



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 12466.001083/2007-41  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3201-002.014 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de janeiro de 2016  
**Matéria** CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS  
**Recorrente** CISA TRADING S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**

Período de apuração: 17/04/2002 a 27/12/2002

RETORNO DE DILIGÊNCIA.

Tendo em vista o não atendimento ao questionamento essencial proposto na diligência, julga-se a matéria tal como se apresenta no processo. Não resta dúvida que os laudos motivadores do Auto de Infração não são hábeis, pois o método “por diferença” não permite a exata indicação do percentual.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. PERFUMES (EXTRATOS). ÁGUAS-DE-COLÔNIA.

As mercadorias referidas como “águas-de-colônia” no código 3303.00.20 da NCM, compreendem os produtos com um teor de composição aromática de até 15%, de acordo com a Nota Coana/Cotec/Dinom no 253/2002 (vigente na lavratura do Auto de Infração), em vigor até sua reformulação pela Nota Coana/Cotec/Dinom no 344/2006, de 13/12/2006.

Por todos os motivos nos autos, há que se considerar os produtos como “águas-de-colônia”, sendo correta a classificação da importadora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Charles Mayer de Castro Souza (presidente), Winderley Moraes Pereira e Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto, relator, que davam provimento parcial ao recurso. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Mércia Helena Trajano D'Amorim.

CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA - Presidente.

CARLOS ALBERTO NASCIMENTO E SILVA PINTO - Relator.

MÉRCIA HELENA TRAJANO D'AMORIM - Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto, Cassio Schappo, Charles Mayer de Castro Souza (Presidente), Mércia Helena Trajano Damorim, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Tatiana Josefovicz Belisário e Winderley Morais Pereira.

Declarou-se impedida a conselheira Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo.

Fez sustentação oral, pela recorrente, o advogado Rubens Pellicciari, OAB/SP nº 21968.

## Relatório

Por bem descrever a matéria de que trata este processo, adoto e transcrevo abaixo o relatório que compõe a Decisão Recorrida.

*Trata o presente processo dos autos de infração de fls. 01 a 74 por meio dos quais são feitas as seguintes exigências: R\$1.393.476,00 de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), acrescidos de multa de ofício e juros de mora; R\$ 445.923,29 de multa do controle administrativo por falta de Licenciamento de Importação; R\$31.350,03 de multa por classificação incorreta.*

*Conforme se verifica nas Descrições dos Fatos e Enquadramentos Legais, nas importações realizadas pela autuada através das DI's relacionadas às fls. 03, constavam produtos do tipo que já haviam sido submetidos à análise laboratorial em outras importações, conforme comprovam as DFs e os laudos obtidos a partir daquelas importações (fls. 86/365).*

*Os produtos são diversos perfumes de diferentes marcas.*

*Aplicando o permissivo contido no art. 30 do Decreto nº 70.235/192, ou seja, atribuindo eficácia para o presente processo do laudo elaborado em outro, em que o produto em questão é originário do mesmo fabricante com igual marca e especificação, a fiscalização entendeu que as mercadorias em questão não eram água de colônia ou água perfumada, mas sim perfume.*

*A classificação fiscal, segundo a autoridade fiscal, deveria ter sido feita no código NCM 3303.00.10, cuja alíquota do IPI era de 40% (quarenta por cento). A importadora declarou o código NCM 3303.00.20 nas DFs de fls. 386 a 1396 com alíquota do IPI - 10% (dez por cento). Da alteração do código NCM decorreu não somente a exigência da diferença do IPI, mas todas as outras exigências deste processo.*

*Lavrados os autos de infração em tela e intimada a autuada em 17/04/2007, em 16/05/2007 ela ingressou com a impugnação de*

*fls. 1398 a 1438 por meio da qual discorre sobre os motivos dos lançamentos e alega em síntese:*

*Preliminarmente:*

*- Da imprecisão dos laudos laboratoriais: nos laudos não foi feita a correta medição do teor de composição aromática, já que o mesmo foi apurado por diferença, ou seja, não houve medição precisa da composição aromática e sim apuração aritmética de um percentual obtido após a exclusão da água e do álcool. Esta imprecisão foi apontada pela DINOM por meio da informação n.º 421/2006 (transcreve às fls. 1406).*

*- Da necessidade de adequação do exame pericial à Nota COANA n.º 253/2002: não se pode utilizar os laudos em questão para transformar "águas-de-colônia" em perfumes, assim classificadas pelo Ministério da Saúde, com fins puramente arrecadatórios. A COANA, em atendimento a pleito veiculado pela Divisão de Informação Comercial - Ministério das Relações Exteriores, expediu a Nota COANA/COTAC/DINOM n.º 253 que faz a distinção entre perfumes e águas-de-colônia (transcreve a referida norma às fls. 1409 e junta cópia às fls. 2817/2818). Com base no entendimento da COANA os produtos objeto dos Autos de Infração se enquadram no código NCM 3303.0020. As orientações expedidas pela DINON acerca de classificação de mercadoria devem ser observadas e cumpridas pela administração. Mesmo o novo entendimento expresso na Nota Dinon/Coana n.º 344/2006, não pode retroagir para fatos geradores anteriores a sua edição.*

*O Decreto n.º 79.094/77 não pode servir de subsídio para o Sistema Harmonizado, existindo orientações do órgão competente para identificar e determinar o que vem a ser perfume e água de colônia, a ANVISA.*

*Por estas razões, também, requer a conversão do presente julgamento em diligência pra que o Laboratório responda aos quesitos com vistas a identificar a quantidade correta de elemento odorífero em cada produto. Para tanto formula quesitos às fls. 1413/1414.*

*- Da duplicidade na cobrança do IPI na importação: a impugnante alega que algumas DIs já foram objeto de autuação anterior. São os seguintes processos: 12466.003629/2002-93, 12466.001423/2003-18, 12466.004256/2002-78 e 12466.000104/2003-87. As DI's em duplicidade constantes desses processos estão relacionadas às fls. 1414 e 1415.*

*- Irregularidades formais e materiais do Auto de Infração: 1) As DIs 02/0750059-7 e 02/0685399-2 foram citadas na descrição dos fatos e enquadramento legal mas não foram relacionadas no demonstrativo de apuração dos tributos; 2) A DI 02/0367742-5 foi relacionada em duplicidade na descrição dos fatos; 3) No auto de infração das penalidades foram descritas em duplicidade as DI's 02/0438637-8 e 02/0599531-9; 4) Há divergência entre o auto de cobrança do IPI e o auto para exigência das multas. No*

*auto de cobrança das multas consta a DI 02/0642832-9/001 e no auto de IPI, a mesma DI porém a adição 004. Ainda as DI's 02/0484552-6/028, 02/0822360-0/12 e 02/0918780-2/002 estão descritas apenas no auto de IPI. Teria sido um erro da fiscalização? E a correção poderia agravar a multa? Se houver retificação do lançamento requer novo prazo para apresentação de defesa; 5) Foi utilizado laudo que não corresponde ao produto importado. No item 5 da descrição dos fatos consta o produto Eau de Toilette, Champs Elysees, no entanto o laudo utilizado foi o do produto Eau de Parfum, Champs Elysees. Segundo a Nota 253/2002, eau de parfum é diferente de eau de toilette.*

*Portanto para este produto não pode ser usado laudo emprestado que trate de outro produto.*

*No mérito:*

*- A ANVISA é órgão competente para classificar os produtos em questão. E Ela classificou água perfumada como água de colônia e não como perfume como pretende a fiscalização. Todos estes produtos foram classificados pela ANVISA como água de colônia. Cita acórdão proferido pelo Conselho de Contribuintes que trata da matéria.*

*- Deve ser considerada no exame do produto a variação de temperatura no ambiente pois isto acarreta uma majoração na concentração da composição aromática. Outro aspecto é o fato de que a apuração deste percentual de concentração foi feita por diferença, sem critérios precisos.*

*-Nos laudos foi identificada a presença de água, o que implica que os produtos não podem ser classificados como perfumes, pois estes não podem conter água, somente óleo e álcool. Traz uma consulta formulada à ANVISA que trata sobre a classificação de extrato e perfume. Discorre sobre este assunto, afirmando que por isso os produtos, que não sejam, extratos ou essências, devem ser classificados como água de colônia.*

*Traz a Nota COANA/DINON n.º 253/2002 que classifica os produtos de acordo com o percentual de concentração de essência, coincidindo com o entendimento da impugnante.*

*Tendo em vista o acerto da classificação fiscal efetuada pela impugnante as exigências do IPI e das multas não podem prosperar.*

*- Alega que as autuações atentam contra a segurança jurídica e ainda ofende ao princípio da moralidade administrativa na medida em que não atenta para as orientações da COANA vigente à época da ocorrência dos fatos geradores.*

*- Requer ao final que seja realizada nova análise dos produtos, que sejam excluídas as DIs que já fazem parte de outras autuações e que sejam sanados os vícios materiais e formais.*

*Assim, após a fase pericial e retificação das autuações, seja julgadas insubsistentes as exigências.*

Sobreveio decisão da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis/SC, que julgou, por unanimidade de votos, procedente em parte a impugnação, cancelando a totalidade da exigência da multa por falta de licença de importação, bem como o IPI e a multa de 1% exigidos em duplicidade. Os fundamentos do voto condutor do acórdão recorrido encontram-se consubstanciados na ementa abaixo transcrita:

*ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS*

*Período de apuração: 17/04/2002 a 27/12/2002*

*DESCLASSIFICAÇÃO FISCAL. COMPROVAÇÃO.*

*Mantém-se a desclassificação fiscal realizada com base em Laudo Técnico que contenha elementos suficientes para comprovar que o produto examinado se enquadra, inequivocamente, na classificação fiscal determinada pela autoridade lançadora.*

*CLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA. PERFUMES.*

*Produtos de perfumaria que possuem concentração de substâncias odoríferas entre 10% e 30% são considerados "Perfumes (extratos)", classificando-se no código NCM 3303.00.10.*

*ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS*

*Período de apuração: 17/04/2002 a 27/12/2002*

*MULTA POR FALTA DE LICENÇA DE IMPORTAÇÃO. DESCABIMENTO. APLICAÇÃO DO ADN COSIT n.º 12/1997.*

*Estando as mercadorias descritas com todos os elementos necessários à sua identificação de tal forma que permitisse a utilização da prova emprestada, há que se aplicar o ADN COSIT n.º 12/1997, não se aplicando a multa por falta de licenciamento de importação.*

*MULTA PROPORCIONAL AO VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA.*

*Aplica-se a multa de 1% sobre o valor aduaneiro da mercadoria classificada de maneira incorreta na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM).*

Inconformada com a decisão, apresentou a recorrente, tempestivamente, o presente recurso voluntário. Na oportunidade, reiterou os argumentos colacionados em sua defesa inaugural.

A 1ª Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF, em sessão de 01/06/2010, conforme proposta do relator original deste processo, conselheiro Marcelo Ribeiro Nogueira, decidiu pela conversão do julgamento em diligência – Resolução nº 3201-00.149. Neste ato,

solicitou-se a emissão de novo laudo técnico a ser realizado pelo Instituto Nacional de Tecnologia – INT.

O Serviço de Fiscalização Aduaneira da Alfândega de Vitória/ES, em resposta a diligência requerida, entendeu pela inviabilidade da instrução probatória, arguindo que “(...) *novos laudos de perfumes de aproximadamente 10 anos não seriam confiáveis*”.

A recorrente foi cientificada da informação prestada pela RFB, apresentou petição na qual sustenta que o fato da diligência ter sido frustrada corresponde a cerceamento do direito de defesa, de forma que o recurso voluntário deve ser provido.

O julgamento foi novamente convertido em diligência, para fins de intimação da PGFN da informação fiscal.

Manifestou-se, então, a PGFN pela manutenção do lançamento, embasada na Nota Coana/Dinom.

Tendo em vista o encerramento do mandato de conselheiro do Relator Marcelo Ribeiro Nogueira, o processo distribuído por sorteio para a Conselheira Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo.

A Conselheira Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo, contudo, declarou-se impedida, tendo o processo sido sorteado para relatoria do Conselheiro Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto

O recurso voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Conforme relatoriado, a lide versa sobre a classificação fiscal de produtos. A recorrente classificou os produtos objetos da autuação no código NCM 3303.00.20, próprio para "águas-de-colônia", enquanto a Fiscalização aduaneira, por entender tratarem-se de Perfumes, em função do teor de substâncias odoríferas encontrado em laudos técnicos, procedeu a reclassificação para o código NCM 3303.00.10.

A recorrente questiona os laudos técnicos que embasaram a autuação, por entender que os mesmos seriam imprecisos.

Observo que a questão já foi apreciada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais em processo referente à própria contribuinte, restando definido pela validade dos Laudos. Trata-se do Acórdão nº 9303-001.729, proferido em sessão de 08/11/2011.

Aproveito, dada a clareza com que a matéria foi abordada pelo redator designado para o voto vencedor, Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, para transcrever excerto deste, que adoto 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.*

*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.*

*Caso a interessada possuísse elementos capazes de contestar os resultados obtidos nos referidos Laudos, poderia ter solicitado a realização de novo exame da contraprova, o que não ocorreu.*

*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 n.º 157/1998, acrescido pela IN SRF n.º 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.*

*Segundo os Laudos de Análise juntados aos autos, os perfumes são constituídos de solução Hidro-Alcoólica e de substâncias odoríferas. No caso, por exemplo, do PARFUM D ÉTÉ - EAU DE TOILETTE, fl. 48, o teor de álcool representava 75,4%, e o de água 6,4%. Utilizando-se o método da diferença, tem-se que:*

*Produto (100%) = 75,4 % Álcool + 6,4 % água + X % substância odoríferas.*

$$100\% = 75,4\% + 6,4\% + X\% \Rightarrow X = 100 - 75,4 - 6,4 \Rightarrow X = 18,2\%$$

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

*No caso sob exame, a composição da substância odorífera é de 18,2%. Ultrapassada a questão da metodologia adotada no laudo de análise acima aludido, passa-se, à questão da classificação fiscal os produtos mencionados.*

Constato, ainda, mostrar-se desnecessário o procedimento de perícia demandado por este órgão, posto a validade dos laudos que embasaram a autuação, bem como devido à inviabilidade de um novo procedimento em razão do tempo decorrido.

Como esclarecido pelo Laboratório, perfumes e águas de colônia contém em suas composições o Álcool e componentes das Mistura de Substâncias Odoríferas que são voláteis. Assim, com o passar do tempo, neste caso praticamente 10 anos, pode ter ocorrido uma evaporação natural ou até mesmo uma decomposição do produto. Sendo assim os resultados não seriam confiáveis e não poderiam ser comparados como os resultados encontrados na época da emissão dos respectivos laudos e tão pouco serem utilizados para emissão de novos laudos.

Em relação à análise da classificação fiscal correta dos produto, a questão foi abordada com muita propriedade pela relatora do acórdão recorrido, julgadora Marta de Souza Marques, razão pela qual transcrevo excerto deste, que adoto como razão de decidir:

*Vejam, agora, o Capítulo 33 da Tarifa Externa Comum (TEC), referente a ÓLEOS ESSENCIAIS E RESINÓIDES; PRODUTOS DE PERFUMARIA OU DE TOUCADOR PREPARADOS E PREPARAÇÕES COSMÉTICAS, a subposição 3303.00 relativa a PERFUMES E ÁGUAS-DE-COLÔNIA, a qual, por sua vez, possui dois desdobramentos :*

*3303.00.10 Perfumes (extratos)*

*3303.00.20 Águas-de-colônia*

*As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) relativas à posição 3303, trazem os seguintes elementos de juízo sobre a matéria:*

*"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."

(negritei e grifei)

*Apesar de as NESH estabelecerem claramente tal critério, de alcance universal, com validade em todos os países que adotam o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, elas não especificam os limites definidos para que se identifique, a partir de concentração de elementos odoríferos, quando a mercadoria se trata de um perfume (extrato) ou de água-de-colônia.*

*Portanto, cumpre neste momento ressaltar que o Sistema Integrado de Designação e Codificação de Mercadorias - cuja Convenção Internacional foi promulgada pelo Decreto nº 97.409/1988 e aprovada pelo Decreto Legislativo nº 71/1988 - é formado por posições (de 4 dígitos), que são subdivididas em subposições de 1º nível (5º dígito) e subposições de 2º nível (6º dígito).*

*Lembrando a denominação de cada parte do Código 3303.00.20 (qualquer código da NCM/SH segue a mesma regra), declarado pela petionária à fl. 26 observa-se que:*

*33 - capítulo*

*3303 - posição*

*3303.0 - sub-posição simples*

*3303.00 - sub-posição composta*

*3303.00.2- item*

*3303.00.20- subitem*

*De acordo com a mencionada Convenção do SH, cada País 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 na parte de aplicação geral.*

*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, 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.

Como se observa, o critério de diferenciação entre os "extratos" e as "águas perfumadas, águas-de-colônia, loções e similares", encontra-se definido de forma objetiva na legislação pátria, atendendo ao desdobramento da posição 3303 efetuado no País, ao nível dos itens relativos aos "Perfumes (extratos)" e às "Águas-de-colônia".

Diante da exposição acima se depreende que na NCM existem dois desdobramentos apenas para perfumes (extratos) e águas de colônias. Na legislação competente para diferenciar estas mercadorias, o Decreto nº 79.094, de 05/01/1977, foi especificado que águas de colônia e águas perfumadas só poderiam conter até 10% de concentração de composição aromática. Acima deste percentual seriam classificadas como extratos.

Já a Nota Coana n.º 253/2002, ampliou indevidamente estas diferenciações.

Digo indevidamente pois emitiu uma Nota contrária à legislação em vigor. Tanto que em 2006, retificou seu entendimento adequando-o ao Decreto nº 79.094/1977, emitindo nova Nota COANA de n.º 344/2006.

De qualquer forma a importadora se valeu de uma interpretação interessante da Nota COANA n.º 253/2002. Seus produtos possuíam percentual de substâncias odoríferas acima de 10%, o que, segundo esta Nota, levaria a classificação de, no mínimo,

"eau de parfum". No entanto, mesmo se valendo desta Nota, chama seus produtos de "água de colônia" para forçar a classificação dos mesmos no código da NCM 3303.00.20, como água de colônia

Esta Nota, na verdade, extrapolou a classificação admitida para perfumes, ao indicar que mesmo acima de 10% de concentração aromática, um produto com até 15% ainda seria classificado como água de colônia, no código 3303.00.20.

Divirjo, contudo, da decisão recorrida acerca dos efeitos da Nota Coana/Cotac/Dinom nº 253, de 1/8/2002, em relação à época em que teve vigência, ou seja, da data de sua publicação até o momento de sua reforma pela Nota Coana/Cotac/Dinom nº 344, 13/12/2006.

A referida Nota Coana/Cotac/Dinom nº 253, de 1/8/2002, esclareceu os 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.

7.1 "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 **toileite**" 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 fratche" 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 "cais 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 exposto neste voto, 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.

Em análise aos laudos técnicos anexados aos autos, constata-se que todos os produtos ora tributados apresentam substâncias odoríferas superiores a 10%, todavia nem todos possuem estas substâncias em percentual entre 15% e 30%.

Constata-se, ainda, que algumas das 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. Em relação a estas importações, mostra-se correta a autuação, em obediência ao estabelecido no Decreto nº 79.094, de 5/1/1977.

Desta forma, deve ser mantida a autuação em relação às DIs formalizadas entre 17/4/2002 e 1/8/2002.

Quanto aos produtos importados no período de vigência da NOTA COANA/COTEC/DINOM nº 253/2002, ato que, como já esclarecido, produziu efeitos de 1/8/2002 a 13/12/2006, deve ser revista a decisão recorrida, cancelando-se a exigência em relação aos produtos importados que apresentaram composição aromática em concentração inferior a 15%.

A autuação resta mantida, contudo, em relação aos produtos Extravagance D'Amarige - Eau de Toilette; Amarige de Givenchy - Eau de Toilette; Organza - Givenchy - Eau de Parfum; Extravagance Givenchy - Eau de Toilette; Champs Elysees - Eau de Parfum; Champs Elysees - Eau de Toilette; e Energizing Fragrance - Eau Aromatic, posto apresentarem composição aromática entre 15% e 30%.

### **Das penalidades**

No que tange à multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria, deve ser mantida a cobrança, pois a penalidade decorre da classificação fiscal errônea verificada nos presentes autos, nos termos do artigo 84 a Medida Provisória (MP) nº 2.158-35, com vigência a partir de 27/08/2001:

*Art.84. Aplica-se a multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria:*

*I - classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul, nas nomenclaturas complementares ou em outros detalhamentos instituídos para a identificação da mercadoria; ou*

*II - quantificada incorretamente na unidade de medida estatística estabelecida pela Secretaria da Receita Federal.*

*§1º O valor da multa prevista neste artigo será de R\$ 500,00 (quinhentos reais), quando do seu cálculo resultar valor inferior.*

*§2º A aplicação da multa prevista neste artigo não prejudica a exigência dos impostos, da multa por declaração inexata prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e de outras penalidades administrativas, bem assim dos acréscimos legais cabíveis.*

Da mesma forma, quanto à incidência de multa de ofício, deve ser mantida a exigência fiscal, posto verificada a situação prevista no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário, devendo ser cancelada a exigência em relação aos produtos importados que apresentaram composição aromática em concentração inferior a 15%, referente às DIs formalizadas a partir de 01/08/2002, sendo mantido os demais valores exigidos.

Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto - Relator

## **Voto Vencedor**

Mércia Helena Trajano Damorim - Redatora designada

O presente recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, razão por que dele tomo conhecimento.

Inicialmente, ousou discordar do ilustre relator no tocante à manutenção parcial da autuação, tendo em vista, quando o mesmo menciona e delimita, nos termos abaixo:

*Constata-se, ainda, que algumas das 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. Em relação a estas importações, mostra-se correta a autuação, em obediência ao estabelecido no Decreto nº 79.094, de 5/1/1977.*

*Desta forma, deve ser mantida a autuação em relação às DIs formalizadas entre 17/4/2002 e 1/8/2002.*

Em sendo assim, pelos motivos abaixo, entendo, dar provimento total ao recurso voluntário, já que tendo inaugurado o voto divergente (parcialmente), coube-me à incumbência de redigir o voto vencedor, sendo o que passo a fazer.

O litígio refere-se à classificação fiscal dos produtos importados, o que reside na análise da classificação fiscal: 3303.0020 (específico para água de colônia) e 3303.0010 (próprio para perfumes, extratos). A primeira defendida pela recorrente e a segunda pela autoridade fiscal.

As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado-NESH apontam:

*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.*

Destarte, as NESH não especificam a concentração de óleos essenciais que permita a diferenciação entre tais produtos. Apenas explicita que as águas-de-colônia diferem dos perfumes pela sua mais fraca concentração de óleos essenciais e pelo título menos elevado de álcool empregado.

Registre-se que com a criação da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa) através da Lei nº 9.782/1999, ficou afeta a esse órgão a competência para conceder o registro dos produtos tratados no Decreto nº 79.094/1977 ( o qual foi revogado em 15/08/2013, data da publicação do Decreto de nº 8.077/2013), entre eles os perfumes. Assim, a competência da Anvisa, prevista no art. 7º da Lei nº 9.782/1999, diz respeito ao registro dos produtos dependentes de vigilância sanitária.

O referido Decreto ( 79.094/1977) , dispunha dos percentuais para 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).* e b) Águas perfumadas, águas de colônia, loções e similares — constituídas pela dissolução até 10% (dez por cento) de composição aromática em álcool de diversas graduações, não podendo ser nas formas sólidas nem na de bastão."

Tendo em vista que nos laudos emprestados anexados aos Autos de Infração não foi feita a correta medição do teor de composição aromática dos produtos em questão e ser o critério diferenciador das "águas-de-colônia" em relação aos perfumes, já que nos mesmos é atestado que a quantidade de "substâncias odoríferas" foi apurada por **diferença**, ou seja, não houve medição precisa da sua composição aromática, mas sim apuração aritmética de um percentual obtido após a exclusão da água e do álcool contidos nos produtos.

Enfim, os métodos utilizados para a finalidade que se propõe o laudo não pode ser apresentado pelo critério da diferença, em razão de ser impreciso, haja vista que na indicada

diferença existem elementos não odoríferos, tais como: fixadores, emolientes, estabilizantes, antioxidantes, corantes, diluentes, etc, que podem atingir de 3 a 5 pontos percentuais da diferença.

Após a diligência demandada, de acordo com as peças que instruem os autos, as manifestações da recorrente, não resta dúvida que os laudos confeccionados que foram baseados neste Auto de Infração não são hábeis, tendo em vista o método "por diferença", logo, não se permite a exata indicação do percentual.

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

*"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 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 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)"*

Da mesma forma, a imprecisão deste método praticado nos laudos, já foi manifestada pela DINOM, nos autos do processo de nº 12466.001082/2004-53, por meio da Informação nº 421/2006:

*"Trata-se de resposta a questionamento formulado na Resolução nº 301-1.622, de 14 de julho de 2006, que converteu o julgamento do recurso voluntário interposto neste processo em diligência, às fls. 262 a 269, a fim de que fosse solicitada manifestação da Coana, bem como, resposta a questionamento formulado pela Interessada, às fls. 273 e 274. (...)*

*Quanto ao primeiro quesito formulado pela Interessada, a Instrução Normativa (IN) SRF nº 157, de 22 de dezembro de 1998, alterada pelas IN SRF nº 22/1999, IN nº 152/2002 e IN SRF nº 492/2005, dispõe que os laudos técnicos deverão conter, para o caso em questão, somente explicitação e fundamentação técnica das verificações, testes, ensaios ou análises laboratoriais empregados na identificação da mercadoria e indicação das fontes, referências bibliográficas e normas internacionais empregadas na elaboração do laudo, e cópia daquelas que tenha relação direta com a mercadoria objeto de verificação, teste, ensaio ou análise laboratoriais, não podendo conter quaisquer indicações sobre posições, subposições, itens ou códigos da NCM, tendo em conta que a competência para classificação fiscal de mercadorias é da SRF. Logo, não cabe ao laboratório explicitar tratar-se de uma ou outra mercadoria, devendo ater-se ao resultado da análise laboratoriais, no presente caso, à constituição química, qualitativa e quantitativa, do produto analisado.*

*No que tange ao segundo Questionamento da Interessada, esclarecemos que na elaboração dos laudos técnicos os laboratórios devem utilizar métodos que permitam identificar com clareza o percentual de constituintes aromáticos, não devendo ser considerados neste percentual emolientes, ésteres graxos, estabilizantes, antioxidantes, corantes, diluentes, protetores de radiação solar, fixadores e demais elementos não aromáticos."*

Inegável, pois, que os laudos periciais são muito precários e não devem servir de sustentáculo para a presente exigência advinda de desclassificação fiscal de mercadoria, pois se limitam a identificar a quantidade de álcool e de água presentes nos produtos, sem, sequer, examinar seu poder de fixação ou seu processo de fabricação, se limitando a prever, por diferença, que o que não correspondia àqueles primeiros elementos (água e álcool), seriam substâncias odoríferas, sem sequer decompô-la em essências (percentual que interessa ao caso em tela) e outras substâncias não odoríferas que devem ser expurgadas do percentual indispensável ao deslinde deste processo (emolientes, ésteres graxos, estabilizantes, antioxidante, corantes, diluentes, protetores de radiação solar, fixadores, etc). Ou seja, da diferença apurada, deveriam os ingredientes não aromáticos serem excluídos da concentração aromática no método de diferença utilizado.

produtos já apresentam concentração de essência igual ou abaixo do limite de 15%, na forma apresentada nos laudos do Laboratório Nacional de Análises Luiz Angerami, ainda que por critério "de diferença". Ainda que apresentassem índices superiores ( um pouco mais), existem suficientes razões para enquadrá-los na categoria de água-de-colônia, classificados no código TEC 3303.00.20, tendo em vista dentre outros, o registro deles na ANVISA e todos os argumentos expostos.

É como voto.

Considerando que vários casos similares já foram decididos a favor da recorrente, há uma vasta jurisprudência no âmbito do antigo Conselho de Contribuintes e atual CARF, tais como os seguintes acórdãos:

303-33.697, de 08/11/2006; 301-33.787, de 24/04/2007; 301-33.784, de 24/04/2007; 303-33.057, de 26/04/2006; 301-33.785, de 24/04/2007; 302-38.644, de 22/06/2007; 301-33.867 de 22/05/2007; 301-33.868 de 22/05/2007; 301-33.950 de 13/06/2007; 302-38.828, de 07/08/2007; 301-34.012, de 11/09/2007; 301-34.075, de 16/10/2007; 302-39.163, de 08/11/2007; 302-39.442, de 19/05/2008; 303-35.394, de 18/06/2008; 303-06.188 da CSRF; 303-00.181-CSRF; 3202-000.724, de 24/04/2013, 3101-001.208 de 05/08/2013 e 3201-001.507, de 27/11/2013.

Por todo o acima exposto, dou provimento ao recurso voluntário, prejudicados os demais argumentos.

*(assinado digitalmente)*

Mércia Helena Trajano Damorim - Redatora designada