



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12466.003142/2007-15
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9303-010.682 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 16 de setembro de 2020
Recorrente CISA TRADING S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 02/01/2003 a 04/11/2003

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar provimento ao Recurso Especial, vencidos os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Luis Eduardo de Oliveira Santos, Jorge Olmiro Lock Freire e Rodrigo da Costa Pôssas, que lhe negaram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício), Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama (Relatora), Luiz

Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo contra acórdão 3302-005.483, da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário para excluir do lançamento os montantes relativos aos produtos importados com concentração odorífera, consignando a seguinte ementa:

“ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 02/01/2003 a 04/11/2003

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. PERFUMES (EXTRATOS). ÁGUASDECOLÔNIA. CONCENTRAÇÃO ODORÍFERA. NOTA COANA/COTEC/DINOM n.º 253/2002. VIGÊNCIA.

Antes e depois do período ao longo do qual vigeu a Nota Coana/Cotec/Dinom n.º 253/2002, identificavam-se e classificavam-se como “extratos/perfumes” os produtos constituídos pela solução ou dispersão de uma composição aromática em concentração mínima de 10% (dez por cento) e máxima de 30% (trinta por cento).

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% (quinze por cento), de acordo com a Nota Coana/Cotec/Dinom n.º 253/2002, em vigor até sua reformulação pela Nota Coana/Cotec/Dinom n.º 344/2006, de 13/12/2006.”

Insatisfeito, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, trazendo, entre outros, que:

- Em consonância com o disposto nas NESH, a diferença entre água de colônia e perfume/extrato consiste basicamente na concentração de óleos essenciais, os quais devem ser medidos com precisão, sob pena de invalidar a sua utilização como elemento balizador de lançamento fiscal;

- Uma fragrância é o resultado da combinação de matérias primas basicamente formada pelas substâncias aromáticas associadas a uma base hidro-alcóolica ou oleosa específica;
- A estrutura organiza de cada uma das substâncias aromáticas diverge entre si.

Requer, assim, que seja reformado o acórdão recorrido no que pertine à manutenção parcial do lançamento originário de IPI para os produtos com concentração aromática superior a 15%, pois aferida essa concentração por meio impreciso.

Em despacho às fls. 3752 a 3756, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

Contrarrazões foram apresentadas pela Fazenda Nacional, trazendo, entre outros, que:

- O recurso não deve ser conhecido;
- Partindo da idoneidade dos laudos técnicos e da plena validade do método utilizado, passando pela constatação dos percentuais de concentração aromática que variaram entre 10,4% a 12,7%, 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;
- Na vigência da Nota Coana/Cotac/Dinom n.º 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 n.º 344, 13/12/2006, adotando entendimento em consonância com o Decreto n.º 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.

É o relatório.

Voto

Conselheira Tatiana Midori Migiyama – Relatora.

Depreendendo-se da análise do Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, entendo que devo conhecê-lo, eis que tempestivo e atendidos os requisitos do art. 67 do RICARF/2015. O que concordo com o exame de admissibilidade do recurso. Eis:

[...]

A decisão recorrida sufragou os fundamentos do Acórdão n.º 9303-001.732, prolatado em sede de julgamento de recurso especial interposto pelo mesmo recorrente. Na oportunidade, analisando a insurgência 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, a decisão obtemperou que o teor dos componentes do produto foi identificado mediante teste de Cromatografia Gasosa, atendendo, ao disposto, ao disposto no art. 36, inciso I da IN SRF n.º 157/1998, acrescido pela IN SRF n.º 152/2002. Aduziu que a quantificação por diferença é método cientificamente válido, posto que os componentes de determinada substância são conhecidos, identificando-se a proporção individual de cada um deles tem-se a do todo. Concluiu-se então pela validade do método utilizado nos laudos técnicos emitidos pelo Laboratório Nacional de Análises Luiz Angerami.

O Acórdão indicado como paradigma n.º 302-39.442 está assim ementado:

Assunto: Classificação de Mercadorias

Período de apuração: 19/02/2001 a 18/07/2001

CLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA. PERFUMES E ÁGUAS DE COLÔNIA.

Uma vez que o laudo elaborado para lastrear a imputação não é hábil para tanto, e havia norma da Administração Tributária, à época dos lançamentos, que dava supedâneo à classificação oferecida pela recorrente, não há como prosperar a exigência fiscal.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

A decisão, à luz da Informação Coana/Cotac/Dinom n.º 2007/0408 e da manifestação do recorrente, rejeitou o laudo elaborado segundo o método “por diferença”. Aduziu que ainda militava em favor do recorrente outros dois julgados do mesmo Colegiado.

O Acórdão indicado como paradigma n.º 302-38.822 teve ementa lavrada nos seguintes termos:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 14/04/2000 a 28/11/2001

Ementa: EXAMES LABORATORIAIS PERFUMES/ÁGUAS-DE-COLÔNIA

Na elaboração dos laudos técnicos, para o fim de classificação fiscal, o laboratório deve utilizar métodos que permitam identificar com clareza o percentual de cada componente do material em exame. Se o percentual de um determinado componente for determinante para a classificação fiscal, é inaceitável que este componente seja quantificado pelo método por diferença, já que este método pode incluir outros componentes não identificados ou separados do componente em questão.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

A decisão sufragou os fundamentos do Acórdão n.º 302-38.644, de 22 de maio de 2007, segundo o qual o método "por diferença" não permite que, sem outros exames, se possa determinar com certeza qual a percentagem exata dos elementos odoríferos, porque não permite a separação percentual de constituintes aromáticos de outros elementos, tais como emolientes, ésteres graxos, estabilizantes, antioxidantes, corantes, diluentes, protetores de radiação solar, fixadores e etc.

Cotejo dos arestos confrontados

Cotejando os arestos confrontados, ao menos em juízo de prelibação, parece-me que há, entre eles, a similitude fática mínima para se estabelecer base de

comparação para fins de dedução da divergência argüida. E ela exsurge quando se constata que, enquanto a decisão recorrida valida o método de “por separação” para a determinação do percentual dos constituintes aromáticos e de outros elementos, os acórdãos paradigma rechaçaram tal método. Bem configurado o dissídio.”

Vê-se clara a similitude fática entre os arestos, bem como a divergência de interpretação.

Nesses termos, voto por conhecer o Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

Ventiladas tais considerações, passo a analisar a lide posta, qual seja, *“interpretação da legislação tributária referente à validade para indicação da classificação fiscal dos laudos técnicos baseados no uso do método “por diferença” para fins de classificação fiscal”*.

Depreendendo-se da análise dos autos do processo, entendo que assiste razão ao sujeito passivo. O que, sem delongas, para melhor elucidar meu direcionamento, recorro ao acórdão 9303-01.516 da lavra da nobre ex-conselheira Maria Tereza Martínez López para o mesmo sujeito passivo. Foi consignada à época a seguinte ementa (Grifos nossos):

“ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 06/08/2002

PERFUME (EXTRATO) OU ÁGUADECOLÔNIA.

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.”

Visando clarificar melhor o entendimento adotado, inclusive quanto à imprestabilidade do laudo, peço licença para transcrever o voto da nobre colega:

“[...]”

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 Fazenda Nacional fundamenta sua exigência em dois pressupostos: (a) em laudos técnicos (de fls. 17 a 20 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.

A recorrente vem se defendendo na alegação de que, em síntese:

- 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 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*

contêm 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 recorrente 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.

[...] sobre esse aspecto, também se manifestou conforme excertos retirados do Acórdão n.º 30239.163, a seguir reproduzidos:

A fiscalização aduaneira tem optado por adotar o Decreto n.º 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 n.º 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 MERCOSUL 1, 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 ÁGUASDECOLÔNIA.

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 n.º 30134.076:

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.

Cumprе 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 de TARÁSIO CAMPELO BORGES, externado no Acórdão n.º 30333.697, 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 voto do Acórdão n.º 30333.697, acima citado, os seguintes excertos:

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.”

Sendo assim, considero irretocável esse voto – o que entendo que 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 efetivamente esta distinção.

Nessa linha, é de se considerar imprestável o laudo para o caso em concreto – classificação fiscal, considerando a fragilidade do método utilizado – direcionando equivocadamente um entendimento diverso.

Em vista de todo o exposto, conheço o Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, dando-lhe provimento.

É o meu voto.

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama