



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**TERCEIRA CÂMARA**

---

**Processo n°** 12466.001321/2003-94  
**Recurso n°** 131.704  
**Matéria** Classificação de mercadoria  
**Acórdão n°** 303-33.697  
**Sessão de** 8 de novembro de 2006  
**Recorrente** CISA TRADING S.A.  
**Recorrida** DRJ Florianópolis (SC)

---

Classificação de mercadoria. Perfume (extrato) ou água-de-colônia.

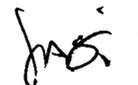
Os limites da concentração da composição aromática fixados nas alíneas "a" e "b" do inciso II do artigo 49 do Decreto 79.094, de 5 de janeiro de 1977, são específicos para o fim de registro dos perfumes (extratos, águas-de-colônia etc.) no sistema de vigilância sanitária. Na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), a classificação dos perfumes (extratos) e das águas-de-colônia independe dos valores absolutos da concentração da composição aromática. É o confronto da concentração de um com a do outro que define qual deles é perfume (extrato) e qual deles é água de colônia.

Recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário, na forma do relatório e do voto que passam a integrar o presente julgado.

  
Anélise Daudt Prieto  
Presidente



  
Tarásio Campelo Borges  
Relator

Formalizado em: 30 JAN 2007



Participaram ainda do presente julgamento os conselheiros: Marciel Eder Costa, Nanci Gama, Nilton Luiz Bartoli, Sergio de Castro Neves, Silvio Marcos Barcelos Fiuza e Zenaldo Loibman.

## Relatório

Cuida-se de recurso voluntário contra acórdão unânime da Segunda Turma da DRJ Florianópolis (SC) que julgou procedente o lançamento do Imposto sobre Produtos Industrializados vinculado à importação<sup>1</sup>, acrescido de juros de mora equivalentes à taxa Selic e de multa proporcional (75%, passível de redução), afora a multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria classificada incorretamente<sup>2</sup>.

Segundo a denúncia fiscal, fundamentada em laudo técnico do Laboratório Nacional de Análises Luiz Angerami, revisão aduaneira das declarações do importador apurou o recolhimento a menor do tributo devido nas importações de mercadorias incorretamente classificadas no período de 8 de março de 2000 a 8 de outubro de 2002.

Código NCM<sup>3</sup> adotado pela empresa: 3303.00.20<sup>4</sup>.

Código NCM exigido pelo fisco: 3303.00.10<sup>5</sup>.

Regularmente intimada do lançamento, a interessada instaurou o contraditório com as razões de folhas 294 a 317, assim sintetizadas no relatório do acórdão recorrido:

- A Agência de Vigilância Sanitária do Ministério da Saúde – Anvisa – classifica os produtos importados como “águas perfumadas, águas-de-colônia, loções e similares”, conforme Resolução Anvisa nº 79/2000 (fls. 318 a 323);

- 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, [sic] e por não indicar as fontes e referências bibliográficas que fundamentaram as conclusões apresentadas;

- 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,

<sup>1</sup> Auto de infração acostado às folhas 1 a 24.

<sup>2</sup> Multa por incorreta classificação de mercadoria: Medida Provisória 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, artigo 84, inciso I.

<sup>3</sup> Nomenclatura Comum do Mercosul.

<sup>4</sup> [3303.00] Perfumes e águas-de-colônia [3303.00.20] Águas-de-colônia.

<sup>5</sup> [3303.00.10] Perfumes (extratos).

o que não ocorreu. Desse modo, não foi cumprido o disposto no art. 142 do CTN e no art. 10, incisos III e IV [sic] do Decreto nº 70.235/72;

- Os laudos concluíram que os produtos importados são extratos 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 contém 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;

- 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 durante mais de dois anos, [sic] e ao abrigo de mais de 30 DIs, com base em amostras colhidas em apenas uma das DIs em referência?

- 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, pois estaria abstendo-se de comprovar a ocorrência dos supostos fatos geradores das diferenças de tributos exigidas, ao arrepio dos princípios da legalidade e da tipicidade cerrada da tributação (v. Acórdãos do 3º CC, fls. 302 a 304);

- Desse modo, a reclassificação fiscal pretendida, se não fosse nula pelos motivos expostos anteriormente, poderia, quando muito, restringir-se às DIs nº 01/0852895-7, 01/1080738-8 e 01/1097487-0, cujas amostras foram retiradas e enviadas para análise laboratorial;

- Nesse sentido, é descabida a invocação do disposto no art. 30, § 3º [sic] 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;

- O auto de infração cobre um período de três anos, com inúmeras operações já ocorridas, e cujos estoques já foram distribuídos e consumidos. Assim, para que o laudo emitido para uma operação pudesse valer para outros produtos, a fiscalização deveria ter tido o cuidado de reservar uma mercadoria de cada lote ou importação realizada. O dispositivo invocado poderia ter poupado o esforço da fiscalização no sentido de enviar todas as amostras para exame, mas não a dispensa de comprovar a identidade da mercadoria, não se podendo aplicar, indiscriminadamente, o resultado colhido apenas na amostra isolada;

- De acordo com os arts. 2 [sic] e 14 do Decreto nº 79.094/77 c/c art. 8 [sic] 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 (líquido, creme)”, 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;

- 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. O produto em análise corresponde a “água-de-colônia” e não a “extrato”;

- 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;

- Aparentemente, a multa por declaração inexata estaria amparada pelo que dispõe o § 2º do art. 84 da MP nº 2158-35/2001. No entanto, nenhuma das multas é cabível, já que a impugnante adotou a classificação reiteradamente praticada pela Anvisa, na forma prevista pelo art. 100 do CTN;

- Ademais, é descabida a exigência da multa de ofício de 75 %, pois em nenhum momento a impugnante prestou declaração inexata a respeito das mercadorias em comento. Tendo em vista que os limites de concentração aromática em que se fundou a autuação não constam da legislação fiscal, pergunta-se: estaria a impugnante obrigada a declarar as mercadorias segundo as especificações da misteriosa bibliografia utilizada nos laudos de análise que embasam a autuação?

- Também a forma de cálculo da multa de 1 % pela suposta classificação fiscal incorreta carece de base legal. Na verdade, o parágrafo 1º do art. 84 da MP nº 2158-35/2001 determina que o valor da referida multa “será de R\$ 500,00, quando do seu cálculo resultar valor inferior”;

- Ocorre que, ao invés de aplicar essa regra em relação à totalidade do crédito tributário exigido no auto de infração, a fiscalização aplicou a multa mínima de

*f. asti*

R\$ 500,00 para cada Adição da Declaração de Importação. Desse modo, a multa em tela merece ser recalculada;

- A exigência de juros de mora equivalentes à Taxa Selic é ilegal e inconstitucional;

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

Os fundamentos do voto condutor do acórdão recorrido estão consubstanciados na ementa que transcrevo:

Assunto: Classificação de Mercadorias

Período de apuração: 08/03/2000 a 08/10/2002

Ementa: PERFUMES.

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

Lançamento Procedente

Ciente do inteiro teor do acórdão originário da DRJ Florianópolis (SC), recurso voluntário é interposto às folhas 371 a 407. Nessa petição, as razões iniciais são reiteradas noutras palavras.

Instrui o recurso voluntário, dentre outros documentos, depósitos extrajudiciais para garantia de instância<sup>6</sup>.

A autoridade competente deu por encerrado o preparo do processo e encaminhou para este Conselho de Contribuintes<sup>7</sup> os autos posteriormente distribuídos a este conselheiro em dois volumes, processados com 486 folhas.

É o relatório.



<sup>6</sup> Comprovantes de depósitos extrajudiciais acostados à folha 475.

<sup>7</sup> Despacho acostado à folha 485.

## Voto

Conselheiro Tarásio Campelo Borges (relator)

Conheço o recurso voluntário interposto às folhas 371 a 407 porque tempestivo e com a instância garantida mediante depósito extrajudicial aferido pela autoridade preparadora no despacho de folha 485.

No mérito, é matéria litigiosa a classificação de mercadorias importadas pela ora recorrente no período de 8 de março de 2000 a 8 de outubro de 2002, por ela classificadas no código NCM 3303.00.20, específico para as águas-de-colônia, enquanto o fisco entende correto o código NCM 3303.00.10, próprio para os perfumes (extratos).

A Fazenda Nacional fundamenta sua exigência em dois pressupostos: (a) os laudos técnicos de folhas 36 a 49 indicam o teor de substâncias odoríferas compreendido entre 10,9% e 18,2% (valores encontrados por diferença); e (b) o enunciado das alíneas “a” e “b” do artigo 49 do Decreto 79.094, de 5 de janeiro de 1977, que estabelece em 10% o limite máximo da concentração da composição aromática das águas de colônia e considera extratos os produtos de concentração aromática superior àquela.

Nada obstante, o Decreto 79.094, de 1977, específico para o registro no sistema de vigilância sanitária, não se presta para o fim pretendido. Nessa norma, perfume é gênero com cinco espécies: extrato é a primeira das espécies; águas perfumadas, águas-de-colônia, loções e similares são os sinônimos da segunda espécie.

A Tarifa Externa Comum (TEC) dispõe de forma diversa: na posição 3303, sem desdobramento em subposições de primeiro nem de segundo nível, estão os perfumes e as águas-de-colônia; enquanto no item 10 estão os perfumes, sinônimos de extratos; e no item 20 as águas-de-colônia. Vale lembrar que na estrutura do Sistema Harmonizado (SH) o gênero está indicado nas posições, o subgênero nas subposições e as espécies das mercadorias são identificadas pelos itens ou subitens.

Nenhuma nota de seção ou de capítulo trata do tema. Faço uso subsidiário das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) para distinguir os perfumes (extratos) das águas-de-colônia:

### 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. [sublinhado do relator deste recurso voluntário]

Portanto, para a classificação fiscal desses produtos, entendo irrelevantes os valores absolutos da concentração da composição aromática de cada um deles e conseqüentemente equivocados os fundamentos da denúncia fiscal. No meu sentir, é o confronto da concentração de um com a do outro que define qual deles é perfume (extrato) e qual deles é água de colônia, fato sequer noticiado nos autos deste processo administrativo.

Com essas considerações, dou provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 8 de novembro de 2006.

  
Tarásio Campelo Borges  
Relator