou após o banho.”

Em seguida, a fiscalização relacionou os produtos classificados, pela recorrente, como desodorante, do que a autoridade fiscal entendeu que se tratava, efetivamente, de preparações para conservação ou cuidados da pele (fls. 53/54):

“Nome comercial: Loção Hidratante Desodorante Corporal Nativa SPA Ameixa 400ml

Classificação NCM: 3307.20.90

Categoria: Corpo e Banho > Hidratante

Observações: Como Usar / Conselho de Aplicação Abra o frasco e sinta a fragrância. Agora aplique um pouco de loção nas mãos e espalhe pelo corpo inteiro, em movimentos circulares, fazendo uma leve massagem. Capriche nas partes mais secas como cotovelos e joelhos. Faça isso todos os dias ou sempre que quiser sentir sua pele hidratada e desodorizada.”

“Nome comercial: Creme Acetinado Hidratante Desodorante Corporal Lily, 250g

Classificação NCM: 3307.20.90

Categoria: Corpo e Banho > Hidratante

Observações: Lily Creme Acetinado Hidratante Desodorante Corporal possui textura com toque acetinado que hidrata a pele intensamente por até 48 horas, proporcionando ainda perfumação prolongada com a mesma sofisticada fragrância Lily Eau de Parfum, envolvendo você durante todo o dia.

O Lily Creme Acetinado Hidratante possui uma textura única que protege a sua pele com uma película protetora, que além de promover uma hidratação intensa, também ajuda a evitar o ressecamento causado pelo sol e pelo clima frio e seco.

Lily Creme Acetinado Hidratante Corporal possui em sua composição manteiga de karité, que é reconhecida pelas suas propriedades emolientes naturais, que são de rápida absorção e ultra hidratantes.”

“Nome comercial: Loção Hidratante Desodorante Corporal Malbec Club, 250ml

Classificação NCM: 3307.20.90

Categoria: Corpo e Banho > Hidratante

Observações: Malbec Loção Hidratante Desodorante Corporal Club foi especialmente desenvolvida para a pele masculina. Repara o aspecto esbranquiçado e áspero da pele seca. A loção hidratante possui textura leve e de

rápida absorção, deixando a pele hidratada, aveludada e sedosa, sem aquela sensação oleosa.

Como Usar / Conselho de Aplicação Aplicar a quantidade desejada em todo o corpo, principalmente nas áreas mais ressecadas como cotovelos, joelhos e pés.”

“Nome comercial: Óleo Desodorante Corporal Hidratante Nativa SPA Amêndoas e Quinoa 250ml

Classificação NCM: 3307.20.10

Categoria: Corpo e Banho > Hidratante

Observações: Tenha uma hidratação poderosa para a pele e uma textura incrível com o Óleo Desodorante Corporal Hidratante Nativa SPA Amêndoas e Quinoa. Com óleo 100% puro de Quinoa, tenha todos os benefícios desse grão, um dos componentes mais completos e nutritivos da natureza.

Com rápida absorção, ele hidrata intensamente enquanto também previne o aparecimento das estrias. O Óleo Desodorante Corporal Hidratante possui ação antioxidante que defende a pele dos efeitos dos radicais livres que causam envelhecimento da pele.

Com a perfumação marcante das Amêndoas, é perfeito para ter em casa e usar durante o banho ou após, para intensificar ainda mais seu efeito ação desodorante. Deixe seus momentos de relaxamento ainda mais revigorantes. Ah! Esse produto é vegano!

Como Usar / Conselho de Aplicação Massageie a pele com o óleo durante o banho, com a pele ainda úmida. Em seguida enxágue e sinta o conforto das amêndoas e da quinoa.”

Por fim, demonstra como são apresentados e descritos os demais produtos classificados como desodorantes, cuja classificação fiscal encontra-se correta, sob o entendimento da fiscalização (fls. 55/56):

Nome comercial: Desodorante Antitranspirante Aerosol Malbec 75g 125ml

“Classificação NCM: 3307.20.10

Categoria: Corpo e Banho > Cuidados Pós-Banho > Desodorante

Observações: O Malbec Desodorante Antitranspirante Aerosol oferece 48 horas de proteção, mantendo a pele hidratada e perfumada.

Com secagem rápida e toque seco, o desodorante antitranspirante possui nova fórmula com óleos essenciais e mentol que proporcionam uma sensação refrescante e perfumação intensiva.

Conselho de Aplicação Agitar bem antes de usar. Depois, girar no sentido anti-horário até travar o atuador e aplicar a uma distância de 15 centímetros das axilas.”

“Nome comercial: Desodorante Aerosol Antitranspirante Nativa SPA Ameixa 75g

Classificação NCM: 3307.20.10

Categoria: Corpo e Banho > Cuidados Pós-Banho > Desodorante

Observações: Todo mundo gosta de estar com a axila sequinha o dia todo, e o Nativa SPA Ameixa Desodorante Aerosol Antitranspirante, além de proteger a pele, ainda deixa com um aroma intenso e vibrante de Ameixa.

O antitranspirante oferece 48 horas de proteção, deixando a pele seca por muito mais tempo.

Sua fórmula sem álcool e com jato seco possui micropartículas da fragrância de Ameixa que se rompem ao longo do dia para deixar um cheiro que desperta e, ao mesmo tempo, dá vontade de fechar os olhos.

Conselho de Aplicação Após o banho ou com a pele limpa, aplique o Desodorante.

Agitar bem antes de usar. Depois, girar no sentido anti-horário até travar o atuador e aplicar a uma distância de 15 centímetros das axilas.”

“Nome comercial: Antitranspirante em Creme Cuide Se Bem Rosa e Algodão, 80g

Classificação NCM: 3307.20.90

Categoria: Corpo e Banho > Cuidados Pós-Banho > Desodorante

Observações: O Cuide Se Bem Antitranspirante em Creme Rosa e Algodão 80g oferece proteção por até 48 horas contra o odor e a transpiração. Conta com o aplicador inteligente para facilitar o uso.

Formulado com extratos de rosa e algodão, o creme antitranspirante deixa uma sensação calmante na pele após a depilação, além de não possuir álcool etílico.

Conselho de Aplicação Aplique o antitranspirante em creme diretamente nas axilas secas.

É importante lembrar de usar somente na área indicada.”

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

Com efeito, a fiscalização constatou que a recorrente *“apresenta os produtos para o consumidor com uma função principal (categoria), enquanto as funções secundárias (adicionais) estão apresentadas como valores agregados”*.

Reproduzo a interpretação que motivou a reclassificação dos produtos:

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

Tem-se nas notas do Capítulo 33 das NESH:

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

(...)

CONSIDERAÇÕES GERAIS

(...)

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

Os produtos das posições 33.03 a 33.07 permanecem classificados nestas posições mesmo que contenham, acessoriamente, determinadas substâncias empregadas em farmácia ou como desinfetantes e mesmo que possuam, acessoriamente, propriedades terapêuticas ou profiláticas (ver a Nota 1 e) do Capítulo 30). Todavia, os desodorantes (desodorizantes) de ambientes preparados, permanecem classificados na posição 33.07 mesmo que possuam propriedades desinfetantes que não sejam meramente acessórias.

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

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

3304.10 - Produtos de maquiagem para os lábios

3304.20 - Produtos de maquiagem para os olhos

3304.30 - Preparações para manicuros e pedicuros

3304.9 - Outros:

3304.91 -- Pós, incluindo os compactos

3304.99 -- Outros

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

Incluem-se na presente posição:

(...)

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

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

Estão sob análise produtos que são preparações para conservação ou cuidados da pele, com a função desodorante, conforme afirma o sujeito passivo, que poderiam ser classificados na 33.04 ou na 33.07.

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

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

A Regra 3a diz que a posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas. No entanto, essa regra ainda não soluciona, porque são específicas as posições

para desodorantes corporais e “cremes de beleza e cremes nutritivos; loções tônicas”.

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

(...)

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

(...)

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

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

Por aplicação da Regra Geral Complementar nº 1, que, em sua primeira parte, prevê que as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado se aplicarão, *mutatis mutandis*, para determinar dentro de cada subposição, o item aplicável e, dentro deste último, o subitem correspondente, na posição **3304.99.10** são classificados os cremes de beleza, os cremes nutritivos e as loções tônicas.

As outras preparações para conservação ou cuidados da pele, quando não apresentadas sob a forma de creme de beleza ou creme nutritivo, enquadram-se na posição residual. É o caso das preparações em forma de loção, gel, emulsão, óleo, sérum, manteiga, entre outras, que devem ser classificadas na posição **3304.99.90**.” (destaques no original)

Deste modo, a fiscalização entendeu que a função essencial é de conservação ou cuidado da pele, com característica adicional de desodorante, o que seria insuficiente para alterar a classificação fiscal para “desodorantes” da posição 3307, classificando tais produtos na subposição 3304.99.

Avançando no tema, a fiscalização aprofundou-se na questão da função desodorante (fls. 48/51). Trouxe as características de antiperspirantes e desodorantes, bem como adentrou nos agentes antissépticos contidos nos produtos reclassificados, a saber, triclosan, caprilato de poliglicerila e caprilil glicol, do que concluiu:

“Contudo, o mero fato de um componente da fórmula possuir a característica de reduzir ou evitar o desenvolvimento de odores corporais desagradáveis não é suficiente para classificá-lo com um desodorante, para fins de tributação de IPI.

O sabonete, o xampu, as emulsões e os produtos para barbear não se convertem em desodorantes em virtude da adição de substâncias antissépticas em concentrações usuais.

Nos cosméticos hidratantes, as fragrâncias e os conservantes/desodorizantes são aditivos, que conferem características adicionais, necessárias ou desejadas pelos consumidores, mas que não alteram a característica essencial, qual seja, limpeza, conservação e/ou embelezamento da pele.

A utilização de agentes que inibem o crescimento de bactérias é condição necessária para a fabricação de cosméticos. Assim se pronuncia BARATA³ quanto ao uso de conservantes em formulações cosméticas, com grifos nossos:

Todos os métodos de preservação têm como finalidade impedir ou diminuir alterações prejudiciais provocadas pela ação de microrganismos ou fungos.

Quando um microrganismo se introduz numa preparação cosmética, no decorrer da fabricação, encontra aí as condições ideais para o seu desenvolvimento e multiplicação.

Se não forem tomadas providências, o desenvolvimento será rápido, decompondo e alterando as características do produto, pois vai retirar os elementos nutritivos indispensáveis ao seu metabolismo, rejeitando, em contrapartida, os resíduos tóxicos que vão modificar as características de uma preparação cosmética. Essas modificações manifestam-se de formas muito variadas:

- As emulsões, qualquer que seja o tipo considerado, podem sofrer alteração, com separação e cobrirem-se de uma camada de fungos;
- Aparecimento de colorações indesejáveis;
- Preparados lípidos, podem passar a apresentar aspecto opalescente;
- Fenômenos de fermentação com desenvolvimento de gases, podem promover deformações e originarem frascos quebrados;
- O perfume fica profundamente alterado;
- E finalmente, não podemos esquecer que produtos degradados podem ser causa de perturbações futuras na pele;

Concluindo: o emprego de um preservante no produto acabado é de necessidade fundamental, sob pena deste se tornar rapidamente inutilizável ou de a sua aplicação vir a ser menos aconselhável.

Dessa forma, os agentes antissépticos são necessários na produção de cosméticos para a conservação do produto, sendo capazes de reduzir ou evitar a aparição de odores desagradáveis, em razão de reduzirem a contaminação microbiológica.

³ BARATA, Eduardo A. F. A Cosmetologia: Princípios Básicos. São Paulo: Tecnopress Editora, 2013. p. 40.

Porém, não alteram a característica básica do produto quando utilizados dessa forma, pois apenas conservam o produto para que seja comercializado de forma segura.

Na mesma linha, CORRÊA⁴ trata a função dos conservantes nas preparações cosméticas, especialmente os conservantes antimicrobianos: *“São produtos cuja função é inibir a proliferação de bactérias e fungos no produto acabado. São imprescindíveis nas formulações, uma vez que, via de regra, as emulsões são facilmente contamináveis, seja por sua própria composição, seja durante o processo de preparação e manipulação, seja durante o manuseio pelo usuário, constituindo um verdadeiro meio de cultura”*.

Não há dúvida de que a indústria de cosméticos necessita incorporar, muitas vezes, conservantes em seus produtos.

A Resolução da Diretoria Colegiada - RDC nº 29, de 1º de junho de 2012, da Anvisa, vigente na época dos fatos geradores, que aprovou o Regulamento Técnico Mercosul sobre “Lista de Substâncias de Ação Conservante permitidas para Produtos de Higiene Pessoal, Cosméticos e Perfumes”, traz o entendimento sobre CONSERVANTES em seu Adendo II: *“são substâncias que são adicionadas como ingredientes aos Produtos de Higiene Pessoal, Cosméticos e Perfumes com finalidade de inibir o crescimento de microrganismos durante sua fabricação e estocagem, ou para proteger os produtos da contaminação inadvertida durante o uso”*. Entre os conservantes permitidos por essa RDC, temos o Triclosan.

Dessa forma, há um entendimento de que os agentes antissépticos são utilizados para conservação de cosméticos e perfumes. Como consequência, haverá uma redução ou eliminação das bactérias e dos odores desagradáveis que poderiam aparecer, mas sem que isso altere a finalidade ou o modo de usar do produto.” (destaques no original)

A recorrente defende que não é possível determinar a característica essencial do produto, por ausência preponderância entre as funções desodorante e hidratante, o que atrairia a classificação para a Regra 3c.

Não assiste razão a recorrente.

As NESH, aprovadas pelo Decreto nº 435, de 1992, com textos consolidados pela Instrução Normativa RFB nº 807, de 2008, alterada pela IN RFB nº 1.072, de 2010, e pela IN RFB nº 1.260, de 2012, trazem, quando se referem à posição 33.07, o seguinte:

“Esta posição compreende:

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

⁴ CORRÊA, Marcos Antonio. Cosmetologia: Ciência e Técnica. Livraria e Editora Medfarma, 2012; 1ª edição, pág. 359.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

V) Outros produtos, tais como:

1) Os depilatórios.

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

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

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

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

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

A IN RFB nº 807, de 2008, foi posteriormente revogada pela IN RFB nº 1.788, de 2018, contudo, manteve-se a essência do item II acima destacado, alterando a redação da forma que também se encontra na sexta (2017) e na sétima (2022) edições das Notas Explicativas:

“II) Os desodorantes (desodorizantes) corporais e os antiperspirantes (antissudoríficos)”

Assim, resta claro que os subitens 3307.20.10 ou 3307.20.90 caberiam somente para os produtos que são configurados como desodorantes corporais e os antiperspirantes, que tem como função combater o suor, conhecidos como antissudoríficos.

Pela explicação acima colacionada e pelos elementos do Relatório Fiscal, os produtos classificam-se como preparações para conservação ou cuidados da pele, e não podem ser classificados desodorantes corporais ou antiperspirantes, como pretendeu a recorrente, do que entendo como correta a classificação fiscal atribuída pela autoridade tributária, não merecendo reforma o acórdão recorrido.

1.2.1 DA RECLASSIFICAÇÃO FISCAL DE DESODORANTES NCM 3307.20.10 PARA ESFOLIANTES NCM 3304.99

A recorrente classificou seus produtos esfoliantes como desodorante corporal, sob o código 3307.20.10. Por sua vez, a fiscalização entende que se trata de preparações para conservação ou cuidados da pele, da posição 33.04.

Argumenta a recorrente que não houve prova técnica, por parte do órgão autuante, (i) de que os esfoliantes teriam característica essencial de cuidados da pele e (ii) de que os agentes antissépticos seriam apenas aditivos para conservação do produto. Conforme já exposto, a classificação fiscal trata-se de atividade jurídica.

Segue a defesa expondo que *“o esfoliante possui ingrediente bactericida na sua composição, de modo que é um produto misturado e multifuncional (sem preponderância de funções)”*, do que entende que se aplica a Regra 3c das NESH.

Bem esclareceu o Relatório Fiscal (fl. 63):

“Basicamente, a esfoliação é um procedimento realizado para eliminação das células mortas da pele, com o intuito de estimular a produção de células novas.

Os esfoliantes não são produtos para lavagem da pele, mas sim preparações para conservação ou cuidados da pele. Devem ser aplicados com a pele úmida, antes ou depois de sua higienização, conforme as orientações do fabricante.

Poderiam até ser confundidos com produtos para lavagem da pele, mas, considerando que a função essencial do produto é esfoliar a pele, e não a lavar, devem ser classificados como preparações para conservação ou cuidados da pele, na posição 33.04 – *“Produtos de beleza ou de maquiagem preparados e preparações para conservação ou cuidados da pele (exceto medicamentos), incluindo as preparações antissolares e os bronzeadores; preparações para manicuros e pedicuros.”* (destaquei)

Ademais, entende a defesa que *“se os esfoliantes realmente tivessem uma característica essencial, esta não seria de conservar ou cuidar da pele, mas sim a de possuir agentes tensoativos para a lavagem da pele, enquadrando-se perfeitamente na Posição NCM nº 3401.30.00”*.

Assim encontra-se a posição sugerida pela recorrente nas NESH:

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

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

Não há como adotar tal classificação, como constatou a fiscalização, a função esfoliante refere-se à remoção tecido morto, permitindo a produção de novas células da pele. Deste modo, não se trata de “preparações para lavagem da pele”.

Como ilustração, a autoridade fiscal constatou a classificação indevida do produto NATIVA SPA PITAYA AÇÚCAR ESFOLIANTE, na qual a recorrente classificou como desodorante corporal. De acordo com os registros juntos à Anvisa, o produto deve ser aplicado durante o banho, com remoção do produto pelo enxágue:

“Durante o banho, espalhe o açúcar esfoliante desodorante pelo corpo, em movimentos suaves. Enxágue em seguida.”

Portanto, não há qualquer referência à limpeza da pele.

A Solução de Consulta nº 98.531 – Cosit, de 2019, definiu que os esfoliantes enquadram-se sob o código NCM 3304.99.90:

“ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Código NCM: 3304.99.90 sem enquadramento nos Ex da Tipi

Mercadoria: Gel esfoliante para cuidados da pele, aplicado em sacos de plástico em formato que imita meias, próprio para reduzir calosidades e aspereza dos pés (peeling químico), possuindo em sua composição, acessoriamente, substância antisséptica, apresentado em cartucho de cartolina que contém um par, peso líquido de 15 g.

Dispositivos Legais: RGI 1 (Notas 1 e) do Capítulo 30 e 3 do Capítulo 33), RGI 6 e RGC 1 da NCM constante da TEC, aprovada pela Res. Camex nº 125, de 2016, e da Tipi, aprovada pelo Dec. nº 8.950, de 2016, e alterações posteriores. Subsídios extraídos das Nesh, aprovadas pelo Decreto nº 435, de 1992, e consolidadas pela IN RFB nº 1.788, de 2018.”

De tal modo, correto o procedimento de reclassificação dos cremes esfoliantes, por se tratar de preparações para cuidado da pele, sob o código 3304.99.10, e dos esfoliantes apresentados nas formas de gel, óleo de açúcar ou mel, no código 3304.99.90 da TIPI.

NCM	DESCRIÇÃO	AL. (%)
33.04	Produtos de beleza ou de maquiagem preparados e preparações para conservação ou cuidados da pele (exceto medicamentos), incluindo as preparações antissolares e os bronzeadores; preparações para manicuros e pedicuros.	
3304.10.00	- Produtos de maquiagem para os lábios	22
3304.20	- Produtos de maquiagem para os olhos	
3304.20.10	Sombra, delineador, lápis para sobrancelhas e rímel	22
3304.20.90	Outros	22
3304.30.00	- Preparações para manicuros e pedicuros	22
3304.9	- Outros:	
3304.91.00	-- Pós, incluindo os compactos	22
	Ex 01 - Talco e polvilho com ou sem perfume	12
3304.99	-- Outros	
3304.99.10	Cremes de beleza e cremes nutritivos; loções tônicas	22
3304.99.90	Outros	22
	Ex 01 - Preparados bronzeadores	12
	Ex 02 - Preparados anti-solares, exceto os que possuam propriedades de bronzeadores	0

1.3 DA RECLASSIFICAÇÃO FISCAL DOS DESODORANTES COLÔNIA NCM 3307 PARA PERFUMES NCM 3303.00.10 E ÁGUAS-DE-COLÔNIA NCM 3303.00.20

A autoridade fiscal identificou produtos de perfumaria classificados como “desodorantes (desodorizantes) corporais e antiperspirantes – líquidos”, sob o NCM 3307.20.10, enquanto, no seu entender, deveriam ser classificados como águas-de-colônia, no código NCM 3303.00.20, ou perfumes (extratos), no código NCM 3303.00.10. Os produtos referem-se a desodorantes colônia, também denominados deo-colônias, e *body splash* (ou *body spray*), caracterizados como “cuidados pós-banho” e “perfumaria”.

Em introdução sobre o tema, o Relatório Fiscal traz as diferenciações entre desodorização e perfumação:

“Ao passo que desodorizar é retirar odor, perfumar é conferir odor. A aplicação mais comum de um desodorante é nas axilas ou nos pés, mesmo admitindo-se a

aplicação em outras partes do corpo. Isso porque são as áreas mais sensíveis à ocorrência de odores desagradáveis. A função principal de um desodorante é retirar esses odores.

Já o perfume, recomenda-se aplicar em áreas de maior circulação sanguínea, como atrás das orelhas, pescoço e pulsos. Isso para que a finalidade principal seja maximizada, com o cheiro mais intenso e duradouro.

Assim, percebemos que desodorante e perfume **possuem finalidades e modos de usar diferentes.**” (destaques no original)

O primeiro ponto a se analisar, portanto, é se a classificação dos produtos como desodorante está correta. Deste modo expõe o Relatório Fiscal:

“Voltando à classificação adotada pelo sujeito passivo para seus produtos de perfumaria, a diferença entre desodorante colônia e os demais se dá em razão da existência de um agente bacteriostático em sua formulação.

Nesse caso, a concentração aromática é ignorada pelo sujeito passivo para definir a classificação comercial dos produtos, uma vez que há uma variação de 4 (quatro) a 18% (dezoito por cento) nos desodorantes colônia, o que permitiria enquadrar alguns produtos como água-de-colônia e outros como água de perfume.

Isso significa que a classificação “desodorante colônia” se sobrepõe às demais, na visão do sujeito passivo. Como já explicado, a existência de um agente bacteriostático não é suficiente para a classificação de um produto de perfumaria como desodorante. (...)”

Em respeito às decisões deste Conselho⁵, a autoridade tributária confrontou as concentrações produto a produto para determinação das classificações entre água-de-colônia e perfume (extrato), conforme posição 33.03 da NCM.

De acordo com as informações de registro junto à Anvisa, a concentração aromática dos *body splash* varia de 1,3% a 9,4% da composição total, portanto, a fiscalização os considerou como águas-de-colônia, nos casos em que a finalidade principal for perfumar a pele.

Em seguida, passou a comparar os desodorantes colônia. A recorrente entende que *“de forma absolutamente contraditória com o critério adotado para as águas-de-colônia e também sem prova técnica, a autoridade administrativa estabeleceu para os desodorantes colônia como “limite de corte” o percentual de concentração aromática de 10%”*.

No entanto, a fiscalização esclareceu o critério adotado:

“(…) levando-se em conta que as classificações existentes permitem leves variações nesses percentuais e ainda, não menos importante, a jurisprudência

⁵ Acórdão nº 9303-010.682 – CSRF / 3ª Turma, sessão de 16/09/2020, processo nº 12466.003142/2007-15. Acórdão nº 9303-01.516 – 3ª Turma, sessão de 01/06/2011, processo nº 12466.003790/2002-67.

existente no CARF, realizou-se a análise individual dos produtos, utilizando-se o percentual de 10% (dez por cento) como a referência inicial a ser seguida.”

Este mesmo percentual encontra-se nas decisões das Soluções de Consulta nº 98.465, 98.473 e 98.474, de 2017:

“10. No âmbito da Secretaria da Receita Federal e do Ministério da Fazenda, decisões anteriores enquadraram no código tarifário 3303.00.10 (Perfumes (extratos)) produtos com composição aromática (óleo de perfume) em concentração superior a 10% e na posição 3303.00.20 (Águas-de-colônia) produtos com composição aromática em concentração igual ou inferior a 10%.”

Não houve estabelecimento de “limite de corte” arbitrário, mas, sim, obediência a um critério objetivo e recorrente do órgão competente para definição sobre normas de classificação de mercadorias.

Pois bem.

A fiscalização relacionou as marcas comerciais dos desodorantes colônia e suas respectivas concentrações aromáticas. A partir disso, e observando as decisões deste Conselho, no sentido de que apenas a concentração em si, de cada produto em separado, não seria o suficiente para determinar o código mais correto da NCM, restando ao classificador comparar os produtos entre eles para se obter a classificação mais adequada, por meio da semelhança, utilizou-se da Regra Geral de Interpretação 4.

Com efeito, os produtos com maior percentual de composição aromática assemelharam-se aos perfumes, enquanto aqueles com concentração de fragrância mais baixa foram classificados como água-de-colônia. Cumpre ressaltar que a fiscalização também observou a proporção de água, de etanol, as instruções de utilização, a capacidade das embalagens (frascos) e os valores comerciais.

Pertinente a reprodução das conclusões do Relatório Fiscal sobre a matéria, com destaque para a reclassificação, em alíquota menor do IPI, dos produtos que cujas concentrações aromáticas não foram disponibilizadas, mas que foram inequivocamente identificados como produtos de perfumaria (fls. 73/74):

“Pelo modo de usar de cada um dos produtos relacionados, não há dúvidas de serem produtos de perfumaria, classificados no NCM 3303.

Os percentuais de concentração aromática, quando superiores a 10% (dez por cento), assemelham-se aos dos *eau de parfum* comercializados pelo sujeito passivo, uma vez que esses possuem concentrações a partir de 15% (quinze por cento), e devem ser classificados como perfumes, como já explicado.

As linhas MALBEC, EGEO, EUDORA KISS ME, EUDORA CHIC e BOTICOLLECTION ANNI possuem produtos com concentração aromática inferior e superior a 10% (dez por cento).

Nas linhas EUDORA KISS ME, EUDORA CHIC e BOTICOLLECTION ANNI, a semelhança entre os produtos não permitiu uma diferenciação inequívoca com base na concentração aromática, de modo que todos os produtos dessas linhas devem ser classificados como águas-de-colônia.

Alguns “desodorantes colônias”, em razão de não estarem disponíveis todas as informações de concentração aromática, foram classificados como águas-de-colônia.

Na linha EGEO, os produtos com concentração aromática a partir de 11,7% (onze inteiros e sete décimos por cento) assemelham-se mais a perfumes, enquanto os produtos até 10% (dez por cento) assemelham-se mais a águas-de-colônia, devendo-se classificá-los dessa forma.

A linha MALBEC já foi analisada em detalhes, mantendo-se o Malbec Desodorante Colônia Play 50ml, da linha infantil, e o Malbec Desodorante Colônia Body Splash Black 200ml como as únicas águas-de-colônia.

As linhas exclusivamente de águas-de-colônia ou de águas de perfume/perfumes estão segregadas no próprio Anexo III.

Todos os desodorantes colônias são, em verdade, produtos de perfumaria. Os produtos em que não havia informação sobre a concentração aromática foram classificados como águas-de-colônia.

Diante do exposto, com a comparação inicial das linhas e depois a análise individual de cada uma delas, conclui-se a classificação fiscal dos “desodorantes colônias”, de acordo com a Regra 1, a Regra Geral Complementar 1, a Regra 4 e o texto da posição 33.03 das NESH.” (destaquei)

Nesse sentido, nego provimento ao recurso, mantendo integralmente a exigência fiscal derivada da reclassificação dos produtos da recorrente.

2. DAS QUESTÕES SUCESSIVAS

2.1 DOS CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE – DEVOLUÇÕES DE VENDAS

A recorrente aduz que, ao lavrar o auto de infração, a autoridade fiscal deixou de considerar os créditos de IPI derivados das notas fiscais de devolução de vendas, regulamentados pelos arts. 229 e seguintes do Decreto nº 7.212, de 2010. Apresenta planilha (fls. 6.787/6.863) relacionando as notas fiscais de saída às notas fiscais de devolução, com referência aos itens e às chaves de acesso.

Inegável a permissão da apropriação do crédito do imposto relativo a produtos tributados recebidos em devolução ou retorno (art. 229, RIPI/2010), contudo, para isso, faz-se necessário o cumprimento dos requisitos dos arts. 231 a 235 do RIPI/2010:

Art. 231. O direito ao crédito do imposto ficará condicionado ao cumprimento das seguintes exigências:

I - **pelo estabelecimento que fizer a devolução**, emissão de nota fiscal para acompanhar o produto, declarando o número, data da emissão e o valor da operação constante do documento originário, bem como indicando o imposto relativo às quantidades devolvidas e a **causa da devolução**; e

II - **pelo estabelecimento que receber o produto em devolução**:

a) menção do fato nas vias das notas fiscais originárias conservadas em seus arquivos;

b) **escrituração das notas fiscais recebidas, nos livros Registro de Entradas e Registro de Controle da Produção e do Estoque ou em sistema equivalente**, nos termos do art. 466; e

c) **comprovação, pelos registros contábeis e demais elementos de sua escrita, do ressarcimento do valor dos produtos devolvidos, mediante crédito ou restituição dele, ou substituição do produto**, salvo se a operação tiver sido feita a título gratuito.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica à volta do produto, pertencente a terceiros, ao estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, exclusivamente para operações de conserto, restauração, acondicionamento ou reparo, previstas nos incisos XI e XII do art. 5º.

Art. 232. Quando a devolução for feita por pessoa física ou jurídica não obrigada à emissão de nota fiscal, acompanhará o produto carta ou memorando do comprador, em que serão declarados os motivos da devolução, competindo ao vendedor, na entrada, a emissão de nota fiscal com a indicação do número, data da emissão da nota fiscal originária e do valor do imposto relativo às quantidades devolvidas.

Parágrafo único. Quando ocorrer a hipótese prevista no caput, assumindo o vendedor o encargo de retirar ou transportar o produto devolvido, servirá a nota fiscal para acompanhá-lo no trânsito para o seu estabelecimento.

Art. 233. Se a devolução do produto for feita a outro estabelecimento do mesmo contribuinte, que o tenha industrializado ou importado, e que não opere exclusivamente a varejo, o que o receber poderá creditar-se pelo imposto, desde que registre a nota fiscal nos livros Registro de Entradas e Registro de Controle da Produção e do Estoque ou em sistema equivalente, nos termos do art. 466.

Art. 234. Na hipótese de retorno de produtos, deverá o remetente, para creditar-se do imposto, escriturá-lo nos livros Registro de Entradas e Registro de Controle da Produção e do Estoque ou em sistema equivalente, nos termos do art. 466, com base na nota fiscal, emitida na entrada dos produtos, a qual fará referência aos dados da nota fiscal originária.

Art. 235. Produtos que, por qualquer motivo, não forem entregues ao destinatário originário constante da nota fiscal emitida na saída da mercadoria do estabelecimento podem ser enviados a destinatário diferente do que tenha sido indicado na nota fiscal originária, sem que retornem ao estabelecimento remetente, desde que este:

I - emita nota fiscal de entrada simbólica do produto, para creditar-se do imposto, com indicação do número e da data de emissão da nota fiscal originária e do valor do imposto nela destacado, efetuando a sua escrituração nos livros Registro de Entradas e Registro de Controle da Produção e do Estoque ou em sistema equivalente, nos termos do art. 466; e

II - emita nota fiscal com destaque do imposto em nome do novo destinatário, com citação do local de onde os produtos devam sair. (destaquei)

Entendo que cabia à recorrente apresentar (i) escrituração das notas fiscais recebidas, nos livros Registro de Entradas e Registro de Controle da Produção e do Estoque ou em sistema equivalente e (ii) comprovação, pelos registros contábeis e demais elementos de sua escrita, do ressarcimento do valor dos produtos devolvidos, mediante crédito ou restituição dele, ou substituição do produto, nos termos da legislação transcrita.

No presente, aplicam-se as disposições do processo administrativo fiscal, que estabelece que a peça de defesa deve ser formalizada, por escrito, incluindo todas as teses e instruída com os todos documentos em que se fundamentar, precluindo o direito de a recorrente praticar este ato e apresentar novas razões em outro momento processual, salvo a ocorrência de quaisquer das circunstâncias ali previstas.

Embora lhe fossem oferecidas várias oportunidades no curso do processo, a recorrente não apresentou a comprovação do registro e escrituração dos créditos, conforme exigido no art. 231, II, “b” e “c”, do RIPI/2010.

A argumentação apresentada pela recorrente, por essa razão, não merece ser acolhida.

2.2 DA EXIGÊNCIA DA MULTA PREVISTA NO CAPUT DO ARTIGO 80 DA LEI Nº 4.502, DE 1964

Em seu sumário (fl. 7.117), a recorrente dispôs o item “IV.4.2 – *Improcedência do agravamento da multa de ofício*”. Já no corpo da peça recursal, tratou da improcedência da aplicação da multa prevista no art. 80 da Lei nº 4.502, de 1964:

“459. No auto de infração, a autoridade administrativa também aplicou a multa de 75%, prevista no caput do artigo 80 da Lei nº 4.502/64.

460. Contudo, em qualquer hipótese, a exigência da multa de 75%, prevista no caput do artigo 80 da Lei nº 4.502/64, deve ser prontamente cancelada, pois não caracterizada a sua hipótese de incidência no caso concreto.

461. Com efeito, dispõe o caput do artigo 80 da Lei nº 4.502/64 que: “*A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto lançado sujeitará o contribuinte à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido.*”

462. Ocorre, porém, que, especificamente no caso concreto, a Recorrente não foi acusada de ter deixado de destacar em nota fiscal o IPI incidente nas operações tributáveis. Da mesma forma, a Recorrente também não foi acusada de ter deixado de recolher o IPI destacado em nota fiscal.”

Oportuno transcrever o que dispõe o art. 80 da Lei nº 4.502, de 1964, a respeito do caso:

Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto lançado sujeitará o contribuinte à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 8º A multa de que trata este artigo será exigida: (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - juntamente com o imposto quando este não houver sido lançado nem recolhido; (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - **isoladamente nos demais casos.** (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007) (destaquei)

Vê-se que o *caput* do dispositivo é bem claro quando pune com a aplicação da multa a falta de lançamento do imposto, o que de fato não ocorreu, estabelecendo, o parágrafo 8º, que a multa será exigida junto com o imposto, quando este não tiver sido lançado ou recolhido (inciso I), porém, cobra-se a multa isoladamente nos demais casos (inciso II), tal qual o presente, quando inexistente imposto a ser lançado ou recolhido, em decorrência da cobertura de créditos.

Em outras palavras, a multa se refere ao valor que não foi exigido no auto de infração, em razão de haver crédito existente para o período de apuração encerrado em 31.12.2020. Assim se verifica na tabela da fl. 16, a respeito do cálculo da referida multa:

MULTA DE IPI NÃO LANÇADO COM COBERTURA DE CRÉDITO					(continuação)
Período de Apuração	Valor Não Lançado	I. Lançar s/ Cobertura	Não Lançado c/ Cobertura	Multa	Multa s/ Não Lançado
31/01/2020	14.618.152,34	14.618.152,34	0,00	75,00%	0,00
29/02/2020	8.784.434,23	8.784.434,23	0,00	75,00%	0,00
31/03/2020	9.310.446,26	9.310.446,26	0,00	75,00%	0,00
30/04/2020	2.667.706,50	2.667.706,50	0,00	75,00%	0,00
31/05/2020	6.601.286,98	6.601.286,98	0,00	75,00%	0,00
30/06/2020	11.165.924,32	11.165.924,32	0,00	75,00%	0,00
31/07/2020	14.933.801,88	14.933.801,88	0,00	75,00%	0,00
31/08/2020	12.282.429,68	12.282.429,68	0,00	75,00%	0,00
30/09/2020	12.586.305,95	12.586.305,95	0,00	75,00%	0,00
31/10/2020	15.234.160,46	15.234.160,46	0,00	75,00%	0,00
30/11/2020	12.191.832,16	12.191.832,16	0,00	75,00%	0,00
31/12/2020	12.486.972,69	10.771.256,01	1.715.716,68	75,00%	1.286.787,51
Total da Multa					1.286.787,51
ENQUADRAMENTO LEGAL					
01/01/1997 - 21/01/2007	Art. 80, inciso I e II da Lei nº 4.502/64, com a redação dada pelo art. 45 da Lei nº 9.430/96; Art. 46, §§ 1º e 2º da Lei 9.430/96.				
22/01/1997 - 14/06/2007	Art. 80 da Lei nº 4.502/64, com a redação dada pelo art. 13 da Medida Provisória nº 351/07.				
15/06/2007	Art. 80 da Lei nº 4.502/64, com a redação dada pelo art. 13 da Lei nº 11.488/07.				
OUTRAS INFORMAÇÕES					
Valor Não Lançado	Valor Total do IPI devido a partir das infrações apuradas em que se caracterizou o não lançamento do imposto.				
Imposto a Lançar sem Cobertura	Valor do IPI Apurado nos Demonstrativos de Débitos Apurados e Diferenças a Cobrar, que será exigido pelo presente Auto de Infração.				
Valor Não Lançado com Cobertura	Valor do IPI apurado nos Demonstrativos de Apuração e que não será exigido pelo presente Auto de Infração em virtude da Cobertura de Crédito existente.				

Deste modo, uma vez verificado o erro na classificação fiscal dos produtos, caso constatada a cobertura de crédito do IPI, comina-se a multa prevista no art. 80 da Lei nº 4.502, de 1964, a ser exigida, por desígnio do § 8º do dispositivo em referência, isoladamente, no presente caso.

Segue a recorrente em seu recurso:

“467. Ademais, a desproporcionalidade da multa de 75%, prevista no caput do artigo 80 da Lei nº 4.502/64, é evidente. Em primeiro lugar, porque apenas fato que, a rigor, não gerou qualquer prejuízo ao Erário (tendo em vista a existência de saldo credor do imposto).

468. Em segundo lugar, porque parte de uma infração meramente formal (ausência de escrituração) para exigir valores equivalentes ao próprio montante de imposto supostamente devido, em nítida feição confiscatória, ao arrepio do inciso IV do artigo 150 da Constituição Federal de 1988.”

Em relação à desproporcionalidade e ao cunho confiscatório da multa, trata-se de matéria que não pode ser apreciada no âmbito do processo administrativo fiscal, conforme dispõe o Decreto nº 70.235, de 1972, com redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo

internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Tal entendimento encontra-se consolidado neste Conselho, através da Súmula Carf nº 2:

Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Por fim, argumenta que:

“473. Ademais, por se tratar de multa aplicada sobre valor “coberto por crédito”, a imposição de penalidade poderá resultar em *bis in idem*, tendo que vista que esses créditos deverão – a prevalecer a autuação fiscal – ser glosados da escrita fiscal da Recorrente, gerando, por consequência, novos débitos de IPI a pagar, acrescidos de juros e, novamente, de multa.

474. Assim, indevida a aplicação da multa sobre o valor apurado de IPI coberto por créditos do imposto, inclusive a teor do artigo 112 do CTN, que estabelece uma diretriz interpretativa favorável aos contribuintes, de forma a consagrar, ainda, os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, evitando-se o nefasto caráter confiscatório da multa.”

Equivoca-se a recorrente. O valor de cobertura de crédito considerado pela fiscalização é derivado da reconstituição da escrita fiscal, portanto, não haverá novos débitos de IPI e nova aplicação da multa da manutenção da autuação. Nesse sentido, não há que se falar em *bis in idem*.

Desta maneira, deixo de conhecer, em parte, dos argumentos e nego provimento, quanto ao mérito, em relação à aplicação da multa do art. 80 da Lei nº 4.502, de 1964, exigida isoladamente.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por conhecer, em parte, do recurso voluntário, para, na parte conhecida, afastar as preliminares de nulidade e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe