



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

Processo n° 12466.002139/2003-51
Recurso n° 331.699 Especial do Contribuinte
Acórdão n° **9303-001.730 – 3ª Turma**
Sessão de 8 de novembro de 2011
Matéria II - classificação fiscal
Recorrente CISA TRADING S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 29/04/2003

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. - PERFUMES (EXTRATOS).

As mercadorias referidas como "perfumes" (extratos) no código 3303.00.10 da NCM, compreendem os produtos com teor de composição aromática superior a 10%.

Apurado em laudo técnico a existência de teor de composição aromática superior a 10% nos produtos descritos pela empresa importadora como "Champs Elysées Eau de Toilette - Agua de Colônia, há que se considerar tais produtos como "perfumes" ("extratos"), e, por conseguinte, classificá-los no código 3303.00.10 da NCM, como o fez a Fiscalização.

MULTA POR CLASSIFICAÇÃO INCORRETA

A multa de 1% sobre o valor aduaneiro deve ser aplicada quando o importador proceder a classificação fiscal incorreta das mercadorias por ele importadas.

Recurso Especial do Contribuinte Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez López (Relatora), Nanci Gama, Rodrigo Cardozo Miranda e Susy Gomes Hoffmann, que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Henrique Pinheiro Torres.

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 04/01/2013 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 22/01/

2013 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 22/01/2013 por MARIA TERESA MARTINEZ LOPE

Z, Assinado digitalmente em 04/01/2013 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES

Impresso em 25/01/2013 por CLEUZA TAKAFUJI

Maria Teresa Martínez López - Relatora

Henrique Pinheiro Torres - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Júlio César Alves Ramos, Rodrigo Cardozo Miranda, Rodrigo da Costa Pôssas, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Marcos Aurélio Pereira Valadão (Substituto convocado), Maria Teresa Martínez López, Susy Gomes Hoffmann e Otacílio Dantas Cartaxo.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência tempestivo, interposto pela Contribuinte ao amparo do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais em face do Acórdão nº 301-34.067, que, por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário. A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

Assunto: Classificação de Mercadorias

Data do fato gerador: 29/04/2003

Ementa: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS.

TIPI. PERFUMES (EXTRATOS).

As mercadorias referidas como "perfumes" ("extratos") no código 3303.00.10 da NCM, compreendem os produtos com um teor de composição aromática superior a 15%, de acordo com a Nota Coana/Cotec/Dinom nº 253/2002, vigente até sua reformulação pela Nota Coana/Cotec/Dinom nº 344/2006, de 13/12/2006, que, para adequar-se ao disposto no Decreto nº 79 094/77, fixou como condição para enquadramento nesse código tarifário uma composição aromática em concentração superior a 10%.

Apurado em laudo técnico a existência de teor de composição aromática superior a 15% em se tratando de fato gerador ocorrido na vigência da Nota Coana nº 253/2002, há que se considerar os produtos como "perfumes" ("extratos") e incorreta a classificação adotada pela importadora, própria para águas-de-colônia.

MULTA POR CLASSIFICAÇÃO INCORRETA

A multa de 1% sobre o valor aduaneiro, prevista no art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, deve ser aplicada sempre que for apurada a classificação incorreta da mercadoria importada, observados os limites impostos pela legislação de regência.

RECURSO DESPROVIDO

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 04/01/2013 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 22/01/

2013 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 22/01/2013 por MARIA TERESA MARTINEZ LOPE

Z, Assinado digitalmente em 04/01/2013 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES

Impresso em 25/01/2013 por CLEUZA TAKAFUJI

O cerne do presente litígio diz respeito classificação fiscal dos produtos importados pela empresa, especificamente, no que tange ao critério de classificação fiscal: deve ou não ser levado em consideração o grau de concentração da composição aromática, baseado nos seguintes teores de concentração: (i) se a participação da substância odorífera for inferior a 10%, o produto seria "água-de-colônia", classificada no código NCM 3303.00.20, com alíquota de IPI de 10%; e (ii) se a participação da referida substância for entre as proporções mínimas de 10% e máxima de 30%, produto seria perfume (extrato), classificada no código NCM 3303.00.10, com alíquota de IPI de 40.

A fiscalização e a decisão recorrida entendem que o grau de concentração da referida substância é determinante para fins de enquadramento tarifário dos citados produtos, logo, como eles apresentavam teor de concentração da substância odorífera acima do limite mínimo estabelecido (10%), trata-se de "perfume" (extrato) e não "água-de-colônia".

Sob entendimento de terem sido cumpridos as condições de admissibilidade do recurso foi dado seguimento, conforme Despacho de fls 350, de 30 de outubro de 2008.

Às fls. 354/359, contrarrazões da Fazenda Nacional. Em síntese, pede pelo não provimento ao recurso especial da contribuinte.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Maria Teresa Martínez López, Relatora

O recurso interposto preenche os requisitos de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

A matéria não é nova, tendo precedentes favoráveis nesta Eg. CSRF. Insurge-se a recorrente, contra o r. acórdão proferido pela então Conselhos de Contribuintes, que, por maioria de votos, negou provimento ao recurso da contribuinte.

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

A fiscalização fundamenta sua exigência em dois pressupostos: (a) em laudos técnicos (emitidos pelo Laboratório Nacional de Análises Luiz Angeram) que indicam o teor de substâncias odoríferas compreendido entre 10,9% e 18,2% (valores encontrados por diferença); e (b) no 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.

O laudo juntado aos autos 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;

Penso que 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.

Nesse sentido a contribuinte argui que:

- 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 hidroalcoólica 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. Ressalte-se, ainda, a contradição existente entre o Auto de Infração, que cita norma da ANVISA, enquanto o laudo se baseia na aludida "bibliografia";

Entendo assistir razão à contribuinte eis que no entender desta Conselheira, o Decreto 79.094, de 1977, específico para o registro no sistema de vigilância sanitária, não se presta para o fim pretendido pela fiscalização. 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 Conselheira JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARMANDO, sobre esse aspecto, também se manifestou conforme excertos retirados do Acórdão nº 302-39.163, a seguir reproduzidos:

A fiscalização aduaneira tem optado por adotar o Decreto nº 79.094, de 1977, que em seu art. 49, inciso II, alínea "a" estabelece que são extratos as fragrâncias cuja concentração varia de um mínimo de 10% até 30% e águas de colônia águas perfumadas, loções e similares, as diluições até 10%.

*No meu entender essa atuação é a menos indicada para o caso. (O Decreto **Regulamenta a Lei nº 6.360, de 23 de setembro de 1976, que submete a sistema de vigilância sanitária os medicamentos, insumos farmacêuticos, drogas, correlatos, cosméticos, produtos de higiene, saneamento e outros.**).*

E mais:

De fato, a classificação tarifária internacional não menciona percentuais de extrato, essência ou misturas odoríferas para determinar o enquadramento das fragrâncias. E nem o faz a nomenclatura Comum do Mercosul.

Consultando-se as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado – NESH, concernentes à posição 3303, que abriga os "Perfumes e Águas de Colônia", encontramos o que se segue:

"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 3301**, diferem dos perfumes propriamente ditos pela sua mais baixa concentração em óleos essenciais, etc., e pelo título geralmente menos elevado do álcool empregado.” (grifos do original)*

Pela transcrição acima, verifica-se que as NESH não especificam a concentração de óleos essenciais que poderia vir a diferenciar os “perfumes propriamente ditos” das “águas de colônia”, apenas informando que as “águas de colônia” apresentam mais fraca concentração de óleos essenciais e um título geralmente menos elevado do álcool nelas empregado.

Consultando-se a NCM – Nomenclatura Comum do MERCOSUL¹, também não existe qualquer especificação que venha a permitir a distinção entre tais produtos, mesmo com a criação dos itens e subitens correspondentes, (...):

(...)

O Sistema Harmonizado foi desenvolvido pela Organização Mundial de Aduanas como nomenclatura internacional de produtos comercializados em quantidades economicamente significativas visando, entre outros propósitos, possibilitar a confecção de estatísticas internacionais de comércio, constituir base para a aplicação de regras de origem, monitoramento de mercadorias controladas, elaboração de mecanismos de defesa comercial. É mantido sob constante revisão para que possa estar adaptado às mudanças tecnológicas e aos padrões comerciais.

Pela orientação contida no Sistema Harmonizado entendo que os perfumes caracterizam-se pela concentração elevada da substância odorífera, geralmente oleosa, diferentemente das águas de colônia, águas de perfume, águas de cheiro, que são menos concentradas.

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. Fazendo-se uso subsidiário das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) para distinguir os perfumes (extratos) das águas-de-colônia tem-se que:

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]*

A Conselheira SUSY GOMES HOFFMANN também defendeu esse posicionamento ao enfrentar a mesma matéria. Veja-se excertos externados no Acórdão nº 301-34.076 e declaração de voto apresentado neste processo:

Ocorre que, ao entender desta Conselheira, não há que se classificar o produto em perfume ou água de colônia de acordo com o percentual de substituição odorífera, pois as regras NESH não fizeram esta distinção, ademais, mundialmente, a distinção entre águas de colônia e perfumes não é feita pelo percentual de substituição odorífera e o órgão nacional competente para analisar, para fins de registro do produto, também não adota tal classificação. E, além disto, a conclusão do laudo é discutível em vista do método utilizado

Cumpra salientar que as Notas Explicativas do Sistema Integrado não fazem nenhuma referência ao teor de substâncias odoríferas que um produto deve conter para ser classificado como perfume ou como água de colônia, conforme abaixo transcrito:

"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 de 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 que não devem confundir-se com as águas destiladas aromáticas e soluções aquosas de óleos essenciais da posição 3301, diferem dos perfumes propriamente ditos pela sua mais fraca concentração em óleos essenciais, etc., e pelo título geralmente menos elevado de álcool empregado".

A regra supra transcrita em momento algum versa sobre os limites de concentração aromática que devem ser adotados pela Fiscalização a fim de determinar a distinção entre águas de colônia e extrato.

Portanto, está claro para esta Conselheira que a forma de distinção entre águas de colônia e perfume é comparativa, dentro da mesma linhagem do produto, dada a impossibilidade de ser indicado um percentual parâmetro para fazer tal distinção em todos os casos.

Por outro giro é indiscutível que a ANVISA classificou o produto, para fins de licença em ÁGUAS DE COLÔNIA, afastando, assim, a previsão do estabelecido pelo inciso II do art. 49 do Decreto n.º. 79.094/77.

E, note-se, que consoante meu entendimento não há que se aplicar este Decreto ao presente caso, posto que as regras de classificação fiscal, como acima apontado, não fazem qualquer menção a ele ou a forma de classificação de acordo com o percentual de substância odorífera. Aplicar tal decreto à classificação fiscal é extrapolar os limites das NESH.

E, além do mais, não há como concordar com o entendimento expresso na Nota Coana/Cotac/Dinom n.º. 2006/00344, de 13 de dezembro de 2006 (que reformou a Nota Coana/Cotac/Dinom n.º. 253, de 2002), classificando no código 3303.00.10 da NCM "mercadorias constituídas pela solução ou dispersão de uma composição aromática em concentração superior a 10% (dez por cento)" e classificando no código 3303.00.20 "mercadorias constituídas pela dissolução de uma composição aromática, em concentração inferior ou igual a 10% (dez por cento), em álcool de diversas graduações".

Na mesma linha de pensamento é o entendimento do ilustre Conselheiro TARÁSIO CAMPELO BORGES, externado no Acórdão nº 303-33.697, cuja ementa está assim reproduzida:

Ementa: 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.

Consta do Acórdão nº 303-33.697, de interesse da própria recorrente, os seguintes excertos, os quais reproduzo como sendo as mesmas razões de decidir desta Conselheira:

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.

No mesmo entendimento, penso ser irrelevante os valores absolutos da concentração da composição aromática apurados pela fiscalização.

CONCLUSÃO:

Com essas considerações, VOTO no sentido de DAR provimento ao recurso especial da contribuinte.

Maria Teresa Martínez López

Voto Vencedor

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, Redator Designado

Com o devido respeito ao entendimento da Insigne Relatora, ousou divergir, pelas razões a seguir alinhavadas.

A teor do relatado, a controvérsia a ser dirimida centra-se em se determinar a correta classificação dos produtos descritos pela empresa importadora, na DI nº 03/0358354-6, de 29/04/2003, como "Champs Elysées Eau de Toilette — Água de Colônia", nas embalagens de 50 e 100 ml. A autuada classificou esse produtos no código NCM 3303.00.20, próprio para "águas-de-colônia", enquanto a Fiscalização aduaneira, por entender tratar-se de Perfume, em função do teor de substâncias odoríferas encontrado em laudos técnicos, reclassificou no código NCM 3303.00.10.

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 o Laudo de Análise nº3211.01, que trata do exame de produto igual ao aqui sob exame, importado por meio de outra DI, a de nº 03/0358354-6. 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 ¹art. 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.

Caso a interessada possuísse elementos capazes de contestar os resultados obtidos nos referidos Laudos, poderia ter solicitado a realização de novo exame da contra-prova, 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 ²art. 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

¹ Art. 30. Os laudos ou pareceres do Laboratório Nacional de Análises, do Instituto Nacional de Tecnologia e de outros órgãos federais congêneres serão adotados nos aspectos técnicos de sua competência, salvo se comprovada a improcedência desses laudos ou pareceres.

§ 1º Não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos.

§ 2º A existência no processo de laudos ou pareceres técnicos não impede a autoridade julgadora de solicitar outros a qualquer dos órgãos referidos neste artigo.

§ 3º Atribuir-se-á eficácia aos laudos e pareceres técnicos sobre produtos, exarados em outros processos administrativos fiscais e transladados mediante certidão de inteiro teor ou cópia fiel, nos seguintes casos: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) quando tratarem de produtos originários do mesmo fabricante, com igual denominação, marca e especificação; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

² "Art. 36. Os laudos técnicos emitidos por instituições e peritos credenciados, destinados a identificar e quantificar mercadoria importada ou a exportar, deverão conter, expressamente, conforme o caso, os seguintes requisitos:

I - explicitação e fundamentação técnica das verificações, testes, ensaios ou análises laboratoriais empregados na identificação da mercadoria;

II - exposição dos métodos e cálculos utilizados para fundamentar as conclusões do laudo referente à mensuração de mercadoria a granel;

III - indicação das fontes, referências bibliográficas e normas internacionais empregadas na elaboração do laudo, e cópia daquelas que tenham relação direta com a mercadoria objeto de verificação, teste, ensaio ou análise laboratorial.

Parágrafo único. Os laudos não poderão conter quaisquer indicações sobre posições, subposições, itens ou códigos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM).⁹⁰¹

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, fls. 08/09, o perfume é constituído de solução Hidro-Alcoólica e de substâncias odoríficas. Os exames apontaram que o teor de álcool representava 64,7%, e o de água 10,4%. Utilizando-se o método da diferença, tem-se que:

Produto (100%) = 64,7 % Álcool + 10,4 % água + X % substância odoríferas.

$100\% = 64,7\% + 10,4\% + X\% \Rightarrow X = 100 - 64,7 - 10,4 \Rightarrow X = 24,9$.

Como se ver, o método da diferença é simples e matematicamente irrefutável. No caso sob exame, a composição da substância odorífera é de 24,9%.

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

A origem do perfume se perde na noite dos tempos, é quase tão antigo quanto o homem. Nos primórdios da civilização era utilizado somente em rituais religiosos, quando queimavam-se substâncias aromáticas em oferenda aos deuses. Daí a origem da palavra perfume, que vem das palavras latinas “*per*” e “*fumare*”, que significam, respectivamente, origem de e fumaça de onde eram obtidas as primeiras fragrâncias aromáticas.

Com o passar do tempo, o perfume deixa de ser apenas um componente de ritual sacro e passa a ter uma utilidade mais profana, sob a influência das mulheres orientais que se perfumavam, como Cleópatra. O hábito de se perfumar foi associado à paixão e à sedução.

O **perfume** é uma mistura de óleos essenciais aromáticos, álcool e água, utilizado para proporcionar um agradável e duradouro aroma, a diferentes objetos e principalmente ao corpo. A arte da elaboração do **perfume** nasceu na França e Espanha, e transpuseram os limites dos tempos e se transformaram em um acessório apreciado por ricos e mortais, ao invés de ser privilégio unicamente dos deuses e dos mortos, o que o transformou em produto de grande sucesso mercadológico, que movimenta cifras bilionárias no comércio mundial.

As pessoas, em geral, e até mesmo fabricantes e vendedores costumam chamar de perfume as diversas misturas de óleos aromáticos (fragrâncias) dissolvidos em álcool hidratado, utilizados para aromatizar o corpo, mas existe uma classificação técnica, baseada na concentração da essência de perfume, que diferencia o perfume, propriamente dito, de outras fragrâncias, como a água-de-colônia, por exemplo.

A concentração de uma fragrância pode ser classificada de acordo com a quantidade de óleos aromáticos diluídos em um solvente (mais comumente etanol e água):

Extrait ou parfum (extrato de perfume): É o produto mais nobre da linha; e também o mais envolvente e o mais rico dos produtos alcoólicos. Possui a forma mais concentrada de compostos aromáticos (essência), e de maior duração na pele. Em seguida, vem a **Eau de parfum (deo perfume)** e **Eau de toilette** de concentração e duração intermediária; e,

finalmente, a **Eau de cologne (deo colônia) com baixa concentração de essência e de duração efêmera.**

Como visto, a diferença básica dessas fragâncias está na concentração das essências, **Eau de cologne** é a menos concentrada, seguida de **Eau de toilette**. Depois vem **Eau de parfum** e **Extrait ou parfum**, que é o mais concentrado.

A concentração da essência aromatizante para efeito de enquadramento de uma fragância em uma ou outra classificação, não é muito precisa, varia de acordo com a fonte classificadora. Todavia, para efeitos de codificação fiscal, que vai ter repercussão no gravame tributário, não pode ficar ao alvedrio do intérprete, tem de ser parametrizada, de forma a dar um mínimo de segurança jurídica às partes interessadas. Assim, o critério a ser adotado não é o da associação de fabricantes, ou de importadores, ou de consumidores ou de estudiosos, mas sim, o da lei, *in casu*, o inciso II do art. 49 do Decreto nº 79.094/1977, que classifica os perfumes, as águas perfumadas e de cheiro, de acordo com a concentração da fragância, nesse dispositivo estabelecida. Vejamos:

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.

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 os órgãos julgadores de primeira e de segunda instância. Aliás, devo aqui render as homenagens de costumes aos ilustres relatores que me precederam, tanto o de primeira como o de segunda instância, e peço licença para transcrever excertos dos respectivos acórdãos, para fundamentar este voto.

O relator de primeira instância, o julgador Leonardo Daleva Rocha, enfrentou exaustivamente os argumentos trazidos pela defesa no tocante à questão da classificação fiscal aqui em debate, e o fez nos termos seguintes:

Nesse aspecto, ao contrário do que alega a impugnante, é importante ressaltar que o Laudo de Análise de fls. 20 e 21 foi emitido 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..

A posição 3303 da NCM/SH possui os seguintes desdobramentos:

3303— PERFUMES E ÁGUAS-DE-COLÔNIA

3303.00.20 Águas-de-colônia

Cumprе ressaltar, aqui, 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).

De acordo com a mencionada Convenção do SEI, 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.

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".

Tendo em vista que o Laudo de Análise indica a presença de substâncias odoríferas na proporção de 24,9 %, resta claro que o produto analisado é considerado um "Perfume (extrato)", já que o percentual apurado excede em muito o limite de 10 % definido na legislação específica (v. fl. 20).

Ao seu turno, o Conselheiro José Luiz Novo Rossari, especialista em classificação fiscal de mercadorias, com maestria enfrentou as questões aqui trazidas a debate, arrimado nos seguintes argumentos:

Trata-se de estabelecer a correta classificação do produto descrito pela empresa importadora na DI riº 03/0358354-6, registrada em 29/4/2003, como "Champs Elysees Eau de Toilette - Água-de-Colônia". 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" ("extratos"), 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 farinhas de líquido, de creme ou de sólido (compreendendo os bastões (sticks)), e as águas-decolônia, 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 contém 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 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

.....
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. 72 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 SRF, que através da Nota Coana/Cotac/Dinom n'a 253, de 12/8/2002, 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). 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 0 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 0 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 fraiche" (subitem 7.2 a 7.5)"

Tendo em vista a existência de dúvidas sobre a classificação dos produtos, em função de divergência existente com a legislação referente à inspeção sanitária, a matéria foi objeto de submissão, determinada por esta Câmara, à Coordenação-Geral de Administração Aduaneira, órgão da SRF responsável pela classificação tarifária de mercadorias.

Em resposta, esse órgão informou que para adequar-se ao Decreto nº 79.094/77, foi reformado pela Nota Coana/cotac/Dinom nº 2006/344, de 13/12/2006, o entendimento anteriormente explicitado na Nota Coana/Cotac/Dinom nº 253/2002, 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.

Estabelecida pelo órgão competente para se pronunciar sobre a classificação de mercadorias a confirmação de que para esse mister, e relativamente aos produtos da posição 3303, há que se levar em consideração os teores de composição aromática estabelecidos no art. 49, II, do Decreto nº 79.094/77, norma vigente relativa à inspeção sanitária, resta apenas a necessidade de se cuidar da existência de laudo que identifique esses teores, para os efeitos da classificação pretendida.

Não vejo a discrepância apontada pela recorrente no que respeita ao que consta na Informação da Coma. O Decreto é claro ao dispor quanto à dissolução de composição aromática em álcool; e bem assim as NESH da posição 3303, acima transcritas, ao se referirem sobre dissolução de óleos essenciais, essências concretas de flores, essências absolutas ou misturas de substâncias odoríferas artificiais, em álcool, o que também respeita à dissolução de uma composição aromática, variando apenas a concentração de essências e o título mais ou menos elevado do álcool.

De outra parte, não houve, como alegado pela recorrente, qualquer manifestação da Coana no sentido de que o laudo técnico emitido pelo Labana é nulo e afronta a IN SRF 157/98, que trata da assistência técnica para identificação e quantificação de mercadorias, tendo em vista que no laudo que embasou este processo não consta a indicação de enquadramento em posição ou código da NCM. De mais, essa

restrição foi estabelecida apenas a partir da IN SRF n° 492/2005, o que não invalidaria laudo que na época tivesse sido elaborado com esse elemento.

.....
No caso presente, verifica-se do laudo n° 3211.01 (fls. 8/9) que o teor de substâncias odoríferas do produto é de 24,9%, percentual que permite considerá-lo como "perfume" ("extrato") por ultrapassar os limites estabelecidos no art. 49, II, do Decreto n° 79.094/77 e na Nota Coana/Cotac/Dinom n° 253, de 1º/8/2002, que, para efeitos de classificação fiscal, orientava no sentido de considerar o produto como "perfume" ("extrato") quando o teor de essência fosse superior a 15%.

Em vista dos elementos constantes do processo e da legislação aplicável, os produtos sob exame devem ser considerados como "perfumes" ("extratos") e classificados no código NCM 3303.00.10, o mesmo adotado por ocasião do lançamento.

No que respeita à multa por classificação incorreta, trata-se de penalidade prevista expressamente na legislação aduaneira e que tem plena aplicação ao caso presente, visto bastar o erro de classificação tarifária para ficar caracterizada a ocorrência da infração, como ocorreu inequivocamente no caso sob lide.

.....
Diante do exposto, e considerando a plena vigência do Decreto n° 79.094/77, entendo que deve ser considerada incorreta a classificação tarifária adotada pela recorrente e voto por que se negue provimento ao recurso.

Com essas considerações, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial apresentado pelo sujeito passivo.

Henrique Pinheiro Torres