



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



|                    |  |
|--------------------|--|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>15588.720318/2022-48</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 3202-002.990 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 14 de outubro de 2025                                |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO   |
| <b>RECORRENTE</b>  | BOTICA COMERCIAL FARMACEUTICA LTDA                   |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

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

NULIDADE. INOVAÇÃO NO ACÓRDÃO RECORRIDO. INOCORRÊNCIA.

A decisão de primeira instância que apresenta argumentos contrários às alegações de defesa suscitadas na peça impugnatória, sendo mantidas as razões da fiscalização, não implica em inovação. A autoridade julgadora pode expressar sua percepção dos fatos reunidos nos autos em resposta à defesa.

NULIDADE. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. AUSÊNCIA DE LAUDO TÉCNICO. INOCORRÊNCIA.

Se a autoridade fiscal não encontra complexidade na mercadoria, capaz de ensejar a necessidade de elaboração de laudo técnico, para dirimir eventual dúvida em relação à sua classificação fiscal (matéria jurídica), o lançamento pode ter como base os elementos constantes nos autos.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO ESPECÍFICA PARA A RECLASSIFICAÇÃO FISCAL DE DETERMINADOS PRODUTOS. EXCLUSÃO DE PARTE DO LANÇAMENTO.

A falta de fundamentação específica para a reclassificação fiscal de determinados produtos impõe a exclusão do imposto lançado, atinente à reclassificação fiscal desses produtos, em razão de violação ao art. 142 do CTN – Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66) e ao art. 10, incisos III e IV, do Decreto 70.235/72.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. COMPETÊNCIA.

A legislação brasileira determina o cumprimento das normas internacionais sobre classificação fiscal de mercadorias, sendo tal atribuição exercida pelos Auditores-Fiscais da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil – RFB. Para fins tributários e aduaneiros, os entendimentos resultantes da

aplicação da legislação do Sistema Harmonizado devem prevalecer sobre definições que tenham sido adotadas por órgãos públicos de outras áreas de competência.

**Assunto: Classificação de Mercadorias**

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

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. ÁGUAS DE PERFUME. NCM 3303.00.10. RGI 4.

A subposição da NCM 3303.00 engloba os perfumes (extratos) e as águas-de-colônia. Conforme as NESH, as águas-de-colônia "diferem dos perfumes propriamente ditos pela sua menor concentração de óleos essenciais, etc., e pelo título geralmente menos elevado de álcool utilizado". Portanto, em razão da sua maior concentração, por comparação por semelhança, conforme entendimento deste Conselho, as águas de perfume classificam-se no código 3303.00.10 da TIPI.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. PREPARAÇÃO PARA CONSERVAÇÃO OU CUIDADOS DA PELE COM SUBSTÂNCIA DESODORANTE. SUBPOSIÇÃO NCM 3304.99. RGI 3B.

Preparações, cuja função essencial seja de conservação ou cuidado da pele, com substâncias adicionais de desodorantes, classificam-se na subposição 3304.99 da TIPI.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. ESFOLIANTES. PREPARAÇÃO PARA CONSERVAÇÃO OU CUIDADOS DA PELE. SUBPOSIÇÃO NCM 3304.99.

Cremes e géis para cuidados da pele, cuja função seja de esfoliante, possuindo, em sua composição, acessoriamente, substância antisséptica, classificam-se na subposição 3304.99 da TIPI.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. DEO-COLÔNIAS. SUBPOSIÇÃO NCM 3303.00.

Os desodorantes colônias enquadram-se como produtos de perfumaria e, através do critério da comparação por semelhança, conforme entendimento deste Conselho, os produtos que apresentem maiores concentrações aromáticas classificam-se como perfumes, no código 3303.00.10, e aqueles, com menores concentrações, no código 3303.00.20 da TIPI.

**Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI**

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

INSUFICIÊNCIA DO IMPOSTO. RECLASSIFICAÇÃO.

Diante da reclassificação fiscal, cabe a exigência das diferenças de alíquotas sobre as saídas dos produtos sujeitos à incidência do IPI, acompanhadas da multa de ofício e dos juros de mora.

FALTA DE LANÇAMENTO DO IPI. IMPOSTO COM COBERTURA DE CRÉDITO.

Correta a imposição de multa de ofício, proporcional ao valor do imposto que deixou de ser destacado na nota fiscal de saída (imposto não lançado), mesmo havendo créditos para abater parcela desse imposto.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em conhecer, em parte, do recurso voluntário, para, na parte conhecida, afastar as preliminares arguidas e, no mérito, por dar parcial provimento, para que sejam excluídos da autuação os valores de IPI concernentes aos produtos reclassificados na autuação em tela e não reclassificados na autuação anterior, bem como dos produtos com reclassificação fiscal distinta da autuação anterior, entre os discriminados pela recorrente nas planilhas juntadas aos autos, às fls. 10.713-10.717 (Doc. 5) e às fls. 10.879-10.880 (Doc. 08), e no documento juntado às fls. 10.885-10.952 (Doc. 09). Por maioria de votos, em negar provimento quanto às demais matérias do recurso voluntário. Vencida a Conselheira Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, que dava provimento integral ao recurso.

*Assinado Digitalmente*

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

*Assinado Digitalmente*

Wagner Mota Momesso de Oliveira – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira, Juciléia de Souza Lima, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Onízia 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. Confira-se, 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 atuados.

**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 impropriedade 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, creia-se, 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**

(...)

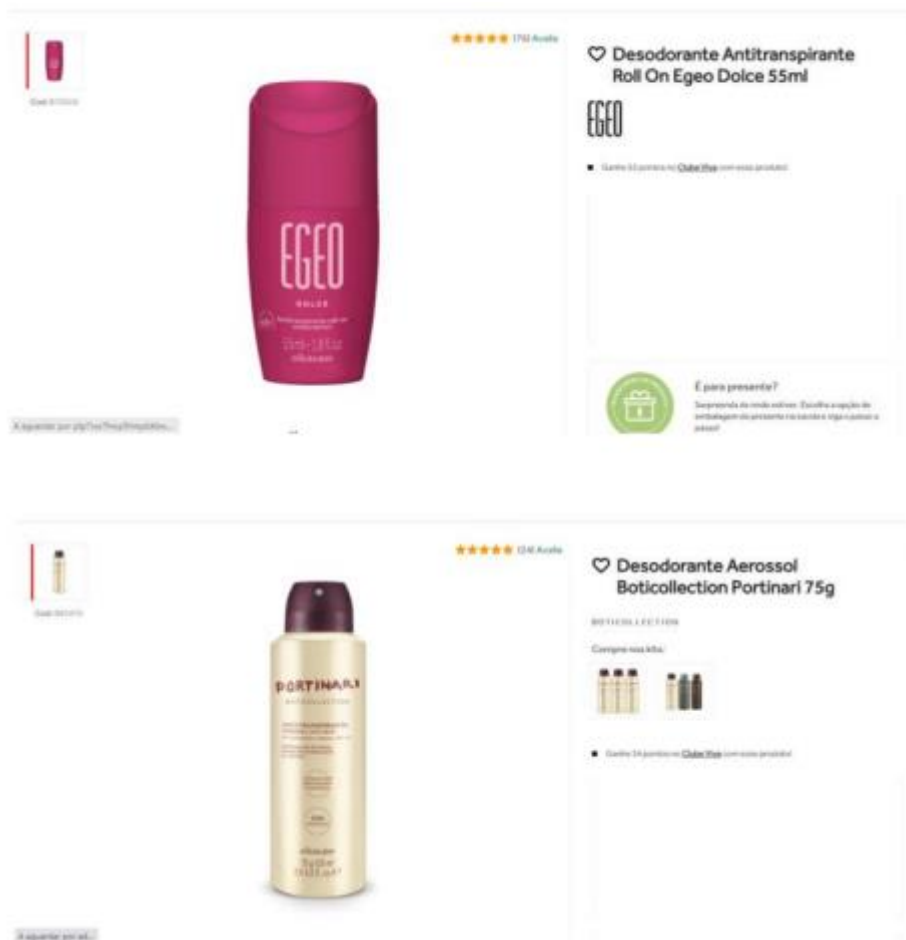
**279.** Com efeito, a autoridade fiscal promoveu a reclassificação fiscal de desodorantes axilares (alguns, inclusive, antitranspirantes) industrializados pela **Impugnante**, originalmente enquadrados na posição NCM 3307.20.10, para a posição NCM 3303.00.20 (águas-de-colônia), e os classificados na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

Esta Turma de julgamento, por meio da Resolução n. 3202-000.393, prolatada na sessão de 17 de setembro de 2024, às fls. 13370-13407, converteu o julgamento em diligência, à Unidade de Origem, para que a autoridade fiscal apresentasse 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.

A Fiscalização se manifestou por meio do Termo de Informação Fiscal, acostado às fls. 13413-13414, e a recorrente apresentou manifestação juntada às fls. 13420-13441.

Após, os autos retornaram a este Conselho, para julgamento do recurso voluntário.

É o relatório.

## **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, em parte, consoante a seguir fundamentado.

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.

Quanto à alegada **nulidade da decisão de primeira instância**, notadamente porque, segundo a recorrente, não analisou documentos juntados aos autos referentes aos produtos objeto de reclassificação fiscal pela autoridade fiscal, cumpre assinalar que não merece acolhida, uma vez que **a decisão está devidamente motivada, no sentido de manter a reclassificação fiscal dos produtos em questão, com base na fundamentação apresentada pela Fiscalização**, não havendo nenhum vício capaz de impor a decretação de sua nulidade.

Com efeito, a legislação estabelece que são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, conforme art. 59 do Decreto 70.235/1972. No presente caso, não restam configuradas tais hipóteses.

No que diz respeito à **documentação apresentada pela recorrente acerca dos produtos objeto de reclassificação fiscal**, importante destacar que, caso a autoridade fiscal tenha todas as informações e características de determinado produto para analisar a sua classificação fiscal, é desnecessária a análise de outros documentos ou laudos, bastando a fundamentação apresentada pela autoridade fiscal, com base nos documentos por ela indicados. Os **laudos** se prestam apenas para apresentar as características do produto, não tendo nenhuma força vinculante, cabendo à autoridade fiscal efetuar a classificação fiscal do produto, de acordo com as normas aplicáveis ao caso.

Logo, afasto a preliminar de **nulidade do acórdão recorrido**.

Quanto à **conversão do julgamento em diligência**, para produção de **prova pericial técnica**, aludido pela recorrente na peça recursal, tenho que é desnecessária, uma vez que a Fiscalização, no curso da ação fiscal anterior, referente ao aludido processo n. 10340.721884/2021-75, efetivou a reclassificação fiscal com base em documentos idôneos, notadamente com base nos dossiês eletrônicos da Anvisa (Agência Nacional de Vigilância Sanitária), que consiste em, segundo a Fiscalização, “um documento obtido a partir do processo de cadastramento do produto naquele órgão, que fornece diversas informações úteis para a classificação fiscal, tais como forma física, componentes da fórmula do produto, finalidade e modo de usar”, além de informações prestadas pela própria recorrente à autoridade fiscal e no seu próprio *site* na internet.

Logo, **rejeito à conversão do julgamento em diligência**, para a produção de prova pericial técnica.

Em 23 de agosto de 2024, por meio do **acórdão n. 3202-001.959**, sob a relatoria do eminente conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, esta Turma julgou o recurso voluntário interposto pelo estabelecimento matriz da recorrente nos autos do sobredito processo n. **10340.721.884/2021-75**. Acordaram os membros deste colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer, em parte, do recurso voluntário, para, na parte conhecida, afastar as preliminares arguidas e, no mérito, **negar-lhe provimento**.

Parte da matéria julgada por esta Turma em razão do recurso voluntário interposto nos autos do processo n. **10340.721.884/2021-75 é a mesma matéria sob julgamento**.

A parte distinta se refere, notadamente, **à reclassificação fiscal de produto que não fora objeto de reclassificação fiscal na autuação referente ao processo n. 10340.721.884/2021-75**, a qual será analisada posteriormente.

Sendo assim, considerando que **parte das razões recursais apresentadas no recurso voluntário sob julgamento são as mesmas apresentadas no recurso voluntário do mencionado processo, adoto, como razões de decidir, parte da fundamentação constante no mencionado acórdão proferido** por esta Turma em 23 de agosto de 2024, a seguir transcrita:

#### PRELIMINARES

##### 1. DA ALEGAÇÃO DE INSUBSISTÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO POR OFENSA AO ARTIGO 142 DO CTN

##### 1.1 DA ALEGAÇÃO DE AUSÊNCIA DE PROVA TÉCNICA PARA PROMOVER A RECLASSIFICAÇÃO FISCAL DOS PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS PELA RECORRENTE

A recorrente alega que autoridade administrativa não aprofundou a investigação dos fatos, não provou tecnicamente as acusações fiscais e não motivou de forma adequada e suficiente o lançamento tributário, o que afronta ao art. 142 do CTN.

Sustenta que a reclassificação fiscal está escorada em presunções, como: (I) “a água de perfume está mais próxima do perfume do que da água-de-colônia” (fl. 46); (II) “todos os desodorantes colônias são, em verdade, produtos de perfumaria” (fl. 74); e (III) os desodorantes hidratantes e esfoliantes teriam a função principal (ou essencial) de “conservação ou cuidados da pele” (fl. 62), bem como a autuação fiscal não se municiou de peça técnica pericial. Entende que não se fez prova técnica de que (i) os produtos teriam uma função principal ou essencial, em desobediência ao Parecer Normativo COSIT nº 06, de 2018, e (2) o ingrediente bactericida seria apenas um aditivo com eficácia meramente conservante.

Não assiste razão à recorrente. Como ela mesma reconhece, “a classificação fiscal é atividade jurídica consistente no enquadramento de produto na Posição NCM, a partir da aplicação das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado

("RGI/SH"), cuja competência é atribuída aos agentes fiscais vinculados à Receita Federal do Brasil".

Se a autoridade fiscal não encontra qualquer dúvida da finalidade e das características essenciais dos produtos da recorrente, capaz de ensejar a necessidade de elaboração de laudo técnico, para dirimir eventual dúvida em relação à sua classificação fiscal (matéria jurídica), o lançamento terá como base os demais elementos constantes no autos, aptos a utilização das Regras de Interpretação do Sistema Harmonizado, como ocorreu no caso, de modo a proporcionar convicção sobre a classificação correta.

Nesse sentido:

"CLASSIFICAÇÃO FISCAL. PERÍCIA. ATIVIDADES DISTINTAS. A classificação de mercadorias é atividade jurídica, a partir de informações técnicas. O perito, técnico em determinada área (mecânica, elétrica etc.) informa, se necessário, quais são as características e a composição da mercadoria, especificando-a, e o especialista em classificação (conhecedor das regras do SH e outras normas complementares), então, classifica a mercadoria, seguindo tais disposições normativas."

**(Processo nº 10480.721363/2016-56, Acórdão nº 3301-009.025, sessão de 21.10.2020, Conselheiro Marco Antonio Marinho Nunes)**

Com efeito, a competência para efetuar a classificação fiscal é do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, não se tratando de aspecto a ser dirimido mediante laudo técnico pericial.

A recorrente busca a nulidade por não concordar com a classificação fiscal determinada pela autoridade tributária. Tal questão resolve-se na análise de mérito, do que resta rejeitar tal tema em preliminar.

Em relação ao uso de informações divulgadas na internet e no sítio eletrônico da empresa comercial, dados comerciais e "modo de usar" não podem constituir elementos de prova técnica para fins de reclassificação fiscal dos produtos, não encontra socorro tal pretensão.

"DOCUMENTOS. TRADUÇÃO PARA VERNÁCULO E REGISTRO EM CARTÓRIO. DESNECESSIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. Não são obrigatoriamente sujeitos a tradução juramentada e registro em cartório os documentos de uso cotidiano pelo próprio contribuinte na instrução do despacho aduaneiro, declarações prestadas por sócio-administrador em língua estrangeira ou mesmo publicações disponíveis em sítios virtuais da rede mundial de computadores, utilizados como elementos do processo, quando relacionados à atividade da empresa, não representando cerceamento de defesa quando não demonstrado concretamente de que forma o desconhecimento da língua estrangeira tenha prejudicado o contraditório."

**(Processo nº 12457.727521/2015-13, Acórdão nº 3401-004.419, sessão de 20 de março de 2018, Conselheiro Robson José Bayerl)**

Os textos em língua inglesa juntados aos autos, extraídos da rede mundial de computadores são ricamente ilustrados e auto-explicativos, não necessitando de profundos conhecimentos daquela língua para entender o seu significado, demais disso, sua colação teve como mote principal a demonstração de que a recorrente buscou classificar seus produtos em uma posição com alíquota de imposto mais favorável, em desrespeito a como efetivamente são identificados.

Afasto a nulidade proposta.

**1.2 DA ALEGAÇÃO DE CARÊNCIA DE MOTIVAÇÃO ADEQUADA E ESPECÍFICA PARA A RECLASSIFICAÇÃO FISCAL DAS ÁGUAS-DE-COLÔNIA E DOS DESODORANTES COLÔNIA**

A recorrente defende que não descumpriu a legislação tributária atinente à classificação de fiscal de mercadorias e roga pela nulidade, por afronta ao art. 142 do CTN e por ausência de motivação adequada e específica. Sustenta que pela possibilidade de se aplicarem os produtos “desodorantes colônia”, “desodorantes hidratantes” e “esfoliantes” em outras regiões do corpo, que não somente nas axilas e nos pés, não afasta a sua classificação fiscal adotada. Tais aspectos referem-se aos critérios estabelecidos pelas regras de interpretação, logo, trata-se de questão de mérito.

Segue entoando que, de forma arbitrária, a autoridade tributária estabeleceu que “águas-de-colônia” possuem concentração aromática inferior a 15% e que, acima disso, seriam perfumes. E em relação aos “desodorantes colônia”, a concentração aromática seria inferior a 10%. Alega que a ANVISA, que é o órgão competente para conceder o registro dos produtos, não reconhecia o percentual de composição aromática como critério para diferenciação dos produtos.

Inicialmente, quanto à alegada carência de motivação, é entendimento consolidado neste Conselho de que não há nulidade do lançamento quando não presente vício que possa resultar em prejuízo à eficácia do ato ou ao exercício do contraditório e ampla defesa. Os elementos do Relatório Fiscal são suficientemente motivados para o exercício do direito da recorrente, logo não há vício que permita o acolhimento da nulidade.

O procedimento administrativo foi cumprido sem incorreções, em vista que a autoridade fiscal reuniu as provas necessárias para seu convencimento e para materializar a infração descrita na peça acusatória fiscal, quais sejam pesquisas, documentos fiscais, informações e documentos fornecidos pela própria recorrente, inclusive a partir de respostas às intimações feitas pela autoridade fiscal, trazendo detalhes da composição de cada produto e explicações de sua principal característica.

Em segundo lugar, quanto às classificações fiscais dos produtos, inclusive sobre as questões de concentração aromática, a nulidade dar-se-ia, somente, na situação

de indicação de código fiscal inexistente ou incompleto ou ausência da classificação que a autoridade fiscal indicasse como correta. A discordância da interpretação das normas para determinação da classificação é matéria de mérito, o que de nenhuma maneira ensejaria a declaração de nulidade do lançamento.

Por fim, a competência para efetuar a classificação fiscal é do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, nos termos do Parecer Normativo nº 6, de 2018:

“Assunto: Normas de Administração Tributária CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO E ADUANEIRO. COMPETÊNCIA DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL.

A legislação brasileira determina o cumprimento das normas internacionais sobre classificação fiscal de mercadorias. Nos países que internalizaram em seu ordenamento jurídico a Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, a interpretação das normas que regulam a classificação fiscal de mercadorias é de competência de autoridades tributárias e aduaneiras. **No Brasil, tal atribuição é exercida pelos Auditores-Fiscais da RFB.**

As características técnicas (assim entendidos aspectos como, por exemplo, matérias constitutivas, princípio de funcionamento e processo de obtenção da mercadoria) descritas em laudos ou pareceres elaborados na forma prescrita nos artigos 16, inciso IV, 18, 29 e 30 do Decreto nº 70.235, de 1972, devem ser observadas, salvo se comprovada sua improcedência, devendo ser desconsideradas as definições que fujam da competência dos profissionais técnicos.

**Para fins tributários e aduaneiros, os entendimentos resultantes da aplicação da legislação do Sistema Harmonizado devem prevalecer sobre definições que tenham sido adotadas por órgãos públicos de outras áreas de competência, como, por exemplo, a proteção da saúde pública ou a administração da concessão de incentivos fiscais.**

Dispositivos Legais: Constituição Federal, art. 37, XVIII, e art. 237; Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 96, art. 98, art. 108, art. 142, art. 194 e art. 196; Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, art. 154 e art. 155; Decreto-Lei nº 1.154, de 1º de março de 1971; Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, arts. 16 a 18 e art. 30; Decreto Legislativo nº 71, de 11 de outubro de 1988; Decreto Legislativo nº 197, de 25 de setembro de 1991; Lei nº 9.782, de 26 de janeiro de 1999, art. 8º; Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.” (destaquei)

Especificamente em relação ao papel da ANVISA, o Parecer assim analisa:

“56. Primeiramente, cabe lembrar que incumbe à Anvisa, “respeitada a legislação em vigor, regulamentar, controlar e fiscalizar os produtos e serviços que envolvam risco à saúde pública” (art. 8º da Lei nº 9.782, de 26 de janeiro de 1999).

57. Assim, a RFB e a Anvisa são órgãos que administram matérias completamente diferentes, sendo natural que existam alguns casos em que a OMA/RFB e a ANVISA adotem entendimentos distintos sobre uma mesma mercadoria. Para defesa da saúde pública, deve prevalecer o entendimento da Anvisa. **Para a definição de classificação fiscal, deve prevalecer o entendimento da OMA e da RFB.**

(...)

59. O tratamento tributário do produto (decorrência direta da classificação fiscal) não poderia ser determinado pela Anvisa porque, como já visto, tal matéria está “Assunto: Normas de Administração Tributária

CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO E ADUANEIRO. COMPETÊNCIA DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL.

A legislação brasileira determina o cumprimento das normas internacionais sobre classificação fiscal de mercadorias. Nos países que internalizaram em seu ordenamento jurídico a Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, a interpretação das normas que regulam a classificação fiscal de mercadorias é de competência de autoridades tributárias e aduaneiras. **No Brasil, tal atribuição é exercida pelos Auditores-Fiscais da RFB.**

As características técnicas (assim entendidos aspectos como, por exemplo, matérias constitutivas, princípio de funcionamento e processo de obtenção da mercadoria) descritas em laudos ou pareceres elaborados na forma prescrita nos artigos 16, inciso IV, 18, 29 e 30 do Decreto nº 70.235, de 1972, devem ser observadas, salvo se comprovada sua improcedência, devendo ser desconsideradas as definições que fujam da competência dos profissionais técnicos.

**Para fins tributários e aduaneiros, os entendimentos resultantes da aplicação da legislação do Sistema Harmonizado devem prevalecer sobre definições que tenham sido adotadas por órgãos públicos de outras áreas de competência, como, por exemplo, a proteção da saúde pública ou a administração da concessão de incentivos fiscais.**

Dispositivos Legais: Constituição Federal, art. 37, XVIII, e art. 237; Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 96, art. 98, art. 108, art. 142, art. 194 e art. 196; Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, art. 154 e art. 155; Decreto-Lei nº 1.154, de 1º de março de 1971; Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, arts. 16 a 18 e art. 30; Decreto Legislativo nº 71, de 11 de outubro de 1988; Decreto Legislativo nº 197, de 25 de setembro de 1991; Lei nº 9.782, de 26 de janeiro de 1999, art. 8º; Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, arts.” (destaquei)

Neste sentido, rejeita-se a preliminar.

(...)

## 2. DA ALEGAÇÃO DE ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO

### 2.1 DA ALEGAÇÃO DE ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO NO ATO DE LANÇAMENTO FISCAL

A recorrente participou de Reunião de Conformidade Tributária, no âmbito do Projeto “Confia”, que informou que a classificação fiscal de perfumes, águas-de-colônia e desodorantes colônia, deve ser feita à luz da RGI 3b. Deste modo, a utilização excepcional da RGI 4 pela autoridade tributária representa alteração de critério jurídico.

Além disso, argumenta que, no âmbito do Processo nº 10855.723072/2017-88, que envolve a reclassificação de produtos da recorrente, fora invocada a RGI 3b e, como houve afastamento da autuação, infere que a autoridade fiscal utilizou a RGI 4 como novo e inadequado critério jurídico.

A reunião de conformidade alegada pela recorrente fora infrutífera, nesse sentido, o resultado não vincula a autoridade que lavrou a autuação. Caso a recorrente aderisse à conformidade e houvesse a lavratura de auto de infração com entendimento diferente sobre o mesmo tema haveria alteração do critério jurídico. (...)

Nesse sentido, não há vício para acolhimento da nulidade, o que há, novamente, é a discordância da recorrente, o que se resolve no mérito.

### 2.2 DA ALEGAÇÃO DE ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO DO LANÇAMENTO PELA DECISÃO RECORRIDA

A recorrente alega que a decisão recorrida manteve o auto de infração por motivação diversa da utilizada na autuação. Argumenta que a DRJ acabou por inovar ao afirmar que “os produtos possuíam função essencial de perfumar/hidratar a pele ou, ainda, que a função desodorizante seria meramente acessória”, definições que se fundam na RGI 3b, diferentemente da RGI 4 utilizada na autuação fiscal.

Não assiste razão à recorrente. Não houve inovação ou alteração do critério jurídico. (...)

Para caracterizar alteração de critério jurídico, necessário se faria que a Administração Tributária tivesse um posicionamento consolidado, no sentido de que um fato não se enquadraria à hipótese de caracterização de infração e, posteriormente, sem motivação alguma, adviesse entendimento a se considerar que houve fato gerador de tributos. Diante da ausência de evidência de que houve modificação no entendimento, descabe, nesse ponto, a alegação de nulidade por inobservância ao art. 146 do CTN.

Outrossim, a decisão de primeira instância que apresenta argumentos contrários às alegações de defesa suscitadas na peça impugnatória, sendo mantidas as

razões da fiscalização, não implica em inovação. A autoridade julgadora pode expressar sua percepção dos fatos reunidos nos autos em resposta à defesa.

Rejeita-se tal preliminar.

### 2.3 DA DÚVIDA RAZOÁVEL E A INTERPRETAÇÃO MAIS FAVORÁVEL À RECORRENTE

A recorrente pondera que, “em relação às águas-de-colônia, no limite, há de ser reconhecida a existência de dúvida razoável, a aplicar o disposto no art. 112 do CTN, prevalecendo a interpretação mais favorável ao contribuinte”.

Argumenta que “não há consenso no mercado mundial sobre o percentual de concentração aromática para fins de diferenciação dos produtos da linha de perfumaria”, com isso, “não há certeza e nem segurança em relação ao critério utilizado pela autoridade administrativa para fins de reclassificação fiscal das águas-de-colônia”, o que seria incompatível com o disposto no art. 142 do CTN.

Os artigos citados assim determinam:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

(...)

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Em primeiro lugar, não se encontra presente, seja no Relatório Fiscal, seja na decisão recorrida, qualquer dúvida sobre a capitulação legal do fato, nem tampouco existe imprecisão quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos. A mera divergência de direito acerca da interpretação das normas afeitas à classificação fiscal não enseja a aplicação do art. 112 do CTN.

Quanto à ausência de certeza e segurança quanto aos critérios adotados na autuação, a recorrente parece requerer uma eventual nulidade por cerceamento

do direito de defesa. Contudo, ela demonstrou, durante todo procedimento e nas fases impugnatórias, conhecimento do fato gerador, da matéria tributável e do montante de tributo constituído, apresentando extenso arrazoado.

Outrossim, caso a busca fosse, de fato, por certeza e segurança, a recorrente deveria recorrer ao processo administrativo de consulta, nos termos dos arts. 48 a 50, da Lei nº 9.430, de 1996, que vincularia o órgão fiscalizatório e se, após a consulta, a administração alterar o entendimento nela expresso, a nova orientação atingirá, apenas, os fatos geradores que ocorram após dada ciência ao consulente ou após a sua publicação pela imprensa oficial (§ 12).

Afasto a preliminar de nulidade.

## MÉRITO

### 1. DA RECLASSIFICAÇÃO FISCAL

(...) deve-se esclarecer que a classificação fiscal se embasa na legislação que rege a Nomenclatura Comum do Mercosul, e não em legislações outras, como a do controle e vigilância sanitária. As posições de órgãos técnicos, como a ANVISA, podem ser consideradas como subsídios, contudo, a definição quanto a classificação fiscal adequada fica sempre a cargo da correta aplicação das Regras Gerais e Complementares de Interpretação do Sistema Harmonizado e das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias.

Neste sentido, o Acórdão nº 302-38.651, em sessão de 22.05.2007, de relatoria da Conselheira Judith do Amaral Marcondes Armando, determinou:

“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI Período de apuração: 30/04/2000 a 31/10/2004 CLASSIFICAÇÃO FISCAL. LANÇAMENTO EFETUADO COM BASE EM BULA E REGISTRO JUNTO À ANVISA.

**A bula de um produto e o seu respectivo registro junto a Agência Nacional de Vigilância Sanitária (ANVISA) não constam, como itens de determinação de classificação fiscal, na TIPI (ou mesmo da NESH).** Nesse esteio, os mesmos não podem ser considerados como requisitos definidores da classificação fiscal de mercadorias, pois, se assim fosse, bastaria ao contribuinte definir neste ou em outros documentos (nota fiscal, etc.) a classificação fiscal (mediante definição de natureza jurídico-sanitária, etc.) que entenda interessante aos seus interesses para, assim, impor ao Fisco Federal a obrigação de aceitá-la.” (destaquei)

Destaco as definições utilizadas pela autoridade tributária, expostas no Relatório Fiscal:

“A Lei nº 6.360, de 1976, que dispõe sobre a Vigilância Sanitária a que ficam sujeitos os medicamentos, as drogas, os insumos farmacêuticos e

correlatos, cosméticos, saneantes e outros produtos, traz as seguintes definições nos incisos III a V de seu art. 3º, com grifos nossos:

Art. 3º - Para os efeitos desta Lei, além das definições estabelecidas nos incisos I, II, III, IV, V e VII do Art. 4º da Lei nº 5.991, de 17 de dezembro de 1973, são adotadas as seguintes: (...)

III - **Produtos de Higiene**: produtos para uso externo, antissépticos ou não, destinados ao asseio ou à desinfecção corporal, compreendendo os sabonetes, xampus, dentifrícios, enxaguatórios bucais, antiperspirantes, desodorantes, produtos para barbear e após o barbear, estípticos e outros;

IV - **Perfumes**: produtos de composição aromática obtida à base de substâncias naturais ou sintéticas, que, em concentrações e veículos apropriados, tenham como principal finalidade a odorização de pessoas ou ambientes, incluídos os extratos, as águas perfumadas, os perfumes cremosos, preparados para banho e os odorizantes de ambientes, apresentados em forma líquida, geleificada, pastosa ou sólida;

V - **Cosméticos**: produtos para uso externo, destinados à proteção ou ao embelezamento das diferentes partes do corpo, tais como pós faciais, talcos, cremes de beleza, creme para as mãos e similares, máscaras faciais, loções de beleza, soluções leitosas, cremosas e adstringentes, loções para as mãos, bases de maquiagem e óleos cosméticos, ruges, "blushes", batons, lápis labiais, preparados anti-solares, bronzeadores e simulatórios, rímeis, sombras, delineadores, tinturas capilares, agentes clareadores de cabelos, preparados para ondular e para alisar cabelos, fixadores de cabelos, laquês, brilhantinas e similares, loções capilares, depilatórios e epilatórios, preparados para unhas e outros;

(...)

Quanto à organização dos componentes químicos utilizados numa preparação cosmética para o fim buscado pelo produto, colacionam-se os ensinamentos de MATOS (MATOS, Simone Pires de. *Cosmética aplicada*. São Paulo: Érica, 2014. p. 45-48.) para suporte à correta classificação fiscal ora realizada. De uma forma geral, MATOS classifica os componentes em quatro grupos, ou quatro tipos básicos de matérias primas:

#### 4.1.1 Princípio ativo

Em qualquer formulação, seja ela cosmética ou medicamentosa, o princípio ativo é a substância que tem efeito mais acentuado ou a substância que confere ao produto a ação final a que se destina. Uma formulação cosmética pode conter mais de um princípio ativo, cada um com sua finalidade principal.

(...)

#### 4.1.2 Aditivos

São substâncias que complementam a formulação cosmética, contribuindo com o marketing do produto e/ou aumentando seu tempo de vida útil. Como aditivos cosméticos são utilizados:

Corantes e pigmentos: de origem natural ou sintética, produzem sensações visuais ao usuário.

(...)

Fragrâncias: compostas de diversos compostos aromáticos naturais ou sintéticos capazes de impressionar as vias olfativas.

Conservantes: protegem o cosmético de contaminações microbianas e de oxidações indesejáveis, assegurando seu prazo de validade e oferecendo segurança ao usuário. Podem ser classificados em bactericidas, fungicidas ou oxidantes.

Muitas empresas fabricantes ou revendedoras de matérias-primas consideram os produtos de correção e os veículos como aditivos, pois entendem que eles são apenas complementares para a ação do ativo utilizado, não utilizando essa subdivisão para produtos de correção nem para veículos. No entanto, como têm funções específicas para ajustar a formulação, torna-se mais adequado o uso da classificação produtos de correção ou ajustamento, assim como, para os veículos, também é mais adequada uma classificação independente.

#### 4.1.3 Produtos de correção

São matérias-primas que corrigem ou ajustam alguma característica da formulação cosmética de acordo com os padrões esperados. Considerando suas finalidades, os produtos de correção (ou produtos de ajustamento) são classificados em:

Corretor de pH: corrige o pH da formulação, deixando-o adequado ao uso do produto e seu local de aplicação.

Emoliente: evita ou atenua o ressecamento da pele e dos cabelos. O emoliente é responsável pelo toque final do produto cosmético.

Emulsionante: promove a mistura entre as fases aquosa e oleosa. ( )

Espessante ou estabilizante: impede a mobilidade da fase aquosa, alterando sua viscosidade e auxiliando o emulsionante, impedindo o rompimento da emulsão.

Sequestrante ou quelante: retira os íons indesejáveis da formulação. ( )

Solubilizante: promove a solubilização de uma substância em meio a um dispersante. Muito utilizado para dissolver corantes e conservantes.

Umectante: capaz de reter a água na formulação cosmética, ao mesmo tempo em que mantém a superfície da pele umedecida. Apresenta propriedade higroscópica (absorve a água do meio ambiente).

#### **4.1.4 Veículo**

O veículo, também chamado de excipiente, constitui a base na qual o produto é formulado, como água, álcool, óleo, propilenoglicol, gel, sérum, suspensão, emulsão ou pó. Pode-se dizer que é o meio utilizado para carrear os demais componentes de um cosmético para a pele.

O dossiê eletrônico da Anvisa é um documento obtido a partir do processo de cadastramento do produto naquele órgão, que fornece diversas informações úteis para a classificação fiscal, tais como forma física, componentes da fórmula do produto, finalidade e modo de usar.

Para se chegar à função essencial de cada produto foram analisadas as informações de cada dossiê eletrônico da Anvisa, levando em conta as definições de tipo (produto de higiene, perfume ou cosmético), apresentação (forma física), conjunto dos componentes químicos (princípio ativo, aditivos e produtos de correção), finalidade e modo de usar, considerando também, de forma suplementar, as informações divulgadas pelo sujeito passivo em suas embalagens e na Internet ." (destaques no original)

A partir disso, passa-se a analisar cada um dos produtos reclassificados.

#### **1.1 DA RECLASSIFICAÇÃO FISCAL DAS ÁGUAS DE PERFUME DE ÁGUAS-DE-COLÔNIA NCM 3303.00.20 PARA PERFUME NCM 3303.00.10**

A recorrente classificou as águas de perfume (eau de parfum) no NCM 3303.00.20, reservado à água-de-colônia, enquanto a fiscalização entendeu que a classificação correta seria no NCM 3303.00.10, reservado ao perfume. Assim encontram-se os códigos na TIPI, na qual se verifica que não há enquadramento específico para as águas de perfume.

| NCM        | DESCRIÇÃO                    | ALÍQUOTA (%) |
|------------|------------------------------|--------------|
| 3303.00    | Perfumes e águas-de-colônia. |              |
| 3303.00.10 | Perfumes (extratos)          | 42           |
| 3303.00.20 | Águas-de-colônia             | 12           |

Em consulta às Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, quanto à posição 33.03, tem-se que:

**“33.03 - Perfumes e águas-de-colônia.**

A presente posição compreende os perfumes que se apresentem nas formas de líquido, de creme ou de sólido (compreendendo os bastões (batons)), e as águas-de-colônia, cuja função principal seja a de perfumar o corpo.

Os **perfumes propriamente ditos**, também denominados **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 menor concentração de óleos essenciais, etc., e pelo título geralmente menos elevado de álcool utilizado.” (destaques no original)

No Relatório Fiscal, a fiscalização traz referências bibliográficas sobre as concentrações aromáticas (óleo de perfume) praticadas no mercado de perfumaria para perfume (*parfum*), água de perfume (*eau de parfum*), água de banho (*eau de toilette*) e água-de-colônia (*eau de cologne*), sendo o padrão universalmente aceito nos seguintes percentuais:

- Perfumes (extratos): 15-30%
- Águas de perfume 15-18%
- Águas de banho 4-8%
- Águas-de-colônia 3-5%

A recorrente, em resposta à intimação, informou que as águas de perfume possuem concentração entre 17 e 25% de essência em sua composição expressa em Massa/Massa. A autoridade fiscal constatou que, nos registros juntos à Anvisa, os percentuais variam entre 15% a 23,6%, e assim motivou sua decisão a respeito da nova classificação:

“A Regra 1 determina que a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo.

No caso das águas de perfume, isso não é suficiente para resolver o problema, pois água de perfume é um produto diferente de água-de-colônia e de perfume.

A Regra 2 não é aplicável ao caso, pois não se trata de artigo incompleto ou inacabado, nem de artigo desmontado ou por montar.

A Regra 3 trata da mercadoria que pode ser classificada em duas ou mais posições. Uma interpretação deturpada poderia concluir 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). E isso é claro nas classificações de perfumaria.

Ressalta-se também que a Regra 3c não é aplicável, uma vez que só poderiam ser avaliadas as Regras 3a e 3b se a mercadoria pudesse ser classificada em duas ou mais posições, o que não é o caso, pois não há posição específica para água de perfume.

Assim sendo, recorre-se à Regra 4, que determina que as mercadorias que não possam ser classificadas por aplicação das Regras anteriores classificam-se na posição correspondente aos artigos mais semelhantes.

Nas NESH, o texto da nota explicativa da Regra traz (grifos nossos):

- I) Esta Regra refere-se às mercadorias que não possam ser classificadas por aplicação das Regras 1 a 3. Esta Regra estabelece que essas mercadorias se classificam na posição correspondente aos artigos mais semelhantes.
- II) A classificação de conformidade com a Regra 4 exige a comparação das mercadorias apresentadas com mercadorias semelhantes, de maneira a determinar quais as mercadorias mais semelhantes às mercadorias apresentadas. Estas últimas devem classificar-se na posição correspondente aos artigos mais semelhantes.
- III) A analogia pode, naturalmente, basear-se em vários elementos, tais como a denominação, as características, a utilização.

Realizando a exigência de comparação por semelhança, volta-se à classificação dos produtos de perfumaria. Nota-se uma grande diferença entre água-de-colônia e água de perfume. Em qualquer classificação, pode-se inferir que a água de perfume está mais próxima do perfume do que da água-de-colônia.” (grifos no original)

Inegável que as águas de perfume possuem faixa de concentração contida nos perfumes, portanto, evidente a semelhança. Isso é reforçado pela informação,

prestada pela recorrente, de que as suas águas-de-colônia possuem concentração aromática entre 3 a 10%.

A Receita Federal, através da Coordenação-Geral de Tributação, reiteradamente decidiu, conforme exposto nas Soluções de Consulta nº 98.465, 98.473, 98.474, todas de 2017, que as águas de perfume se classificam no código NCM 3303.00.10:

Solução de Consulta nº 98.465 - Cosit

“10. No âmbito da Secretaria da Receita Federal e do Ministério da Fazenda, decisões anteriores enquadraram no código tarifário 3303.00.10 (perfumes ou extratos) produtos com composição aromática (óleo de perfume) em concentração superior a 10%. Diante disso, o **produto com 8 %, em peso, de óleo de perfume (composição aromática), classifica-se no código NCM 3303.00.20 (Águas-de-colônia), enquanto os demais produtos que apresentam respectivamente 15 %, 20% e 13%, em peso, de óleo de perfume (composição aromática), classificam-se no código NCM 3303.00.10 (Perfumes - extratos).**” (destaquei)

Nesta seara, a 8ª Vara Federal Cível da Seção Judiciária do Distrito Federal, no julgamento do Processo nº 1085775-48.2021.4.01.3400, confirmou o entendimento da Receita Federal, em decisão assim motivada:

“Inicialmente, é importante salientar que a NCM (Nomenclatura Comum do Mercosul) é um instrumento fiscal de classificação de mercadorias para determinação dos tributos incidentes nas operações de comércio exterior (importação e exportação) e de saída de produtos industrializados.

Internalizada no Brasil pelo Decreto nº 97.409/88, a Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, conhecida como Sistema Harmonizado (SH), atribui às autoridades tributárias e aduaneiras dos países signatários a competência para interpretar as normas que regulam a classificação fiscal de mercadorias, mediante aplicação das regras gerais e das notas explicativas do Sistema Harmonizado, das regras complementares do Mercosul e da TIPI e dos pareceres de classificação do Comitê do Sistema Harmonizado da Organização Mundial de Aduanas (OMA), alcançando-se, com isso, uma uniformização mundial sobre a correta posição ou subposição de uma mercadoria na NCM.

Portanto, para fins tributários e aduaneiros, a classificação fiscal aplicada pela Receita Federal do Brasil tem prevalência sobre todos os conceitos e definições adotados por outros órgãos ou entidades públicas em suas respectivas áreas de atuação, isso porque o Brasil tem a obrigação de cumprir as normas internacionais previstas no Sistema Harmonizado (SH) e, nesse ponto, a autoridade aduaneira é quem tem exclusiva competência para, em procedimento de fiscalização no Siscomex, verificar o correto

enquadramento da mercadoria no código da NCM, não sendo possível dar primazia à classificação dada pela Anvisa no registro do produto.

Vale destacar que eventuais dúvidas ou divergências sobre a classificação de mercadorias devem ser resolvidas em processo administrativo de consulta, nos termos dos artigos 48 a 50 da Lei nº 9.430/96, os quais conferem legitimidade tanto ao contribuinte como à própria Anvisa para questionar a correta classificação na NCM, como dispõe o art.46, parágrafo único, do Decreto nº 70.235/72, verbis: Os órgãos da administração pública e as entidades representativas de categorias econômicas ou profissionais também poderão formular consulta.

(...)

No caso dos autos, as mercadorias importadas estão descritas nas DI's como "EAU de Parfum" e "EAU de Toilette", todas com NCM 3303.00.20 (água-de-colônia), mas sem a indicação da concentração (ID 847823546, pp. 63-65), razão pela qual a fiscalização solicitou documentação complementar quando do procedimento fiscal.

Atendendo a solicitação, a empresa (...) juntou dossiês eletrônicos da Anvisa que informavam a concentração das mercadorias, qual seja, 14,135% para os "EAU de Parfum", conforme relatado pela fiscalização no ID 957887665, p. 44 (o documento da Anvisa não foi juntado pela autora no ID 847823546 – cópia integral do processo). Tal percentual, aliado ao entendimento manifestado pela Cosit nas referidas soluções de consulta, configura "perfume", sendo cabível o enquadramento no NCM 3303.00.10.

Assim, correta a fiscalização aduaneira ao promover o ajuste no NCM relacionado às mercadorias contidas nas DI's de produtos de perfumaria."

A recorrente traz a decisão formalizada no Acórdão nº 9303-010.682, no julgamento do Processo nº 12466.003142/2007-15, que entende ser favorável a ela. Reproduzo a ementa da decisão:

"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." (destaquei)

A decisão, que se deu por determinação do então vigente art. 19-E da Lei nº 10.522, de 2002, incluído pela Lei nº 13.988, de 2020, entretanto, dá suporte, no presente, ao entendimento da autoridade tributária, já que a reclassificação fiscal não se deu com fulcro nos “valores absolutos da concentração da composição aromática” e, sim, no “confronto da concentração” de perfume (extrato) e água-de-colônia.

Não há como acolher o pedido da recorrente, do que nego provimento neste tema.

## 1.2 DA RECLASSIFICAÇÃO FISCAL DOS DESODORANTES NCM 3307.20 PARA PREPARAÇÕES PARA CONSERVAÇÃO OU CUIDADOS DA PELE NCM 3304.99

A recorrente argumenta que as classificações fiscais para os desodorantes corporais são 3307.20.10 (líquidos) e 3307.20.90 (outros), ambas com alíquota de 7% de IPI. Contudo, a fiscalização atribuiu as classificações fiscais 3304.99.10 (cremes de beleza e cremes nutritivos; loções tônicas) ou 3304.99.90 (outros), a qual determina a incidência de alíquota de 22% a título de IPI.

A recorrente suscita que a classificação adotada pela fiscalização é errônea, pois os produtos apresentam, efetivamente, a função de desodorantes corporais. Defende que as Notas Explicativas determinam a classificação dos desodorantes corporais na posição 33.07, não impondo qualquer ressalva ou restrição.

Como exemplos dos produtos classificados, pela recorrente, como preparações para conservação ou cuidados da pele, a fiscalização relacionou no Relatório Fiscal (fls. 52/53):

“Nome comercial: Hidratante Multiprotetor Diurno Make B. Sim, 60g

Classificação NCM: 3304.99.10

Categoria: Cuidados para Pele > Rosto > Protetor Solar Facial

Observações: Como Usar / Conselho de Aplicação: Pela manhã, com o rosto limpo e seco, aplique o produto em movimentos circulares até absorção completa. Você pode aplicar sua base preferida de Make B. após o uso do Hidratante Multiprotetor Diurno.”

“Nome comercial: Hidratante Labial Cuide-se Bem Morango e Leite, 6,2g

Classificação NCM: 3304.99.90

Categoria: Cuidados para Pele > Lábios > Hidratante

Observações: Como Usar / Conselho de Aplicação: retire a tampa do Hidratante Labial e com a boca limpa, aplique em todo o lábio superior e inferior. Repita o processo sempre que necessário.”

“Nome comercial: Coffee Woman Sense Gel Hidratante Corporal 200g

Classificação NCM: 3304.99.90

Categoria: Corpo e Banho > Hidratante

Observações: O Coffee Gel Corporal Hidratante Woman Sense pode ser usado no corpo como hidratante e também como gel massageador, proporcionando uma sensação agradável na pele.

Como Usar / Conselho de Aplicação: Aplique em todo o corpo com movimentos circulares sempre que quiser manter a hidratação da pele.”

“Nome comercial: Loção Hidratante de Banho e Pós Banho Boti Baby, 150g

Classificação NCM: 3304.99.90

Categoria: Cuidados para Pele > Corpo > Hidratante

Observações: Como Usar / Conselho de Aplicação: Coloque um pouco do hidratante em uma das mãos e espalhe por todo o corpinho do seu bebê durante o banho ou após o banho.”

Em seguida, a fiscalização relacionou os produtos classificados, pela recorrente, como desodorante, do que a autoridade fiscal entendeu que se tratava, efetivamente, de preparações para conservação ou cuidados da pele (fls. 53/54):

“Nome comercial: Loção Hidratante Desodorante Corporal Nativa SPA Ameixa 400ml

Classificação NCM: 3307.20.90

Categoria: Corpo e Banho > Hidratante

Observações: Como Usar / Conselho de Aplicação Abra o frasco e sinta a fragrância. Agora aplique um pouco de loção nas mãos e espalhe pelo corpo inteiro, em movimentos circulares, fazendo uma leve massagem. Capriche nas partes mais secas como cotovelos e joelhos. Faça isso todos os dias ou sempre que quiser sentir sua pele hidratada e desodorizada.”

“Nome comercial: Creme Acetinado Hidratante Desodorante Corporal Lily, 250g

Classificação NCM: 3307.20.90

Categoria: Corpo e Banho > Hidratante

Observações: Lily Creme Acetinado Hidratante Desodorante Corporal possui textura com toque acetinado que hidrata a pele intensamente por até 48 horas, proporcionando ainda perfumação prolongada com a mesma sofisticada fragrância Lily Eau de Parfum, envolvendo você durante todo o dia.

O Lily Creme Acetinado Hidratante possui uma textura única que protege a sua pele com uma película protetora, que além de promover uma hidratação intensa, também ajuda a evitar o ressecamento causado pelo sol e pelo clima frio e seco.

Lily Creme Acetinado Hidratante Corporal possui em sua composição manteiga de karité, que é reconhecida pelas suas propriedades emolientes naturais, que são de rápida absorção e ultra hidratantes.”

“Nome comercial: Loção Hidratante Desodorante Corporal Malbec Club, 250ml

Classificação NCM: 3307.20.90

Categoria: Corpo e Banho > Hidratante Observações: Malbec Loção Hidratante Desodorante Corporal Club foi especialmente desenvolvida para a pele masculina. Repara o aspecto esbranquiçado e áspero da pele seca. A loção hidratante possui textura leve e de rápida absorção, deixando a pele hidratada, aveludada e sedosa, sem aquela sensação oleosa.

Como Usar / Conselho de Aplicação Aplicar a quantidade desejada em todo o corpo, principalmente nas áreas mais ressecadas como cotovelos, joelhos e pés.”

“Nome comercial: Óleo Desodorante Corporal Hidratante Nativa SPA Amêndoas e Quinoa 250ml

Classificação NCM: 3307.20.10 Categoria: Corpo e Banho > Hidratante

Observações: Tenha uma hidratação poderosa para a pele e uma textura incrível com o Óleo Desodorante Corporal Hidratante Nativa SPA Amêndoas e Quinoa. Com óleo 100% puro de Quinoa, tenha todos os benefícios desse grão, um dos componentes mais completos e nutritivos da natureza.

Com rápida absorção, ele hidrata intensamente enquanto também previne o aparecimento das estrias. O Óleo Desodorante Corporal Hidratante possui ação antioxidante que defende a pele dos efeitos dos radicais livres que causam envelhecimento da pele.

Com a perfumação marcante das Amêndoas, é perfeito para ter em casa e usar durante o banho ou após, para intensificar ainda mais seu efeito ação desodorante. Deixe seus momentos de relaxamento ainda mais revigorantes. Ah! Esse produto é vegano!

Como Usar / Conselho de Aplicação Massageie a pele com o óleo durante o banho, com a pele ainda úmida. Em seguida enxágue e sinta o conforto das amêndoas e da quinoa.”

Por fim, demonstra como são apresentados e descritos os demais produtos classificados como desodorantes, cuja classificação fiscal encontra-se correta, sob o entendimento da fiscalização (fls. 55/56):

Nome comercial: Desodorante Antitranspirante Aerosol Malbec 75g 125ml

“Classificação NCM: 3307.20.10

Categoria: Corpo e Banho > Cuidados Pós-Banho > Desodorante

Observações: O Malbec Desodorante Antitranspirante Aerosol oferece 48 horas de proteção, mantendo a pele hidratada e perfumada.

Com secagem rápida e toque seco, o desodorante antitranspirante possui nova fórmula com óleos essenciais e mentol que proporcionam uma sensação refrescante e perfumação intensiva.

Conselho de Aplicação Agitar bem antes de usar. Depois, girar no sentido anti-horário até travar o atuador e aplicar a uma distância de 15 centímetros das axilas.”

“Nome comercial: Desodorante Aerosol Antitranspirante Nativa SPA Ameixa 75g

Classificação NCM: 3307.20.10

Categoria: Corpo e Banho > Cuidados Pós-Banho > Desodorante

Observações: Todo mundo gosta de estar com a axila sequinha o dia todo, e o Nativa SPA Ameixa Desodorante Aerosol Antitranspirante, além de proteger a pele, ainda deixa com um aroma intenso e vibrante de Ameixa.

O antitranspirante oferece 48 horas de proteção, deixando a pele seca por muito mais tempo.

Sua fórmula sem álcool e com jato seco possui micropartículas da fragrância de Ameixa que se rompem ao longo do dia para deixar um cheiro que desperta e, ao mesmo tempo, dá vontade de fechar os olhos.

Conselho de Aplicação Após o banho ou com a pele limpa, aplique o Desodorante.

Agitar bem antes de usar. Depois, girar no sentido anti-horário até travar o atuador e aplicar a uma distância de 15 centímetros das axilas.”

“Nome comercial: Antitranspirante em Creme Cuide Se Bem Rosa e Algodão, 80g

Classificação NCM: 3307.20.90

Categoria: Corpo e Banho > Cuidados Pós-Banho > Desodorante

Observações: O Cuide Se Bem Antitranspirante em Creme Rosa e Algodão 80g oferece proteção por até 48 horas contra o odor e a transpiração. Conta com o aplicador inteligente para facilitar o uso.

Formulado com extratos de rosa e algodão, o creme antitranspirante deixa uma sensação calmante na pele após a depilação, além de não possuir álcool etílico.

Conselho de Aplicação Aplique o antitranspirante em creme diretamente nas axilas secas.

É importante lembrar de usar somente na área indicada.”

Nesse sentido, a autoridade fiscal observou que *“os produtos citados são misturas de componentes químicos, mas não são misturas de um desodorante com uma loção hidratante ou um perfume. São produtos bem definidos, que podem ter sido aprimorados para conter funções secundárias, sem que haja dúvida sobre o que realmente são”*.

Com efeito, a fiscalização constatou que a recorrente *“apresenta os produtos para o consumidor com uma função principal (categoria), enquanto as funções secundárias (adicionais) estão apresentadas como valores agregados”*.

Reproduzo a interpretação que motivou a reclassificação dos produtos:

*“A Regra 1, aplicável a todos os casos, determina que a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, de acordo com as disposições das Regras 2 a 5.*

Tem-se nas notas do Capítulo 33 das NESH:

3.- As posições 33.03 a 33.07 aplicam-se, entre outros, aos produtos, misturados ou não, próprios para serem utilizados como produtos daquelas posições e acondicionados para venda a retalho tendo em vista o seu emprego para aqueles usos, exceto águas destiladas aromáticas e soluções aquosas de óleos essenciais.

(...)

#### CONSIDERAÇÕES GERAIS

(...)

As posições 33.03 a 33.07 compreendem os produtos, misturados ou não (exceto águas destiladas aromáticas e soluções aquosas de óleos essenciais) próprios para utilização como produtos daquelas posições e acondicionados para venda a retalho, tendo em vista o seu emprego para esses usos (ver a Nota 3 do Capítulo).

Os produtos das posições 33.03 a 33.07 permanecem classificados nestas posições mesmo que contenham, acessoriamente, determinadas substâncias empregadas em farmácia ou como

desinfetantes e mesmo que possuam, acessoriamente, propriedades terapêuticas ou profiláticas (ver a Nota 1 e) do Capítulo 30). Todavia, os desodorantes (desodorizantes) de ambientes preparados, permanecem classificados na posição 33.07 mesmo que possuam propriedades desinfetantes que não sejam meramente acessórias.

Nas Notas da posição 33.04, tem-se (grifos nossos):

**33.04 - Produtos de beleza ou de maquiagem preparados e preparações para conservação ou cuidados da pele (exceto medicamentos), incluindo as preparações antissolares e os bronzeadores; preparações para manicuros e pedicuros.**

3304.10 - Produtos de maquiagem para os lábios

3304.20 - Produtos de maquiagem para os olhos

3304.30 - Preparações para manicuros e pedicuros

3304.9 - Outros:

3304.91 -- Pós, incluindo os compactos

3304.99 -- Outros

**A. - PRODUTOS DE BELEZA OU DE MAQUILAGEM PREPARADOS E PREPARAÇÕES PARA CONSERVAÇÃO OU CUIDADOS DA PELE, INCLUINDO AS PREPARAÇÕES ANTISSOLARES E OS BRONZEADORES**

Incluem-se na presente posição:

(...)

3) Os outros produtos de beleza ou de maquiagem preparados e as preparações para conservação ou cuidados da pele (exceto os medicamentos), tais como: os pós-de-arroz e as bases para o rosto, mesmo compactos, os talcos para bebês (incluindo o talco não misturado, nem perfumado, acondicionado para venda a retalho), os outros pós e pinturas para o rosto, os leites de beleza ou de toucador, as loções tônicas ou loções para o corpo; a vaselina acondicionada para venda a retalho e própria para os cuidados da pele, os cremes de beleza, os cold creams, os cremes nutritivos (incluindo os que contêm geleia real de abelha); os cremes de proteção para evitar as irritações da pele; os géis administráveis por injeção subcutânea para eliminação de rugas e realce dos lábios (incluindo aqueles que contêm ácido hialurônico); as preparações para o tratamento da acne (**exceto** os sabões da posição **34.01**) próprios para limpeza de pele e que não contenham ingredientes ativos em quantidades suficientes para que se considerem como

tendo uma ação essencialmente terapêutica ou profilática sobre a acne; os vinagres de toucador, que são misturas de vinagre ou de ácido acético com álcool perfumado.

Este grupo compreende igualmente as preparações antissolares (filtros solares) e os bronzeadores.

Estão sob análise produtos que são preparações para conservação ou cuidados da pele, com a função desodorante, conforme afirma o sujeito passivo, que poderiam ser classificados na 33.04 ou na 33.07.

A Regra 2a não é aplicável ao caso, pois não se trata de artigo incompleto ou inacabado, nem de artigo desmontado ou por montar. A Regra 2b diz respeito às matérias misturadas ou associadas a outras matérias, e às obras constituídas por duas ou mais matérias, determinando que a classificação dos produtos misturados se efetua conforme a Regra 3.

Chegando à Regra 3, “quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições por aplicação da Regra 2 b) ou por qualquer outra razão”, partimos para as Regras 3a e 3b.

A Regra 3a diz que a posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas. No entanto, essa regra ainda não soluciona, porque são específicas as posições para desodorantes corporais e “cremes de beleza e cremes nutritivos; loções tônicas”.

A Regra 3b diz que os produtos misturados, cuja classificação não se possa efetuar pela aplicação da Regra 3a, classificam-se pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, quando for possível realizar esta determinação.

(...)

Assim, com base na Regra 3b, esses produtos estão incluídos na posição 33.04.

(...)

A Regra Geral de Interpretação nº 6, em sua primeira parte, dispõe que a classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para efeitos legais, pelos textos dessas subposições e das Notas de Subposição respectivas.

Não sendo produtos de maquilagem para os lábios ou os olhos, nem mesmo preparações para manicuros e pedicuros, a subposição de 1º nível aplicável é a residual **3304.9**. Em não se tratando de “pós”, a subposição de 2º nível também é a residual, **3304.99**.

Por aplicação da Regra Geral Complementar nº 1, que, em sua primeira parte, prevê que as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado se aplicarão, mutatis mutandis, para determinar dentro de

cada subposição, o item aplicável e, dentro deste último, o subitem correspondente, na posição **3304.99.10** são classificados os cremes de beleza, os cremes nutritivos e as loções tônicas.

As outras preparações para conservação ou cuidados da pele, quando não apresentadas sob a forma de creme de beleza ou creme nutritivo, enquadram-se na posição residual. É o caso das preparações em forma de loção, gel, emulsão, óleo, sérum, manteiga, entre outras, que devem ser classificadas na posição **3304.99.90.**” (destaques no original)

Deste modo, a fiscalização entendeu que a função essencial é de conservação ou cuidado da pele, com característica adicional de desodorante, o que seria insuficiente para alterar a classificação fiscal para “desodorantes” da posição 3307, classificando tais produtos na subposição 3304.99.

Avançando no tema, a fiscalização aprofundou-se na questão da função desodorante (fls. 48/51). Trouxe as características de antiperspirantes e desodorantes, bem como adentrou nos agentes antissépticos contidos nos produtos reclassificados, a saber, triclosan, caprilato de poliglicerila e caprilil glicol, do que concluiu:

“Contudo, o mero fato de um componente da fórmula possuir a característica de reduzir ou evitar o desenvolvimento de odores corporais desagradáveis não é suficiente para classificá-lo com um desodorante, para fins de tributação de IPI.

O sabonete, o xampu, as emulsões e os produtos para barbear não se convertem em desodorantes em virtude da adição de substâncias antissépticas em concentrações usuais.

Nos cosméticos hidratantes, as fragrâncias e os conservantes/desodorizantes são aditivos, que conferem características adicionais, necessárias ou desejadas pelos consumidores, mas que não alteram a característica essencial, qual seja, limpeza, conservação e/ou embelezamento da pele.

A utilização de agentes que inibem o crescimento de bactérias é condição necessária para a fabricação de cosméticos. Assim se pronuncia BARATA (BARATA, Eduardo A. F. A Cosmetologia: Princípios Básicos. São Paulo: Tecnopress Editora, 2013. p. 40) quanto ao uso de conservantes em formulações cosméticas, com grifos nossos:

Todos os métodos de preservação têm como finalidade impedir ou diminuir alterações prejudiciais provocadas pela ação de microrganismos ou fungos.

Quando um microrganismo se introduz numa preparação cosmética, no decorrer da fabricação, encontra aí as condições ideais para o seu desenvolvimento e multiplicação.

Se não forem tomadas providências, o desenvolvimento será rápido, decompondo e alterando as características do produto, pois vai retirar os elementos nutritivos indispensáveis ao seu metabolismo, rejeitando, em contrapartida, os resíduos tóxicos que vão modificar as características de uma preparação cosmética. Essas modificações manifestam-se de formas muito variadas:

- As emulsões, qualquer que seja o tipo considerado, podem sofrer alteração, com separação e cobrirem-se de uma camada de fungos;
- Aparecimento de colorações indesejáveis;
- Preparados límpidos, podem passar a apresentar aspecto opalescente;
- Fenômenos de fermentação com desenvolvimento de gases, podem promover deformações e originarem frascos quebrados;
- O perfume fica profundamente alterado;
- E finalmente, não podemos esquecer que produtos degradados podem ser causa de perturbações futuras na pele;

Concluindo: o emprego de um preservante no produto acabado é de necessidade fundamental, sob pena deste se tornar rapidamente inutilizável ou de a sua aplicação vir a ser menos aconselhável.

Dessa forma, os agentes antissépticos são necessários na produção de cosméticos para a conservação do produto, sendo capazes de reduzir ou evitar a aparição de odores desagradáveis, em razão de reduzirem a contaminação microbiológica. Porém, não alteram a característica básica do produto quando utilizados dessa forma, pois apenas conservam o produto para que seja comercializado de forma segura.

Na mesma linha, CORRÊA (CORRÊA, Marcos Antonio. *Cosmetologia: Ciência e Técnica*. Livraria e Editora Medfarma, 2012; 1ª edição, pág. 359.) trata a função dos conservantes nas preparações cosméticas, especialmente os conservantes antimicrobianos: “São produtos cuja função é inibir a proliferação de bactérias e fungos no produto acabado. São imprescindíveis nas formulações, uma vez que, via de regra, as emulsões são facilmente contamináveis, seja por sua própria composição, seja durante o processo de preparação e manipulação, seja durante o manuseio pelo usuário, constituindo um verdadeiro meio de cultura”.

Não há dúvida de que a indústria de cosméticos necessita incorporar, muitas vezes, conservantes em seus produtos.

A Resolução da Diretoria Colegiada - RDC nº 29, de 1º de junho de 2012, da Anvisa, vigente na época dos fatos geradores, que aprovou o Regulamento Técnico Mercosul sobre “Lista de Substâncias de Ação Conservante permitidas para Produtos de Higiene Pessoal, Cosméticos e Perfumes”, traz o entendimento sobre CONSERVANTES em seu Adendo II: “são substâncias que são adicionadas como ingredientes aos Produtos de Higiene Pessoal, Cosméticos e Perfumes com finalidade de inibir o crescimento de microrganismos durante sua fabricação e estocagem, ou para proteger os produtos da contaminação inadvertida durante o uso”. Entre os conservantes permitidos por essa RDC, temos o Triclosan.

Dessa forma, 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.” (destaques no original)

A recorrente defende que não é possível determinar a característica essencial do produto, por ausência de preponderância entre as funções desodorante e hidratante, o que atrairia a classificação para a Regra 3c.

Não assiste razão a recorrente.

As NESH, aprovadas pelo Decreto nº 435, de 1992, com textos consolidados pela Instrução Normativa RFB nº 807, de 2008, alterada pela IN RFB nº 1.072, de 2010, e pela IN RFB nº 1.260, de 2012, trazem, quando se referem à posição 33.07, o seguinte:

“Esta posição compreende:

I) As preparações para barbear (antes, durante ou após), como por exemplo os cremes e espumas para barbear, mesmo contendo sabão ou outros agentes de superfície orgânicos (ver Nota 1 c) do Capítulo 34); as loções para após a barba, as pedras-umes (pedras de alume) e os lápis hemostáticos.

Os sabões para a barba em blocos incluem-se na posição 34.01.

**II) Os desodorantes corporais e os antiperspirantes (anti-sudoríficos).**

III) As preparações para banho tais como os sais perfumados e as preparações para banho de espuma, mesmo contendo sabão ou outros agentes de superfície orgânicos (ver Nota 1 c) do Capítulo 34).

As preparações para lavagem da pele, em que o componente ativo é constituído parcial ou inteiramente por agentes orgânicos tensoativos de síntese que podem ser associados a sabão em qualquer proporção, apresentadas na forma de líquido ou de creme e acondicionadas para venda a retalho, são classificadas na posição

34.01. Quando não sejam acondicionadas para venda a retalho, essas preparações são incluídas na posição 34.02.

IV) Preparações para perfumar ou para desodorizar ambientes, incluídas as preparações odoríferas para cerimônias religiosas:

1) As preparações utilizadas para perfumar ambientes e as preparações odoríferas para cerimônias religiosas. Atuam, em geral, por evaporação ou combustão, tais como o “Agarbate” e podem apresentar-se sob a forma de líquidos, de pós, de cones, de papéis impregnados, etc. Algumas destas preparações utilizam-se para disfarçar cheiros.

As velas perfumadas excluem-se desta posição (posição 34.06).

2) Os desodorantes de ambientes, preparados, mesmo não perfumados, tendo ou não propriedades desinfetantes.

Os desodorantes de ambientes preparados são constituídos, essencialmente, por substâncias (metacrilato de laurila, por exemplo) que atuam por via química sobre os cheiros a eliminar ou outras substâncias destinadas a absorver fisicamente os cheiros pelas forças de Van der Waal, por exemplo. Acondicionados para venda a retalho, estas preparações, em geral, apresentam-se em recipientes aerossóis.

Os produtos, tais como o carvão ativado, acondicionados para venda a retalho como desodorantes para refrigeradores (frigoríficos\*), automóveis, etc., incluem-se igualmente na presente posição.

V) Outros produtos, tais como:

1) Os depilatórios.

2) Os saquinhos (sachês) contendo partes de plantas aromáticas e que se empregam para perfumar armários de roupas.

3) Os papéis perfumados e os papéis impregnados ou revestidos de cosméticos.

4) As soluções para lentes de contato ou para olhos artificiais. Podem tratar-se de soluções desinfetantes, de limpeza, de umedecimento ou para aumentar o conforto durante o uso.

5) As pastas (ouates), feltros e falsos tecidos, impregnados, revestidos ou recobertos de perfume ou de cosméticos.

6) Os produtos de toucador preparados para animais, tais como os xampus para cães e banhos para embelezar a plumagem dos pássaros.” (destaquei)

A IN RFB nº 807, de 2008, foi posteriormente revogada pela IN RFB nº 1.788, de 2018, contudo, manteve-se a essência do item II acima destacado, alterando a redação da forma que também se encontra na sexta (2017) e na sétima (2022) edições das Notas Explicativas:

“II) Os desodorantes (desodorizantes) corporais e os antiperspirantes (antissudoríficos)”

Assim, resta claro que os subitens 3307.20.10 ou 3307.20.90 caberiam somente para os produtos que são configurados como desodorantes corporais e os antiperspirantes, que tem como função combater o suor, conhecidos como antissudoríficos.

Pela explicação acima colacionada e pelos elementos do Relatório Fiscal, os produtos classificam-se como preparações para conservação ou cuidados da pele, e não podem ser classificados desodorantes corporais ou antiperspirantes, como pretendeu a recorrente, do que entendo como correta a classificação fiscal atribuída pela autoridade tributária, não merecendo reforma o acórdão recorrido.

#### 1.2.1 DA RECLASSIFICAÇÃO FISCAL DE DESODORANTES NCM 3307.20.10 PARA ESFOLIANTE NCM 3304.99

A recorrente classificou seus produtos esfoliantes como desodorante corporal, sob o código 3307.20.10. Por sua vez, a fiscalização entende que se trata de preparações para conservação ou cuidados da pele, da posição 33.04.

Argumenta a recorrente que não houve prova técnica, por parte do órgão autuante, (i) de que os esfoliantes teriam característica essencial de cuidados da pele e (ii) de que os agentes antissépticos seriam apenas aditivos para conservação do produto. Conforme já exposto, a classificação fiscal trata-se de atividade jurídica.

Segue a defesa expondo que “o esfoliante possui ingrediente bactericida na sua composição, de modo que é um produto misturado e multifuncional (sem preponderância de funções)”, do que entende que se aplica a Regra 3c das NESH.

Bem esclareceu o Relatório Fiscal (fl. 63):

“Basicamente, a esfoliação é um procedimento realizado para eliminação das células mortas da pele, com o intuito de estimular a produção de células novas.

Os esfoliantes não são produtos para lavagem da pele, mas sim preparações para conservação ou cuidados da pele. Devem ser aplicados com a pele úmida, antes ou depois de sua higienização, conforme as orientações do fabricante.

Poderiam até ser confundidos com produtos para lavagem da pele, mas, considerando que a função essencial do produto é esfoliar a pele, e não a

lavar, devem ser classificados como preparações para conservação ou cuidados da pele, na posição 33.04 – *“Produtos de beleza ou de maquiagem preparados e preparações para conservação ou cuidados da pele (exceto medicamentos), incluindo as preparações antissolares e os bronzeadores; preparações para manicuros e pedicuros.”* (destaquei)

Ademais, entende a defesa que *“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”*.

Assim encontra-se a posição sugerida pela recorrente nas NESH:

“III. – PRODUTOS E PREPARAÇÕES ORGÂNICOS TENSOATIVOS DESTINADOS À LAVAGEM DA PELE, NA FORMA DE LÍQUIDO OU DE CREME, ACONDICIONADOS PARA VENDA A RETALHO, MESMO CONTENDO SABÃO

Esta parte compreende as preparações para lavagem da pele em que o componente ativo é constituído parcial ou inteiramente por agentes orgânicos tensoativos de síntese que podem ser associados a sabão em qualquer proporção, contanto que sejam apresentados na forma de líquido ou de creme e acondicionados para venda a retalho. Quando não sejam condicionadas para venda a retalho, essas preparações estão incluídas na posição 34.02.”

Não há como adotar tal classificação, como constatou a fiscalização, a função esfoliante refere-se à remoção tecido morto, permitindo a produção de novas células da pele. Deste modo, não se trata de “preparações para lavagem da pele”.

Como ilustração, a autoridade fiscal constatou a classificação indevida do produto NATIVA SPA PITAYA AÇÚCAR ESFOLIANTE, na qual a recorrente classificou como desodorante corporal. De acordo com os registros juntos à Anvisa, o produto deve ser aplicado durante o banho, com remoção do produto pelo enxágue:

“Durante o banho, espalhe o açúcar esfoliante desodorante pelo corpo, em movimentos suaves. Enxágue em seguida.”

Portanto, não há qualquer referência à limpeza da pele.

A Solução de Consulta nº 98.531 – Cosit, de 2019, definiu que os esfoliantes enquadraram-se sob o código NCM 3304.99.90:

“ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Código NCM: 3304.99.90 sem enquadramento nos Ex da Tipi

Mercadoria: Gel esfoliante para cuidados da pele, aplicado em sacos de plástico em formato que imita meias, próprio para reduzir calosidades e aspereza dos pés (peeling químico), possuindo em sua composição, acessoriamente, substância antisséptica, apresentado em cartucho de cartolina que contém um par, peso líquido de 15 g.

Dispositivos Legais: RGI 1 (Notas 1 e) do Capítulo 30 e 3 do Capítulo 33), RGI 6 e RGC 1 da NCM constante da TEC, aprovada pela Res. Camex nº 125, de 2016, e da Tipi, aprovada pelo Dec. nº 8.950, de 2016, e alterações posteriores. Subsídios extraídos das Nesh, aprovadas pelo Decreto nº 435, de 1992, e consolidadas pela IN RFB nº 1.788, de 2018.”

De tal modo, correto o procedimento de reclassificação dos cremes esfoliantes, por se tratar de preparações para cuidado da pele, sob o código 3304.99.10, e dos esfoliantes apresentados nas formas de gel, óleo de açúcar ou mel, no código 3304.99.90 da TIPI.

| NCM          | DESCRIÇÃO   | AL. (%) |
|--------------|---|---------|
| <b>33.04</b> | <b>Produtos de beleza ou de maquiagem preparados e preparações para conservação ou cuidados da pele (exceto medicamentos), incluindo as preparações antissolares e os bronzeadores; preparações para manicuros e pedicuros.</b> |         |
| 3304.10.00   | - Produtos de maquiagem para os lábios  | 22      |
| 3304.20      | - Produtos de maquiagem para os olhos   |         |
| 3304.20.10   | Sombra, delineador, lápis para sobrancelhas e rímel   | 22      |
| 3304.20.90   | Outros  | 22      |
| 3304.30.00   | - Preparações para manicuros e pedicuros  | 22      |
| 3304.9       | - Outros:   |         |
| 3304.91.00   | -- Pós, incluindo os compactos  | 22      |
|              | Ex 01 - Talco e polvilho com ou sem perfume   | 12      |
| 3304.99      | -- Outros   |         |
| 3304.99.10   | Cremes de beleza e cremes nutritivos; loções tônicas  | 22      |
| 3304.99.90   | Outros  | 22      |
|              | Ex 01 - Preparados bronzeadores   | 12      |
|              | Ex 02 - Preparados anti-solares, exceto os que possuam propriedades de bronzeadores   | 0       |

### 1.3 DA RECLASSIFICAÇÃO FISCAL DOS DESODORANTES COLÔNIA NCM 3307 PARA PERFUMES NCM 3303.00.10 E ÁGUAS-DE-COLÔNIA NCM 3303.00.20

A autoridade fiscal identificou produtos de perfumaria classificados como “desodorantes (desodorizantes) corporais e antiperspirantes – líquidos”, sob o NCM 3307.20.10, enquanto, no seu entender, deveriam ser classificados como águas-de-colônia, no código NCM 3303.00.20, ou perfumes (extratos), no código NCM 3303.00.10. Os produtos referem-se a desodorantes colônia, também denominados deo-colônias, e body splash (ou body spray), caracterizados como “cuidados pós-banho” e “perfumaria”.

Em introdução sobre o tema, o Relatório Fiscal traz as diferenciações entre desodorização e perfumação:

“Ao passo que desodorizar é retirar odor, perfumar é conferir odor. A aplicação mais comum de um desodorante é nas axilas ou nos pés, mesmo admitindo-se a aplicação em outras partes do corpo. Isso porque são as áreas mais sensíveis à ocorrência de odores desagradáveis. A função principal de um desodorante é retirar esses odores.

Já o perfume, recomenda-se aplicar em áreas de maior circulação sanguínea, como atrás das orelhas, pescoço e pulsos. Isso para que a finalidade principal seja maximizada, com o cheiro mais intenso e duradouro.

Assim, percebemos que desodorante e perfume **possuem finalidades e modos de usar diferentes.**” (destaques no original)

O primeiro ponto a se analisar, portanto, é se a classificação dos produtos como desodorante está correta. Deste modo expõe o Relatório Fiscal:

“Voltando à classificação adotada pelo sujeito passivo para seus produtos de perfumaria, a diferença entre desodorante colônia e os demais se dá em razão da existência de um agente bacteriostático em sua formulação.

Nesse caso, a concentração aromática é ignorada pelo sujeito passivo para definir a classificação comercial dos produtos, uma vez que há uma variação de 4 (quatro) a 18% (dezoito por cento) nos desodorantes colônia, o que permitiria enquadrar alguns produtos como água-de-colônia e outros como água de perfume.

Isso significa que a classificação “desodorante colônia” se sobrepõe às demais, na visão do sujeito passivo. Como já explicado, a existência de um agente bacteriostático não é suficiente para a classificação de um produto de perfumaria como desodorante. (...)”

Em respeito às decisões deste Conselho, a autoridade tributária confrontou as concentrações produto a produto para determinação das classificações entre água-de-colônia e perfume (extrato), conforme posição 33.03 da NCM.

De acordo com as informações de registro junto à Anvisa, a concentração aromática dos *body splash* varia de 1,3% a 9,4% da composição total, portanto, a fiscalização os considerou como águas-de-colônia, nos casos em que a finalidade principal for perfumar a pele.

Em seguida, passou a comparar os desodorantes colônia. A recorrente entende que “*de forma absolutamente contraditória com o critério adotado para as águas-de-colônia e também sem prova técnica, a autoridade administrativa estabeleceu para os desodorantes colônia como “limite de corte” o percentual de concentração aromática de 10%.*”

No entanto, a fiscalização esclareceu o critério adotado:

“(…) levando-se em conta que as classificações existentes permitem leves variações nesses percentuais e ainda, não menos importante, a jurisprudência existente no CARF, realizou-se a análise individual dos produtos, utilizando-se o percentual de 10% (dez por cento) como a referência inicial a ser seguida.”

Este mesmo percentual encontra-se nas decisões das Soluções de Consulta nº 98.465, 98.473 e 98.474, de 2017:

“10. No âmbito da Secretaria da Receita Federal e do Ministério da Fazenda, decisões anteriores enquadraram no código tarifário 3303.00.10 (Perfumes (extratos)) produtos com composição aromática (óleo de perfume) em concentração superior a 10% e na posição 3303.00.20 (Águas-de-colônia) produtos com composição aromática em concentração igual ou inferior a 10%.”

Não houve estabelecimento de “limite de corte” arbitrário, mas, sim, obediência a um critério objetivo e recorrente do órgão competente para definição sobre normas de classificação de mercadorias.

Pois bem.

A fiscalização relacionou as marcas comerciais dos desodorantes colônia e suas respectivas concentrações aromáticas. A partir disso, e observando as decisões deste Conselho, no sentido de que apenas a concentração em si, de cada produto em separado, não seria o suficiente para determinar o código mais correto da NCM, restando ao classificador comparar os produtos entre eles para se obter a classificação mais adequada, por meio da semelhança, utilizou-se da Regra Geral de Interpretação 4.

Com efeito, os produtos com maior percentual de composição aromática assemelharam-se aos perfumes, enquanto aqueles com concentração de fragrância mais baixa foram classificados como água-de-colônia. Cumpre ressaltar que a fiscalização também observou a proporção de água, de etanol, as instruções de utilização, a capacidade das embalagens (frascos) e os valores comerciais.

Pertinente a reprodução das conclusões do Relatório Fiscal sobre a matéria, com destaque para a reclassificação, em alíquota menor do IPI, dos produtos que cujas concentrações aromáticas não foram disponibilizadas, mas que foram inequivocamente identificados como produtos de perfumaria (fls. 73/74):

“Pelo modo de usar de cada um dos produtos relacionados, não há dúvidas de serem produtos de perfumaria, classificados no NCM 3303.

Os percentuais de concentração aromática, quando superiores a 10% (dez por cento), assemelham-se aos dos *eau de parfum* comercializados pelo sujeito passivo, uma vez que esses possuem concentrações a partir de 15% (quinze por cento), e devem ser classificados como perfumes, como já explicado.

As linhas MALBEC, EGEO, EUDORA KISS ME, EUDORA CHIC e BOTICOLLECTION ANNI possuem produtos com concentração aromática inferior e superior a 10% (dez por cento).

Nas linhas EUDORA KISS ME, EUDORA CHIC e BOTICOLLECTION ANNI, a semelhança entre os produtos não permitiu uma diferenciação inequívoca com base na concentração aromática, de modo que todos os produtos dessas linhas devem ser classificados como águas-de-colônia.

Alguns “desodorantes colônias”, em razão de não estarem disponíveis todas as informações de concentração aromática, foram classificados como águas-de-colônia.

Na linha EGEO, os produtos com concentração aromática a partir de 11,7% (onze inteiros e sete décimos por cento) assemelham-se mais a perfumes, enquanto os produtos até 10% (dez por cento) assemelham-se mais a águas-de-colônia, devendo-se classificá-los dessa forma.

A linha MALBEC já foi analisada em detalhes, mantendo-se o Malbec Desodorante Colônia Play 50ml, da linha infantil, e o Malbec Desodorante Colônia Body Splash Black 200ml como as únicas águas-de-colônia.

As linhas exclusivamente de águas-de-colônia ou de águas de perfume/perfumes estão segregadas no próprio Anexo III.

Todos os desodorantes colônias são, em verdade, produtos de perfumaria. Os produtos em que não havia informação sobre a concentração aromática foram classificados como águas-de-colônia.

Diante do exposto, com a comparação inicial das linhas e depois a análise individual de cada uma delas, conclui-se a classificação fiscal dos “desodorantes colônias”, de acordo com a Regra 1, a Regra Geral Complementar 1, a Regra 4 e o texto da posição 33.03 das NESH.” (destaquei)

Nesse sentido, nego provimento ao recurso, mantendo integralmente a exigência fiscal derivada da reclassificação dos produtos da recorrente.

(...)

2.2 DA EXIGÊNCIA DA MULTA PREVISTA NO CAPUT DO ARTIGO 80 DA LEI Nº 4.502, DE 1964

(...)

Oportuno transcrever o que dispõe o art. 80 da Lei nº 4.502, de 1964, a respeito do caso:

Art. 80. 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 8º A multa de que trata este artigo será exigida: (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - juntamente com o imposto quando este não houver sido lançado nem recolhido; (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - **isoladamente nos demais casos.** (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007) (destaquei)

Vê-se que o *caput* do dispositivo é bem claro quando pune com a aplicação da multa a falta de lançamento do imposto, o que de fato não ocorreu, estabelecendo, o parágrafo 8º, que a multa será exigida junto com o imposto, quando este não tiver sido lançado ou recolhido (inciso I), porém, cobra-se a multa isoladamente nos demais casos (inciso II), tal qual o presente, quando inexistente imposto a ser lançado ou recolhido, em decorrência da cobertura de créditos.

(...)

Deste modo, uma vez verificado o erro na classificação fiscal dos produtos, caso constatada a cobertura de crédito do IPI, comina-se a multa prevista no art. 80 da Lei nº 4.502, de 1964, a ser exigida, por desígnio do § 8º do dispositivo em referência, isoladamente, no presente caso.

(...)

Em relação à desproporcionalidade e ao cunho confiscatório da multa, trata-se de matéria que não pode ser apreciada no âmbito do processo administrativo fiscal, conforme dispõe o Decreto nº 70.235, de 1972, com redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Tal entendimento encontra-se consolidado neste Conselho, através da Súmula Carf nº 2:

Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

(...)

Desta maneira, deixo de conhecer, em parte, dos argumentos e nego provimento, quanto ao mérito, em relação à aplicação da multa do art. 80 da Lei nº 4.502, de 1964, exigida isoladamente.

**CONCLUSÃO**

Diante do exposto, voto por conhecer, em parte, do recurso voluntário, para, na parte conhecida, afastar as preliminares de nulidade e, no mérito, negar-lhe provimento.

Logo, alinho-me às razões de decidir acima transcritas e, dessa forma, conheço, em parte, do recurso, para, na parte conhecida, afastar as preliminares arguidas e, no mérito, negar-lhe provimento.

No mais, passo a analisar as demais alegações recursais concernentes à reclassificação de produtos que não foram objeto de reclassificação na autuação anterior, bem como à reclassificação de produtos distinta da efetuada na autuação anterior.

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 (processo n. 10340.721.884/**2021-75**), 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 319-334 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.**

Considerando o elevado número de produtos objeto da autuação em apreço e a alegação da recorrente no sentido de que há inúmeros produtos (mais de 320) reclassificados por meio da autuação em comento sem motivação específica, esta Turma de Julgamento, por meio da Resolução n. 3202-000.393, prolatada na sessão de 17 de setembro de 2024 (fls. 13370-13407), entendeu que é imprescindível manifestação da autoridade fiscal acerca do ocorrido, e, por isso mesmo, converteu o julgamento em diligência, à Unidade de Origem, para que a autoridade fiscal apresentasse 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.

No entanto, a autoridade fiscal se limitou a sustentar que as ações fiscais são autônomas e, por isso mesmo, segundo ela, restou prejudicado o atendimento ao solicitado por meio da aludida Resolução, conforme Termo de Informação Fiscal (fls. 13413-13414).

A recorrente se manifestou, conforme petição juntada às fls. 13420-13441, por meio da qual, em síntese, pleiteia o provimento do recurso voluntário, para cancelamento do auto de infração, em razão, notadamente, de vício material de motivação, ou o retorno dos autos à Unidade de Origem, para efetivo cumprimento da Resolução n. 3202-000.393.

De fato, as ações fiscais referentes ao IPI executadas em estabelecimentos da recorrente são autônomas. No entanto, no caso sob julgamento, após a leitura do Termo de Verificação Fiscal, constata-se que a Fiscalização utilizou tão somente a fundamentação de outra ação fiscal para proceder à reclassificação de vários produtos, alguns objeto da ação fiscal anterior e outros não.

Com base nos produtos discriminados pela recorrente nas planilhas juntadas aos autos, às fls. 10713-10717 (**Doc. 5**) e às fls. 10879-10880 (**Doc. 08**), e no documento juntado às fls. 10885-10952 (**Doc. 09**), e por meio da análise dos produtos que foram objeto de reclassificação fiscal na autuação anterior (processo n. 10340.721.884/**2021-75**), discriminados na planilha denominada Anexo II – Classificação Fiscal, juntada aos autos à fl. 7605, e dos produtos que foram objeto de reclassificação fiscal na autuação em apreço, discriminados nos arquivos denominados DEMONSTRATIVO MENSAL DAS SAÍDAS RECLASSIFICADAS POR PRODUTO: IPI LANÇADO, APURADO E A LANÇAR, acostados às fls. 33-1608, constata-se que, realmente, **há produtos que foram reclassificados na autuação em tela e não foram reclassificados na autuação anterior, bem como que há produtos com reclassificação fiscal distinta da autuação anterior.**

Como exemplo, constata-se que a classificação fiscal do produto com código da mercadoria 70668, denominado *SOPHIE COL HELLO 100ml*, classificado pela recorrente no código

**3303.00.20 – Águas de Colônia – alíquota de IPI de 12%, foi considerada correta na autuação anterior, conforme consta na mencionada planilha denominada Anexo II – Classificação Fiscal, juntada aos autos à fl. 7605, a seguir reproduzido:**

| Mês     | Data Emissão | Número NF-e | CFOP | Descrição CFOP | CST IPI | Código da Mercadoria 5 Dígito | Código da Mercadoria | Descrição da Mercadoria | NCM      | Quantidade | Valor dos Itens | BC do IPI | Alíquota | IPI      | NCM Fiscalização | Alíquota IPI Fiscaliz | IPI Apurado | Débito Apurado | 3307->3304 | 3307->33030010 | 3307->33030020 | 33030020->33030010 |
|---------|--------------|-------------|------|----------------|---------|-------------------------------|----------------------|-------------------------|----------|------------|-----------------|-----------|----------|----------|------------------|-----------------------|-------------|----------------|------------|----------------|----------------|--------------------|
| 05/2019 | 01/05/2019   | 197470      | 6101 | Venda de proc  | 50      | 70668                         | 70668                | SOPHIE COL HELLO 100ml  | 33030020 | 4.410,00   | 34.618,50       | 35.290,10 | 12%      | 4.234,81 | 33030020         | 12%                   | 4.234,81    | 0,00           | FALSO      | FALSO          | FALSO          | FALSO              |
| 05/2019 | 01/05/2019   | 197474      | 6101 | Venda de proc  | 50      | 70668                         | 70668                | SOPHIE COL HELLO 100ml  | 33030020 | 1.470,00   | 11.539,50       | 11.763,37 | 12%      | 1.411,60 | 33030020         | 12%                   | 1.411,60    | 0,00           | FALSO      | FALSO          | FALSO          | FALSO              |
| 05/2019 | 01/05/2019   | 197484      | 6101 | Venda de proc  | 50      | 70668                         | 70668                | SOPHIE COL HELLO 100ml  | 33030020 | 4.433,00   | 32.626,88       | 33.259,84 | 12%      | 3.991,18 | 33030020         | 12%                   | 3.991,18    | 0,00           | FALSO      | FALSO          | FALSO          | FALSO              |
| 05/2019 | 02/05/2019   | 197487      | 6101 | Venda de proc  | 50      | 70668                         | 70668                | SOPHIE COL HELLO 100ml  | 33030020 | 2.932,00   | 21.579,52       | 21.998,16 | 12%      | 2.639,78 | 33030020         | 12%                   | 2.639,78    | 0,00           | FALSO      | FALSO          | FALSO          | FALSO              |
| 05/2019 | 09/05/2019   | 197954      | 6101 | Venda de proc  | 50      | 70668                         | 70668                | SOPHIE COL HELLO 100ml  | 33030020 | 960,00     | 7.536,00        | 7.682,20  | 12%      | 921,86   | 33030020         | 12%                   | 921,86      | 0,00           | FALSO      | FALSO          | FALSO          | FALSO              |
| 05/2019 | 09/05/2019   | 197965      | 6101 | Venda de proc  | 50      | 70668                         | 70668                | SOPHIE COL HELLO 100ml  | 33030020 | 1.470,00   | 11.539,50       | 11.763,37 | 12%      | 1.411,60 | 33030020         | 12%                   | 1.411,60    | 0,00           | FALSO      | FALSO          | FALSO          | FALSO              |
| 05/2019 | 11/05/2019   | 198110      | 6101 | Venda de proc  | 50      | 70668                         | 70668                | SOPHIE COL HELLO 100ml  | 33030020 | 1.620,00   | 12.717,00       | 12.963,71 | 12%      | 1.555,65 | 33030020         | 12%                   | 1.555,65    | 0,00           | FALSO      | FALSO          | FALSO          | FALSO              |
| 05/2019 | 18/05/2019   | 198516      | 6101 | Venda de proc  | 50      | 70668                         | 70668                | SOPHIE COL HELLO 100ml  | 33030020 | 656,00     | 5.149,60        | 5.249,50  | 12%      | 629,94   | 33030020         | 12%                   | 629,94      | 0,00           | FALSO      | FALSO          | FALSO          | FALSO              |
| 05/2019 | 18/05/2019   | 198523      | 6101 | Venda de proc  | 50      | 70668                         | 70668                | SOPHIE COL HELLO 100ml  | 33030020 | 780,00     | 6.123,00        | 6.241,79  | 12%      | 749,01   | 33030020         | 12%                   | 749,01      | 0,00           | FALSO      | FALSO          | FALSO          | FALSO              |
| 05/2019 | 23/05/2019   | 198778      | 6101 | Venda de proc  | 50      | 70668                         | 70668                | SOPHIE COL HELLO 100ml  | 33030020 | 180,00     | 1.413,00        | 1.440,41  | 12%      | 172,85   | 33030020         | 12%                   | 172,85      | 0,00           | FALSO      | FALSO          | FALSO          | FALSO              |
| 05/2019 | 24/05/2019   | 198883      | 6101 | Venda de proc  | 50      | 70668                         | 70668                | SOPHIE COL HELLO 100ml  | 33030020 | 1.470,00   | 11.539,50       | 11.763,37 | 12%      | 1.411,60 | 33030020         | 12%                   | 1.411,60    | 0,00           | FALSO      | FALSO          | FALSO          | FALSO              |
| 06/2019 | 01/06/2019   | 199370      | 6101 | Venda de proc  | 50      | 70668                         | 70668                | SOPHIE COL HELLO 100ml  | 33030020 | 810,00     | 6.925,50        | 7.059,85  | 12%      | 847,18   | 33030020         | 12%                   | 847,18      | 0,00           | FALSO      | FALSO          | FALSO          | FALSO              |
| 06/2019 | 04/06/2019   | 199490      | 6101 | Venda de proc  | 50      | 70668                         | 70668                | SOPHIE COL HELLO 100ml  | 33030020 | 1.470,00   | 12.568,50       | 12.812,33 | 12%      | 1.537,48 | 33030020         | 12%                   | 1.537,48    | 0,00           | FALSO      | FALSO          | FALSO          | FALSO              |
| 06/2019 | 20/06/2019   | 200453      | 6101 | Venda de proc  | 50      | 70668                         | 70668                | SOPHIE COL HELLO 100ml  | 33030020 | 1.050,00   | 8.977,50        | 9.151,66  | 12%      | 1.098,20 | 33030020         | 12%                   | 1.098,20    | 0,00           | FALSO      | FALSO          | FALSO          | FALSO              |
| 06/2019 | 20/06/2019   | 200460      | 6101 | Venda de proc  | 50      | 70668                         | 70668                | SOPHIE COL HELLO 100ml  | 33030020 | 1.230,00   | 10.516,50       | 10.720,52 | 12%      | 1.286,46 | 33030020         | 12%                   | 1.286,46    | 0,00           | FALSO      | FALSO          | FALSO          | FALSO              |
| 06/2019 | 20/06/2019   | 200472      | 6101 | Venda de proc  | 50      | 70668                         | 70668                | SOPHIE COL HELLO 100ml  | 33030020 | 1.290,00   | 11.029,50       | 11.243,47 | 12%      | 1.349,22 | 33030020         | 12%                   | 1.349,22    | 0,00           | FALSO      | FALSO          | FALSO          | FALSO              |
| 06/2019 | 20/06/2019   | 200478      | 6101 | Venda de proc  | 50      | 70668                         | 70668                | SOPHIE COL HELLO 100ml  | 33030020 | 2.940,00   | 25.137,00       | 25.624,66 | 12%      | 3.074,96 | 33030020         | 12%                   | 3.074,96    | 0,00           | FALSO      | FALSO          | FALSO          | FALSO              |
| 11/2019 | 19/11/2019   | 209725      | 6101 | Venda de proc  | 50      | 70668                         | 70668                | SOPHIE COL HELLO 100ml  | 33030020 | 26,00      | 222,30          | 226,61    | 12%      | 27,19    | 33030020         | 12%                   | 27,19       | 0,00           | FALSO      | FALSO          | FALSO          | FALSO              |
| 06/2020 | 20/06/2020   | 219802      | 6101 | Venda de proc  | 50      | 70668                         | 70668                | SOPHIE COL HELLO 100ml  | 33030020 | 30,00      | 238,20          | 239,58    | 12%      | 28,75    | 33030020         | 12%                   | 28,75       | 0,00           | FALSO      | FALSO          | FALSO          | FALSO              |

Na autuação em apreço, sem nenhuma fundamentação específica, a Fiscalização reclassificou esse produto no código **3303.00.10 – Perfumes (extratos)**, com alíquota de IPI de **42%**, e exigiu a diferença de IPI, conforme discriminado no citado **DEMONSTRATIVO MENSAL DAS SAÍDAS RECLASSIFICADAS POR PRODUTO: IPI LANÇADO, APURADO E A LANÇAR**, à fl. 1564, abaixo reproduzido:

VR 05RF DEMONSTRATIVO MENSAL DAS SAÍDAS RECLASSIFICADAS POR PRODUTO: IPI LANÇADO, APURADO E A LANÇAR – SETEMBRO DE 2019 1564

|            |       |    |      |          |                 |       |                |    |            |            |       |           |          |       |            |            |
|------------|-------|----|------|----------|-----------------|-------|----------------|----|------------|------------|-------|-----------|----------|-------|------------|------------|
| 16/09/2019 | 29992 | 2  | 5101 | 33072090 | Preparações pa  | 28346 | CUIDE SE BEM   | 50 | 16.911,81  | 15.805,27  | 7,00  | 1.106,37  | 33049990 | 22,00 | 3.477,16   | 2.370,79   |
| 16/09/2019 | 29992 | 10 | 5101 | 33072090 | Preparações pa  | 29527 | LILY CREAM ACE | 50 | 10.854,77  | 10.144,54  | 7,00  | 710,12    | 33049910 | 22,00 | 2.231,80   | 1.521,68   |
| 16/09/2019 | 29992 | 5  | 5101 | 33072010 | Preparações pa  | 73607 | MALBEC DES C   | 50 | 52.227,40  | 48.810,16  | 7,00  | 3.416,71  | 33030010 | 42,00 | 20.500,27  | 17.083,56  |
| 16/09/2019 | 29992 | 7  | 5101 | 33072090 | Preparações pa  | 70374 | CUIDE SE BEM   | 50 | 13.696,57  | 12.800,40  | 7,00  | 896,03    | 33049990 | 22,00 | 2.816,09   | 1.920,06   |
| 16/09/2019 | 29992 | 16 | 5101 | 33072090 | Preparações pa  | 29527 | LILY CREAM ACE | 50 | 1.809,12   | 1.690,76   | 7,00  | 118,35    | 33049910 | 22,00 | 371,97     | 253,62     |
| 16/09/2019 | 29992 | 1  | 5101 | 33072010 | Preparações pa  | 73607 | MALBEC DES C   | 50 | 375.555,54 | 350.982,89 | 7,00  | 24.568,80 | 33030010 | 42,00 | 147.412,81 | 122.844,01 |
| 16/09/2019 | 29994 | 3  | 5101 | 33072010 | Preparações pa  | 73236 | GLAMOUR DES    | 50 | 24.282,23  | 22.696,13  | 7,00  | 1.588,73  | 33030010 | 42,00 | 9.532,37   | 7.943,64   |
| 16/09/2019 | 29994 | 4  | 5101 | 33072090 | Preparações pa  | 28350 | CUIDE BEM LOQ  | 50 | 4.695,21   | 4.388,52   | 7,00  | 307,20    | 33049990 | 22,00 | 965,47     | 658,27     |
| 16/09/2019 | 29994 | 21 | 5101 | 33072010 | Preparações pa  | 73607 | MALBEC DES C   | 50 | 26.822,21  | 25.070,21  | 7,00  | 1.751,91  | 33030010 | 42,00 | 10.529,49  | 8.774,58   |
| 16/09/2019 | 29994 | 5  | 5101 | 33072090 | Preparações pa  | 29527 | LILY CREAM ACE | 50 | 43.413,93  | 40.578,15  | 7,00  | 2.840,47  | 33049910 | 22,00 | 8.927,19   | 6.086,72   |
| 16/09/2019 | 29994 | 17 | 5101 | 33072010 | Preparações pa  | 22636 | UOMINI DES CC  | 50 | 40.594,05  | 37.942,48  | 7,00  | 2.651,97  | 33030020 | 12,00 | 4.553,10   | 1.897,13   |
| 16/09/2019 | 29994 | 23 | 5101 | 33072010 | Preparações pa  | 29078 | MEN DES COL    | 50 | 16.418,82  | 15.346,35  | 7,00  | 1.074,24  | 33030010 | 42,00 | 6.445,47   | 5.371,23   |
| 16/09/2019 | 29994 | 19 | 5101 | 33030020 | Perfumes e água | 70671 | SOPHIE COL CA  | 50 | 26.089,79  | 23.278,16  | 12,00 | 2.793,38  | 33030010 | 42,00 | 9.776,83   | 6.983,45   |
| 16/09/2019 | 29994 | 18 | 5101 | 33030020 | Perfumes e água | 70668 | SOPHIE COL HE  | 50 | 72.839,55  | 64.989,81  | 12,00 | 7.798,78  | 33030010 | 42,00 | 27.295,72  | 19.496,94  |

A mencionada diligência determinada por esta Turma era exatamente para a autoridade fiscal se manifestar acerca do ocorrido e para, sobretudo, elaborar demonstrativos mensais, nos moldes dos da autuação, com a discriminação mensal dos produtos reclassificados na autuação em comento e não reclassificados na autuação anterior, bem como dos produtos com reclassificação fiscal distinta da autuação anterior, para, dessa forma, possibilitar a prolação de decisão com, eventualmente, a especificação de valores lançados que devem ser excluídos do lançamento.

No entanto, conforme já assinalado, a autoridade fiscal se limitou a sustentar que as ações fiscais são autônomas e, por isso mesmo, segundo ela, restou prejudicado o atendimento ao solicitado por meio da Resolução n. 3202-000.393.

Mesmo assim, entendo que é possível analisar a matéria em tela e julgar o recurso interposto pela recorrente, cabendo à Unidade de Origem a execução do decidido por esta Turma,

notadamente a elaboração de demonstrativo com os valores de IPI que, eventualmente, devem ser excluídos da autuação, exatamente nos termos consignados na referida diligência.

Passo, então, a analisar a matéria.

A classificação fiscal de mercadorias fundamenta-se nas Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI/SH) da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, nas Regras Gerais Complementares do Mercosul (RGC/NCM), nas Regras Gerais Complementares da Tipi (RGC/TIPI-1), nos pareceres de classificação do Comitê do Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Aduanas (OMA) e nos ditames do Mercosul, e, subsidiariamente, nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH).

Infere-se que a autoridade fiscal seguiu corretamente as normas aplicáveis à classificação fiscal de mercadorias em relação aos produtos que foram objeto da aludida autuação anterior, ao utilizar, como fundamento para a reclassificação, a fundamentação constante da sobredita autuação anterior.

Com efeito, por meio do Relatório Fiscal da autuação referente ao processo 10340.721884/**2021-75**, juntado às fls. 7257-7602, a Fiscalização, de forma muito bem fundamentada, procedeu à reclassificação de diversos produtos, seguindo corretamente a metodologia disposta na legislação para a classificação fiscal de produtos, notadamente as 6 (seis) Regras Gerais Interpretativas do Sistema Harmonizado (RGI/SH). Além disso, especificou os produtos objeto de reclassificação fiscal, com a apresentação de fotos dos produtos, suas características, como nome comercial, categoria, fragrância, preço e fonte de consulta, apresentou os documentos comprobatórios acerca das características dos produtos (como as informações constantes dos dossiês eletrônicos da Anvisa, fornecidas pela própria recorrente, as informações constantes do sítio da própria recorrente - <https://www.boticario.com.br/perfumaria/>, doutrina a respeito de classificação fiscal aplicável aos produtos de perfumaria - *Perfumes: The A-Z Guide* - TURIN, Luca; SANCHEZ, Tania. Profile Books Ltd, 2010), de sorte que há fundamentação consistente para a reclassificação fiscal dos produtos objeto da autuação referente ao 10340.721884/**2021-75**, tanto que, no julgamento do recurso voluntário interposto nos autos desse processo, na sessão de 23/08/2024, mediante o acórdão n. 3202-001.959, sob a relatoria do eminente conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, esta Turma negou-lhe provimento, conforme já assinalado.

Mediante a leitura do Relatório Fiscal da autuação referente ao processo 10340.721884/**2021-75**, juntado às fls. 7257-7602, infere-se que há fundamentação própria e consistente e, dessa forma, não procede a alegação da recorrente, apresentada na manifestação da diligência (fls. 13429-13434), no sentido de que a autuação referente a esse processo foi fundamentada com base no processo anterior n. 10980.724314/**2018-04**, cujo recurso voluntário interposto foi julgado pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção deste Conselho, por meio do acórdão n. 3402-012.340, na sessão de 16/10/2024, no sentido de, por maioria, declarar a

nulidade da autuação por vício de motivação. A Fiscalização, no Relatório Fiscal do processo n. 10340.721884/**2021-75** apenas cita a existência do processo 10980.724314/**2018-04**, bem como que nesse processo há reclassificação fiscal de produtos com infrações semelhantes às que foram encontradas no processo n. 10340.721884/**2021-75**, de forma que não utiliza a fundamentação do processo n. 10980.724314/**2018-04**, ao contrário, apresenta, conforme já destacado, fundamentação própria e consistente para a reclassificação dos produtos especificados.

Sendo assim, conclui-se que, na autuação em apreço, os produtos que foram objeto da referida ação fiscal anterior (processo n. 10340.721884/**2021-75**) foram fundamentados com base na fundamentação constante dessa autuação anterior e, portanto, há fundamentação específica para a reclassificação fiscal desses produtos. Já os que não foram objeto da autuação anterior, não há fundamentação específica para a reclassificação fiscal. Para esses produtos, a Fiscalização se limitou a incluir e realizar a reclassificação fiscal sem nenhuma fundamentação específica.

A reclassificação fiscal de cada produto deve ser feita de forma fundamentada, não sendo possível a simples inclusão de determinado produto, sem nenhuma fundamentação específica. É necessário um percurso argumentativo que demonstre de forma clara a razão da reclassificação fiscal de um ou de determinados produtos, como a fundamentação concernente ao processo n. 10340.721884/**2021-75**.

A recorrente apontou detalhadamente na peça recursal os inúmeros produtos incluídos pela Fiscalização sem nenhuma fundamentação específica.

Além de produtos reclassificados pela autoridade fiscal por meio da autuação em comento que não foram objeto de reclassificação fiscal na autuação anterior, há ainda produtos que foram reclassificados de forma distinta da mencionada autuação anterior, sem a apresentação, pela autoridade fiscal, de fundamentação específica para essa reclassificação distinta da autuação anterior.

Logo, há ausência de fundamentação de parte do lançamento em apreço.

Por isso mesmo, em relação apenas à parte do lançamento atinente à reclassificação fiscal de produtos sem apresentação de fundamentação específica pela Fiscalização, há inequívoca violação ao art. 142 do CTN (Código Tributário Nacional), vale dizer, há falta da demonstração do fato gerador da obrigação tributária; ao art. 10, incisos III e IV, do Decreto 70.235/72, ou seja, falta da descrição do fato, disposição legal infringida e penalidade aplicável, e, por fim, evidente preterição ao direito de defesa da autuada (art. 59, inciso II, do Decreto 70.235/72), decorrente da reclassificação fiscal de produtos realizada pela autoridade fiscal sem apresentação de fundamentação específica para tanto.

Diante do exposto, dou parcial provimento ao recurso para que sejam excluídos da autuação os valores de IPI concernentes à reclassificação fiscal dos produtos reclassificados na autuação em tela e não reclassificados na autuação anterior, bem como dos produtos com reclassificação fiscal distinta da autuação anterior, entre os discriminados pela recorrente nas

planilhas juntadas aos autos, às fls. 10713-10717 (**Doc. 5**) e às fls. 10879-10880 (**Doc. 08**), e no documento juntado às fls. 10885-10952 (**Doc. 09**).

### **Conclusão**

Diante do exposto, conheço, em parte, do recurso voluntário, para, na parte conhecida, afastar as preliminares arguidas e, no mérito, dar parcial provimento, para que sejam excluídos da autuação os valores de IPI concernentes aos produtos reclassificados na autuação em tela e não reclassificados na autuação anterior, bem como dos produtos com reclassificação fiscal distinta da autuação anterior, entre os discriminados pela recorrente nas planilhas juntadas aos autos, às fls. 10713-10717 (**Doc. 5**) e às fls. 10879-10880 (**Doc. 08**), e no documento juntado às fls. 10885-10952 (**Doc. 09**).

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

Wagner Mota Momesso de Oliveira