



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 12466.000604/2002-38
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-005.498 – 3ª Turma
Sessão de 15 de agosto de 2017
Matéria CLASSIFICAÇÃO FISCAL
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado HPR-COMERCIO EXTERIOR LTDA.

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 28/07/2000 a 14/09/2001

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. PERFUMES (EXTRATOS). LAUDO TÉCNICO. MÉTODO “POR DIFERENÇA”. POSSIBILIDADE.

As mercadorias referidas como "perfumes (extratos)" no código 3303.00.10 da NCM, compreendem os produtos com um teor de composição aromática superior a 10%, conforme condição determinada pelo Decreto nº 79.094/77, em vigor à época dos fatos, ainda que apurados pelo método “por diferença”. Inaplicável a Nota Coana/Cotac/Dinom nº 253/2002, por se referir a fatos geradores ocorridos anteriormente à sua edição.

Recurso Especial do Procurador Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial. Vencidas as Conselheiras Tatiana Midori Migiyama e Vanessa Marini Cecconello, que não conheceram do recurso. No mérito, por voto de qualidade, acordam em dar-lhe provimento. Vencidos os Conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a Conselheira Tatiana Midori Migiyama.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza (Suplente convocado), Demes Brito, Luiz Augusto do Couto Chagas (Suplente convocado), Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de recurso especial por contrariedade à lei ou a evidência da prova, tempestivo, interposto pela Fazenda Nacional ao amparo do art. 7º, inciso I, do então Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, em face do Acórdão nº 303-35.394, de 18/06/2008, que possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 28/07/2000 a 14/09/2001

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. IPI.

Produtos NOBILE, ACCENTI, ENVY e RUSH devem ser classificados sob código 3303.00.20, eis que se tratam de "águas de colônia" e não de "perfumes (extratos)". A Nota Coana/Cotac/Dinom n.º 253/2002 prevê que, para que as mercadorias sejam consideradas como "perfumes (extratos)", as mesmas devem possuir concentrações de substâncias odoríferas superiores a 15%, o que não ocorreu in casu.

Ademais, o auto de infração jamais poderia ter se embasado em laudos técnicos que utilizam o método "por diferença", o qual não permite esclarecer, com clareza, os percentuais de substâncias odoríferas presentes nos produtos, acabando por incluir, nesse percentual, outros elementos não aromáticos.

Recurso Voluntário Provido.

A matéria de fundo trazida nos autos refere-se à reclassificação fiscal dos produtos importados pelo contribuinte abaixo relacionados. Enquanto a importadora entendeu tratar-se de água-de-colônia, classificado na NCM 3303.00.20, a Fiscalização, com base em laudos periciais, entendeu serem os produtos perfumes, classificados na NCM 3303.00.10, sobre os quais era devida a alíquota de IPI de 40%.

PRODUTO	%SUB.ODOR.	LAUDO
GUCCI NOBILLE	10,4	1481.01
GUCCI ACCENTI	12,7	1481.02
GUCCI ENVY	12,3	1481.03
GUCCI RUSH	11,3	1481.04

Os Laudos de Análise (fls. 20 a 39) foram emitidos pelo Laboratório Nacional de Análises Luiz Angerami, que concluiu que os produtos acima mencionados se tratavam de “*perfume, constituído de solução Hidro-Alcoólica e Substâncias Odoríferas, na forma líquida acondicionada em embalagem própria para venda a retalho*”, com a concentração de substâncias odoríferas superior a 10%, conforme relacionado na tabela acima.

O v. acórdão recorrido entendeu que a característica fundamental para a classificação aduaneira de perfumes e colônias seria a composição aromática acima de 15% atribuída pela Nota COANA/COTEC/DINOM nº 253/2002. Todavia, o d. Colegiado entendeu que o método de aferição de concentração de substâncias odoríferas “por diferença”, utilizado pela perícia solicitada pela Fiscalização, não seria idôneo a solucionar a controvérsia. Assim, entendeu como correta a classificação aduaneira atribuída aos produtos pelo contribuinte.

A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, alegando que o acórdão recorrido teria violado o art. 49, II, do Decreto nº 79.094/77, bem como teria decidido contrariamente à prova dos autos (laudos periciais), ao reconhecer correta a classificação fiscal adotada pelo contribuinte, para os produtos denominados NOBILE, ACCENTI, ENVY e RUSH.

O Recurso Especial foi admitido, conforme despacho de admissibilidade às fls. 822 a 824.

O sujeito passivo apresentou suas contrarrazões às fls. 833 a 856.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator

O recurso interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, trata-se de decisão por maioria (não-unânime), proferida antes de 30/06/2009, e foi admitido pelo Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF.

Quanto à alegada contrariedade à lei ou à evidência da prova, entendo como procedente.

A decisão recorrida, afastou a aplicação do art. 49, II, do Decreto nº 79.094/77, que, ao tratar do sistema de vigilância sanitária a que se submetem medicamentos, insumos farmacêuticos, drogas, correlatos, cosméticos, produtos de higiene, saneantes e outros, diferenciava "extratos" de "águas-de-colônia". Segundo o referido dispositivo regulamentar, os primeiros eram constituídos pela solução de uma composição aromática em concentração mínima de 10% e máxima de 30%; já as águas de colônia eram constituídas pela dissolução até 10% de composição aromática em álcool de diversas graduações, não podendo ser nas formas sólidas. Na hipótese em análise, verificou-se, segundo os laudos periciais presentes nos autos, que os produtos classificados apresentam concentrações de essências em percentuais de 10,4%, 12,7%, 12,3% e 11,3%.

Portanto, todas as concentrações de substâncias odoríferas eram superiores a 10%, configurando os produtos como "perfumes (extratos)". No caso, a decisão recorrida não considerou o resultado dos laudos periciais presentes nos autos, por não concordar com o método "por diferença" utilizado, bem como não observou o percentual máximo de 10% de substâncias odoríferas, optando por considerar um percentual limite de 15%, conforme interpretação advinda da Nota Coana/Cotac/Dinom nº 253/2002.

Diante da comprovação da contrariedade à evidência da prova, e atendidos os demais requisitos de admissibilidade, conheço do recurso.

Portanto, a matéria devolvida ao Colegiado cinge-se à questão da classificação fiscal dos produtos relacionados no relatório supra, e do método utilizado para aferir o percentual de substâncias odoríferas com a finalidade de classificar os produtos.

A questão em análise já foi apreciada por esta turma julgadora da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que concluiu pela validade do método utilizado nos laudos e pela classificação dos produtos no código NCM 3303.00.10 (perfume). Trata-se do Acórdão nº 9303-001.732, com voto condutor da lavra do Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, cujos excertos transcrevo abaixo e adoto seus fundamentos como razão de decidir:

Inicialmente, deve-se enfrentar os argumentos de defesa contrários ao laudo técnico. Neste ponto, insurgiu-se a autua contra o método utilizado nos Laudos de Análise, mediante a apuração da quantidade de substâncias odoríferas por diferença, sob a alegação de que os produtos analisados possuiriam "outros componentes" que não teriam sido detectados nos exames em questão.

Para proceder a reclassificação fiscal das mercadorias ora sob exame, a fiscalização utilizou os Laudos de Análise nº 1383.03 e 1383.09 (fls. 38 a 41), que tratam do exame dos mesmos produtos "Amarige de Givenchy Eau de Toilette" e "Organza de Givenchy Eau de Parfum", importados por meio de outra DI, de nº 01/08635311 (fl. 120). De outro lado, ambas as DIs versam sobre importação de produtos originários do mesmo fabricante, com igual denominação, marca e especificação, com isso, como bem asseverou a decisão de primeira instância, é legítima, nesse caso, a utilização da prova emprestada, uma vez comprovado o atendimento dos quesitos estabelecidos no art. 30, § 3º, letra 'a' do Decreto nº 70.235/72.

Ressalte-se, por oportuno que preditos laudos foram emitidos pelo Laboratório Nacional de Análises Luiz Angerami, órgão público federal que integra o Ministério da Fazenda, e que detém a competência específica para proceder à análise laboratorial dos produtos importados. Assim, nos termos do disposto no *caput* desse artigo, esses laudos devem ser adotados em seus aspectos técnicos, salvo se demonstrada sua improcedência, o que não é o caso sob exame, vez que recorrente, em momento algum, juntou outro laudo que contrapusesse os resultados constantes do Laudo em discussão.

[...]

Ressalte-se que os Laudos de Análise, ora em exame, indicam que o teor dos componentes dos produtos analisados foi identificado mediante o teste de Cromatografia Gasosa, atendendo, ao disposto, ao disposto no art. 36, inciso I da IN SRF nº 157/1998, acrescido pela IN SRF nº 152/2002.

De outro lado, à quantificação por diferença é método cientificamente válido, posto que se os componentes de determinada substância são conhecidos, identificando-se a proporção individual de cada um deles tem-se a do todo. Assim, por exemplo, se uma substância X é composta dos elementos A, B e C, a soma desses elementos vai representar o todo, pois $A + B + C = X$. Partindo-se dessa equação, pode-se encontrar a quantidade de qualquer um dos elementos. Se A, B e X são conhecidos, para se encontrar o valor de C, basta armar a equação: $C = X - A - B$. O resultado se obtém com a resolução de uma simples equação de primeiro grau. Aliás, esse método é simples e seguro.

No caso dos autos, segundo o Laudo de Análise, fl. 38, o perfume é constituído de solução Hidro-Alcoólica e de substâncias odoríferas. Os exames

apontaram que o teor de álcool representava 76,8%, e o de água 4,4%. Utilizando-se o método da diferença, tem-se que:

$$\text{Produto (100\%)} = 76,8 \% \text{ Álcool} + 4,4 \% \text{ água} + X \% \text{ substância odoríferas.}$$

$$100\% = 76,8\% + 4,4\% + X\% \Rightarrow X = 100 - 76,8 - 4,4 \Rightarrow X = 18,8.$$

Como se ver, o método da diferença é simples e matematicamente irrefutável.

Dessa forma, concluo pela plena validade do método utilizado nos laudos técnicos emitidos pelo Laboratório Nacional de Análises Luiz Angerami. Reproduzo, novamente, tabela com os percentuais de substância odorífera em cada produto, aferido pelos laudos, cujos percentuais variaram entre 10,4% a 12,7%:

PRODUTO	%SUB.ODOR.	LAUDO
GUCCI NOBILLE	10,4	1481.01
GUCCI ACCENTI	12,7	1481.02
GUCCI ENVY	12,3	1481.03
GUCCI RUSH	11,3	1481.04

Ultrapassada a questão da metodologia adotada no laudo de análise acima aludido, passa-se, à questão da classificação fiscal os produtos mencionados.

A posição NCM/SH 3303 é dividida em 3303.00.10 para perfumes ("extratos") e 3303.00.20 para águas-de-colônia. O Sistema Integrado de Designação e Codificação de Mercadorias é formado por posições de quatro dígitos, que são subdivididos em subposições de 1º nível (5º dígito) e subposições de 2º nível (6º dígito).

De acordo com a mencionada Convenção, cada parte contratante pode criar, no âmbito de sua nomenclatura, subdivisões para a classificação de mercadorias em nível mais detalhado que o Sistema Harmonizado, utilizando subdivisões ao nível de item (7º dígito) e subitem (8º dígito).

No caso da posição 3303, resta claro que o desdobramento nas espécies "perfumes (extratos)" e "águas- de- colônia" foi criado ao nível de item (7º dígito), o que demonstra que se trata de uma abertura válida somente para o Brasil, eis que o 7º dígito não compõe o código do Sistema Harmonizado.

Essa observação explica o motivo pelo qual as NESH da posição 3303, embora apontem a existência de "Perfumes (extratos)" e "Águas-de-colônia", não estabeleceram os critérios merceológicos de diferenciação dessas categorias, pois tal desdobramento não existe no Sistema Harmonizado.

Nesse contexto, conforme destacado no Acórdão 9303-001.732, "a interpretação sistemática e teleológica da legislação tributária relativa ao comércio exterior leva à conclusão de que, sendo a diferenciação dos itens "Perfumes (extratos)" e "Águas-de-colônia" válida somente para o País, é certo que os critérios de distinção desses conceitos deve ser inferida a partir da legislação nacional específica do setor".

Sobre o assunto, foi editado o Decreto nº 79.094, de 05/01/1977, que trata do "Sistema de Vigilância Sanitária dos Medicamentos, Insumos Farmacêuticos, Drogas Correlatos, Cosméticos, Produtos de Higiene, Saneantes e Outros". Seu artigo 49, inciso II, que trata dos Perfumes, apresenta as seguintes definições:

II – Perfumes:

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

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

Constata-se que o critério de diferenciação entre os "extratos" e as "águas perfumadas, águas-de-colônia, loções e similares", encontrava-se definido à época dos fatos, de forma objetiva, na legislação pátria.

Partindo da idoneidade dos laudos técnicos e da plena validade do método utilizado, passando pela constatação dos percentuais de concentração aromática que variaram entre 10,4% a 12,7%, conclui-se que os produtos analisados são considerados "Perfumes (extratos)", já que os percentuais apurados excedem o limite de 10 % definido na legislação específica para classifica-los como água-de-colônia.

Uma vez identificado o produto, se perfume ou se água perfumada, e essa identificação é feita de acordo com a concentração estabelecida nesse dispositivo legal, para se proceder a codificação desses produtos na NCM/SH, na TEC ou na TIPI, basta seguir as regras de classificação de mercadorias, como corretamente procedeu a Fiscalização e o órgão julgador de primeira instância, concluindo pelo código NCM 3303.00.10.

A decisão recorrida considerou também o disposto na Nota Coana/Cotac/Dinom nº 253, de 1/8/2002, que teria se manifestado acerca dos critérios adotados para classificar uma preparação odorífera como "perfume" ou "extrato", ou como "água-de-colônia" na Nomenclatura Comum do Mercosul, nestes termos:

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

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

7.3 "Eau de toilette" tem concentração de essência entre 5% e 10%, diluída habitualmente em álcool de 85" GL. Seus índices de fixação não passam das 8 horas em temperaturas mais altas.

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

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

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

9. Já as mercadorias mencionadas no código 3303.00.20 da NCM, referidas como "águas-de-colônia" englobam as chamadas "eau de parfum", "eau de toilette", "eau de cologne" e "eau fraiche" (subitem 7.2 a 7.5).

Desta forma, na vigência da Nota Coana/Cotac/Dinom nº 253, de 1º/8/2002, para efeitos de classificação fiscal, considerava-se o produto como "água de colônia" quando o teor de essência fosse inferior a 15%. O mesmo órgão reviu seu posicionamento por meio da Nota Coana/Cotac/Dinom nº 344, 13/12/2006, adotando entendimento em consonância com o Decreto nº 79.094, de forma que, a partir dessa alteração, passaram a ser classificadas no código 3303.00.10 da NCM as mercadorias constituídas pela solução ou dispersão de uma composição aromática em concentração superior a 10% e no código 3303.00.20 as mercadorias constituídas pela dissolução de uma composição aromática em concentração inferior ou igual a 10%, em álcool de diversas graduações.

Constata-se, entretanto, que as importações ora tributadas foram formalizadas em período anterior à vigência da NOTA COANA/COTEC/DINOM nº 253/2002, de 1/8/2002 a 13/12/2006. Dessa forma, não há que se considerar o disposto na referida nota, mostrando-se correta a classificação determinada pela Autoridade Fiscal, em obediência ao disposto no Decreto nº 79.094, de 5/1/1977. Ainda que o referido Decreto tenha sido posteriormente revogado pelo Decreto nº 8.077/2013, à época dos fatos estava plenamente em vigor.

Restaurando o lançamento efetuado relativo ao principal, também devem ser restauradas as penalidades incidentes sobre as infrações, conforme decisão de primeira instância.

Em face do exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional, decido pela classificação fiscal dos produtos acima relacionados no código NCM 3303.00.10 e, conseqüentemente, pelo restabelecimento da decisão de primeira instância.

(assinatura digital)
Rodrigo da Costa Pôssas

Declaração de Voto

Conselheira Tatiana Midori Migiyama

Depreendendo-se da análise dos autos, peço vênua ao ilustre relator, eis que não conheço o recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, pois:

- Recorda-se que o acórdão recorrido entendeu que a característica para a classificação aduaneira de perfumes seria a composição aromática acima de 15% atribuída aos primeiros pela Nota Coana/COTEC/DINOM 253/02;
- E o acórdão paradigma 9303-001.729 entendeu como perfume aqueles que apresentam concentração aromática superior a 15%, conforme Nota Coana/COTEC/DINOM 253/02.

Sendo assim, vê-se que os entendimentos de ambos os arestos são consonantes – o que, em respeito ao art. 67 do RICARF, entendo que não há como conhecer o Recurso que não tenha exposto outra decisão que, por sua vez, não tenha dado à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

No que tange ao mérito, entendo que assiste razão ao sujeito passivo, eis que:

- O limite mínimo - 10% da composição concentração aromática nos produtos importados pelo sujeito passivo é definido pelo Decreto 79.094/77;
- Os produtos que apresentaram concentração aromática superior ao limite de 10% foram indevidamente considerados como perfume pelo Laboratório – eis que tal decreto é destinada somente ao sistema de saúde – jamais servindo para fins de enquadramento de produtos na NCM/TIPI;
- Nos laudos que subsidiaram o lançamento, a apuração dos percentuais de concentração de essência odorífera foi feita por diferença – o que, por conseguinte, vê-se que foi extraída da composição somente água e o álcool – o que levou equivocadamente a considerar que todo o percentual residual seria integralmente essência – mas no percentual residual não está compreendida apenas a substância aromática (mas emolientes, ésteres graxos, antioxidantes, solventes, corantes, diluentes, protetores de radiação solar, fixadores);
- Esse percentual distorce a validade dos documentos que deveria servir como prova para a Fazenda Nacional;
- Tanto é assim que já foi atestada pela Coana/Cotac/Dinom nos autos do processo 12466.003629/2002-93, por meio da Informação 75/07 –

anexo— que o método a ser utilizado deve propiciar a subtração de todos e qualquer elemento não odorífero, de modo que o percentual represente a realidade DA ESSÊNCIA.

Ademais, dos laudos do IPT acostados nos autos – há a confirmação de presença de componentes não odoríferos na diferença apurada pelos laudos que subsidiaram os lançamentos. Reflete-se ainda que o IPT é Instituto de Pesquisa ligado à USP – o que demonstra seriedade e confiabilidade em suas análises.

Sendo assim, depreendendo-se da análise do IPT, os ensaios sobre o mesmo produto denotam que na diferença apontada encontram-se quase 5 pontos percentuais relativos a substâncias não odoríferas. O que se constata o percentual de 4,71 – com exclusão de todos os elementos não odoríferos da diferença.

O que resta concluir que os produtos apresentam concentração odorífera – em percentual inferior àquele fixado pela Nota Coana/Cotac/Dinom 253/02 (155). Sendo, assim, inequívoco que o caso vertente trata de águas de colônia – sob o NCM 3303-00.20.

Ademais, em respeito à segurança jurídica, frise-se esse entendimento os seguintes acórdãos proferidos por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

- 303-33.697;
- 301-33.783;
- 301-33.784;
- 303-33.057;
- 301-33.785;
- 302-38.644;
- 301-33.867;
- 301-33.868;
- 301-33.950;
- 302.38.828;
- 301-34.012;
- 301-34.075;
- 302-39.442;
- 303-35.394;
- 303-06.188;
- 303-00.181;

Processo nº 12466.000604/2002-38
Acórdão n.º **9303-005.498**

CSRF-T3
Fl. 916

- 3202-000.724;
- 3101-001.208;
- 3802-002.840;
- 3102-01.503;
- 3201-002.014;
- 3201-001.507.

Em vista do exposto, entendo que o produto objeto da lide é efetivamente água de colônia. O que, por conseguinte, é de se negar provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)
Tatiana Midori Migiyama