



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11000.722299/2021-14
ACÓRDÃO	3402-012.767 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FAREVA DESENVOLVIMENTO, FABRICACAO E ACONDICIONAMENTO DE PRODUTOS COSMETICOS DE HIGIENE E LIMPEZA POR ENCOMENDA LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Classificação de Mercadorias

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2019

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. SISTEMA HARMONIZADO. CONCEITOS E DEFINIÇÕES. BUSCA INTERNA.

Para fins de classificação fiscal, os conceitos e as definições referidos no Sistema Harmonizado devem ser buscados dentro do próprio Sistema Harmonizado. A classificação fiscal, via de regra, não é dependente de conceitos e definições externos ao Sistema Harmonizado.

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

Os hidratantes corporais, ainda que contenham antissépticos que lhe confirmam propriedade desodorante, classificam-se, por força da Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado 3 “b”, no código TIPI 3304.99.10.

ÁGUAS DE COLÔNIA. FUNÇÃO DESODORANTE. RGI 1. TIPI 3303.00.20.

As águas de colônia, ainda que contenham antissépticos que lhe confirmam propriedade desodorante, classificam-se, por força da Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado 1, no código TIPI 3303.00.20.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. DIFERENCIAÇÃO ENTRE ÁGUA DE COLÔNIA E PERFUMES. REGRA APLICÁVEL.

As NESH expressamente diferenciam as águas de colônia dos perfumes propriamente ditos pela sua menor concentração de óleos essenciais e pelo título geralmente menos elevado de álcool utilizado. O percentual de 10% de concentração de uma composição aromática, estabelecido pelo art. 49 do Decreto nº 79.094, de 1977, que foi revogado pelo Decreto nº 8.077,

de 2013, não é um critério válido para definir se o produto é um perfume ou uma água de colônia.

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2019

CRÉDITOS. DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS. RECONSTITUIÇÃO DA ESCRITA. RECLASSIFICAÇÃO FISCAL. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA. OBSERVÂNCIA.

É permitido ao estabelecimento industrial creditar-se do imposto relativo a produtos tributados recebidos em devolução, desde que observado o disposto nos art. 231 e seguintes do RIPI/2010. Na reconstituição da escrita do IPI em razão da reclassificação fiscal de produtos, a Fiscalização deverá observar, em relação aos produtos devolvidos, eventual majoração de alíquota resultante.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2019

PEDIDO DE PERÍCIA E DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO. ART. 18 DO DECRETO N. 70.235/72.

Nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, a autoridade julgadora poderá, de forma fundamentada, indeferir o pedido de realização de diligência e perícia sempre que entendê-la desnecessária para o julgamento do processo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, (i) **por unanimidade de votos**, em indeferir o pedido de realização de diligência para elaboração de prova pericial, e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para afastar o lançamento feito pela Fiscalização relativo à reclassificação dos produtos das posições 3307.20.10, 3307.20.90 e 3303.00.20 para a posição 3303.00.10 e para que sejam consideradas as alíquotas estabelecidas a partir da reclassificação dos produtos no cálculo dos créditos decorrentes de devoluções, desde que tenha sido observado o disposto nos arts. 231 e seguintes do RIPI/2010, e, (ii) **por voto de qualidade**, em manter o lançamento relativo à reclassificação dos produtos das posições 3307.20.10 e 3307.20.90 para a posição 3303.00.20, vencidas, neste ponto, as conselheiras Mariel Orsi Gameiro e Cynthia Elena de Campos, que afastavam o lançamento. A conselheira Mariel Orsi Gameiro manifestou a intenção de apresentar declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: José de Assis Ferraz Neto, Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos e Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente). Ausentes a Conselheira Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta e o Conselheiro Anselmo Messias Ferraz Alves.

RELATÓRIO

O presente processo trata, na origem, de Auto de Infração (e-fls. 2 a 35) lavrado pela Fiscalização em razão de apuração de infração, no período compreendido entre 01/01/2017 e 31/12/2019, relacionada com a saída de produtos com erro de a classificação fiscal.

O crédito constituído no Auto de Infração alcançou o valor de R\$ 67.894.313,95, sendo R\$ 34.730.715,87 relativo ao IPI, R\$ 28.426.508,56 relativo à multa de ofício proporcional ao IPI lançado e R\$ 4.737.089,52 relativo aos juros de mora (calculados até 06/2021).

Por bem descrever os fatos iniciais, reproduzo o relatório do Acórdão de Impugnação 108-034.555 – 21ª TURMA/DRJ08, extraído das e-fls. 6130 a 6154, que assim relatou o caso:

Com fulcro no Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI/2010), aprovado pelo Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, consoante capitulação legal indicada, foi lavrado auto de infração, em 11/06/2021, para exigir R\$ 34.730.715,87 de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), R\$ 4.737.089,52 de juros de mora calculados até 30/06/2021, e R\$ 28.426.508,56 de multa proporcional ao valor do imposto, o que representa o crédito tributário total consolidado de R\$ 67.894.313,95.

O lançamento em causa foi efetuado em razão da saída de produtos (hidratantes corporais, águas de colônia e perfumes) sem lançamento do IPI por inobservância de classificação fiscal e/ou alíquota de IPI, nos anos de 2017, 2018 e 2019, consoante a descrição dos fatos (fls. 03/06) e o relatório fiscal (fls. 36/76), sendo os valores de IPI devido discriminados nos Anexo I (hidratantes corporais, fls. 78/85), Anexo II (águas de colônia, fls. 86/112), Anexo III (perfumes, fls. 113/162) e Anexo IV (saídas diversas para L'Occitane, fls. 163/174).

De acordo com o relatório fiscal, foram promovidas diligências nos seguintes adquirentes:

- a) - Indústria e Comércio de Cosméticos Natura Ltda;
- b) - Mary Kay do Brasil Ltda;

- c) - Vinculum Comercio, Importação e Exportação Ltda;
- d) - The Body Shop Brasil Indústria e Comercio de Cosméticos Ltda;
- e) – L’Occitane do Brasil S/A.

Foram coligidos documentos e informações dessas empresas adquirentes (fls. 39/40).

A contribuinte deu saída a hidratantes corporais denominados TODODIA HID DES SPRAY FLORLIS 200ML com a classificação fiscal, nas notas fiscais, NCMs 3307.20.10 – “Desodorantes corporais e antiperspirantes – Líquidos”, como também TODODIA DES HID SPR LIMA 200ML e TODODIA HID SPRAY ALGODAO 200ML, com a NCM 3307.20.90 – “Desodorantes corporais e antiperspirantes – Outros”, com a alíquota de 7%.

Do relatório fiscal:

“3.2.1.2. A descrição dos produtos na nota fiscal sugere que são produtos com função desodorante. No entanto são emulsões (preparações cosméticas destinadas a conservar, hidratar, nutrir, proteger e perfumar a pele) obtidas pela mistura de diversos óleos essenciais (emolientes, umectantes, corantes, emulsificantes e conservantes) (Docs. 70 e 71).

3.2.1.3. Em face da negativa do contribuinte em apresentar os esclarecimentos sobre os produtos que industrializa efetuou-se diligência no único adquirente (Encomendante) dessa linha de produtos: Industria e Comercio de Cosméticos Natura Ltda. (Natura).

3.2.1.4. Após uma análise minuciosa das informações apresentadas pela Natura constatou-se que as classificações fiscais adotadas pelo contribuinte nas NCM 3307.20.10 - Desodorantes Corporais e Antiperspirantes – Líquidos e NCM 3307.20.90 – Desodorantes Corporais e Antiperspirantes – Outros, são inadequadas para essa linha de produtos”.

Reproduções dos rótulos dos produtos (fls. 45/47).

Ao contrário das informações ofertadas pela fiscalizada e pela Natura, a função principal dos produtos em pauta é o cuidado com a pele e seus benefícios, sendo secundária a função desodorante, conforme os dados contidos nos rótulos e no site da Natura.

Ingredientes desses produtos conforme dossiês eletrônicos enviados à ANVISA:

- a) - 50203967 - Natura Tododia Lima e Flor de Laranjeira Hidraspray: 0,1 - POLYGLYCERYL-3 CAPRYLATE – DESODORANTE; 0,15 - ACRYLATES/C10-30 ALKYL ACRYLATE CROSSPOLYMER - REGULADOR DE; 76,4501 - AQUA – SOLVENTE; 0,0499 - BHT – ANTIOXIDANTE; 0,5 - BIS-DIGLYCERYL POLYACYLADIPATE-1 – CONDICIONANTE; 3,5 - CAPRYLIC/CAPRIC TRIGLYCERIDE – CONDICIONANTE; 0,5 - CETEARYL ALCOHOL – EMULSIONANTE; 0,00008 - CITRIC ACID – TAMPONANTE; 4 - DIMETHICONE – EMOLIENTE; 0,1 - DISODIUM EDTA - SEQUESTRANTE/Q; 0,18 -

DMDM HYDANTOIN – CONSERVANTE; 1,59912 - ELAEIS GUINEENSIS OIL – EMOLIENTE; 5 - GLYCERIN – UMECTANTE; 0,999 - MYRISTYL THEOBROMA GRANDIFLORUM SEEDATE – CONDICIONANTE; 0,7 - PARFUM - PERFUME/FRAGRÂNCIA; 0,4 - PHENOXYETHANOL – CONSERVANTE; 0,25 - POTASSIUM CETYL PHOSPHATE - TENSOATIVO/SURF; 3 - PROPYLHEPTYL CAPRYLATE – EMOLIENTE; 0,0001204 - SODIUM CARBONATE - AJUSTADOR; 0,000006 - SODIUM CHLORIDE - REGULADOR; 0,0198736 - SODIUM HYDROXIDE - AJUSTE; 1 - SORBITAN STEARATE – EMULSIONANTE; 1 - TAPIOCA STARCH - REGULADOR; 0,0018 - TBHQ – ANTIOXIDANTE; 0,5 - THEOBROMA GRANDIFLORUM SEED BUTTER – CONDICIONANTE;

b) - 50201153 - Natura Tododia Algodão Hidraspray: 0,1 - POLYGLYCERYL-3 CAPRYLATE – DESODORANTE; 0,15 - ACRYLATES/C10-30 ALKYL ACRYLATE CROSSPOLYMER – ESTABILIZANTE; 76,42317 - AQUA – SOLVENTE; 0,0499 - BHT – ANTIOXIDANTE; 0,5 - BIS-DIGLYCERYL POLYACYLADIPATE-1 – CONDICIONANTE; 3,5 - CAPRYLIC/CAPRIC TRIGLYCERIDE – CONDICIONANTE; 0,5 - CETEARYL ALCOHOL – EMULSIONANTE; 0,00008 - CITRIC ACID – TAMPONANTE; 4 - DIMETHICONE – CONDICIONANTE; 0,1 - DISODIUM EDTA - SEQUESTRANTE/Q; 1,59912 - ELAEIS GUINEENSIS OIL – EMOLIENTE; 5 - GLYCERIN – UMECTANTE; 0,00693 - METHYLISOTHIAZOLINONE – CONSERVANTE; 0,999 - MYRISTYL THEOBROMA GRANDIFLORUM SEEDATE – EMOLIENTE; 0,9 - PARFUM - PERFUME/FRAGRÂNCIA; 0,4 - PHENOXYETHANOL – CONSERVANTE; 0,25 - POTASSIUM CETYL PHOSPHATE - TENSOATIVO/SURF; 3 - PROPYLHEPTYL CAPRYLATE – EMOLIENTE; 0,00012 - SODIUM CARBONATE – CARGA; 0,000006 - SODIUM CHLORIDE – CARGA; 0,019874 - SODIUM HYDROXIDE - AJUSTE DE; 1 - SORBITAN STEARATE – EMULSIONANTE; 1 - TAPIOCA STARCH - REGULADOR DE; 0,0018 - TBHQ – ANTIOXIDANTE; 0,5 - THEOBROMA GRANDIFLORUM SEED BUTTER – CONDICIONANTE;

c) - 50268038 - Natura Tododia Flor de Lis Hidraspray: 0,1 - POLYGLYCERYL-3 CAPRYLATE – DESODORANTE; 0,15 - ACRYLATES/C10-30 ALKYL ACRYLATE CROSSPOLYMER - REGULADOR DE; 75,9501001 - AQUA – SOLVENTE; 0,0499 - BHT – ANTIOXIDANTE; 0,5 - BIS-DIGLYCERYL POLYACYLADIPATE-1 – EMOLIENTE; 3,5 - CAPRYLIC/CAPRIC TRIGLYCERIDE – CONDICIONANTE; 0,5 - CETEARYL ALCOHOL - ESTABILIZADOR DE; 0,00008 - CITRIC ACID – TAMPONANTE; 4 - DIMETHICONE – EMOLIENTE; 0,1 - DISODIUM EDTA - SEQUESTRANTE/Q; 0,18 - DMDM HYDANTOIN – CONSERVANTE; 1,59912 - ELAEIS GUINEENSIS OIL – EMOLIENTE; 5 - GLYCERIN – UMECTANTE; 0,999 - MYRISTYL THEOBROMA GRANDIFLORUM SEEDATE – EMOLIENTE; 1,2 - PARFUM - PERFUME/FRAGRÂ; 0,4 - PHENOXYETHANOL – CONSERVANTE; 0,25 - POTASSIUM CETYL PHOSPHATE - TENSOATIVO/SURF; 3 - PROPYLHEPTYL CAPRYLATE – EMOLIENTE; 0,0001204 - SODIUM CARBONATE – CARGA; 0,000006 - SODIUM CHLORIDE – CARGA; 0,0198735 - SODIUM HYDROXIDE – AJUSTE; 1 – SORBITAN STEARATE – EMULSIONANTE; 1 - TAPIOCA STARCH – REGULADOR; 0,0018 - TBHQ – ANTIOXIDANTE; 0,5 - THEOBROMA GRANDIFLORUM SEED BUTTER – CONDICIONANTE (Docs. 70 e 71).

O sujeito passivo entende que os produtos devem ser classificados na posição 33.07 (Preparações para barbear (...), desodorantes corporais (...)), todavia o agente desodorante bacteriostático POLYGLYCERYL-3 CAPRYLATE está presente apenas na proporção de 1%, ou seja, uma função secundária.

“Os produtos são emulsões (preparação cosmética que contém substâncias emolientes e hidratantes para cuidado da pele) formados a partir de uma mistura de ingredientes nutritivos e suavizantes, para serem usados nos cuidados com a pele, para hidratar, proteger e perfumar, melhorando a textura da pele”.

A posição adequada da TIPI é a 33.04 (PRODUTOS DE BELEZA OU DE MAQUILAGEM PREPARADOS E PREPARAÇÕES PARA CONSERVAÇÃO OU CUIDADOS DA PELE, INCLUÍDAS AS PREPARAÇÕES ANTI-SOLARES E OS BRONZEADORES; PREPARAÇÕES PARA MANICUROS E PEDICUROS).

O enquadramento correto é no código NCM 3304.99.10 (“Cremes de beleza e cremes nutritivos; loções tônicas”), com alíquota de 22%, com base nas RGI 1ª e 6ª e na RGC-1.

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

Houve também saídas de supostas “deo-colônias”, enquadradas pela contribuinte no código NCM 3307.20.10 (“Desodorantes corporais e antiperspirante – Líquidos”), com alíquota de 7%, como se a função principal fosse desodorizar o corpo ou eliminar odores desagradáveis do corpo.

Os produtos em questão, sem a função de desodorantes, de acordo com informações insuficientes prestadas pela fiscalizada e complementadas por dados coligidos em diligências levadas a efeito nos destinatários dos produtos e disponíveis nos sites de vendas online, relacionados no ANEXO II do relatório fiscal, têm como ingredientes os solventes, álcool, água e, em percentual acentuado, o “parfum” (para alguns clientes, como MARI KAY e THE BODY SHOP, há componentes que intensificam o efeito de perfume, como citral, coumarin, geraniol, limonene, etc.). Os componentes ligados à função desodorante têm concentração ínfima, como o triclosan (0,1%), conforme documentação juntado (docs. 70 a 74).

Produtos como esses, com a característica nuclear de perfumar o corpo, devem ser classificados no código NCM 3303.00.20 (“Águas de Colônia”), com alíquota de 12%, também com base nas RGI 1ª e 6ª e na RGC-1, sendo que as NESH relativas à

posição 3303 excluem expressamente “loções para após a barba e os desodorantes corporais (posição 33.07)”.

3303.00	Perfumes e águas-de-colônia
3303.00.10	Perfumes (extratos)
3303.00.20	Águas-de-colônia

As águas de colônia, como no caso, têm uma concentração de essência de perfume de até 10%

Reproduções fotográficas dos produtos e informações dos respectivos rótulos (fls. 59/61).

Ademais, houve as saídas de produtos para as empresas Natura, Mary Kay, Vinculum e The Body Shop, com os seguintes enquadramentos nas notas fiscais (Anexo III do relatório fiscal): NCM 3307.20.10 (“Desodorantes Corporais e Antiperspirantes Líquidos”), com alíquota de 7%; NCM 3303.00.20 (“Águas de colônia”), com alíquota de 12%.

Na verdade, esses produtos são dotados de um teor de óleos essenciais (fragrância) superior a 10%. Além desse componente (o “parfum”), em certos casos com concentração acima de 28%, outros elementos indicam que os produtos em testilha sejam perfumes: *“os tipos de embalagens primárias e secundárias utilizadas; as seções ou departamentos onde os produtos são expostos e localizados nos sites de vendas online dos adquirentes/anunciantes”*.

As propriedades desodorantes identificadas em alguns casos são meramente acessórias, com teor de até 0,1%, no máximo.

Sendo assim, os produtos com composição aromática superior a 10% são perfumes e são classificados no código NCM 3303.00.10 (“Perfumes (extratos)”), com alíquota de 42%, com supedâneo nas RGI nº1 (textos da Nota 3 do Capítulo 33 e da posição 3303) e RGC-1 (textos dos itens 3303.00.10 e 3303.00.20), além das NESH da posição 3303.

Finalmente, há os produtos industrializados por encomenda e destinados à L’Occitane, especificados no Anexo IV, acerca dos quais a fiscalizada e a encomendante e destinatária se negaram a fornecer as informações indispensáveis para o enquadramento fiscal correto.

A descrição dos produtos nas notas fiscais eletrônicas é resumida e incompleta (*“Deo Col, Água Col Des, Des Col, Deo Colônia, Eau de Parfum etc”*), em inobservância do art. 413, IV, “b”, do RIPI/2010. Sendo prejudicada a perfeita identificação dos produtos destinados à L’Occitane, as notas fiscais são consideradas como sem valor legal para efeitos fiscais (RIPI/2010, art. 427, II).

À vista das embalagens de apresentação (caixas e frascos), a identificação é de perfumes, o que é corroborado pelas informações disponíveis no site da empresa.

Os códigos de classificação fiscal consignados nas notas fiscais de saída, NCM 3307.20.10, 3307.20.90 e 3303.00.20, se aplicam a desodorantes corporais e antiperspirantes líquidos e águas de colônia.

Sem informações suficientes, apesar de intimadas a fiscalizada e a adquirente dos produtos, a classificação fiscal foi determinada por arbitramento: NCM 3303.00.10, com alíquota de 42%.

Reproduções dos produtos e respectivos rótulos (fls. 70/73).

Houve o agravamento da multa de ofício em 50%, ou seja, para 112,5%, especificamente em virtude da obstrução dos trabalhos de fiscalização cometida pela fiscalizada e pela empresa adquirente L'Occitane por ocasião de diligência encetada nas dependências desta (saídas especificadas no Anexo IV, fls. 163/174).

A reconstituição da escrita fiscal, com o cômputo dos débitos de IPI apurados, está planilhada às fls. 26/34.

O auto de infração foi cientificado ao sujeito passivo em 14/06/2021 por meio do “termo de ciência por abertura de mensagem” (fls. 5.161/5.162).

Insubmissa, a contribuinte apresentou, em 14/07/2021, conforme “termo de solicitação de juntada” (fl. 5.166), impugnação (fls. 5.168/5.307) subscrita pelos patronos (procurações, fls. 5.308/5.312) e instruída com documentação probatória (fls. 5.308/5.961), em que aduz, em síntese, o que segue:

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

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

I) não 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; IV) não aprofundou o trabalho fiscal; e V) não provou a acusação fiscal.

A matéria tributável deve ser identificada corretamente, sem margem para a mera presunção simples como alicerce do lançamento, conforme jurisprudência do CARF. A reclassificação fiscal foi efetuada somente com fulcro em práticas comerciais, nos rótulos das embalagens e em dados disponíveis nos sites das marcas na internet. De cerca de 100 (cem) produtos, a autoridade fiscal apenas analisou superficialmente 6 (seis) deles.

Os produtos têm registro na ANVISA, segundo informações veiculadas pelos clientes da impugnante (características e grupo do produto, apresentação, rotulagem, fórmula, função dos componentes da fórmula, eficácia da finalidade a que se destinam, modo de usar, análise físico-química, análise microbiológica, dados de estabilidade e estudos de segurança) e que, além dos estudos e laudos técnicos, subsidiam o enquadramento de classificação fiscal, porém a autoridade

fiscal não refutou as informações constantes dos registros dos produtos, deixando de apresentar as razões para tal e as provas técnicas.

A ANVISA reconhece a função desodorante dos produtos tendo como ingredientes internacionalmente catalogados (doc. 02) o “triclosan”, o “polyglyceryl-3 caprylate”, o “triethyl citrate”, o “octenidine HCL” e o “ethylhexylglycerin”. Além disso, a função desodorante é evidenciada pelos fabricantes dos seguintes componentes empregados na industrialização dos produtos do auto de infração: “ethylhexylglycerin” (doc. 03), “octenidine HCL” (doc. 04) e “triethyl citrate” (doc. 05).

Assim, pela falta de refutação das informações dos registros na ANVISA e do aprofundamento da investigação fiscal, e também pela ausência de provas técnicas tendentes à fundamentação das alegações do relatório fiscal, em afronta ao art. 142 do CTN e ao princípio da verdade material, sem motivação adequada e específica, o auto de infração deve ser cancelado.

2) Afronta ao art. 142 do CTN para os produtos de cada cliente:

Quanto aos clientes da impugnante, há o seguinte a respeito da afronta ao disposto no art. 142, do CTN: a) NATURA: a empresa sempre teve como canal de distribuição a venda direta (porta a porta) por meio de consultoras ou vendedoras autônomas, sem vínculo formal com a empresa, que trabalham apenas com pequenas quantidades de itens diversos; portanto, é impertinente a consulta ao site da Natura na internet para a busca de informações úteis para a classificação fiscal de produtos; todos os elementos técnicos relativos a esse cliente (registros na ANVISA, rótulos dos produtos e testes de Halo de Inibição com a comprovação da eficácia desodorante) foram ignorados ou não refutados pela fiscalização, sem a exibição de provas técnicas para efetuar a mudança de classificação fiscal; ademais, não foi apontada a disposição legal que teria conferido natureza de “perfume” aos produtos com composição aromática superior a 10%; b) VINCULUM: no relatório fiscal, nada há acerca dos produtos desse cliente, sendo que em julgamento pela DRJ/Juiz de Fora foi considerada a falta de fundamentação/motivação da autuação quanto a terceiristas com produtos sem referências mínimas no relatório fiscal; não foi feita uma discriminação dos exatos percentuais de composição aromática houve apenas uma relação qualitativa das fórmulas, sem as quantidades de cada componente; c) MARY KAY: da mesma forma, não houve o aprofundamento na investigação fiscal dos produtos sob exame, tendo sido os “desodorantes colônias” reclassificados como “perfumes” e “águas de colônia”; a reclassificação foi pautada pelas seguintes premissas: percentual de concentração da substância antibactericida no enquadramento como desodorante; percentual de concentração aromática para o enquadramento como perfume; áreas do corpo humano indicadas nos rótulos para comprovação de uso como perfumes e águas de colônia, em vez de desodorantes; elementos quantitativos não poderiam ter sido utilizados para vetar a classificação fiscal como desodorantes quando as NESH não o fizeram; o

critério de concentração de substâncias não refletem necessariamente a natureza técnica de cada produto; nos caso dos produtos da MARY KAY, a função desodorante decorreria, segundo a autoridade fiscal, exclusivamente do ingrediente denominado “Octendine HCL”, sendo que há outro componente, o “Sensidin DO”, destinado a desodorantes; d) THE BODY SHOP: não houve menção específica aos produtos reclassificados de “desodorantes colônias” para “águas de colônia”, apenas uma referência ao ingrediente “Parfum”, em percentual mais expressivo; inexistem elementos técnicos para embasar a reclassificação fiscal e foram ignorados os elementos antibactericidas na composição; elementos quantitativos também foram invocados para a reclassificação fiscal sem que isso conste das NESH; L’OCCITANE: sob a justificativa de que a fiscalizada e a cliente se negaram a fornecer informações sobre a classificação fiscal correta dos produtos, a fiscalização arbitrou o IPI sem amparo legal, com a utilização da maior alíquota (42%, NCM 3303.00.10), não existe na legislação do IPI algum dispositivo que permita a reclassificação fiscal de produtos mediante arbitramento; a L’Occitane teria apresentado à fiscalização os rótulos dos produtos, e esta teria à disposição o “Bloco K” do SPED (livro eletrônico de Registro da Produção e do Estoque, arts. 461 do RIPI) da impugnante, com todas as informações referentes a todos os insumos empregados no processo produtivo, com amostragem anexada aos autos; a reclassificação fiscal deve ser baseada em elementos técnicos coligidos pela fiscalização, conforme o Parecer COSIT nº 06/2018; no caso de dúvidas da fiscalização quanto à classificação fiscal, deveria ter sido requerida a realização de perícia técnica, sendo a prova técnica imprescindível para a reclassificação fiscal, conforme decidido pelo CARF; em afronta ao disposto no art. 142 do CTN, a reclassificação fiscal, no caso, tem por esteio, apenas, o seguinte: “(I) na suposta ausência de apresentação dos percentuais dos componentes das fórmulas o que justificaria a classificação com base em arbitramento; (II) nas embalagens “sofisticadas” que armazenam os produtos da L’Occitane, que seriam típicas de perfumes; e (III) na ideia de que os desodorantes teriam como função precípua eliminar o odor e as bactérias que residem nas axilas, de modo que os produtos em questão não poderiam ser classificados como desodorante, por serem indicados a perfumar outras áreas do corpo”.

3) Improcedência da acusação fiscal quanto a suposto erro de classificação fiscal:

Segundo a fiscalização, há três principais grupos de produtos, objeto de reclassificação fiscal: hidratantes corporais, águas de colônia e perfumes. Entretanto, isso é baseado em ilações, sendo que a impugnante, renomada terceirista, industrializa para seus clientes produtos registrados na ANVISA (Lei nº 6.360/76 e Decreto nº 79.094/77, revogado pelo Decreto nº 8.077/2013) segundo estudos e laudos técnicos. O RDC nº 211/2005 estabeleceu definições que hoje constam da RDC nº 7/2015, mantida a mesma tipologia. Conforme a impugnação: “a própria regulamentação sanitária reconhece que há vários tipos de desodorantes, aptos a serem usados nas mais variadas regiões do corpo humano”.

De acordo com o STJ, não é atribuição fiscal alterar a classificação de um produto (cosmético) em virtude da falta de conhecimento técnico-científico nessa tarefa. O Parecer Normativo COSIT nº 06/2018 destaca que a classificação fiscal é competência legal da RFB, sendo que as características técnicas devem ser estabelecidas por profissional com conhecimento específico, na mesma linha do que entende o CARF.

Acerca de cada produto:

“Desodorantes Hidratantes reclassificados pela fiscalização como HIDRATANTES CORPORAIS

219. Em relação aos desodorantes hidratantes reclassificados como hidratantes corporais, destinados especificamente à cliente **Natura**, alegou a autoridade administrativa que estes produtos teriam como função principal hidratar o corpo, sendo a função desodorante apenas secundária, fato este que justificaria a reclassificação efetuada (fls. 43 e seguintes do relatório fiscal).

220. A autoridade administrativa não levou em conta, em momento algum, e como já demonstrado, os aspectos técnicos e químicos atinentes aos produtos industrializados pela **Impugnante**, se baseando apenas e tão somente em informações da internet.

221. De toda forma, a questão que se coloca, neste item da defesa administrativa, é a efetiva aplicação dos critérios de interpretação do sistema harmonizado para, de acordo com a composição química dos produtos, identificar a posição correta da TIPI.

222. Dessa maneira, se faz necessária a comparação entre as classificações fiscais adotadas pela **Impugnante** e a reclassificação fiscal pretendida pela autoridade administrativa. Confira-se:

“Capítulo 33 Óleos essenciais e resinóides; produtos de perfumaria ou de toucador preparados e preparações cosméticas

(...)

Classificação Pretendida pela Fiscalização:

33.04	Produtos de beleza ou de maquiagem preparados e preparações para conservação ou cuidados da pele (exceto medicamentos), incluindo as preparações antissolares e os bronzeadores; preparações para manicuros e pedicuros.	
3304.99	Outros	42
<u>3304.99.10</u>	<u>Cremes de beleza e cremes nutritivos; locões tônicas</u>	<u>22</u>

Classificação adotada pela Impugnante:

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

(...)

227. *Todavia, o produto “desodorante”, que é misturado aos componentes hidratantes, também possuem uma classificação fiscal específica: “Desodorantes (desodorizantes) corporais e antiperspirantes”.*

228. *Por essa razão, impõe-se a aplicação da Regra nº 3, ‘a’ e ‘b’ e ‘c’, abaixo, segundo a qual: (I) a posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas; (II) no caso de posições igualmente específicas, a posição prevalecente será aquela referente à matéria que confere ao produto a característica essencial; e (III) caso esses critérios não permitam a classificação, o produto deverá ser classificado em último lugar na ordem numérica entre posições igualmente válidas. Confira-se:*

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

a) A posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas.

Todavia, quando duas ou mais posições se refiram, cada uma delas, a apenas uma parte das matérias constitutivas de um produto misturado ou de um artigo composto, ou a apenas um dos componentes de sortidos acondicionados para venda a retalho, tais posições devem considerar-se, em relação a esses produtos ou artigos, como igualmente específicas, ainda que uma delas apresente uma descrição mais precisa ou completa da mercadoria.”

229. *Os produtos “desodorantes hidratantes” poderiam, em tese, ser classificados tanto no código referente a “cremes de beleza e cremes nutritivos; loções tônicas”, 3304.99.10 (como pretende a fiscalização), quanto no código correspondente aos “desodorantes corporais e antiperspirantes”, 3307, como fez a Impugnante.*

230. Isso porque, além de os hidratantes 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':

“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.”

231. No entanto, **não há preponderância entre as funções** desodorantes e hidratantes nos produtos da **Impugnante**. Não se pode olvidar, entretanto, que ambos possuem efeito desodorante em razão do antibactericida presente em sua composição química, qual seja, o polyglyceryl-3 caprylate.

232. Esse ingrediente é utilizado para a anulação dos odores naturais do corpo e, em virtude da sua presença na composição química dos hidratantes desodorantes, os produtos são registrados na ANVISA como desodorantes corporais, exatamente como ocorre com outros desodorantes fabricados pela Impugnante. Dessa forma, é a Regra 3, 'c', que determina a classificação fiscal dos produtos em referência:

“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.”

233. E, como não há preponderância entre as funções desodorizadora e hidratante, **a correta classificação dos hidratantes desodorantes é no item situado em último lugar na ordem numérica, qual seja, o 3307, como corretamente procedeu a Impugnante**”.(destaques do original)

Em Acórdão do CARF, houve o entendimento de que o produto “Desodorante Leite de Rosas” é um desodorante, classificado no código 3307.20.10, de acordo com a RGI nº 3.a, sendo que a fiscalização apresentava a convicção de que o produto se enquadrava na posição 3304 (loção embelezadora).

“Desodorantes Colônia reclassificados pela fiscalização como ÁGUAS DE COLÔNIA

244. Em relação aos desodorantes colônia reclassificados como águas de colônia, fabricados pela Impugnante a pedido das clientes **Natura, Mary Kay e The Body Shop**, alegou a autoridade administrativa que teriam eles como função principal perfumar o corpo, sendo a função desodorante apenas secundária, fato este que justificaria a reclassificação efetuada (fls. 54 e seguintes).

245. Também com relação ao presente tópico, a autoridade administrativa não levou em conta, em momento algum, os aspectos técnicos e químicos atinentes aos produtos industrializados pela **Impugnante**, se baseando apenas e tão somente em informações da internet e relativas a parte dos clientes da **Impugnante**.

246. De toda forma, a questão que se coloca, neste item da defesa administrativa, é a efetiva aplicação dos critérios de interpretação do sistema harmonizado para, de acordo com a composição química dos produtos, para alocá-los na posição correta da TIPI.

247. Dessa maneira, se faz necessária a comparação entre as classificações fiscais adotadas pela **Impugnante** e a reclassificação fiscal pretendida pela autoridade administrativa. Confira-se:

“Capítulo 33 Óleos essenciais e resinóides; produtos de perfumaria ou de toucador preparados e preparações cosméticas

(...)

Classificação Pretendida pela Fiscalização:

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

Classificação adotada pela Impugnante:

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

248. Contudo, a classificação fiscal pretendida pela autoridade administrativa não resiste à aplicação das regras de hermenêutica do Sistema Harmonizado. Com efeito, dispõe a Regra 1 que:

“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:”

249. No caso concreto, a classificação adotada pela **Impugnante** e a pretendida pela autoridade administrativa não estão em conflito com o texto da Seção (Seção IV, “Produtos das Indústrias Químicas ou das Indústrias Conexas”) e do Capítulo (Capítulo 33, “Óleos essenciais e resinóides; produtos de perfumaria ou de toucador preparados e preparações cosméticas”).

250. Em relação à Regra 2, tem-se o seguinte:

“REGRA 2

a) Qualquer referência a um artigo em determinada posição abrange esse artigo mesmo incompleto ou inacabado, desde que presente, no estado em que se encontra, as características essenciais do artigo completo ou acabado. Abrange igualmente o artigo completo ou acabado, ou como tal considerado nos termos das disposições precedentes, mesmo que se apresente desmontado ou por montar.

b) Qualquer referência a uma matéria em determinada posição diz respeito a essa matéria, quer em estado puro, quer misturada ou associada a outras matérias. Da mesma forma, qualquer referência a obras de uma matéria determinada abrange as obras constituídas inteira ou parcialmente por essa matéria. A classificação destes produtos misturados ou artigos compostos efetua-se conforme os princípios enunciados na Regra 3.”

251. Para definir adequadamente a classificação fiscal dos produtos da **Impugnante**, a primeira medida seria indicar a posição correspondente à matéria mencionada no nome do produto, pois esta é a regra exposta neste item 2, ‘b’, acima.

252. Se os produtos se apresentassem como “desodorantes” ou “águas-de-colônia”, somente, não haveria dúvida de que seriam classificados na posição 3307.20, ou seja, como desodorante, ou na posição 3303.20, ou seja, como águas-de-colônia.

253. Todavia, o produto “desodorante” é misturado a outro, que também possui uma classificação fiscal específica: “águas-decolônia”. Por essa razão, **impõe-se a aplicação da regra n.º 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 aquela 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. Confira-se:

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

a) A posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas. Todavia, quando duas ou mais posições se referirem, cada uma delas, a apenas uma parte das matérias constitutivas de um produto misturado ou de um artigo composto, ou a apenas um dos componentes de sortidos acondicionados para venda a retalho, tais posições devem considerar-se, em relação a esses produtos ou artigos, como igualmente específicas, ainda que uma delas apresente uma descrição mais precisa ou completa da mercadoria.”

254. Os produtos “desodorantes colônia” poderiam, em tese, ser classificados tanto na posição referente a “águas-de-colônia”, 3303, como pretende a autoridade administrativa, quanto na posição correspondente aos “desodorantes corporais e antiperspirantes”, 3307, como fez a **Impugnante**.

255. 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-decolônia também o fazem. Essas funções podem ser consideradas igualmente específicas. **Passa-se, então, à Regra 3, ‘b’:**

“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.”

256. Considerando-se que os produtos “desodorantes colônia” sabidamente possuem agentes antibacterianos (no caso, os ingredientes “triclosan” ou “polyglyceryl-3 Caprylate”), utilizados para a anulação dos odores naturais do corpo, é possível afirmar que são produtos multifuncionais. Assim, é imprescindível referendar a classificação adotada por meio da Regra 3, ‘c’:

“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.”

257. 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.**

258. Assim, definida a classificação fiscal correta, constata-se, outrossim, que as demais regras (4, 5, 6, RGC I e II, e RGC TIPI1) não são aplicáveis ao caso concreto.

259. 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”.

As NESH da posição 33.03 esclarecem a questão: os desodorantes corporais devem ser enquadrados na posição 33.07. Nesse diapasão há decisão da DRJ de Juiz de Fora: nos desodorantes colônia, ou deocolônias, a característica essencial é dada pela substância desodorante, portanto a classificação fiscal correta seria 3307.20.10, correspondente a desodorante corporal.

A concentração de substâncias antibacterianas nos desodorantes colônias, conforme laudo do INT, é suficiente para a eficácia da finalidade desodorante. Não existe a possibilidade de invocar fundamentos quantitativos como ponto fundamental para a classificação fiscal, inexistente nas NESH. Tal critério não tem amparo jurídico ou técnico.

Improcedência da reclassificação fiscal:

a) NATURA:

Desodorantes colônias reclassificados como águas de colônia: (I) KAIK DES COL CLASSICO 25ML; (II) KRISKA LIBERDADE AMOST 3X1ML; (III) BIOGRAFIA AMOST DES MASC 3X1ML; (IV) KAIK MASC DES COL 25ML NAT17 TERC; (V) HUMOR 1 DES CORPORAL 100ML; (VI) KAIK DEO SPRAY 100ML; (VII) ESSENCIAL DEO SPRAY 100ML PAIS19 TERC; (VIII) ESSENCIAL ELIXR MASC DEO CORP 100ML; (IX) NATURA HOMEM DEO CORPORAL 100ML; e (X) SR N DES COLONIA 100ML TERC.

Documentação anexada: i) rótulos dos produtos contendo sua composição; ii) testes halo de inibição, que comprovam a eficácia desodorante dos produtos; e (iii) registros da ANVISA.

O elemento antibactericida (polyglyceryl-3 caprylate) é dotado de reconhecida ação desodorante.

Conclusões de parecer técnico elaborado por especialista da área:

“(I) as glândulas sudoríparas estão espalhadas por todo o corpo humano e o mau odor também pode se desenvolver em todas as regiões do corpo humano (e não apenas nas axilas);

(II) os desodorantes são produtos aplicados na pele, capazes de reduzir o desenvolvimento do mau odor, e que possuem, minimamente, 2 (dois) ingredientes essenciais: (a) antibacterianos; e (b) fragrâncias (como é exatamente o caso dos desodorantes colônias); e

(III) os desodorantes hidratantes fabricados pela Impugnante são desodorantes, em razão da presença do ingrediente Polyglyceryl-3 Caprylate”.

Relatório técnico do INT:

“(I) os ingredientes polyglyceryl-3 caprylate e ethylhexyglycerin apresentam ação antibacteriana;

(II) a ação desodorizante consiste na atividade bactericida ou bacteriostática, inibindo o crescimento bacteriano, responsável pela proliferação do mau odor;

(III) produtos que apresentam em sua composição os ingredientes polyglyceryl-3 caprylate ou ethylhexyglycerin, são considerados como tendo função antibacteriana e desodorizadora;

(IV) os desodorantes colônia, óleos hidratantes e desodorantes hidratantes fabricados pela Impugnante para a cliente Natura possuem em sua composição os ingredientes polyglyceryl-3' caprylate ou ethylhexyglycerin, sendo, tecnicamente, desodorantes;

(V) a ação desodorizante está relacionada a mecanismos entre o agente químico e o agente causador do mau odor, ou seja, bactérias que metabolizam as secreções (suor), levando a formação de compostos responsáveis pelos odores desagradáveis; e

(VI) a ação dos agentes desodorizantes não apresenta relação com seu local de aplicação, podendo os desodorantes ser aplicados em diferentes regiões corpóreas”.

Ainda, na impugnação:

*“285. Ademais, nos autos do **Processo Administrativo nº 19311.720311/201506**, no qual é discutida exigência fiscal similar à presente, e são analisados produtos semelhantes aos aqui tratados (mesmos componentes químicos), a 2ª Turma Ordinária da 3ª Seção do CARF, decidiu, por unanimidade de votos, pela conversão do julgamento em diligência para produção de perícia técnica dos produtos.*

286. Nesse referido processo administrativo, o próprio conselheiro relator (representante da Fazenda Nacional no CARF) formulou os quesitos a serem respondidos perante perícia técnica a ser realizada pelo Instituto Nacional de Tecnologia (“INT”).

*287. Note-se, ademais, que o conselheiro relator no caso é o **Presidente da 2ª Turma da 3ª Seção do CARF** e representante da Fazenda Nacional, de forma que resta cristalino que a baixa dos autos em diligência ocorreu de forma autônoma a vontade da Natura, bem como a formulação dos quesitos a serem respondidos e a própria realização da análise pericial. Eis os quesitos formulados:*

Perícia Técnica solicitada ao Instituto Nacional de Tecnologia – INT

A autoridade fiscal atuará como perito assistente e solicitará laudos ao INT, às expensas da recorrente, e nos termos do artigo 64 do Decreto n 7.574/2011, para que, sobre cada produto autuado, se pronuncie sobre os seguintes quesitos:

- 1. Nome técnico e comercial*
- 2. Composição química*
- 3. O produto é voltado para conservação ou cuidados com a pele?*
- 4. O produto tem ação hidratante?*
- 5. O produto tem função antioxidante?*
- 6. O produto tem função de perfumar?*
- 7. O produto tem função de desodorizante?*
- 8. Trata-se de uma loção para o corpo?*
- 9. Trata-se de um desodorante corporal?*
- 10. O produto apresenta a substância química “triclosan” ou “polyglyceryl-3 caprylate” ou “ethylhexyglycerin”?*
- 11. Quais as funções que as três substâncias acima mencionadas podem desempenhar, além da função antibacteriana?*
- 12. Qual a principal função do produto, perfumar, hidratar ou desodorizar?*
- 13. Esclarecer quais os critérios técnicos utilizados para determinar a função principal, se for caso, explicitando a literatura a respeito.*

Diante do exposto, voto para converter o julgamento em diligência, nos termos acima indicados, devendo a autoridade fiscal, ao final, elaborar relatório fiscal, facultando à recorrente o prazo de trinta dias para se pronunciar sobre seu resultado, de acordo com o parágrafo único do artigo 35 do Decreto nº 7.574/2011.

*288. Foi, então, produzido pelo INT o **Relatório Técnico nº 000.183/21**, decorrente de extensas análises laboratoriais e profundos estudos de literaturas técnicas especializadas, no qual restou demonstrada a presença de princípios ativos com ação antimicrobiana nas formulações dos produtos desodorantes perfumes, **desodorantes hidratantes**, e que lhes confere eficácia desodorizante.*

289. A esse respeito, o INT seguiu rigorosa metodologia de análise em que, em primeiro lugar, confirmou mediante testes laboratoriais a presença dos ingredientes polyglyceryl-3 caprylate ou ethylhexyglycerin na formulação dos produtos.

290. Posteriormente, analisou os testes de Halo de Inibição referentes aos produtos e nada contestou sobre seus resultados e metodologia, de forma que podem (e devem) ser admitidos como prova do efeito desodorizante dos produtos.

291. Ainda, realizou profundos estudos sobre os ingredientes polyglyceryl-3 caprylate e ethylhexylglycerin, atestando serem componentes amplamente reconhecidos com função desodorizante. Confirma-se essa relevante passagem do laudo técnico:

“Além disso, **tem seu uso aceito como ativo desodorizante**, que vem sendo utilizado como uma excelente alternativa ao triclosan. Etilxilglicerina também atua como diluente e fixador de óleos aromáticos e por ter a característica de abaixar a tensão superficial em sistemas aquosos, **pode agir de forma sinérgica, aumentando a eficácia antimicrobiana** de alguns álcoois e glicóis (LESCHKE et al., 2006).” (destaques da Impugnante)

“O caprilato de poliglicerila-3 é um éster do poliglicerol com uma cadeia C8 de ácido graxo. Este ativo é um exemplo de aditivo multifuncional que combina uma **eficácia de 24h como desodorizante** (...).

Uma característica ímpar deste composto, além das já mencionadas, é a **capacidade de reduzir o odor corporal através de uma “ação sob demanda”**: em meio onde há a transpiração com crescimento bacteriano, que é a causa do mau odor, a ação das lipases bacterianas sobre o caprilato de poliglicerila-3 quebra a molécula, com posterior liberação de ácido caprílico, que **inibe a proliferação dos odores indesejados** e é cem vezes mais eficaz que o seu químico de origem no combate ao mau odor, pois modifica o ambiente axilar pela redução do pH da superfície da pele e dessa forma, diminui a ação das bactérias sobre o suor (OSBERGHAUS, 1980; WENK; MEYER, 2009; EVONIK, 2009).” (destaques da Impugnante)

292. Ainda, consignou-se expressamente que **não há preponderância entre as funções destes cosméticos**, tendo em vista a multifuncionalidade dos produtos analisados, de forma que a classificação fiscal adotada pela Impugnante está em correta.

293. A propósito, a Impugnante aponta as seguintes relevantes conclusões deste relatório técnico produzido pelo INT em resposta aos quesitos formulados pelo CARF:

“7º quesito: O produto tem função desodorizante?”

Resposta: Sim. Todos os produtos aqui avaliados apresentam pelo menos um ativo desodorizante, como pode ser observado nas planilhas em anexo.

Essas planilhas estão divididas por princípios ativos e, dentro de cada agente ativo, separadas por tipos de formulação, como já descrito no primeiro quesito.

Assim, foram avaliados 32 produtos que apresentaram o princípio desodorizante triclosan (Irgasan), 225 produtos com princípio desodorizante caprilato de poliglicerila-3 e 65 produtos com princípio desodorizante etilexilglicerina. Todos apresentam, dentre outras funções, a função de desodorizante, por conter em sua formulação, um ou mais ativos desodorizantes..

(...)” (destaques da Impugnante)

“12º quesito: Qual a principal função do produto, perfumar, hidratar ou desodorizar?

Prejudicado. A multifuncionalidade de produtos cosméticos é uma realidade nos dias atuais, atendendo os anseios do mercado. Assim sendo, cabe ao fabricante comprovar as ações alegadas para o produto, através de testes de eficácia e segurança ou outro exigido pelos 90nalis reguladores, e determinar a sua função principal.” (destaques da Impugnante)

“13º quesito: Esclarecer quais os critérios técnicos utilizados para se determinar a função principal, se for caso, explicitando a literatura a respeito.

Como respondido no quesito anterior, os critérios para se 90nalisa9090r a função principal são aqueles determinados pelo fabricante, desde que comprovada tal ação. Com o desenvolvimento da cosmetologia, além de novos e melhorados produtos para funções específicas, surgiram também cosméticos capazes de oferecer múltiplas funções numa única formulação (SCHUELLER; ROMANOWSKI, 2003). Dado o ritmo da vida atual, as pessoas têm tido dificuldades em administrar o uso das inúmeras formulações cosméticas disponíveis e de compreender seus reais benefícios.

Nesse sentido, os produtos multifuncionais representam um avanço e esse conceito lançado nos anos. Especificamente sobre desodorizantes, pode-se firmar que o consumidor, ao adquirí-los espera que os mesmos apresentem fragrâncias que os agrade, além de outros benefícios como hidratação e proteção, por exemplo.” (destaques da Impugnante)

Pareceres técnicos elaborados por profissional farmacêutico:

(I) “produtos desodorantes como produtos topicamente aplicados, capazes de reduzir o desenvolvimento do mau odor, tendo em sua constituição minimamente, dois componentes essenciais:

a) ingredientes antibacterianos e 2) fragrâncias, podendo ser acrescido de ativos antiperspirantes e neutralizantes que também contribuem diante do processo da produção do mau odor cutâneo”;

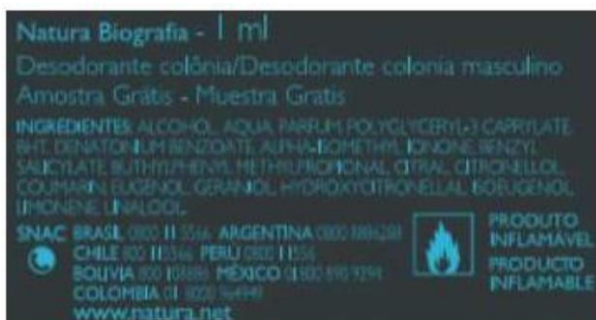
(II) “o emprego de agentes antibacterianos provedores da inibição do crescimento bacteriano cutâneo pode ser considerada uma estratégia cosmética eficaz para combate ao odor; Para esta finalidade, concebe-se como ativos passíveis de serem empregados: sequestrantes de ferro (dietilenotriaminopentacético – DPTA); farnesol (presentes em óleos vegetais farnesol (presentes em óleos vegetais de múltiplas espécies como *Matricaria 92nalis92*; *Cymbopogon winterianus*; *Citrus sinensis*; *Santlum álbum*, entre outras espécies); Etanol; Triclosan (2,4,4 ‘triclora-2’-hidroxifenil éter); 1-Methylhydantoin-2-Imide, poligliceril-3-caprilato, entre outros agentes antibacterianos com ação cientificamente reconhecida e comprovada”;

(III) “métodos microbiológicos *in vitro*, capazes de indicar a destruição ou redução do crescimento microbiano, são considerados indicadores indiretos da ação desodorante”;

(IV) “o ingrediente concebido como Ethylhexylglycerin apresenta função de desodorização, por ação antibacteriana, devidamente reconhecida e comprovada”; e

(V) “Considerando resguardo técnico substanciado por testes devidamente validados e comprobatórios da eficiência desodorante do ingrediente polyglyceryl-3-caprylate”.

Amostra de rótulos e embalagens:



Assim, a reclassificação fiscal não pode ser confirmada.

b) THE BODY SHOP:

Produtos reclassificados como águas de colônia: (I) FRESH SPRAY LEITE DE CABRA 200ML 2016; (II) DEO COLOGNE LOLITA 50ML; (III) FRESH SPRAY LOLITA 200ML; (IV) SAMPLE EDT LOLITA 1ML; (V) 1076573 FRESH SPRAY LOLITA 200ML; (VI) DEO COLOGNE LOLITA 100ML; (VII) FRESH SPRAY BAOBA MILK 200ML; (VIII) FRESH SPRAY SAKURA NO KI 200ML; (IX) EDT LOLITA RENO 100ML; (X) FRESH SPRAY LOLITA 200ML; e (XI) FLORES DE LOLITA DES COL 75ML.

Documentação anexada: i) rótulos dos produtos contendo sua composição; ii) testes halo de inibição, que comprovam a eficácia desodorante dos produtos; e (iii) registros da ANVISA.

Existência de elementos bactericidas como o triclosan. A função desodorante consta dos rótulos:



A reclassificação fiscal não deve prosperar.

c) MARY KAY:

Produtos reclassificados como águas de colônia: (I) FRAGRANCE-BR AUTHETIC HERO 100ML; (II) FRAGRANCE-BR HELLO BRILLIANT 50ML; (III) FRAGRANCE-BR FREE SPIRIT OCEAN MK BR 100ML; (IV) VIALS FRAGRANCE – BR BALI SUNSET 1ML; (V) VIALS FRAGRANCE – BR CAPRI SUNSHINE 1ML; (VI) FRAGRANCEBR CAPRI SUNSHINE 250ML; (VII) FRAGRANCE-BR MALDIVAS SUNRISE 250ML; (VIII) VIALS FRAGRANCE – BR MALDIVES SUNRISE 1ML; (IX) FRAGRANCE-BR FLOWER BLOSSOM 250ML; (X) FRESH SPRAY LOLITA 200ML; e (XI) FLORES DE LOLITA DES COL 75ML.

A função desodorante é conferida pelo composto denominado “Sensidin DO”, com as seguintes informações prestadas pelo fabricante:

“Sensidin® DO combina as conhecidas propriedades desodorante e de cuidados com a pele da etilhexilglicerina com as propriedades antimicrobianas da octenidina HCl.

A combinação sinérgica desses ingredientes ativos fornece boa eficácia em desodorantes em concentrações de uso muito baixas. A fim de atingir concentrações de uso prático para desodorantes, esta combinação foi diluída com o solvente amplamente utilizado e umectante, propilenoglicol. Sensidin® DO inibe de forma confiável o crescimento e multiplicação de bactérias causadoras de odores no pele. Sensidin® DO é um concentrado líquido límpido, incolor a amarelo claro, com um leve odor característico.

(...)

Essas bactérias Gram-positivas formam substâncias a partir do conteúdo do suor que possuem um odor desagradável. Sensidin® DO inibe o crescimento e multiplicação de bactérias causadoras de odores, embora ao mesmo tempo não significativamente impactando a flora natural da pele.” (destaques e tradução livre da Impugnante)

Portanto, a reclassificação é incorreta.

A reclassificação fiscal de desodorantes colônia e águas de colônia se baseia apenas na concentração aromática das mercadorias, que seria acima de 10%, sem fundamento legal (ausência de motivação adequada), sendo que os desodorantes colônia são produtos multifuncionais, sem função preponderante. Igualmente, quanto às águas de colônia.

Segue a impugnante:

“337. De todo modo, se faz mister destacar que, apesar da insubsistência que permeia a reclassificação em questão por ausência de elementos técnicos, o entendimento de que a concentração de componentes aromáticos superior a 10% caracteriza qualquer produto como “perfume” não é sequer aplicável.

338. Isso porque, a NCM não apresenta critério objetivo e claro de distinção entre “perfumes” e demais produtos que contenham componentes aromáticos. Nesse sentido, assim vagamente dispõe a NESH acerca da posição 3303:

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

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

As águas-de-colônia (por exemplo, água-de-colônia propriamente dita, água de lavanda), que não devem confundir-se com águas destiladas aromáticas e soluções aquosas de óleos essenciais da posição 33.01, diferem dos perfumes propriamente ditos pela sua mais fraca concentração em óleos essenciais, etc., e pelo título geralmente menos elevado de álcool empregado.” (destaques da Impugnante)

339. Neste contexto, é importante destacar que a definição de “perfumes” se encontra presente na Lei nº 6.360/76, que assim dispõe:

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

(...)

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

340. Por sua vez, o art. 49, II, do Decreto nº 79.094/77, que regulamentava as disposições da mencionada lei, assim dispunha:

“Art. 49. Para o fim de registro, os produtos definidos nos itens VII, VIII e IX do artigo 3º 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).

341. Diante deste cenário, a Coordenação-Geral de Administração Aduaneira (“Coana”), órgão vinculado à Receita Federal do Brasil, tendo identificado que, nos termos da Lei nº 9.782/99, a ANVISA é o órgão competente para conceder o registro dos produtos tratados no Decreto nº 79.094/77, dentre eles os perfumes, buscou o entendimento da referida agência reguladora, que assim havia se manifestado por meio FAX nº 490/00 (doc. 14):

“No que se refere a concentração aromática, embora exista valor estabelecido para os tipos de perfumes mencionados na legislação, informamos que esta prática hoje foge da realidade. Por este motivo registramos e concedemos notificações para produtos com concentração acima do estabelecido em Lei e isto se deve ao fato do crescimento tecnológico, das matérias primas, apresentação do produto e principalmente da formulação do mesmo. Existem produtos que podem até apresentar mais de 30% de concentração aromática e não ser um perfume propriamente dito nem um extrato.” (destaques da Impugnante)

342. Já se nota que a ANVISA, órgão técnico responsável pelo enquadramento de produtos como “perfumes”, ainda no ano de 2000, admitiu que o critério da concentração de composição aromática é ultrapassado e inadequado, não sendo sequer aplicado por ela, e que deve ser verificada, principalmente, a formulação do produto.

343. E mais, novamente em 2013, por meio da Nota Técnica nº 74/2013 (doc. 15), **a ANVISA reiterou seu posicionamento** acerca da inaplicabilidade do critério da concentração de composição aromática, ressaltando a sua improcedência e inadequação do ponto de vista técnico.

Confira-se:

“3. A informação técnica que continha no artigo 49 do Decreto nº 79094/77 (revogado), atualmente, do ponto de vista técnico não tinha fundamentação científica que respaldasse tal exigência. Talvez, em 1977 quando foram estabelecidas aquelas concentrações existisse alguma literatura técnica que justificasse, e não haviam estudos que comprovassem a alergenicidade causada pelos ingredientes que compõe uma fragrância.

4. Considerando não existir literatura técnico-científica que justifique e comprove a diferenciação de nomenclatura de perfumes e água de colônia em função da concentração da fragrância, do ponto de vista sanitário não há como estabelecer critérios para tais categorias.”

344. Todavia, embora admitindo que compete à ANVISA dispor sobre “perfumes” e “águas-de-colônia”, bem como verificado que esta agência reguladora afirmava **já no ano 2000** que o critério da concentração aromática era irrelevante, a Coana indevidamente preferiu adotar como “critério” para identificação de tais produtos os termos do Decreto nº 79.094/77. Confira-se:

“10. Embora opine que os valores de concentração aromática para perfumes e águas-de-colônia definidos no Decreto nº 79.094/77 estão superados, conforme se infere pelo texto do fax acima citado, a Anvisa não providenciou alteração ou revogação da citada norma, continuando em vigor o inciso II do art. 49 do referido Decreto.”

345. Com efeito, a **competência da ANVISA** para definir o que são cosméticos e suas diversas espécies (como os perfumes e águas-de-colônia) **é conferida pela Lei nº 9.782/99**, conforme, inclusive, reconhecido expressamente no texto da Nota Coana/Cotac/Dimon nº 2006/344.

346. Contudo, ao que parece, por conveniência das autoridades aduaneiras para amparar suas atécnicas ilações, ignorou a íntegra da Nota Coana/Cotac/Dimon nº 2006/344 (doc. 16), em que se constata que a própria Coana reconhece a competência da ANVISA em matéria de

cosméticos, bem como transcreve a manifestação desta agência reguladora acerca da inadequação do critério baseado na concentração de composição aromática.

347. Nesse contexto, reitera-se que a ANVISA, por meio do Fax nº 490/00, expressamente informou que no tocante à “concentração aromática, embora exista valor estabelecido para os tipos de perfumes mencionados na legislação, informamos que esta prática hoje foge da realidade”. Ou seja, já no ano 2000, o critério da concentração era considerado ultrapassado e inadequado.

348. E mais, a ANVISA informou, ainda, que “registramos e concedemos notificações para produtos com concentração acima do estabelecido em Lei”, em razão do avanço tecnológico, das matérias primas e “principalmente da formulação do mesmo”. Outrossim, indica que há “produtos que podem até apresentar mais de 30% de concentração aromática e não ser um perfume propriamente dito nem um extrato”.

349. A título de remate, a Impugnante transcreve a conclusão do Fax nº 490/00 (doc. 14) que, além de não mencionada pela autoridade administrativa, é ocultada pela Nota Coana/Cotac/Dimon nº 2006/344:

“A diferença hoje, é basicamente em função dos demais ingredientes que compõe a formulação do produto.

*Portanto, os produtos de V.Sa. e demais produtos registrados como água de colônia, água perfumada, eau de perfume realmente são enquadrados com a codificação 2010470 e classifica-los como extrato ou perfume estaríamos enganando o consumidor.”
(destaques da Impugnante)*

350. Note-se, por oportuno, que a ANVISA desconsidera a concentração de composição aromática, focando na formulação dos produtos. Tal constatação técnica foi feita, frise-se, há 19 anos! Os avanços neste campo foram inimagináveis durante este período, tornando ainda mais obsoleto o “critério” do Decreto nº 79.094/77.

351. Tal posicionamento da ANVISA, a propósito, não era ignorado pela Receita Federal do Brasil à época dos fatos autuados, em razão da Nota Técnica nº 74/2013/GGCOS/ANVISA (doc. 15), emitida em favor do “Ministério da Fazenda – Subsecretaria de Aduana e Relações Internacionais”.

Confira-se:

“3. A informação técnica que continha no artigo 49 do Decreto nº 70094/77 (revogado), atualmente, do ponto de vista técnico não tinha fundamentação científica que respaldasse tal exigência. Talvez, em 1977 quando foram estabelecidas aquelas concentrações

existisse alguma literatura técnica que justificasse, e não haviam estudos que comprovassem a alergenicidade causada pelos ingredientes que compõe uma fragrância.

4. Considerando não existir literatura técnico-científica que justifique e comprove a diferenciação de nomenclatura de perfumes e água de colônia em função da concentração da fragrância, do ponto de vista sanitário não há como estabelecer critérios para tais categorias.”

352. Portanto, se a ANVISA, órgão técnico em matéria de cosméticos, há mais de uma década vem esclarecendo que o critério do art. 49, II, do Decreto nº 79.094/77, é inadequado, não aplicado na prática e desprovido de embasamento técnico e científico, é evidente que não poderia ser utilizado pela autoridade administrativa (também sem amparo técnico) para fins de reclassificação fiscal de produtos.

353. Mais uma vez, é importante reiterar o posicionamento exarado pelo Parecer Normativo COSIT nº 06, de 2018, que determina a atuação de profissional técnico em casos como o presente, em que a determinação das características e da natureza do produto demandam o conhecimento científico específico. Confira-se:

“(…)

32. Os aspectos técnicos a serem esclarecidos por meio de laudos e pareceres correspondente 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); matérias ou minerais 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.

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.

(…)” (destaques no original e da Impugnante)

354. Por fim, destaca-se que, em consonância com as premissas destacadas acima pela Impugnante, o E. CARF, em recente decisão de sua Câmara Superior, se pronunciou no sentido de que **os percentuais de concentração aromática servem tão somente para fins de registros perante à ANVISA, não sendo critério para aferir a classificação fiscal de determinado produto**. Confira-se:

“ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS Período de apuração: 02/01/2003 a 04/11/2003 PERFUME (EXTRATO) OU ÁGUA DE COLÔNIA. Os limites da concentração da composição aromática fixados nas alíneas “a” e “b” do inciso II do artigo 49 do Decreto 79.094, de 5 de janeiro de 1977, são específicos para o fim de registro dos perfumes (extratos, águas de colônia etc.) no sistema de vigilância sanitária. Na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), a classificação dos perfumes (extratos) e das águas de colônia independe dos valores absolutos da concentração da composição aromática. É o confronto da concentração de um com a do outro que define qual deles é perfume (extrato) e qual deles é água de colônia”. (Acórdão 9303-010.682 – CSRF/3ª Turma – destaques da Impugnante)

355. Diante do exposto, e considerando-se que a própria ANVISA reconhece o critério da concentração de composição aromática como tecnicamente inadequado e inaplicável, óbvio e evidentemente, tal critério também não se presta para motivar a reclassificação de alguns dos produtos fabricados pela Impugnante como “perfumes”. (destaques do original)

A alegada ineficácia técnica do Decreto nº 79.094/77 e revogação expressa:

“356. Por fim, ainda que se pudesse ignorar a inaplicabilidade do critério do art. 49, II, do Decreto nº 79.094/77, ou a sua reconhecida inadequação técnica e, principalmente, o evidente enquadramento dos produtos da Impugnante como águas-de-colônia e desodorantes colônias, mesmo assim suas disposições carecem de eficácia técnica desde 27 de janeiro de 1999, bem como foram expressamente revogadas em 15 de agosto de 2013.

357. Em primeiro lugar, contudo, é necessário fazer uma breve digressão acerca do histórico legislativo pertinente à competência da ANVISA para regulamentar e classificar cosméticos, produtos de higiene pessoal e perfumes.

358. Historicamente, por meio da Lei nº 6.360/76, cabia ao Ministério da Saúde regulamentar e controlar a fabricação e comercialização de produtos de higiene, cosméticos e perfumes.

359. Para viabilizar estas atividades regulatórias, foi expedido o Decreto nº 79.094/77, com a finalidade de regulamentar as disposições da Lei nº 6.360/76. Assim, o art. 1º deste Decreto determinou que os cosméticos,

produtos de higiene, perfumes e similares, somente poderão ser extraídos, produzidos, fabricados, embalados ou reembalados, importados, exportados, armazenados, expedidos ou distribuídos, obedecido ao disposto na mencionada lei e neste regulamento.

360. Em tal regulamento, definiu-se o sistema de registro de produtos (art. 3º, XX), caracterizado como o “Ato privativo do órgão ou da entidade competente do Ministério da Saúde, após avaliação e despacho concessivo de seu dirigente, destinado a comprovar o direito de fabricação e de importação de produto submetido ao regime da Lei nº 6.360, de 1976, com a indicação do nome, do fabricante, da procedência, da finalidade e dos outros elementos que o caracterize”.

361. E, no contexto do registro de cosméticos, o art. 49 do Decreto nº 79.094/77 veiculou as definições que deveriam ser observadas àquela época, incluindo o critério de concentração de composição aromática dos perfumes e águas-de-colônia.

362. Já em 1999, com a edição da Lei nº 9.782/99, foi definido o Sistema Nacional de Vigilância Sanitária, consistente no exercício de atividades de regulação, normatização, controle e fiscalização na área de vigilância sanitária.

363. Assim, nos termos do art. 2º, II, § 1º, II, desta lei, estabeleceu-se que compete à União “normatizar, controlar e fiscalizar produtos, substâncias e serviços de interesse para a saúde”, o que será feito pela ANVISA.

364. Nesse contexto, especialmente o art. 7º, IX, e 8º, caput e § 1º, III, conferiram à ANVISA a competência para:

(I) implementar e executar a normatização, controle e fiscalização de produtos, substâncias e serviços de interesse para a saúde, dentre os quais, os cosméticos, produtos de higiene pessoal e perfumes; e

(II) conceder registros de produtos, segundo as normas de sua área de atuação.

365. Com efeito, a partir da atribuição de ampla e irrestrita competência para a ANVISA por meio de lei, as arcaicas determinações do Decreto nº 79.094/77 perderam sua eficácia técnica, deixando de ser aplicáveis aos fatos posteriores a 1999.

366. Sim, pois se a competência para normatizar e controlar cosméticos, produtos de higiene pessoal e perfumes envolve a definição e parâmetros para a identificação destes produtos, não poderia se admitir que o Decreto nº 79.094/77 subsistisse como um limitador desta competência da ANVISA.

367. Assim, se o Decreto nº 79.094/77 já não podia extrapolar as disposições da Lei nº 6.360/76 em suas definições, com a edição da Lei nº

9.782/99, as definições deste regulamento passaram a ser legalmente de competência da ANVISA, de forma que também não pode se sobrepor à tal agência reguladora.

368. Portanto, é de se concluir que, apesar do Decreto nº 79.094/77 não ter sido expressamente revogado em 1999, é certo que perdeu a sua eficácia técnica, deixando de ser passível de aplicação concreta.

369. Acerca da ineficácia técnica de normas jurídicas, a Impugnante apresenta as valiosas lições de TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR.:

“Uma norma também se diz eficaz quando estão presentes certos requisitos técnicos. A dogmática supõe, nesse caso, a necessidade de enlaces entre diversas normas, sem os quais a norma não pode produzir seus efeitos. Por exemplo, a norma prescreve que crimes hediondos serão inafiançáveis, mas transfere para outra norma a definição de hediondo. Enquanto esta não existir, a primeira não poderá produzir efeitos. Fala-se, então de eficácia ou ineficácia técnica. A exigência desses enlaces nos permite dizer que a eficácia técnica tem uma relevância sintática (relação signo/signo, norma/norma).” (Introdução ao estudo de direito: técnica, decisão, dominação. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2007. p. 200 – destaques da Impugnante).

“Resumindo, do ângulo dogmático:

(...)

3. eficácia é uma qualidade da norma que se refere à possibilidade de produção concreta de efeitos, porque estão presentes as condições fáticas exigíveis para sua observância, espontânea ou imposta, ou para satisfação dos objetivos visados (efetividade ou eficácia social), ou porque estão presentes as condições técniconormativas exigíveis para sua aplicação (eficácia técnica);” (Op. Cit. p. 203 – destaques da Impugnante).

370. A ineficácia técnica do Decreto nº 79.094/77 reside justamente no fato de que a matéria por ele regulamentada passou a ser legalmente de competência da ANVISA, incluindo a normatização e o controle dos produtos em questão.

371. É dizer, se a Lei nº 9.782/99 determinou que tal normatização cabe à ANVISA, não cabe ao Decreto nº 79.094/77 fazê-lo.

372. Enveredar em interpretação do Decreto nº 79.094/77 que se sobreponha à competência da ANVISA estabelecida na Lei nº 9.782/99, é fazer com que um mero decreto regulamentar passe a ter hierarquia superior em relação a uma determinação de lei, subvertendo o princípio da legalidade, o que não pode ser admitido.

373. E nem se alegue, como pretendeu a Nota Coana/Cotac/Dimon nº 2006/344, que por não ter sido revogado ou alterado o Decreto nº 79.094/77, tal regulamento estaria em pleno vigor.

374. Isso porque, conforme informado no Fax nº 490/00 (note-se, em dezembro de 2000, quase dois anos após a Lei nº 9.782, de janeiro de 1999), a ANVISA, na prática, não aplicava o critério de concentração de composição aromática, concedendo registros e notificações para produtos com tal concentração acima de 10% sem enquadrá-los como “perfumes”.

375. Em outros termos, a ANVISA, no âmbito de sua competência, passou a estabelecer critérios próprios para a definição de perfumes, expedindo registros e notificações, que são atos administrativos revestidos de presunção de legalidade e veracidade.

376. Portanto, se a ANVISA afirma que o critério do art. 49, II, do Decreto nº 79.094/77, é inadequado e inaplicável para esta finalidade, resta claro que esta disposição normativa perdeu sua eficácia técnica, sendo qualquer tentativa de aplicação **ilegal**, porquanto contrária à outorga de competências da Lei nº 9.782/99.

377. De qualquer forma, **em 15 de agosto de 2013**, foi publicado o Decreto nº 8.077/13, que em seu art. 25, I, **expressamente revogou o Decreto nº 79.094/77**, extirpando formalmente do ordenamento jurídico, de uma vez por todas, o tal critério definidor de perfumes do art. 49, II.

378. Note-se que tal revogação veio apenas a retirar do ordenamento jurídico formalmente a norma que já não possuía eficácia técnica desde 1999, ratificando a competência da ANVISA atribuída pela Lei nº 9.782/99. Inclusive, o Decreto nº 8.077/13 corretamente não se aventurou em estabelecer parâmetros para a classificação dos produtos regulados pela ANVISA.

379. Dessa forma, considerando que a Nota Coana/Cotac/Dimon nº 2006/344 é um ato administrativo que adota como motivação o art. 49, II, do Decreto nº 79.094/77, sendo este dispositivo expressamente revogado, é forçoso concluir que tal Nota Técnica perdeu seu fundamento de validade, restando tecnicamente ineficaz.

380. Nesse sentido, foi a própria Receita Federal do Brasil que concluiu, no Processo Administrativo nº 10030.000546/2015-06, que:

“Por sua vez, a Nota Coana/Cotac/Dimon nº 2006/344 invocou como fundamento o Decreto nº 79.094/77, art. 49, inciso II, que categorizava os perfumes com base na concentração de sua composição aromática. Ocorre que o citado decreto foi revogado pelo Decreto nº 8.077, de 14 de agosto de 2013, que não faz qualquer menção à definição ou ao alcance dos “perfumes”, “águas-de-colônia” ou congêneres. Ademais, após consulta

efetuada pela RFB, a Agência Nacional de Vigilância Sanitária (ANVISA) declarou, por meio da Nota Técnica nº 74/2013/CGOS/ANVISA, ‘não existir literatura técnico-científica que justifique e comprove a diferenciação de nomenclatura de perfumes e águas de colônia em função da concentração de fragrância. Face ao exposto, informamos que a Nota Coana/Cotac/Dimon nº 2006/344 foi tacitamente revogada quando da publicação do Decreto nº 8.077, de 14 de agosto de 2013, (...)’ (destaques da Impugnante).

381. De fato, tal revogação é de pleno conhecimento da Receita Federal do Brasil, na medida em que nenhuma das soluções de consulta invocadas pela autoridade aduaneira apontam qualquer fundamento jurídico para o critério de classificação fiscal adotado.

382. Ao revés, vagamente indicam que tal critério decorreria de “decisões anteriores” no âmbito da Receita Federal do Brasil, omitindo-se, porém, quanto à revogação tácita destas decisões.

*383. Diante destas considerações, é de se concluir que o art. 49, II, do Decreto nº 79.094/77, que fundamenta a Nota Coana/Cotac/Dimon nº 2006/344, é inaplicável desde a publicação da Lei nº 9.782/99, em razão de ineficácia técnica. Ademais, tal inaplicabilidade se mostra ainda mais latente após a **revogação** expressa do Decreto nº 79.094/77 pelo Decreto nº 8.077/13.*

384. Assim, por qualquer ângulo que se analise a questão, a reclassificação fiscal realizada com base no percentual de concentração aromática dos produtos industrializados pela Impugnante, é desprovida de embasamento técnico e jurídico, com o que é absolutamente improcedente a acusação fiscal”. (destaques do original)

Na impugnação, é revisitada a inadequação da reclassificação fiscal para os produtos das clientes Natura, Vinculum e Mary Kay (fls. 5.282/5.288).

Quanto aos produtos da L’Occitane, foi efetuado arbitramento da classificação fiscal para perfume, conforme segue:

“405. Referido arbitramento teria sido levado a efeito sob a justificativa de que a L’Occitane não teria fornecido elementos que permitissem à autoridade administrativa identificar as concentrações de composição aromática.

406. Ocorre que, além de se tratar sem fundamento legal que o autorize, que afronta os arts. 112, II, e 142 do CTN, acabou por ignorar o fato de que estes produtos são deosodrantes colônia, que contém em sua composição o “ethylhexylglycerin” que, como visto, é notório componenete desodorante.

407. A esse respeito, apesar de a Loccitane não ter fornecido os aspectos quantitativos das formulações de seus produtos, apresentou os aspectos qualitativos, ou seja, quais os diversos elementos que as compõem. Dessa forma, a presença do “ethylhexylglycerin”, cuja aplicação confere eficácia desodorante aos produtos, não poderia ter sido ignorada pela autoridade administrativa.

408. Sendo assim, tendo em vista que a autoridade administrativa deixou de analisar os documentos técnicos apresentados durante o curso da fiscalização, os quais atestam a **multifuncionalidade** dos produtos em questão, bem como realizou ilegal arbitramento para fins de reclassificação fiscal, evidente que também com relação aos produtos da Loccitane, a autuação ora combatida não deve subsistir”.

São as seguintes as conclusões acerca da reclassificação fiscal dos três grupos de produtos – Natura, Vinculum e Mary Kay:

“409. Para completude da defesa, resta, ainda, desfazer alguns equívocos perpetrados pela autoridade administrativa, que acabou por se basear em dados subjetivos e extra-jurídicos para tentar reclassificar a posição dos produtos.

410. Entre as descabidas alegações aduzidas pela autoridade administrativa estão aquelas no sentido de que o modo de usar dos produtos influenciaria a sua classificação fiscal e de que os produtos desodorantes são apenas destinados ao uso nas axilas.

411. **Ora, a separação de produtos em linhas, dependendo da finalidade e uso, não é critério de classificação fiscal!** Como já demonstrado, há produtos com finalidade única e finalidade mista. A composição química dos produtos compõe o critério jurídico estabelecido pela NCM/SH e pela TIPI, e quando o Sistema Harmonizado pretendeu distinguir um produto pela sua finalidade o fez expressamente.

412. Nesse sentido, a classificação fiscal adotada pela Impugnante não merece crítica. Confira-se, a propósito, o seguinte acórdão do antigo Conselho de Contribuintes:

“IPI – CLASSIFICAÇÃO FISCAL – TIPI – **Classifica-se o produto industrializado de acordo com suas características físicas,** confrontando-se os dados existentes no rótulo do produto e os constantes de laudo técnico. Recurso a que se nega provimento.”
(2º Conselho. 1ª Câmara. Processo n.º 13811.000855/86-91. Julgado em 03/12/92 – destaques da Impugnante).

413. As próprias Notas Explicativas ao Sistema Harmonizado (NESH) corroboram a argumentação da Impugnante. Tanto é assim que as NESH relativas a perfumes e águas-de-colônia trazem o seguinte esclarecimento:

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

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

As águas-de-colônia (por exemplo, água-de-colônia propriamente dita, água de lavanda), que não devem confundir-se com águas destiladas aromáticas e soluções aquosas de óleos essenciais da posição 33.01, diferem dos perfumes propriamente ditos pela sua mais fraca concentração em óleos essenciais, etc., e pelo título geralmente menos elevado de álcool empregado.

Esta posição não compreende:

a) Os vinagres de toucador (posição 33.04).

b) As loções para após a barba e os desodorantes corporais (posição 33.07).

(...)

B – PREPARAÇÕES PARA MANICUROS E PEDICUROS

Excluem-se da presente posição:

b) Os desodorantes para os pés, bem como as preparações próprias para o tratamento das unhas dos animais (posição 33.07).

(...)

As preparações para aplicação em outras partes pilosas do corpo que não o couro cabeludo incluem-se na posição 33.07.

414. Ou seja, excluem da posição pretendida pela autoridade administrativa os produtos com efeitos desodorante, não trazendo o “critério de diferenciação” inventado pela autoridade administrativa. Destarte, não tendo as NESH realizado a distinção, não cabe à autoridade administrativa fazê-la, ainda mais sem respaldo legal, técnico e científico.

415. Aliás, a própria Receita Federal do Brasil já se pronunciou sobre a matéria, como se depreende da seguinte solução de consulta:

*“ASSUNTO: Classificação de Mercadorias EMENTA: CÓDIGO TIPI: **Mercadoria: 3307.20.10 Colônia desodorante**, contendo 4,5% em peso de essência, 0,05% de triclosan, e outros componentes, em forma líquida, acondicionada em frascos de 120 ml, inseridos em*

caixa de papelão, denominadas: Deo Colônia Gellu's Sensual Musk, Deo Colônia Gellu's Sweet Poivre e Deo Colônia Gellu's Neutronic. Fabricante: Copaster Indústria e Comércio Ltda.” (Solução de Consulta n.º 86/02 – Delegacia da SRF da 8ª Região, destaques da Impugnante)

416. Da mesma forma, o antigo Conselho de Contribuintes também já possuía jurisprudência firme sobre a matéria, exatamente no sentido de que o elemento bactericida é suficiente para classificar um produto como desodorante, como se depreende dos acórdãos abaixo colacionados:

“IPI - CLASSIFICAÇÃO FISCAL - Classificação do órgão do Ministério da Saúde. Laudo de INT. Prevalência do elemento bacteriostático para caracterizar o produto como desodorante. Recurso provido.” (2º Conselho. 2ª Câmara. Processo 10875.001364/93-16. Julgado em 24/05/1995)

“IPI - CLASSIFICAÇÃO FISCAL NA TIPI - PRODUTOS DE HIGIENE E LIMPEZA DE DESINFECÇÃO, DE TOUCADOR, COSMÉTICOS E DE PERFUMARIA. Consideram-se decisivos e preponderantes para a sua classificação fiscal seus registros, bem como pareceres dos órgãos técnicos competentes do Ministério da Saúde (Divisão Nacional de Vigilância Sanitária e Secretaria de Vigilância Sanitária) e órgãos tradicionais especializados (Instituto Adolfo Lutz).

Assim também as decisões deste Conselho sobre os mesmos produtos, com fundamento naqueles pronunciamentos. Dentro desses critérios, seguem-se os produtos objeto do litígio e respectivas classificações na TIPI/83 e TIPI/88 a saber:

(...)

2- ‘COLÔNIA INFANTIL’ - código 33.06.14.01; da TIPI/83 3307.20.0100, na TIPI/88 – ‘DESODORANTES CORPORAIS E ANTIPERSPIRANTE. LÍQUIDOS’ Registro no MS como produto de higiene). (2º Conselho. 3ª Câmara. Processo 10680.004445/92-10. Julgado em 19/10/1999).

*“IPI – CLASSIFICAÇÃO FISCAL – TIPI – Classifica-se o produto industrializado de acordo com suas **características físicas**, confrontando-se os dados existentes no rótulo do produto e os constantes de laudo técnico. Recurso a que se nega provimento.” (2º Conselho. 1ª Câmara. Processo n.º 13811.000855/86-91. Julgado em 03/12/92, destaques da Impugnante)”. (destaques do original)*

Assim, é totalmente improcedente a exigência fiscal referente aos desodorantes colônia.

A autoridade fiscal não efetuou a correta hermenêutica da NCM/SH e da TIPI, valendo-se de presunções e ilações, com a inobservância das RGI. A impugnante, por outro lado, adotou critérios técnicos e objetivos na definição dos produtos e na respectiva classificação fiscal.

A identificação dos produtos em função de laudos, pareceres técnicos e registros na ANVISA tem respaldo em decisões do antigo Conselho de Contribuintes e em jurisprudência do STJ. Inclusive, a IN RFB nº 1.464, de 2014, que dispõe sobre o processo de consulta sobre classificação fiscal de mercadorias, estabelece que a classificação fiscal deve levar em conta os registros dos produtos e outros elementos técnicos:

“Art. 6º Além dos requisitos formais descritos no art. 5º, a mercadoria deverá ser caracterizada detalhadamente e conter as indicações necessárias à elucidação da matéria, informando no que couber:

(...)

*§ 3º Na consulta sobre classificação fiscal de mercadorias cujas operações de industrialização, comercialização, importação ou exportação dependam de autorização de órgão especificado em lei ou sejam por este reguladas, deverá ser anexada uma cópia da referida autorização ou do **Registro do Produto**, ou de documento equivalente.*

§ 4º Também deverão ser apresentados catálogos técnicos, rótulos, bulas, fichas de dados de segurança de produtos químicos, literaturas técnicas, plantas ou desenhos e laudos periciais técnicos, que caracterizem o produto, de acordo com a especificidade da mercadoria, além de outras informações ou esclarecimentos necessários a sua correta identificação técnica.” (destaques do original)

4) Devoluções de produtos:

No auto de infração, não foram levados em conta os créditos relativos às devoluções de produtos, nos termos dos arts. 229 e seguintes do RIPI/2010, conforme discriminação em planilhas anexas (docs. 18, 19 e 20).

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

5) Improcedência do agravamento da multa de ofício:

É incabível a multa de ofício agravada em 112,5%, com supedâneo no inciso I do § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2017, sob o argumento de obstrução dos trabalhos de fiscalização, ou seja, de que a impugnante não teria apresentado os documentos concernentes aos produtos encomendados pela L'Occitane.

Assim discorre a impugnante:

“441. Pois bem. De acordo com as hipóteses taxativas (e restritivas) previstas no texto legal (§2º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96), em tese, o agravamento da multa de ofício seria cabível em apenas 2 (duas) situações: (I) o contribuinte não presta esclarecimentos solicitados pela autoridade administrativa no curso da fiscalização; e (II) o contribuinte não apresenta os arquivos magnéticos.

442. Todavia, e conforme se verifica nos presentes autos, foram apresentados diversos documentos e informações relativos aos produtos da “Loccitane”, os quais, inclusive, ampararam o entendimento adotado pela autoridade administrativa, quando da análise dos rótulos das respectivas embalagens.

443. Além do mais, as informações relativas aos insumos utilizados na fabricação dos produtos, bem como os seus percentuais, sempre estiveram à disposição da fiscalização por meio do Bloco K do SPED fiscal, o qual é, justamente, destinado a este fim (controle de insumos e estoque).

444. Logo, não há que se falar em obstrução à fiscalização como forma de justificar o agravamento da multa, pois, ao contrário do que alega a autoridade administrativa, as informações solicitadas com relação aos produtos da “Loccitane” lhe foram fornecidas **e constam dos autos!!**

445. Não obstante, cumpre ressaltar que o não fornecimento pela Impugnante de todas as informações/documentos solicitados pela autoridade administrativa não podem ser confundido com o não atendimento à fiscalização.

446. Como já mencionado na presente defesa, a Impugnante atua como terceirista da produção de diversas empresas de cosméticos nacionais e internacionais, e por conta da natureza do contrato que firma junto aos seus clientes, não possui todas as informações relativas às características técnicas dos produtos que fabrica.

447. Neste contexto, ao contrário do alegado pela autoridade administrativa para justificar o agravamento da multa, o fato de algumas das informações solicitadas não terem sido fornecidas **não caracteriza a tentativa de óbice à fiscalização**, ainda mais no presente caso, onde a Impugnante não possuía a maior parte das informações/documentos requisitados.

448. E, justamente nesse sentido, vem se firmando a jurisprudência do E. CARF, in verbis:

“MULTA AGRAVADA. DESCABIMENTO.

Não tendo de uma forma geral o contribuinte se negado a colaborar com a fiscalização, nem ficado caracterizada a tentativa de

obstaculizar a fiscalização, conquanto não tenha tido condições de atendê-las plenamente, descabe o agravamento da multa, mormente quando a fiscalização dispunha de elementos fornecidos pelo próprio contribuinte que subsidiaram a apuração da matéria tributável” (Acórdão 1301-003.473).

449. Ademais, vale ressaltar que a suposta não apresentação de alguns documentos solicitados no curso da fiscalização não é fato suficiente e necessário para o agravamento da multa de ofício, justamente por não estar prevista textualmente em qualquer dispositivo legal.

450. Portanto, considerando-se que (I) a acusação fiscal foi de suposta não apresentação de alguns documentos solicitados no curso da fiscalização, e (II) a legislação tributária nacional não prescreve o fato alegado pela autoridade administrativa como hipótese de agravamento da multa de ofício, a sua aplicação no caso concreto violou o princípio da estrita legal, de modo que deve ser afastada.

451. Por outro lado, a hipótese de agravamento da multa de ofício prevista no inciso I do §2º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, alegada no Relatório Fiscal pela autoridade administrativa, consistente na não apresentação de esclarecimentos, somente deve ser aplicada nos casos em que o contribuinte, voluntariamente, adota práticas ardis com o evidente propósito de não colaborar com a fiscalização e impedir o conhecimento dos fatos, o que, decididamente, não ocorreu no caso concreto.

452. Nesse exato sentido, é firme a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

“MULTA AGRAVADA. INAPLICABILIDADE.

Esta 2ª Turma da CSRF firmou entendimento no sentido de que para a imputação da penalidade agravada é necessário que o contribuinte ao não responder às intimações da autoridade fiscal no prazo por esta assinalado o faça de forma intencional e que acarrete prejuízo no procedimento fiscal, obstaculizando a lavratura do auto de infração, o que não ocorreu no presente caso.” (Processo Administrativo nº 10120.007042/2006-62, Acórdão nº 9202-002.839, Conselheiro Relator Elias Sampaio Freire, 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, sessão de julgamentos de 08/08/2013)

“MULTA AGRAVADA. DESCABIMENTO. Não se justifica a aplicação da multa agravada quando o contribuinte apresentou resposta às intimações da fiscalização, conquanto tenha apresentado esclarecimentos insuficientes.” (Processo Administrativo nº 10410.000541/2010-40, Acórdão nº 1101-000.828, Relatora

Conselheira Edeli Pereira Bessa, 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF, sessão de julgamentos de 07/11/2012)

“MULTA AGRAVADA.

Não houve silêncio da recorrente, e esta nem se manteve inerte. Não houve a falta de apresentação de esclarecimentos. Ademais, não houve prejuízo nem obstaculização do procedimento fiscal.

Descabimento de multa agravada, ainda que subsistisse alguma pretensão relativa aos tributos.” (Processo Administrativo nº 1651.000031/2007-20, Acórdão nº 1103-000.853, Conselheiro Relator Marcos Shigueo Takata, 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF, sessão de julgamentos de 07/05/2013)” (destaques do original)

6) Pedido de prova pericial técnica:

Os produtos industrializados pela impugnante são registrados na ANVISA como de higiene pessoal, cosmético ou perfume, com lastro em provas técnicas quanto às características, composições químicas e à eficácia das finalidades.

A reclassificação fiscal foi conduzida pela autoridade fazendária sem respaldos técnico e científico, sendo que os desodorantes colônia, desodorantes perfumes e os desodorantes hidratantes têm na composição química elementos de ação antibacteriana, tendo, assim, efeitos desodorizantes sobre a pele. Outrossim, inexistem fundamentos técnicos ou jurídicos para enquadrar como águas de colônia ou perfumes os produtos com concentração aromática de até 10% ou mais.

Essas discrepâncias de entendimento autorizam o pedido de deferimento de produção de prova pericial técnica, nos termos do art. 16, IV, do Decreto nº 70.235, de 1972, para que sejam atestadas as características, as composições químicas e a eficácia da finalidade dos produtos, consoante quesitos formulados (fls. 5.304/5.305) e assistente técnico indicado (fls. 5.305/5.306).

7) Conclusão:

Por derradeiro, requer que seja acolhida a impugnação, para que seja julgado improcedente a exigência tributária, sendo integralmente cancelado o auto de infração.

Posteriormente, documentação probatória adicional foi carreada aos autos pela impugnante (fls. 5.974/6.127).

O julgamento em primeira instância, realizado em 24/01/2023 e formalizado no Acórdão 108-034.555 – 21ª TURMA/DRJ08 (e-fls. 6129 a 6177), resultou em uma decisão, por unanimidade de votos, de improcedência da Impugnação, e contou com a seguinte ementa:

Assunto: Classificação de Mercadorias

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2019

HIDRATANTES CORPORAIS

Os cremes de beleza e cremes nutritivos, preparações para conservação ou cuidados da pele, incluída a hidratação, ainda que com propriedade ancilar desodorante, classificam-se no código NCM 3304.99.10, com alíquota de 22%.

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, com alíquota de 12%.

PERFUMES

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

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2019

INSUFICIÊNCIA DE LANÇAMENTO DO IMPOSTO.

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

MULTA. AGRAVAMENTO. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE INFORMAÇÕES.

É agravada a multa de ofício em 50% se o sujeito passivo, intimado, deixar de prestar informações imprescindíveis às averiguações fiscais.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2019

NULIDADE. VIOLAÇÃO DOS REQUISITOS PARA O LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

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

PEDIDO DE PERÍCIA TÉCNICA. INDEFERIMENTO.

Indefere-se o pedido de perícia técnica que, apesar de apresentar todos os requisitos previstos na legislação, como a formulação de quesitos e a indicação de assistente técnico, se caracteriza como dispensável para a solução do litígio.

Cientificada da decisão da DRJ em 03/03/2023 (ver Termo de Ciência por Abertura de Mensagem na e-fl. 6192), a FAVERA interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 6197 a 6350) em 03/04/2023 (ver Termo de Solicitação de Juntada na e-fl. 6194), que está dividido nos seguintes tópicos:

- I. Da tempestividade
- II. Considerações iniciais

III. Dos fatos

IV. Do direito

1. Da insubsistência do Auto de Infração por afronta ao art. 142 do CTN
 1. Da ausência de refutação das informações constantes dos registros na ANVISA
 2. Ausência de análise conclusiva dos elementos de prova apresentados no curso da fiscalização
 3. Ausência de motivação adequada e específica
 4. Ausência de aprofundamento do trabalho fiscal
2. Da afronta ao art. 142 do CTN para os produtos de cada cliente
 1. Natura
 2. Vinculum
 3. Mary Kay
 4. The Body Shop
 5. Loccitane
3. Da improcedência da acusação fiscal de suposto erro na classificação fiscal
 1. As regras de classificação fiscal de produtos
 2. Aplicação das regras gerais de interpretação do Sistema Harmonizado da classificação fiscal dos produtos industrializados pela Recorrente
 1. Desodorantes Hidratantes reclassificados pela fiscalização como HIDRATANTES CORPORAIS
 2. Desodorantes Colônia reclassificados pela fiscalização como ÁGUAS DE COLÔNIA
 1. Da improcedência da classificação fiscal com base no percentual de concentração da substância bactericida
 2. Da improcedência da reclassificação efetuada para os produtos de cada uma das clientes
 1. Natura
 2. The Body Shop
 3. Mary Kay
 3. Desodorantes Colônia e Águas de Colônia reclassificados pela fiscalização como PERFUMES
 1. Desodorantes Colônia reclassificados como PERFUMES
 2. Águas de Colônia reclassificadas como PERFUMES
 3. Inaplicabilidade do critério de concentração da composição aromática

4. Ineficácia técnica do Decreto nº 79.094/77 e sua revogação expressa
 5. Da improcedência da reclassificação efetuada para os produtos de cada uma das clientes
 1. Natura
 2. Vinculum
 3. Mary Kay
 4. Loccitane
 4. Conclusões comuns quanto à reclassificação dos três grupos de produtos
 5. Outras considerações quanto às questões de fundo da acusação fiscal
 4. Questões sucessivas
 1. Devoluções
 2. Improcedência do agravamento da multa de ofício
 - V. Do pedido de prova pericial técnica
 1. Quesitos da Recorrente para a Perícia Técnica
 2. Assistente Técnico da Impugnante
 - VI. Do pedido
- É o relatório.

VOTO

Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual dele se toma conhecimento.

Introdução

A Recorrente apresenta um longo Recurso Voluntário que começa demonstrando a sua tempestividade (e-fl. 6199).

Na sequência, traça algumas considerações iniciais (e-fls. 6200 a 6207), onde busca esclarecer, sob a sua ótica, o objeto do presente processo, as razões da Fiscalização, as contrarrazões apresentadas em sede de impugnação e a decisão prolatada pela DRJ. A Recorrente aproveita, nesse tópico, para tecer algumas críticas ao Auto de Infração e à decisão recorrida.

Passo seguinte, em um tópico intitulado “Dos Fatos” (e-fls. 6207 a 6211), a Recorrente inicia discorrendo sobre o seu negócio para, em seguida, voltar ao lançamento fiscal

que deu origem ao presente processo, aos argumentos trazidos em sede de impugnação e à decisão da DRJ.

No tópico “Do Direito”, o primeiro subtópico, nominado como “Da Insubstância do Auto de Infração por Afronta ao art. 142 do CTN” (e-fls. 6212 a 6217), foi dedicado a esclarecer que, em que pese tenha trazido na Impugnação o argumento de que houve violação ao art. 142 do CTN, o que deveria levar ao cancelamento em definitivo do Auto de Infração, esse argumento dizia respeito ao mérito da autuação fiscal, e não à nulidade (formal) do Auto de Infração, como tratou a DRJ.

Para a Recorrente, 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; (IV) não aprofundou o trabalho fiscal; e (V) não provou a acusação fiscal.

A Recorrente reclama que as questões postas a esse respeito em sede de impugnação *“simplesmente não foram analisadas pela r. decisão recorrida, que apenas e tão somente se furtou a verificar a presença de requisitos formais inerentes à lavratura de autos de infração para afastar o argumento de defesa da Recorrente”*, e indica que, na sequência, trará novamente esses pontos para discussão.

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

Dos registros da ANVISA (e-fls. 6217 a 6223)

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 fiscal”*.

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!”*.

Diz que *“não pode ser encarada com naturalidade uma situação em que, por exemplo, um mesmo produto, para fins sanitários, é um desodorante, e para fins tributários, é um perfume ou uma água de colônia”*.

Defende que *“a aplicação das regras jurídicas, sejam elas sanitárias ou fiscais, devem partir de um mesmo ponto: a definição fática do que se trata o produto”*.

Pondera que *“não fazem sentido as alegações consignadas na r. decisão recorrida ao se afirmar que “o entendimento da ANVISA é inaplicável para fins de determinação da classificação fiscal”*”.

Sustenta que *“as características de fato dos produtos que serão classificados na posição NCM pelas autoridades fiscais não podem partir da percepção empírica do agente fiscal, mas devem levar em consideração aspectos técnicos inerentes à sua definição, o que é realizado pela agência sanitária”*.

Aponta que a ANVISA é um órgão técnico, e reclama não ser possível definir as características de fato dos produtos de forma diversa àquela definida pela ANVISA.

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”*.

Refere que *“a ANVISA reconhece a função desodorante dos produtos contendo o triclosan, o polyglyceryl-3 caprylate, o triethyl citrate, o octenidine HCL e o ethylhexylglycerin, que são ingredientes internacionalmente catalogados pela International Nomenclature of Cosmetic Ingredient (INCI), e têm suas funções também reconhecidas pelo Inventário de Ingredientes da União Europeia (CosIng - http://ec.europa.eu/growth/sectors/cosmetics/cosing/index_en.htm) e pelo Personal Care Products Council (PCPC, antigo CTFA - <http://www.personalcarecouncil.org/>), dos EUA”*.

Destaca que *“a ANVISA também já se manifestou em diversas ocasiões no sentido de que o percentual de componentes aromáticos não é suficiente para conferir a natureza de perfume a um determinado produto”*.

A Recorrente, então, coloca seu argumento de forma clara: *“muito embora as autoridades fiscais não estejam vinculadas ao entendimento da ANVISA para fins de classificação fiscal de mercadorias, é certo que as questões técnicas que permeiam as atividades daquele órgão dão credibilidade à determinação das características (técnicas) dos produtos, o que deve, necessariamente, ser refutado pelas autoridades fiscais de forma igualmente técnica”*.

Diante disso, aponta afronta ao art. 142 do CTN e pede que seja dado provimento ao Recurso Voluntário para integral cancelamento do Auto de Infração.

Mas a razão não socorre a Recorrente neste aspecto.

Isso porque os conceitos e definições das mercadorias a serem classificadas devem ser buscados no próprio Sistema Harmonizado, não havendo subordinação às decisões tomadas por qualquer órgão técnico, nacional ou internacional.

Por isso a DRJ afirmou que *“o entendimento da ANVISA é inaplicável para fins de determinação da classificação fiscal”*. Os conceitos de desodorante, de perfume e de água de colônia devem, inicialmente, ser buscados dentro do próprio Sistema Harmonizado, e só na impossibilidade de os encontrá-los naquele ambiente é que está autorizada a sua busca a partir de elementos externos.

Além disso, é preciso lembrar que o Sistema Harmonizado é uma Convenção internacional que conta com mais de 150 países signatários, dentre eles o Brasil, e, por isso mesmo, exige que um mesmo produto seja classificado da mesma forma por qualquer país membro. Isso significa dizer que a busca externa, quando necessária, deve se certificar de que a definição ou o conceito encontrado para uma determinada mercadoria seja o mesmo aplicável nos demais países signatários da Convenção.

A esse respeito, é importante observar que o parágrafo único do art. 94 do Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro) diz, de forma cristalina, o que deve ser considerado para fins de classificação fiscal de mercadorias: 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 está se dizendo, com isso, que os laudos e pareceres técnicos não sejam relevantes para fins de determinação da classificação fiscal das mercadorias. Pelo contrário, em muitas ocasiões eles são fundamentais. Não para estabelecerem conceitos e definições, mas sim para identificarem precisamente a mercadoria a ser classificada, especialmente nos seus aspectos técnicos mais complexos. E, 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.

No caso dos desodorantes, não me parece que o Sistema Harmonizado, mais especificamente as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, tenha estabelecido uma definição a partir da composição do produto, mas sim a partir do senso comum do que é um desodorante, que, por óbvio, envolve sua composição, mas também considera seus aspectos de uso.

Nas 16 referências que encontramos a desodorantes nas NESH, em todas elas vemos o seu sinônimo, desodorizador, entre parênteses, sem qualquer referência à sua composição. E, segundo o dicionário Aurélio, desodorizar significa tirar o mau odor.

Ou seja, a interpretação que se pode extrair das NESH não autoriza a conceituação de desodorante unicamente a partir da composição do produto (presença de triclosan, por exemplo), mas exige, ainda, a análise de outros aspectos que revelem essa característica (de desodorante).

Em outras palavras, não é porque um determinado produto tem em sua composição substâncias que lhe conferem uma função desodorante que o produto será considerado, para fins de classificação fiscal, um desodorante. No caso de desodorantes corporais, é preciso que o produto tenha sido desenvolvido para ser aplicado em determinadas partes do corpo (axilas, pés, virilhas etc.) com o objetivo de eliminar o mau odor.

Um perfume, por exemplo, que tem alta concentração de óleos essenciais, não é desenvolvido para ser aplicado em grandes regiões do corpo, mas apenas em regiões muito pontuais (punhos, pescoço, atrás das orelhas etc.). Então, a presença de triclosan em um perfume não terá efetividade na inibição de proliferação de bactérias na pele, função que se espera de um desodorante, pelo simples fato de que ele não estará em contato com essas bactérias para poder agir.

Por outro lado, é preciso deixar registrado que, se o produto não tem em sua composição uma substância que lhe confira uma função desodorante, ele não será considerado desodorante.

Quanto aos conceitos de perfume e de água de colônia, eles estão expressos nas NESH da posição 33.03:

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

As **águas-de-colônia** - por exemplo, água-de-colônia propriamente dita, água de lavanda - (que não devem confundir-se com águas destiladas aromáticas e soluções aquosas de óleos essenciais da posição 33.01) diferem dos perfumes propriamente ditos pela sua menor concentração de óleos essenciais, etc., e pelo título geralmente menos elevado de álcool utilizado.

Observe-se que, ao definir as águas de colônia, as NESH as diferem dos perfumes pela sua menor concentração de óleos essenciais, o que, de certa forma, contradiz o que defende a Recorrente quando afirma que *“a ANVISA também já se manifestou em diversas ocasiões no sentido de que o percentual de componentes aromáticos não é suficiente para conferir a natureza de perfume a um determinado produto”*.

Diante disso, é possível concluirmos que as NESH trazem as definições e os parâmetros necessários para que possamos classificar as mercadorias que se encontram sob a lide no presente processo.

E, como a Fiscalização fundamentou a classificação estabelecida para as mercadorias a partir do que dispõem as NESH, não vejo a alegada ofensa ao art. 142 do CTN, que, aliás, é um artigo que trata da competência do Auditor-Fiscal para proceder o lançamento do crédito tributário:

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.

Por fim, é preciso deixar bem claro que as classificações e os entendimentos adotados pela ANVISA não podem, de forma acrítica, serem adotados para fins de classificação fiscal. É preciso, se for o caso, ver a aderência desses entendimentos aos conceitos que podem ser extraídos das NESH.

Diante do exposto, nego provimento na matéria.

Da ausência de análise conclusiva dos elementos de prova (e-fls. 6223 a 6225)

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

Diz ter apresentado *“embalagens e rótulos, que reforçam a existência de efeito desodorizador dos produtos desodorantes reclassificados, pois nas próprias embalagens e rótulos dos está indicada a presença dos princípios ativos triclosan, polyglyceryl-3 caprylate, ethylhexylglycerin, triethyl citrate ou octenidine HCL, os quais 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”*.

E reclama que *“os elementos apresentados no curso do procedimento de fiscalização pela Recorrente, 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, ignorados no Termo de Verificação Fiscal e não foram analisados na r. decisão recorrida”*.

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, não analisando os elementos (informações e documentos) apresentados no procedimento de fiscalização*”.

Assim, alegando “*a ausência de análise pontual e conclusiva de todos os elementos apresentados no curso da fiscalização*”, 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. Observe-se, por exemplo, a análise das informações a respeito dos produtos feita pela Fiscalização para a reclassificação dos hidratantes corporais:

3.2.1. HIDRATANTES CORPORAIS (Anexo I)3.2.1.1. A empresa deu saída do produto denominado: TODODIA HID DES SPRAY FLORLIS 200ML na NCMs 3307.20.10 – Desodorantes corporais e antiperspirantes - Líquidos e dos produtos TODODIA DES HID SPR LIMA 200ML e TODODIA HID SPRAY ALGODAO 200ML, na NCM 3307.20.90 - Desodorantes corporais e antiperspirantes – Outros, com alíquota de IPI, conforme TIPI à época dos fatos, de 7% os quais foram relacionados pela fiscalização na planilha em anexo (Anexo I - Doc. 01).

3.2.1.2. A descrição dos produtos na nota fiscal sugere que são produtos com função desodorante. No entanto são emulsões (preparações cosméticas destinadas a conservar, hidratar, nutrir, proteger e perfumar a pele) obtidas pela mistura de diversos óleos essenciais (emolientes, umectantes, corantes, emulsificantes e conservantes) (Docs. 70 e 71).

3.2.1.3. Em face da negativa do contribuinte em apresentar os esclarecimentos sobre os produtos que industrializa efetuou-se diligência no único adquirente (Encomendante) dessa linha de produtos: Industria e Comercio de Cosméticos Natura Ltda. (Natura).

3.2.1.4. Após uma análise minuciosa das informações apresentadas pela Natura constatou-se que as classificações fiscais adotadas pelo contribuinte nas NCM 3307.20.10 - Desodorantes Corporais e Antiperspirantes – Líquidos e NCM 3307.20.90 – Desodorantes Corporais e Antiperspirantes – Outros, são inadequadas para essa linha de produtos.

3.2.1.5. Segue abaixo figuras de rótulos fornecidas pelo adquirente (Encomendante) dessa linha de produtos:

...

3.2.1.6. Os documentos e informações apresentadas pela fiscalizada e pela Natura, anexadas a este relatório, enfatizam a função desodorante como principal

e hidratante como secundária, quando é justamente o contrário. Na identificação do produto a empresa denomina desodorante hidratante corporal, no rótulo do produto bem como nas informações divulgadas no sítio da empresa na internet, <https://www.natura.com.br>, o destaque é dado para os benefícios com os cuidados da pele (nutrição e hidratação, sensação refrescante e rápida absorção, protege e recupera a pele) deixando em segundo plano a função desodorante. Nos sítios de venda online estão expostos e localizados nas linhas de produtos de perfumaria “Cremes - corpo e banho – Creme para o Corpo”, com destaque para as qualidades benéficas nos cuidados da pele, o que pode ser verificado nas figuras acima, nos Dossiês Eletrônicos dos processos registrados junto à ANVISA e na planilha em anexo, no campo “Matéria ou materiais de que é constituída a mercadoria e suas percentagens em peso ou em volume, ou ainda seus componentes”, onde estão descritos todos os ingredientes que compõe os produtos. O ingrediente com função desodorante é de apenas 0,1% (POLYGLYCERYL-3 CAPRYLATE) enquanto os ingredientes destinados a hidratar a pele e restaurar a oleosidade perdida devido ao ressecamento estão presentes, nos componentes da fórmula, em percentuais muito maiores.

3.2.1.7. Segue descrição dos ingredientes que compõe os produtos, conforme dossiês eletrônicos encaminhado à ANVISA:

a) - 50203967 - Natura Tododia Lima e Flor de Laranjeira Hidraspray: 0,1 - POLYGLYCERYL-3 CAPRYLATE – DESODORANTE; 0,15 - ACRYLATES/C10-30 ALKYL ACRYLATE CROSSPOLYMER - REGULADOR DE; 76,4501 - AQUA – SOLVENTE; 0,0499 - BHT – ANTIOXIDANTE; 0,5 - BIS-DIGLYCERYL POLYACYLADIPATE-1 – CONDICIONANTE; 3,5 - CAPRYLIC/CAPRIC TRIGLYCERIDE – CONDICIONANTE; 0,5 - CETEARYL ALCOHOL – EMULSIONANTE; 0,00008 - CITRIC ACID – TAMPONANTE; 4 - DIMETHICONE – EMOLIENTE; 0,1 - DISODIUM EDTA -SEQUESTRANTE/Q; 0,18 - DMDM HYDANTOIN – CONSERVANTE; 1,59912 - ELAEIS GUINEENSIS OIL – EMOLIENTE; 5 - GLYCERIN – UMECTANTE; 0,999 - MYRISTYL THEOBROMA GRANDIFLORUM SEEDATE – CONDICIONANTE; 0,7 - PARFUM - PERFUME/FRAGRÂNCIA; 0,4 - PHENOXYETHANOL – CONSERVANTE; 0,25 - POTASSIUM CETYL PHOSPHATE - TENSOATIVO/SURF; 3 - PROPYLHEPTYL CAPRYLATE – EMOLIENTE; 0,0001204 - SODIUM CARBONATE - AJUSTADOR; 0,000006 - SODIUM CHLORIDE - REGULADOR; 0,0198736 - SODIUM HYDROXIDE - AJUSTE; 1 - SORBITAN STEARATE – EMULSIONANTE; 1 - TAPIOCA STARCH - REGULADOR; 0,0018 - TBHQ – ANTIOXIDANTE; 0,5 - THEOBROMA GRANDIFLORUM SEED BUTTER – CONDICIONANTE;

b) - 50201153 - Natura Tododia Algodão Hidraspray: 0,1 -POLYGLYCERYL-3 CAPRYLATE – DESODORANTE; 0,15 - ACRYLATES/C10-30 ALKYL ACRYLATE CROSSPOLYMER – ESTABILIZANTE; 76,42317 - AQUA – SOLVENTE; 0,0499 - BHT – ANTIOXIDANTE; 0,5 - BIS-DIGLYCERYL POLYACYLADIPATE-1 – CONDICIONANTE; 3,5 - CAPRYLIC/CAPRIC TRIGLYCERIDE – CONDICIONANTE; 0,5 - CETEARYL ALCOHOL – EMULSIONANTE; 0,00008 - CITRIC ACID – TAMPONANTE; 4 - DIMETHICONE – CONDICIONANTE; 0,1 - DISODIUM EDTA - SEQUESTRANTE/Q;

1,59912 - ELAEIS GUINEENSIS OIL – EMOLIENTE; 5 - GLYCERIN – UMECTANTE; 0,00693 - METHYLISOTHIAZOLINONE – CONSERVANTE; 0,999 -MYRISTYL THEOBROMA GRANDIFLORUM SEEDATE – EMOLIENTE; 0,9 - PARFUM - PERFUME/FRAGRÂNCIA; 0,4 - PHENOXYETHANOL – CONSERVANTE; 0,25 - POTASSIUM CETYL PHOSPHATE - TENSOATIVO/SURF; 3 - PROPYLHEPTYL CAPRYLATE – EMOLIENTE; 0,00012 - SODIUM CARBONATE – CARGA; 0,000006 - SODIUM CHLORIDE – CARGA; 0,019874 - SODIUM HYDROXIDE - AJUSTE DE; 1 - SORBITAN STEARATE – EMULSIONANTE; 1 - TAPIOCA STARCH - REGULADOR DE; 0,0018 - TBHQ – ANTIOXIDANTE; 0,5 - THEOBROMA GRANDIFLORUM SEED BUTTER – CONDICIONANTE;

c) - 50268038 - Natura Tododia Flor de Lis Hidraspray: 0,1 -POLYGLYCERYL-3 CAPRYLATE – DESODORANTE; 0,15 - ACRYLATES/C10-30 ALKYL ACRYLATE CROSSPOLYMER - REGULADOR DE; 75,9501001 - AQUA – SOLVENTE; 0,0499 - BHT – ANTIOXIDANTE; 0,5 - BIS-DIGLYCERYL POLYACYLADIPATE-1 – EMOLIENTE; 3,5 - CAPRYLIC/CAPRIC TRIGLYCERIDE – CONDICIONANTE; 0,5 - CETEARYL ALCOHOL - ESTABILIZADOR DE; 0,00008 -CITRIC ACID – TAMPONANTE; 4 - DIMETHICONE – EMOLIENTE; 0,1 - DISODIUM EDTA - SEQUESTRANTE/Q; 0,18 - DMDM HYDANTOIN – CONSERVANTE; 1,59912 -ELAEIS GUINEENSIS OIL – EMOLIENTE; 5 - GLYCERIN – UMECTANTE; 0,999 -MYRISTYL THEOBROMA GRANDIFLORUM SEEDATE – EMOLIENTE; 1,2 - PARFUM - PERFUME/FRAGRÂ; 0,4 - PHENOXYETHANOL – CONSERVANTE; 0,25 - POTASSIUM CETYL PHOSPHATE - TENSOATIVO/SURF; 3 - PROPYLHEPTYL CAPRYLATE – EMOLIENTE; 0,0001204 - SODIUM CARBONATE – CARGA; 0,000006 - SODIUM CHLORIDE – CARGA; 0,0198735 - SODIUM HYDROXIDE – AJUSTE; 1 – SORBITAN STEARATE – EMULSIONANTE; 1 - TAPIOCA STARCH – REGULADOR; 0,0018 - TBHQ – ANTIOXIDANTE; 0,5 - THEOBROMA GRANDIFLORUM SEED BUTTER – CONDICIONANTE (Docs. 70 e 71).

Como se percebe, a Fiscalização analisou os elementos de prova levados aos autos, inclusive aqueles advindos da ANVISA. 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.

Da ausência de motivação adequada e específica (e-fls. 6226 a 6232)

A Recorrente reclama que a Fiscalização, para reclassificar os produtos, “*adotou o mesmo “critério” de fundamentação, qual seja, o apelo comercial de alguns poucos produtos de apenas três dos clientes*”.

Critica que “*o critério de classificação fiscal adotado pela autoridade administrativa foi a maneira pela qual parte dos clientes anunciam os produtos em seus sites, como se a Recorrente tivesse alguma influência ou ingerência sobre as informações divulgadas por terceiros*”

Defende que *“o modo de usar indicado nos sites das clientes, também trazido pela autoridade fiscal como fundamentação para a reclassificação, igualmente não interfere na classificação fiscal das mercadorias em discussão”*.

Diz ser risível a alegação posta no Termo de Verificação Fiscal de que os produtos não seriam desodorantes por não terem como função eliminar o odor das axilas, *“haja vista que é amplamente difundido no mercado uma série de desodorantes destinados aos pés, às mãos e à outras partes do corpo, que não apenas nas axilas”*.

Sustenta que *“os desodorantes são produtos aplicados topicamente em qualquer região do corpo humano e capazes de reduzir o desenvolvimento do mau odor, desde que possuam em sua constituição 2 (dois) componentes essenciais: ingredientes antibacterianos (como é o caso do triclosan, do polyglyceryl-3 caprylate, do triethyl citrate, do octenidine HCL e do ethylhexylglycerin) e fragrância, sejam eles desodorantes colônia, hidratantes desodorantes ou óleos desodorantes”*.

Cita o exemplo do chocolate branco como um aspecto comercial que não interfere na classificação fiscal.

Defende, mais uma vez, que apenas as características técnicas definem a classificação fiscal do produto.

Por isso acusa que *“a autoridade administrativa não provou a acusação fiscal e, também, não motivou de forma adequada e específica o lançamento”* e pede que se reconheça a insubsistência do lançamento tributário por clara violação ao artigo 142 do CTN.

Mas não há como prosperar o pleito da Recorrente.

Em que pese concordemos que os desodorantes não se prestem apenas a eliminar os odores das axilas, é evidente que a proposta de uso do produto revela sua utilidade.

O senso comum grita que um desodorante não é feito para ser aplicado pontualmente em algumas partes do corpo, como nos punhos, no pescoço, no colo e atrás das orelhas, da mesma forma que grita que um perfume ou uma água de colônia não têm como proposta serem aplicados em grandes regiões do corpo.

Ao contrário do que afirma a Recorrente, a Fiscalização construiu uma linha de argumentação sustentada em um conjunto probatório consistente.

Há provas na acusação da Fiscalização e há motivação de forma adequada e específica que sustenta o lançamento.

Diante disso, nada a prover na matéria.

Da ausência de aprofundamento do trabalho fiscal (e-fls. 6232 a 6236)

Em mais uma linha de argumentação, a Recorrente busca identificar no lançamento uma ofensa ao art. 142 do CTN.

Nesse tópico, a Recorrente acusa a Fiscalização de ter feito referência a apenas quatro dos cinco clientes que tiveram produtos reclassificados, adotando um critério único de análise, qual seja, a maneira como o produto é anunciado.

Informa atuar como “terceirista” no mercado de cosméticos, de perfumaria e de higiene pessoal, não tendo ingerência alguma na forma pela qual seus clientes expõem, anunciam e comercializam seus produtos.

Expõe a diferença de atuação de seus clientes e acusa a Fiscalização de não ter investigado esses clientes de forma individual.

Defende que o uso dos sites de parte dos clientes como critério de classificação não encontra supedâneo jurídico e fático, bem como não legitima a reclassificação fiscal de todos os produtos.

Sustenta que, embora “*não seja a titular das informações técnicas dos produtos que fabrica, as quais competem aos seus respectivos clientes, de forma que não pode livremente apresentá-las a terceiros, todos os insumos utilizados em seu processo de fabricação constam – de forma qualitativa e quantitativa – do “Bloco K” do SPED fiscal, o qual sempre esteve à disposição do fisco federal*”.

Afirma que “*qualquer informação quanto à formulação dos produtos que a autoridade fiscal entendesse relevante, mas que não tivesse sido apresentada como solicitado, poderia ter buscado no Bloco K, que sempre esteve à sua disposição em razão da entrega periódica da EFD-IPF*”.

E com isso conclui ser “*evidente a ausência de aprofundamento dos trabalhos fiscais, uma vez que a autoridade administrativa não analisou todas as informações/documentos ao seu alcance, fato este que culminou, inclusive, no agravamento da multa de forma completamente equivocada*”.

Mais uma vez, não há como dar razão à Recorrente.

A Fiscalização trabalhou as provas na medida que julgou adequada para demonstrar o ilícito apurado. Se o trabalho foi suficiente para sustentar a acusação, veremos quando da análise do mérito.

Fato é que não se vislumbra no procedimento da Fiscalização qualquer ofensa ao art. 142 do CTN que enseje a desconstituição do crédito tributário lançado.

Nego provimento na matéria.

Da afronta ao art. 142 do CTN para os produtos de cada cliente (e-fls. 6236 a 6252)

Nesse tópico, a Recorrente sustenta, de forma isolada para cada um de seus clientes (Natura, Vinculum, Mary Kay, The Body Shop e Loccitane), afronta ao art. 142 do CTN que ensejaria a declaração de insubsistência do Auto de Infração de forma autônoma.

NATURA

Acusa que, no caso da Natura, a Fiscalização assumiu premissas equivocadas, deixou de aprofundar a investigação fiscal e manifestou entendimento juridicamente inapto e tecnicamente dissociado da realidade dos fatos.

Discorre sobre a forma de distribuição e revenda dos produtos para asseverar que *“seria impossível que a Natura (e, mais ainda a Recorrente) interviesse na forma como cada consultora pessoa física, donas de casa, servidoras públicas, profissionais liberais, posiciona os produtos em face de seus clientes”*, sendo *“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”*.

Sustenta *“que no curso da fiscalização, a cliente Natura apresentou provas robustas da correta classificação fiscal adotada pela Recorrente, as quais não foram analisadas em momento algum pela autoridade administrativa”*, tais como registros na ANVISA, rótulo dos produtos e teste de Halo de Inibição, que comprovam a eficácia desodorante dos produtos.

Como se percebe, não há qualquer argumento que já não tenha sido apresentado e rejeitado para fins descaracterização da ofensa ao art. 142 do CTN.

Nada a prover.

VINCULUM

Acusa a Recorrente que o Termo de Verificação Fiscal não faz qualquer comentário quanto aos produtos da Vinculum.

Diz que o Termo de Verificação Fiscal *“não veiculou quaisquer informações do site da Vinculum, não indicou o modo de uso dos produtos Vinculum e também não analisou individualmente cada produto objeto da reclassificação fiscal”*.

Acrescenta que, *“da análise dos demonstrativos anexos ao auto de infração (uma vez que o termo de verificação fiscal é completamente omissos), os produtos da Vinculum foram reclassificados para a posição 3303.00.10, referente a perfumes”*, com o agravante de que *“a autoridade administrativa não indicou precisamente (mas apenas faixas amplas) quais seriam os exatos percentuais de composição aromática de cada produto, a fim de justificar o critério por ela utilizado (ao menos para os produtos dos demais cliente, já que fora omissos em relação a este) para perpetrar esta reclassificação fiscal”*.

Mas não é exatamente essa a situação que verificamos nos autos.

Em relação aos produtos da Vinculum, conforme já adiantou a Recorrente, a reclassificação foi feita do código TIPI 3307.20.10 para o código TIPI 3303.00.10, tendo a Fiscalização expressamente referido que a motivação era o fato de que a concentração de óleos essenciais seria superior a 10%. Além disso, a Fiscalização fez constar no Anexo III a lista de notas fiscais cujos produtos foram reclassificados:

3.2.3. PERFUMES (Anexos III e IV)3.2.3.1. Produtos encomendados/destinados à Natura, Mary Kay, Vinculum e The Body Shop com essências de perfume superior a 10% (Anexo III).

3.2.3.1.1. Verificou-se que a empresa deu saída de produtos tributados na NCM “3307.20.10 - Desodorantes Corporais e Antiperspirantes Líquidos” e na NCM “3303.00.20 - Águas de colônia”, com teor de substâncias odoríferas superior a 10% em sua constituição, com alíquota de IPI, conforme TIPI à época dos fatos, de 7% e 12% respectivamente, classificações inadequadas para os produtos com teor de óleos essenciais (fragrância) superior a essa concentração (10%). A relação completa desses produtos, preparada pela fiscalização, vendidos para a Natura, Mary Kay, Vinculum e The Body Shop encontra-se nº anexo III deste relatório fiscal.

Não resta caracterizada, portanto, ofensa ao art. 142 do CTN.

Nada a prover.

MARY KAY

Em relação aos produtos da Mary Kay, a Recorrente acusa a Fiscalização de ter partido de premissas genéricas e equivocadas na formação de seu entendimento, bem como de não ter aprofundado a investigação fiscal dos produtos objetos da autuação.

Reclama que, *“para fins de reclassificação de vários produtos da cliente Mary Kay, a autoridade administrativa pautou o seu entendimento nas seguintes premissas: (I) o percentual de concentração da substância antibactericida seria pressuposto para classificação de determinado produto como desodorante; (II) o percentual de concentração aromática também seria suficiente para classificação de determinado produto como perfume; (III) as áreas do corpo indicadas para utilização no rótulo das embalagens, comprovariam se tratar de perfumes e águas de colônia, mas nunca de desodorantes”*.

Questiona os critérios utilizados e discorre sobre algumas contrariedades.

E conclui serem evidentes os vícios incorridos pela Fiscalização no que tange os produtos da Mary Kay.

Mas, a exemplo do que já comentado em relação aos produtos da Natura, a Recorrente não traz em relação à Mary Kay nenhum argumento que já não tenha sido apresentado e rejeitado para fins descaracterização da ofensa ao art. 142 do CTN.

Diante disso, nego provimento na matéria.

THE BODY SHOP

Quanto aos produtos da The Body Shop, a Recorrente aponta que a Fiscalização *“não trouxe quaisquer elementos técnicos aptos a amparar a reclassificação dos produtos em questão, bem como ignorou a presença dos componentes antibacterianos nas fórmulas, os quais justificam a classificação fiscal originalmente adotada”*.

Destaca a afirmação da Fiscalização de que *“o percentual de concentração da substância antibacteriana seria pressuposto para classificação de determinado produto como desodorante”* e reclama que, *“pautada em critério atécnico de quantidade de determinado componente na formulação, a autoridade administrativa busca suscitar uma suposta irrelevância do componente desodorante, em detrimento do componente aromático”*.

Questiona alguns critérios utilizados pela Fiscalização.

Da mesma forma que já vimos em relação à Natura e à Mary Kay, não há nada de novo trazido nesse tópico, especificamente para os produtos da The Body Shop, que possa caracterizar qualquer ofensa ao art. 142 do CTN.

Nada a prover.

LOCCITANE

Em relação à Loccitane, a Fiscalização informou a impossibilidade de obtenção de maiores informações, haja vista que tanto a Recorrente quanto a Loccitane *“se negaram a apresentar as informações necessárias para definir a classificação fiscal correta do produto”*.

A Recorrente acusa a Fiscalização de, sem amparo legal, ter arbitrado o IPI, aplicando de forma descabida a alíquota mais gravosa.

Acusa a imputação fiscal de falaciosa, uma vez que constaria nos autos *“que a cliente Loccitane forneceu à fiscalização os rótulos de todos os seus produtos objeto da presente autuação, os quais foram, inclusive, utilizados pela própria autoridade administrativa na formação do seu convencimento”*.

Cita mais uma vez a possibilidade de obtenção de informações sobre os produtos no Bloco K do SPED, que sempre esteve à disposição da Fiscalização.

Fala da ausência de aprofundamento das investigações fiscais e contesta a reclassificação fiscal por arbitramento.

Defende que, se havia dúvidas em relação ao produto a ser classificado, deveria ter sido solicitada realização de perícia, mas nunca deveria ter sido feita uma classificação por arbitramento.

Contesta, ainda, que, para a aplicação do critério estabelecido pela Fiscalização para fins de classificação de perfumes, seria imperativo que se identificasse, para cada um dos produtos, o exato percentual de composição aromática.

Afirma que *“as premissas adotadas pela autoridade fiscal com relação aos produtos da Loccitane não possuem conteúdo técnico, estando pautadas: (I) na suposta ausência de apresentação dos percentuais dos componentes das fórmulas; (II) nas embalagens “sofisticadas” que armazenam os produtos da Loccitane, que seriam típicas de perfumes; e (III) na ideia de que os desodorantes teriam como função precípua eliminar o odor e as bactérias que residem nas axilas,*

de modo que os produtos em questão não poderiam ser classificados como desodorante, por serem indicados a perfumar outras áreas do corpo”.

Em que pese eu concorde que o critério utilizado pela Fiscalização para a classificação dos produtos da Loccitane seja inapropriado, entendo que não estamos diante de uma ofensa ao art. 142 do CTN, devendo a matéria ser examinada e decidida quando da análise do mérito.

No mais, não há qualquer novidade em relação ao que já foi apresentado pela Recorrente nos tópicos anteriores.

Nego provimento.

Da improcedência da acusação de erro na classificação fiscal (e-fls. 6252 a 6259)

A Recorrente inicia esse tópico referindo que a Fiscalização *“dividiu os produtos objeto da presente autuação (“desodorantes colônia” e “hidratantes colônias”) em 3 (três) principais grupos e os reclassificou da seguinte forma”*:

(I) **Hidratantes Corporais**: produtos classificados pela Recorrente 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 tônicas, pois sua função principal seria hidratar a pele;

(II) **Águas de Colônia**: produtos classificados pela Recorrente 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 3303.00.20, com alíquota de 12%, como águas de colônia, pois sua função principal seria perfumar a pele; e

(III) **Perfumes**: produtos classificados pela Recorrente nos códigos NCM 3307.20.10 e 3303.00.20, como desodorantes e águas de colônia, tributando-os, respectivamente, a 7% e 12% de IPI, ao passo que a classificação fiscal supostamente correta seria no código 3303.00.10, com alíquota de 42%, como perfumes, haja vista que os referidos produtos teriam em sua composição teor de óleos essenciais superior a 10%.

Discorre a respeito do registro de seus produtos na ANVISA, da Lei nº 6.360, de 1976, que dispõe sobre a vigilância sanitária a que estão sujeitos esses produtos, e da regulamentação inicialmente feita pelo Decreto nº 79.094, de 1977, revogado pelo Decreto nº 8.077, de 2013.

Mostra os aspectos técnicos tratados pela ANVISA e critica a Fiscalização dizendo que sua ideia *“sobre o que é um produto desodorante em nada remete à regulamentação técnica sobre o tema”*.

Cita a Resolução da Diretoria Colegiada da ANVISA nº 211, de 2005 (atualmente Resolução de Diretoria Colegiada nº 7, de 2015), que classifica entre os produtos de higiene

pessoal, cosméticos e perfumes de Grau 1 o desodorante axilar, o desodorante colônia, o desodorante corporal e o desodorante pédico.

Reconhece *“que as autoridades administrativas não estão vinculadas ao entendimento da ANVISA para fins de classificação fiscal”*, mas reputa de vital importância para definição das chamadas características de fato das mercadorias as informações técnicas expedidas pela agência reguladora, uma vez que é *“a partir das características de fato das mercadorias que as autoridades administrativas aplicarão as regras jurídicas inerentes ao exercício de classificação fiscal, para posicionar os produtos na NCM correta”*.

Acusa que, no presente processo, *“a autoridade administrativa presumiu as características de fato dos produtos, para, então, aplicar as regras jurídicas inerentes à classificação fiscal, de forma a enquadrar os produtos em posição NCM mais gravosa ao contribuinte”*.

Em que pese a maior parte das ponderações feitas pela Recorrente nesse tópico tenha caráter informacional, é preciso fazer um destaque às observações feitas por ela às informações técnicas expedidas pela ANVISA.

É verdade que as características de fato das mercadorias são importantes para a definição de sua classificação, mas é preciso observar que, dentre essas características não está incluída a definição do que vem a ser um desodorante, um perfume ou uma água de colônia.

Repito o que foi dito alguns tópicos acima que não é porque um determinado produto tem em sua composição substâncias que lhe conferem uma função desodorante que o produto será considerado, para fins de classificação fiscal, um desodorante, embora seja necessário, para que esse produto seja considerado um desodorante, que ele contenha substâncias que lhe confirmam uma função desodorante.

Nada a ser provido no presente tópico.

Das regras de classificação fiscal (e-fls. 6259 a 6265)

A Recorrente inicia esse tópico referindo o Sistema Harmonizado de Classificação de Mercadorias e reconhecendo a competência da Receita Federal 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”* (art. 15, inciso XIX, do Decreto nº 7.482, de 2011).

Não obstante, na sequência, a Recorrente traz decisão do STJ em que teria restado decidido que, *“em se tratando de classificação fiscal de cosméticos, a competência das autoridades fiscais e aduaneiras não se sobrepõe ao posicionamento oficial da ANVISA, que é o Órgão técnico por excelência para reconhecer a natureza do produto cujo elemento técnico deve nortear a classificação fiscal”*.

Para a Recorrente, *“a competência da RFB para se pronunciar acerca da classificação fiscal de mercadorias está adstrita às “Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado” e às notas de cada Capítulo da NCM e da TIPI”*.

A Recorrente defende, ainda, que *“caso a Receita Federal do Brasil não concorde com a definição dos produtos dada pelo órgão técnico, é seu o ônus de provar, mediante provas técnicas, que a definição está equivocada”*, e que, *“antes de discutir a aplicação das regras de classificação fiscal, deve-se identificar o produto sob o enfoque técnico”*.

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 a decisão do STJ trazida aos autos pela Recorrente não vincula 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 definições dos produtos estabelecidas pela ANVISA.

Não está. Isso porque, conforme já explicado, as definições a respeito dos produtos a serem classificados no Sistema Harmonizado devem ser extraídas, primordialmente, a partir do próprio Sistema Harmonizado. O que subordina a Receita Federal são as características técnicas dos produtos a serem classificados, onde, por óbvio, não estão incluídas as definições.

Por isso fica sem sentido a afirmação feita pela Recorrente de que *“caso a Receita Federal do Brasil não concorde com a definição dos produtos dada pelo órgão técnico, é seu o ônus de provar, mediante provas técnicas, que a definição está equivocada”*.

É preciso deixar bem claro que, assim como a classificação fiscal adotada pela Receita Federal não pode influenciar no tratamento sanitário da mercadoria 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.

Da aplicação das RGI/SH na classificação dos produtos (e-fls. 6266 a 6270)

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.

Defende que *“ao contrário do apontado pela autoridade administrativa, e encampado na r. decisão recorrida, os produtos reclassificados não possuem funções principal e secundária, mas sim funções múltiplas”*.

Por isso entende ser incabível invocar a Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado 3 “b”.

Sustenta que *“estes produtos, chamados multifuncionais, proporcionam ao consumidor maior eficiência nos cuidados 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 posteriormente serão 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 determinada pessoa considere uma das funções como a “principal” e, outra pessoa, considere a outra função como “principal”*”.

Advoga que os produtos multifuncionais possuem regramento específico para fins de classificação fiscal, e acrescenta que *“é nesse contexto que se enquadram os desodorantes colônias e águas de colônia fabricados pela Recorrente a pedido de seus clientes”*.

Mas não há como dar razão aos argumentos trazidos pela Recorrente neste 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 o produto apresenta 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 do produto, 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.

Tomemos como exemplo um batom que contenha triclosan. Para fins de exercício, podemos considerar que esse produto possui uma dupla função, enfeitar os lábios e eliminar maus odores. A pergunta que fazemos é: qual a função principal desse produto?

Esquecendo o senso comum, que poderia de pronto nos levar à convicção de que um batom contendo triclosan continua sendo um batom, a resposta para a pergunta posta poderia ser obtida a partir de duas simples perguntas: 1. se retirássemos o triclosan, o produto continuaria sendo vendido como batom? 2. 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 é um batom!

Superada essa questão, é preciso dizer que somente se não for possível determinar uma função principal para o produto é que podemos passar para a aplicação da 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.

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

Ora, o fato de a classificação fiscal desse produto se dar na posição de desodorante ou na posição de água de colônia em nada interfere na característica multifuncional do produto, que poderá continuar sendo vendido da mesma forma e com o mesmo marketing.

Também aqui, nada a prover.

Dos desodorantes hidratantes/hidratantes corporais (e-fls. 6270 a 6281)

A Recorrente contextualiza a autuação fiscal dizendo que os desodorantes hidratantes foram reclassificados como hidratantes corporais sob o argumento de *“que estes produtos teriam como função principal hidratar o corpo, sendo a função desodorante apenas secundária”*.

Contrapõe a conclusão da Fiscalização afirmando que *“os fundamentos invocados para manter a reclassificação fiscal desses produtos não levaram em conta os aspectos técnicos e*

químicos atinentes aos produtos industrializados pela Recorrente, se baseando apenas e tão somente em informações da internet”.

Compara o código da TIPI utilizado pela Fiscalização (3304.99.10) 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 é misturado aos componentes hidratantes, e, por isso, advoga a aplicação da Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado 3.

Sustenta que as funções hidratante e desodorante podem ser consideradas igualmente específicas, uma vez que o produto, além de proteger o corpo contra a exalação de odores, se presta também à hidratação da pele do usuário. 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.

Traz ainda como argumento o Parecer Normativo COSIT nº 6, de 2018, que ressalta *“a importância da consideração de aspectos técnicos para proceder à classificação fiscal de mercadorias”.*

Antes de passarmos à análise da correta classificação fiscal das mercadorias em análise no presente tópico, 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 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 3304.99.10. Aliás, a Recorrente expressamente admite isso no presente trecho:

274. Os produtos desodorantes hidratantes poderiam, em tese, ser classificados tanto no código referente a cremes de beleza e cremes nutritivos; loções tônicas, 3304.99.10 (como pretende a fiscalização), quanto no código correspondente aos desodorantes corporais e antiperspirantes, 3307, como fez a Recorrente.

Quanto ao Parecer Normativo COSIT nº 6, de 2018, ao mesmo tempo em que não negamos a importância dos aspectos técnicos para fins de classificação fiscal, não vemos aplicação para ele no presente caso, uma vez que não há divergências em relação às mercadorias em si, mas tão somente em relação à sua classificação fiscal.

Postas essas questões, passemos à análise do caso.

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 do usuário.

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 que, por conterem substâncias antissépticas, também possuem uma função desodorante.

Na tentativa de encontrar a função principal desses produtos, vamos adaptar as perguntas que fizemos no tópico anterior, quando utilizamos como exemplo o batom com triclosan: 1. se retirarmos a função desodorante, o produto continuará sendo vendido como hidratante? 2. se retirarmos a função hidratante, o produto continuará sendo vendido como desodorante?

Para mim, é bastante evidente que a retirada da função desodorante não inviabiliza a comercialização do produto como hidratante, assim como a retirada da função hidratante desnatura o produto 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”, devem ser classificados na posição 3304.99.10, conforme assinalado pela Fiscalização.

É de se destacar, ainda, que este Colegiado, em composição diferente da atual, analisou essa mesma matéria no processo 19311.720397/2017-21, tendo decidido, por maioria de votos, “*manter o Auto de Infração quanto à reclassificação dos óleos hidratantes*”.

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

Dos desodorantes colônia/águas de colônia (e-fls. 6281 a 6289)

A Recorrente contextualiza a atuação fiscal dizendo que os desodorantes colônia foram reclassificados como águas de colônia sob o argumento de que esses produtos teriam “*como função principal perfumar o corpo, sendo a função desodorante apenas secundária*”.

Contrapõe a conclusão da Fiscalização afirmando que *“a autoridade administrativa não levou em conta os aspectos técnicos e químicos atinentes aos produtos industrializados pela Recorrente, se baseando apenas e tão somente em informações da internet e relativas a parte dos clientes da Recorrente”*.

Compara o código da TIPI utilizado pela Fiscalização (3303.00.20) e o código da TIPI utilizado por ela (3307.20.10 e 3307.20.90) para declarar que, em relação à Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado 1, *“a classificação adotada pela Recorrente e a pretendida pela autoridade administrativa não estão em conflito com o texto da Seção (Seção IV, “Produtos das Indústrias Químicas ou das Indústrias Conexas”) e do Capítulo (Capítulo 33, “Óleos essenciais e resinóides; produtos de perfumaria ou de toucador preparados e preparações cosméticas)”*.

Afasta a aplicação da Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado 2 “b” sob o argumento de que *“o produto desodorante é misturado a outro, que também possui uma classificação fiscal específica: águas-de-colônia”*, e, por isso, advoga a aplicação da Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado 3.

Argumentando *“que os produtos desodorantes colônia sabidamente possuem agentes antibacterianos (no caso, os ingredientes triclosan ou polyglyceryl-3 Caprylate), utilizados para a anulação dos odores naturais do corpo”*, a Recorrente classifica os produtos como multifuncionais e, por isso, afasta a aplicação da Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado 3 “b” para sustentar a classificação por aplicação da Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado 3 “c”, que levaria os desodorantes colônia para a posição 3307, última na ordem numérica dentre aquelas possíveis para esse tipo de produto.

Acrescenta *“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”*.

Cita as NESH da posição 33.03, que diz que não se classificam naquela posição os desodorantes corporais da posição 33.07, para afirmar que *“a característica essencial das colônias desodorantes é atribuída pela própria NESH como desodorante e não como água de colônia”*.

Refere, por fim, uma classificação feita pela aduana dos Estados Unidos, que assim concluiu:

“Uma amostra de lata de aerossol do Desodorante Colônia Spray E-9895-A foi enviada com sua consulta. O produto, spray desodorante perfumado, é usado para mascarar odores corporais.

A subposição aplicável para o Desodorante Colônia Spray E-9895-A será 3307.20.0000, Código Tributário Harmonizado dos Estados Unidos (HTS - Harmonized Tariff Schedule of the United States), que cobre desodorantes pessoais e antitranspirantes. A alíquota do imposto será de 4,9% ad valorem.”

Diferentemente do caso anterior, em que a classificação se deu por aplicação da Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado 3 “b”, entendo que aqui a classificação deve obediência à Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado 1.

Explico.

Conforme já discorreremos alguns tópicos acima, o enquadramento de um produto como desodorante, à luz do que dispõem as NESH, leva em consideração outros aspectos que não somente a sua composição.

A ação desodorante, que não se nega estar presente nos produtos aqui analisados, exige, para que tenha efeito, que o produto entre em contato com a pele para que possa agir e inibir a proliferação de bactérias, eliminando assim o mau odor.

E os produtos que se encontram em discussão no presente tópico, segundo explica a Fiscalização, têm sua aplicação recomendada em apenas algumas partes pontuais do corpo, como punhos, pescoço, colo e atrás das orelhas, partes essas, inclusive, que não estão entre aquelas com maior potencial de apresentarem mau odor. Por isso não são desodorantes.

Repito, pela terceira vez, que não é porque um determinado produto tem em sua composição substâncias que lhe conferem uma função desodorante que o produto será considerado, para fins de classificação fiscal, um desodorante, embora seja necessário, para que esse produto seja considerado um desodorante, que ele contenha substâncias que lhe confirmam uma função desodorante.

Assim, embora os produtos que se encontram aqui em discussão contenham substâncias que lhe conferem uma função desodorante, entendo que o Sistema Harmonizado não autoriza sua classificação como desodorantes na posição 33.07.

E, se não é possível classificar esses produtos como desodorantes na posição 33.07, resta apenas uma posição possível, qual seja, a posição 3303.00.20, que trata das águas de colônia.

A diferença dos produtos analisados neste tópico (águas de colônia) para os produtos analisados no tópico anterior (hidratantes) é a forma de aplicação usual. Já referimos que as águas de colônia são aplicadas em partes pontuais do corpo, o que não traz uma efetividade na eliminação de maus odores. Ao contrário, os hidratantes são espalhados em grandes regiões do corpo, daí porque lá se cogitou sua classificação como desodorantes, classificação essa que foi decidida pela aplicação da Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado 3 “b”.

Quanto às NESH da posição 33.03, que diz que não se classificam naquela posição os desodorantes corporais da posição 33.07, entendo como não aplicável aos produtos aqui analisados pelo simples fato de que esses produtos não são desodorantes.

Entendo que as NESH, ao excluírem da posição 33.03 os desodorantes corporais da posição 33.07, estão se referindo aos produtos desenvolvidos para atuarem como desodorantes que contenham óleos essenciais em sua composição.

Aliás, esse é exatamente o caso trazido como exemplo pela Recorrente. O Desodorante Colônia Spray E-9895-A, classificado na posição 3307.20.0000 pela aduana dos Estados Unidos, é um produto desenvolvido para ser usado como desodorante no qual foi acrescentado um “perfume”.

A própria embalagem referida no texto trazido pela Recorrente (lata de aerossol) já revela que se trata de um desodorante perfumado, e não de uma água de colônia com substância desodorante.

Dessarte, nego provimento ao Recurso Voluntário na matéria para, com base na Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado 1, manter a classificação fiscal das águas de colônia no código TIPI 3303.00.20.

Dos desodorantes colônia/águas de colônia (e-fls. 6290 a 6306)

Nesse tópico, a Recorrente faz um longo arrazoado, referenciando diversas provas técnicas, onde defende a presença da função desodorante nas águas de colônia analisadas no tópico anterior e a improcedência da classificação fiscal com base no percentual de concentração da substância bactericida.

Não obstante, conforme já referido, não se discute a presença da função desodorante nas águas de colônia analisadas. A classificação se deu na posição 3303.00.20 por aplicação da Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado 1, frente à impossibilidade conceitual de entendermos os produtos analisados como desodorantes, ainda que presentes nesses produtos substâncias que lhe conferem função desodorante.

Nada a prover nesse tópico.

Dos desodorantes colônia e das águas de colônia/perfumes (e-fls. 6306 a 6331)

A Recorrente inaugura o presente tópico explicando que *“a fundamentação adotada pela autoridade administrativa para promover a reclassificação, e assim exigir as diferenças de IPI (alíquotas de 7% e 12% para 42%), é fundada basicamente na concentração aromática das mercadorias, que seria superior a 10%, caracterizando tais produtos como “perfumes”*”.

Diz haver duas situações distintas: *“(I) produtos classificados originalmente como desodorantes (NCM 3307.20.10), reclassificados como perfumes; e (II) produtos originalmente classificados como águas de colônia (NCM 3303.00.20), reclassificados como perfumes”*, e que em *“ambas as hipóteses, a autoridade administrativa considerou que em razão da concentração de componentes aromáticos superiores a 10% nas respectivas fórmulas, tais produtos deveriam ter sido classificados como perfumes (NCM 3303.00.10)”*, sem mencionar a fundamentação legal que teria embasado o critério eleito.

Quanto aos produtos da Loccitane, reclama *“que, sem qualquer prova ou indicação quanto ao percentual de composição aromática foram reclassificados como perfumes por meio de ilegal e infundado arbitramento”*.

Defende a Recorrente que *“os critérios utilizados pela autoridade administrativa para promover a reclassificação de desodorantes colônias e águas de colônia para perfumes, não encontra amparo técnico, nem tampouco jurídico”*.

Advoga que, em relação aos desodorantes colônia, *“a autoridade administrativa deixou de se atentar para o fato de que os produtos em questão possuem elementos bactericidas em suas fórmulas, conferindo a estes produtos função desodorante”*, o que os torna multifuncionais e, por não possuírem função preponderante, aplica-se a Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado 3 “c”, o que justifica a classificação fiscal originalmente adotada pela Recorrente.

Observa que *“não existe na legislação pátria atual qualquer disposição no sentido de que os produtos com mais de 10% de composição aromática devem ser classificados como perfumes”*, sendo que *“a própria ANVISA exarou seu entendimento, em diversas ocasiões, no sentido de que o percentual de concentração aromática não pode ser o único elemento a ser considerado para fins de caracterização de um determinado produto como perfume”*.

Acrescenta que a Fiscalização não procedeu *“à prova da concentração da composição aromática de cada produto que pretendeu reclassificar, de forma a enquadrá-los como “perfumes” ou “águas-de-colônia”*”, como seria o esperado.

Critica que, *“se o critério diferenciador dos “perfumes” das “águas-de-colônia” (e “desodorantes colônia”) que a autoridade administrativa indica como o adequado seria objetivo (concentração maior, menor ou igual a 10%), deveria, então, ter procedido à reclassificação fiscal igualmente de forma objetiva e, necessariamente, com base em prova técnica”*.

Refere o FAX nº 490/00, em que a ANVISA, *“órgão técnico responsável pelo enquadramento de produtos, ainda no ano de 2000, admitiu que o critério da concentração de composição aromática é ultrapassado e inadequado, não sendo sequer aplicado por ela, e que deve ser verificada, principalmente, a formulação do produto”*, e a Nota Técnica nº 74/2013, em que *“a ANVISA reiterou seu posicionamento acerca da inaplicabilidade do critério da concentração de composição aromática, ressaltando a sua improcedência e inadequação do ponto de vista técnico”*.

Traça um breve *“histórico legislativo pertinente à competência da ANVISA para regulamentar e classificar cosméticos, produtos de higiene pessoal e perfumes”* para defender que, desde a publicação da Lei nº 9.782, de 1999, *“as arcaicas determinações do Decreto nº 79.094/77 perderam sua eficácia técnica, deixando de ser aplicáveis aos fatos posteriores a 1999”*.

Acrescenta a isso que, *“em 15 de agosto de 2013, foi publicado o Decreto nº 8.077/13, que em seu art. 25, I, expressamente revogou o Decreto nº 79.094/77, extirpando*

formalmente do ordenamento jurídico, de uma vez por todas, o tal critério definidor de perfumes do art. 49, II”.

Por isso sustenta que *“a reclassificação fiscal realizada com base no percentual de concentração aromática dos produtos industrializados pela Recorrente, é desprovida de embasamento técnico e jurídico, com o que é absolutamente improcedente a acusação fiscal”.*

Nesse ponto, tem razão a Recorrente.

A Fiscalização, de fato, sem expressamente indicar suas fontes, reclassificou produtos da Recorrente das posições 3307.20.10, 3307.20.90 e 3303.00.20 para a posição 3303.00.10 sob o argumento de que tais produtos apresentavam teor de substâncias odoríferas superior a 10% em sua constituição:

3.2.3.1.1. Verificou-se que a empresa deu saída de produtos tributados na NCM “3307.20.10 - Desodorantes Corporais e Antiperspirantes Líquidos” e na NCM “3303.00.20 - Águas de colônia”, com teor de substâncias odoríferas superior a 10% em sua constituição, com alíquota de IPI, conforme TIPI à época dos fatos, de 7% e 12% respectivamente, classificações inadequadas para os produtos com teor de óleos essenciais (fragrância) superior a essa concentração (10%). A relação completa desses produtos, preparada pela fiscalização, vendidos para a Natura, Mary Kay, Vinculum e The Body Shop encontra-se nº anexo III deste relatório fiscal.

Não obstante a falta de informação, é possível inferirmos que esse percentual de 10% utilizado pela Fiscalização tem origem no Decreto nº 79.094, de 1977, que assim dispunha em seu art. 49:

Art. 49. Para o fim de registro, os produtos definidos nos itens VII, VIII e IX do artigo 3º 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).

Ocorre que esse Decreto nº 79.094, de 1977, foi expressamente revogado pelo Decreto nº 8.077, de 2013, deixando sem fundamento as autuações realizadas pela Receita Federal com base nesse percentual de 10% de concentração.

É nesses termos que vai o Acórdão 3401-014.107, julgado em 22/08/2025, de relatoria do i. Conselheiro Mateus Soares de Oliveira, cujo excerto reproduzo a seguir e adoto como se minhas fossem as razões de decidir:

3.2 INAPLICABILIDADE DO PERCENTUAL DE 10% DE CONCENTRAÇÃO AROMÁTICA PARA CLASSIFICAR PERFUMES/EXTRATOS E ÁGUAS DE COLÔNIA – FALTA DE CRITÉRIO JURÍDICO.

Em relação a este ponto, observa-se que a r. decisão recorrida entendeu que o percentual de 10% de concentração aromática não autorizaria a reclassificação fiscal das mercadorias importadas por ausência de critério jurídico.

Acrescenta que, com a revogação do Decreto 79.094/77 pelo Decreto 8.077/13, a Nota 344/06 foi revogada por afetação e, por conseguinte, atualmente, não existe nenhuma norma em vigor que justifique o percentual adotado pela SRFB.

No tocante a esta discussão, entende-se pela pertinência de se recorrer a redação do Artigo 2º, §1º da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro (Decreto-Lei nº 4657/1942) de forma conjunta com o inciso I do Decreto nº 79.094/1977.

Artigo 2º, §1º do Decreto-Lei nº 4657/1942:

A Lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

Artigo 25, I do Decreto 8.077/13:

Ficam revogados:

I-O Decreto nº 79.094/1977;

Para prosseguimento desta decisão e resolução da lide, necessário que seja delimitada, claramente, o efetivo o alcance dos efeitos jurídicos das regras previstas no artigo 1º do Decreto 8.077/13 de forma conjunta com os 1º e 2º da Lei nº 6360/1976:

Art. 1º do Decreto 8.077/13- Este Decreto regula as condições para o funcionamento de empresas sujeitas ao licenciamento sanitário e o registro, controle e monitoramento, no âmbito da vigilância, dos produtos de que trata a Lei nº 6360/1976;

Art. 1º da Lei nº 6360/1976: Ficam sujeitos às normas de vigilância sanitária instituídas por esta Lei os medicamentos, as drogas, os insumos farmacêuticos e correlatos, definidos na Lei nº 5.991 de 17 de Dezembro de 1973, bem como os produtos de higiene, os cosméticos, perfumes, saneantes domissanitários, produtos destinados à correção estética e outro adiante definidos.

Aplicando-se os efeitos dos dispositivos em comento, há que se registrar o fato de que há uma norma atual e vigente revogadora da norma anterior. Ambas são específicas para o caso em apreço. Consequência imediata é a desconsideração do percentual previsto na legislação revogada, diga-se de passagem, desde 2013.

Este fato, por si só, tem o condão de afastar os efeitos da Nota Coana/Cotec/Dinom no 344, de 13 de dezembro de 2006, haja vista que sua força hierárquica no ordenamento jurídico nacional não pode prevalecer sobre as normas previstas no Decreto 8.077/13 que adota o conteúdo das normas estabelecidas na Lei nº 6360/1976 que ainda se encontra em vigor.

Não obstante os argumentos supracitados, vale destacar o trecho da r. decisão onde se explica que o fundamento do Auto de Infração não seria o referido Decreto 79.094/77 e, sim, nas Soluções de Consulta COSIT no 98.465/17, 98.473/17 e 98.474/17.

A alegação da impugnante de nulidade por deficiência na motivação, por suposta falta de norma jurídica que embase a classificação fiscal dos produtos importados, seja porque o Decreto que definia o percentual de concentração de fragrância para distinção entre os produtos classificados nos códigos tarifários da NCM 3303.00.10 - Perfumes (extratos) e NCM 3303.00.20 - Águas-de-colônia foi revogado, seja pela falta de base legal nas Regras de Classificação Fiscal, também não se sustenta.

Por fim, porque, em apertada síntese, não assiste razão à impugnante, uma vez que o Decreto nº 79.094/19773 não foi utilizado como base legal pela fiscalização, mas apenas explicitado que a RFB manteve o entendimento nele constante referente ao percentual de concentração aromática do produto como critério de distinção entre o Perfume (extratos) e a Água-de-colônia, classificados no códigos tarifários da NCM 3303.00.10 ou 3303.00.20, respectivamente, mesmo depois de sua revogação, com base nas Soluções de Consulta Cosit nº 98.465/2017, 98.473/2017 e 98.474/2017, que têm força vinculante no âmbito da RFB4, e que explicitam as regras de classificação fiscal do NCM para classificação de produtos com classificação aromática superior a 10% (perfumes) no código tarifário da NCM 3303.00.10.

Assim como registrado no decorrer deste trabalho, as Soluções de Consulta mencionadas estavam em vigência na época dos fatos geradores. Todavia, na data de 14 de Agosto de 2025 foram anuladas, mediante Ato Declaratório nº 25 da COSIT, conforme petição protocolizada nos autos aos 19 de Agosto de 2025.

Neste contexto, observa-se a presença de mais um elemento jurídico que legitima o cancelamento do lançamento, posto que desassociado da legislação e do Decreto, ambos já citados e que estavam em plena vigência na época dos fatos geradores.

Em razão do exposto, o lançamento deve ser cancelado, reformando-se a r. decisão recorrida. No tocante aos demais pleitos formulados pelo contribuinte, considerando o teor do dispositivo deste voto, deixo de apreciá-los por perda de objeto.

Não estou afirmando, com isso, que na diferenciação entre águas de colônia e perfumes não deva ser observada a concentração de óleos essenciais. Devem, uma vez que esse é o critério estabelecido nas NESH da posição 33.03:

Os **perfumes** propriamente ditos, também denominados extratos, consistem geralmente em óleos essenciais, essências concretas de flores, essências absolutas ou em misturas de substâncias odoríferas artificiais, dissolvidas em

álcool de título elevado. Usualmente, estas composições contêm ainda adjuvantes (aromas suaves) e um fixador ou estabilizador.

As **águas-de-colônia** - por exemplo, água-de-colônia propriamente dita, água de lavanda - (que não devem confundir-se com águas destiladas aromáticas e soluções aquosas de óleos essenciais da posição 33.01) diferem dos perfumes propriamente ditos pela sua menor concentração de óleos essenciais, etc., e pelo título geralmente menos elevado de álcool utilizado.

O que estou dizendo é que o critério utilizado pela Fiscalização, que caracteriza como perfume os produtos que contenham mais de 10% de concentração de óleos essenciais, não pode ser utilizado.

Também não estou afirmando que as classificações adotadas pela Recorrente estão corretas, mas tão somente que a Fiscalização não logrou êxito em comprovar o acerto das reclassificações por ela feitas.

Por essas razões, dou provimento ao Recurso Voluntário na matéria para afastar o lançamento, feito pela Fiscalização, relativo à reclassificação dos produtos da Recorrente das posições 3307.20.10, 3307.20.90 e 3303.00.20 para a posição 3303.00.10.

Das conclusões comuns às três reclassificações (e-fls. 6331 a 6334)

Nesse tópico, a Recorrente se propõe a *“desfazer alguns equívocos perpetrados pela autoridade administrativa, e encapados pela r. decisão recorrida, que acabaram por se basear em dados subjetivos e extra-jurídicos para tentar reclassificar a posição dos produtos”*.

Não obstante, o que, de fato, a Recorrente faz é trazer dois argumentos que já haviam sido postos ao longo do Recurso Voluntário, quais sejam, que o modo de usar dos produtos não influencia a sua classificação fiscal e que as NESH relativas a perfumes e águas de colônia excluem da posição pretendida pela Fiscalização os produtos com efeito desodorante.

Não havendo novidades nesses argumentos, já analisados em tópicos anteriores, não há nada a prover na matéria.

Das outras considerações (e-fls. 6334 a 6338)

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, a Fiscalização se utilizou *“de critérios subjetivos e extrajurídicos, como presunções, citações de informações da internet, supostos critérios de uso de produtos e diferenciações não prescritas em lei e sem respaldo técnico, distorcendo a realidade dos fatos, para fazer caber os produtos da Recorrente nos itens que melhor lhe apraziam”*, enquanto que ela se valeu *“de critérios técnicos e objetivos para definir o que são os seus produtos, para a partir daí classificá-los juridicamente”*.

Essas questões já foram implicitamente ou explicitamente abordadas ao longo do presente voto, não havendo nada a prover na matéria nesse tópico.

Das devoluções (e-fls. 6338 a 6341)

A Recorrente reclama que, ao lavrar o Auto de Infração, a Fiscalização *“promoveu os ajustes na apuração do IPI decorrentes da reclassificação fiscal dos produtos, deixando, contudo, de considerar os créditos da devolução de produtos”*.

A DRJ, referindo que *“as planilhas juntadas aos autos (docs. 18, 19 e 20, fls. 5.958/5.961) e referidas na impugnação apenas indicam valores de IPI por códigos CFOP e nada esclarecem”*, entendeu que *“a impugnante deixou de fazer prova do fato modificativo da pretensão fazendária ao não colacionar à peça de contestação cópias das notas fiscais alusivas às devoluções de produtos”*.

A Recorrente questiona a decisão da DRJ dizendo que as notas fiscais referidas por ela são notas fiscais eletrônicas, de livre acesso da própria Receita Federal.

Além disso, a Recorrente reafirma que *“apenas destacou o fato de que a autoridade administrativa deixou de desconsiderar os efeitos da alteração da alíquota de IPI decorrentes da reclassificação fiscal de mercadorias nas operações de devoluções de produtos”*, não havendo *“qualquer dúvida sobre as operações de devoluções de mercadorias, as quais foram devidamente identificadas e consideradas pela autoridade administrativa na apuração do crédito tributário objeto da autuação”*.

Explica a Recorrente que, *“ao considerar as operações de devolução, a autoridade administrativa acabou por anular o IPI incidente na saída pela alíquota que foi efetivamente indicada nas notas fiscais, sem considerar a majoração de alíquota decorrente da reclassificação fiscal das mercadorias”*, de tal sorte que, *“com a reclassificação fiscal das mercadorias e o consequente aumento das alíquotas de IPI, as operações de devolução não foram anuladas na apuração do crédito tributário objeto do lançamento”*.

Sobre a matéria, entendo que, ao promover a reconstituição da escrita do IPI, a Fiscalização, para anular o efeito tributário que recaiu sobre o produto devolvido, deveria, de ofício, ter observado, relativamente aos produtos objeto de devolução, eventual majoração de alíquota decorrente das reclassificações fiscais.

Assim, dando razão à Recorrente, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário na matéria para que, no cálculo dos créditos decorrentes de devoluções, sejam consideradas as alíquotas estabelecidas a partir da reclassificação dos produtos, desde que tenha sido observado o disposto nos arts. 231 e seguintes do RIPI/2010.

Do agravamento da multa de ofício (e-fls. 6342 a 6346)

No presente tópico, a Recorrente traz uma série de argumentos na tentativa de afastar o agravamento da multa de ofício para o percentual de 112,5%, previsto no inciso I do §2º do art. 44 da Lei nº 9.430. de 1996, aplicado em razão do fato *“de que a Recorrente não teria apresentado os documentos relativos aos produtos encomendados pela “Loccitane”, obstando, assim, os trabalhos da fiscalização”*.

Sem entrarmos no mérito dos argumentos apresentados, é preciso destacar que a multa agravada contra a qual se insurge a Recorrente foi aplicada em razão da reclassificação dos produtos da Loccitane das posições 3307.20.10, 3307.20.90 e 3303.00.20 para a posição 3303.00.10, lançamento esse já afastado em sua integralidade, o que, por via de consequência, também afasta o lançamento da multa de ofício agravada para o percentual de 112,5%.

Por essa razão, deixo de apreciar os demais argumentos sobre a matéria.

Do pedido de prova pericial (e-fls. 6347 a 6349)

Por fim, a Recorrente reitera o pedido de realização de perícia técnica, apresenta os quesitos e indica seu assistente técnico.

Mas não há, no presente caso, a necessidade de produção de novas provas. Os elementos contidos nos autos são mais do que suficientes para que este Colegiado forme plena convicção sobre a matéria de mérito.

Assim, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/1972, indefiro o pedido de realização de diligência para a elaboração de laudo pericial, formulado pela Recorrente, por julgar tal providência prescindível.

Conclusão

Diante do exposto, voto por indeferir o pedido de realização de diligência para a elaboração de laudo pericial e, no mérito, por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para afastar o lançamento feito pela Fiscalização relativo à reclassificação dos produtos das posições 3307.20.10, 3307.20.90 e 3303.00.20 para a posição 3303.00.10 e para que sejam consideradas as alíquotas estabelecidas a partir da reclassificação dos produtos no cálculo dos créditos decorrentes de devoluções, desde que tenha sido observado o disposto nos arts. 231 e seguintes do RIPI/2010.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Mariel Orsi Gameiro.

Peço vênia para discordar do ilustre relator em relação ao seu entendimento para a classificação fiscal dos desodorantes colônia e produtos correlatos, porque já me posicionei de forma contrária em outras oportunidades, conforme passo a expor.

A discussão se inicia neste tópico em razão da reclassificação dos produtos denominados “Desodorante Colônia”, “Águas”, “Águas Desd Col” e “Águas Natura Des”,

classificados pelo contribuinte na NCM 3307.20.10 e 3307.20.90, por sustentar que se trata de uma colônia desodorante, vez que existente o componente “triclosan”, “*polyglyceryl-3 caprylate*” e “*ethylhexylglycerin*”, que possuem ação bactericida.

Lado outro, a fiscalização entende que a presença de tais componentes não determinam sua classificação como desodorante, tendo em vista a multifunção do produto, e sua **função precípua de perfumar**, e não desodorizar.

Ainda, destaca a fiscalização que a regra de interpretação correta para deslinde da controvérsia refere-se à RG1, na qual temos: *1. (RG1) 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:*

E, afirma que a divergência na classificação fiscal reside:

Conforme as especificações das amostras de embalagens dos produtos fornecidas pelo sujeito passivo e informações contidas nos autos e no sítio da internet www.natura.com.br, a função primordial destes é perfumar a pele (categoria PERFUMARIA), sendo que não há referência às ações antiperspirante ou anti-séptica, características de desodorantes corporais.

A impugnante, ademais, produz especificamente desodorantes corporais que se identificam com produtos destinados aos cuidados corporais e que são classificados na subposição 3307.20 da NCM, bem distintos, pois, das “deo-colônias”.

Diferenças entre os diversos tipos de preparações com a finalidade de perfumar a pele, conforme exaustivamente detalhado na descrição dos fatos e nas reproduções do relatório deste julgado: a) extrato de perfume: essência de perfume com concentração de 15 a 40% e com duração esperada de 24 horas; b) “eau de parfum”: essência de perfume com concentração de 10 a 15% e com duração esperada de 12 horas; c) “eau de toilette”, ou água de colônia: essência de perfume com concentração de 5 a 10% e com duração esperada de 8 horas; d) colônia ou “eau de cologne”: essência de perfume com concentração de 3 a 5% e com duração esperada de 6 horas.

As “deo-colônias” industrializadas pela impugnante correspondem, como produtos para perfumaria acondicionados em embalagens para venda a retalho, águas de colônia. São compostas de perfume, água, álcool e anti-séptico, entre outras substâncias, sendo a titulação alcoólica inferior à dos perfumes.

A controvérsia aqui remete-se às regras do Sistema Harmonizado, especificamente contidas nas Notas Explicativas, quando constatada a divergência entre 33.03 e 33.07:

33.03 - Perfumes e águas-de-colônia.

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

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

As águas-de-colônia (por exemplo, água-de-colônia propriamente dita, água de lavanda), que não devem confundir-se com águas destiladas aromáticas e soluções aquosas de óleos essenciais da posição 33.01, diferem dos perfumes propriamente ditos pela sua mais fraca concentração em óleos essenciais, etc., e pelo título geralmente menos elevado de álcool empregado.

Esta posição não compreende:

- a) Os vinagres de toucador (posição 33.04).
- b) As loções para após a barba e os desodorantes (desodorizantes) corporais (posição 33.07).

A posição 33.03, que pretende a fiscalização fazer valer sua classificação, refere-se à perfumes e águas-de-colônia, devidamente descritas como: i) extratos, constantes como óleos essenciais, essência concretas de flores, essências absolutas ou em misturas de substâncias odoríferas artificiais, dissolvidas em álcool de título elevado, compostas também, de forma usual, de adjuvantes (aromas suaves) e um fixador ou estabilizador; e, ii) águas-de-colônia, como água de lavanda, que não se confundem com águas destiladas aromáticas e soluções aquosas de óleos essenciais da posição 33.01, e são diferentes dos perfumes porque sua concentração em óleos essenciais é mais fraca, e também pelo título menos elevado de álcool empregado.

Para além do descritivo arguir sobre o conceito de perfumes e água-de-colônia, a nota explicativa (NESH) é cristalina ao afirmar que **NÃO COMPREENDE** essa posição as loções após a barba e **OS DESODORANTES (desodorizantes) corporais**, que devem ser classificados na posição 33.07.

Quando a fiscalização – a meu ver, correta, entende pelo caminho de interpretação contido na regra geral, onde há expressamente o descritivo de determinado produto, bem como pela afirmativa que a controvérsia de classificação deve ser resolvida tão somente no Sistema Harmonizado, deve, necessariamente, levar em consideração que, o produto que contém a substância desodorizante, ainda que multifuncional em relação à perfumar ou hidratar a pele, **NÃO DEVE SER CLASSIFICADO NA POSIÇÃO 33.03**, e sim na 33.07, como apontado acima pelas Notas Explicativas do próprio SH.

Nesse sentido, a despeito dos laudos técnicos da ANVISA e do INT não terem efeito sobre a classificação jurídica do produto aqui discutido, tem essencial papel para determinar a composição química, e atestar a existência de componentes desodorizantes, que ensejam, enfim, o enquadramento na exceção supramencionada.

Não há que se falar nesse momento em função precípua, se adotada a primeira regra geral de interpretação, sendo irrelevante o quantum do componente desodorizante presente nesses produtos, bastando, tão somente, sua existência para determinar a impossibilidade de se classificar como perfume e água-de-colônia.

Caso a fiscalização entendesse pela inexistência de regra expressa sobre desodorantes, perfumes e águas de colônia – que não convém ao presente caso, porque todos os conceitos expressamente constam das regras de Classificação do SH, poderia se utilizar do RG3, que permite a afirmativa partida da premissa da função precípua daquele produto, especialmente com aprofundamento quanto à sua composição química.

Corroborando tais pontos, o laudo técnico do INT afirma:

4. O produto tem ação hidratante?

As substâncias hidratantes contidas em formulações cosméticas são responsáveis pela melhora da absorção ou manutenção da água no estrato córneo. Além disso, proporcionam maior maciez, elasticidade e suavidade da pele entre outras características, bem como incrementam algumas propriedades da formulação, como a redução de substâncias oleosas e aumento da espalhabilidade. De uma forma geral, a hidratação da pele através dos cosméticos ocorre por umectação ou oclusão. Como já detalhado anteriormente neste parecer técnico, a multifuncionalidade é uma característica que norteia o desenvolvimento das formulações cosméticas. Assim sendo, um produto que apresente ação desodorizante, por exemplo, pode apresentar em sua formulação ativos hidratantes/emolientes, não o descaracterizando como desodorizante, apenas entregando ao consumidor outros benefícios, como a hidratação.

Das classes de produtos analisadas neste parecer técnico, as que entregam alguma ação hidratante, umectante ou emoliente, por possuírem um ou mais componentes com esta ação são: loções desodorantes, desodorantes antitranspirantes, deo óleos corporais e deo colônias. Dentre os principais agentes com esta ação, encontram-se a glicerina, octil palmitato, triglicérido do ácido caprílico.

6. O produto tem função de perfumar?

Sim. Voltando à definição da ANVISA para produtos de higiene pessoal, cosméticos e perfume: "...com o objetivo exclusivo ou principal de limpá-los, **perfumá-los**, alterar sua aparência e ou corrigir odores corporais e ou protegê-los ou mantê-los em bom estado.", todos os produtos aqui avaliados apresentam também a função de perfumar. Apresentam em sua composição as fragrâncias, que além de reforçar o efeito desodorizante, por mascaramento, atendem aos anseios do consumidor, que busca cosméticos que apresentem fragrâncias de sua preferência.

7. O produto tem função desodorizante?

Sim. Todos os produtos aqui avaliados apresentam pelo menos um ativo desodorizante, como pode ser observado nas planilhas em anexo. Essas planilhas estão divididas por princípios ativos e, dentro de cada agente ativo, separadas por tipos de formulação, como já descrito no primeiro quesito.

Assim, foram avaliados 32 produtos que apresentaram o princípio desodorizante triclosan (Irgasan), 225 produtos com princípio desodorizante caprilato de poliglicerila-3 e 65 produtos com princípio desodorizante etilxilglicerina. Todos apresentam, dentre outras funções, a função de desodorizante, por conter em sua formulação, um ou mais ativos desodorizantes.

9. Trata-se de um desodorante corporal?

Sim. Como já explicado nos quesitos anteriores, todos os produtos são desodorantes corporais, embora entreguem outras funções, atendendo as demandas dos consumidores por cosméticos multifuncionais.

10. O produto apresenta a substância química "triclosan" ou "polyglyceryl3 caprylate" ou "ethylhexylglycerin"?

Sim. Como já citado anteriormente, todos os produtos aqui avaliados apresentam em sua formulação pelo menos um agente desodorizante dentre triclosan, caprilato de poliglicerila-3 e etilhexilglicerina. Foram feitas análises qualitativas e quantitativas em 06 (seis) produtos acabados enviados pela empresa, como forma de confirmar a presença dos compostos estudados. Os resultados foram mostrados na primeira parte deste parecer técnico e comprovaram a composição declarada quanto a estes princípios ativos desodorizantes.

Para além da narrativa equivocada que é necessário analisar a função precípua do produto, o laudo do INT, no presente tópico, se presta à afirmação de que todos os produtos analisados possuem um componente químico com objetivo de desodorizar, enquadrando-se na excepcionalidade descrita nas notas de explicação do Sistema Harmonizado, afirmando-se a impossibilidade de classificar os produtos neste tópico na posição 33.03, razão, portanto, dada à recorrente.

Voto pelo cancelamento da exação tributária relativa ao presente tópico "perfumes e água de colônia", em razão da incorreta reclassificação da fiscalização para tais produtos.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro