



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

Processo n° 12466.001761/2005-11
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9303-005.499 – 3ª Turma
Sessão de 15 de agosto de 2017
Matéria CLASSIFICAÇÃO FISCAL
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado HPR-COMERCIO EXTERIOR LTDA.

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 28/07/2000 a 30/11/2001

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

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

Recurso Especial do Procurador Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício e Relator

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

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência, tempestivo, interposto pela Fazenda Nacional ao amparo do art. 67, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, em face do Acórdão nº **3802-002.840**, que possui a seguinte ementa:

CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS

Data do período de apuração: 28/07/2000 a 30/11/2001.

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 DE MERCADORIAS. TIPI. PERFUMES (EXTRATOS) E 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. RECURSO AO QUAL SE DÁ PROVIMENTO.

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

PRODUTO	%SUB.ODOR.	LAUDO
ALCHEMIE DE ROCHAS	13,8	1503.01
MADAME ROCHAS	12,4	1503.02
TOCADE ROCHAS PARIS	11,5	1503.04

Os Laudos de Análise (fls. 60 a 67) foram emitidos pelo Laboratório Nacional de Análises Luiz Angerami, que concluiu que os produtos acima mencionados se tratavam de “perfume, constituído de solução Hidro-Alcoólica e Substâncias Odoríferas, na forma líquida acondicionada em embalagem própria para venda a retalho”, com a concentração de substâncias odoríferas superior a 10%, conforme relacionado na tabela acima.

O v. acórdão recorrido entendeu que a característica fundamental para a classificação aduaneira de perfumes e colônias seria a composição aromática acima de 15% atribuída pela Nota COANA/COTEC/DINOM nº 253/2002. Todavia, o d. Colegiado entendeu que o método de aferição de concentração de substâncias odoríferas “por diferença”, utilizado

pela perícia solicitada pela Fiscalização, não seria idôneo a solucionar a controvérsia. Assim, entendeu como correta a classificação aduaneira atribuída aos produtos pelo contribuinte.

A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial de divergência, em razão da classificação tarifária decidida pelo acórdão recorrido para os produtos em questão, na posição NCM 3303.00.20 (água-de-colônia), que contrastava com os acórdãos paradigmas, que decidiram a classificação como sendo perfumes classificados na posição NCM 3303.00.10.

O Recurso Especial de divergência foi admitido pela demonstração do dissídio jurisprudencial, conforme despacho de admissibilidade às fls. 922 a 926.

O sujeito passivo apresentou suas contrarrazões às fls. 940 a 975.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator

O recurso interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, e foi admitido pelo Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF.

A divergência foi suscitada pela Fazenda Nacional quanto à classificação fiscal dos produtos em questão, com concentração de substâncias odoríferas superior a 10%, e quanto ao método utilizado pelo laboratório que emitiu o laudo para aferir o percentual de substâncias odoríferas. Para comprovar o dissenso foram colacionados, como paradigmas, os Acórdãos 9303-001.729 e 9303-001.732, ambos desta turma julgadora.

Enquanto o acórdão recorrido entendeu que o método “por diferença” seria inidôneo para aferir a classificação aduaneira de perfumes e águas-de-colônia, o acórdão paradigma 9303-001.729 entendeu de forma diversa, reconhecendo a validade científica da quantificação por diferença.

Quanto à classificação fiscal, o acórdão paradigma 9303-001.732 decidiu pelo código NCM 3303.00.10 (perfume), para os produtos com teor de composição aromática superior a 10%, de forma contrária àquela decidida pelo julgador turma *a quo*.

Diante da comprovação do dissídio jurisprudencial alegado e atendido os demais requisitos de admissibilidade, conheço do recurso.

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

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

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

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

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

[...]

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

De outro lado, à quantificação por diferença é método cientificamente válido, posto que se os componentes de determinada substância são conhecidos, identificando-se a proporção individual de cada um deles tem-se a do todo.

Assim, por exemplo, se uma substância X é composta dos elementos A, B e C, a soma desses elementos vai representar o todo, pois $A + B + C = X$. Partindo-se dessa equação, pode-se encontrar a quantidade de qualquer um dos elementos. Se A, B e X são conhecidos, para se encontrar o valor de C, basta armar a equação: $C = X - A - B$. O resultado se obtém com a resolução de uma simples equação de primeiro grau. Aliás, esse método é simples e seguro.

No caso dos autos, segundo o Laudo de Análise, fl. 38, o perfume é constituído de solução Hidro-Alcoólica e de substâncias odoríferas. Os exames apontaram que o teor de álcool representava 76,8%, e o de água 4,4%. Utilizando-se o método da diferença, tem-se que:

$$\text{Produto (100\%)} = 76,8 \% \text{ \u00c1lcool} + 4,4 \% \text{ \u00e1gua} + X \% \text{ subst\u00e2ncia odor\u00edferas.}$$

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

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

Dessa forma, concluo pela plena validade do método utilizado nos laudos técnicos emitidos pelo Laboratório Nacional de Análises Luiz Angerami. Reproduzo,

novamente, tabela com os percentuais de substância odorífera em cada produto, aferido pelos laudos, cujos percentuais variaram entre 11,5% a 13,8%:

PRODUTO	%SUB.ODOR.	LAUDO
ALCHEMIE DE ROCHAS	13,8	1503.01
MADAME ROCHAS	12,4	1503.02
TOCADE ROCHAS PARIS	11,5	1503.04

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

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

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

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

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

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

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

II – Perfumes:

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

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

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

Partindo da idoneidade dos laudos técnicos e da plena validade do método utilizado, passando pela constatação dos percentuais de concentração aromática que variaram entre 11,5% a 13,8%, conclui-se que os produtos analisados são considerados "Perfumes (extratos)", já que os percentuais apurados excedem o limite de 10 % definido na legislação específica para classifica-los como água-de-colônia.

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

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

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

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

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

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

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

8. Tendo-se em mente o exposto e considerando as NESH pode-se afirmar que os "perfumes ou extratos", citados no código

3303.00.10 da NCM, compreendem apenas as essências ou extratos (subitem 7.1).

9. Já as mercadorias mencionadas no código 3303.00.20 da NCM, referidas como "águas-de-colônia" englobam as chamadas "eau de parfum", "eau de toilette", "eau de cologne" e "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 Decreto nº 79.094, de forma que, a partir dessa alteração, passaram a ser classificadas no código 3303.00.10 da NCM as mercadorias constituídas pela solução ou dispersão de uma composição aromática em concentração superior a 10% e no código 3303.00.20 as mercadorias constituídas pela dissolução de uma composição aromática em concentração inferior ou igual a 10%, em álcool de diversas graduações.

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

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

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

(assinatura digital)
Rodrigo da Costa Pôssas

Declaração de Voto

Conselheira Tatiana Midori Migiyama

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- 303-33.697;
- 301-33.783;
- 301-33.784;
- 303-33.057;
- 301-33.785;
- 302-38.644;
- 301-33.867;
- 301-33.868;
- 301-33.950;
- 302.38.828;
- 301-34.012;
- 301-34.075;
- 302-39.442;
- 303-35.394;
- 303-06.188;
- 303-00.181;
- 3202-000.724;
- 3101-001.208;
- 3802-002.840;
- 3102-01.503;
- 3201-002.014;

Processo nº 12466.001761/2005-11
Acórdão n.º **9303-005.499**

CSRF-T3
Fl. 1.034

- 3201-001.507.

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

(assinado digitalmente)
Tatiana Midori Migiyama