



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº : 12466.001194/2003-23
Recurso nº : 131.714
Sessão de : 21 de junho de 2006
Recorrente : CISA TRADING S.A.
Recorrida : DRJ/FLORIANÓPOLIS/SC

R E S O L U Ç Ã O Nº 301-1.632

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

RESOLVEM os Membros da Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência à Repartição de Origem, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


OTACÍLIO DANTAS CARTAXO
Presidente


VALMAR FONSÊCA DE MENEZES
Relator

Formalizado em: 14 JUL 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: José Luiz Novo Rossari, Luiz Roberto Domingo, Atalina Rodrigues Alves, Susy Gomes Hoffmann, Irene Souza da Trindade Torres e Carlos Henrique Klaser Filho. Esteve presente a Procuradora da Fazenda Nacional Maria Cecília Barbosa. Fez sustentação oral a advogada Cristiane Romano OAB/SP nº 123.771.

Processo nº : 12466.001194/2003-23
Resolução nº : 301-1.632

RELATÓRIO

Considerando a forma minuciosa com que foi elaborado, adoto o relatório componente do Acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis/SC, que transcrevo, *verbis*:

“Trata-se da exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados vinculado à importação (R\$ 30.381,88 - fl. 9), bem como da multa por classificação tarifária incorreta (R\$ 847,47 - fl. 4).

Segundo Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, a interessada registrou a Declaração de Importação nº 03/0105750-2, de 06/02/2003, para despacho aduaneiro das mercadorias descritas como “Dolce Vita Eau de Toilette – Christian Dior” embalagens de 30 e 50 ml, “Tendre Poison Eau de Toilette – Christian Dior” embalagens de 30 e 50 ml e “Dune Eau de Toilette – Christian Dior” embalagens de 30 e 100 ml, classificando-as no código NCM 3303.00.20 – Águas-de-colônia, com alíquota de 10 % de IPI (fl. 24).

No exame documental e conferência física das mercadorias, foi constatado que produtos iguais aos importados já haviam sido objeto de exame laboratorial, quando do registro das DIs nº 01/0833839-2 e 01/0911816-7, que resultou na emissão dos Laudos de Análise nº 2862.01 (fls. 16/17), 2862.02 (fls. 18/19) e 1202.01 (fls. 20/21).

A conclusão dos Laudos foi no sentido de que os produtos analisados correspondem a “perfumes constituídos de solução hidro-alcoólica e substâncias odoríferas, na forma líquida, acondicionados em embalagens próprias para venda a retalho”.

Considerando que os mencionados Laudos de Análise referem-se a produtos originários do mesmo fabricante, com igual denominação, marca e especificação (na forma prevista pelo art. 30, parágrafo 3º, alínea ‘a’ do Decreto nº 70.235/72), a fiscalização concluiu que as mercadorias importadas, na verdade, são perfumes e não águas-de-colônia, o que motivou sua reclassificação fiscal para o código NCM “3303.00.10 – Perfumes (extratos)”, sujeito à alíquota de 40 % de IPI.

Desse modo, foram lavrados os autos de infração, para exigência da diferença de IPI (fl. 9) e da multa por classificação tarifária incorreta, prevista no art. 84 da Medida Provisória nº 2158-35, de 24/08/2001 (fl. 4).

Cientificada do lançamento, a contribuinte protocolizou a defesa de fl. 29, argumentando, em resumo, que:

Processo nº : 12466.001194/2003-23
Resolução nº : 301-1.632

- A Agência de Vigilância Sanitária do Ministério da Saúde – Anvisa – classifica os produtos importados como “águas perfumadas, águas-de-colônia, loções e similares” (Resolução Anvisa nº 79/2000 – v. docs. de fls. 49 a 54);

- Os Laudos utilizados para enquadrar os produtos como sendo “perfumes”, e não “águas-de-colônia”, alterando sua natureza reconhecida pelo próprio Ministério da Saúde, violam as disposições da IN SRF nº 157/98, por não explicitar a respectiva fundamentação técnica, por não fazer prova do credenciamento do laboratório, e por não indicar as fontes e referências bibliográficas que fundamentaram as conclusões apresentadas;

- Não bastasse isso, os Laudos tratam da análise de produtos importados através de outras Declarações de Importação, que não aquela objeto do presente processo;

- Tais falhas afrontam o princípio da ampla defesa, pois inviabilizam o contraditório relativo aos critérios adotados na elaboração dos Laudos, o que revela a nulidade do auto de infração, por descumprimento dos requisitos que regulam o processo administrativo;

- Para justificar a reclassificação fiscal em tela, o auto de infração deveria ter provado que os produtos importados seriam extratos e não águas-de-colônia, o que não ocorreu. Desse modo, não foi cumprido o disposto no art. 142 do CTN e no art. 10, incisos III e IV do Decreto nº 70.235/72;

- O laudo concluiu que o produto importado é um extrato, mediante a apuração da quantidade de substâncias odoríferas por diferença, por meio de cálculo aritmético, sob a premissa de que todos os componentes que não correspondem à água ou ao álcool seriam considerados substância odorífera. Entretanto, não restou comprovado que o percentual apurado por diferença seja composto somente de essências;

- A técnica utilizada é falha, pois desconsidera as outras substâncias que compõem os produtos em tela (além do etanol, da água e das substâncias odoríferas), bem como as variações que podem ocorrer no percentual de álcool em virtude de mudanças de temperatura na execução dos testes;

- Note-se que não foi mencionado o modelo de cromatógrafo utilizado nas análises. Também as “referências bibliográficas” (que não foram especificadas no laudo), indicam considerar-se “perfume” a solução hidro-alcoólica contendo de 10 a 25 % de essências, e “água-de-colônia” a que contém de 2 a 6 %, sem explicitar o que seriam os produtos que contêm de 6 a 10 % de essências;

- Portanto, não restou comprovada a ocorrência do fato gerador (em afronta ao comando do art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e ao princípio da legalidade tributária), o que demonstra a nulidade do auto de infração, em virtude dos vícios formais indicados e da falta de fundamentação do lançamento;

Processo nº : 12466.001194/2003-23
Resolução nº : 301-1.632

- O auto de infração pretende desconsiderar a classificação fiscal adotada pela contribuinte com base em laudos de análise emitidos em setembro de 2001, e que não utilizaram como amostras as mercadorias objeto da Declaração de Importação em foco;

- Para que pudesse levar a efeito a reclassificação fiscal e o lançamento, o auto de infração deveria provar que os produtos importados eram extratos e não águas-de-colônia. Pergunta-se, então: Como podem os autuantes desclassificar as mercadorias importadas com base em laudos cujas amostras foram colhidas há mais de um ano?

- A fiscalização não pode desconsiderar a classificação fiscal adotada pelo contribuinte, apenas com base em laudo de análise emitido sem a coleta de amostra da própria mercadoria importada (v. Acórdãos do 3º CC, fls. 36 a 38);

- Nesse sentido, é descabida a invocação do disposto no art. 30, § 3º do Decreto nº 70.235/72, constante da autuação, na tentativa de legitimar a utilização dos referidos laudos. Tal dispositivo aplica-se apenas nos casos em que a fiscalização logra demonstrar que se trata de mercadorias com idênticas especificações, o que não ocorreu no presente auto de infração. Ademais, essa presunção somente poderia ser admitida se tivesse sido facultado, à contribuinte, a apresentação de prova em contrário, o que não ocorreu no caso em tela, uma vez que as mercadorias alcançadas na autuação já foram todas vendidas;

- De acordo com os arts. 2 e 14 do Decreto nº 79.094/77 c/c art. 8 da Lei nº 9.782/99; cabe à Anvisa determinar a natureza das mercadorias alcançadas na autuação. Entretanto, como já visto, a Anvisa classifica os produtos importados como “águas perfumadas, águas-de-colônia, loções e similares”, e não como extratos;

- Destarte, a correção da classificação fiscal adotada pela impugnante é reconhecida pela Anvisa - autoridade máxima competente para tanto - e portanto não há que ser contestada;

- As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado - NESH da posição 3303 em momento algum versam sobre os limites fixos de concentração aromática adotados pela fiscalização para fins de determinar a distinção entre “água-de-colônia” e “extrato”;

- As NESH referem-se também a outros critérios como o título menos elevado de álcool empregado, a presença de água e de outras substâncias adjuvantes utilizadas como matéria-prima na fabricação de extratos e águas-de-colônia, os quais não foram considerados no trabalho fiscal;

- Diante do avanço tecnológico do setor, a qualidade das matérias-primas empregadas ganhou extrema relevância, não bastando, para a classificação de um produto como “água-de-colônia” ou “extrato”, a simples menção da concentração de essência entre 10% e 25%, limites, aliás, cuja fonte bibliográfica sequer foi mencionada;

Processo nº : 12466.001194/2003-23
Resolução nº : 301-1.632

- Atualmente, essa diferenciação é realizada apenas dentro de uma mesma linha de produtos, em razão da espécie e da qualidade das matérias-primas que compõem os extratos e as águas-de-colônia. Isso ocorre porque determinadas matérias-primas possuem alto poder odorante, mesmo utilizadas em pequenas concentrações, enquanto outras matérias-primas, de custo menor, não têm poder odorante tão elevado. Ou seja, o que importa é a qualidade da matéria-prima, e não mais a quantidade;

- Outro elemento que diferencia as águas-de-colônia dos extratos é o preço; os últimos são extraordinariamente mais caros que os primeiros. Desse modo, se as águas-de-colônia fossem classificadas como extratos o consumidor seria levado a engano, pois estaria pagando mais caro por um produto de menor poder odorante;

- Nesse aspecto, a impugnante e a própria Anvisa estão impedidos de utilizar a classificação pretendida pelo Fisco, em virtude do que dispõe o art. 6º do Decreto nº 79.094/77 que, no intuito de proteger o consumidor, veda a adoção de nome igual ou assemelhado para produtos de composição diferente;

- Dessa forma, resta evidente que:

- I. O laudo utilizado como base para o lançamento não é suficientemente técnico para a determinação de sua classificação fiscal;

- II. Os produtos em análise correspondem a “águas-de-colônia” e não a “extratos”;

- III. A Anvisa classifica e registra as “águas-de-colônia” com base em todos os elementos componentes de sua fórmula, e não apenas na concentração de sua essência;

- IV. Não há que se falar na exigência do IPI na alíquota de 40 %, pois não restou demonstrada a aplicação de alíquota diversa de 10 %, o que macula por completo o lançamento impugnado;

- Uma vez demonstrada a improcedência da reclassificação fiscal, as multas impostas devem ser igualmente canceladas;

- A multa prevista no art. 84 da MP nº 2158-35/2001 não é exigível no presente caso, já que a impugnante adotou a classificação reiteradamente praticada pela Anvisa, na forma prevista pelo art. 100 do CTN;

- Em face do exposto, requer seja julgado improcedente o lançamento.

A interessada efetuou o depósito administrativo dos valores exigidos na presente autuação, por meio dos comprovantes de fls. 47 e 48.”

Processo nº : 12466.001194/2003-23
Resolução nº : 301-1.632

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis/SC concluiu pela procedência do lançamento, em acórdão cuja ementa dispõe, *verbis*:

“Assunto: Classificação de Mercadorias

Data do fato gerador: 06/02/2003

Ementa: 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.”

A interessada recorre a este Egrégio Colegiado, conforme petição nos autos, tempestivamente, ratificando as alegações apresentadas por ocasião de sua impugnação e aditando sua insatisfação quanto ao não acolhimento de suas pretensões pelo órgão julgador de primeira instância. Reitera estar correta a classificação das fragrâncias comercializadas como águas-de-colônia no código NCM 3303.00.20 e requer provimento ao recurso.

É o relatório.

Processo nº : 12466.001194/2003-23
Resolução nº : 301-1.632

VOTO

Conselheiro Valmar Fonsêca de Menezes, Relator

Após intensos debates nesta Câmara, adoto o voto do eminente Conselheiro José Luiz Novo Rossari, proferido no julgamento do recurso de no. 131.696, da mesma empresa, ocorrido nesta mesma Sessão do Colegiado, o qual transcrevo, a seguir, *in verbis*:

“Trata-se de estabelecer a correta classificação do produto descrito pela empresa importadora na DI nº 03/0276757-0, registrada em 2/4/2003, como “Flower by Kenzo Eau de Parfum Natural Spray”. A declarante classificou a mercadoria no código NCM 3303.00.20, própria para “águas de colônia”, enquanto que a fiscalização aduaneira entendeu que a mercadoria deveria ter sido classificada no código NCM 3303.00.10, como “perfumes”, em função do teor de substâncias odoríferas encontrado em laudo técnico.

As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) referentes à posição 3303 dão as seguintes informações sobre os produtos dessa posição, *verbis*:

“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.”

Conforme se constata, os regramentos estabelecidos pelas NESH não especificam a concentração de óleos essenciais que permita a

Processo nº : 12466.001194/2003-23
Resolução nº : 301-1.632

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.

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

3303.00.10 – Perfumes (extratos)

3303.00.20 – Águas-de-colônia

Sobre tais produtos, o Decreto nº 79.094/1977 dispõe, em seu art. 49, II, que os produtos citados compreendem, *verbis*:

“II – Perfumes:

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

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

O Decreto acima citado regulamenta a Lei nº 6.360/1976, que dispõe sobre a vigilância sanitária a que ficam sujeitos os medicamentos, as drogas, os insumos farmacêuticos e correlatos, cosméticos, saneantes e outros produtos, inclusive na importação e na exportação (art. 554 do RA).

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

No caso sob exame, 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 1º/8/2002, 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). 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 fraîche”** é a “água refrescante”, perfumada quase sempre com pouquíssima essência cítrica (limão ou tangerina). Por isto, muitas vezes é chamada de “eau de sport”. Tem uma baixa percentagem de essência, de 1% a 3%, e vem quase sempre diluída em álcool de 70° ou 80° GL, havendo poucas variantes de “eau fraîche” que não empregam álcool. Sua taxa de fixação é mínima, de 2 a 4 horas.

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

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

Verifica-se, preliminarmente, que existem divergências entre o Laboratório de Análises (conforme laudo), a Anvisa e a Coana sobre o teor de substâncias odoríferas (essências) que caracterizam os extratos, conforme indicado abaixo.

Processo nº : 12466.001194/2003-23
Resolução nº : 301-1.632

	LABORATÓRIO	ANVISA	COANA
% essências	10-25%	10-30%	15-30%

De outra parte, e embora o procedimento fiscal tenha utilizado como base o teor de substâncias odoríferas encontrado no laudo, não se verifica na legislação do Sistema Harmonizado, nem na parte nacional decorrente desse Sistema (itens e subitens), qualquer regramento que vincule a classificação ao referido teor.

Assim, entendo que a Nota Coana/Cotac/Dinom nº 253/2002 antes transcrita esboça apenas considerações sobre a matéria, sem que as colocações ali feitas venham a representar conclusão definitiva da SRF/Coana sobre a classificação das mercadorias objeto da autuação. No entanto, a Nota referida é um fato que pode ter contribuído para a classificação dos produtos importados nos códigos pleiteados pelo importador, tendo em vista que tal Nota foi distribuída à Divisão de Informação Comercial do Ministério das Relações Exteriores.

Cumprе ressaltar que para a classificação tarifária na SRF de produtos cujo registro dependa de autorização de órgão governamental competente, como é o caso dos produtos de perfumaria, é requisito essencial a anexação de cópia da autorização do registro do produto junto ao referido órgão, conforme estabelece a IN SRF nº 573, de 2005, em seu art. 4º, § 3º. Trata-se, pois, de elemento básico no exame de processos de consulta sobre classificação de mercadorias.

Diante do exposto, e em vista da falta de convicção para a definitiva decisão processual, em face das controvérsias que surgem a respeito da matéria, voto no sentido de ser o julgamento convertido em diligência à unidade da SRF de origem, a fim de que seja solicitada a manifestação da Coana no que respeita aos seguintes quesitos - devendo ser oferecida oportunidade à recorrente de formular seus quesitos, se quiser:

a) Tendo em vista que a legislação do Ministério da Saúde (Lei nº 6.360/1976, regulamentada pelo Decreto nº 79.094/1977, e Lei nº 9.782/1999), estabelece a obrigatoriedade de classificação sanitária e o registro dos produtos de perfumaria, de forma a ser indicada em cada produto a sua identificação específica, e que tal atividade é de competência da Anvisa, e considerando o disposto no art. 4º, § 3º, da IN SRF nº 573/2005, que estabelece que na consulta sobre classificação de mercadorias que dependa de autorização de órgão especificado em lei, deverá ser anexada uma cópia da autorização do registro do produto, há alguma possibilidade técnica de os produtos

Processo nº : 12466.001194/2003-23
Resolução nº : 301-1.632

da subposição 3303.00 terem classificação fiscal diversa da identificação e registro que lhes foi concedido pela Anvisa?

b) Sem prejuízo do quesito anterior, a eventual apuração de composição aromática em laudo técnico solicitado pelas unidades fiscais da SRF, possui relevância suficiente para afastar a identificação e o registro de produto estabelecidos pelo órgão competente do Ministério da Saúde?

c) As considerações contidas na Nota Coana/Cotac/Dinom nº 253, de 1º/8/2002, representam conclusão definitiva da SRF/Coana sobre a classificação das mercadorias ali discriminadas (*"Essência ou extrato"*, *"Eau de parfum"*, *"Eau de toilette"*, *"Água-de-colônia"* ou *"eau de cologne"*, e *"Eau fraîche"*), de modo a vincular essa classificação ao teor de substâncias odoríferas (essências) existente em cada produto?

Antes do retorno do processo a este Conselho, deverá a recorrente ser informada do inteiro teor da resposta do órgão demandado, a fim de que possa, querendo, se manifestar a respeito."

Da mesma forma do ilustre relator invocado, voto no sentido de conversão do julgamento em diligência, nos termos propostos.

Sala das Sessões, em 21 de junho de 2006


VALMAR FONSÊCA DE MENEZES - Relator