**Ministério da Economia**
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 12466.001065/2006-88

| | |
|---|---|
| **Processo nº** | 12466.001065/2006-88 |
| **Recurso** | Voluntário |
| **Acórdão nº** | **3401-012.365 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária** |
| **Sessão de** | 24 de agosto de 2023 |
| **Recorrente** | INDUSTRIA E COMERCIO QUIMETAL S/A |
| **Interessado** | FAZENDA NACIONAL |

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)**

Ano-calendário: 2006

**CLASSIFICAÇÃO FISCAL. ÁGUA DE COLÔNIA. TEOR DE ÁLCOOL MENOR QUE 80%.**

Se o composto (substâncias odoríferas e fixadores) é dissolvido em álcool com volume igual ou superior a 80% ele é um perfume classificado no código no código 3303.00.10 da NCM, se menor que 80% é uma água de colônia, no código 3303.00.20 da NCM.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Renan Gomes Rego, Ricardo Rocha de Holanda Coutinho e Marcos Roberto da Silva. Votaram pelas conclusões os conselheiros Fernanda Vieira Kotzias, Carolina Machado Freire Martins e Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Renan Gomes Rego, Fernanda Vieira Kotzias, Ricardo Rocha de Holanda Coutinho (suplente convocado(a)), Carolina Machado Freire Martins, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Marcos Roberto da Silva (Presidente).

## Relatório

1.1. Trata-se de lançamento de ofício de IPI, multa por classificação fiscal incorreta e por importação desamparada de licença de importação.

1.2. Para tanto, narra o auto de infração que laudo emitido pelo Laboratório Nacional de Analisas constatou que os produtos importados pela **Recorrente** são perfumes constituídos de solução Hidro Alcóolica e substâncias odoríferas, na forma líquida acondicionado em embalagem própria para venda a retalho, classificados no subitem 3303.00.10 nos termos do Decreto 79.094/77 e não na posição 3303.00.20, utilizada pela **Recorrente.**

1.2.1. Ademais, "*ao descrever as mercadorias como aqua de colônia ou água de perfume ou o que lhe convier sem todas as características necessárias a classificação fiscal, como o teor de substâncias odoríferas que determina se é uma água de colônia ou perfume, prestando uma declaração inexata, o importador incorreu na infração tipificada no art. 526, inciso II, do Decreto n° 91.030/85 agora reeditado no art. 633, inciso II, alínea "a" art.633, inciso II, alínea "a" do Decreto 4.543/02*".

1.3. Intimada, a **Recorrente** apresentou Impugnação em que alega, em síntese:

1.3.1. O decreto em que se pautou o laudo pericial encontra-se tacitamente revogado pela Lei 9.782/99, que fixou competência exclusiva na ANVISA para disciplinar temas relacionados a perfumes e águas de colônia;

1.3.1.1. A ANVISA em ato de sua competência, analisando a composição química dos produtos importados, descreveu-os como águas de colônia;

1.3.2. "*A conclusão exarada no laudo não possui fundamento técnico que possa motivar a classificação dos produtos importados como perfume (extrato)*";

1.3.2.1. "*Há, no mínimo, duas formas de apuração da quantidade de concentração aromática de produtos, que podem gerar variações em seus resultados*" (...) todavia "*o laudo técnico elaborado* (...) *não apresenta o procedimento realizado, de modo a permitir que a Impugnante consulte especialista e, dependendo do resultado, refute a prova técnica*" fato que culmina em nulidade por cerceamento do direito de defesa;

1.3.3. A Receita Federal deveria ter consultado junto a ANVISA a classificação do produto importado;

1.3.4. "*Os produtos importados, independentemente da questão legal, são caracterizados, pela potência olfativa decrescente como água perfumada";*

1.3.5. Nos demais países do MERCOSUL – o que busca demonstrar pela juntada de e-mail da Câmara de Comércio da Argentina – e do Mundo – idem, por correspondência da Federação Francesa – adota a "*distinção entre as diferentes categorias de produtos para perfumaria segundo seu percentual em composição aromática";*

1.3.6. A sanção aplicada no presente caso fere o princípio do não confisco;

1.3.7. Não realizou importação sem licença mas com licença com suposta incorreção de classificação fiscal apontado pelo fisco;

Original

1.3.8. Todas as informações exigidas da mercadoria importada pela IN 206/02 foram regularmente prestadas;

1.3.9. Todas as embalagens descrevem o produto como água perfumada (eua de toilette) e não como perfume;

1.3.10. A multa de ofício revogou a multa por mercadoria importada sem licença de importação;

1.3.11. A fiscalização deveria ter aplicado a multa por classificação fiscal incorreta considerando o conjunto de importações e não cada uma das importações.

1.4. A DRJ Florianópolis, por maioria de votos, manteve integralmente a autuação, porquanto:

1.4.1. "*As NESH estabelecem claramente respectivo critério (concentração de substâncias aromáticas), inclusive de espectro mundial, cuja validade alcança todos os países que adotam o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, não obstante não especificar os limites de concentração de elementos odoríficos para fins de caracterizar um produto como perfume (extrato) ou de água-de-colônia*";

1.4.1.1. "*Nesse contexto, a interpretação sistemática e teleológica da legislação tributária relativa ao comércio exterior leva-nos concluir que os critérios de distinção desses conceitos deve ser inferida a partir da legislação nacional especifica de determinado setor da economia, para o fim de permitir a perfeita caracterização e/ou individualização da mercadoria importada, pois a dúvida, no caso em apreço, recai sobre o desdobramento local, ou seja, em nível de item e subitem*";

1.4.1.2. Portanto, deve ser aplicado ao caso concreto o Decreto n° 79.094/77 que estabelece em seu artigo 79 que consideram-se extratos a *solução ou dispersão de uma composição aromática em concentração minima de 10% (dez por cento) e máxima de 30%* e águas de colônia a "*dissolução até 10% (dez por cento) de composição aromática em álcool de diversas graduações, não podendo ser nas formas sólidas nem na de bastão";*

1.4.1.3. "*No caso sob exame, o que se verifica é que os produtos apresentam, segundo os laudos periciais colacionados, concentrações de substâncias odoríferas superiores a 10% em Área, não havendo dúvida de que eles são considerados como perfumes (extratos)(...) pois, para que fossem águas-de-colônia, como entende a impugnante, necessariamente teriam de possuir uma concentração de essências entre 2% e 6%, em área, circunstância contradita pelas análises laboratoriais elaboradas*";

Original

1.4.2. "Os referidos os Laudos de Análise indicam que o teor dos componentes dos produtos analisados foi identificado mediante o teste de Cromatografia Gasosa";

> 1.4.2.1. De todo modo, o fundamento bibliográfico do laudo é a legislação que descreve o que se deve entender por perfume e por água de colônia;

1.4.3. "*Não foi demonstrada pela impugnante qualquer diferenciação entre os conceitos de "composições aromáticas", "substâncias odoríferas" e "essências*";

1.4.4. A análise de ANVISA pautou-se nos componentes da fórmula e não na quantidade destes (componentes);

1.4.5. O artigo 93 da Lei 4.502/64 "*determina que a fiscalização do IPI compete privativamente aos auditores fiscais*", logo, a classificação fiscal, por fixar o aspecto quantitativo da exação, é da competência da Receita;

1.4.6. O Decreto 79.094/77 não viola os princípios do Tratado de Assunção ao fixar parâmetros de enquadramento diferentes para água de colônia e perfume do que os demais parceiros do MERCOSUL, pois o tratado visa tratamento equânime em imposto de importação e a alíquota do II para ambos os produtos é a mesma, sendo díspar apenas a alíquota do IPI;

> 1.4.6.1. "*Outrossim, é de se notar a perfeita adequação do referido Decreto aos princípios do Mercosul, visto que as definições estabelecidas em seu artigo 49 são citadas em atos como a Resolução RDC/ANVISA n° 79, de 28.08.2000 e a Portaria SVS/MS n° 71, de 29.05.1996, que, dentre outros objetivos, visam compatibilizar os regulamentos nacionais com os demais instrumentos jurídicos de repercussão no âmbito do referido bloco econômico*";

1.4.7. "*De acordo com o Parecer da Coordenação do Sistema de Tributação n° 477/88, de mister normativo, se a discriminação da mercadoria na Guia de Importação (hoje Licença de Importação), também de responsabilidade do importador, for omissa, incorreta ou imprecisa quanto a elementos indispensáveis à identificação do produto* [e, no caso, o é, vez que a **Recorrente** descreveu como água de colônia aquilo que no entender da fiscalização é perfume], *é de se aplicar a multa pela falta de Guia de Importação*";

1.4.8. "*Restando caracterizada nos autos a falta de lançamento parcial do IPI, a declaração inexata, posto não conter todos os elementos necessários a sua identificação e ao enquadramento tarifário, e o erro de classificação fiscal na NCM dos produtos importados, cabível a imposição cumulativa da multa de oficio sobre a diferença do imposto devido com a do controle administrativo das importações, por se configurar importação ao desamparo de G.I. (L.I. neste caso) e da multa por classificação incorreta, conforme dispostas na descrição dos fatos dos Autos de Infração*";

Original

1.4.9. A Autoridade Administrativa não pode declarar a inconstitucionalidade de Lei.

1.5. Em Voluntário, a **Recorrente**:

1.5.1. Abandona as teses:

1.5.1.1. De violação ao não confisco;

1.5.1.2. Sobre a inaplicabilidade da multa por falta de licença de importação;

1.5.2. Apresenta novas teses:

1.5.2.1. De aplicação da Nota COANA/COTAC/DINOM 253/02 que fixa o percentual de substâncias odoríferas de águas de colônia em 15%;

1.5.2.2. De nulidade do julgado por cerceamento do direito de defesa pois não restou claro qual o método de análise dos produtos importados;

1.5.3. Repete as teses:

1.5.3.1. Relativas ao MERCOSUL, à incompetência da Receita Federal para classificação fiscal dos produtos importados e à correta classificação fiscal dos produtos.

## Voto

Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Relator.

2.1. De saída, declaro preclusas todas as teses sobre aplicação das multas, quer por **CLASSIFICAÇÃO FISCAL INCORRETA**, quer por **AUSÊNCIA DE LI** (deixando claro que, as multas serão inaplicáveis só se a classificação fiscal adotada pela **Recorrente** for considerada correta) e, também, da **VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO,** não repetidas em Voluntário.

2.1.1. No ensejo, deixo de conhecer a tese sobre a aplicação da **NOTA COANA/COTAC/DINOM 253/02**, eis que serôdia.

2.2. A **Recorrente** aventa **NULIDADE** da autuação posto que fundamentada em laudo que não descreve referências bibliográficas e, tampouco, explicita qual o método de análise da quantidade de substâncias odoríferas nos produtos importados. Contudo, sem prejuízo de em tese ser possível o decreto de nulidade por cerceamento do direito de defesa por ocultação

Original

do método científico e de referências bibliográficas em laudo pericial, a verdade é que no caso o laudo pericial deixa claro que utilizou-se de cromatografia gasosa para análise de substâncias odoríferas e que tomou como base os parâmetros descritos no Decreto 79.094/77.

2.3. Como de conhecimento, as Administrações Aduaneiras são obrigadas a depositar no MERCOSUL as Soluções de Consulta sobre Classificação Fiscal (Decisões CMC 03/03 e 26/94). Caso algum país membro discorde da Classificação Fiscal adotada por um outro país, pode apresentar comunicação à CCM (ou a CT1) para que decida acerca da classificação fiscal. No caso, em consulta ao site do MERCOSUL (mercosur.int) nota-se que para a subposição 3303.00 há apenas Soluções de Consulta protocoladas pela aduana brasileira, isto é, nem um outro país membro decidiu por nenhum outro critério a classificação fiscal de perfumes, e nem um outro país membro apresentou divergência ao CCM (o que se nota pela ausência de ditame do CCM sobre o subitem 3303.00). Desta feita, não há **VIOLAÇÃO DO TRATADO DE ASSUNÇÃO** na forma propalada pela **Recorrente.** Todavia, a presença da Solução de Consulta ditada pela aduana brasileiro em sítio eletrônico não implica a adoção pelo MERCOSUL do critério fixado pelo Brasil, posto que isto depende da aprovação de um ditame pelo CT1.

2.4. Nos termos da RG1 da NESH "*para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo*". Portanto, não é nem a Receita, nem a ANVISA, nem o Decreto quem define a **CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE PERFUMES,** quem define são os textos das posições, as notas de Seção e de Capítulo da NESH.

2.4.1. A posição 33.03 apresenta a seguinte nota:

> 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.

2.4.2. Como se nota do excerto acima, os perfumes são compostos de óleos essenciais, dissolvidas em álcool de título elevado e, usualmente, adjuvantes, fixador ou estabilizador. Já as águas de colônia "*diferem dos perfumes propriamente ditos pela sua mais fraca concentração em óleos essenciais, **ETC**., **E** pelo título geralmente menos elevado de álcool*

Original

*empregado*". A descrição acima revela muito mais sobre a identificação dos produtos na NESH do que enxergaram os debatedores no caso em liça.

2.4.3. Primeiro, o parágrafo da descrição da posição 33.03 dispõe que as águas de colônia contém concentração mais fraca em óleos essenciais ***vírgula*** ETC, isto é, a identificação de um produto como água de colônia não é determinada apenas pela concentração mais fraca em óleos essenciais, mas em óleos essenciais e ETC. E o que seria ETC, no nosso caso?

2.4.4. Um perfume é composto de óleos essenciais **e** adjuvantes **e** fixador. De outro modo, o perfume é composto de óleos essências e outras coisas e ENTRE OUTRAS COISAS - ou Et Cetera – adjuvantes e fixador. Destarte, etc em águas de colônia só pode referir-se a adjuvantes e fixador. Em suma, uma água de colônia, além de uma quantia percentual menor de óleos essenciais do que o perfume, contém menos adjuvantes e fixador.

2.4.5. A posição 33.01 da NESH engloba as seguintes mercadorias:

> 3301.1 - Óleos essenciais de citros (citrinos*):
>
> 3301.12 -- De laranja
>
> 3301.13 -- De limão
>
> 3301.19 -- Outros
>
> 3301.2 - Óleos essenciais, exceto de citros (citrinos*):
>
> 3301.24 -- De hortelã-pimenta (Mentha piperita)
>
> 3301.25 -- De outras mentas
>
> 3301.29 -- Outros
>
> 3301.30 - Resinoides
>
> 3301.90 – Outros

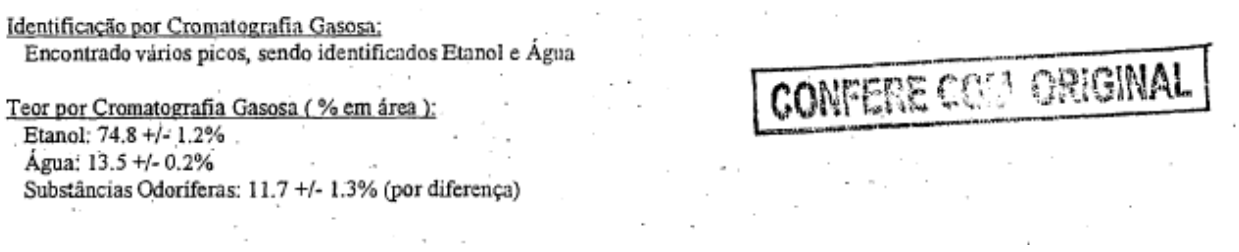
2.4.5.1. Portanto, ao lado dos óleos essenciais (3301.1 e 3301.2) estão os resinoides; ou a mercadoria é um óleo essencial ou a mercadoria é um resinoide. Óleos essenciais, conforme nota da posição 33.01, "*são matérias-primas de origem vegetal que se utilizam em perfumaria, em algumas indústrias alimentares ou noutras indústrias*", isto é, a substância odorífera. Uma das características do óleo essencial (de novo, nota da posição) é sua volatilidade, "*só mancham o papel apenas de maneira passageira*". Para que o óleo essencial fixe na pele é necessário um produto não volátil, ou seja, um resinoide definido como (mais uma vez, a NESH) "*produto utilizado principalmente como fixador nas indústrias dos perfumes*".

2.4.6. Daí já se vê o erro do parâmetro fixado pelo Decreto 79.094/77, pois a norma interna – por sinal, revogada desde 2013 – elege como parâmetro a quantidade de substâncias aromáticas enquanto a NESH elege como **um dos** parâmetros de identificação das mercadorias (o próximo será tratado adiante) a menor quantidade de óleos essenciais, adjuvantes e fixadores.

2.4.7. O erro na eleição do parâmetro de análise, resultou no erro na emissão do laudo pericial, pois estes constatam apenas e tão somente a quantidade de substâncias

Original

aromáticas, sem qualquer preocupação em identificar quais são óleos essenciais e quais são fixadores e adjuvantes:



Identificação por Cromatografia Gasosa:
Encontrado vários picos, sendo identificados Etanol e Água

Teor por Cromatografia Gasosa ( % em área ):
Etanol: 74.8 +/- 1.2%
Água: 13.5 +/- 0.2%
Substâncias Odoríferas: 11.7 +/- 1.3% (por diferença)

CONFERE COM ORIGINAL

2.4.7.1. Ora, os produtos importados pela **Recorrente** são bem conhecidos de todos (Bvlgari, Lacoste, Davidoff, Joopi, etc), e todos eles são bem conhecidos por se manter na pele por horas, logo, não é crível a inexistência de fixador.

2.4.8. Com isto se quer dizer que pelo critério quantidade de substâncias odoríficas, singularmente considerado, não é possível chegar à conclusão se os bens importados pela **Recorrente** são perfumes ou águas de colônia o que nos leva ao segundo critério de fixação e ao retorno às Notas da Posição 33.03:

> 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.

2.4.9. Para a NESH perfumes são as substâncias odoríferas e fixadores "*dissolvidos em álcool de título elevado*" e as águas de colônia tem como característica a dissolução em "*título geralmente menos elevado de álcool*". A mesma NESH, na posição 22.07, fixa que os álcoois de título elevado são aqueles "*em volume, igual ou superior a 80 % vol*". Desta forma, se o composto (substâncias odoríferas e fixadores) são dissolvidos em álcool com volume igual ou superior a 80% ele é um perfume, se menor é uma água de colônia. Por sinal, a Nota COANA/COTAC/DINOM 253/02 – vigente na data dos fatos geradores - fixa como parâmetro de classificação de perfumes e água de colônia, ao lado da concentração (do que, sabe-se lá) a volumetria do álcool em que está embebido o composto (entre outros fatores):

> 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). E 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 prolonga, por até 24 horas;

Original

> 7.2 "Eau de parfum" é um perfume corta 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 isto, 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)".

2.4.10. Ao analisarmos os laudos coligidos aos autos temos três situações: quatro em que foi constatado que o composto está embebido em álcool em volume superior a 80° (Vent Vert, Paradox versão normal e For Men, Aura for Men), seis em que foi constatado que o composto este embebido em álcool em volume inferior a 80° (Laguna Homme, Café Adventure, Watt, YSL Pour Homme, Declaration Normal e So Pretty) e doze compostos que sequer há laudo apensado (Eau de Dali, Laguna, Monsieur, Eau d'Ivoire, Indiao Green, Indiao Black and White, Jacomo, Declaration Essence, Eau de Cartier, Must por Homme, Pasha e Santos).

2.4.11. Para os casos em que não há sequer laudo, por óbvio deve ser dado provimento ao Recurso por insuficiência probatória à cargo da fiscalização. Para os casos em que o laudo aponta composto embebido em álcool em volume inferior a 80° deve ser dado provimento ao Recurso por se tratar de água de colônia nos termos de quem importa (a NESH). Para os quatro casos em que o composto está embebido em álcool em volume superior a 80° a classificação adotada pelo fisco está correta. Todavia, a fiscalização classificou a mercadoria importada somente com base em Decreto revogado, isto é, a partir de normas técnicas outras, que não a NESH. Desta forma, não pode esta Casa *corrigir* o caminho adotado pela fiscalização, por tratar-se, claramente, de alteração dos fundamentos jurídicos do lançamento.

3. Pelo exposto, admito, porquanto tempestivo, e conheço do Recurso Voluntário e a ele dou integral provimento para cancelar a autuação.

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto

Original

Original