



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10855.723072/2017-88</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3402-012.801 – 3 <sup>a</sup> SEÇÃO/4 <sup>a</sup> CÂMARA/2 <sup>a</sup> TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	16 de outubro de 2025
<b>RECURSO</b>	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTES</b>	K & G INDUSTRIA E COMERCIO LTDA FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Classificação de Mercadorias**

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

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. SISTEMA HARMONIZADO. RFB. COMPETÊNCIA. REGRAS. PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 94 DO RA. ÓRGÃO TÉCNICO. SEM SUBORDINAÇÃO.

A classificação fiscal de mercadorias no Sistema Harmonizado é de competência da RFB e deve ser feita com observância do que dispõe o parágrafo único do art. 94 do Regulamento Aduaneiro, não havendo subordinação a qualquer norma emitida ou posição adotada por qualquer órgão técnico, nacional ou internacional.

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

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

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

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

LANÇAMENTO. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN. PRÁTICAS REITERADAS. NÃO OCORRÊNCIA.

Para que se caracterize a alteração de critério jurídico a que se refere o art. 146 do CTN, é preciso que a Administração Tributária tenha analisado um fato e o qualificado juridicamente. O silêncio da Autoridade Fiscal acerca de determinado aspecto da conduta do contribuinte não configura uma prática reiteradamente observada pela Administração Tributária.

JUROS MORATÓRIOS. MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF N. 108.

Nos termos da Súmula CARF nº 108, incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

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

RECURSO DE OFÍCIO. NÃO CONHECIMENTO. LIMITE DE ALÇADA VIGENTE NA DATA DO JULGAMENTO EM SEGUNDA INSTÂNCIA. SÚMULA CARF Nº 103.

Nos termos do que dispõe a Súmula CARF nº 103, tendo sido exonerado o sujeito passivo de crédito tributário de valor total inferior ao limite de alçada vigente na data de apreciação do processo em segunda instância, o recurso de ofício apresentado pela DRJ não deve ser conhecido.

PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO. NATUREZA INQUISITORIAL.

O procedimento fiscal é uma fase inquisitorial em que a Fiscalização busca reunir os elementos de prova necessários para a formação de sua convicção a respeito da ocorrência, ou não, do fato gerador do tributo e/ou da ocorrência, ou não, de infração, não havendo a obrigação de a Fiscalização, em seu relatório fiscal, rebater ponto a ponto os documentos apresentados e as informações prestadas pela fiscalizada.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso de Ofício apresentado pela DRJ, em razão do limite de alçada, em não conhecer da parte do Recurso Voluntário apresentado pelo K & G Indústria e Comércio Ltda. onde são apresentadas as contrarrazões ao Recurso de Ofício, e, na parte conhecida, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthäeler Dornelles – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Anselmo Messias Ferraz Alves, Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, Jose de Assis Ferraz Neto, Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos e Arnaldo Diefenthäeler Dornelles (Presidente).

## RELATÓRIO

O presente processo trata, na origem, de Auto de Infração (e-fls. 1271 a 1279) lavrado pela Fiscalização em razão de apuração de infração, no período compreendido entre 01/01/2013 a 31/12/2013, relacionada com a saída de produtos com erro de classificação fiscal.

O crédito constituído no Auto de Infração alcançou o valor de R\$ 38.844.992,60, sendo R\$ 17.342.531,55 relativo ao IPI, R\$ 13.006.898,62 relativo à multa de ofício proporcional ao IPI lançado e R\$ 8.495.562,43 relativo aos juros de mora (calculados até 12/2017).

Por bem descrever os fatos iniciais, reproduzo o relatório do Acórdão de Impugnação 09-69.851 - 4<sup>ª</sup> Turma da DRJ/JFA, extraído das e-fls. 2236 a 2253, que assim relatou o caso:

Trata o presente processo de crédito tributário exigido por meio do Auto de Infração lavrado contra o estabelecimento em epígrafe às fls. 1271/1272 e fl. 1289, instruído com os demonstrativos de fls. 1273/1279, o Relatório Fiscal de fls. 1157/1263 e as planilhas de fls. 1264/1270, referente ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) no montante de R\$17.342.531,55, acrescido da multa de ofício proporcional (passível de redução) no valor de R\$13.844.992,60, além de juros de mora que, até o mês de dezembro/2017, perfaziam R\$8.495.562,43.

Na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fl. 1272) do Auto de Infração lavrado, a Fiscalização assim dispôs:

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, com a observância do Decreto nº 70.235/72, e alterações posteriores, em face da apuração das infrações abaixo descritas aos dispositivos legais mencionados.

**PRODUTO SAÍDO DO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL OU EQUIPARADO COM EMISSÃO DE NOTA FISCAL**

**INFRAÇÃO: SAÍDA DE PRODUTOS SEM LANÇAMENTO DO IPI - INOBSERVÂNCIA DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL E/OU ALÍQUOTA DO IPI**

O estabelecimento industrial ou equiparado a industrial deu saída a produto(s) tributado(s), sem lançamento do imposto, por erro de classificação fiscal e/ou erro na alíquota do imposto, conforme consta no Relatório Fiscal, parte integrante do presente processo.

Fato Gerador	Imposto (R\$)	Multa (%)
31/01/2013	728.048,68	75,00
28/02/2013	1.066.368,33	75,00
31/03/2013	1.564.398,63	75,00
30/04/2013	1.518.438,51	75,00
31/05/2013	865.148,46	75,00
30/06/2013	1.321.233,82	75,00
31/07/2013	1.377.932,36	75,00
31/08/2013	2.075.091,81	75,00
30/09/2013	1.738.084,32	75,00
31/10/2013	2.425.029,31	75,00
30/11/2013	1.460.019,66	75,00
31/12/2013	1.202.737,66	75,00

**Enquadramento Legal**

Fatos geradores ocorridos entre Entre 01/01/2013 e 31/12/2013:

Art. 24, inciso II, do Decreto nº 7.212/10 (RIFI/10);

Art. 24, inciso III, do Decreto nº 7.212/10 (RIFI/10);

Arts. 15, 16, 17, 35, inciso II, 181, 182, inciso I, alínea "b" e inciso II, alínea "c", 186, §§ 2º e 3º, 189, 259, 260, inciso IV, 262, inciso III, do Decreto nº 7.212/10 (RIFI/10);

Para a multa de ofício aplicada e os juros de mora incidentes, o enquadramento legal consta das fls. 1278/1279.

No Relatório Fiscal de fls. 1157/1263 são mencionados os fundamentos, procedimentos, parâmetros, critérios e conclusões que ensejaram a autuação.

**4. Introdução**

No exercício das atribuições de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil (RFB) e de acordo com os artigos 506, 507, 509, 511 e 516 do Decreto nº 7.212/2010 (Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – RIFI), iniciou-se a 31/08/2016, sob o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) N° 08.1.10.00-2016.00532, a fiscalização do sujeito passivo acima.

A fiscalização teve por objetivo verificar a correta classificação fiscal de mercadorias e as corretas aplicações de alíquotas nas notas fiscais de saída das mercadorias produzidas e comercializadas pelo contribuinte.

(...)

Pelo cadastro CNPJ da RFB, verificou-se que a fiscalizada tem como atividade o CNAE 2063-1-00 – Fabricação de cosméticos, produtos de perfumaria e de higiene pessoal.

(...)

## 5. Histórico das Intimações

O procedimento fiscal na pessoa jurídica acima identificada teve início em 31/08/2016, através do envio do Termo de Intimação Fiscal (TIF) N° 001, cuja ciência deu-se na mesma data, pela abertura do documento através do domicílio tributário eletrônico (DTE).

Entre outros documentos, foi solicitado à fiscalizada informações sobre a existência de soluções de consulta, junto à Receita Federal do Brasil (RFB), relativa à classificação de mercadorias para o período fiscalizado, a relação dos produtos fabricados, com a sua classificação fiscal da Tabela de Incidência de Produtos Industrializados – TIPI e as respectivas alíquotas, bem como da existência de processos judiciais, questionando quaisquer dos aspectos jurídicos do tributo fiscalizado.

Em resposta, a fiscalizada declarou em 08/09/2016, que não possuía processos de solução de consulta junto à RFB em relação à classificação de mercadorias, assim como não possuía processos judiciais de questionamentos em relação aos aspectos jurídicos do tributo fiscalizado. Na mesma data, apresentou a relação dos produtos fabricados, acompanhados das respectivas classificações fiscais adotadas e suas alíquotas (Anexo Tabela de Produtos Fabricados).

Em 27/10/2016, a fiscalizada foi intimada através do TIF N° 002, cuja ciência deu-se na mesma data, pela abertura do documento através do domicílio tributário eletrônico (DTE), a apresentar esclarecimentos em relação às divergências de classificação fiscal de mercadorias, encontradas nos produtos das famílias "Colônias", "Hidratantes" e "Óleos Corporais". Foram identificadas as seguintes inconsistências:

Produto	Código NCM Utilizada	Descrição	Código NCM Correto	Descrição
Colônias	3307.20.10	Desodorantes corporais e antitranspirantes (líquidos)	3303.00.20	Perfumes e Águas de Colônia
Hidratantes	3307.20.90	Desodorantes corporais e antitranspirantes (outros)	3304.99.10	Outros - Cremes de beleza e cremes nutritivos; loções tónicas
Óleos Corporais	3307.20.10	Desodorantes corporais e antitranspirantes (líquidos)	3304.99.90	Outros – Outros

Em resposta na data de 30/11/2016, a fiscalizada informou que adota a classificação fiscal especificada pelos encomendantes de seus produtos, cujos registros encontram-se na ANVISA.

(...)

## 6. DA CLASSIFICAÇÃO DAS MERCADORIAS

(...)

Não existe qualquer dúvida quanto à competência da Receita Federal do Brasil em matéria de classificação fiscal, pela farta jurisprudência emanada do Egrégio Conselho de Contribuintes, da qual cite-se, a título de ilustração, o Ac. 201-66.219/89 (1<sup>ª</sup> Câmara do 2<sup>º</sup> CC):

*“CLASSIFICAÇÃO FISCAL – O órgão competente para dirimir dúvidas quanto à classificação fiscal de produtos sujeitos ao Imposto sobre Produtos Industrializados é a Secretaria da Receita Federal.”*

Quanto a Lei nº 6.360/76 e o art. 49 do Decreto nº 79.094/77, sem dúvidas referem-se à classificação das mercadorias ali relacionadas para fins de controle da vigilância sanitária, matéria esta que não guarda relação direta com a classificação fiscal, para fins de cálculo do IPI, por não se subordinar à legislação sanitária, ao princípio da seletividade em função da essencialidade do produto.

Os regramentos estabelecidos pelas NESH não especificam a concentração de óleos essenciais que permitem a diferenciação entre os produtos: perfumes e águas-de-colônia. Apenas explicita que as águas-de-colônia diferem dos perfumes pela sua mais fraca concentração de óleos essenciais e pelo título menos elevado de álcool empregado.

E em nível nacional a NCM não estabeleceu qualquer especificação que tendesse à distinção entre tais produtos, tendo em vista que, ao instituir para a posição 3303 os itens e subitens correspondentes (7º e 8º dígitos), apenas discriminou:

3303.00.10 – Perfumes (extratos)

3303.00.20 – Águas-de-colônia

Sobre tais produtos, o Decreto nº 79.94/1977, que trata do Sistema de Vigilância Sanitária dos Medicamentos, Insumos Farmacêuticos, Drogas, Correlatos, Cosméticos, Produtos de Higiene, Saneantes e Outros" dispõe, em seu art. 49, II, que os produtos citados compreendem:

*“II – Perfumes:*

*a) Extratos – constituídos pela solução ou dispersão de uma composição aromática em concentração mínima de 10% (dez por cento) e máxima de 30% (trinta por cento).*

*b) Águas perfumadas, águas de colônia, loções e similares – constituídas pela dissolução até 10% (dez por cento) de composição aromática em álcool de diversas graduações, não podendo ser nas formas sólidas nem na de bastão.”*

O Decreto acima citado regulamenta a Lei nº 6.360/1976, que dispõe sobre a vigilância sanitária a que ficam sujeitos os medicamentos, as drogas, os insumos farmacêuticos e correlatos, cosméticos, saneantes e outros produtos, inclusive na importação e na exportação.

Com a criação da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (ANVISA), pela Lei nº 9.782/1999, ficou afeta a esse órgão a competência para conceder o registro dos produtos tratados no Decreto nº 79.094/1977, entre eles os perfumes. Assim, a competência da Anvisa, prevista no art. 7º da Lei nº 9.782/1999, diz respeito ao registro dos produtos dependentes da vigilância sanitária.

Essa matéria foi objeto de manifestação da Coordenação-Geral do Sistema Aduaneiro da Secretaria da Receita Federal, que através da Nota Coana/Cotac/Dinom nº 253, de 01/08/2002, e em resposta à consulta formulada pela Divisão de Informação Comercial do Ministério das Relações Exteriores, pronunciou-se no sentido de esclarecer os critérios adotados para classificar uma preparação odorífera como "perfume" ou "extrato", ou como "água-de-colônia" na Nomenclatura Comum do Mercosul, explicitando:

*“7.1 “Essência ou extrato” é o perfume em sua concentração mais alta, sendo que a percentagem varia conforme a marca, de 15% a 30% de essência diluída em álcool de 90º Gay-Lussac (GL). É o tipo mais caro de perfume e, por não serem adequados ao clima tropical, são difíceis de serem encontrados em razão da pouca comercialidade. O fixador (por exemplo, gordura de origem animal produzida em laboratório) tem um poderoso efeito de fixação que pode se prolongar por até 24 horas.*

*7.2 “Eau de parfum” é um perfume com menor concentração de essência, de 10% a 15%, diluída em álcool etílico de 90º GL, cujo efeito de fixação chega a ultrapassar as 12 horas.*

*7.3 “Eau de toilette” tem concentração de essência 5% a 10%, diluída habitualmente em álcool de 85º GL. Seus índices de fixação não passam de 8 horas em temperaturas mais altas.*

*7.4 “Água-de-colônia” ou “eau de cologne” é a fragrância cuja percentagem de essência varia entre 3% e 5%, e seu grau alcoólico fica entre 70º e 80º GL. Sua fixação não é maior do que 5 horas e seria, a priori, o ideal para o nosso clima.*

*7.5 “Eau fraîche” é a “água refrescante”, perfumada quase sempre com pouquíssima essência cítrica (limão ou tangerina). Por isto, muitas vezes é chamada de “eau de sport”. Tem uma baixa percentagem de essência de 1% a 3%, e vem quase diluída em álcool de 70º ou 80º GL, havendo poucas variantes de “eau fraîche” que não empregam álcool. Sua taxa de fixação é mínima, de 2 a 4 horas.*

*8. Tendo-se em mente o exposto e considerando as NESH pode-se afirmar que os “perfumes ou extratos”, citados no código 3303.00.10 da NCM, compreendem apenas as essências ou extratos (subitem 7.1).*

*9. Já as mercadorias mencionadas no código 3303.00.20 da NCM, referidas como “água-de-colônia” englobam as chamadas “eau de parfum”, “eau de toilette”, “eau de cologne” e “eau fraîche” (subitem 7.2 a 7.5).*

Tendo em vista a existência de dúvidas sobre a classificação dos produtos, em função de divergência existente com a legislação referente à inspeção sanitária, a matéria foi objeto de

submissão, à Coordenação-Geral da Administração Aduaneira, órgão da Secretaria da Receita Federal responsável pela classificação tarifária de mercadorias.

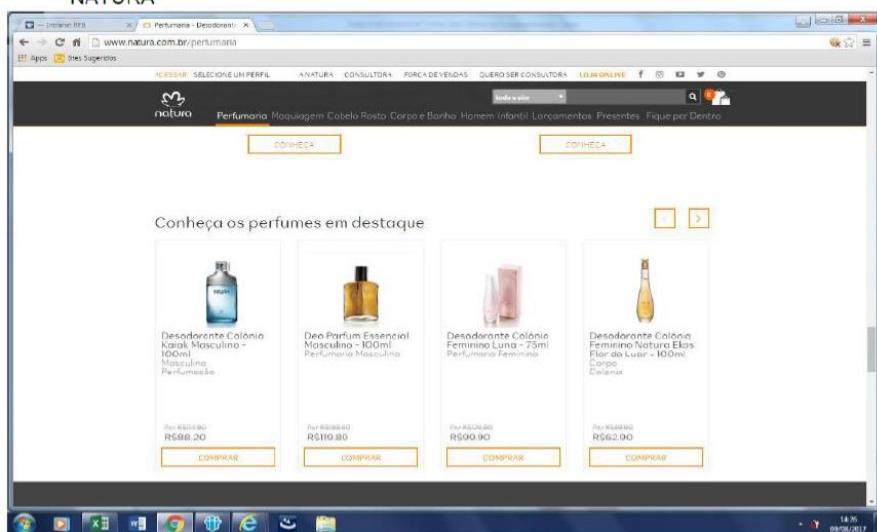
Em resposta, esse órgão informou que para adequar-se ao Decreto nº 79.094/77, foi reformulado pela Nota Coana/Cotac/Dinom nº 2006/344, de 13/12/2006, o entendimento anteriormente explicitado na Nota Coana/Cotac/Dinom nº 253/2002, de forma que a partir dessa alteração passaram a ser classificadas no código 3303.00.10 da NCM as mercadorias constituídas pela solução ou dispersão de uma composição aromática em concentração superior a 10% e no código 3303.00.20 as mercadorias constituídas pela dissolução de uma composição aromática em concentração inferior ou igual a 10%, em álcool de diversas graduações.

As duas principais encomendantes dos produtos da fiscalizada são: a Natura ([www.natura.com.br](http://www.natura.com.br)) e o Boticário ([www.boticario.com.br](http://www.boticario.com.br)).

Em pesquisas nos sítios da internet destas duas empresas, pode-se constatar que ambas fazem classificações que distinguem bem os seus produtos. Abaixo estão amostras de como estes produtos estão apresentados nas respectivas páginas, para as famílias de produtos: "Colônias", "Hidratantes" e "Óleos Corporais", em função de suas características preponderantes:

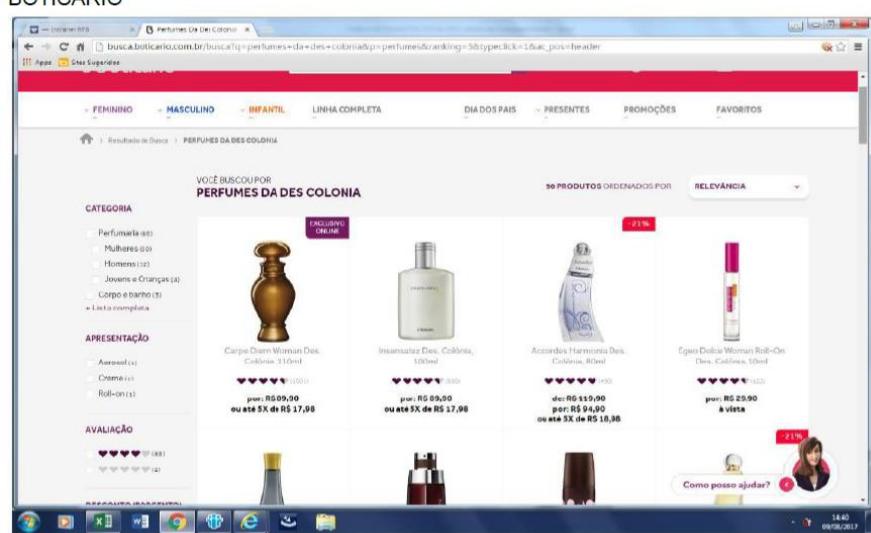
• COLÔNIAS

NATURA



(...)

BOTICÁRIO

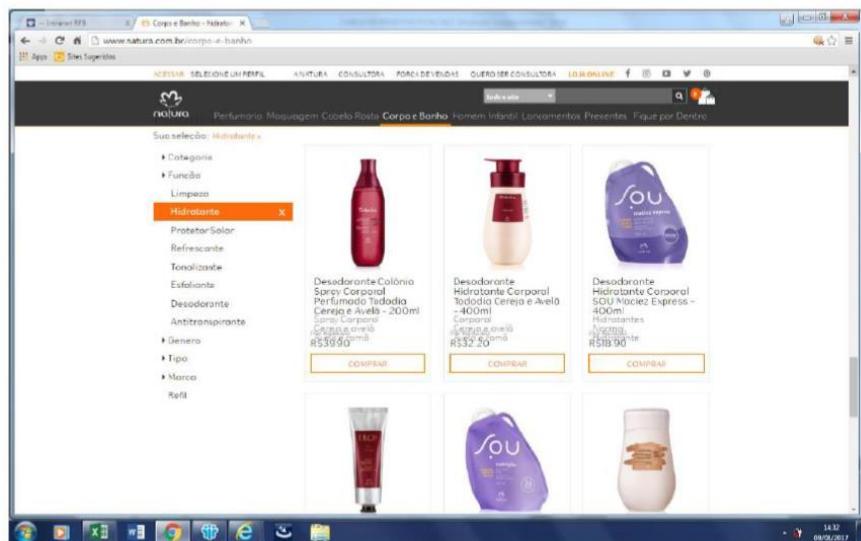


(...)

As próprias encomendantes classificam os produtos da família “Colônias”, dentro do grupo de “Perfumes”; ficando claro que tais produtos não se confundem com desodorantes, como classificados pela fiscalizada.

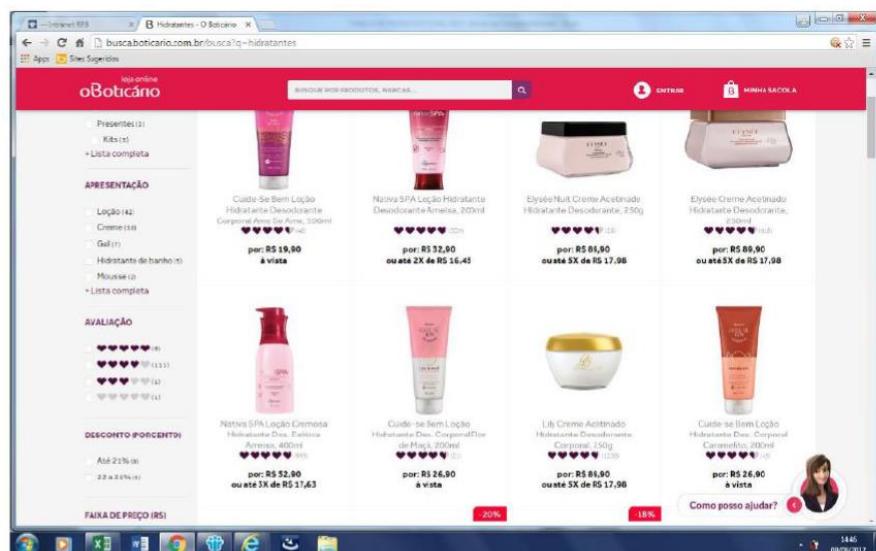
- HIDRATANTES

NATURA



(...)

BOTICÁRIO



As próprias encomendantes classificam os produtos da família “Hidrantes”, dentro do grupo de “Hidratantes”; ficando claro que tais produtos não se confundem com desodorantes, como classificados pela fiscalizada.

• ÓLEOS CORPORAIS

NATURA

Sua seleção: Óleos

Categoria: Hidratante

Óleos

Esfoliante

Spray Corporal

Sabonete

Desodorante

Proteção solar

Deo Corporal

Lencos umedecidos

Cuidados íntimos

Função

Genero

Tipo

Marca

Refil

Óleo Desodorante Corporal Amêndoas Maracujá Sève - 200ml

Por R\$35,90  
R\$29,90

Óleo Esfoliante Elos Andiroba - 200g

Óleo Elos  
Óleo Esfoliante

Por R\$35,90  
R\$35,90

Óleo Trifásico Desodorante Corporal Elos Pitanga - 200ml

Óleo Pitanga  
Óleo Trifásico

Por R\$41,90  
R\$41,90

Óleo de Massagem Elos Andiroba - 100ml

Óleo Andiroba

Néctar Hidratante para Mãos Elos

Óleo Trifásico Desodorante Corporal Elos Pitanga - 200ml

Óleo Pitanga  
Óleo Trifásico

(...)

BOTICÁRIO

VOCÊ BUSCOU POR  
ÓLEOS

36 PRODUTOS ORDENADOS POR  
RELEVÂNCIA

CATEGORIA

Corpo e banho (25)

Óleos (24)

Hidratantes (1)

Esfoliantes (1)

Cabedos (1)

Línea completa

APRESENTAÇÃO

Óleo (1)

Geléia (1)

Óleo (1)

AVALIAÇÃO

5 (15)

4 (11)

3 (2)

2 (1)

1 (1)

DESCONTO (PORCENTO)

Até 18% (6)

Até 25% (1)

Native SPA Óleo Hidratante Exótico Amêndoas, 250ml

Native SPA Óleo de Massagem Desodorante Corporal Terapêutica de Olhos Indígenas, 110ml

Glamour Secrets Black Óleo Perfumado Desodorante Corporal, 100ml

Native SPA Óleo Hidratante Savonete Violeta & Pérola, 250ml

(...)

As próprias encomendantes classificam os produtos da família “Óleos Corporais”, dentro do grupo de “Óleos”; ficando claro que tais produtos não se confundem com desodorantes, como classificados pela fiscalizada.

No atendimento do TIF N° 005, a fiscalizada apresentou rótulos/embalagens de alguns de seus produtos.

Vejamos como são definidos alguns desses produtos, segundo informações constantes nas respectivas embalagens, apresentadas pela fiscalizada:

• **Colônias**

Produto: Águas de Ameixa Nativa SPA (Desodorante-Colônia) – “*Tomar um banho gostoso, recarregar as energias, sentir a leveza e o frescor de uma perfumação abundante. Espalhe por todo o corpo logo após o banho para estender a sensação de frescor.*”

(...)

Produto: Sophie Teens (Desodorante-Colônia) – “*Uma fragrância alegre e descontraída que irá te deixar perfumada o dia todo. Receba elogios de sobra.*”

(...)

• **Hidratantes**

Produto: Nativa SPA Loção cremosa Hidratante Exótica Ameixa (Hidratante) – “*Trata a sua pele, deixando-a hidratada e perfumada. Hidratar a pele, tomar um banho gostoso, massagear os pés, cuidar dos cabelos.*”

(...)

Produto: Nativa SPA Frutoterapia Monoi & Argan Loção Ultra Hidratante (Hidratante) – “*Tratamento intensivo: revitaliza e hidrata a sua pele.*”

(...)

• **Óleos Corporais**

Produto: Nativa SPA Óleo Lichia Expo (Óleo Corporal) – “*Trata a sua pele, deixando-a hidratada e perfumada.*”

(...)

Produto: Floratta Cerejeira em Flor (Óleo Corporal) – “*Óleo Perfumado.*”

(...)

Produto: Glamour Secrets Black (Óleo Corporal) – “*Óleo Perfumado.*”

(...)

A forma como estas duas empresas encomendantes expõem e comercializam os seus produtos, em função de suas características preponderantes, deixa claro que se tratam de produtos com características bem específicas, que não podem ser classificadas simplesmente como desodorantes corporais e antitranspirantes, conforme adotado pela fiscalizada, ficando claras as suas características preponderantes.

Pela análise das notas fiscais de saída, pelas amostras de embalagens fornecidas e pelas informações obtidas nos sítios eletrônicos das duas principais encomendantes da fiscalizada, pode-se verificar que a função precipua dos diversos hidratantes e óleos corporais é hidratar a pele.

À luz das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado, considerando as Notas Explicativas, verifica-se que os códigos de classificação fiscal, adotados pela fiscalizada, 3307.20.10 e 3307.20.90 são incorretos. Sobre o assunto, versa as soluções de consulta abaixo transcritas:

**“SOLUÇÃO DE CONSULTA SRRF/6<sup>a</sup>RF/DIANA N° 19, DE 23 DE FEVEREIRO DE 2001**

Trata a produto em questão de um óleo formado a partir de uma mistura, para ser usado nos cuidados com a pele, para hidratar, desodorizar, e ainda perfumar a pele. A preparação em questão se presta aos cuidados da pele, com função acessória de proteger contra os odores da transpiração pela ação do antisséptico.

As preparações para preservação ou cuidados com a pele são classificadas na posição 3304 PRODUTOS DE BELEZA OU DE MAQUILAGEM PREPARADOS E PREPARAÇÕES PARA CONSERVAÇÃO OU CUIDADOS DA PELE, INCLUÍDAS AS PREPARAÇÕES ANTISOLARES E OS BRONZEADORES; PREPARAÇÕES PARA MANICUROS E PEDICUROS.

O produto em questão, até mesmo pelas características de seus componentes (óleo de amêndoas, óleo de copaíba, vitamina E, óleo de silicone) e pela forma como é apresentado (excipiente oleoso), é nítidamente um hidratante da pele, uma mistura para amaciar e perfumar a pele do corpo. A função de desodorizar não representa a característica essencial do produto, porquanto se torna inaplicável a posição 33.07 PREPARAÇÕES PARA BARBEAR (ANTES, DURANTE OU APÓS), DESODORANTES CORPORAIS, PREPARAÇÕES PARA BANHOS, DEPILATÓRIOS, OUTROS PRODUTOS DE PERFUMARIA OU DE TOUCADOR PREPARADOS E OUTRAS PREPARAÇÕES COSMÉTICAS, NÃO ESPECIFICADOS NEM COMPREENDIDOS EM OUTRAS POSIÇÕES; DESODORANTES DE AMBIENTES, PREPARADOS, MESMO NÃO PERFUMADOS, COM OU SEM PROPRIEDADES DESINFETANTES, conforme pretende a consultante.

A Nota 3 do capítulo 33 determina que "As posições 3303 a 3307 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.

#### Nota Explicativa da posição 3304

A PRODUTOS DE BELEZA OU DE PARACONSERVAÇÃO OU CUIDADOS DA PELE, OSBRONZEADORES MAQUILAGEM PREPARADOS E I PREPARAÇÕES INCLUÍDAS AS PREPARAÇÕES ANTISOLARES E BRONZEADORES

Incluem-se na presente posição:

- 1) Os batons e outros produtos de maquilagem para os lábios.
- 2) As sombras para os olhos, máscaras, lápis para sobrancelhas e outros produtos de maquilagem para os olhos.
- 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 (incluído o talco não misturado, nem perfumado, acondicionado para venda a retalho), os outros pós e pinturas para o rosto, os leites de beleza ou de toucador, as loções tónicas ou loções para o corpo; a vaselina acondicionada para venda a retalho e própria para os cuidados da pele, os cremes de beleza, os cold creams, os cremes nutritivos (incluídos os que contêm geleia real de abelha); os cremes de proteção para evitar as irritações da pele; 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 antisolares (filtros solares) e os bronzeadores.

DIZ A REGRAS GERAIS N° 1 PARA A INTERPRETAÇÃO DO SISTEMA HARMONIZADO (RGI (SH)1), QUE "PARA OS EFEITOS LEGAIS, A CLASSIFICAÇÃO É DETERMINADA PELOS TEXTOS DAS POSIÇÕES E DAS NOTAS DE SEÇÃO E DE CAPÍTULO E, DESDE QUE NÃO SEJAM CONTRÁRIAS AOS TEXTOS DAS REFERIDAS POSIÇÕES E NOTAS, PELAS OUTRAS REGRAS GERAIS". A POSIÇÃO 3304, DESCREVE EM SEU TEXTO, AS PREPARAÇÕES PARA CONSERVAÇÃO OU CUIDADOS DA PELE...". A POSIÇÃO 3304 TEM QUATRO SUBPOSIÇÕES O PRODUTO ÓLEO DESODORANTE PARA O CORPO ESTÁ ALCANÇADO PELA SUBPOSIÇÃO RESIDUAL DE 1º NÍVEL 3304.9 E DE 2º NÍVEL, TAMBÉM RESIDUAL 3304.99, QUE POSSUI DESDOBRAMENTOS. NO DESDOBRAMENTO REGIONAL, O ITEM QUE ABRANGE A MERCADORIA É O 3304.99.90 "OUTROS", JÁ QUE O PRODUTO NÃO SE APRESENTA EM FORMA DE CREME OU LOÇÃO TÓNICA. ASSIM DEVE SER CLASSIFICADO NO CÓDIGO 3304.99.90, COM BASE NAS RGI 1<sup>a</sup>, 6<sup>a</sup> E RGC1 DA TIPI, APROVADA PELO DECRETO N° 2009/96 (TEXTO DA POSIÇÃO 3304, DA SUBPOSIÇÃO 3304.99 E DO ITEM 3304.99.90).

#### Conclusão

Decido, no uso da competência conferida pelo art. 48, § 1º, inciso 11, da Lei nº 9.430 de 27/12/96 e com base nos fundamentos legais acima expostos, que o produto Objeto da consulta, segundo as descrições dadas pela consultante e de acordo com a nova Nomenclatura Brasileira de Mercadorias baseada no Sistema Harmonizado Baseada/Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (NBM/SH/TIPI), possui a seguinte classificação fiscal:

#### Código TIPI – Mercadoria

3304.99.90 Óleo desodorante hidratante para os cuidados da pele do corpo, composto de óleo de amêndoas, óleo de copaíba, vitamina E, vaselina líquida, óleo de silicone, fragrância, antiséptico e outros componentes, utilizado para desodorizar, hidratar e perfumar a pele do corpo, cuja característica essencial é o cuidado com a pele do corpo, comercialmente denominado "Óleo Desodorante para o Corpo" acondicionado para a venda em frascos plásticos."

**"SOLUÇÃO DE CONSULTA SRRF/6<sup>º</sup>RF/DIANA N° 20, DE 1º DE MARÇO DE 2001.**

Trata o produto em questão de um óleo formado a partir de uma mistura, para ser usado nos cuidados com a pele, para hidratar e ainda refrescar as pernas e pés. A preparação em questão se presta aos cuidados da pele (pernas e pés) pela ação dos óleos, da câmfora e do mental. As preparações para preservação ou cuidados com a pele são classificadas na posição 3304 PRODUTOS DE BELEZA OU DE MAQUILAGEM PREPARADOS E PREPARAÇÕES PARA CONSERVAÇÃO OU CUIDADOS DA PELE, INCLUIDAS AS PREPARAÇÕES ANTISOLARES E OS BRONZEADORES; PREPARAÇÕES PARA MANICUROS E PEDICUROS. O produto em questão, até mesmo pelas características dos seus componentes (óleo de amêndoas, óleo de amêrica, óleo de semente de uva, câmfora, mental) e pela forma como é apresentado (excipiente oleoso), é nitidamente um hidratante refrescante das pernas e pés, uma mistura para amaciar e proporcionar a sensação de frescor às pernas e pés. A posição 3301 ÓLEOS ESSENCIAIS (DESTERPENADOS OU NÃO), INCLUIDOS OS CHAMADOS "CONCRETOS" OU "ABSOLUTOS", RESINÓIDES; OLEORPESINAS DE EXTRAÇÃO; SOLUÇÕES CONCENTRADAS DE ÓLEOS ESSENCIAIS EM GORDURAS, EM ÓLEOS FIXOS, EM CERAS OU EM MATÉRIAS ANALOGAS, OBTIDAS POR TRATAMENTO DE FLORES ATRAVÉS DE SUBSTÂNCIAS GORDAS OU POR MACERAÇÃO; SUBPRODUTOS TERPÉNICOS RESIDUAIS DA DESTERPENAÇÃO DOS ÓLEOS ESSENCIAIS; ÁGUAS DESTILADAS AROMÁTICAS E SOLUÇÕES AQUOSAS DE ÓLEOS ESSENCIAIS (+), indicada pela consulente, não se aplica ao produto em questão, uma vez que a posição não abrange produtos prontos e embalados para o uso final do consumidor e conforme determina a NESH a seguir:

## Nota Explicativa da posição 3301

Óleos essenciais, incluídos os chamados "concretos" ou "absolutos"; resinóides; oleoresinas de extração. Os óleos essenciais (também chamadas essências) são matérias primas de origem vegetal que se utilizam em perfumaria, em algumas indústrias alimentares ou em outras indústrias. Geralmente, a sua composição é muito complexa; contém, especialmente, álcoois, aldeídos, cetonas, éteres, ésteres, fenóis e hidrocarbonetos terpênicos ou terpenos, em maiores ou menores quantidades. Os óleos essenciais mantêm a sua classificação nesta posição mesmo que tenham sido desterpenados. Isto é, mesmo quando lhes tenham sido eliminados os constituintes terpênicos, que lhes alteram o aroma. Na sua maior parte, são voláteis e só mancham o papel apenas de maneira passageira.

A Nota 3 do capítulo 33 determina que: " As posições 3303 a 3307 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. "

## Nota Explicativa da posição 3304

A PRODUTOS DE BELEZA OU DE MAQUILAGEM PREPARADOS E PREPARAÇÕES PARA CONSERVAÇÃO OU CUIDADOS DA PELE, INCLUIDAS AS PREPARAÇÕES ANTISOLARES E OS BRONZEADORES"

Incluem-se na presente posição:

- 1) Os batons e outros produtos de maquilagem para os lábios.
- 2) As sombras para os olhos, máscaras, lápis para sobrancelhas e outros produtos de maquilagem para os olhos.
- 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 bebés (incluído o talco não misturado, nem perfumado, acondicionado para venda a retalho), os outros pós e pinturas para o rosto, os leites de beleza ou de toucador, as loções tónicas ou loções para o corpo; a vaselina acondicionada para venda a retalho e própria para os cuidados da pele, os cremes de beleza, os cota creams, os cremes nutritivos (incluídos os que contêm geleia real de abelha); os cremes de proteção para evitar as irritações da pele; 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.

O produto consultado também não se enquadra nas preparações para pedicuros, conforme NESH da posição 3304 a seguir:

#### B. PREPARAÇÕES PARA MANICURAS E PEDICUROS

Este grupo compreende os pós e esmaltes (vernizes) para unhas, os removedores destes esmaltes (vernizes), as preparações para facilitar a remoção de cutículas e outras preparações para manicuras e pedicuros.

Excluem-se da presente posição:

- a) As preparações medicamentosas destinadas a tratar certas doenças da pele, como por exemplo as pomadas para o tratamento de eczemas (posições 30.03 ou 30.04).
- b) Os de odorantes para os pés, bem como as preparações próprias para o tratamento das unhas dos animais (posição 33.07)

DIZ A REGRA GERAL N° 1 PARA A INTERPRETAÇÃO DO SISTEMA HARMONIZADO (RGI(SH)1), QUE "PARA OS EFEITOS LEGAIS, A CLASSIFICAÇÃO É DETERMINADA PELOS TEXTOS DAS POSIÇÕES E DAS NOTAS DE SEÇÃO E DE CAPÍTULO E, DESDE QUE NÃO SEJAM CONTRÁRIAS AOS TEXTOS DAS REFERIDAS POSIÇÕES E NOTAS, PELAS OUTRAS REGRAS GERAIS". A POSIÇÃO 3304, DESCREVE EM SEU TEXTO, AS "PREPARAÇÕES PARA CONSERVAÇÃO OU CUIDADOS DA PELE".

A POSIÇÃO 3304 TEM QUATRO SUBPOSIÇÕES. O PRODUTO ÓLEO PARA AS PERNAS E PÉS ESTÁ ALCANÇADO PELA SUBPOSIÇÃO RESIDUAL DE 1º NÍVEL 3304.9 E DE 2º NÍVEL, TAMBÉM RESIDUAL 3304.99, QUE POSSUI DESDOBRAMENTOS. NO DESDOBRAMENTO REGIONAL, O ITEM QUE ABRANGE A MERCADORIA É O 3304.99.90 "OUTROS", JÁ QUE O PRODUTO NÃO SE APRESENTA EM FORMA DE CREME OU LOÇÃO TONICA, ASSIM DEVE SER CLASSIFICADO NO CÓDIGO 3304.99.90, COM BASE NAS RGI 1<sup>a</sup>, 6<sup>a</sup> E RGC1 DA TIPI, APROVADA PELO DECRETO N° 20092/96 (TEXTO DA POSIÇÃO 3304, DA SUBPOSIÇÃO 3304.99 E DO ITEM.

Decido, no uso da competência conferida pelo art. 48, § 1º, inciso II, da Lei nº 9.430 de 27/11/96 e com base nos fundamentos legais acima expostos, que o produto objeto da consulta, segundo as descrições dadas pela consultante e de acordo com a nova Nomenclatura Brasileira de Mercadorias baseada no Sistema Harmonizado/Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (NBM/SH/TIPI), possui a seguinte classificação fiscal:

#### Código TIPI-Mercadoria

3304.99.90 Óleo refrescante e hidratante para as pernas e os pés, utilizado para hidratar a pele, refrescar e aliviar as dores e o cansaço das pernas e pés, comercialmente denominado "Óleo para Pernas e Pés" acondicionado para a venda em frascos plásticos de 100 ml."

Um outro fato a ser levado em consideração para comprovar que o produto denominado Óleo desodorante corporal não é um desodorante corporal são os Laudos de Análise nº 1081/20141.0 e nº 1081/20142.0, referente ao pedido de análise LAB 597/14 da DRF Uruguaiana, transcrita com as seguintes informações:

(...)

Em síntese, o Laudo atesta que o produto:

- Não é um desodorante corporal;
- Que é voltado para conservação ou cuidado da pele;
- Tem a função hidratante;
- Não tem a função desodorante ou antiperspirante, não sendo capaz de controlar os odores desagradáveis advindos do metabolismo;
- Não se trata de um desodorante corporal.

Resumindo: à luz das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado - SH, em relação à classificação fiscal de mercadorias, e por tudo que foi exposto acima, temos:

#### • Águas de Colônia

Os produtos denominados pelo sujeito passivo de "deocolônias", em que preponderam as características de perfume, classificam-se no código NCM 3303.00.20.

#### • Hidratante

Creme hidratante destinado a hidratar a pele das mãos e dos pés, com ação antisséptica, embalado para venda a retalho, classifica-se no código NCM 3304.9910.

• **Óleos Corporais**

Os óleos que se prestam precipuamente à hidratação do corpo, notadamente pés e pernas, portanto óleos corporais, todos embalados para venda a retalho, classificam-se no código NCM 3304.99.90.

Os elementos de provas, trazidos aos autos pela fiscalizada no curso do procedimento fiscal, como registros na ANVISA, laudos, etc., não trazem informações que possam justificar as classificações fiscais incorretamente adotadas pela mesma.

**7. DAS INFRAÇÕES APURADAS**

• **COLÔNIAS**

Os produtos que a fiscalizada deu saída como Águas e Desodorante Colônia, com classificação fiscal no **NCM 3307.20.10**, com **aliquota de 7%**, devem ser classificados com água de colônia, e portanto a **NCM correta é a 3303.00.20**, com **aliquota de 12%**. Sendo assim, reclassifico os produtos para a NCM correta, e aplico a devida aliquota, lançado de ofício o valor não recolhido de tributo, considerando o valor correto de débito que deveria ter sido calculado menos o valor que foi lançado pelo contribuinte.

A fiscalizada produziu e comercializou no período fiscalizado os produtos abaixo, com características preponderantes de colônias, utilizando a classificação NCM 3307.20.10:

(…)

O quadro abaixo reproduz a classificação incorretamente adotada e a que, segundo os critérios legais deve ser aplicada aos referidos produtos:

Código NCM Utilizado	Descrição	Código NCM Correto	Descrição
3307.20.10	Desodorantes corporais e antitranspirantes (líquidos)	3303.00.20	Perfumes e Águas de Colônia

• **HIDRATANTES**

Os produtos que a fiscalizada deu saída como Hidratante, com classificação fiscal no **NCM 3307.20.10 e 3307.20.90**, ambos com **aliquota de 7%**, não possuem a função precípua de desodorizar e sim de hidratar e perfumar a pele e devem ser classificados como tal, e, portanto, a **NCM correta é a 3304.99.10**, com **aliquota de 22%**. Sendo assim, reclassifico os produtos para a NCM correta, e aplico a devida aliquota, lançado de ofício o valor não recolhido de tributo, considerando o valor correto de débito que deveria ter sido calculado menos o valor que foi lançado pelo contribuinte.

Os produtos A fiscalizada produziu e comercializou no período fiscalizado os produtos abaixo, com características preponderantes de hidratantes, utilizando a classificação NCM 3307.20.10:

(…)

Assim como, utilizou a classificação 3307.20.90, para os produtos abaixo, também com características preponderantes de hidratantes:

(…)

O quadro abaixo reproduz as classificações incorretamente adotadas e a que, segundo os critérios legais deve ser aplicada aos referidos produtos:

Código NCM Utilizado	Descrição	Código NCM Correto	Descrição
3307.20.10	Desodorantes corporais e antitranspirantes (líquidos)	3304.99.10	Outros - Cremes de beleza e cremes nutritivos; loções tónicas
3307.20.90	Desodorantes corporais e antitranspirantes (outros)	3304.99.10	Outros - Cremes de beleza e cremes nutritivos; loções tónicas

• ÓLEOS CORPORAIS

Os produtos que a fiscalizada deu saída como Óleos Corporais, com classificação fiscal no NCM 3307.20.10, com alíquota de 7%, não possuem a função precípua de desodorizar e sim de hidratar e perfumar a pele e devem ser classificados como tal, e, portanto, a NCM correta é a 3304.99.90, com alíquota de 22%. Sendo assim, reclassifico os produtos para a NCM correta, e aplico a devida alíquota, lançado de ofício o valor não recolhido de tributo, considerando o valor correto de débito que deveria ter sido calculado menos o valor que foi lançado pelo contribuinte.

A fiscalizada produziu e comercializou no período fiscalizado os produtos abaixo, com características preponderantes de óleos corporais, utilizando a classificação NCM 3307.20.10:

(...)

O quadro abaixo reproduz as classificações incorretamente adotadas e a que, segundo os critérios legais deve ser aplicada aos referidos produtos:

Código NCM Utilizado	Descrição	Código NCM Correto	Descrição
3307.20.10	Desodorantes corporais e antitranspirantes (líquidos)	3304.99.90	Outros - Outros

8. DAS ALIQUOTAS DE IPI DA TABELA TIPI

O quadro abaixo, apresenta as alíquotas de IPI, adotadas e as ajustadas, extraídas da tabela TIPI, vigentes para o período fiscalizado, em função das classificações pela NCM:

Grupo de Produto	Código NCM Utilizada	Aliquota de IPI adotada	Código NCM Correto	Aliquota de IPI ajustada
Colônias	3307.20.10	7%	3303.00.20	12%
Hidratantes	3307.20.10	7%	3304.99.10	22%
Hidratantes	3307.20.90	7%	3304.99.10	22%
Óleos Corporais	3307.20.10	7%	3304.99.90	22%

9. DA BASE DE CÁLCULO E DO VALOR DE IPI

As Notas Fiscais eletrônicas (NFe) de saída, foram extraídas do Sistema Receitanet BX, por intermédio do SPED NFe, e analisadas através da ferramenta ContÁgil.

Com base em todas as notas fiscais de saída, emitidas pela empresa no período fiscalizado, excluídas as canceladas, levantou-se a base de cálculo do IPI, o valor destacado do IPI, o valor ajustado do IPI e a diferença de IPI a ser lançado, para grupo de produto.

(...)

Nos itens 10 em diante do Relatório Fiscal são elaborados quadros demonstrativos dos valores das diferenças do IPI levantadas pela Fiscalização e da reconstituição de ofício da escrita fiscal da Contribuinte, com apuração dos saldos devedores do IPI exigidos no Auto de Infração em tela.

Cientificada do Lançamento de Ofício em 07/12/2017 no seu domicílio tributário eletrônico - DTE (fls. 1286/1287), a Autuada, por meio de procuradores (fls. 1401/1408), apresentou no seu DTE em 07/01/2018 (fls. 1300) a Impugnação de fls. 1303/1399, aduzindo que o suposto erro de classificação fiscal apontado pela Fiscalização para os produtos "desodorantes colônia", "hidratantes desodorantes" e "óleos desodorantes" fabricados pela Autuada para terceiros encomendantes não merecia prosperar, tendo em conta que:

- a Impugnante industrializa produtos cosméticos, de perfumaria e de higiene pessoal como "terceirista", seguindo as formulações recebidas das indústrias e marcas encomendantes, não lhe cabendo *"a comprovação ou a responsabilidade sobre propriedades químicas dos produtos, bem como a forma como são registrados na ANVISA e comercializados por seus clientes"*;

- foi ignorado no Relatório Fiscal o elemento técnico atinente à comprovada ação antibacteriana e efeito desodorante que circunda a classificação fiscal dos produtos, tendo sido adotado o subjetivismo e a mera presunção como rechaçáveis "técnicas" de lançamento. Também não foi observada a escorreita hermenêutica na aplicação das Regras de Interpretação do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias;
- dessa forma, a reclassificação fiscal pelo Fisco de dezenas de produtos industrializados pela Impugnante baseou-se tão somente nos seguinte critérios: "*(I) em informações comerciais divulgadas nas páginas na internet e relativas ao portfólio atual (e não do ano de 2013) de produtos de algumas marcas que terceirizam parte de sua produção para a Impugnante (e sobre as quais a Impugnante não tem ingerência alguma); (II) no que seria o modo de usar de alguns dos produtos mencionados, que não influí, obviamente, em sua classificação fiscal; e (III) na assunção de uma falsa (e atécnica) premissa, no sentido de que os produtos analisados teriam uma 'função preponderante' ". E tudo isso "considerando somente parcela ínfima dos produtos de poucos clientes da Impugnante*";
- ocorre que a classificação fiscal adotada pela Impugnante subsidia-se nos registros de seus produtos na ANVISA, somado à comprovação técnica em estudos e laudos necessários para tais registros, além do reconhecimento pela autoridade sanitária competente da característica, composição química, eficácia e finalidade de tais produtos. No entanto, a par da improcedência dos supramencionados critérios escolhidos pelo Fisco para a reclassificação de ofício dos produtos, "*fato é que a autoridade administrativa não refutou as informações constantes dos registros dos produtos na ANVISA, criando uma situação absolutamente esdrúxula: para fins sanitários, o produto teria uma finalidade; e para fins fiscais e tributários, o mesmo produto teria outra finalidade*";
- nesse contexto, apesar de os Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil deterem competência funcional para classificar de ofício produtos, deveriam, no mínimo, a teor do disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional, expor as razões pelas quais as informações constantes dos registros na ANVISA não poderiam ser consideradas para fins fiscais e tributários, bem como apresentar provas técnicas para embasar as suas alegações. Porém, no caso concreto: "*(a) as informações prestadas pela Impugnante (principalmente característica, composição química e eficácia da finalidade) dos produtos; (b) os laudos técnicos fornecidos pelos clientes da Impugnante; e (c) os registros da própria ANVISA, também fornecidos pelos clientes da Impugnante; não foram refutados ou contrapostos por prova técnica no termo de verificação fiscal pela autoridade administrativa*". (...) Nessa senda, cabe enfatizar que a própria ANVISA reconhece a função desodorizadora dos produtos contendo o 'triclosan', o 'polyglyceryl-3 caprylate' e o 'ethylhexylglycerin' ";

- ou seja, o Lançamento de Ofício ora impugnado afrontou o artigo 142 do CTN, devendo ser cancelado, pois a Fiscalização, no Relatório Fiscal: "(I) não refutou as informações constantes dos registros da ANVISA apresentados; (II) não contrapôs os elementos de prova fornecidos no curso do procedimento de fiscalização pela Impugnante; (III) não motivou de forma adequada e específica a acusação fiscal; e (IV) não aprofundou o trabalho fiscal. Julgados do antigo Conselho de Contribuintes dão supedâneo a esse entendimento (ementas dos julgados transcritas às fls. 1309/1310 dos autos);

- ora, em respeito aos princípios da legalidade e da verdade material, norteadores do procedimento administrativo de fiscalização, o Fisco "deveria ter se manifestado sobre todos os elementos apresentados no curso da fiscalização, e demonstrado em que medida, no seu entendimento, por mais tendencioso que fosse, não se prestariam para a comprovação da regularidade da classificação fiscal adotada pela Impugnante, o que, decididamente, não ocorreu". Tudo isso foi ignorado no Relatório Fiscal, sendo que, "de forma absolutamente genérica, atécnica e desacompanhada de prova, a autoridade administrativa utilizou a presunção simples para consignar que os produtos industrializados pela Impugnante teriam função preponderante diferente daquela considerada originalmente para fins de incidência do IPI, não analisando nada pontualmente, e muito menos os elementos (informações e documentos) apresentados no curso do procedimento de fiscalização";

- tal presunção simples, inaceitável, deu-se porque o Relatório Fiscal considerou apenas dois clientes (encomendantes) da Impugnante - Boticário e Natura - num universo de oito encomendantes cujos produtos foram classificados de ofício, tendo tomado por base as práticas comerciais, as informações contidas nos sites e no modo de usar dos rótulos dos produtos daqueles dois clientes, descurando-se, assim, da profundidade que o trabalho fiscal exigia e, ademais, estendendo tal feito a outras seis encomendantes a ponto de transformar a presunção em completa ficção;

- especificamente sobre maneira como aqueles dois encomendantes anunciam comercialmente seus produtos nos seus sites, ou como ali indicam o modo de usar dos seus produtos, assim como o modo de usar indicado nas embalagens desses produtos, nada disso pode ser tomado como parâmetro para a classificação fiscal. "(...) a classificação fiscal não se dá livremente e em razão de estratégias comerciais dos contribuintes, ainda mais de terceiros. É dizer, a classificação fiscal depende de regras legais, que levam em conta os aspectos técnicos dos produtos a serem classificados";

- o Relatório Fiscal, os produtos reclassificados de ofício pelo Fisco foram separados em 3 (três) grupos: (I) Colônias; (II) Hidrantes e (III) Óleos Corporais. Especificamente para o "grupo 'Colônia', em que pese ter a Impugnante informado, no curso da fiscalização, que os respectivos produtos possuem na sua composição química agente antimicrobiano/bacteriostático (o que, aliás, pode ser

verificado nas embalagens e rótulos), a autoridade administrativa fundamentou seu entendimento nas Notas Coana/Cotac/Dinom nº 253, de 01/08/2002 e Coana/Cotac/Dinom nº 344, de 13/12/2006, que trata da porcentagem de óleos essenciais que diferenciam perfumes de águas-de-colônia", matéria que não está em discussão no caso em tela, pois, "Sobre os princípios ativos desodorantes, as Notas nada falam";

- para a classificação de ofício nos grupos acima, não houve pela Autoridade Lançadora demonstração de como aplicou ao caso concreto as Regras de Interpretação do Sistema Harmonizado (o que, por si só, já compromete integralmente a acusação fiscal), somente tendo feito uma menção genérica a elas, no seguinte sentido: "Resumindo: à luz das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado - SH, em relação à classificação fiscal de mercadorias, e por tudo que foi exposto acima, temos: • Águas de Colônia - Os produtos denominados pelo sujeito passivo de 'deocolônias', em que preponderam as características de perfume, classificam-se no código NCM 3303.00.20. • Hidratante - Creme hidratante destinado a hidratar a pele das mãos e dos pés, com ação antisséptica, embalado para venda a retalho, classifica-se no código NCM 3304.9910. • Óleos Corporais - Os óleos que se prestam precipuamente à hidratação do corpo, notadamente pés e pernas, portanto óleos corporais, todos embalados para venda a retalho, classificam-se no código NCM 3304.99.90";

- "A competência da Receita Federal do Brasil para decidir sobre classificação fiscal de mercadorias, no entanto, não é e não pode ser discricionária. Nesse sentido, o Poder Judiciário já se pronunciou sobre a existência de limites na classificação de produtos de higiene pessoal, quando realizada pelo fisco em relação a produtos sujeitos a registro em órgão competente (por exemplo, a ANVISA)." (transcreveu ementas de julgados às fls. 1337/1339 dos autos);

- "A competência da Receita Federal do Brasil para decidir sobre classificação fiscal de mercadorias está, assim, adstrita às 'Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado' e nas notas de cada Capítulo da NCM e TIPI, conforme estabelecem os artigos 15 a 17 do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto 7.212/10. (...) Além disso, na classificação fiscal de produtos também devem ser consideradas as Notas de Capítulo do Sistema Harmonizado e as Notas Explicativas ao Sistema Harmonizado (NESH), aprovadas pelo Decreto nº 435/92 e consolidadas pela Instrução Normativa RFB nº 807/08, que trazem detalhamentos e nuances aplicáveis a cada grupo, tipo ou espécie de produtos";

- para as "águas de colônia desodorantes", a classificação correta é feita pela "aplicação da regra nº 3, 'a', 'b' e 'c', que assim dispõe: (a) a posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas; (b) no caso de posições igualmente específicas, a posição prevalecente será àquela referente à matéria que confere ao produto a característica essencial; e (c) caso esses critérios não permitam a classificação, o produto deverá ser classificado em último lugar na ordem numérica entre posições igualmente válidas. (...) 116. Os produtos 'desodorantes

*colônia' poderiam, em tese, ser classificados tanto na posição referente a 'água-de-colônia', 3303, como pretende a autoridade administrativa, quanto na posição correspondente aos 'desodorantes corporais e antiperspirantes', 3307, como fez a Impugnante. Isso porque, além de os desodorantes colônia protegerem o corpo humano contra a exalação dos odores a ele naturais, eles agregam ao usuário um perfume agradável, como os perfumes e as águas-de-colônia também o fazem. Essas funções podem ser consideradas igualmente específicas. Passa-se, então, à Regra 3, 'b'. (...) Entretanto, embora a função precípua do produto, apesar de não preponderante, seja desodorizar, é imprescindível referendar a classificação adotada por meio da Regra 3, 'c'. (...). Em tese, havendo 2 (duas) possibilidades, os produtos desodorantes colônia devem ser classificados exatamente no item 3307, posterior na ordem numérica em relação ao item 3303. Assim, definida a classificação fiscal correta, constata-se, outrossim, que as demais regras (4, 5, 6, RGC I e II, e RGC TIPI 1) não são aplicáveis ao caso concreto. Tudo isso sem se considerar que a própria legislação sanitária, como demonstrado, possui uma categoria específica de desodorantes, os desodorantes colônia, conforme o já citado item 22, do Anexo II, da Resolução da Diretoria Colegiada RDC nº 7/2015 da ANVISA. Não restam dúvidas, portanto, de que, independentemente de suas características de produtos de higiene e de seu registro sanitário, os produtos foram classificados corretamente pela Impugnante na posição 3307.20.10, mediante aplicação das regras de interpretação do sistema harmonizado. (...) As próprias Notas Explicativas ao Sistema Harmonizado (NESH) corroboram a argumentação da Impugnante. (...). Por conseguinte, essa é a razão da inocuidade da citação no termo de verificação fiscal da Nota Coana/Cotac/Dinom n.º 2006/344, que trata da diferença entre perfume e água-de-colônia (em razão da presença superior ou inferior a 10% de uma composição aromática no produto)";*

*- para os "hidratantes desodorantes" e "óleos desodorantes", o Relatório Fiscal citou 2 (duas) Soluções de Consulta da RFB - a Solução de Consulta SRRF/6<sup>a</sup> RF/DIANA nº 19/2001 e a Solução de Consulta SRRF/6<sup>a</sup> RF/DIANA nº 20/2001 - as quais, entretanto, não têm efeito vinculante e não se aplicam ao caso concreto em razão da presença do ativo antibacteriano na composição química dos produtos industrializados pela Impugnante. Também para esses produtos a classificação correta é feita pela "aplicação da regra n.º 3, 'a', 'b' e 'c' (...). Os produtos 'hidratante desodorante' e 'óleo desodorante' poderiam, em tese, ser classificados tanto no código referente a 'cremes de beleza e cremes nutritivos; loções tônicas', 3304.99.10 e 3304.99.90 (como pretende a fiscalização), quanto no código correspondente aos 'desodorantes corporais e antiperspirantes', 3307, como fez a Impugnante. Isso porque, além de os hidratantes desodorantes e os óleos desodorantes protegerem o corpo contra a exalação dos odores, eles também se prestam à hidratação da pele dos usuários. Essas funções podem ser consideradas igualmente específicas. Deve-se perquirir, então, o conteúdo da Regra 3 'b'. (...) No entanto, não há preponderância entre as funções desodorantes e hidratantes nos produtos da Impugnante. (...) Dessa forma, é a Regra 3, 'c', que determina a classificação fiscal dos produtos em referência. E, como não há*

*preponderância entre as funções desodorizadora e hidratante, a correta classificação dos hidratantes desodorantes e dos óleos desodorantes é no item situado em último lugar na ordem numérica, qual seja, o 3307, como corretamente procedeu a Impugnante";*

- "(...) a classificação fiscal, apesar de não se confundir com a classificação sanitária de um produto, possui uma lógica sistemática. Prova disso é que a Instrução Normativa RFB n.º 1464/2014, que 'dispõe sobre o processo de consulta sobre classificação fiscal de mercadorias, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil', determina que em soluções de consulta em matéria de classificação fiscal que sejam considerados os registros dos produtos e outros elementos técnicos". (transcreveu ementa de julgado do STJ às fls. 1368/1369 dos autos);

- especificamente sobre o encomendante Boticário, o modo de usar dos produtos pelos consumidores e o seu posicionamento comercial de venda no site dessa marca, além de não se relacionarem com matéria de classificação fiscal de produtos, representam etapas da cadeia econômica do produto posteriores à de industrialização realizada pela Impugnante, logo, fora do âmbito de responsabilidade desta, sendo, porém, "inegável que os consumidores buscam, nos produtos em discussão, a função desodorante, além de outras que tais cosméticos e produtos de higiene pessoal lhes propiciam". A classificação adotada pela Impugnante amparou-se nos Registros dos produtos na ANVISA, nos rótulos dos produtos, critérios técnicos que comprovam de forma cabal a presença dos ingredientes desodorantes e seus respectivos efeitos nos produtos, o que afasta a mera presunção, sem profundidade de investigação, efetuada pela Autoridade Lançadora, totalmente em desacordo com o disposto no art. 142 do CTN. Além dos aludidos critérios técnicos apresentados pela Autuada no curso da fiscalização e novamente em instrução à Impugnação (doc. 04), confirmam também os efeitos desodorantes dos produtos os Relatórios Técnicos números 000.360/07, 000.305 e 000.975/14 (doc. 05) encomendados pelo Boticário ao Instituto Nacional de Tecnologia (INT), os quais devem ser "adotados nos aspectos técnicos de sua competência" conforme o disposto no art. 301 do Decreto nº 70.235, de 1972, que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal (PAF);

- quanto ao encomendante Natura, também aqui as indicações das linhas de produtos no site dessa marca, "que não são contemporâneas aos períodos autuados", ou o modo em que eles são usados pelos consumidores, não determinam suas classificações fiscais, sendo que em 2013 o principal canal de venda da Natura nem era pelo site, mas sim pela modalidade "porta a porta" efetuada por vendedoras autônomas sem vínculo formal com a empresa, denominadas "Consultoras Natura", que posicionavam os produtos em face dos seus clientes sem qualquer vínculo às indicações do site da empresa. Outrossim, em ofensa ao art. 142 do CTN, a classificação fiscal adotada pela Autoridade Lançadora não se baseou base em elementos ou critérios técnicos apresentados no curso da ação fiscal e na Impugnação (doc. 06), quais sejam, os registros na

ANVISA e laudos técnicos que comprovam a função desodorante dos produtos. Há relatório Técnico do INT atestando que as amostras encaminhadas para análise, "são tecnicamente considerados desodorantes, por apresentarem em sua formulação constituintes com ação bactericida", podendo "ser aplicados em diferentes regiões corpóreas, sem prejuízo de sua ação bacteriana. (...) Assim, e tendo em vista a comprovação técnica da ação antibacteriana, os desodorantes colônia, desodorantes hidratantes e os óleos desodorantes industrializados pela Impugnante são registrados (por sua encomendante) na ANVISA como desodorantes, e como tal (desodorantes) são comercializados e da mesma forma devem ser classificados (como desodorantes - Posição NCM nº 3307.20.90) para fins de incidência do IPI". A Fiscalização apresentou apenas 2 laudos de análise de 2 produtos, denominados "Ekos Buriti Néctar Iluminador Hidratante para o Corpo" e "Sève Óleo Desodorante Corporal Folhas de Canela 200 ml", os quais não servem como meio de prova para a reclassificação dos produtos considerados na autuação, porquanto, além se serem inaplicáveis ao presente processo, são inconclusivos tecnicamente, pois se atêm à apreciação exclusiva do *triclosan* como elemento de função bactericida, que era ausente naqueles ambos produtos na ocasião da elaboração dos laudos, esquecendo-se, porém, que tais produtos continham, respectivamente, o *polyglyceryl-3 caprylate* e o *ethylhexylglycerin* com aquela função;

- acerca dos encomendantes Johnson & Johnson, Coty, Favera, Kimberly Cark, Terra Brasilis e Frajo, não há no Relatório Fiscal menção a quaisquer produtos dessas marcas e tampouco indicações de critérios ou investigações efetuadas pelo Fisco, caracterizando uma autuação sem motivação, impeditiva, inclusive, do exercício da defesa;

- o Auto de Infração deve ser cancelado também por afronta ao art. 146 do CTN ao materializar uma "efetiva mudança de entendimento da Receita Federal do Brasil em relação à classificação fiscal de produtos adotada reiteradamente e há muito tempo pela Impugnante (e até então jamais questionada!), de modo que não pode ser aplicada a fatos pretéritos. (...) No caso concreto, há muito tempo e de forma reiterada a Impugnante tem classificado fiscalmente os seus produtos em determinadas posições e recolhido o IPI sob essa orientação, e apesar de já ter sofrido fiscalizações anteriores em matéria de IPI, até então nunca havia sofrido questionamento ou autuação fiscal por parte da Receita Federal do Brasil acerca desse tema (classificação fiscal). (...) fala-se de uma relação contínua que perdurou por muito tempo a respeito do procedimento adotado pela Impugnante, o qual não pode ser abruptamente 'modificado', muito menos com efeitos retroativos. A única possibilidade de revisão de atos pretéritos diz respeito ao chamado 'erro de fato', de que trata o art. 149, VIII, do CTN. Esta não é, porém, e objetivamente, a hipótese dos autos. (...) A mudança dos critérios jurídicos de lançamento é cuidadosamente tratada pela legislação, no sentido de que ela só valha para atos posteriores à efetiva alteração desses critérios";

- como questão subsidiária, "na remota hipótese de ser mantido o lançamento, desde já a Impugnante se insurge contra eventual exigência de juros de mora sobre a multa de ofício lançada, por inexistir amparo legal."

Estabelecido o contencioso administrativo, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Juiz de Fora-MG, por meio do Despacho da Presidência da 4<sup>a</sup> Turma (fls. 2153/2162), encaminhou os autos à unidade de origem para as providências ali demandadas, do que adveio a juntada aos autos das planilhas objetos dos Termos de Anexação de Arquivos Não Pagináveis de fls. 2163/2168, tendo, após, retornado os autos àquela DRJ por meio do Despacho de Encaminhamento de fls. 2169 para a continuidade do julgamento administrativo fiscal.

O julgamento em primeira instância, realizado em 26/02/2019 e formalizado no Acórdão 09-69.851 - 4<sup>a</sup> Turma da DRJ/JFA (e-fls. 2234 a 2296), resultou em uma decisão, por unanimidade de votos, de procedência parcial da Impugnação, tendo a DRJ/JFA **EXONERADO** o crédito do IPI no montante de **R\$ 4.127.737,16**, relativo à reclassificação feita pela Fiscalização das "deocolônias", do código TIPI 3307.20.10 para o código TIPI 3303.00.20, e à reclassificação feita pela Fiscalização dos produtos industrializados por encomenda da Johnson & Johnson, Coty, Favera, Kimberly Cark, Terra Brasilis e Frajo, e **MANTIDO** o crédito do IPI no montante de **R\$ 13.214.794,39**, relativo à reclassificação feita pela Fiscalização dos "hidratantes", do código TIPI 3307.20.90 para o código TIPI 3304.99.10, e dos "óleos corporais", do código TIPI 3307.20.10 para o código TIPI 3304.99.90, industrializados por encomenda do Boticário ou da Natura.

O Acórdão 09-69.851 - 4<sup>a</sup> Turma da DRJ/JFA contou com a seguinte ementa:

**ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**

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

HIDRATANTES DESODORANTES CORPORAIS E OS ÓLEOS CORPORAIS  
HIDRATANTES DESODORANTES.

Os hidratantes desodorantes corporais e os óleos corporais hidratantes desodorantes que, por aspecto técnico - o que inclui o modo de utilização/emprego/uso do produto (conforme exposto no Parecer Normativo Cosit nº 6, de 2018) - têm como característica essencial a conservação e o cuidado da pele do corpo (hidratar, proteger e perfumar), ainda que possuam propriedade de desodorante corporal, classificam-se, respectivamente, nos códigos 3304.99.10 e 3304.99.90 da TIPI.

DESODORANTES COLÔNIA ("DEOCOLÔNIAS").

Os desodorantes colônia, chamados simplesmente "deocolônias", são considerados, segundo diretriz expressa e objetiva das NESH, como "desodorantes corporais - líquidos" classificados na codificação 3307.20.10 da TIPI.

COMPETÊNCIA DO AUDITOR FISCAL DA RFB.

A interpretação das normas que regulam a classificação fiscal de mercadorias/produtos é de competência de Autoridades Tributárias e Aduaneiras. No Brasil, tal atribuição é exercida pelos Auditores-Fiscais da RFB, a qual prescinde de laudo técnico para, aplicando as regras de classificação de mercadorias, impor classificação fiscal diversa da pretendida pela Autuada, desde que o faça de forma motivada. Nesse sentido, dispõe o § 1º do art.30 do Decreto nº 70.235, de 1972, que "não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos".

#### REGRAS DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

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. (Parecer Normativo Cosit nº 6, de 2018)

#### ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. AUSÊNCIA DE MANIFESTAÇÃO ANTERIOR. NÃO OCORRÊNCIA.

Não ocorre alteração de critério jurídico nem ofensa ao art. 146 do CTN se a Fiscalização promove autuação baseada em entendimento distinto daquele que seguidamente adota o contribuinte, mas que jamais foi objeto de manifestação expressa da Administração Tributária.

SUJEIÇÃO PASSIVA NÃO ABRANGIDA NA MOTIVAÇÃO DA AUTUAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

As inclusões na autuação de Sujeitos Passivos sem fundamentação/motivação/comprovação para tanto traduzem-se em meras ilações fáceis não lastreadas em mínimos indícios materiais a justificá-las, logo, insustentáveis.

A DRJ recorreu de ofício da decisão por ela prolatada, uma vez que o crédito tributário exonerado alcançou o valor de R\$ 4.127.737,16, que se encontrava acima do seu limite de alçada vigente à época.

Cientificada da decisão da DRJ em 21/03/2019 (ver Termo de Ciência por Abertura de Mensagem na e-fl. 2310), a K & G interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 2313 a 2406) em 18/04/2019 (ver Termo de Solicitação de Juntada na e-fl. 2311), que está dividido nos seguintes tópicos:

- I. Da tempestividade
- II. Dos fatos
- III. Do direito
  1. Da violação ao artigo 142 do CTN

1. Ausência de refutação das informações constantes dos registros da ANVISA
  2. Ausência de análise conclusiva dos elementos de prova apresentados no curso da fiscalização pela Recorrente
  2. Da ausência de prova técnica
    1. Do Parecer Normativo COSIT nº 06, de 20 de dezembro de 2019
    2. Da insubsistência do lançamento por ausência de prova
  3. Da correta classificação fiscal dos produtos industrializados pela Recorrente
    1. Inadequação de critério de classificação fiscal com base em informações comerciais do produto
    2. Da multifuncionalidade dos hidratantes desodorantes e óleos desodorantes
    3. As regras de classificação fiscal de mercadorias
  4. Aplicação das regras gerais de interpretação do Sistema Harmonizado na classificação fiscal dos produtos industrializados pela Recorrente
    1. Outras considerações quanto às questões de fundo da acusação fiscal
  5. Considerações específicas acerca da classificação fiscal dos produtos das encomendantes
    1. O Boticário
      1. Da ofensa ao art. 142 do CTN
      2. Natura
    6. Afronta ao art. 146 do CTN
    7. Da não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício
- IV. Razões para desprovimento do Recurso de Ofício
- V. Do pedido

Após, os autos vieram para este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e foram distribuídos para minha relatoria.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Relator.

O Recurso de Ofício apresentado pela DRJ não preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele não se toma conhecimento.

O Recurso Voluntário, por sua vez, é tempestivo e preenche os demais requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual dele se toma conhecimento, exceto na parte em que discorre sobre as razões para o desprovimento do Recurso de Ofício.

### **1. Da inadmissibilidade do Recurso de Ofício**

Conforme relatado, a DRJ recorreu de ofício a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em razão do fato de o Acórdão 09-69.851 - 4<sup>a</sup> Turma da DRJ/JFA ter afastado o lançamento relativo à reclassificação feita pela Fiscalização das “deocolônias”, do código TIPI 3307.20.10 para o código TIPI 3303.00.20, e à reclassificação feita pela Fiscalização dos produtos industrializados por encomenda da Johnson & Johnson, Coty, Favera, Kimberly Cark, Terra Brasilis e Frajo, em um valor de R\$ 4.127.737,16 (referente ao IPI).

Esse Recurso de Ofício foi apresentado em obediência ao disposto no art. 34, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 1972, que assim dispõe:

Art. 34. A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão:

I - exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda.

...

§ 1º O recurso será interposto mediante declaração na própria decisão.

...

À época, encontrava-se vigente a Portaria MF nº 63, de 2017, que estabelecia um limite de alçada, considerando os tributos mais as multas, de R\$ 2.500.000,00, limite esse que foi elevado para R\$ 15.000.000,00 pela Portaria MF nº 2, de 2023.

Nos termos da Súmula CARF nº 103, para fins de conhecimento do recurso de ofício, deve ser aplicado o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância, o que, no presente julgamento, significa dizer que o recurso de ofício deve ser conhecido caso o crédito exonerado pela DRJ em relação ao sujeito passivo tenha excedido o montante de R\$ 15.000.000,00.

Não obstante, o crédito tributário objeto do Recurso de Ofício alcança, a título de IPI, o montante de R\$ 4.127.737,16, que, somado à multa de ofício de 75%, proporcional a esse imposto, soma o montante e R\$ 7.223.540,03 (R\$ 4.127.737,16 (IPI) + R\$ 3.095.802,87 (multa 75%)), valor inferior, portanto, ao limite estabelecido pela Portaria MF nº 2, de 2023.

Por essa razão, nos termos do que dispõe a Súmula CARF nº 103, não conheço do Recurso de Ofício apresentado pela DRJ, e, por consequência, não conheço, também, das contrarrazões ao Recurso de Ofício apresentadas pela K & G Indústria e Comércio Ltda. no item IV do seu Recurso Voluntário (IV – Razões para desprovimento do Recurso de Ofício – e-fls. 2404 a 2406).

## 2. Dos limites da lide

Conforme relatado, a lide foi inicialmente estabelecida em razão da reclassificação feita pela Fiscalização em três classes de produtos industrializados pela Recorrente por encomenda das empresas Johnson & Johnson, Coty, Favera, Kimberly Cark, Terra Brasilis, Frajo, Boticário e Natura, a saber:

1. Deocolônias, reclassificadas do código TIPI 3307.20.10 para o código TIPI 3303.00.20;
2. Hidratantes, reclassificados do código TIPI 3307.20.90 para o código TIPI 3304.99.10; e
3. Óleos Corporais, reclassificados do código TIPI 3307.20.10 para o código TIPI 3304.99.90.

Na decisão de primeira instância, a DRJ afastou o lançamento relativo à reclassificação das “deocolônias” e à reclassificação de todos os produtos industrializados por encomenda da Johnson & Johnson, Coty, Favera, Kimberly Cark, Terra Brasilis e Frajo (deocolônias, hidratantes e óleos corporais).

Dessa forma, o que resta para análise deste Colegiado são as reclassificações dos “hidratantes” e dos “óleos corporais”, quando industrializados por encomenda do Boticário ou da Natura.

## 3. Do Recurso Voluntário (e-fls. 2313 a 2406)

### 3.1 Introdução

A Recorrente apresenta um longo Recurso Voluntário, que começa demonstrando a sua tempestividade (e-fl. 2315).

Na sequência, em um tópico intitulado “Dos fatos” (e-fls. 2316 a 2323), a Recorrente discorre sobre o seu negócio para, colocando-se no papel de “terceirista” (produção industrial para terceiros), afirmar que “não cabe a ela a comprovação ou a responsabilidade sobre as propriedades químicas dos produtos, bem como a forma pela qual são registrados na ANVISA e comercializados por seus clientes”.

Ainda nesse tópico, a Recorrente refere o fundamento adotado para a lavratura do Auto de Infração (*erro na classificação fiscal de desodorantes colônia, hidratantes desodorantes e óleos desodorantes, por parte da Recorrente, em suas saídas de produtos fabricados para terceiros*) e reclama que a Fiscalização “*ignorou o elemento técnico (principalmente a comprovada ação antibacteriana e efeito desodorante) que circunda a classificação fiscal dos referidos produtos, adotando o subjetivismo e a presunção como “técnicas” de lançamento*”.

Reclama, ainda, que a Fiscalização não observou o “*elemento jurídico ínsito à classificação fiscal de mercadorias, qual seja, a escorreta hermenêutica relativa à aplicação das*

*Regras de Interpretação do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias”.*

Diz que, “*dante das indevidas ilações consignadas pela autoridade administrativa no Termo de Verificação Fiscal, a Recorrente apresentou competente impugnação administrativa, demonstrando e comprovando tecnicamente*” uma série de equívocos cometidos pela Fiscalização.

Refere a decisão prolatada pela DRJ, que deu parcial provimento à Impugnação, para pedir a sua reforma parcial, no sentido de cancelar integralmente a exigência fiscal, pelas razões que passa a expor na sequência.

Somente a partir desse ponto a Recorrente passa, efetivamente, a tratar dos argumentos trazidos para discussão nessa fase de julgamento.

### **3.2 Do art. 142 do CTN (e-fls. 2323 a 2330)**

No tópico “Do Direito”, mais especificamente no subtópico “Da violação ao artigo 142 do CTN” (e-fls. 2323 a 2330), a Recorrente busca convencer que o Auto de Infração foi lavrado com ofensa ao art. 142 do CTN, tendo em vista que a Fiscalização: “(I) não refutou as informações constantes dos registros da ANVISA apresentados; (II) não contrapôs os elementos de prova fornecidos no curso do procedimento de fiscalização; (III) não motivou de forma adequada e específica a acusação fiscal; e (IV) não aprofundou os trabalhos fiscais”.

Para a Recorrente, isso bastaria para demonstrar “*a absoluta insubsistência do auto de infração, na medida em que denotam que o crédito tributário constituído não está provido dos indispensáveis requisitos de liquidez e certeza*”.

Defende a Recorrente que, pelo teor do art. 142 do CTN, “*a autoridade administrativa tem o dever de investigar pormenorizadamente a ocorrência do fato gerador e de identificar corretamente a matéria tributável, aprofundando o trabalho fiscal mediante a realização de intimações e diligências que entender necessárias, não sendo admitido o lançamento pautado em mera presunção simples, como é exatamente a hipótese do caso em discussão*”.

Critica a decisão da DRJ, que entendeu que não houve violação ao art. 142 do CTN, e a acusa de ter partido “*da equivocada premissa de que os requisitos do lançamento previstos no artigo 142 do Código Tributário Nacional teriam natureza formal, de modo que a sua inobservância implicaria decretação da nulidade (formal) do auto de infração*”.

Sustenta que, “*ao emanar o comando de determinar a matéria tributável, o artigo 142 do Código Tributário Nacional não prevê apenas que a autoridade administrativa descreve o fato gerador do tributo, mas sim forneça elementos de fato e de direito para deixar indene de dúvidas a efetiva ocorrência do fato gerador*”, e também que, “*ao aludir que a autoridade administrativa deve calcular o montante do tributo devido, o art. 142 do CTN repassa o comando para que a autoridade administrativa respeite as regras de apuração do tributo, explicitando, evidentemente, qual o “caminho” percorrido para se chegar ao montante objeto do lançamento*”.

Conforme se percebe da leitura desse tópico do Recurso Voluntário, a Recorrente não busca uma nulidade formal do lançamento feito pela Fiscalização, mas sim ataca os fundamentos do lançamento, matéria essa que se confunde com o próprio mérito da discussão estabelecida nos autos.

É por isso que a Recorrente conclui o tópico dizendo que, *“fixadas essas premissas jurídicas, será visto a seguir que as alegações da autoridade administrativa que embasaram o lançamento fiscal não são adequadas e suficientes para motivar a acusação fiscal, tendo optado pelo “caminho mais curto”, não aprofundando os trabalhos fiscais e identificado de forma equivocada a matéria tributável, o que macula materialmente o auto de infração como um todo, porquanto inobservados os comandos do artigo 142 do CTN”*.

Esses argumentos trazidos pela Recorrente não tem o condão, de forma autônoma, de afastar o lançamento feito por meio do Auto de Infração discutido no presente processo.

A uma, porque o art. 142 do CTN é um artigo que trata da competência do Auditor-Fiscal para proceder o lançamento do crédito tributário, que não carrega o peso que pretende dar a ele a Recorrente:

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.

A duas, porque as acusações levantadas pela Recorrente (que a Fiscalização: *“(I) não refutou as informações constantes dos registros da ANVISA apresentados; (II) não contrapôs os elementos de prova fornecidos no curso do procedimento de fiscalização; (III) não motivou de forma adequada e específica a acusação fiscal; e (IV) não aprofundou os trabalhos fiscais”*) são questões que se confundem com o mérito, que devem ser enfrentadas quando essas matérias forem individualmente analisadas.

E é isso que passo a fazer em sucessivo.

### 3.3 Dos registros da ANVISA (e-fls. 2330 a 2334)

A Recorrente diz ter autorização da ANVISA *“para industrializar e comercializar produtos de higiene pessoal, cosmético ou perfume, conforme o disposto na Lei nº 6.360/76, e nos Decretos nºs 79.004/77 (vigente até 15/08/2013) e 8.007/13”*.

Afirma que os produtos industrializados por ela e comercializados por seus clientes estão sujeitos a registro na ANVISA e controle pela autoridade sanitária competente, e acrescenta que os processos para a obtenção de registro exigem a apresentação de diversas informações dos produtos, como *“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”.*

Diante disso, sustenta que “*o registro na ANVISA, somado à comprovação técnica (estudos e laudos) e ao reconhecimento pela autoridade sanitária competente da característica, da composição química e da eficácia da finalidade dos produtos encomendados à Recorrente, subsidia a sua classificação*”.

Reclama que a autoridade administrativa “*não refutou as informações constantes dos registros dos produtos na ANVISA*”, o que teria criado “*uma situação absolutamente esdrúxula: para fins sanitários, o produto teria uma finalidade; e para fins fiscais e tributários, o mesmo produto teria outra finalidade!*”.

Critica a decisão da DRJ por ter entendido que, “*no tocante à ANVISA, as características/propriedades/aspectos do produto consignadas nos seus registros, por serem voltadas à proteção da saúde pública, finalidade essencial daquele Órgão, podem, sim, ser diferentes de uma outra característica/propriedade do mesmo produto considerada pelo Auditor Fiscal da RFB para os efeitos fiscais da classificação por ele exercida*”, e diz que isso “*não faz o menor sentido*”.

Reclama ainda que, “*no caso concreto: (a) as informações prestadas pela Recorrente (principalmente característica, composição química e eficácia da finalidade) dos produtos; (b) os laudos técnicos fornecidos pelos clientes da Recorrente; e (c) os registros da própria ANVISA, também fornecidos pelos clientes da Recorrente; não foram refutados no termo de verificação fiscal pela autoridade administrativa*”.

Acusa a Fiscalização de não ter apresentado “*prova técnica alguma contrapondo a característica, a composição química e a eficácia da finalidade de todos os produtos (sem exceção), reconhecidas pela literatura especializada e pela ANVISA, e comprovadas tecnicamente por estudos e laudos*”.

Acrescenta “*que a ausência de apresentação de prova técnica pela autoridade administrativa vai de encontro justamente com o Parecer Normativo COSIT nº 06, de 20 de dezembro de 2018*”, matéria que abordará em tópico próprio e que diz ser “*determinante para estampar a absoluta improcedência da pretensão fiscal consubstanciada pelo auto de infração vinculado ao processo administrativo em referência*”.

Diante disso, aponta afronta ao art. 142 do CTN e sustenta ser evidente que o Auto de Infração está eivado de grave vício de motivação, “*o que deve implicar o reconhecimento de sua insubsistência*”

A leitura atenta dos argumentos trazidos pela Recorrente nesse tópico revela que há dois aspectos a serem aqui considerados: a) a validade dos registros da ANVISA para fins de classificação fiscal dos produtos industrializados; e b) a alegada falta de refutação, pela Fiscalização, das informações prestadas (características, composição química e eficácia da

finalidade dos produtos) e dos documentos apresentados (registros da ANVISA e laudos) pela Recorrente no curso do procedimento fiscal.

Em relação à validade dos registros da ANVISA, é preciso que se diga que a classificação fiscal no Sistema Harmonizado não está subordinada a qualquer norma emitida ou posição adotada por qualquer órgão técnico, nacional ou internacional.

Isso porque a classificação fiscal de mercadorias, além de ser competência da Receita Federal, deve ser feita com observância da aplicação daquilo que está disposto, de forma cristalina, no parágrafo único do art. 94 do Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro): a) as Regras Gerais para Interpretação; b) as Regras Gerais Complementares; c) as Notas Complementares; e, subsidiariamente, d) as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias.

Parágrafo único. Para fins de classificação das mercadorias, a interpretação do conteúdo das posições e desdobramentos da Nomenclatura Comum do Mercosul será feita com observância das Regras Gerais para Interpretação, das Regras Gerais Complementares e das Notas Complementares e, subsidiariamente, das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, da Organização Mundial das Aduanas.

Não obstante o disposto no Regulamento Aduaneiro, antes que se possa iniciar a aplicação das regras para a classificação fiscal no caso concreto, é preciso que a mercadoria seja perfeitamente conhecida, em todos os seus aspectos, pela autoridade fiscal. E é aí que surge a importância do laudo técnico, que tem como função precípua a identificação precisa da mercadoria a ser classificada, especialmente nos seus aspectos técnicos. Uma vez identificada a mercadoria, cabe à autoridade fiscal determinar o seu enquadramento no Sistema Harmonizado, utilizando-se, para tanto, das regras de classificação estabelecidas.

Em outras palavras, o laudo técnico é importante para bem identificar a mercadoria, mas é a autoridade fiscal, com base nas regras de classificação estabelecidas pelo Sistema Harmonizado, quem determinará a classificação fiscal do produto industrializado.

Por isso se equivoca a Recorrente quando busca vincular a classificação fiscal dos produtos que ainda se encontram sob a lide no presente processo (hidratantes e dos óleos corporais, produzidos por encomenda do Boticário e da Natura) tão somente àquilo que se apresenta nos registros desses produtos junto à ANVISA, nos laudos técnicos e no *“reconhecimento pela autoridade sanitária competente da característica, da composição química e da eficácia da finalidade dos produtos encomendados à Recorrente”*.

Não é porque a ANVISA entende, por exemplo, que um produto, para fins de vigilância sanitária, é um desodorante que esse produto, para fins fiscais, será considerado um desodorante. Da mesma forma, não é porque um produto é considerado pela Receita Federal, para fins fiscais, como um hidratante que ele será considerado, para fins sanitários, como um hidratante. Cada órgão tem a sua competência, que está relacionada com a sua área de atuação. E

a classificação fiscal das mercadorias, competência da Receita Federal, exige a observância ao que dispõe o parágrafo único do art. 94 do Regulamento Aduaneiro.

Por isso também se equivoca a Recorrente quando refere que seria esdrúxula a situação em que, *“para fins sanitários, o produto teria uma finalidade; e para fins fiscais e tributários, o mesmo produto teria outra finalidade”*. Essa situação não só não é esdrúxula como é absolutamente normal.

Não há, portanto, qualquer ofensa ao art. 142 do CTN que possa ser identificada no lançamento fiscal pelo fato de a Fiscalização não ter seguido estritamente aquilo que possa estar expresso nos registros dos produtos junto à ANVISA, nos laudos técnicos e no *“reconhecimento pela autoridade sanitária competente da característica, da composição química e da eficácia da finalidade dos produtos encomendados à Recorrente”*.

No que diz respeito à alegada falta de refutação, pela Fiscalização, das informações prestadas (características, composição química e eficácia da finalidade dos produtos) e dos documentos apresentados (registros da ANVISA e laudos) pela Recorrente no curso do procedimento fiscal, é preciso que se diga, inicialmente, que a Fiscalização não tinha a obrigação de rebater ponto a ponto os documentos apresentados e as informações prestadas pela ora Recorrente.

O procedimento fiscal é uma fase inquisitorial em que a Fiscalização busca reunir os elementos de prova necessários para a formação de sua convicção a respeito da ocorrência, ou não, do fato gerador do tributo e/ou da ocorrência, ou não, de infração.

No caso dos autos, a Fiscalização formou sua convicção a partir: a) das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado; b) de pesquisas realizadas nos sítios na internet das empresas Boticário e Natura, onde identificou a forma como os produtos são apresentados, em função de suas características preponderantes, para venda ao público em geral; c) dos rótulos e embalagens apresentados pela ora Recorrente em resposta ao TIF nº 005; d) das notas fiscais de saída dos produtos industrializados pela Recorrente; e) da Solução de Consulta SRRF/6<sup>a</sup>RF/DIANA nº 19, de 2001; f) da Solução de Consulta SRRF/6<sup>a</sup>RF/DIANA nº 20, de 2001; e g) dos Laudos de Análise nº 1081/20141.0 e nº 1081/20142.0, referente ao pedido de análise LAB 597/14 da DRF Uruguaiana.

Além disso, a Fiscalização considerou os elementos de prova trazidos aos autos pela ora Recorrente, mas os julgou incapazes de justificar as classificações fiscais por ela adotadas, conforme podemos ver no excerto do Relatório Fiscal a seguir reproduzido da e-fl. 1182:

Os elementos de provas, trazidos aos autos pela fiscalizada no curso do procedimento fiscal, como registros na ANVISA, laudos, etc., não trazem informações que possam justificar as classificações fiscais incorretamente adotadas pela mesma.

Resta claro, portanto, que a Fiscalização fundamentou a reclassificação dos produtos industrializados pela Recorrente, de tal sorte que também aqui não há a alegada ofensa ao art. 142 do CTN.

Diante do exposto, nego provimento na matéria.

### **3.4 Da ausência de análise conclusiva dos elementos de prova (e-fls. 2334 a 2336)**

A Recorrente afirma ter informado à Fiscalização “*a função precípua dos produtos, a característica, a composição química e a eficácia da finalidade (ativos químicos), o resultado de pareceres técnicos dos produtos (prova técnica), os requisitos e as normas da ANVISA (dado regulatório), que são observadas na correta classificação fiscal dos seus produtos industrializados*”.

Diz ter apresentado “*embalagens e rótulos dos produtos, que reforçam a existência de efeito desodorizador dos produtos, haja vista que nas próprias embalagens e rótulos dos desodorantes está indicada a presença dos princípios ativos “triclosan”, “polyglyceryl-3 caprylate” ou “ethylhexylglycerin”, que possuem ação antibacteriana e efeito desodorante reconhecidos pelos bancos de dados internacionais já citados e pela própria ANVISA, e comprovados tecnicamente por estudos e laudos, o que foi absolutamente ignorado no termo de verificação fiscal*”.

E reclama que “*esses elementos apresentados no curso do procedimento fiscal, com informações relevantes da característica, da composição química e da eficácia da finalidade dos produtos, e inerentes à classificação fiscal adotada nos períodos autuados, foram, praticamente, ignorados no Termo de Verificação Fiscal e, portanto, não foram analisados conclusivamente*”.

Procura desfazer o trabalho da Fiscalização acusando-a de ter utilizado uma presunção simples, de forma genérica, atécnica e desacompanhada de prova, “*para consignar que os produtos industrializados pela Recorrente teriam função preponderante diferente daquela considerada originalmente para fins de incidência do IPI, não analisando nada pontualmente, e muito menos os elementos (informações e documentos) apresentados no curso do procedimento de fiscalização*”.

Assim, alegando ser “*patente a lavratura do auto de infração sem observância aos requisitos previstos no artigo 142 do CTN*”, a Recorrente pede o cancelamento da autuação fiscal.

Novamente, sem razão a Recorrente.

Esse não é um fundamento que, de forma autônoma, tem a força de afastar o lançamento promovido pela Fiscalização.

Isso porque não é verdade que a Fiscalização tenha se utilizado de uma presunção simples, de forma genérica, atécnica e desacompanhada de prova.

Conforme já exposto no tópico anterior, a Fiscalização formou sua convicção a partir da aplicação das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado, e utilizou como elementos de prova: a) as pesquisas realizadas nos sítios na internet das empresas Boticário e Natura, onde identificou a forma como os produtos são apresentados, em função de suas

características preponderantes, para venda ao público em geral; b) os rótulos e embalagens apresentados pela ora Recorrente em resposta ao TIF nº 005; c) as notas fiscais de saída dos produtos industrializados pela Recorrente; d) a Solução de Consulta SRRF/6<sup>ª</sup>RF/DIANA nº 19, de 2001; e) a Solução de Consulta SRRF/6<sup>ª</sup>RF/DIANA nº 20, de 2001; e f) os Laudos de Análise nº 1081/20141.0 e nº 1081/20142.0, referente ao pedido de análise LAB 597/14 da DRF Uruguaiana.

E mais, a Fiscalização descartou os registros da ANVISA, os laudos e as informações prestadas pela Recorrente por entender que esses documentos e informações não continham informações que pudessem justificar as classificações pretendidas pela Recorrente.

Se está certa ou não a conclusão a que chegou a Fiscalização, isso veremos quando da análise do mérito.

Mas o fato é que não há qualquer vício no procedimento que enseje, de forma autônoma, sob o argumento de ausência de análise conclusiva dos elementos de prova, o cancelamento do Auto de Infração.

Também aqui nego provimento na matéria.

### **3.5 Da ausência de prova técnica (e-fls. 2337 a 2346)**

A Recorrente sustenta que o Parecer Normativo COSIT nº 6, de 2018, transscrito no voto condutor do Acórdão recorrido, ao invés de justificar a reclassificação fiscal dos hidratantes e dos óleos corporais, promovida pela Fiscalização, corrobora a insubstância do Auto de Infração.

Destaca que o referido Parecer Normativo, ao enumerar os aspectos técnicos dos produtos que dão ensejo à atuação de profissional especializado para determinação de sua natureza, elenca entre eles a determinação da função principal e secundária do produto.

Refere que, embora “*não discorde que a classificação fiscal se trata de atividade jurídica e de competência da Receita Federal do Brasil, um de seus argumentos de defesa está justamente centrado na ausência de prova técnica pela fiscalização de que a função desodorizante teria efeitos secundários nos produtos industrializados, o que havia motivado a lavratura do auto de infração*”.

Delimita o ponto central da discussão nos seguintes termos: “*(I) de um lado a autoridade administrativa e a r. decisão recorrida sustentam que a função desodorante seria secundária nos produtos industrializados, de forma que os produtos deveriam ser classificados pela Regra 3.b e, assim, na posição NCM designada aos hidratantes; e (II) de outro lado, a Recorrente, mediante a apresentação de laudos e pareceres técnicos, demonstrou que os produtos industrializados possuem funções múltiplas, sem prevalência de função hidratante sobre a desodorante, de forma que a classificação fiscal deve ser realizada pela Regra 3.c e, assim, na posição NCM designada aos desodorantes*”.

Critica o entendimento da Fiscalização e do Acórdão recorrido de que “*a suposta função secundária de desodorante teria fundamento na apresentação comercial e rotulagem dos produtos, ao passo que a Recorrente demonstrou, mediante a juntada de laudos técnicos e*

*pareceres (inclusive subscritos pelo Instituto Nacional de Tecnologia), que a função desodorante é presente, de forma que os produtos possuem funções múltiplas, sem prevalência de qualquer delas”.*

Reconhecendo o caráter jurídico da atividade de classificação fiscal de mercadorias, defende “que a discussão travada nos presentes autos tem relevante fundamento técnico, na medida em que a grande questão que se coloca é a seguinte: Pode ser considerado que a função hidratante seria preponderante à desodorante nos produtos objeto de reclassificação fiscal?”

Na sequência, a Recorrente acusa “a absoluta ausência de demonstração técnica (prova técnica), pela autoridade administrativa, de suas alegações para justificar a lavratura do auto de infração”.

Para ela, a Fiscalização “não acostou aos autos uma única prova técnica que permitisse amparar as suas conclusões que levaram à reclassificação fiscal dos desodorantes hidratantes e óleos desodorantes”.

Para defender os laudos técnicos por ela apresentados, assevera que eles foram “utilizados pelas empresas encomendantes justamente para definir a classificação fiscal das mercadorias, em momento muito anterior a qualquer questionamento da Receita Federal do Brasil”.

Reafirma a discrepância de procedimentos adotados por ela e pela Fiscalização, dizendo que, “enquanto a Recorrente embasa a classificação fiscal adotada aos produtos industrializados em laudos técnicos, a fiscalização simplesmente presume qual seria a classificação correta, formalizando a exigência fiscal com base em suas próprias (e atécnicas) impressões”.

Lembra que, “no contencioso administrativo fiscal em torno do lançamento tributário, o ônus da prova é da fiscalização, e não da contribuinte”.

Pondera que, “mesmo que se assumisse a possibilidade – em tese – de que a autoridade administrativa tenha formação em química, física ou engenharia, que lhe permitisse compreender as características técnicas dos produtos industrializados, mesmo assim o auto de infração estaria desprovido de lastro probatório, na medida em que não é competência do agente de fiscalização tributária opinar sobre questões que fogem à interpretação da legislação”.

Repisa que “que as características técnicas devem ser determinadas por profissional técnico, e não pelo agente fiscal”.

Assim, entendendo que houve “ausência de comprovação técnica das conclusões que embasaram a reclassificação fiscal dos produtos”, a Recorrente pede o provimento do Recurso Voluntário, a reforma do Acórdão recorrido e o cancelamento integral do Auto de Infração.

Mas também nesse ponto a razão não socorre a Recorrente.

Ao contrário do que afirma a Recorrente, o Parecer Normativo COSIT nº 6, de 2018, não corrobora a insubstância do Auto de Infração.

Esse Parecer Normativo diz, claramente, que “*a interpretação das regras que regulam a classificação fiscal de mercadorias é de competência de autoridades tributárias e aduaneiras*”, sendo que, “*no Brasil, tal função é exercida pelos Auditores-Fiscais da RFB*”.

Acrescenta que “*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 a improcedência desses laudos ou pareceres*”, mas adverte que “*devem ser desconsideradas definições que fujam da competência dos profissionais técnicos, notadamente aquelas que discorram sobre interpretação do marco normativo oriundo da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado, relativo ao tema classificação fiscal de mercadorias*”.

Para completar, esclarece que “*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*”.

Como se percebe, não há nada nessas conclusões alcançadas pelo Parecer Normativo COSIT nº 6, de 2018, que deponha contra o trabalho realizado pela Fiscalização nos presentes autos.

O que a Recorrente “pinça” desse Parecer Normativo COSIT nº 6, de 2018, para tentar construir uma linha de defesa e atacar uma alegada atecnicidade da Fiscalização é uma referência feita no parágrafo 32 às informações exigidas pela Receita Federal para a análise de consulta a respeito de classificação fiscal, dentre as quais se inclui a função principal e secundária do produto.

32. Os aspectos técnicos a serem esclarecidos por meio de laudos e pareceres correspondem às características dos produtos. Note-se que a RFB exige, para a análise de consulta a respeito de classificação fiscal, que o interessado apresente várias informações, tais como: forma ou formato (líquido, pó, escamas, blocos, chapas, tubos, perfis, entre outros); apresentação e tipo de embalagem (a granel, tambores, caixas, sacos, doses, entre outros); matéria ou materiais de que é constituída a mercadoria e suas percentagens em peso ou em volume; função principal e secundária, princípio e descrição do funcionamento; aplicação, uso ou emprego; processo detalhado de obtenção.

Interpretando o que está expresso nesse parágrafo 32 do Parecer Normativo COSIT nº 6, de 2018, juntamente com o que consta no parágrafo 33, a seguir reproduzido, a Recorrente concluiu que a determinação da função principal e secundária do produto seria um dos aspectos técnicos do produto que daria “*ensejo à atuação de profissional especializado para determinação de sua natureza*”, e que a Fiscalização só poderia ter concluído que a função desodorante teria

efeitos secundários nos produtos por ela industrializados caso fosse apresentada alguma prova técnica nesse sentido.

33. Os aspectos mencionados no item 32 correspondem a questões de fato, cuja determinação é baseada na aplicação de conhecimentos científicos de disciplinas como física, química e engenharia. Quando há dúvida a esse respeito, este é precisamente o campo de atuação do profissional técnico que elaborará laudo ou parecer que se restringirá a analisar aspectos verdadeiramente técnicos e, em geral, suas conclusões são adotadas sem que haja controvérsias.

Mas não é isso que se extrai da leitura desses parágrafos 32 e 33 do Parecer Normativo COSIT nº 6, de 2018, pelo menos não em relação aos produtos que se encontram em discussão no presente processo.

Explico.

Para que se possa aplicar as regras de classificação do Sistema Harmonizado com segurança, é preciso que, antes, se conheça o produto e suas características em detalhes. Essa é a regra zero da classificação fiscal.

E é nesse ponto que, muitas vezes, surge a necessidade de se socorrer de um profissional técnico que possa, por meio de laudos ou de pareceres, prestar esses esclarecimentos, uma vez que, conforme bem pontua o Parecer Normativo COSIT nº 6, de 2018, a eles “*cabe detectar nuances na composição e outras características do produto que seria impossível discernir sem o devido conhecimento profissional específico*” (parágrafo 31).

O que o parágrafo 32 nos traz como mensagem é aquilo que está expresso em sua primeira parte, ou seja, que “*os aspectos técnicos a serem esclarecidos por meio de laudos e pareceres correspondem às características dos produtos*”.

A segunda parte desse parágrafo 32, para reforçar a ideia de que o conhecimento do produto e de suas características é fundamental para que se possa proceder à sua classificação fiscal, traz a informação de que a Receita Federal, como requisito para a análise de um processo de consulta que verse sobre classificação fiscal, exige que o interessado descreva o produto a ser classificado com o maior número de informações possíveis, e inclui entre as informações a serem apresentadas a “*função principal e secundária, princípio e descrição do funcionamento*”.

O Parecer Normativo está dizendo, com isso, que o interessado, quando submete um produto a uma consulta sobre classificação fiscal perante a Receita Federal, deve informar, entre outras coisas, todas as funções que o produto pode desempenhar, bem como esclarecer o princípio e descrever o funcionamento desse produto. O que ele não está dizendo, em absoluto, é que a definição da função principal de um produto é um aspecto técnico a ser esclarecido por meio de laudos e pareceres.

Observe-se, inclusive, que essas informações apresentadas pelo interessado para subsidiar um processo de consulta não necessariamente serão acompanhadas de laudos técnicos ou pareceres.

Reforça essa ideia o fato de que o Parecer Normativo lista, ainda nesse parágrafo 32, entre as informações exigidas do interessado para fins de análise de um processo de consulta, a “*aplicação, uso ou emprego*” do produto, informações essas que, definitivamente, não podem ser vistas como aspectos técnicos de um produto.

Além disso, é de se destacar que o parágrafo 33 do Parecer Normativo COSIT nº 6, de 2018, esclarece que os aspectos mencionados no parágrafo 32 (leia-se aqui aspectos técnicos) correspondem a questões de fato.

Ora, não há dúvidas de que as funções que um produto pode desempenhar são questões de fato. Ou o produto executa uma determinada função ou não executa. Mas também não é muito difícil perceber que a determinação da função principal de um produto não pode ser taxada como uma questão de fato, pelo menos não para todos os tipos de produtos.

Tomemos como exemplo um batom que contenha triclosan. Há dois fatos que um laudo técnico poderia esclarecer a respeito desse produto: a) que ele tem uma função de batom; e b) que a presença de triclosan em sua fórmula confere a ele uma função desodorante.

Mas um laudo técnico não poderia dizer qual a função principal desse produto, pela simples razão de que, esse ponto, especificamente, não se caracteriza como uma questão de fato.

Então, me parece equivocada a premissa assumida pela Recorrente de que a Fiscalização só poderia ter concluído que a função desodorante teria efeitos secundários nos produtos por ela industrializados caso fosse apresentada alguma prova técnica nesse sentido.

No exemplo que trouxemos do batom com triclosan, para definirmos a sua função principal, o senso comum já nos diria que um batom contendo triclosan continua sendo um batom. Mas abstraindo o chamado senso comum, para definirmos a função principal desse batom com triclosan poderíamos partir de duas simples perguntas: a) se retirássemos o triclosan, o produto continuaria sendo vendido como batom? b) se retirássemos as características de batom, o produto continuaria sendo vendido como desodorante?

A resposta me parece óbvia e confirma o que nos diria o senso comum: um batom com triclosan continua sendo um batom!

Dessarte, nego provimento na matéria.

### **3.6 Da classificação fiscal (e-fls. 2347 a 2349)**

A Recorrente inaugura esse tópico recuperando, do Relatório Fiscal, os produtos que ainda se encontram em discussão nessa fase de julgamento, tendo assim se manifestado sobre eles:

(I) Hidratantes Desodorantes: a **Recorrente** classificou os produtos nos códigos NCM 3307.20.10 e NCM 3307.20.90, como desodorantes, tributando-os a 7% de IPI, ao passo que a classificação fiscal supostamente correta seria no código NCM 3304.99.10, com alíquota de 22%, como cremes de beleza, cremes nutritivos ou loções tônica, pois sua função principal seria “hidratar a pele; e

(II) Óleos Desodorantes: a **Recorrente** classificou os produtos no código NCM 3307.20.10, como desodorantes, tributando-os a 7% de IPI, ao passo que a classificação fiscal supostamente correta seria no código NCM 3304.99.90, como cremes de beleza e cremes nutritivos - outros, e à respectiva alíquota de 22%.

Reclama que a Fiscalização, para chegar a essa conclusão, “*não demonstrou como aplicou ao caso concreto as Regras de Interpretação do Sistema Harmonizado (o que, por si só, já compromete integralmente a acusação fiscal), somente fazendo uma menção genérica a elas*”.

Sustenta que a conclusão a que chegou a Fiscalização e o Acórdão recorrido de que, embora esteja presente a função desodorante, a função preponderante dos produtos seria a função hidratante, “*está baseada em ilações, atecnias e induções errôneas no que se refere aos produtos industrializados pela Recorrente, além de não encontrar amparo na hermenêutica do Sistema Harmonizado, de modo que não pode prosperar*”, e diz que demonstrará isso nos tópicos subsequentes.

Como a Recorrente aponta que tratará das “*ilações, atecnias e induções errôneas*” nos tópicos que virão a seguir, o único ponto que merece atenção no presente tópico é aquele relativo ao alegado vínculo de aplicação das Regras de Interpretação do Sistema Harmonizado.

Mas o vínculo não existe, tanto que a Recorrente sequer pede a nulidade do Auto de Infração lavrado pela Fiscalização.

Conforme bem apontou a DRJ, “*a Fiscalização sopesou as características desodorante versus perfumante para as colônias, e as características desodorante versus hidratante para os hidratantes e os óleos corporais, tendo considerado, segundo seu entendimento, a característica desodorante como sendo a NÃO preponderante/essencial em todos os grupos de produtos para efeito de classificação fiscal, pelo que, tomando as outras características como preponderantes/essenciais, classificou cada grupo de produto consoante esse parâmetro*”.

E a Recorrente compreendeu os motivos da Fiscalização, tanto que discordou deles e passou a defender a multifuncionalidade dos produtos, sem possibilidade de se estabelecer uma função principal, o que levaria a classificação, com base na Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado 3 “c”, para a última posição entre aquelas possíveis de serem consideradas, ou seja, para a posição 3307 (desodorantes).

Vejamos, apenas a título de exemplo, o trecho a seguir reproduzido, extraído do Recurso Voluntário, que nos revela isso de forma muito clara:

76. De fato, o ponto central da discussão administrativa é o seguinte:

(I) de um lado a autoridade administrativa e a r. decisão recorrida sustentam que a função desodorante seria secundária nos produtos industrializados, de forma que os produtos deveriam ser classificados pela Regra 3.b e, assim, na posição NCM designada aos *hidratantes*; e

(II) de outro lado, a **Recorrente**, mediante a apresentação de laudos e pareceres técnicos, demonstrou que os produtos industrializados possuem funções múltiplas, sem prevalência de função hidratante sobre a desodorante, de forma que a classificação fiscal deve ser realizada pela Regra 3.c e, assim, na posição NCM designada aos *desodorantes*.

Dessa forma, não há nada a ser provido nesse tópico.

### 3.7 Das informações comerciais dos produtos (e-fls. 2349 a 2354)

A Recorrente, no presente tópico, sustenta ser inadequada a “*adoção de informações comerciais como critério de classificação fiscal de mercadoria*”, e critica o peso dado a esse critério pela decisão recorrida.

Defende que “*a informação comercial nunca poderá se sobrepor à análise técnica do produto!*”

Afirma que o Parecer Normativo COSIT nº 6, de 2018, “*foi categórico ao estabelecer que, no exame de questões técnicas, para efetuar a classificação fiscal, os critérios comerciais não se aplicam, evidenciando a improcedência de qualquer argumento nesse sentido*”.

Cita o chocolate branco, que não contém cacau e, portanto, não se classifica com os demais chocolates, como exemplo que “*demonstra inequivocamente que as práticas comerciais ou a rotulagem dos produtos não são critérios para classificação fiscal de mercadorias*”.

E conclui dizendo que “*não deve prevalecer em hipótese alguma a adoção de critério de classificação fiscal que leva em conta informações comerciais sobre os produtos, a teor do que dispõe o Parecer Normativo COSIT nº 06, de 20 de dezembro de 2018*”.

Mais uma vez, sem razão a Recorrente.

É evidente que não é inadequada a “*adoção de informações comerciais como critério de classificação fiscal de mercadoria*”. Essas informações comerciais, embora não necessariamente estejam revestidas de características técnicas, explicam, muitas vezes, onde e como o produto deve ser aplicado, usado ou empregado, o que ajuda a revelar o que efetivamente é o produto e para que ele serve.

Por isso a Receita Federal exige, como requisito para análise de consulta a respeito de classificação fiscal, que o interessado informe a aplicação, uso ou emprego do produto a ser classificado.

Quanto à afirmação feita pela Recorrente de que “*a informação comercial nunca poderá se sobrepor à análise técnica do produto*”, ela nem faz sentido no contexto do presente processo.

Isso porque a Fiscalização não utilizou as informações comerciais para contrapor qualquer característica técnica dos produtos reclassificados.

A Fiscalização em nenhum momento deixou de reconhecer que os produtos que ainda se encontram em discussão no presente processo possuem uma função desodorante, ao mesmo tempo que possuem uma função hidratante, mas tão somente utilizou as informações comerciais que estavam disponíveis para concluir que a função preponderante dos produtos seria a função hidratante, e não a função desodorante.

E, como já vimos, determinar a função preponderante de um produto não é um aspecto técnico que enseja a produção de um laudo.

No que diz respeito à interpretação do Parecer Normativo COSIT nº 6, de 2018, a Recorrente distorce o sentido do que está lá expresso para tentar imputar um vício ao procedimento fiscal que resultou na lavratura do Auto de Infração discutido no presente processo.

O Parecer Normativo COSIT nº 6, de 2018, em momento algum estabeleceu que “*no exame de questões técnicas, para efetuar a classificação fiscal, os critérios comerciais não se aplicam*”.

O que está dito no parágrafo 35 do referido Parecer Normativo é que os laudos e pareceres técnicos devem se ater aos aspectos técnicos dos produtos analisados, e que devem ser ignorados pela autoridade fiscal quaisquer entendimentos expressos nesses laudos e pareceres que estejam baseados em aspectos econômicos e comerciais (não técnicos).

35. De acordo com o já transcrito art. 30 do Decreto nº 70.235, de 1972, os laudos ou pareceres serão adotados pelas autoridades tributárias e aduaneiras nos aspectos técnicos da competência de quem os emitiu. Em se tratando de identificação de produtos para fins de classificação fiscal, os laudos ou pareceres são assinados por peritos capacitados em áreas como química ou engenharia. Muitas vezes, porém, os autores destes documentos registram entendimentos baseados em aspectos econômicos e comerciais, situações em que esses entendimentos não podem ser aceitos, na parte em que exorbitem do escopo da identificação de produtos para fins de classificação fiscal e da área de especialização dos signatários.

Isso não significa dizer que as informações comerciais não se aplicam para efeitos de classificação fiscal, como quer fazer crer a Recorrente, mas sim que cabe à autoridade fiscal, e não ao técnico responsável pela elaboração do laudo ou parecer, a interpretação dessas informações comerciais para fins de aplicação das regras de classificação do Sistema Harmonizado.

É de se observar, inclusive, que a Nota 3 do Capítulo 33 das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado expressamente refere o uso dos produtos (que pode ser revelado a partir das informações comerciais) quando trata da aplicação das posições que estão no centro da discussão no presente processo (3303 e 3307).

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 a sua utilização para aqueles usos, exceto águas destiladas aromáticas e soluções aquosas de óleos essenciais.

Por fim, o exemplo da classificação do chocolate branco trazido pela Recorrente para tentar convencer “que a apresentação comercial do produto, a posição do produto na gondola de varejo e até mesmo o conhecimento popular sobre determinada mercadoria pouco importam no momento de efetuar a classificação fiscal da mercadoria” não guarda qualquer aderência com a discussão que se encontra posta nos autos.

Isso porque, no caso do chocolate branco, a TIPI reserva um código específico para ele, diferente daquele reservado para os demais chocolates que contenham cacau, conforme podemos ver nos quadros a seguir reproduzidos, extraídos do Recurso Voluntário apresentado pela Recorrente:

Chocolate Branco

NCM	DESCRÍÇÃO	ALÍQUOTA (%)
<b>17.04</b>	<b>Produtos de confeitoraria sem cacau (incluindo o chocolate branco).</b>	
1704.90.10	Chocolate branco	5

Demais Chocolates

NCM	DESCRÍÇÃO	ALÍQUOTA (%)
<b>18.06</b>	<b>Chocolate e outras preparações alimentícias que contenham cacau.</b>	
1806.3	- Outros, em tabletes, barras e paus:	
1806.31	-- Recheados	
1806.31.10	Chocolate	5
1806.32	-- Não recheados	
1806.32.10	Chocolate	5

Nesse caso, a classificação do chocolate branco se dá com a aplicação das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado 1 e 6, que assim dispõem:

**REGRA 1**

Os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, pelas Regras seguintes:

**REGRA 6**

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, bem como, mutatis mutandis, pelas Regras precedentes, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível. Na acepção da presente Regra, as Notas de Seção e de Capítulo são também aplicáveis, salvo disposições em contrário.

Diante de tudo o que foi exposto no presente tópico, é de se concluir que, ao contrário do que afirma a Recorrente, as informações comerciais dos produtos são relevantes para

definir a classificação fiscal dos produtos, razão pela qual deve ser negado provimento à matéria tratada no presente tópico.

### **3.8 Da multifuncionalidade dos produtos (e-fls. 2354 a 2357)**

A Recorrente defende, nesse tópico, “*que, ao contrário do que aventado no Termo de Verificação Fiscal e encampado pela r. decisão recorrida, os hidratantes desodorantes e os óleos desodorantes objeto da reclassificação fiscal não possuem função essencial*”.

Na visão da Recorrente, os hidratantes desodorantes e os óleos desodorantes são produtos multifuncionais, o que significa dizer que apresentam mais de uma função, sem que qualquer delas seja específica.

Sustenta que “*estes produtos, chamados multifuncionais, proporcionam ao consumidor uma maior eficiência nos cuidados diários com higiene pessoal e estética, além de atender a requisitos de sustentabilidade, por usarem menos componentes em sua formulação e minimizarem o consumo de embalagens que serão posteriormente descartadas na natureza*”.

Reforça que “*os produtos multifuncionais não possuem como característica atender a apenas uma finalidade de uso, sendo este justamente o diferencial que o mercado consumidor procura ao adquirir essa categoria de produtos*”.

Pondera ser possível, em relação aos produtos multifuncionais, que “*nada impede que um consumidor adquira o hidratante desodorante buscando hidratar a pele e outro buscando desodorizar a pele*”.

Por fim, reclama que “*a reclassificação fiscal promovida pela autoridade administrativa, e encampada pela r. decisão recorrida, desconsiderou por completo o fato de que os hidratantes desodorantes e óleos desodorantes industrializados pela Recorrente são produtos multifuncionais, que não possuem qualquer sobreposição entre as múltiplas finalidades existentes em um mesmo produto*”.

Mas não há como dar razão aos argumentos trazidos pela Recorrente nesse tópico.

Não se nega que os produtos fabricados pela Recorrente possam ser multifuncionais. A Fiscalização não fez isso e nem a DRJ. Aliás, ser multifuncional significa dizer que o produto possui mais de uma função.

A questão é definir se os produtos apresentam uma função que possa ser considerada como principal, que revele sua característica essencial. Em sendo possível, aplica-se a Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado 3 “b”, que assim determina:

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

...

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

É importante ainda ressaltar que a identificação da característica essencial dos produtos, ou de sua função principal, se assim preferirem, não é feita de forma casuística, a partir do que o consumidor espera do produto, mas sim a partir de uma análise crítica de cada uma das possíveis funções que possam ser consideradas como principal.

Somente se não for possível determinar uma função principal para o produto é que podemos passar para a aplicação da a Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado 3 “c”, que leva a classificação para a posição situada em último lugar na ordem numérica, dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração. Esse, no entender da Recorrente, seria o regramento específico aplicável aos produtos multifuncionais.

c) Nos casos em que as Regras 3 a) e 3 b) não permitam efetuar a classificação, a mercadoria classifica-se na posição situada em último lugar na ordem numérica, dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração.

No caso dos autos, veremos quando do enfrentamento do mérito específico a respeito do enquadramento fiscal dos produtos que ainda se encontram em discussão nos autos que, ao contrário do que afirma a Recorrente, há uma função principal que pode ser identificada para esses produtos.

Por fim, não podemos deixar de comentar o argumento trazido pela Recorrente de que as *“finalidades dos desodorantes hidratantes (...) não podem ser sobrepostas umas às outras, uma vez que, nesse cenário, perder-se-ia a característica multifuncional do produto, que é tão valorizada pelo moderno mercado consumidor”*.

Ora, o fato de a classificação fiscal dos produtos se dar na posição de desodorante ou na posição de hidratante em nada interfere na característica multifuncional dos produtos, que poderão continuar sendo vendidos da mesma forma e com a utilização do mesmo marketing.

Também aqui, nada a prover.

### **3.9 Das regras de classificação fiscal (e-fls. 2357 a 2364)**

A Recorrente inicia esse tópico fazendo referência ao Sistema Harmonizado de Classificação de Mercadorias e aos conflitos e divergências relacionados com o enquadramento dos produtos nas classificações fiscais apresentadas na TIPI.

Diz que, *“para solucionar essas questões atinentes à classificação fiscal, foi delegada à Receita Federal do Brasil, por meio do artigo 15, inciso XIX, do Decreto nº 7.482/11, a competência para “dirigir, supervisionar, orientar, coordenar e executar as atividades relacionadas*

*com nomenclatura, classificação fiscal e econômica e origem de mercadorias, inclusive representando o País em reuniões internacionais sobre a matéria””.*

Não obstante, na sequência, a Recorrente traz uma decisão do STJ em que teria restado decidido que um produto classificado pela ANVISA como cosmético não poderia ser reclassificado pela autoridade fiscal e aduaneira, uma vez que esta não dispõe do conhecimento técnico-científico para esse mister. Traz ainda, no mesmo sentido, uma decisão do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais e uma decisão do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia.

Para a Recorrente, “*a competência da Receita Federal do Brasil para decidir sobre classificação fiscal de mercadorias está, assim, adstrita às “Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado” e nas notas de cada Capítulo da NCM e TIPI, conforme estabelecem os artigos 15 a 17 do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto 7.212/10*”.

Por fim, a Recorrente faz breves referências às regras de classificação fiscal presentes no Sistema Harmonizado.

Em primeiro lugar, é preciso que se esclareça que, nos termos do art. 99 do RICARF/2023, as decisões do Poder Judiciário que são de observância obrigatória por parte deste Colegiado são as decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo STF, ou pelo STJ em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, de tal forma que as decisões trazidas aos autos pela Recorrente não vinculam este Colegiado.

Quanto ao mérito do que alegado pela Recorrente, é preciso esclarecer a improcedência da afirmação de que a Receita Federal está subordinada às classificações técnicas dos produtos estabelecidas pela ANVISA.

Não está. A competência da ANVISA é para regulamentar, controlar e fiscalizar os produtos e serviços que envolvem a saúde pública, o que, por óbvio, não inclui a classificação de produtos para efeitos fiscais. Aliás, a própria Recorrente reconhece que essa é uma competência da Receita Federal.

Não podemos confundir a classificação técnica dos produtos, que é feita pela ANVISA, com a classificação fiscal desses mesmos produtos, que é feita pela Receita Federal. Parece óbvio, mas não custa deixar expresso: assim como as classificações fiscais adotadas pela Receita Federal não podem influenciar no tratamento sanitário das mercadorias a ser dado pela ANVISA, as classificações técnicas adotadas pela ANVISA não podem influenciar no tratamento fiscal e aduaneiro a ser executado pela Receita Federal, tratamento esse intimamente ligado à classificação fiscal da mercadoria.

Dessarte, nada a prover nesse tópico.

### **3.10 Dos hidratantes e óleos corporais (e-fls. 2365 a 2374)**

A Recorrente reafirma que a Fiscalização “*partiu de premissas equivocadas e não aplicou corretamente as Regras de Interpretação do Sistema Harmonizado para proceder à reclassificação fiscal dos produtos industrializados*” por ela.

Acusa o Acórdão recorrido de ter adotado essas mesmas premissas equivocadas, que, sem se apegar “às características técnicas dos desodorantes hidratantes e óleos desodorantes comercializados pela Recorrente”, manteve “a reclassificação fiscal promovida pela autoridade administrativa em relação a esses produtos”

Reproduz excerto do Relatório Fiscal e do Acórdão recorrido, onde fica claro que tanto a Fiscalização quanto a DRJ se utilizaram das informações comerciais, que incluem “informações pertinentes ao propósito/finalidade de consumo mais relevante para qual o produto é exposto à venda (comercializado) bem como ao modo de que uso/emprego desse produto para o consumidor”, para proceder à reclassificação dos hidratantes e dos óleos corporais.

Sustenta que, “ao proceder à hermenêutica da TIPI, fica bastante evidente o equívoco cometido pela autoridade fiscal, e encampado pela r. decisão recorrida”.

Compara os códigos da TIPI utilizados pela Fiscalização (3304.99.10 e 3304.99.90) e os códigos da TIPI utilizados por ela (3307.20.10 e 3307.20.90) para declarar que, em relação à Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado 1, “não há contrariedade entre a classificação adotada pela Recorrente e a pretendida pela autoridade administrativa”.

Afasta a aplicação da Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado 2 “b” sob o argumento de que o produto desodorante, que possui classificação fiscal específica, é misturado a outros (os óleos e hidratantes), que também possuem classificação fiscal específica, e, por isso, advoga a aplicação da Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado 3.

Sustenta que as funções hidratante e desodorante dos produtos que aqui se encontram em discussão (hidratantes e óleos corporais) podem ser consideradas igualmente específicas, uma vez que os produtos, além de protegerem o corpo contra a exalação de odores, se prestam também à hidratação da pele dos usuários. E, diante da falta de preponderância entre as funções, afasta a aplicação da Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado 3 “b”.

Por isso defende a classificação dos produtos com base na Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado 3 “c”, que levaria os desodorantes hidratantes para a posição 3307, última na ordem numérica dentre aquelas possíveis para esse tipo de produto.

Antes de passarmos à análise da correta classificação fiscal das mercadorias em análise no presente tópico, é preciso relembrarmos a discussão travada no tópico 3.7, onde concluímos que as informações comerciais dos produtos, ao contrário do que defende a Recorrente, podem ser relevantes para definir a classificação fiscal dos produtos, como o são no presente caso.

Por isso não há qualquer equívoco nas premissas adotadas pela Fiscalização e pela DRJ, assim como não há equívoco na aplicação das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado.

Superada essa questão, ainda antes de analisarmos a classificação fiscal dos hidratantes e dos óleos corporais, é preciso estabelecermos os pontos que não estão aqui em discussão.

Em primeiro lugar, não há dissenso a respeito do fato de que os produtos sobre os quais se discute a classificação no presente tópico, hidratantes e óleos corporais, possuem uma função hidratante e, por conterem determinadas substâncias antissépticas, também possuem uma função desodorante.

Um segundo ponto que parece não estar em discussão nesse tópico, já que não foi questionado pela Recorrente, é que ou as mercadorias se classificam na posição 3307 (3307.20.10 ou 3307.20.90) ou as mercadorias se classificam na posição 3304 (3304.99.10 ou 3304.99.90). Aliás, a Recorrente expressamente admite isso no presente trecho:

171. Os produtos “hidratante desodorante” e “óleo desodorante” poderiam, em tese, ser classificados tanto no código referente a “cremes de beleza e cremes nutritivos; loções tônica”, 3304.99.10 e 3304.99.90 (como pretende a fiscalização), quanto no código correspondente aos “desodorantes corporais e antiperspirantes”, 3307, como fez a Recorrente.

Postas essas questões, passemos à análise da aplicação das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado e da correta classificação fiscal dos produtos que se encontram aqui em disputa.

Sobre a aplicação das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado 1 e 2 b), referidas pela Recorrente, não tenho qualquer reparo a fazer.

Não obstante, em relação à aplicação da Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado 3 “b”, entendo que o argumento trazido pela Recorrente se mostra equivocado.

Para a Recorrente, as funções hidratante e desodorante podem ser consideradas igualmente específicas, e, para justificar isso, diz que o produto pode proteger o corpo contra a exalação de odores e pode também hidratar a pele dos usuários.

Ora, um telefone celular pode mostrar as horas e pode ser usado para fazer uma ligação, e nem por isso alguém ousaria dizer que essas duas funções são igualmente específicas.

É preciso ir um pouco além do que foi a Recorrente para podermos decidir se existe uma função principal nos produtos aqui analisados.

Voltando aos produtos, o que temos são hidratantes e óleos corporais que, por conterem substâncias antissépticas, também possuem uma função desodorante.

Na tentativa de encontrarmos a função principal desses produtos, vamos adaptar as perguntas que fizemos em tópico anterior, quando utilizamos como exemplo o batom com triclosan: a) se retirarmos a função desodorante, os produtos continuarão sendo vendidos como hidratantes e óleos corporais? b) se retirarmos a função hidratante, os produtos continuarão sendo vendidos como desodorantes?

Para mim, é bastante evidente que a retirada da função desodorante não inviabiliza a comercialização dos produtos como hidratantes e óleos corporais, mas a retirada da função hidratante desnatura os produtos como um todo.

Por isso entendo que os produtos analisados no presente tópico possuem uma função principal de hidratante, razão pela qual, por aplicação da Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado 3 “b”, os hidratantes devem ser classificados na posição 3304.99.10 e os óleos corporais devem ser classificados na posição 3304.99.90, conforme assinalado pela Fiscalização.

Essa conclusão vai ao encontro daquela que chegou a Fiscalização a partir de pesquisas realizadas nos sítios na internet das empresas Boticário e Natura, onde identificou a forma como os produtos são apresentados, em função de suas características preponderantes, para venda ao público em geral, e dos rótulos e embalagens apresentados pela Recorrente.

É de se destacar, ainda, que este Colegiado, com a ausência de um Conselheiro fazendário e de uma Conselheira não fazendária, analisou recentemente essa mesma matéria no processo 11000.722299/2021-14, tendo decidido, por unanimidade de votos de votos, manter a classificação fiscal dos hidratantes corporais no código TIPI 3304.99.10, conforme estabelecido pela Fiscalização naquele processo.

Isso posto, nego provimento ao Recurso Voluntário na matéria para manter a classificação fiscal dos hidratantes no código TIPI 3304.99.10 e dos óleos corporais no código TIPI 3304.99.90.

### **3.11 Das outras considerações (e-fls. 2374 a 2378)**

Sem propriamente trazer novos argumentos para a discussão, a Recorrente trata, nesse tópico, daquilo que ela chamou de hermenêutica da NCM/SH e da TIPI.

Na visão da Recorrente, ela se valeu “*de critérios técnicos e objetivos para definir o que são os seus produtos, para a partir daí classificá-los juridicamente; a autoridade administrativa, por sua vez, não se valeu de critérios jurídicos e nem objetivos para reclassificá-los, e ainda por cima desprezou os elementos técnicos para definir a identidade dos produtos*”.

Sustenta que, “*por qualquer ângulo que se analise a questão, não seria nem necessário, a rigor, se avaliar os registros dos produtos na ANVISA, haja vista que somente a sua formulação demonstra que os produtos possuem ação desodorante e assim devem ser classificados*”.

Essas questões já foram implicitamente ou explicitamente abordadas ao longo do presente voto, não havendo o que prover na matéria.

### **3.12 Dos produtos do Boticário – considerações específicas (e-fls. 2379 a 2386)**

A Recorrente reclama que, “*no caso da encomendante “O Boticário”, a autoridade administrativa incorreu em diversos equívocos, além dos já apontados ao longo desta impugnação*”.

*que reforçam o erro na reclassificação fiscal levada a efeito pelo auto de infração impugnado, o que foi encampado pela r. decisão recorrida”.*

Para tentar demonstrar, mais uma vez, a inadequação do uso das informações comerciais obtidas pela Fiscalização no sítio do Boticário, a Recorrente: a) refere, como se isso fosse relevante, a forma de operação da marca, que ocorre por meio de lojas próprias e de franquias espalhadas por todo o Brasil; b) critica o critério utilizado pela Fiscalização para reclassificação dos produtos, que não teria levado em consideração a diversidade regional do País; e c) afirma ser *“inegável que os consumidores buscam, nos produtos em discussão, a função desodorante, além das outras que tais cosméticos e produtos de higiene pessoal lhes propiciam”*.

Mas nenhum desses argumentos é capaz de infirmar as conclusões a que chegamos nos tópicos anteriores, quais sejam: a) que as informações comerciais são relevantes para definir a classificação fiscal dos produtos; e b) que os hidratantes devem ser classificados no código TIPI 3304.99.10 e os óleos corporais no código TIPI 3304.99.90, mesmo que tais produtos contenham uma função desodorante.

Na sequência, a Recorrente resgata a discussão que envolve a alegada ofensa ao art. 142 do CTN, reafirmando que, *“no caso específico dos produtos terceirizados por “O Boticário” à Recorrente, todos os elementos técnicos apresentados no curso da fiscalização foram olvidados e não rebatidos pela autoridade administrativa”*.

Afirma que a Fiscalização *“não examinou individualmente, e sob uma ótica técnica, cada um dos produtos relativos a essa encomendante. Não identificou o que são os produtos, e não provou o que são os produtos. Partiu, pois, para uma presunção, sem aprofundar a investigação dos fatos, como já demonstrado”*.

Sustenta que os registros da ANVISA e os rótulos dos produtos comprovam *“a presença dos ingredientes desodorantes e de seus respectivos efeitos nos produtos”*.

Revela que nas *“embalagens de todos os produtos comercializados no mercado nacional por O Boticário (em atendimento, inclusive, à legislação consumerista), encontra-se a informação de que se tratam de PRODUTOS DESODORANTES, ainda que essa informação, bem como o apelo comercial dos produtos, não influa, como já demonstrado, em sua classificação fiscal”*.

Refere que *“os Relatórios do INT, abrangendo as três linhas de produtos do O Boticário, cuja classificação fiscal a autoridade administrativa contestou, confirmou os efeitos desodorantes dos produtos”*.

Diz ser evidente que *“todos os produtos desodorantes colônia, hidratantes desodorantes e óleos desodorantes fabricados pela Recorrente, para essa encomendante (O Boticário), são, portanto, desodorantes”*.

E, por fim, ponderando que *“(I) a defesa administrativa está sendo instruída com prova cabal e técnica dos argumentos da Recorrente; e (II) a autoridade administrativa não*

*colacionou aos autos qualquer elemento de prova da acusação fiscal*”, pede provimento ao Recurso Voluntário para reformar o Acórdão recorrido e cancelar o Auto de Infração.

Como se percebe, não há qualquer nova discussão trazida pela Recorrente nesse tópico.

Já vimos que os aspectos técnicos dos produtos, ao contrário do que tenta fazer crer a Recorrente, foram considerados pela Fiscalização. Nem a Fiscalização e nem a DRJ, em qualquer momento, negaram a existência da função desodorante nos hidratantes e nos óleos corporais. Pelo contrário, isso foi expressamente reconhecido e considerado.

A questão é que a classificação fiscal dos produtos aqui analisados, conforme vimos no tópico 3.10, se resolve com a aplicação da Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado 3 “b”, que exige a identificação da função principal dos produtos. E a função principal dos produtos hidratantes e óleos corporais, já vimos, não se constitui em um aspecto técnico que demanda elucidação por meio de laudo ou parecer técnico.

Por essas razões, nada a prover na matéria.

### **3.13 Dos produtos da Natura – considerações específicas (e-fls. 2387 a 2397)**

Nesse tópico, que diz tratar de considerações específicas dos produtos industrializados por encomenda da Natura, a Recorrente traça um roteiro muito semelhante àquele desenvolvido no tópico anterior, que abordou as questões específicas dos produtos industrializados por encomenda do Boticário.

Também em relação aos produtos da Natura a Recorrente reclama que no trabalho realizado pela Fiscalização, encampado pela DRJ, teria *“se repetido as premissas equivocadas, a falta de aprofundamento e a manifestação de entendimento juridicamente tíbico e tecnicamente dissociado da realidade dos fatos”*.

E mais uma vez alega ofensa ao art. 142 do CTN, tendo trazido os seguintes argumentos para tentar demonstrar a fragilidade do trabalho realizado pela Fiscalização:

- que *“a mera indicação das linhas de produtos, considerando-se o portfólio atual e informações divulgadas no site da internet que não são contemporâneas aos períodos autuados, ou do modo de usar de determinada mercadoria, não possuem qualquer influência para se determinar a classificação fiscal de produtos”*;
- que a Natura *“tinha como principal canal de distribuição a venda direta (ou porta-a-porta), com suas consultoras (mais de um milhão), vendedoras autônomas, sem vínculo formal com a empresa, para as quais é fornecido um catálogo com meras sugestões de preço”*;
- que em razão da forma de distribuição dos produtos, *“seria impossível que a Natura interviesse na forma como cada consultora pessoa física, dona de*

*casa, servidoras públicas, profissionais liberais, posiciona os produtos em face de seus clientes. Por conseguinte, é completamente descabida a consulta ao site da Natura, ainda mais o site atual, para a procura de qualquer indício que pudesse levar à classificação fiscal de produtos”;*

- *“que todos os elementos técnicos relativos a essa encomendante foram solenemente ignorados – e muito menos refutados – pela autoridade administrativa, que somente mencionou vagamente diferentes produtos dessa encomendante, sem trazer qualquer prova técnica, que fosse apta a ensejar a mudança de classificação fiscal dos produtos”;*
- que os registros da ANVISA e dossiê técnico, comprovando a ação bactericida do *polyglyceryl-3 caprylate*, *“comprovam a presença dos ingredientes bactericidas e a sua eficácia desodorante”*;
- que o *“Relatório Técnico encomendado pela Natura ao Instituto Nacional de Tecnologia (INT) (...) atestou categoricamente que, as amostras de produtos encaminhadas para análise, “são tecnicamente considerados como desodorantes, por apresentarem em sua formulação constituintes com ação antibacteriana””*;
- que *“o Instituto Nacional de Tecnologia (INT) atestou categoricamente que “os ingredientes triclosan, polyglyceryl-3 caprylate e ethylhexylglycerin apresentam ação antibacteriana” e que os desodorantes colônia, hidratantes desodorantes e óleos desodorantes possuem os referidos ingredientes em sua formulação, logo, possuem comprovada ação antibacteriana”*; e
- que os laudos juntados aos autos pela Fiscalização, relativos aos produtos Ekos Buriti Néctar Iluminador Hidratante para o Corpo e Sève Óleo Desodorante Corporal Folhas de Canela 200 ml, são inconclusivos tecnicamente, uma vez que apenas demonstram que o triclosan não estaria ali presente, mas nada dizem a respeito de outras substâncias desodorantes, como o *polyglyceryl-3 caprylate* e o *ethylhexylglycerin*,

Por fim, ponderando que *“(I) a defesa administrativa está sendo instruída com prova cabal e técnica dos argumentos da Recorrente; e (II) a autoridade administrativa não colacionou aos autos qualquer elemento de prova da acusação fiscal”*, a Recorrente pede a reforma do Acórdão recorrido e o cancelamento do Auto de Infração.

Mas melhor sorte não assiste à Recorrente nesse tópico.

Isso porque não se questiona a presença da função desodorante nos hidratantes e óleos corporais reclassificados pela Fiscalização. O que se questiona é a classificação fiscal dos

produtos hidratantes da Natura que possuem em sua fórmula substâncias que lhe conferem, ainda, uma função desodorante.

Enquanto a Recorrente defende que não há preponderância entre as funções hidratante e desodorante, este relator, conforme expresso no tópico 3.10, entende que há sim uma função preponderante nesses produtos, o que atrai a aplicação da Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado 3 “b” para a determinação da correta classificação fiscal.

Além disso, já vimos que a determinação da função principal dos produtos hidratantes e óleos corporais não se constitui em um aspecto técnico que demanda elucidação por meio de laudo ou parecer técnico, bem como que as classificações técnicas dos produtos não condicionam as suas classificações fiscais, matéria de competência exclusiva da Receita Federal.

Diante disso, entendo que nenhum dos argumentos trazidos pela Recorrente no presente tópico é capaz de infirmar as conclusões a que chegamos nos tópicos anteriores, quais sejam: a) que as informações comerciais são relevantes para definir a classificação fiscal dos produtos; e b) que, por aplicação da Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado 3 “b”, os hidratantes devem ser classificados no código TIPI 3304.99.10 e os óleos corporais no código TIPI 3304.99.90, mesmo que tais produtos contenham uma função desodorante.

Portanto, nego provimento na matéria.

### **3.14 Da afronta ao art. 146 do CTN (e-fls. 2398 a 2403)**

A Recorrente defende, ainda, “que a lavratura do auto de infração em referência representa clara afronta ao art. 146 do CTN, pois materializou uma efetiva mudança de entendimento da Receita Federal do Brasil em relação à classificação fiscal de produtos adotada reiteradamente e há muito tempo pela Recorrente (e até então jamais questionada), de modo que não pode ser aplicada a fatos pretéritos”.

Reproduz excerto do voto condutor do Acórdão recorrido que trata sobre a matéria para consignar que não defendeu “a impossibilidade de alteração do entendimento pela Receita Federal do Brasil”, mas sim que a mudança de entendimento não pode atingir “fatos pretéritos, sendo plenamente cabível a aplicação do novo entendimento para o futuro”.

Diz que, “no caso concreto, há muito tempo e de forma reiterada a Recorrente tem classificado fiscalmente os seus produtos em determinadas posições e recolhido o IPI sob essa orientação, e apesar de já ter sofrido fiscalizações anteriores em matéria de IPI, até então nunca havia sofrido questionamento ou autuação fiscal por parte da Receita Federal do Brasil acerca desse tema (classificação fiscal)”.

Anota que “a única possibilidade de revisão de atos pretéritos diz respeito ao chamado “erro de fato”, de que trata o art. 149, VIII, do CTN”, não sendo essa a hipótese dos autos.

Assim, alegando afronta ao art. 146 do CTN, a Recorrente pede o cancelamento do Auto de Infração.

Sem razão a Recorrente.

Conforme acima exposto, a Recorrente reproduziu excerto do voto condutor do Acórdão recorrido, e o fez para dizer que *“a 4<sup>a</sup> Turma da DRJ/JFA não entendeu o argumento da Recorrente, na medida em que não foi defendida a impossibilidade de alteração do entendimento pela Receita Federal do Brasil”*, mas sim que a mudança de entendimento não pode atingir *“fatos pretéritos, sendo plenamente cabível a aplicação do novo entendimento para o futuro”*.

Mas, aparentemente, foi a Recorrente quem não entendeu as razões de decidir da DRJ. Reproduzo-as a seguir:

O segundo ponto a ser analisado trata da alegação da Impugnante sobre o Auto de Infração ter afrontado o art. 146 do CTN, *“pois materializou uma efetiva mudança de entendimento da Receita Federal do Brasil em relação à classificação fiscal de produtos adotada reiteradamente e há muito tempo pela Impugnante (e até então jamais questionada!), de modo que não pode ser aplicada a fatos pretéritos”* (fl. 1392).

Tal alegação não merece acato, conforme os fundamentos transcritos abaixo, expedidos pela 3<sup>a</sup> Turma da DRJ-Juiz de Fora em julgamento de alegação similar e, por isso, adotados integralmente no presente voto.

*“Não se pode aceitar tal raciocínio.*

*Decerto que conduta da Administração (e não apenas em sede tributária) sinaliza, para o administrado, uma certa linha de ação.*

*Isso é reiteradamente reconhecido pela doutrina e pela jurisprudência.*

*Mas há de se colocar o instituto em seu devido lugar, porque, certamente, não deverá ser aplicado da mesma maneira em todos os casos.*

*De fato, a proteção da confiança legítima do contribuinte merece toda a atenção, mas daí não se pode concluir que o silêncio da Autoridade Fiscal acerca de determinado aspecto da conduta do contribuinte possa levar, sempre, à consequência de se configurar uma prática reiteradamente observada pela Administração Tributária.*

*A prática reiterada deve observar, certamente, a legalidade e possuir razoável grau de estabilidade.*

*Em sede de exigência tributária, em que se manejam complexo sistema de normas e conceitos específicos, é difícil imaginar que haveria respeito à legalidade se se pudesse aceitar a tese desenvolvida pela Impugnante. Em princípio, parece inegável haver a necessidade de um pronunciamento da Administração como condição para que se possa considerar estabelecido um critério jurídico.*

*Se assim não fosse, seria exigido da Fiscalização que se manifestasse, em procedimento fiscal, sobre todos os pontos possíveis e imagináveis da conduta do contribuinte porque, se não se pronunciasse sobre algum desses aspectos, estaria configurada uma prática de aceitação de tal comportamento e, assim, fixado um critério jurídico.*

*E tal consequência, certamente, não convém, porque qualquer ação do Fisco que apurasse uma determinada infração fiscal que, até então, não tivesse sido trazida a debate (em procedimentos fiscais anteriores) poderia ser caracterizada como alteração de critério jurídico. Claramente, essa seria uma visão exagerada e exorbitaria dos objetivos do dispositivo legal de proteção da confiança legítima.*

*Não se pode imaginar que a aplicação do dispositivo possa se confrontar com a obrigação legal da Administração Tributária de zelar pelo correto cumprimento da norma.*

*Além disso, a conclusão defendida pela Impugnante resultaria em enormes dificuldades para o desenvolvimento das atividades de fiscalização. Lembre-se que praticamente todas as ações de fiscalização, relativamente aos 'tributos por homologação' são realizadas 'a posteriori'. Em rigor, se prevalecesse tal entendimento, toda e qualquer ação fiscal poderia trazer embutida alteração de critério jurídico.*

*Especificamente no que se refere à classificação fiscal de mercadorias, a necessária estabilidade na aplicação da norma apta a criar um critério jurídico somente pode ser atingida, dada a especificidade da matéria, pelo pronunciamento da Administração.*

*Daí se conclui que o mero silêncio da Fiscalização, sobretudo em matéria de classificação fiscal, de elevado potencial de complexidade, não poderá ter o efeito desejado pela Impugnante.*

*Não custa lembrar que o art. 146 do CTN não tem aplicação ao presente caso, porque trata de limites impostos à revisão de lançamento já efetuado. Além de já ter sido explicado que não houve a fixação de critério jurídico, é fato que a Fiscalização não está a revisar lançamento.*

*É bastante discutível a tese de que o ato administrativo de lançamento se preste à fixação de entendimentos da Administração Tributária. Primeiro, porque há um percurso para seguir até que se torne definitivo em sede administrativa; segundo, porque tal ato administrativo (ainda que definitivo) não se reveste da robustez necessária para a fixação de entendimento administrativo, sobretudo porque não possibilita o conhecimento geral sobre a matéria.*

*Não custa reforçar que, no específico caso de que se trata, não havia qualquer entendimento oficial e generalizado sobre a classificação das mercadorias, não havendo que se falar em 'mudança de critério jurídico'.*

*Portanto, resta plenamente demonstrada a regularidade do Auto de Infração, não merecendo acato a alegação de alteração de critério jurídico."*

Como se percebe, as razões de decidir do Acórdão recorrido não defenderam a possibilidade de alteração do entendimento pela Receita Federal, mas sim consignaram que não houve alteração de critério jurídico, uma vez que, no presente caso, "não havia qualquer entendimento oficial e generalizado sobre a classificação das mercadorias".

No voto da DRJ fica muito claro seu entendimento de que "não se pode concluir que o silêncio da Autoridade Fiscal acerca de determinado aspecto da conduta do contribuinte possa levar, sempre, à consequência de se configurar uma prática reiteradamente observada pela Administração Tributária".

Dessa forma, não é porque "há muito tempo e de forma reiterada a Recorrente tem classificado fiscalmente os seus produtos em determinadas posições e recolhido o IPI sob essa orientação", ou porque, "apesar de já ter sofrido fiscalizações anteriores em matéria de IPI, até então nunca havia sofrido questionamento ou autuação fiscal por parte da Receita Federal do Brasil acerca desse tema (classificação fiscal)", que algum critério jurídico tenha sido fixado pela autoridade fiscal.

E, não havendo critério jurídico anteriormente fixado, não há que se falar, no presente processo, em alteração de critério jurídico.

Guardadas as devidas proporções, essa lógica também está presente na Súmula CARF nº 216, que diz que "o desembaraço aduaneiro não é instituto homologatório do lançamento e a realização do procedimento de "revisão aduaneira", com fundamento no art. 54 do Decreto-Lei nº 37/1966, não implica "mudança de critério jurídico" vedada pelo art. 146 do CTN, qualquer que seja o canal de conferência aduaneira".

Dessarte, é de se negar provimento na matéria.

### **3.15 Dos juros de mora e da multa de ofício (e-fls. 2403)**

A Recorrente, alegando a inexistência de amparo legal, pede nesse tópico o cancelamento da exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício de 75%.

A matéria está sumulada neste CARF e é vinculante para este Colegiado:

#### **Súmula CARF nº 108**

**Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018**

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Nada a prover na matéria.

### **3.16 Do Recurso de Ofício (e-fls. 2404 a 2406)**

Nesse tópico, a Recorrente apresenta suas contrarrazões ao Recurso de Ofício apresentado pela DRJ, e pede o seu desprovimento.

Não obstante, tendo em vista que o Recurso de Ofício, em razão do limite de alçada, não foi conhecido, não há de serem conhecidas, também, as contrarrazões a ele que foram apresentadas pela K & G Indústria e Comércio Ltda.

É nesse sentido o meu voto sobre a matéria.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto por não conhecer do Recurso de Ofício apresentado pela DRJ, em razão do limite de alçada, e por não conhecer da parte do Recurso Voluntário apresentado pelo K & G Indústria e Comércio Ltda. onde são apresentadas as contrarrazões ao Recurso de Ofício, para, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles