



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15588.720318/2022-48
RESOLUÇÃO	3202-000.393 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BOTICA COMERCIAL FARMACEUTICA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por unanimidade, converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do Relator.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wagner Mota Momesso de Oliveira – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wagner Mota Momesso de Oliveira, Jucileia de Souza Lima, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Aline Cardoso de Faria e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório do acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) 06, juntado às fls. 12972/13044:

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra a Interessada em epígrafe para exigir saldo devedor do IPI.

Segundo a Fiscalização:

(...)

O estabelecimento matriz da fiscalizada, a Botica Comercial Farmacêutica Ltda., inscrita no CNPJ sob o nº 77.388.007/0001-57, com sede no município de São José dos Pinhais - PR, foi objeto de ação fiscal anterior,

encerrada no ano-calendário 2021, que resultou em lavratura de AI para a cobrança de IPI lançado a menor por ERRO de CLASSIFICAÇÃO FISCAL, na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), aprovada pelo Decreto nº 8.950, de 29 de dezembro de 2016, nas saídas de produtos tributados, conforme Processo Administrativo Fiscal (PAF) nº 10340.721.884/2021-75.

(...)

O presente procedimento fiscal, por sua vez, teve início em 03/01/2022, com a ciência ao Termo de Início do Procedimento Fiscal (TIPF) (doc. Anexo ao AI), no qual foi solicitado ao sujeito passivo, mediante juntada ao Dossiê Digital de Comunicação com o Contribuinte (DCC) nº 10271.550.707/2021-69, os documentos e as informações que seguem:

(...)

Após sucessivos Termos de Ciência e de Continuação de Procedimento Fiscal, em 08/08/2022, no intuito de depurar cada saída efetuada sob os códigos TIPI/NCM 3307.20.10 e 3307.20.90, desodorantes (desodorizantes) corporais e antiperspirantes, o fiscalizado, por meio do Termo de Intimação Fiscal Nº 01, doc. anexo ao AI, foi instado a:

1. “Informar se foi feita alguma consulta junto à Receita Federal e/ou Secretaria Estadual da Fazenda sobre classificação fiscal dos produtos fabricados sob os códigos TIPI/NCM 3307.20.10 e 3307.20.90. Caso positivo, apresentar a consulta e resposta do órgão público.
2. Descrição detalhada do processo produtivo dos produtos fabricados pela empresa, sob os códigos TIPI/NCM 3307.20.10 e 3307.20.90, informando os insumos utilizados em cada etapa (nomes comerciais e nomes constantes nas notas fiscais).
3. Informar todos os produtos fabricados pela empresa, sob os códigos TIPI/NCM 3307.20.10 e 3307.20.90, especificando o tipo, a descrição e aplicação do produto, o respectivo nome comercial e o código do produto.
4. Apresentar todos os catálogos comerciais emitidos pela empresa no período de 01/2018 a 12/2019.
5. Memória de cálculo, em formato XLS, com totalização mensal, de todas as saídas do estabelecimento com classificação fiscal TIPI/NCM 3307.20.10 e 3307.20.90, detalhando por CFOP, código do produto, descrição do produto (nome comercial) e valor total das saídas do mês de 01/01/2018 até 31/12/2019.”

Em 17/10/2022, por meio do Termo de Intimação Fiscal Nº 02, doc. anexo ao AI, requereu-se do fiscalizado as mesmas informações e documentos contidos na intimação fiscal anterior, mas desta feita referentes as saídas realizadas sob o código TIPI/NCM 3303.00.20, águas-de-colônia.

Em 27/10/2022, por fim, por meio do Termo de Intimação Fiscal Nº 03, doc. anexo ao AI, o sujeito passivo foi intimado a apresentar o Livro de Apuração do IPI (anos 2018 e 2019).

Atendidas as solicitações da fiscalização, nos termos requerido nas intimações supramencionadas, necessárias a realização e conclusão dos trabalhos de auditoria, restou constatado, por inobservância de questões atinentes à classificação fiscal de mercadorias, a redução do IPI devido em decorrência da aplicação de alíquota inferior.

4. DAS CONSTATAÇÕES FISCAIS

A partir da análise das notas fiscais eletrônicas de saídas de produtos vendidos e da Escrituração Fiscal Digital – EFD, apresentadas pelo contribuinte, e com base no cruzamento de informações fiscais e contábeis em posse do Fisco, detectou-se a utilização incorreta de classificação fiscal na TIPI para produtos fabricados e saídos do estabelecimento auditado no período em exame.

Em síntese, o fiscalizado empregou os códigos fiscais TIPI/NCM 3307.20.10, 3307.20.90, alíquota fixada em 7%, e 3303.00.20, alíquota fixada em 12%, para diversos produtos, discriminados em demonstrativos anexos ao AI, que por suas características essenciais, entre outras, conforme posteriormente ilustrado, devem ser enquadrados nas posições TIPI/NCM que seguem:

		(%)
3303.00.10	Perfumes (extrato)	42
3303.00.20	Águas-de-colônia	12
3304.99.10	Crems de beleza e crems nutritivos, loções tônicas	22
3304.99.90	Outros	22

A conclusão fiscal pela reclassificação fiscal encontra amparo, além das informações que constam nos catálogos comerciais apresentados, nas justificativas técnicas e legais demonstradas nos itens que seguem.

(...)

6. DA RECLASSIFICAÇÃO FISCAL

A fiscalização entende que inúmeros produtos enquadrados pela empresa no NCM 3307.20 – Desodorantes (desodorizantes) corporais e antiperspirantes, alíquota fixada em 7%, na verdade devem ser classificados na categoria Perfume, Água de Colônia e Creme Hidrante, alíquotas fixadas, respectivamente, em 42%, 12% e 22%.

A fiscalização manteve entendimento igual para algumas saídas de produtos enquadrados pelo fiscalizado saídos sob NCM 3303.00.20 - Águas-de-colônia, alíquota fixada em 12%, que devem ser classificadas,

conforme suas características essenciais, como Perfume (extrato) NCM 3303.00.10, alíquota fixada em 42%.

A presente auditoria, pela similitude das averiguações e dentro da simetria dos trabalhos, procedeu a extração do Processo Administrativo Fiscal nº 10340.721.884/2021-75, citado anteriormente, AI lavrado em desfavor do estabelecimento matriz da fiscalizada, de peças processuais que, com uma análise minuciosa, justificam as razões das reclassificações de cada produto nesta ação fiscal com, entre outros: as suas características, sua composição, finalidade, rotulagem e a sua função essencial (documentos apensados ao AI).

7. DAS IMPLICAÇÕES FISCAIS DA RECLASSIFICAÇÃO

A reclassificação produziu as seguintes implicações fiscais:

1ª - a reclassificação fiscal dos produtos originalmente classificados pelo contribuinte em NCM tributados com alíquota inferior para NCM com alíquotas mais elevadas resultou, no período analisado, num destaque a menor do IPI pela Botica Comercial Farmacêutica Ltda., inscrita no CNPJ sob o nº 77.388.007/0004-08.

2ª – Por outro lado, em decorrência da reclassificação fiscal, o autuado passou a ter direito ao estorno de débitos de IPI referentes às devoluções de venda no período, para os produtos reclassificados, sendo empregadas as mesmas alíquotas apuradas pela fiscalização.

3ª - com os valores apurados de IPI, inclusive com os referentes as devoluções de vendas, indicados em demonstrativos anexos ao AI, e os valores registrados nos Livros Registro de Apuração do IPI (RAIPI), elaborou-se um DEMONSTRATIVO DE RECONSTITUIÇÃO DA ESCRITA FISCAL, conforme autos do processo nº 15588.720.318/2022-48.

4ª – os valores não apurados do IPI e, conseqüentemente, não recolhidos nem declarados em DCTF, foram constituídos de ofício pela autoridade fiscal no presente trabalho.

Inconformada, a autuada apresenta Impugnação, nos seguintes termos:

(...)

23. Seja como for, no auto de infração vinculado ao Processo Administrativo nº 10340.721884/2021-75, a partir de ilações contraditórias, desprovidas de respaldo legal e também não amparadas em provas técnicas, foi promovida a reclassificação fiscal dos seguintes “grupos” de produtos:

(I) Águas de Colônia: sob o particular entendimento de que os produtos com concentração aromática superior a 15% deveriam ser classificados na Posição NCM nº 3303.00.10 (e não na Posição NCM nº 3303.00.20), tendo

em vista o disposto na RGI 4, pois, absurda e **presumidamente**, “a água de perfume está mais próxima do perfume do que da água-de-colônia”;

(II) Desodorantes Colônia: mais uma vez invocando a descabida **RGI 4**, mas agora adotando como “limite de corte” percentual de concentração aromática (10%)

diferente das águas de perfume (15%), foi aduzido que:

(II.1) produtos com concentração aromática inferior a 10% deveriam ser classificados na Posição NCM nº 3303.00.20 (água-de-colônia); e

(II.2) produtos com concentração aromática superior a 10% deveriam ser classificados na Posição NCM nº 3303.00.10 (perfume). E assim foi afastada a classificação fiscal adotada pela **Impugnante** (Posição NCM nº 3307.2010); e

(III) Desodorantes Hidratantes e Esfoliantes: haveria “uma característica essencial para os produtos: a destinação para conservação ou cuidados da pele” (fl. 7.588), de modo que deveria ser observada a RGI 3.b, com o que os produtos devem ser classificados nas Posições NCM nºs 3304.99.10 ou 3304.99.90 (e não nas Posições NCM nºs 3307.20.10 e 3307.2090).

24. Os desodorantes axilares e os estojos, por sua vez, embora tenham sido reclassificados neste novo auto de infração, **não foram objeto de reclassificação fiscal no auto de infração objeto do Processo Administrativo nº 10340.721884/2021-75**, de modo que, para estas situações, **não há qualquer motivação para que fosse procedida à reclassificação fiscal desse “grupo” de produtos.**

25. Ademais, existem produtos que, embora tenham sido objeto de auditoria anterior, não foram objeto do auto de infração vinculado ao Processo Administrativo nº 10340.721884/2021-75 e que, agora, estranhamente e sem qualquer motivo explicitado, foram reclassificados no contexto do auto de infração objeto do processo administrativo em referência, o que, por óbvio, é descabido.

(...)

IV – DO DIREITO

IV.1 – DO EVIDENTE VÍCIO DE MOTIVAÇÃO

(...)

32. Finalmente, foi lavrado o auto de infração vinculado ao processo em referência, já no mês de dezembro de 2022, por meio do qual a autoridade fiscal promoveu a reclassificação fiscal dos produtos industrializados pela Impugnante, evidentemente sem qualquer análise específica dos produtos.

(...)

35. Em decorrência do precário procedimento fiscal, a autoridade autuante não detinha elementos concretos para promover a reclassificação fiscal dos produtos industrializados pela Impugnante, de forma que, possivelmente como alternativa para constituir o crédito tributário antes de atingido o prazo decadencial, sacou a ideia de tomar por empréstimo a motivação adotada para a lavratura de auto de infração objeto do Processo Administrativo nº 10340.721884/2021-75.

36. Como se verifica, para tentar motivar este novo auto de infração, a autoridade fiscal se limitou a fazer mera referência aos motivos que haviam sido aduzidos nº auto de infração lavrado em face do estabelecimento matriz da Impugnante, sem nem mesmo segregar os “grupos” de produtos para que fosse possível relacionar a motivação adotada naqueles autos com os produtos desta nova autuação.

(...)

38. A suposta motivação utilizada pela autoridade fiscal para lavrar o auto de infração deixa cristalino o (ilegal e indevido) expediente adotado nesse caso concreto: simplesmente não foi efetivamente analisado qualquer dos produtos, adotando-se as razões utilizadas na lavratura do auto de infração objeto do Processo Administrativo nº 10340.721884/2021-75, sem qualquer critério.

(...)

40. Na verdade, a autoridade autuante adotou a motivação aduzida no lançamento vinculado ao Processo Administrativo nº 10340.721884/2021-75 como se fosse uma simples “tese” jurídica a respeito da classificação fiscal de produtos, o que não pode ser admitido.

41. Isso porque, e como sabido, a **classificação fiscal de mercadorias não é matéria de cunho exclusivamente jurídico**, mas questão que muita vez depende primordialmente da análise técnica das características de fato dos produtos.

(...)

44. Ainda nesse sentido, e mais recentemente, a própria Receita Federal do Brasil consolidou esse posicionamento por meio do **Parecer Normativo COSIT nº 06**, de 20 de dezembro de 2018, que pontou a relevância das características de fato dos produtos no exercício da classificação fiscal. Confira-se:

(...)

45. Assim, e antes da aplicação de qualquer regra jurídica que diga respeito à classificação fiscal de mercadorias, é imprescindível que sejam definidas as características de fato dos produtos, inclusive mediante a elaboração de laudos técnicos para avaliação dos itens por profissionais especializados.

(...)

47. De nada adianta inadvertidamente tomar por empréstimo uma pretensa “tese” jurídica utilizada na lavratura de outro auto de infração para motivar a reclassificação fiscal. É indispensável que sejam declinadas as razões de fato, específicas e consistentes nas características dos produtos, para demonstrar que a motivação adotada em outro auto de infração seria aplicável ao caso concreto.

48. Tal vício se mostra **ainda mais evidente** nos casos dos produtos e, até mesmos, categorias que **não foram sequer objeto de autuação** no bojo do Processo Administrativo nº 10340.721884/2021-75.

(...)

52. A mera referência a “razões” adotadas no auto de infração objeto do Processo Administrativo nº 10340.721884/2021-75 definitivamente não é suficiente para que seja considerado como motivado o novo auto de infração.

(...)

54. De fato, muito embora a autoridade fiscal tenha limitado a (suposta) motivação do auto de infração nas razões que haviam sido adotadas no lançamento fiscal objeto do Processo Administrativo nº 10340.721884/2021-75, **não foi sequer demonstrado que os produtos objeto de reclassificação naqueles autos correspondem aos produtos objeto deste novo auto de infração.**

55. Ora, ao se limitar a referenciar as “razões” do auto de infração objeto do Processo Administrativo nº 10340.721884/2021-75, caberia à autoridade administrativa comprovar a correspondência entre os produtos objeto deste lançamento fiscal e as razões que haviam sido declinadas naqueles autos.

56. Sem isso, as razões aduzidas pela autoridade administrativa responsável pela lavratura do auto de infração objeto do Processo Administrativo nº 10340.721884/2021-75 não passam de **alegações inaplicáveis** aos produtos industrializados pela **Impugnante**.

(...)

59. Ainda que as “razões” do auto de infração objeto do Processo Administrativo n 10340.721884/2021-75 pudessem representar a “motivação” do auto de infração ora impugnado, é certo que essa “motivação” serviria, quando muito, apenas aos produtos que foram objeto de autuação naqueles autos.

60. Isso porque, naquele caso, a autoridade fiscal declinou as razões (ainda que equivocadas) pelas quais foi promovida a reclassificação fiscal em relação àquele estabelecimento, dividindo os produtos em “grupos”, e

especificando as características de fato que conduziram à conclusão de que a posição NCM originalmente adotada pela empresa estaria equivocada.

61. Assim, as razões trazidas pela fiscalização no auto de infração vinculado ao Processo Administrativo nº 10340.721884/2021-75 se aplicariam apenas àqueles produtos que foram objeto de análise naquela ação fiscal, de forma que, quando muito, seriam aplicáveis aos produtos industrializados pela **Impugnante** que são idênticos àqueles industrializados pelo estabelecimento anteriormente autuado.

62. Contudo, ao compulsar as planilhas acostadas ao processo administrativo do auto de infração ora impugnado, constata-se que **mais de 320 (trezentos e vinte) produtos**, embora fiscalizados, **não foram autuados pelo auto de infração vinculado ao Processo Administrativo nº 10340.721884/2021-75!**

63. Na planilha anexa (**doc. 05**), a **Impugnante** relaciona os produtos que **não foram objeto de anterior reclassificação fiscal** no auto de infração vinculado ao Processo Administrativo nº 10340.721884/2021-75, cujo correlato IPI exigido perfaz um montante de **R\$ 214.844.417,19**, que corresponde a **37,95%** de todo o IPI considerando como devido.

64. Com efeito, ao se limitar a simplesmente referenciar as razões que conduziram à lavratura do auto de infração vinculado ao Processo Administrativo nº 10340.721884/2021-75 para, supostamente, motivar o auto de infração objeto do processo administrativo em referência, a autoridade fiscal simplesmente **deixou de motivar a autuação em relação a mais de 320 (trezentos e vinte) produtos que foram objeto de reclassificação fiscal** – produtos esses que não foram, todavia, reclassificados justamente no auto de infração anterior.

(...)

69. Este vício decorrente do uso emprestado de “tese jurídica” se mostra ainda mais evidente em relação aos produtos que não foram objeto do Processo Administrativo nº 10340.721884/2021-75 e que ora foram **reclassificados para as posições 3303.00.10 (perfumes) e 3303.00.20 (águas de colônia).**

70. Isso porque, para estas categorias de produtos, na autuação objeto do Processo Administrativo nº 10340.721884/2021-75 adotou-se **metodologia** de classificação fiscal baseada na **RGI 4**, pela qual deve ser feito um **comparativo, produto a produto**, de concentração de substância aromática, considerando cada produto a ser classificado frente aos demais produtos da mesma marca/linha ou, subsidiariamente, com os demais produtos fabricados pela empresa.

71. Esta metodologia (apesar de **equivocada** – registre-se) **inevitavelmente requer a análise individual de cada produto frente aos demais produtos**

de mesma marca/linha, sendo certo que o uso “emprestado”, de forma genérica (e sem as devidas motivações), de uma espécie de “tese jurídica” acaba por resultar em autuação sem fundamentação para estes produtos.

(...)

74. Nesta nova autuação foram objeto de reclassificação fiscal diversos estojos (**doc. 06**), que são sortidos acondicionados para venda a retalho, composto por diversos produtos e sujeitos à enquadramento fiscal único (**doc. 07**).

75. Ocorre que esta **categoria** de produtos simplesmente **não foi incluída no anterior** auto de infração vinculado ao Processo Administrativo nº 10340.721884/2021-75. Ora, como tomar as “razões” daquela autuação como “motivação”? Trata-se de outra **gravíssima situação**.

(...)

77. Este vício se agrava quando a classificação fiscal de sortidos requer uma análise própria para fins de **classificação fiscal**, o que, obviamente, não foi feito.

78. Aliás, no presente caso, além destes estojos não terem sido objeto da autuação vinculada ao Processo Administrativo nº 10340.721884/2021- 75 – de forma que, a rigor, não existem motivação para estes produtos –, não foi apresentada qualquer razão pela qual a classificação fiscal adotada pela **Impugnante** para esta categoria de produtos estaria incorreta e, muito menos, os motivos pelos quais as posições eleitas pela autoridade fiscal seriam corretas.

79. Isto demonstra que, de fato, a autoridade fiscal realizou a **reclassificação fiscal de forma completamente genérica** e, até mesmo, **aleatória** para estes estojos, sem se atentar para as (necessárias) particularidades de cada produto autuado, restando uma vez mais demonstrada a completa precariedade do trabalho fiscal.

80. Outra inovação inexplicável e sem correlação com a autuação objeto do Processo Administrativo 10340.721884/2021-75 é a reclassificação fiscal dos desodorantes axilares (**doc. 08**) das posições 3307.20.10 e 3307.20.90 para 3303.00.20 (água de colônia) e 3304.99.10 (produtos para cuidados da pele).

81. A bem da verdade, de todas as reclassificações fiscais ora debatidas, **esta é a que causa maior perplexidade**, porquanto, sem qualquer fundamento (nem mesmo “emprestada” da outra autuação), a autoridade fiscal alterou a classificação fiscal do **desodorante mais elementar, básico, trivial e tradicional** do mercado, o chamado desodorante axilar.

82. Inclusive, diversos destes produtos são os tradicionais desodorantes **antitranspirantes**, que estão expressamente indicados na posição 3307.20, evidenciando a generalidade e falta de motivação dos trabalhos fiscais.

83. Com efeito, trata-se de produto diverso dos demais reclassificados, para os quais não há a remota hipótese de se cogitar o enquadramento em qualquer uma das posições invocadas pela autoridade fiscal, porquanto têm por finalidade **precípua a desodorização**.

(...)

87. Ocorre que, em relação aos desodorantes axilares, ao contrário dos desodorantes multifuncionais (tais como desodorantes colônias e desodorantes hidratantes), de fato, **possuem função precípua de desodorização**. Inclusive, diversos destes produtos possuem ação antitranspirante, que está expressamente indicada na posição 3307.20 – “Desodorantes (desodorizantes) corporais e **antiperspirantes**”.

88. É dizer, seguindo a própria tese invocada pela autoridade fiscal, não haveria qualquer justificativa para se efetuar a reclassificação fiscal destes produtos.

(...)

91. Por fim, ainda que fosse possível admitir o “empréstimo” de tese feito pela autoridade fiscal (que, frise-se, nem mesmo abarca todas as categorias de produtos ora autuados), é certo que a autoridade fiscal sequer a considerou para diversos produtos, promovendo reclassificações genéricas e sem a mínima observância dos próprios critérios adotados no auto de infração vinculado ao Processo Administrativo 10340.721884/2021-75.

(...)

93. Ocorre que, (evidentemente) sem qualquer justificativa ou critério, a autoridade fiscal acabou por realizar as seguintes reclassificações fiscal que em nada se relacionam com as motivações invocadas no Processo Administrativo 10340.721884/2021-75:

(I) Desodorantes Colônia classificados na posição 3307.20.10 (desodorantes líquidos) foram reclassificados para a posição 3304.99.10 (cremes de beleza e cremes nutritivos);

(II) Desodorantes Hidratantes classificados na posição 3307.20.90 (outros desodorantes) foram reclassificados para a posição 3303.00.10 (perfumes); e

(III) Desodorantes Hidratantes classificados na posição 3307.20.90 (outros desodorantes) foram reclassificados para a posição 3303.00.20 (água de colônia); e

(IV) Desodorantes Hidratantes em óleo classificados na posição 3307.20.10 (desodorantes líquidos) foram reclassificados para a posição 3303.00.20 (água de colônia).

94. Como se nota, os específicos produtos das mencionadas categorias (**doc. 11**) foram reclassificados para posições não adotadas no Processo Administrativo 10340.721884/2021-75 para estas categorias.

95. Não bastasse este distanciamento da “tese jurídica emprestada”, como asseverado, a autoridade fiscal não declinou quaisquer razões para esta específica reclassificação, reforçando a completa falta de motivação e critérios falhos dos trabalhos fiscais ora impugnados.

96. Note-se que numa avaliação gramatical já se nota que estas reclassificações não fazem qualquer sentido, pois os produtos destas categorias nem mesmo remetem àqueles enquadrados nas posições indicadas pela autoridade fiscal!

97. Há, inclusive, incompatibilidade física das formas de apresentação dos produtos em relação às reclassificações perpetradas. É o caso, por exemplo, desodorantes hidratantes, que possuem a forma de **creme**, e foram reclassificados para a posição das águas de colônia, nitidamente líquidas. A propósito, confira-se a apresentação do produto “EGEO MERNG MOUS HID DES CPO DOLC 250g V4” (código 28590), que se encontra nesta absurda situação:

98. O mesmo ocorre com os desodorantes hidratantes em óleo, que possuem forma oleosa e foram reclassificados para a posição das águas de colônia líquidas. Confirase, por exemplo, a apresentação do produto “NSPA OL DES CPO BAUN 250ml” (código 772080).

(...)

103. Neste tópico da defesa do mérito, a **Impugnante** demonstrará que, a exemplo do que já havia sido levado a efeito no auto de infração vinculado ao Processo Administrativo nº 10340.721884/2021-75, a **autoridade fiscal não aprofundou a investigação dos fatos, não provou tecnicamente as acusações fiscais e não motivou de forma adequada e suficiente o lançamento tributário** e, por violou abertamente o artigo 142 do CTN.

(...)

110. Nesse cenário, e como se verá a seguir, **são diversos os vícios (materiais e insanáveis) no lançamento, além das alegações invocadas de forma emprestada pela autoridade fiscal não serem adequadas e suficientes para motivar a autuação fiscal, furtando-se ao seu dever de aprofundar o trabalho fiscal e provar as acusações fiscais.**

IV.2.1 – Da ausência de prova técnica para promover a reclassificação fiscal dos produtos industrializados e comercializados nos períodos fiscalizados.

(...)

115. Para que as Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado (“RGI/SH”) sejam corretamente aplicadas, no entanto, é imprescindível que o intérprete tenha pleno conhecimento das características técnicas dos produtos, de forma a enquadrá-los na correta Posição NCM.

116. Em muitos casos, as características dos produtos objeto da atividade de classificação fiscal são simples, bastando o conhecimento empírico do intérprete a respeito do produto e do mercado em que está inserido para que se chegue à correta Posição NCM.

117. Porém, em outros casos, a determinação da natureza e características dos produtos é **bastante complexa**, devendo a autoridade fiscal recorrer a profissionais especializados para que, a partir de laudos técnicos e pareceres a respeito das características dos produtos, seja possível aplicar a Regra Geral de Interpretação do Sistema Harmonizado (“RGI/SH”) para o enquadramento na Posição NCM.

(...)

120. A esse respeito, é de se notar que, curiosamente, a autoridade fiscal invocou o Parecer Normativo COSIT nº 06/2018, para suscitar a sua competência para realizar a classificação fiscal, todavia, deixou de reconhecer que esta mesma orientação fiscal (que, como a própria autoridade administrativa reconhece, lhe é vinculante) é categórica em **limitar sua atuação aos aspectos jurídicos**, deixando os **aspectos técnicos para profissionais qualificados**.

(...)

122. No entanto, no caso concreto, **a autoridade administrativa não produziu qualquer prova técnica exigida pelo Parecer Normativo COSIT nº 06/2018** (que, frise-se, tem efeito vinculativo na esfera administrativa), **para promover a reclassificação fiscal dos produtos**.

(...)

124. De fato, as ilações da autoridade fiscal estão baseadas em **transcrições (parciais) de textos acadêmicos** (que, aliás, não analisaram de forma específica os produtos industrializados pela **Impugnante**), em **informações extraídas aleatoriamente da Internet e, por incrível que pareça, em opinião pessoal sobre a matéria, o que, evidentemente, não constitui a prova técnica exigida pelo Parecer Normativo COSIT nº 06/ 2018**.

(...)

133. Relembre-se, ademais, que no presente caso, há ainda uma gama de **mais de 300 (trezentos) produtos** que não foram sequer objeto de considerações pela autoridade fiscal no Processo Administrativo nº 10340.721884/2021-75 e outros cujas categorias nem mesmo foram debatidas naquele caso, notadamente, os **desodorantes axilares** e os **estojos**.

(...)

IV.2.1.1 – Da ausência de prova técnica de que supostamente os produtos teriam uma função principal (ou essencial)

136. No Relatório Fiscal produzido nos autos do Processo Administrativo nº 10340.721884/2021-75, e adotado para a lavratura do auto de infração ora impugnado, aduziu a autoridade fiscal que:

(I) desodorantes hidratantes e esfoliantes teriam uma característica essencial, qual seja, “a destinação para conservação ou cuidados da pele” (fl. 7.588); e

(II) desodorantes colônia teriam “fragrâncias com característica essencial de perfumar a pele” (fl. 7.600).

137. Contudo, mais uma vez, **trata-se alegações vazias, desprovidas de prova técnica e desconectadas da realidade do mercado**.

138. Ainda, reiterando a ausência de motivação para diversos produtos, a **Impugnante** ressalta que ora foram autuados diversos desodorantes axilares, muitos dos quais com efeitos antitranspirantes, que, de fato, possuem função precípua de desodorização. É dizer, seguindo a própria tese invocada pela autoridade fiscal, estes produtos nem mesmo poderiam ter sido reclassificados.

(...)

140. Assim, é evidente que a autoridade fiscal deveria comprovar, tecnicamente, que os produtos teriam as funções principais (ou essenciais) aduzidas no Relatório Fiscal, o que não ocorreu.

(...)

143. Em relação à reclassificação fiscal dos desodorantes colônia e águas de colônia, o vício de fundamentação observado no Relatório Fiscal relativo ao Processo Administrativo nº 10340.721884/2021-75 (juntado nestes autos) é mais patente. A esse respeito:

(I) em relação às águas de colônia, sem análise técnica dos produtos (mas apenas com base em convicções pessoais), alegou que “a água de perfume poderia ser classificada tanto como água-de-colônia como perfume, atraindo a aplicação da Regra 3. Porém, água de perfume não é água-de-colônia, nem é perfume (extrato)” (fl. 7.572); e

(II) em relação aos desodorantes colônia, e também sem análise técnica dos produtos, a autoridade fiscal alegou que “a existência de um agente bacteriostático não é suficiente para a classificação de um produto de perfumaria como desodorante. Destarte, essa classificação mostra-se imprecisa para fins de classificação fiscal e deve ser abolida, mantendo-se, no caso em tela, apenas eau de cologne (água-de-colônia) e eau de parfum (água de perfume)” (fl. 7.591).

144. Com efeito, a autoridade fiscal recusou a aplicação da RGI 3 para os referidos produtos por entender – sem qualquer prova técnica – que (I) águas de colônia não seriam água de colônia ou perfume, mas um terceiro produto, e (II) que a presença de um agente bactericida nos desodorantes colônia (apesar de lhe conferirem eficácia desodorante) não os tornariam desodorantes.

145. Contudo, estranhamente, a autoridade fiscal invocou para esses produtos a **RGI 4**, que pressupõe a identificação do produto a classificar, para concluir que não é nenhum dos produtos indicados nas posições da NCM.

(...)

147. Além disso, no Relatório Fiscal produzido nos autos do Processo Administrativo nº 10340.721884/2021-75, a **autoridade fiscal desprezou solenemente as informações apresentadas pela Impugnante no curso da fiscalização, no sentido de que, conforme comprovado tecnicamente, os desodorantes colônia, os desodorantes hidratantes e os esfoliantes são produtos multifuncionais** (portanto, não existe função principal ou essencial).

148. De fato, **nos produtos multifuncionais não há preponderância de funções**. Nesse aspecto, os desodorantes colônia têm as funções de perfumar e desodorizar, mas não há preponderância de função. Já os desodorantes hidratantes cuidam da pele e desodorizam, também não havendo preponderância.

(...)

IV.2.1.2 – Da ausência de prova técnica de que o ingrediente bactericida seria apenas um aditivo com eficácia meramente conservante

153. No curso do procedimento de fiscalização que culminou com a lavratura do auto de infração vinculado ao Processo Administrativo nº 10340.721884/2021-75, cujo Relatório Fiscal foi adotado neste caso, **demonstrou e comprovou a Impugnante que desodorantes colônia, desodorantes hidratantes e esfoliantes possuem na sua composição química ativos (triclosan, caprilato de poliglicerila ou caprilil glicol) com ação antibacteriana e efeito desodorante reconhecidos por bancos de dados internacionais, pela literatura especializada e comprovados**

tecnicamente (inclusive por “Testes de Halo de Inibição”, doc. 04), caracterizando os produtos como multifuncionais.

(...)

155. E, em relação ao triclosan, a MAPRIC (que é pessoa jurídica especializada no fornecimento de ativos para as indústrias cosmética, farmacêutica e nutracêutica), atestou no Relatório Técnico anexo que (**doc. 13**):

(...)

156. Por sua vez, e sem prova técnica e com base em transcrições (parciais e descontextualizadas) de informações extraídas da Internet e de textos acadêmicos, aduziu a autoridade fiscal no Relatório Fiscal adotado nestes autos que o triclosan, o caprilato de poliglicerila e o caprilil glicol seriam “aditivos, que conferem características adicionais, necessárias ou desejadas pelos consumidores, mas que não alteram a característica essencial”

157. Além disso, a autoridade fiscal mencionou a Resolução da Diretoria Colegiada – RDC nº 29, de 1º de junho de 2012, da ANVISA, alegando que “há um entendimento de que os agentes antissépticos são utilizados para conservação de cosméticos e perfumes. Como consequência, haverá uma redução ou eliminação das bactérias e dos odores desagradáveis que poderiam aparecer, mas sem que isso altere a finalidade ou o modo de usar do produto” (fl. 7.577).

(...)

159. Com efeito, as citações da autoridade fiscal estão desatualizadas e desconectadas com a realidade do mercado de produtos cosméticos e de higiene pessoal, que evoluiu e se desenvolveu tecnologicamente, demandando produtos com múltiplas funções e que contenham a propriedade desodorante para aplicação no corpo inteiro, principalmente no Brasil, onde predomina o clima tropical e regiões sujeitas a temperaturas elevadas.

160. Os produtos multifuncionais proporcionam ao consumidor maior eficiência também nos cuidados com higiene pessoal, além de atender a requisitos de sustentabilidade por usarem menos componentes em sua formulação e minimizarem o consumo de embalagens. E, justamente para atender ao mercado consumidor, é que os produtos multifuncionais não possuem apenas uma finalidade de uso, sendo este justamente o diferencial que o consumidor procura ao adquirir essa categoria de produtos.

161. Por isso, tecnicamente, o triclosan, o caprilato de poliglicerila e o caprilil glicol constituem princípio ativo da fórmula de desodorantes colônia, desodorantes hidratantes e esfoliantes, entregando a ação

antibacteriana e o efeito desodorante no corpo humano, caracterizando os produtos como multifuncionais.

(...)

166. Como se vê, o triclosan, o caprilato de poliglicerila e o caprilil glicol podem ser utilizados com finalidade de conservação e, também, para conferir a eficácia desodorizante dada a sua multifuncionalidade, como ocorre exatamente nos produtos autuados.

IV.2.1.3 – Informações divulgadas na Internet e no site da empresa comercial, dados comerciais e modo de usar não constituem provas técnicas para fins de reclassificação fiscal de produtos

(...)

171. Com efeito, a classificação fiscal depende de regras legais, que levam em conta os aspectos técnicos dos produtos a serem classificados. Portanto, **a classificação fiscal de produtos é matéria técnica e jurídica**, tendo, a rigor, nenhuma relevância as estratégias comerciais dos contribuintes (nomenclatura, anúncio, disposição no site, apresentação, posicionamento no mercado, etc).

(...)

173. Sob nenhuma regra de classificação fiscal há o aspecto comercial do produto como critério norteador de interpretação da NCM, como sugerido pela autoridade administrativa. Considerar os aspectos comerciais do produto objeto de classificação fiscal é um critério atécnico e inadequado para tais fins.

174. De fato, lastrear a classificação fiscal em critérios comerciais seria, no mínimo, temerário e discricionário, pois retiraria qualquer grau de objetividade e segurança que as RGI e a NESH trazem, possibilitando verdadeira manipulação de classificação fiscal com base, por exemplo, na alteração de embalagens.

(...)

181. Ora, tivessem os aspectos comerciais a relevância pretendida pela autoridade fiscal, seria impossível imaginar que o chocolate branco não fosse classificado na Posição NCM destinada ao chocolate comum. Aliás, nem mesmo faria sentido existir uma posição específica e alheia destinada ao chocolate branco.

(...)

186. Já em relação aos desodorantes colônia, desodorantes hidratantes e esfoliantes, o fato de poderem ser aplicados em outras regiões do corpo que não nas axilas e nos pés não afasta a classificação fiscal adotada pela **Impugnante**, como atecnicamente sugerido pela autoridade administrativa.

187. Com efeito, quando se consulta repertório especializado na matéria, constata-se que o corpo humano é capaz de exalar suor por todas as suas glândulas sudoríparas (e não apenas pelas axilas e pelos pés) e, havendo a proliferação de bactérias, também ensejará o mau odor, como, aliás, atestado no Parecer Técnico anexo (**doc.14**).

188. Portanto, desodorantes são produtos aplicados topicamente em qualquer região do corpo humano e são capazes de reduzir o desenvolvimento do mau odor. Assim, a ilação da autoridade fiscal de que desodorante somente se aplicaria nas axilas e nos pés não tem sustentação teórica, técnica e científica.

(...)

IV.2.1.4 – Textos em língua estrangeira desacompanhados de tradução juramentada não constituem elementos de prova

195. Para tentar subsidiar o critério jurídico “criado” (percentual de concentração aromática do produto) para reclassificar fiscalmente as águas de perfume e os desodorantes colônia, a autoridade fiscal responsável pela lavratura do auto de infração vinculado ao Processo Administrativo nº 10340.721884/2021-75, se baseou em textos no idioma inglês, que foram traduzidos livremente para a língua portuguesa.

(...)

199. Por consequência, **a ausência de tradução juramentada retira a força probatória do documento redigido em língua estrangeira e, desse modo, não serve de motivação da acusação fiscal.**

(...)

IV.2.2 – A reclassificação fiscal das águas de colônia e dos desodorantes colônia não tem amparo legal (ausência de motivação adequada e específica)

203. No Relatório Fiscal produzido nos autos do Processo Administrativo nº 10340.721884/2021-75, aduziu a autoridade administrativa que: “A TIPI apresenta apenas duas possibilidades de classificação para os produtos de perfumaria: perfumes (extratos) e águas-de-colônia. Não há menção ou enquadramento específica para as águas de perfume (eau de parfum).”

204. Também reconheceu a autoridade fiscal naqueles autos que: “Todavia, não há especificação expressa acerca dos percentuais mínimos ou máximos de concentração das essências para diferenciar os produtos como perfumes ou águas-de-colônia.”

(...)

206. Assim, e nos termos do próprio Relatório Fiscal produzido nos autos do Processo Administrativo nº 10340.721884/2021-75, os seguintes **fatos são incontroversos:**

(I) na TIPI não há **enquadramento específico para a água de perfume;**

(II) a legislação tributária de regência **não prevê os percentuais de concentração aromática do produto para fins de classificação fiscal; e**

(III) no mercado mundial de perfumaria há **divergência sobre o percentual de concentração aromática para fins de caracterização e diferenciação dos produtos.**

207. É neste cenário de completa incerteza e insegurança, o que é absolutamente incompatível com o princípio da legalidade em matéria tributária e afronta o artigo 142 do CTN, que foi lavrado um auto de infração bilionário!

208. Ante a incontroversa ausência de lei específica e da comprovada divergência no mercado mundial de perfumaria, a autoridade fiscal decidiu exercer, conjuntamente, as funções de Poder Legislativo e de expert em perfumaria, criando “faixas de percentual de concentração aromática” para reclassificar produtos.

209. Em relação às águas de colônia (repita-se, **sem prova técnica, conforme exigido pelo Parecer Normativo COSIT nº 06/ 2018**), a autoridade fiscal simplesmente assumiu que os produtos com **percentual de concentração aromática superior a 15% seriam perfumes** (e não águas-de-colônia).

210. E, de forma absolutamente contraditória com o critério adotado para as águas de colônia e também sem prova técnica, a autoridade fiscal estabeleceu para os desodorantes colônia como “limite de corte” **o percentual de concentração aromática de 10%**, de modo que **(I)** produtos com concentração aromática inferior a 10% foram reclassificados como água-de-colônia; e **(II)** produtos com concentração aromática superior a 10% foram reclassificados como perfumes.

211. É surpreendente e inaceitável o que ocorre. As acusações fiscais estão **desprovidas de provas técnicas, são contraditórias entre si e estão baseadas em percentuais de concentração aromática que não estão previstos na legislação de regência para fins de classificação fiscal.** Claramente, o auto de infração afronta o art. 142 do CTN e é desprovido de motivação adequada e específica.

(...)

217. Cabe ainda registrar que, diferentemente de outros processos com discussões similares, a autoridade fiscal não indicou no Relatório Fiscal objeto do Processo Administrativo nº 10340.721884/2021-74 (e, muito

menos, no pertinente a este processo) o Decreto nº 79.094/1977, as Soluções de Consulta da RFB e a Nota Coana/Cotac/Dinon nº 2006/00344, editadas com base no referido Decreto.

(...)

222. Na realidade, não poderia ter sido outra a posição da ANVISA sobre o tema. Além da ausência de comprovação técnica e científica, os percentuais de concentração aromática previstos no inciso II do art. 49 do Decreto nº 79.094/77 (reproduzidos em Soluções de Consulta da RFB e na Nota Coana/Cotac/Dinon nº 2006/00344) também não encontravam amparo legal. Ou seja, não encontravam amparo na Lei nº 6.360/76, na Lei nº 9.782/99 e nas NESH.

(...)

225. Sendo assim, os precedentes da 3ª Turma da CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS afastam o critério adotado pela autoridade fiscal para reclassificação fiscal das águas de colônia e dos desodorantes colônia, não servindo de motivação para a lavratura do auto de infração.

226. Note-se, a propósito, que na reclassificação fiscal dos desodorantes colônias, onde foi estabelecido o “limite de corte de 10%”, a rigor, a autoridade fiscal buscou resgatar o que estava disposto no inciso II do artigo 49 do Decreto nº 79.094/77, o que é inadmissível. Como já salientado, o referido Decreto já estava revogado nos períodos autuados e, ainda, o mencionado percentual de concentração aromática não tinha amparo legal e respaldo técnico e científico.

(...)

IV.3 – DA DESCONFORMIDADE DO LANÇAMENTO COM A ORIENTAÇÃO GERAL DA RFB

229. Em 16/06/2021, os representantes da **Impugnante** participaram da “Reunião de Conformidade Tributária” promovida pela Receita Federal do Brasil (na qual, a propósito, apenas Auditores Fiscais puderam se pronunciar), e que teve por objeto matérias inerentes à apuração do IPI, dentre as quais, a classificação fiscal dos produtos das fabricantes de cosméticos e perfumaria.

230. Sob a perspectiva da Receita Federal do Brasil, a “Reunião de Conformidade Tributária” teve por objetivo orientar os contribuintes no cumprimento de suas obrigações tributárias, de modo que foram indicadas as supostas “inconformidades tributárias” e foi apresentado o posicionamento formal do referido Órgão sobre as 2 (duas) matérias em questão.

231. Evidentemente, pois, a “Reunião de Conformidade Tributária” expôs a prática reiterada das autoridades administrativas no tocante à apuração do IPI relativamente à classificação fiscal de produtos.

232. Após a “Reunião de Conformidade Tributária”, a Receita Federal do Brasil intimou a **Impugnante**, informando que a classificação fiscal de perfumes, águas-de-colônia e hidratantes estaria em desacordo com o seu entendimento, conforme exposto no referido evento, e relacionando os procedimentos que deveriam ser adotados para a “regularização tributária”

233. No referido evento – que integra um programa chamado “CONFIA” –, a Administração Tributária Federal expressou, formal e categoricamente, a classificação fiscal de perfumes, águas-de-colônia e desodorantes colônia, deve ser feita à luz da RGI 3. Mais especificamente, a Receita Federal do Brasil demonstrou inclinação pela RGI 3b.

234. Contudo, em **momento algum**, suscitou a aplicabilidade da **RGI 4**. De fato, naquela ocasião, a Receita Federal do Brasil se mostrou convicta da aplicabilidade da **RGI 3** para estes produtos.

235. É dizer, nenhum contexto, conjectura ou papel orientativo a Receita Federal do Brasil cogitou que os produtos seriam *sui generis* e sem enquadramento específico na NCM, de **modo que a residual RGI 4 não foi nem mesmo mencionada.**

(...)

239. De forma absolutamente desconforme com as orientações oficiais (e incorreta), a autoridade fiscal acaba por “motivar” a reclassificação fiscal das águas de colônia e dos desodorantes colônias na excepcional **RGI 4**, que nem mesmo foi mencionada na “Reunião de Conformidade Tributária”.

240. Nesse sentido, a corroborar a existência de clara afronta ao que havia sido fixado na “Reunião de Conformidade Tributária” promovida pela própria Receita Federal do Brasil, a **Impugnante** registra que a pessoa jurídica “K & G Indústria e Comércio Ltda.”, importante player no mercado de terceirização da produção de produtos cosméticos e de higiene pessoal, prestando serviços para diversos e importantes empresas do setor, teve lavrado contra si auto de infração questionando justamente a classificação fiscal adotada para desodorantes colônia.

241. Com efeito, nos autos do **Processo Administrativo nº 10855.723072/2017-88** (de interesse da “K & G Indústria e Comércio Ltda.”), a autoridade fiscal não concordou com a classificação fiscal dos desodorantes colônia na Posição NCM nº 3307.20.10, alegando que os referidos produtos teriam a função principal de perfume, de modo que, **com base na RGI 3b**, foram reclassificados fiscalmente na Posição NCM nº 3303.00.20 (água-de-colônia).

242. Curiosamente, a autoridade fiscal no relatório fiscal do Processo Administrativo nº 10340.721884/2021-75, que ora embasou esta autuação, que conseguiu identificar processo administrativo da **Impugnante** sobre o tema em questão, furtou-se de identificar o **Processo Administrativo nº 10855.723072/2017-88**, que envolve produtos da **Impugnante**.

243. Possivelmente o fez porque, ao se deparar com o Processo Administrativo nº 10855.723072/2017-88, teria constatado que a 4ª Turma da DRJ/JFA, em 26/02/2019, exarou o v. Acórdão nº 09-69.851, no qual afastou a reclassificação fiscal de desodorantes colônias com base na RGI 3b.

244. Assim, e percebendo a improcedência da reclassificação fiscal de desodorantes colônia para produtos de perfumaria, a autoridade administrativa teria buscado novo (porém inadequado) critério jurídico.

245. Apesar de os desodorantes colônia serem produtos de mesma categoria dos ora autuados, **a motivação da autoridade administrativa para a reclassificação fiscal é, agora, totalmente diferente: (I)** neste processo administrativo, foi invocada a RGI 4; e **(II)** nos autos do Processo Administrativo nº 10855.723072/2017-88, foi invocada a RGI 3b.

(...)

IV.4 – DA IMPROCEDÊNCIA DA RECLASSIFICAÇÃO FISCAL

(...)

IV.4.1 – Do erro grosseiro quanto à reclassificação de produtos que não foram objeto do auto de infração anterior

248. Como já dito, a motivação adotada para a lavratura do auto de infração ora impugnado é restrita à menção ao Relatório Fiscal no Processo Administrativo nº 10340.721884/2021-75, em que foram objeto de reclassificação fiscal vários produtos industrializados pelo estabelecimento matriz da **Impugnante**.

249. De fato, conforme destacado em tópico específico, a autoridade fiscal não trouxe qualquer razão adicional para promover a reclassificação fiscal dos produtos industrializados pela **Impugnante**, tendo apenas feito mera referência às razões utilizadas pela Receita Federal do Brasil no contexto da lavratura do auto de infração vinculado ao Processo Administrativo nº 10340.721884/2021-75.

250. Diante dessa situação, e muito embora a **Impugnante** discorde veementemente das razões utilizadas para promover a reclassificação fiscal no contexto do auto de infração vinculado ao Processo Administrativo nº 10340.721884/2021-75, conforme será demonstrado nos tópicos a seguir, é certo que esta foi a motivação utilizada para lavratura deste auto de infração.

251. E, em sendo adotada a motivação que foi utilizada para lavratura do auto de infração vinculado ao Processo Administrativo nº 10340.721884/2021-75, deveria a autoridade administrativa ter, ao menos, verificado à quais produtos aquela motivação seria aplicável. Isso nem mesmo foi feito.

(...)

254. E, pior, para além de ter autuado produtos que não foram objeto do auto de infração vinculado ao Processo Administrativo nº 10340.721884/2021-75, a autoridade fiscal ora reclassificou, supostamente com base nas razões daquela autuação, categorias inteiras que nunca foram objeto de discussão, notadamente os estojos e os desodorantes axilares.

255. Essa questão evidencia gritante erro da autoridade administrativa: **quase 40%** do IPI exigido neste auto de infração diz respeito a **produtos que foram objeto de fiscalização anterior** – no contexto do procedimento que culminou com a lavratura do auto de infração vinculado ao Processo Administrativo nº 10340.721884/2021-75 –, e que **não foram reclassificados naquela oportunidade.**

(...)

260. É dizer, trata-se de produtos que foram (presumivelmente) avaliados pelas autoridades fiscais, tendo sido concluído que não houve erro de classificação fiscal! E, adotando a mesma motivação utilizada naquele procedimento, esses produtos foram, desta vez, objeto de reclassificação fiscal.

261. Ora, **não faz o menor sentido** o expediente adotado pela autoridade fiscal neste caso concreto! Como é possível que, sob uma mesma (idêntica) motivação, um produto seja objeto de reclassificação fiscal em relação a um estabelecimento, e não seja objeto de reclassificação fiscal em relação a outro estabelecimento? Pois, creiase, é isso que se verifica no caso concreto.

(...)

264. Ainda que houvesse, é certo que essa (nova) motivação não poderia ser utilizada, nesse momento, para promover o lançamento fiscal de IPI em decorrência da reclassificação fiscal destes produtos, porquanto configuraria **flagrante alteração de critério jurídico**, o que esbarraria no impedimento do artigo 146 do Código Tributário Nacional.

(...)

IV.4.2 – Os produtos industrializados e comercializados pela Impugnante

(...)

272. E, para obtenção do registro perante a ANVISA, a **Impugnante** apresenta informações dos seus produtos, por exemplo: características e grupo do produto, apresentação, rotulagem, fórmula, função dos componentes da fórmula, eficácia da finalidade a que se destina, modo de usar, análise físico-química, análise microbiológica, dados de estabilidade e estudo de segurança.

273. Sendo assim, e para refutar os registros dos produtos na ANVISA, também se faz necessária a produção de prova técnica e específica, inclusive conforme exigido no Parecer Normativo COSIT nº 06/2018.

IV.4.3 – As regras de classificação fiscal de mercadorias

(...)

277. Passa-se, agora, a demonstrar a total improcedência das classificações fiscais escolhidas pela autoridade administrativa sob o aspecto da interpretação das regras do sistema harmonizado.

IV.4.4 – Improcedência da reclassificação fiscal dos desodorantes axilares

(...)

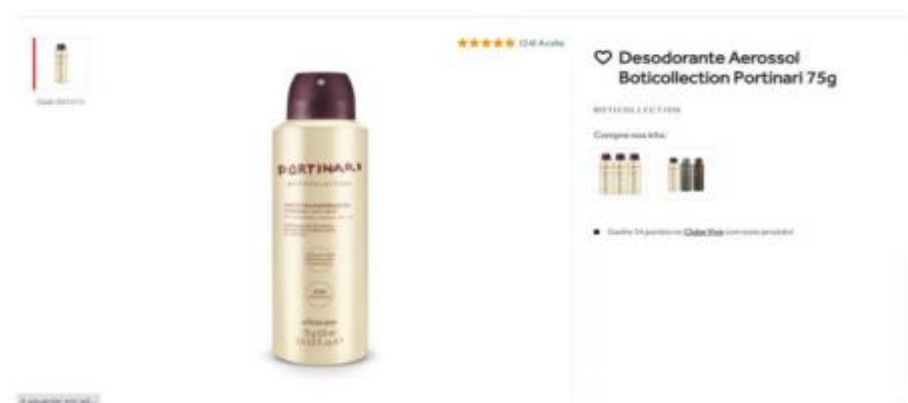
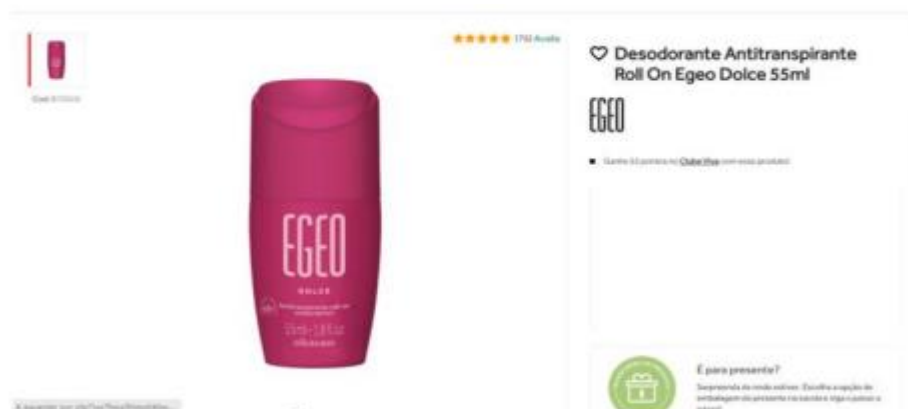
279. Com efeito, a autoridade fiscal promoveu a reclassificação fiscal de desodorantes axilares (alguns, inclusive, antitranspirantes) industrializados pela **Impugnante**, originalmente enquadrados na posição NCM 3307.20.10, para a posição NCM 3303.00.20 (águas-de-colônia), e os classificados na posição NCM 3307.20.90 para a posição NCM 3304.99.10 (cremes de beleza).

280. Nessa situação, a autuação fiscal é absolutamente inexplicável, uma vez que não foi apresentado qualquer motivo para a reclassificação fiscal dos desodorantes axilares. Ao que parece, a autoridade fiscal promoveu a reclassificação fiscal de **todos** os desodorantes, de forma absolutamente indiscriminada.

284. De fato, estes produtos, são produtos com a finalidade exclusiva de desodorizar, que combinam inclusive a ação antiperspirante, visando a reduzir a produção de suor, onde as bactérias causadoras do mau odor se desenvolvem.

285. Não há, pois, como cogitar que esses produtos teriam uma suposta função preponderante de perfumar ou qualquer outra, para reclassificá-los como águas-de-colônia ou de cremes para a pele. Aliás, é inexplicável que se cogite que produtos vendidos na forma de aerossol ou roll-on sejam águas-de-colônia.

286. A propósito, a fim de encerrar qualquer discussão sobre a indevida reclassificação dos desodorantes axilares, são colacionadas abaixo imagens exemplificativas dos produtos que a autoridade administrativa julgou se tratar de águas-de-colônia, extraídas da internet:



287. A **Impugnante** apresenta, também, as artes relativas a diversos outros produtos desta categoria (**doc. 09**), que corroboram a improcedência da reclassificação fiscal perpetrada pela autoridade fiscal.

288. Note-se que, no caso desses produtos, não é possível sequer invocar aspectos comerciais dos produtos para fins de classificação fiscal, porquanto os produtos são vendidos apenas como desodorantes.

289. Inclusive, a própria Receita Federal do Brasil considera correto enquadrar desodorante corporal (axilar) e creme desodorante axilar, com ou sem efeito antitranspirante, nas posições NCM 3307.20.10 e 3307.20.90:

290. Além disso, para aqueles produtos que possuem função antitranspirante, a reclassificação fiscal se mostra ainda mais descabida, porquanto a posição 3307.20 é específica para “Desodorantes (desodorizantes) corporais e antiperspirantes”.

291. Diante do exposto, e considerando-se não haver qualquer dúvida sobre a classificação fiscal dos desodorantes axilares (**doc. 08**), deve ser acolhida a presente impugnação, para cancelar o auto de infração.

IV.4.5 – Improcedência da reclassificação fiscal das águas de colônia

292. Como já demonstrado, a autoridade fiscal não provou, tecnicamente, que águas de colônia industrializadas pela **Impugnante** seriam produtos mais próximos do perfume. Portanto, a autoridade administrativa não observou o disposto no art. 142 do CTN e no Parecer Normativo COSIT nº 06/2018.

293. Além disso, no Relatório Fiscal vinculado ao Processo Administrativo nº 10340.721884/2021-75, adotado como (suposta) motivação deste auto de infração, a própria autoridade fiscal reconheceu que: (I) na TIPI não há enquadramento específico para águas de perfume; (II) a legislação tributária de regência não estabelece os percentuais de concentração aromática para fins de classificação fiscal como perfume ou como água de colônia; e (III) no mercado mundial de perfumaria há divergência sobre o percentual de concentração aromática para fins de caracterização do produto como perfume ou água-de-colônia.

294. Assim, a **alegação da autoridade fiscal de que as águas de colônia com concentração aromática superior a 15% deveriam ser classificadas como perfume é absolutamente desprovida de prova técnica, não tem embasamento legal, não é admitida de forma unânime no mercado internacional de perfumes e afronta a firme jurisprudência da 3ª Turma da CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS sobre a matéria** (v.g. Acórdãos nºs 9303- 01.516 e 9303-010.682, indicados no Relatório Fiscal).

(...)

IV.4.5.1 – Inaplicabilidade da Regra 4 da RGI/SH: as águas de colônia industrializadas pela Impugnante devem ser classificadas fiscalmente na posição NCM nº 3303.00.20

298. A Posição NCM nº 3303.00 compreende 2 (dois) produtos: perfumes e águas-de-colônia. Por sua vez, as NESH estabelecem 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.

Esta posição não compreende:

- a) Os vinagres de toucador (posição 33.04).
- b) As loções para após a barba e os desodorantes (desodorizantes) corporais (posição 33.07).” (destaques da Impugnante)

299. Como se vê, a TIPI estabelece de forma expressa e objetiva que a água de colônia deve ser classificada fiscalmente na Posição NCM nº 3303.00.20, de modo que a autoridade administrativa não pode alterar tal determinação com base em uma singela interpretação subjetiva.

300. Além disso, e de acordo com as NESH: (I) os perfumes possuem óleos/essências dissolvidas em elevado teor de álcool e um fixador (ou estabilizador); e (II) as águas-de-colônia possuem a função principal de perfumar o corpo e concentração aromática mais suave do que o perfume.

301. Nesse aspecto, a autoridade administrativa também não provou, tecnicamente, que as águas de colônia teriam em sua formulação um fixador (ou estabilizador), de modo a aproximá-las dos perfumes.

302. Além disso, a reclassificação fiscal das águas de colônia promovida pela autoridade administrativa desafia a advertência realizada pela ANVISA já no ano 2000 (Fax nº 490/00, doc. 17), no sentido de que: “classificá-los como extrato ou perfume estaríamos enganando o consumidor.”.

303. Realmente, no caso concreto, o consumidor sabe que não comprou um perfume, pois, técnica e comercialmente, o produto não é um perfume e também não é ofertado no mercado como tal. Neste caso, portanto, os dados comerciais das águas de colônia depõem contra a sua classificação fiscal como perfume.

(...)

305. Como já amplamente abordado, não há critério objetivo na legislação tributária de regência estabelecendo o percentual de concentração aromática para fins de diferenciação do perfume e da água de colônia. Além disso, e como já igualmente demonstrado, **a ANVISA reconhece que existem produtos com mais de 30% de concentração aromática e que não são perfumes (doc. 17).**

(...)

308. Assim, e com base nas melhores práticas do mercado e na literatura técnica especializada (**doc. 03**), a **Impugnante** considera que: **(I) perfumes ou extratos:** são produtos no mercado com maior percentual de concentração aromática (acima de 25,1%); e **(II) águas de colônia:** são produtos no mercado com concentração aromática mais suave (até 25%).

309. Nesse cenário, e considerando-se que a água de colônia industrializada pela **Impugnante:** **(I)** é um produto de perfumaria; **(II)** possui concentração

aromática mais suave do que o perfume, não atingindo 25,1% de óleo/essência; e **(III)** técnica e comercialmente, não é perfume, então, deve ser classificada fiscalmente na Posição NCM nº 3303.00.20, nos termos da **RGI 3**.

310. Assim, é **óbvia e nitidamente inaplicável, no caso concreto, a RGI 4**, como equivocadamente invocada pela autoridade administrativa. A invocação da RGI 4 é medida excepcional e que se justificaria unicamente na hipótese de não ser possível a classificação fiscal do produto (geralmente, inédito no mercado) com base nas RGIs 1, 2 e 3, o que não ocorre no caso concreto.

(...)

IV.4.5.2 – No máximo, haveria dúvida razoável, de modo que deve prevalecer a da interpretação mais favorável à Impugnante

314. Como é incontroverso nos autos, **não há consenso no mercado mundial sobre o percentual de concentração aromática para fins de diferenciação dos produtos da linha de perfumaria. Por decorrência, não há certeza e segurança quanto ao critério utilizado pela autoridade fiscal para reclassificação fiscal das águas de colônia, o que é incompatível com o disposto no art. 142 do CTN.**

(...)

317. Nesse cenário de incerteza, insegurança, contradição e divergência, não é crível alegar que a **Impugnante** teria descumprido a legislação de regência e classificado fiscalmente as águas de colônia de forma equivocada. **No limite, o que se constata no caso concreto é a existência de dúvida razoável, de modo que deve prevalecer a interpretação mais favorável à Impugnante, nos termos do artigo 112 do CTN**, que assim dispõe:

(...)

IV.4.6 – Improcedência da reclassificação fiscal dos desodorantes colônia

321. Como demonstrado, a autoridade fiscal não provou, tecnicamente, que **(I)** desodorantes colônia industrializados pela **Impugnante** teriam característica essencial perfumar a pele e, pois, não seriam produtos multifuncionais; e **(II)** o triclosan, o caprilato de poliglicerila e o caprilil glicol seriam apenas aditivos com função meramente conservante do produto. Portanto, a autoridade fiscal não observou o art. 142 do CTN e no Parecer Normativo COSIT nº 06/2018.

(...)

323. Assim, a **alegação da autoridade fiscal** de que **(I)** os produtos com concentração aromática inferior a 10% deveriam ser classificados fiscalmente como água de colônia e **(II)** os produtos com concentração

aromática superior a 10% deveriam ser classificados fiscalmente como perfume, **é desprovida de prova técnica, não tem embasamento legal, não é admitida de forma unânime no mercado internacional de perfumes e afronta a jurisprudência da 3ª Turma da CSRF sobre o tema.**

(...)

IV.4.6.1 – As NESH determinam, de forma objetiva e específica, a classificação fiscal dos desodorantes corporais na Posição NCM nº 3307

326. Com efeito, no caso concreto, a própria autoridade administrativa reconheceu no Relatório Fiscal (fls. 7.591 e 7.599) que os produtos industrializados pela **Impugnante** são “**desodorantes colônias**, conhecidos também como deo colônias”, “a diferença entre desodorante colônia e os demais se dá em razão da existência de um agente bacteriostático em sua formulação” e “O modo de usar mais comum sugere a aplicação nos locais com maior fluxo sanguíneo”.

327. Portanto, é fato absolutamente incontroverso nos autos que os desodorantes colônia industrializados pela Impugnante são desodorantes corporais.

(...)

329. Nesse sentido, **as NESH da Posição NCM nº 33.03 não autorizam a classificação fiscal dos desodorantes corporais como perfume ou água de colônia.** Confira-se:

(...)

331. Como se vê, de forma clara, objetiva e textual, **as NESH determinam a classificação fiscal dos desodorantes corporais (como é o caso do desodorante colônia) na Posição NCM nº 33.07, não impondo qualquer ressalva ou restrição.** Assim, é inadmissível a classificação fiscal de desodorantes corporais como perfume ou água de colônia.

332. A esse respeito, note-se que, **por uma opção normativa**, determinou-se que produtos com comprovada eficácia desodorante **não podem** ser classificados fiscalmente como perfume ou água de colônia da Posição 3303, ainda que também possuam função de perfumar.

333. A rigor, para estes produtos, torna-se **irrelevante** a investigação quanto à preponderância de funções, porquanto a própria NESH direciona a classificação fiscal diante da comprovada eficácia desodorante.

(...)

IV.4.6.2 – Os desodorantes colônia são produtos multifuncionais, cuja classificação fiscal deve observar a Regra 3c

339. No Relatório Fiscal, a autoridade administrativa reconheceu que os desodorantes colônias possuem **agente bactericida** na sua formulação,

dispensando maiores comentários. No entanto, sem prova técnica, aduziu a autoridade administrativa que o agente bactericida seria apenas um aditivo com função meramente conservante dos produtos cosméticos, de higiene pessoal e de toucador.

(...)

341. Com efeito, **os ativos (triclosan, caprilato de poliglicerila ou caprilil glicol) presentes na formulação dos desodorantes colônia possuem comprovada ação antibacteriana e efeito desodorante, reconhecidos por bancos de dados internacionais, pela literatura especializada e comprovados tecnicamente, caracterizando os produtos como multifuncionais.**

(...)

345. Por isso, tecnicamente, o triclosan, o caprilato de poliglicerila e o caprilil glicol constituem princípio ativo da fórmula dos desodorantes colônia, entregando a ação antibacteriana e o efeito desodorante no corpo humano, e caracterizando os referidos produtos como multifuncionais.

(...)

355. Nesse cenário, os produtos são caracterizados justamente por possuírem múltiplos benefícios, e não uma função preponderante, principal ou essencial. É a característica do produto ser multifuncional.

356. Inclusive, e considerando que a característica do produto ser multifuncional, é plenamente possível que determinada pessoa considere uma das funções como a “principal” e, outra pessoa, considere a outra função como “principal”.

(...)

358. Por evidente, as finalidades dos desodorantes colônia **não** podem ser sobrepostas umas às outras, uma vez que perder-se-ia a característica multifuncional do produto, que é tão valorizada pelo moderno mercado consumidor. Sendo assim, e **diferentemente do presumido pela autoridade administrativa, os desodorantes colônia não possuem função principal (ou essencial).**

(...)

368. Tendo em vista que, tecnicamente, os **desodorantes colônia são produtos multifuncionais**, não havendo preponderância das funções de desodorizar e perfumar, a Regra 3b das NESH não se aplica para fins de classificação fiscal dos referidos produtos. Resta, então, **a aplicação da Regra 3c das NESH**, que determina a classificação fiscal na Posição NCM nº 3307.20.10.

(...)

372. Assim, é **absolutamente inaplicável, no caso concreto, a RGI 4**, como equivocadamente invocada pela autoridade fiscal. Como já salientado, a invocação da Regra 4 das NESH é medida excepcional e que se justifica na hipótese de não ser possível a classificação fiscal do produto (geralmente, inédito no mercado) com base nas Regras 1, 2 e 3 das NESH, o que não ocorre no caso concreto.

(...)

IV.4.6.3 – Do Acórdão nº 201-66.571, proferido em caso da própria Impugnante, a respeito dos desodorantes colônia

375. A fortalecer todos os argumentos aduzidos até aqui a respeito da correta classificação fiscal dos desodorantes colônia, vale mencionar que essa discussão já foi apreciada anteriormente, no contexto de auto de infração lavrado em face da própria Impugnante, em que o antigo CONSELHO DE CONTRIBUINTES decidiu pela improcedência da reclassificação promovida pela fiscalização.

376. Com efeito, no ano de 1985, a Impugnante foi autuada pela Receita Federal do Brasil, que formalizou a exigência de IPI justamente em decorrência da reclassificação fiscal de desodorante colônia e lenços desodorantes industrializados à época, no qual existia o agente antimicrobiano em sua formulação.

377. Naquele caso, o sustentáculo da autuação fiscal residia justamente no fundamento de que a presença do agente antimicrobiano não atribuiria ao produto a característica desodorante, de forma que as deo-colônias foram reclassificadas para a posição destinada às águas-de-colônia, e os lenços desodorantes, reclassificados para a posição destinada à artigos de toucador.

378. No entanto, a exemplo do que é feito neste caso, a Impugnante demonstrou tecnicamente a presença do agente antimicrobiano na formulação dos produtos, o que lhes atribui características desodorantes, o que foi reconhecido por ocasião do julgamento de seu recurso voluntário, e cancelada a exigência fiscal.

(...)

383. E a relevância desse precedente reside no fato de que foram avaliados desodorantes colônia da própria Impugnante. De fato, naquele caso, a autuada foi justamente a Impugnante.

(...)

IV.4.7 – Improcedência da reclassificação fiscal dos desodorantes hidratantes

385. Antes de mais nada, em relação a estes produtos, a autoridade fiscal acabou se valendo da RGI 3 para perpetrar a reclassificação fiscal

combatida. Curiosamente, e igualmente sem qualquer prova técnica, a autoridade fiscal entendeu ter identificado perfeitamente estes produtos e encontrado enquadramentos específicos, tornando-se desnecessária a aplicação da RGI 4 que, para os desodorantes colônia, igualmente multifuncionais, lhe pareceu claramente aplicável.

(...)

387. Além disso, e conforme também já demonstrado, as informações divulgadas na Internet e no site da empresa comercial, os dados comerciais e o modo de usar dos produtos não constituem provas técnicas, inclusive conforme o disposto no Parecer Normativo COSIT nº 06, de 20/12/2018, e, portanto, não amparam a reclassificação fiscal promovida no auto de infração.

388. Portanto, somente por estes argumentos, deve ser cancelada a reclassificação fiscal promovida pela autoridade administrativa.

389. Ademais, cabe reiterar que, diferentemente do alegado pela autoridade administrativa, é **inaplicável a Regra 3.b na classificação fiscal de produtos multifuncionais.**

IV.4.7.1 – Os desodorantes hidratantes são produtos multifuncionais, cuja classificação fiscal deve observar a Regra 3c

390. Inicialmente, é importante registrar que a alegação da autoridade administrativa no Processo Administrativo nº 10340.721884/2021-75 de que “a Botica apresenta os produtos para o consumidor com uma função principal” (fl. 7.582), com o devido e respeito, não é verdade.

(...)

392. Além disso, parece que a autoridade administrativa não compreendeu muito bem a diferença entre desodorante corporal e antiperspirante que, como indicado na própria Posição NCM nº 3307.20, são 2 (dois) produtos **diferentes**, embora classificados fiscalmente na mesma posição. Tanto é assim que o texto da posição faz expressa menção aos **dois** tipos de produtos: “Desodorantes (desodorizantes) corporais e antiperspirantes”.

(...)

394. Sendo isso, e nos termos da literatura mencionada no próprio Relatório Fiscal adotado como motivação deste auto de infração e da Posição NCM nº 3307.20, de fato, os referidos **produtos são diferentes** e, justamente por serem diferentes, formam o kit indicado pela autoridade fiscal e, nos termos da Posição NCM nº 3307.20, nada impede que os referidos produtos tenham a mesma classificação fiscal (um como desodorante corporal e o outro como antiperspirante). Sinceramente, a **Impugnante** não entende o que motivou a autoridade administrativa a fazer tal ilação.

395. De toda forma, o que efetivamente importa é que a própria autoridade fiscal reconhece que os desodorantes hidratantes possuem “uma função desodorante”, tendo em vista a presença dos princípios ativos triclosan, caprilato de poliglicerila ou caprilil glicol na formulação dos produtos.

(...)

397. Sendo assim, são produtos misturados e **não possuem característica essencial**, pois, além de hidratar a pele, também possuem agentes bactericidas utilizados para a anulação dos odores naturais do corpo. Por isso, são tecnicamente considerados **produtos multifuncionais**.

(...)

400. Tendo em vista que, tecnicamente, os desodorantes hidratantes são produtos **multifuncionais**, não havendo preponderância das funções de desodorizar e perfumar, a RGI 3b não se aplica para fins de classificação fiscal dos referidos produtos. Resta, então, a **aplicação da Regra 3c** das NESH, que determina a classificação fiscal nas Posições NCM nºs 3307.20.10 e 3307.20.90.

(...)

403. Nesse mesmo sentido, a Receita Federal do Brasil já teve a oportunidade de avaliar uma locação desodorante hidratante – inclusive com triclosan em sua composição – e concluiu, com base na Regra 3c, que o produto seria classificado fiscalmente na posição NCM 3307.20.10. Confira-se: (...)

IV.4.8 – Improcedência da reclassificação fiscal dos esfoliantes

412. Como já demonstrado, a autoridade administrativa não provou, tecnicamente, que **(I)** os esfoliantes industrializados pela **Impugnante** teriam por característica essencial a conservação ou cuidados da pele e, portanto, não seriam produtos multifuncionais; e **(II)** o triclosan, o caprilato de poliglicerila e o caprilil glicol seriam apenas aditivos com função meramente conservante do produto. Portanto, a autoridade administrativa não observou o disposto no artigo 142 do CTN e no PN COSIT nº 06/2018, **não provando a acusação fiscal**.

413. Além disso, o esfoliante possui ingrediente bactericida na sua composição, de modo que é um produto misturado e multifuncional (sem preponderância de funções). Sendo assim, e como já amplamente demonstrado, a Regra 3b das NESH não se aplica para fins de classificação fiscal dos referidos produtos. Resta, então, a **aplicação da Regra 3c** das NESH, que determina a classificação fiscal nas Posições NCM nºs 3307.20.10 e 3307.20.90.

(...)

415. Com efeito, se os esfoliantes realmente tivessem uma característica essencial, esta não seria de conservar ou cuidar da pele, mas sim a de **possuir agentes tensoativos para a lavagem da pele, enquadrando-se perfeitamente na Posição NCM nº 3401.30.00.**

(...)

417. Portanto, e tendo em vista que a característica essencial dos esfoliantes é, efetivamente, a limpeza da pele, então, nos termos da Regra 3 “a” e “b”, os produtos deveriam ser classificados fiscalmente na Posição NCM nº 3401.30.00.

IV.6 – QUESTÕES SUCESSIVAS

IV.6.1 – Ofensa ao art. 146 do CTN: produtos que não foram objeto de reclassificação fiscal no auto de infração lavrado em face da matriz

(...)

430. Nesse sentido, no mínimo, a reclassificação fiscal de produtos que não foram objeto de autuação no lançamento fiscal vinculado ao Processo Administrativo nº 10340.721884/2021-75 e aqueles que não observaram os critérios deste lançamento representam **indevida mudança do critério jurídico, a atrair a aplicação do art. 146 do Código Tributário Nacional**, in verbis:

(...)

433. De fato, o artigo 146 do CTN impõe ao Fisco regra limitadora de ação, na medida em que veda a lavratura de auto de infração em relação a fatos consolidados no passado e sob à égide de um determinado entendimento encampado pela autoridade administrativa, tendo por fundamento nova e superveniente interpretação, como ocorreu exatamente no caso concreto.

(...)

442. Assim, e diante da abrupta e inovadora mudança de entendimento da autoridade administrativa, a autuação relacionada a produtos cuja posição NCM fora confirmada no procedimento de fiscalização que culminou com a lavratura do auto de infração objeto do Processo Administrativo nº 10340.721884/2021- 75, bem como aqueles que ora foram reclassificados em dissonância com as razões daquela autuação, ofende ao artigo 146 do Código Tributário Nacional, de forma que o crédito tributário correspondente deve ser cancelado.

IV.6.2 – Improcedência da exigência da multa prevista no caput do artigo 80 da Lei nº 4.502/64

443. No auto de infração, a autoridade administrativa também aplicou a multa de 75%, prevista no caput do artigo 80 da Lei nº 4.502/64.

444. Contudo, em qualquer hipótese, a exigência da multa de 75%, prevista no caput do artigo 80 da Lei nº 4.502/64, deve ser prontamente cancelada, pois não caracterizada a sua hipótese de incidência no caso concreto.

445. Com efeito, dispõe o caput do artigo 80 da Lei nº 4.502/64 que: “A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto lançado sujeitará o contribuinte à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido.”

446. Ocorre, porém, que, especificamente no caso concreto, a **Impugnante** não foi acusada de ter deixado de destacar em nota fiscal o IPI incidente nas operações tributáveis. Da mesma forma, a **Impugnante** também não foi acusada de ter deixado de recolher o IPI destacado em nota fiscal.

(...)

448. Não bastasse, a multa de 75%, prevista no caput do artigo 80 da Lei nº 4.502/64, não está atrelada à exigência de IPI (obrigação tributária principal), tendo em vista a cobertura por créditos da não cumulatividade. Nesse aspecto, a referida penalidade está desacompanhada de tributo devido.

449. Ora, se mesmo com a (improcedente) acusação de classificação fiscal incorreta de produtos industrializados não há imposto exigido, tendo em vista os saldos credores de IPI, com mais razão, não se verifica a menor possibilidade de a **Impugnante** ser apenada.

(...)

451. Ademais, a desproporcionalidade da multa de 75%, prevista no caput do artigo 80 da Lei nº 4.502/64, é evidente. Em primeiro lugar, porque **apena fato** que, a rigor, não gerou qualquer prejuízo ao Erário (tendo em vista a existência de saldo credor do imposto).

452. Em segundo lugar, porque parte de uma infração meramente formal (ausência de escrituração) para exigir valores equivalentes ao próprio montante de imposto supostamente devido, em nítida feição confiscatória, ao arrepio do inciso IV do artigo 150 da Constituição Federal de 1988.

(...)

457. Ademais, por se tratar de multa aplicada sobre valor “coberto por crédito”, a imposição de penalidade poderá resultar em bis in idem, tendo que vista que esses créditos deverão – a prevalecer a autuação fiscal – ser glosados da escrita fiscal da **Impugnante**, gerando, por consequência, novos débitos de IPI a pagar, acrescidos de juros e, novamente, de multa.

458. Assim, indevida a aplicação da multa sobre o valor apurado de IPI coberto por créditos do imposto, inclusive a teor do artigo 112 do CTN, que

estabelece uma diretriz interpretativa favorável aos contribuintes, de forma a consagrar, ainda, os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, evitando-se o nefasto caráter confiscatório da multa.

459. Portanto, e considerando-se que a multa de 75%, prevista no caput do artigo 80 da Lei nº 4.502/64, não está atrelada a qualquer valor a título de imposto devido pela Impugnante, a exigência da referida penalidade deve ser prontamente cancelada.

É o que cabe relatar.

Por meio do acórdão acima mencionado, a DRJ julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito tributário, conforme a ementa a seguir reproduzida:

Assunto: Classificação de Mercadorias

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2019

PERFUME. ÁGUA DE COLÔNIA. DISTINÇÃO.

No que se refere à essência de perfume, a Secretaria da Receita Federal do Brasil adota como limite de distinção a quantidade de 10%. Produtos que contenham percentual inferior a 10% de essência, são enquadrados como água de colônia (3303.00.20); acima desse percentual, os produtos se classificam como perfumes (3303.00.10)

PERFUME COM SUBSTÂNCIA DESODORANTE. FUNÇÃO PRINCIPAL DE PERFUMAR O CORPO. TIPI 3303.00.10.

Os perfumes com desodorante classificam-se no código 3303.00.10 da TIPI, por terem como característica essencial perfumar o corpo.

ÁGUA DE COLÔNIA COM SUBSTÂNCIA DESODORANTE. FUNÇÃO PRINCIPAL DE PERFUMAR O CORPO. TIPI 3303.00.20.

As Águas de Colônia com desodorante, classificam-se no código 3303.00.20 da TIPI, por terem como característica essencial perfumar o corpo.

HIDRATANTE E ÓLEOS CORPORAIS, COM SUBSTÂNCIA DESODORANTE. FUNÇÃO PRINCIPAL DE TRATAMENTO DO CORPO.

Os produtos denominados loção hidratante e óleos corporais classificam-se nos códigos 3304.99.10 e 3304.99.90 da TIPI, por terem como característica essencial a conservação e o cuidado da pele do corpo, ainda que possuam propriedade de desodorante.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2019

MULTA DE OFÍCIO. FALTA DE DESTAQUE E DE RECOLHIMENTO. APLICABILIDADE.

Nos termos da legislação de regência, aplica-se a multa de ofício pela falta de destaque e de recolhimento do imposto, ainda que parte dos débitos seja coberta pela existência de créditos legítimos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A recorrente interpôs recurso voluntário em face do sobredito acórdão (fls. 13054/13195), por meio do qual, em apertada síntese, repisa os argumentos apresentados na manifestação de inconformidade.

VOTO

Conselheiro **Wagner Mota Momesso de Oliveira**, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razões pelas quais o conheço.

Conforme visto, se trata de auto de infração de IPI (*Imposto sobre Produtos Industrializados*), juntado às fls. 4-24, demonstrativos acostados às fls. 33-1642, lavrado em 1º/12/2022, em face do estabelecimento filial cadastrado no CNPJ sob o número 77.388.007/0004-08, consistente no montante de R\$ 1.115.992.365,96 (um bilhão, cento e quinze milhões, novecentos e noventa e dois mil, trezentos e sessenta e cinco reais e noventa e seis centavos).

A autuação fora lavrada em razão da reclassificação fiscal de vários produtos, efetuada pela autoridade fiscal, com base na fundamentação constante do auto de infração de IPI, lavrado em 30/12/2021, em face do estabelecimento matriz (CNPJ 77.388.007/0001-57), atinente ao processo n. **10340.721.884/2021-75**, cujo *Relatório Fiscal* e *Anexos* foram juntados às fls. 7557-10146.

De acordo com o TVF – *Termo de Verificação Fiscal* – do auto de infração sob análise, juntado às fls. 27-32, a autoridade fiscal lavrou a autuação em apreço com base na fundamentação constante da aludida autuação anterior, consoante a seguir reproduzido:

(...)

6. DA RECLASSIFICAÇÃO FISCAL

A fiscalização entende que inúmeros produtos enquadrados pela empresa no NCM 3307.20 – Desodorantes (desodorizantes) corporais e antiperspirantes, alíquota fixada em 7%, na verdade devem ser classificados na categoria Perfume, Água de Colônia e Creme Hidrante, alíquotas fixadas, respectivamente, em 42%, 12% e 22%.

A fiscalização manteve entendimento igual para algumas saídas de produtos enquadrados pelo fiscalizado saídos sob NCM 3303.00.20 - Águas-de-colônia,

alíquota fixada em 12%, que devem ser classificadas, conforme suas características essenciais, como Perfume (extrato) NCM 3303.00.10, alíquota fixada em 42%.

A presente auditoria, pela similitude das averiguações e dentro da simetria dos trabalhos, procedeu a extração do **Processo Administrativo Fiscal nº 10340.721.884/2021-75**, citado anteriormente, AI lavrado em desfavor do estabelecimento matriz da fiscalizada, de peças processuais que, com uma análise minuciosa, justificam as razões das reclassificações de cada produto nesta ação fiscal com, entre outros: as suas características, sua composição, finalidade, rotulagem e a sua função essencial (documentos apensados ao AI). (...)

Do exame dos autos, constata-se que a autoridade fiscal não apresentou nenhuma outra fundamentação para a reclassificação de outros produtos que não foram objeto de reclassificação fiscal na autuação anterior nem apresentou fundamentação para justificar a reclassificação fiscal de produtos distinta da considerada pela Fiscalização na autuação anterior.

Na peça recursal, juntada às fls. 13054-13195, a recorrente aduz que mais de 320 (trezentos e vinte) produtos reclassificados por meio da autuação em apreço não haviam sido reclassificados na autuação anterior, como os **estojos** e os **desodorantes axilares**, e, dessa forma, considerando que a Fiscalização utilizou apenas a fundamentação da autuação anterior, não existe motivação específica para a reclassificação fiscal desses mais de 320 (trezentos e vinte) produtos (vide, notadamente, as razões elencadas na peça recursal, nos itens 5-20, às fls. 13057-13059, e nos itens 81-128, às fls. 13075-13085).

A recorrente apresenta exemplos de produtos reclassificados sem motivação específica para tal reclassificação, como o **desodorante hidratante “EGEO MERNG MOUS HID DES CPO DOLC 250g V4” (código 28590)**, que possui a forma de **creme**, reclassificado para a posição de **água de colônia**, forma nitidamente **líquida**; bem como o **desodorante hidratante em óleo “NSPA OL DES CPO BAUN 250ml” (código 772080)**, que possui forma em **óleo**, reclassificado para a posição de **água de colônia**. Segundo a recorrente, ambos os produtos, segundo os critérios “emprestados” do auto de infração vinculado ao processo n. 10340.721884/2021-75, deveriam ser reclassificados nas posições **3304.99.10** e **3304.99.90**, relativos a **produtos para cuidados da pele** (fl. 13083).

Nos itens 93 a 94 do recurso, a recorrente destaca que os mais de 320 (trezentos e vinte) produtos que não foram objeto de reclassificação fiscal na autuação anterior, relacionados na planilha juntada às fls. 10713-10717 (**Doc. 05**), perfaz o montante de R\$ 214.844.417,19 (duzentos e quatorze milhões, oitocentos e quarenta e quatro mil, quatrocentos e dezessete reais e dezenove centavos), o que corresponde a 37,95% de todo o IPI considerado como devido. Nos itens 319 a 334 da peça recursal, às fls. 13136-13139, a recorrente sustenta que a reclassificação fiscal dos itens relacionados nessa aludida planilha (**Doc. 5**) devem ser cancelados, uma vez que não foram objeto de reclassificação fiscal na autuação anterior.

Nos itens 412-423 do recurso, atinente aos **desodorantes axilares**, a recorrente assinala que devem ser canceladas as reclassificações desses produtos, efetuadas apenas na autuação em questão, indicados no **Doc. 08**, às fls. 10879-10880. No **Doc. 09**, às fls. 10885-10952, há mais informações e fotos dos produtos em questão.

Do exame dos demonstrativos mensais da autuação em tela, elaborados pela autoridade fiscal, juntados às fls. 33-1608, denominados “DEMONSTRATIVO MENSAL DAS SAÍDAS RECLASSIFICADAS POR PRODUTO: IPI LANÇADO, APURADO E A LANÇAR”, juntamente com a planilha que contém a relação dos produtos que foram reclassificados na autuação anterior (processo n. 10340.721884/2021-75), denominada *Anexo II – Classificação Fiscal*, juntada à fl. 7605, **constata-se que, de fato, há a inclusão de produtos que não foram objeto da autuação anterior, vale dizer, há reclassificação fiscal de produtos que não foram reclassificados na autuação anterior.**

Diante do exposto, entendo que é imprescindível manifestação da autoridade fiscal acerca do ocorrido e, por isso mesmo, voto no sentido de converter o julgamento em diligência, à Unidade de Origem, para que a autoridade fiscal apresente as seguintes providências:

1. Indicar a fundamentação para a reclassificação de produtos não reclassificados na autuação anterior e para a reclassificação fiscal de produtos distinta da autuação anterior, mencionados pela recorrente na peça recursal (itens 319-334, às fls. 13136-13139, itens 412-423, às fls. 13166-13169) e discriminados nas planilhas juntadas aos autos, às fls. 10713-10717 (**Doc. 5**) e às fls. 10879-10880 (**Doc. 08**), e ainda no documento juntado às fls. 10885-10952 (**Doc. 09**);
2. Elaborar demonstrativos mensais, nos moldes dos da autuação (juntados às fls. 33-1608), com a discriminação mensal dos produtos reclassificados na autuação em tela e não reclassificados na autuação anterior, bem como dos produtos com reclassificação fiscal distinta da autuação anterior;
3. Apresentar *Relatório Conclusivo* a respeito da controvérsia em questão.

Após a realização das providências acima discriminadas, deve a recorrente ser cientificada acerca do resultado da diligência e informada de que dispõe do prazo de 30 (trinta) dias para se manifestar.

Cumprido o mencionado rito, retornem-se os autos a este Conselho para prosseguimento do julgamento.

Assinado Digitalmente

Wagner Mota Momesso de Oliveira