



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19311.720310/2015-53
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3302-013.909 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de outubro de 2023
Recorrentes INDUSTRIA E COMERCIO DE COSMETICOS NATURA LTDA E FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Exercício: 2011, 2012

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CLASSIFICAÇÃO JURIDICA DE PRODUTOS MULTIFUNCIONAIS. REGRAS DO SISTEMA HARMONIZADO.

Se existente controvérsia entre possíveis classificações jurídicas de determinados produtos, seja em razão da mistura de sua composição química, seja em razão da inexistência de descrição expressa, deve-se o fisco e contribuinte utilizarem de premissas para solução do litígio, como conhecimento técnico-científico do produto, cotejo de sua descrição com as classificações contidas no Sistema Harmonizado, e, enfim, cotejo com suas notas explicativas e regras de interpretação.

PERFUMES. DESODORANTES. DEO-COLÔNIAS. CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

Utilizada a regra geral de interpretação nº 1, o conflito de classificação entre as posições 33.03 e 33.07, quanto à definição se os produtos são desodorantes, perfumes ou água-de-colônia, as notas de explicação do Sistema Harmonizado, em seu capítulo 33, na posição 33.03, expressamente impedem a classificação nesta categoria se o produto for desodorante corporal, ou seja, tenha em sua composição química elementos desodorizantes que o configuram como tal, independente da quantidade ali presente ou de sua função precípua. Portanto, tais produtos devem ser classificados na posição 33.07.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e indeferir o pedido de perícia para, no mérito, deixar de conhecer o recurso de ofício, pela aplicação da Súmula CARF nº 103, bem como dar parcial provimento ao recurso voluntário, para cancelar a autuação alusiva à reclassificação dos desodorantes colônia e águas de colônia.

(documento assinado digitalmente)

Flávio José Passos Coelho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Renato Pereira de Deus, Celso Jose Ferreira de Oliveira, Denise Madalena Green, Aniello Miranda Aufiero Junior, Mariel Orsi Gameiro, Flavio Jose Passos Coelho (Presidente).

Relatório

Por bem descrever os fatos e direitos discutidos no presente processo administrativo, adoto relatório constante à Resolução nº 3302-000.764.

Trata o presente de auto de infração para constituição de crédito tributário referente ao imposto sobre produtos industrializados – iipi, no período de janeiro de 2011 a dezembro de 2012, em razão de erro na classificação fiscal de desodorante colônia e águas natura (efl. 2391), óleos e hidratantes (efl. 2424), produtos de beleza ou de maquiagem preparados e preparações para conservação ou cuidados da pele (efl. 2429) e preparações capilares (efl. 2431). Apreciando a impugnação, a Terceira Turma da DRJ em Belo Horizonte julgou a impugnação parcialmente procedente, nos termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/201

NULIDADE.

Inexistente qualquer indício de violação às determinações contidas no art. 142 do CTN ou nos artigos 10 e 59 do Decreto 70.235, de 1972, não há que se cogitar de nulidade da autuação.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. INDEFERIMENTO. Classificação Fiscal não é matéria técnica, não exigindo laudo técnico para sua definição. Dispensável a produção de provas por meio de realização de perícia técnica ou diligência, quando os documentos integrantes dos autos revelamse suficientes para formação de convicção e consequente solução do litígio.

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS As decisões judiciais só produzem efeitos para as partes envolvidas no processo judicial, não beneficiando nem prejudicando terceiros. As decisões administrativas proferidas pelos órgãos colegiados não se constituem em normas gerais, posto que inexistente lei que lhes atribua eficácia normativa, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INEXISTÊNCIA.

Não há mudança de critério jurídico quando se trata de reparar uma ilegalidade. Haveria mudança de critério jurídico, a que se refere o artigo 146 do Código Tributário Nacional, apenas na hipótese de a autoridade fiscal proceder ao lançamento de conformidade com ato normativo baixado pela administração e, em face de segundo ato, posteriormente editado, veiculando nova interpretação jurídica aplicável ao fato jurídico, procedesse a novo lançamento.

OBSERVÂNCIA DE NORMAS. MULTAS E JUROS DE MORA

A não detecção das irregularidades pela fiscalização em ações anteriores não pode ser confundida com homologação de prática de atos infracionais nem argüida para a invocação do princípio benigno de que trata o art. 100, inciso III, e parágrafo único, do CTN, para efeitos de exclusão dos acréscimos de multa e de juros

preparações para conservação ou cuidados com a pele e preparações capilares, bem como exonerou os lançamentos em duplicidade, conforme tópico "Erro no lançamento de IPI".

Por outro lado, manteve o lançamento quanto à reclassificação do desodorante colônia e águas Natura, óleos e hidratantes.

Inconformada, a contribuinte interpôs recurso voluntário, deduzindo:

1. A nulidade parcial da decisão recorrida por não ter apreciado argumentos autônomo e suficiente de insubsistência por afronta ao artigo 142 do CTN, em razão de a fiscalização não ter refutado as informações constantes do registro da ANVISA, por não ter contraposto apresentados pela recorrente, por não ter motivado adequadamente e especificamente a acusação fiscal, por ter errado na apuração dos créditos tributários lançados e por não ter aprofundado o trabalho fiscal, ou seja, não analisou a ausência de motivação adequada e específica, comprometendo o lançamento por vício material.
2. A nulidade parcial por ter indeferido a realização da prova pericial, resultando em cerceamento do direito de defesa;
3. No mérito, a recorrente pugna pela violação ao artigo 142 do CTN, por não ter a fiscalização refutado as informações constantes do registro da ANVISA, por não ter contraposto os elementos de prova apresentados no curso do procedimento fiscal, por não ter motivado de forma adequada e específica a acusação fiscal e por não ter aprofundado o trabalho fiscal;
4. Que a identificação da natureza do produto é de ordem técnica, necessitando de conhecimentos específicos e que a fiscalização não detém tal competência;
5. Refuta a reclassificação fiscal dos desodorantes colônia (que possuem agentes antibacterianos e fragrâncias) como águas de colônia, dos óleos desodorantes e dos desodorantes hidratantes (que possuem também a presença de ativo antibacteriano) como produtos de beleza e maquiagem;
6. Afronta ao artigo 146 do CTN;
7. Necessidade de prova pericial técnica para que seja atestada a característica, composição química e eficácia da finalidade dos seus produtos com ação bacteriana;
8. O desprovisionamento do recurso de ofício;
9. Cancelamento das multas e juros de acordo com o artigo 100 do CTN;
10. Cancelamento de todas as multas de acordo com o artigo 112 do CTN;
11. A não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício; Posteriormente à juntada do recurso voluntário, a recorrente protocolou a juntada de Relatório Técnico do INT Instituto Nacional de Tecnologia, atestando a ação antibacteriana.

Na forma regimental, o recurso foi distribuído a este relator.

É o relatório.

Na sessão de julgamento de 19 de junho de 2018, a 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da terceira Seção de Julgamento deste Tribunal, converteu o julgamento em diligência – Resolução nº 3302-000.764, para a qual foram determinados os seguintes termos:

Diligência na recorrente

A recorrente deve ser intimada a:

1. Relacionar a lista de produtos autuados com os nomes dos referidos produtos notificados na ANVISA, identificando o processo ou outro dado que permita a busca por pesquisa pela própria ANVISA ou em seu portal;
2. Apresentar a composição química em percentual de peso ou outra medida adequada, para os produtos autuados, identificando a função de cada substância;
3. Apresentar o custo contábil/fiscal de cada produto, discriminado de acordo com a composição química apresentada, disponibilizando à autoridade fiscal a documentação contábil/fiscal (inclusive arquivos digitais) necessária para eventual certificação;
4. Confirmar os quesitos e peritos indicados em recurso voluntário, para realização de laudos a serem solicitados ao INT.

Diligência na ANVISA

A autoridade fiscal deve oficiar à ANVISA, solicitando o seguinte:

1. Esclarecer qual a definição técnica de desodorante, águas de colônia e hidratantes utilizada pela ANVISA para classificar produtos nos itens 20 a 23 da I) LISTA DE TIPOS DE PRODUTOS DE GRAU 1 do Anexo II da revogada RDC nº 211/2005, informando, se possível, os atos normativos ou a literatura científica utilizada;
2. Esclarecer como são classificados os produtos que contêm substâncias destinadas a funções distintas, como produto destinado a perfumar e desodorizar e produtos destinados a hidratar e desodorizar. Há algum parâmetro de composição química que identifica a função principal de um produto para ser designado como desodorante, ou água de colônia, ou hidratante?
3. Qual a distinção entre as consultas produtos notificados, produtos registrados e produtos regularizados constantes no portal da ANVISA (<https://consultas.anvisa.gov.br/#/>)?
4. Os produtos classificáveis no grau 1, sujeitos à notificação, são submetidos a testes de análise química pela ANVISA?
5. Qual a posição da ANVISA quanto à classificação dos produtos da lista anexa (encaminhar a lista relacionada pela recorrente da petição de notificação com os produtos objeto da autuação) de acordo com os itens constantes da I) LISTA DE TIPOS DE PRODUTOS DE GRAU 1 ou II) LISTA DE TIPOS DE PRODUTOS DE GRAU 2 do Anexo II da revogada RDC nº 211/2005?

Perícia Técnica solicitada ao Instituto Nacional de Tecnologia INT

A autoridade fiscal atuará como perito assistente e solicitará laudos ao INT, às expensas da recorrente, e nos termos do artigo 64 do Decreto nº 7.574/2011, para que, sobre cada produto autuado, se pronuncie sobre os seguintes quesitos:

1. Nome técnico e comercial
2. Composição química
3. O produto é voltado para conservação ou cuidados da pele?
4. O produto tem ação hidratante?
5. O produto tem função antioxidante?
6. O produto tem função de perfumar?
7. O produto tem função desodorizante?
8. Trata-se de uma loção para o corpo?
9. Trata-se de um desodorante corporal?
10. O produto apresenta a substância química “triclosan” ou “polyglyceryl3 caprylate” ou “ethylhexylglycerin”?
11. Quais as funções que as três substâncias acima mencionadas podem desempenhar, além da função antibacteriana?
12. Qual a principal função do produto, perfumar, hidratar ou desodorizar?
13. Esclarecer quais os critérios técnicos utilizados para se determinar a função principal, se for caso, explicitando a literatura a respeito;

Diante do exposto, voto para converter o julgamento em diligência, nos termos acima indicados, devendo a autoridade fiscal, ao final, elaborar relatório fiscal, facultando à recorrente o prazo de trinta dias para se pronunciar sobre seu resultado, de acordo com o parágrafo único do artigo 35 do Decreto nº 7.574/2011.

Após a fase de coleta de dados, a ANVISA apresentou sua manifestação (fls. 4641), o INT apresentou relatório técnico (fls 4735/4780), e a autoridade administrativa apresentou relatório fiscal (fls. 4781/4798), e o recorrente apresentou sua manifestação, na qual afirma que mais uma vez o laudo técnico apresentado pelo INT corrobora toda a prova produzida, bem como respectivas classificações, e que o relatório fiscal apresentou limitou-se a indicar a ordem cronológica dos atos praticados no curso da diligência, sem ter se pronunciado sobre todos os dados.

Ato contínuo, o presente processo, tendo como conexão (considerada exatamente a mesma matéria, somente de operações diferentes) o processo administrativo nº

É o relatório.

Voto

Conselheira Mariel Orsi Gameiro, Relatora.

Trata-se de recurso de ofício e voluntário, relativos à exação da diferença de IPI, pela reclassificação dos seguintes produtos do contribuinte: i) desodorante colônia e águas

natura, ii) óleos e hidratantes, iii) produtos de beleza ou de maquiagem preparados e iv) preparações para conservação ou cuidados da pele e preparações capilares.

A decisão de primeira instância manteve o lançamento quanto a desodorantes colônia e águas natura, além de óleos e hidratantes, decotando deste parcela em que verificado, de fato, a ocorrência de um equívoco pela fiscalização, além de exonerar parcela do crédito relativa à classificação – mantida aquela inicialmente apontada pelo contribuinte, quanto a produtos de beleza ou de maquiagem preparados e preparações para conservação ou cuidados da pele e preparações capilares.

O Recurso de ofício é dado em razão da alteração do crédito lançado de de R\$ 64.784.157,35 para R\$ 55.231.418,75, conforme demonstrativo acostado à decisão.

Já o Recurso Voluntário volta ao julgamento desta turma, junto ao relatório fiscal relativo ao resultado da diligência realizada, com objetivo de melhor análise dos itens restantes, especialmente quanto à sua composição química, tecnicamente demonstrada pelos laudos providos.

Pois bem.

Quanto ao Recurso de Ofício

A Portaria MF nº 02/2023 estabelece em seu artigo 1º:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

Foi estabelecido um limite específico para admissibilidade dos recursos de ofício que exoneram os créditos tributários em valores acima de 15 milhões de reais, de modo que, tal análise deve ser feita no momento em que o recurso é objeto de análise pela 2ª instância.

Considera-se também aplicabilidade da Súmula CARF nº 103:

Súmula CARF nº 103

Aprovada pelo Pleno em 08/12/2014

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Acórdãos Precedentes:

9202-002.930, de 05/11/2013; 9202-003.129, de 27/03/2014; 9202-003.027, de 11/02/2014; 9303-002.165, de 18/10/2012; 1101-000.627, de 24/11/2011; 1301-00.899, de 08/05/2012; 1802-01.087, de 17/01/2012; 2202-002.528, de 19/11/2013; 2401-003.347, de 22/01/2014; e 3101-001.174, de 17/07/2012

E, no presente caso, o valor exonerado, em razão do reconhecimento da correta classificação realizada pelo contribuinte quanto aos itens produtos de beleza ou de maquiagem preparados e preparações para conservação ou cuidados da pele e preparações capilares, além das correções dos erros de lançamento, é de R\$ 9.552.738,60, portanto, aquém do limite para julgamento por este Tribunal Administrativo.

Ante o exposto, o recurso de ofício não deve ser conhecido.

Quanto ao Recurso Voluntário

O recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo integral conhecimento.

Cinge-se a controvérsia na divergência relativa à classificação fiscal adotada pelo contribuinte para determinados produtos, tendo em vista diferente entendimento esposado pela fiscalização:

i) águas de colônia e desodorantes: entende o contribuinte pela classificação fiscal 3307.20.90 e 3307.20.10, ao passo que entende a fiscalização que tais produtos estariam enquadrados na classificação 3303.00.20;

ii) Óleos e hidratantes: entende o contribuinte pela classificação fiscal 3307.20.90, ao passo que entende a fiscalização que tais produtos estariam enquadrados na classificação 3304.99.10 e 3304.90.90, respectivamente.

Para além disso, o recorrente aponta nulidade parcial porque a decisão da DRJ não analisou a alegação quanto à insubsistência do auto por violação ao artigo 142, do Código Tributário Nacional, por ter sido mal lavrado e sem a devida motivação adequada e específica.

Da nulidade

Afirma a recorrente que a nulidade da decisão de primeira instância se dá porque a análise feita pela DRJ do argumento quanto à afronta do artigo 142, do CTN foi feita em sede de preliminar, e não de mérito, como pretendia.

Apontou que o auto de infração foi lavrado sem determinação de motivo adequado e específico, e, portanto, pretende com tal argumento o cancelamento da autuação.

Sem razão a recorrente.

As causas de nulidade são traçadas pelo artigo 59, do Decreto 70.235/1972, e configuram-se somente na hipótese de ocorrência de cercamento de defesa ou ato ou despacho proferido por autoridade incompetente.

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Medida Provisória nº 367, de 1993)

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Vê-se que as razões pelas quais a recorrente afirma ser o auto de infração insuficientemente motivado residem em causa de nulidade, e não de mérito. A pretensão de alocar, de forma equivocada, argumentos passíveis de nulidade do auto de infração – porque descumpridos os requisitos presentes no artigo , do Decreto 70.235/1972, e artigo 142, do Código Tributário Nacional, não embasa a presente afirmativa.

Além disso, apenas em sede *obter dictum*, o auto de infração foi lavrado detalhadamente esmiúça cada um dos pontos de controvérsia relativos à classificação fiscal, seja quanto à composição e quais os produtos que estão ali sendo tratados, seja em relação à aplicação das regras de interpretação, e respectivo Sistema Harmonizado.

E, nesse sentido, justamente o contribuinte apresenta suas razões de defesa de forma extensa e claramente suficientes ao combate da temática fática e de direito.

Voto, portanto, por rejeitar a preliminar de nulidade.

Do indeferimento do pedido de perícia

Nesse tópico, prejudicado o argumento quanto ao indeferimento do pedido de perícia, porque o processo, em sede de primeiro julgamento do Recurso Voluntário, foi baixado em diligência, para que, junto à ANVISA e ao INT, bem como junto à recorrente, fossem colhidas maiores informações técnicas sobre os produtos discutidos.

Pois bem.

Da classificação fiscal

Antes de adentrar à análise da classificação de cada um dos produtos, vale, para além de tecer algumas considerações sobre as normas e as formas de aplicação do sistema harmonizado, as notas e respectivas interpretações, afirmar que a classificação fiscal é instituto jurídico, devendo, residir tão somente na conjuntura normativa direcionada para tanto.

Nesse sentido, em que pese supostamente haver argumento que valide a utilização de outras formas de definição de classificação para determinado produto em outras esferas e órgãos fiscalizatórios, tal como a ANVISA, é totalmente equivocado, posto que o Sistema Harmonizado carrega sua estrutura para que a classificação ocorra somente ali.

O apoio oriundo de diferentes lugares diz respeito tão somente ao primeiro passo para melhor entendermos a classificação fiscal, que é a natureza do produto, quais são seus componentes, percentuais relativos a tais componentes, como é fabricado, como é comercializado, quais as informações contidas na descrição do produto, dentre outras informações de cunho técnico capaz de atender parte do caminho a ser percorrido para a classificação.

Em cotejo aos aspectos laboratoriais/químicos referentes à natureza do produto, é necessário, para estabelecer a solução da lide, qual parâmetro jurídico deve ser adotado na supramencionada conjuntura de normas.

Na qualidade de norma geral e abstrata decorrente de compromisso firmado entre Estados soberanos, o tratado materializado pela Convenção Internacional do Sistema

Harmonizado, sob a ótica da teoria dualista, insere-se no sistema jurídico brasileiro após sua promulgação, através do Decreto 97.409/88. Recepcionado como lei ordinária de caráter nacional, é editado pela União e de observância obrigatória por todos os entes da federação, conforme afirma a professora Daniela Floriano.

Outros veículos normativos, igualmente relacionados ao tema das classificações, merecem destaque. Criados com o objetivo de elucidarem o conteúdo das normas jurídicas de classificação acima mencionadas, tais dispositivos possuem alcance distinto daquelas. Não se encontram aptos para inovarem no ordenamento jurídico nacional e, por essa razão, encontram-se inseridos no ordenamento jurídico pátrio por instrumentos legais de inferior hierarquia.

É o que se observa das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, atualmente veiculadas pela Instrução Normativa RFB nº 1.788, de 8 de fevereiro de 2018, dos Pareceres de Classificação emitidos pela Organização Mundial das Aduanas, internalizados e atualizados pela Instrução Normativa RFB nº 1.926, de 16 de março de 2020, das Soluções de Consulta de Classificação de Mercadorias da Coordenação-Geral de Tributação (COSIT) da Receita Federal e autorizadas pela Instrução Normativa RFB nº 1.464, de 8 de maio de 2014, além dos ditames de Classificação do Mercosul, veiculados pelo Ato Declaratório Executivo RFB nº 3, de 10 de novembro de 2020.

Além disso, temos as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado, que prestam ao direcionamento da forma pela qual deve ser, em cotejo às regras supramencionadas, estabelecida a válida interpretação, aplicável a determinado caso concreto.

No presente caso, a fiscalização se utilizou da RG1, denominada regra geral, oriunda das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado, para reclassificar os produtos relativos a águas de colônia e desodorantes, além de óleos e hidratantes.

E, como dito na decisão de primeira instância: a classificação fiscal de determinado produto é inicialmente levada a efeito em uma posição da tabela, em conformidade com o texto desta posição e das notas que lhe digam respeito. Uma vez classificado na posição mais adequada, passa-se a classificar o produto na subposição de 1º nível (5º dígito) e, dentro desta, na subposição de 2º nível (6º dígito). O sétimo e oitavo dígitos, como acima visto, referem-se a desdobramentos atribuídos no âmbito do MERCOSUL, cuja eleição segue as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado.

A Regra nº 3 incide quando pareça que a mercadoria possa restar classificada em duas ou mais posições, enquanto a Regra nº 4 contempla hipótese onde as mercadorias não possam ser classificadas por aplicação das regras nrs. 1 a 3. Já a Regra nº 5 recai sobre mercadorias nela especificadas, inaplicáveis ao presente.

A Regra Geral de Interpretação nº 3 parte a, estabelece que a posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas. Ora, se existe uma posição em que o produto encontra-se literalmente mencionado, não se pode aplicar esta regra de forma a tentar classificá-lo em um item constante de uma outra subposição. O específico, neste caso, é a subposição em que o produto está textualmente indicado, diferentemente do que afirma o impugnante. Classificar, portanto, exige primeiramente verificar, em um mesmo capítulo ou posição, os textos das subposições, pois estes são determinantes para a classificação. Só após definir a subposição, é que se passa aos itens que a compõem.

E, segue, com razão, quando afirma que as manifestações de institutos técnicos, no que diz respeito especificamente à classificação fiscal de produtos, configuram-se apenas como opiniões sem qualquer prevalência. Na verdade, essa atividade de classificação fiscal deve ser feita, como já dito, consoante as regras do Sistema Harmonizado (SH), cuja competência é legalmente atribuída, com exclusividade, à Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio de seus setores especializados e autoridades fiscais respectivas. Podem tais autoridades, quando considerarem necessário, solicitar assistência de profissional técnico para a identificação da natureza e ou a quantificação das mercadorias/produtos a serem classificados, sem que isto implique a perda da exclusividade/competência legal para exercer a classificação propriamente dita do produto na Tabela de Incidência do IPI (TIPI).

A classificação fiscal, logo, segue o raciocínio embasado pelo trinômio: i) conhecimento técnico do produto (especialmente composição química); ii) adoção de uma das classificações contidas no Sistema Harmonizado que mais se enquadra no descritivo do produto; iii) no caso de quaisquer dúvidas, bem como no caso de inexistência de descrição exata do produto, utilização das notas explicativas, pareceres da OMA, e ferramentas jurídicas capazes de embasar possível solução.

Enfim, para adentrarmos o ponto de estabelecimento das interpretações aplicáveis ao presente caso, é importante destacar que, para a primeira reclassificação (águas de colônia e desodorantes), as classificações transitam entre as posições 3307 *versus* 3303, diferentemente da segunda classificação (óleos e hidratantes), que transita entre as posições 3307 *versus* 3304.

Desodorante Colônia e Águas Natura

A discussão se inicia neste tópico em razão da reclassificação dos produtos denominados “Desodorante Colônia”, “Águas”, “Águas Desd Col” e “Águas Natura Des”, classificados pelo contribuinte na NCM 3307.20.10 e 3307.20.90, por sustentar que se trata de uma colônia desodorante, vez que existente o componente “triclosan”, “*polyglyceryl-3 caprylate*” e “*ethylhexylglycerin*”, que possuem ação bactericida.

Lado outro, a fiscalização entende que a presença de tais componentes não determinam sua classificação como desodorante, tendo em vista a multifunção do produto, e sua **função precípua de perfumar**, e não desodorizar.

Ainda, destaca a fiscalização que a regra de interpretação correta para deslinde da controvérsia refere-se à RG1, na qual temos: *1. (RG1) Os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, pelas Regras seguintes:*

E, afirma que a divergência na classificação fiscal reside:

Conforme as especificações das amostras de embalagens dos produtos fornecidas pelo sujeito passivo e informações contidas nos autos e no sítio da internet www.natura.com.br, a função primordial destes é perfumar a pele (categoria PERFUMARIA), sendo que não há referência às ações antiperspirante ou anti-séptica, características de desodorantes corporais.

A impugnante, ademais, produz especificamente desodorantes corporais que se identificam com produtos destinados aos cuidados corporais e que são classificados na subposição 3307.20 da NCM, bem distintos, pois, das “deo-colônias”.

Diferenças entre os diversos tipos de preparações com a finalidade de perfumar a pele, conforme exaustivamente detalhado na descrição dos fatos e nas reproduções do relatório deste julgado: a) extrato de perfume: essência de perfume com concentração de 15 a 40% e com duração esperada de 24 horas; b) “eau de parfum”: essência de perfume com concentração de 10 a 15% e com duração esperada de 12 horas; c) “eau de toilette”, ou água de colônia: essência de perfume com concentração de 5 a 10% e com duração esperada de 8 horas; d) colônia ou “eau de cologne”: essência de perfume com concentração de 3 a 5% e com duração esperada de 6 horas.

As “deo-colônias” industrializadas pela impugnante correspondem, como produtos para perfumaria acondicionados em embalagens para venda a retalho, águas de colônia. São compostas de perfume, água, álcool e anti-séptico, entre outras substâncias, sendo a titulação alcoólica inferior à dos perfumes.

A controvérsia aqui remete-se às regras do Sistema Harmonizado, especificamente contidas nas Notas Explicativas, quando constatada a divergência entre 33.03 e 33.07:

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).

A posição 33.03, que pretende a fiscalização fazer valer sua classificação, refere-se à perfumes e águas-de-colônia, devidamente descritas como: i) extratos, constantes como óleos essenciais, essência concretas de flores, essências absolutas ou em misturas de substâncias odoríferas artificiais, dissolvidas em álcool de título elevado, compostas também, de forma usual, de adjuvantes (aromas suaves) e um fixador ou estabilizador; e, ii) águas-de-colônia, como água de lavanda, que não se confundem águas destiladas aromáticas e soluções aquosas de óleos essenciais da posição 33.01, e são diferentes dos perfumes porque sua concentração em óleos essenciais é mais fraca, e também pelo título menos elevado de álcool empregado.

Para além do descritivo arguir sobre o conceito de perfumes e água-de-colônia, a nota explicativa (NESH) é cristalina ao afirmar que **NÃO COMPREENDE** essa posição as loções após a barba e **OS DESODORANTES (desodorizantes) corporais**, que devem ser classificados na posição 33.07.

Quando a fiscalização – a meu ver, correta, entende pelo caminho de interpretação contido na regra geral, onde há expressamente o descritivo de determinado produto, bem como pela afirmativa que a controvérsia de classificação deve ser resolvida tão somente no Sistema Harmonizado, deve, necessariamente, levar em consideração que, o produto que contém a substância desodorizante, ainda que multifuncional em relação à perfumar ou hidratar a pele, NÃO DEVE SER CLASSIFICADO NA POSIÇÃO 33.03, e sim na 33.07, como apontado acima pelas Notas Explicativas do próprio SH.

Nesse sentido, a despeito dos laudos técnicos da ANVISA e do INT não terem efeito sobre a classificação jurídica do produto aqui discutido, tem essencial papel para determinar a composição química, e atestar a existência de componentes desodorizantes, que ensejam, enfim, o enquadramento na exceção supramencionada.

Não há que se falar nesse momento em função precípua, se adotada a primeira regra geral de interpretação, sendo irrelevante o quantum do componente desodorizante presente nesses produtos, bastando, tão somente, sua existência para determinar a impossibilidade de se classificar como perfume e água-de-colônia.

Caso a fiscalização entendesse pela inexistência de regra expressa sobre desodorantes, perfumes e águas de colônia – que não convém ao presente caso, porque todos os conceitos expressamente constam das regras de Classificação do SH, poderia se utilizar do RG3, que permite a afirmativa partida da premissa da função precípua daquele produto, especialmente com aprofundamento quanto à sua composição química.

Corroborando tais pontos, o laudo técnico do INT afirma:

4. O produto tem ação hidratante?

As substâncias hidratantes contidas em formulações cosméticas são responsáveis pela melhora da absorção ou manutenção da água no estrato córneo. Além disso, proporcionam maior maciez, elasticidade e suavidade da pele entre outras características, bem como incrementam algumas propriedades da formulação, como a redução de substâncias oleosas e aumento da espalhabilidade. De uma forma geral, a hidratação da pele através dos cosméticos ocorre por umectação ou oclusão. Como já detalhado anteriormente neste parecer técnico, a multifuncionalidade é uma característica que norteia o desenvolvimento das formulações cosméticas. Assim sendo, um produto que apresente ação desodorizante, por exemplo, pode apresentar em sua formulação ativos hidratantes/emolientes, não o descaracterizando como desodorizante, apenas entregando ao consumidor outros benefícios, como a hidratação.

Das classes de produtos analisadas neste parecer técnico, as que entregam alguma ação hidratante, umectante ou emoliente, por possuírem um ou mais componentes com esta ação são: loções desodorantes, desodorantes antitranspirantes, deo óleos corporais e deo colônias. Dentre os principais agentes com esta ação, encontram-se a glicerina, octil palmitato, triglicerídeo do ácido caprílico.

6. O produto tem função de perfumar?

Sim. Voltando à definição da ANVISA para produtos de higiene pessoal, cosméticos e perfume: "...com o objetivo exclusivo ou principal de limpá-los, **perfumá-los**, alterar sua aparência **e ou corrigir odores corporais e ou protegê-los ou mantê-los em bom estado.**", todos os produtos aqui avaliados apresentam também a função de perfumar. Apresentam em sua composição as fragrâncias, que além de reforçar o efeito desodorizante, por mascaramento, atendem aos anseios do consumidor, que busca cosméticos que apresentem fragrâncias de sua preferência.

7. O produto tem função desodorizante?

Sim. Todos os produtos aqui avaliados apresentam pelo menos um ativo desodorizante, como pode ser observado nas planilhas em anexo. Essas planilhas estão divididas por princípios ativos e, dentro de cada agente ativo, separadas por tipos de formulação, como já descrito no primeiro quesito.

Assim, foram avaliados 32 produtos que apresentaram o princípio desodorizante triclosan (Irgasan), 225 produtos com princípio desodorizante caprilato de poliglicerila-3 e 65 produtos com princípio desodorizante etilexilglicerina. Todos apresentam, dentre outras funções, a função de desodorizante, por conter em sua formulação, um ou mais ativos desodorizantes.

9. Trata-se de um desodorante corporal?

Sim. Como já explicado nos quesitos anteriores, todos os produtos são desodorantes corporais, embora entreguem outras funções, atendendo as demandas dos consumidores por cosméticos multifuncionais.

10. O produto apresenta a substância química "triclosan" ou "polyglyceryl3 caprylate" ou "ethylhexylglycerin"?

Sim. Como já citado anteriormente, todos os produtos aqui avaliados apresentam em sua formulação pelo menos um agente desodorizante dentre triclosan, caprilato de poliglicerila-3 e etilexilglicerina. Foram feitas análises qualitativas e quantitativas em 06 (seis) produtos acabados enviados pela empresa, como forma de confirmar a presença dos compostos estudados. Os resultados foram mostrados na primeira parte deste parecer técnico e comprovaram a composição declarada quanto a estes princípios ativos desodorizantes.

Para além da narrativa equivocada que é necessário analisar a função precípua do produto, o laudo do INT, no presente tópico, se presta à afirmação de que todos os produtos analisados possuem um componente químico com objetivo de desodorizar, enquadrando-se na excepcionalidade descrita nas notas de explicação do Sistema Harmonizado, afirmando-se a impossibilidade de classificar os produtos neste tópico na posição 33.03, razão, portanto, dada à recorrente.

Voto pelo cancelamento da exação tributária relativa ao presente tópico "perfumes e água de colônia", em razão da incorreta reclassificação da fiscalização para tais produtos.

Óleos e hidratantes

A autoridade fiscal classificou os produtos relacionados na tabela, às fls. 2392/2394, no código 3304.99.10 e 3304.90.90. Afirma o impugnante que classificou os óleos e hidratantes na NCM 3307.20.10 e 3307.20.90. Defende que não há preponderância entre as funções, desodorante e hidratante, nos produtos questionados e ainda que, em sua composição química, consta o "triclosan" ou o "polyglyceryl-3 caprylate", no caso dos desodorantes hidratantes, e o "ethylhexylglycerin", no caso dos óleos desodorantes.

A decisão de primeira instância entendeu correta a reclassificação feita pela fiscalização, nos seguintes termos:

Por fim, 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, o hidratante classifica-se no item 3304.99.10 “Cremes de beleza e cremes nutritivos; loções tônicas”, e produto óleo hidratante, classifica-se no desdobramento regional, no item 3304.99.90 “outros”, já que o produto não se apresenta em forma de creme ou loção. Correta, portanto, a classificação adotada pela Autoridade Fiscal.

O primeiro ponto é estabelecer a premissa, relativa à qual Regra de Interpretação será utilizada para dirimir a questão, nos ditames do Sistema Harmonizado. Entendo que, pelos produtos aqui configurarem mercadoria passível de ser classificada em duas ou mais posições (aplicação da 2b), deve-se utilizar a Regra de Interpretação (RGI3):

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, a classificação deve efetuar-se da forma seguinte:

a) A posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas. Todavia, quando duas ou mais posições se refiram, cada uma delas, a apenas uma parte das matérias constitutivas de um produto misturado ou de um artigo composto, ou a apenas um dos componentes de sortidos acondicionados para venda a retalho, tais posições devem considerar-se, em relação a esses produtos ou artigos, como igualmente específicas, ainda que uma delas apresente uma descrição mais precisa ou completa da mercadoria.

b) Os produtos misturados, as obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes e as mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho, cuja classificação não se possa efetuar pela aplicação da Regra 3 a), classificam-se pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, quando for possível realizar esta determinação.

c) Nos casos em que as Regras 3 a) e 3 b) não permitam efetuar a classificação, a mercadoria classifica-se na posição situada em último lugar na ordem numérica, dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração.

NOTA EXPLICATIVA

I) Esta Regra prevê três métodos de classificação das mercadorias que, *a priori*, seriam suscetíveis de se incluírem em várias posições diferentes, quer por aplicação da Regra 2 b), quer em qualquer outro caso.

Estes métodos utilizam-se na ordem em que são incluídos na Regra.

Assim, a Regra 3 b) só se aplica quando a Regra 3 a) não solucionar o problema da classificação; quando as Regras 3 a) e 3 b) forem inoperantes, aplica-se a Regra 3 c).

A ordem na qual se torna necessário considerar sucessivamente os elementos da classificação é, então, a seguinte: a) posição mais específica, b) característica essencial, c) posição colocada em último lugar na ordem numérica.

II) A Regra só se aplica se não for contrária aos dizeres das posições e das Notas de Seção ou de Capítulo. Por exemplo, a Nota 4 B) do Capítulo 97, determina que os artigos suscetíveis de se incluírem simultaneamente nas posições 97.01 a 97.05 e na posição 97.06, devem ser classificados na mais apropriada dentre as posições 97.01 a 97.05.

A classificação destes artigos decorre da Nota 4 B) do Capítulo 97 e não da presente Regra.

REGRA 3 a)

III) O primeiro método de classificação é expresso pela Regra 3 a), em virtude da qual a posição mais específica deve prevalecer sobre as posições de alcance mais geral.

IV) Não é possível estabelecer princípios rigorosos que permitam determinar se uma posição é mais específica que uma outra em relação às mercadorias apresentadas; pode, contudo, dizer-se de modo geral:

a) Que uma posição que designa nominalmente um artigo em particular é mais específica que uma posição que compreenda uma família de artigos: por exemplo, os aparelhos ou máquinas de barbear e as máquinas de tosquiar, com motor elétrico incorporado, classificam-se na posição 85.10 e não na 84.67 (ferramentas com motor elétrico incorporado, de uso manual) ou na posição 85.09 (aparelhos eletromecânicos com motor elétrico incorporado, de uso doméstico).

b) Que deve considerar-se como mais específica a posição que identifique mais claramente, e com uma descrição mais precisa e completa, a mercadoria considerada.

Podem citar-se como exemplos deste último tipo de mercadorias:

1) Os tapetes tufados de matérias têxteis reconhecíveis como próprios para automóveis devem ser classificados não como acessórios de automóveis da posição 87.08, mas na posição 57.03, onde se incluem mais especificamente.

2) Os vidros de segurança que consistam em vidros temperados ou formados por folhas contracoladas, não encaixilhados, com formato apropriado, reconhecíveis para serem utilizados como para-brisas de aviões, devem ser classificados não na posição 88.03, como partes dos aparelhos das posições 88.01 ou 88.02, mas na posição 70.07, onde se incluem mais especificamente.

V) Contudo, quando duas ou mais posições se refiram cada qual a uma parte somente das matérias que constituam um produto misturado ou um artigo composto, ou a uma parte somente dos artigos no caso de mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho, essas posições devem ser consideradas, em relação a esse produto ou a esse artigo, como igualmente específicas, mesmo que uma delas dê uma descrição mais precisa ou mais completa. Neste caso, a classificação dos artigos será determinada por aplicação da Regra 3 b) ou 3 c).

REGRA 3 b)

VI) Este segundo método de classificação visa unicamente:

- 1) Os produtos misturados;
- 2) As obras compostas por matérias diferentes;
- 3) As obras constituídas pela reunião de artigos diferentes;
- 4) As mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho.

Esta Regra só se aplica se a Regra 3 a) for inoperante.

VII) Nas diversas hipóteses, a classificação das mercadorias deve ser feita pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, quando for possível realizar esta determinação.

VIII) O fator que determina a característica essencial varia conforme o tipo de mercadorias. Pode, por exemplo, ser determinado pela natureza da matéria constitutiva ou dos componentes, pelo volume, quantidade, peso ou valor, pela importância de uma das matérias constitutivas tendo em vista a utilização das mercadorias.

IX) Devem considerar-se, para aplicação da presente Regra, como obras constituídas pela reunião de artigos diferentes, não apenas aquelas cujos elementos componentes estão fixados uns aos outros formando um todo praticamente indissociável, mas também aquelas cujos elementos são separáveis, **desde que** estes elementos estejam adaptados uns aos outros e sejam complementares uns dos outros e que a sua reunião constitua um todo que não possa ser normalmente vendido em elementos separados.

Podem citar-se como exemplos deste último tipo de obras:

1) Os cinzeiros constituídos por um suporte no qual se insere um recipiente amovível que se destina a receber as cinzas.

2) As prateleiras do tipo doméstico para especiarias, constituídas por um suporte (geralmente de madeira) especialmente projetado para esse fim e por um número apropriado de frascos para especiarias de forma e dimensões adequadas. Os diferentes elementos que compõem esses conjuntos são, em geral, apresentados numa mesma embalagem.

X) De acordo com a presente Regra, as mercadorias que preencham, simultaneamente, as condições a seguir indicadas devem ser consideradas como “apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho”:

a) Serem compostas, pelo menos, de dois artigos diferentes que, à primeira vista, seriam suscetíveis de serem incluídos em posições diferentes. Não seriam, portanto, sortido, na acepção desta Regra, seis garfos, por exemplo, para *fondue*;

b) Serem compostas de produtos ou artigos apresentados em conjunto para a satisfação de uma necessidade específica ou o exercício de uma atividade determinada;

c) Serem acondicionadas de maneira a poderem ser vendidas diretamente aos utilizadores finais sem reacondicionamento (por exemplo, em latas, caixas, panóplias). A expressão “venda a retalho” não inclui as vendas de mercadorias que se destinam a ser revendidas após a sua posterior fabricação, preparação ou reacondicionamento, ou após incorporação ulterior com ou noutras mercadorias.

Em consequência, a expressão “mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho” compreende apenas os sortidos que se destinam a ser vendidos ao utilizador final quando as mercadorias individuais se destinam a ser utilizadas em conjunto. Por exemplo, diferentes produtos alimentícios destinados a serem utilizados conjuntamente na preparação de um prato ou uma refeição, pronto-a-comer, embalados em conjunto e destinados ao consumo pelo comprador, constituem um “sortido acondicionado para venda a retalho”.

Podem citar-se como exemplos de sortidos cuja classificação pode ser determinada pela aplicação da Regra Geral Interpretativa 3 b):

1) a) Os sortidos constituídos por um sanduíche composto de carne bovina, mesmo com queijo, num pequeno pão (posição 16.02), apresentado numa embalagem com uma porção de batatas fritas (posição 20.04):

Classificação na posição 16.02.

b) Os sortidos cujos componentes se destinam a ser utilizados em conjunto para a preparação de um prato de espagete, constituídos por um pacote de espagete não cozido (posição

19.02), por um saquinho de queijo ralado (posição 04.06) e por uma pequena lata de molho de tomate (posição 21.03), apresentados numa caixa de cartão:

Classificação na posição 19.02.

Contudo, não se devem considerar como sortidos certos produtos alimentícios apresentados em conjunto que compreendam, por exemplo:

– camarões (posição 16.05), pasta (patê) de fígado (posição 16.02), queijo (posição 04.06), *bacon* em fatias (posição 16.02) e salsichas de coquetel (posição 16.01), cada um desses produtos apresentados numa lata metálica;

– uma garrafa de bebida espirituosa da posição 22.08 e uma garrafa de vinho da posição 22.04.

No caso destes dois exemplos e de produtos semelhantes, cada artigo deve ser classificado separadamente, na posição que lhe for mais apropriada. Isto aplica-se também, por exemplo, ao café solúvel num frasco de vidro (posição 21.01), uma xícara (chávena) de cerâmica (posição 69.12) e um pires de cerâmica (posição 69.12), acondicionados em conjunto para venda a retalho numa caixa de cartão.

2) Os conjuntos de cabeleireiro constituídos por uma máquina de cortar cabelo elétrica (posição 85.10), um pente (posição 96.15), um par de tesouras (posição 82.13), uma escova (posição 96.03), uma toalha de matéria têxtil (posição 63.02), apresentados em estojo de couro (posição 42.02):

Classificação na posição 85.10.

3) Os estojos de desenho, constituídos por uma régua (posição 90.17), um disco de cálculo (posição 90.17), um compasso (posição 90.17), um lápis (posição 96.09) e um apontador de lápis (apara-lápis*) (posição 82.14), apresentados em um estojo de folha de plástico (posição 42.02):

Classificação na posição 90.17.

Em todos os sortidos acima referidos, a classificação efetua-se de acordo com o objeto ou com os objetos que, em conjunto, confirmam ao sortido a sua característica essencial.

XI) A presente Regra não se aplica às mercadorias constituídas por diferentes componentes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto (mesmo em embalagem comum), em proporções fixas, para a fabricação industrial de bebidas, por exemplo.

REGRA 3 c)

XII) Quando as Regras 3 a) ou 3 b) forem inoperantes, as mercadorias devem ser classificadas na posição situada em último lugar na ordem numérica, dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração para a sua classificação.

a) A posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas. Todavia, quando duas ou mais posições se refiram, cada uma delas, a apenas uma parte das matérias constitutivas de um produto misturado ou de um artigo composto, ou a apenas um dos componentes de sortidos acondicionados para venda a retalho, tais posições devem considerar-se, em relação a esses produtos ou artigos, como igualmente específicas, ainda que uma delas apresente uma descrição mais precisa ou completa da mercadoria.

b) Os produtos misturados, as obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes e as mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho, cuja classificação não se possa efetuar pela aplicação da Regra 3 a), classificam-se pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, quando for possível realizar esta determinação.

c) Nos casos em que as Regras 3 a) e 3 b) não permitam efetuar a classificação, a mercadoria classifica-se na posição situada em último lugar na ordem numérica, dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração.

NOTA EXPLICATIVA

1) Esta Regra prevê três métodos de classificação das mercadorias que, *a priori*, seriam suscetíveis de se incluírem em várias posições diferentes, quer por aplicação da Regra 2 b), quer em qualquer outro caso.

Estes métodos utilizam-se na ordem em que são incluídos na Regra.

Assim, a Regra 3 b) só se aplica quando a Regra 3 a) não solucionar o problema da classificação; quando as Regras 3 a) e 3 b) forem inoperantes, aplica-se a Regra 3 c).

A ordem na qual se torna necessário considerar sucessivamente os elementos da classificação é, então, a seguinte: a) posição mais específica, b) característica essencial, c) posição colocada em último lugar na ordem numérica.

Vê-se que, pela utilização da Regra de Interpretação 3, que a ordem a ser considerada é: posição mais específica sobre a genérica, característica essencial e posição colocada na última ordem numérica, especialmente se utilizando da regra 3b, quando não for possível determinar pela 3ª posição mais específica da mercadoria discutida.

Destaca-se que na presente discussão, não há como se valer da regra contida na alínea a), em que consideramos a posição mais específica sobre a genérica, tendo em vista a impossibilidade de realização do cotejo entre as descrições contidas nas posições em combate, **não há comparabilidade hábil** a ensejar a determinação de um enquadramento mais específico, em detrimento de um mais genérico, mas tão somente, descrições que carregam naturezas completamente diferentes, sem qualquer referência que suporta o binômio gênero *versus* espécie.

No caso em comento, há o cotejo das seguintes classificações:

	Classificação Fisco	Classificação Contribuinte
Hidratante	3304.90.90	3307.20.90
Óleo	3304.99.10	3307.20.10

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

33.07 - Preparações para barbear (antes, durante ou após), desodorantes (desodorizantes) corporais, preparações para banhos, depilatórios, outros produtos de perfumaria ou de toucador preparados e outras preparações cosméticas, não especificados nem compreendidos noutras posições; desodorantes (desodorizantes) de ambiente, preparados, mesmo não

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	perfumados, mesmo com propriedades desinfetantes. 3307.10 - Preparações para barbear (antes, durante ou após) 3307.20 - Desodorantes (desodorizantes) corporais e antiperspirantes 3307.30 - Sais perfumados e outras preparações para banhos 3307.4 - Preparações para perfumar ou para desodorizar ambientes, incluindo as preparações odoríferas para cerimônias religiosas: 3307.41 - Agarbate e outras preparações odoríferas que atuem por combustão 3307.49 -- Outras 3307.90 - Outros
A.- PRODUTOS DE BELEZA OU DE MAQUILAGEM PREPARADOS E PREPARAÇÕES PARA CONSERVAÇÃO OU CUIDADOS DA PELE, INCLUINDO AS PREPARAÇÕES ANTISOLARES E OS BRONZEADORES Incluem-se na presente posição: 1) Os batons e outros produtos de maquiagem para os lábios. 2) As sombras para os olhos, máscaras, lápis para sobrancelhas e outros produtos de maquiagem para os olhos. 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 <i>cold creams</i>, 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	Esta posição compreende: I) As preparações para barbear (antes, durante ou após), como por exemplo os cremes e espumas para barbear, mesmo que contenham 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 (desodorizantes) corporais e os antiperspirantes (antissudoríficos). III) As preparações para banho tais como os sais perfumados e as preparações para banho de espuma, mesmo que contenham 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, incluindo 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

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. B.-PREPARAÇÕES PARA MANICUROS E PEDICUROS Este grupo compreende os pós e esmalte (verniz*) para unhas, os removedores destes esmaltes (vernizes*), as preparações para facilitar a remoção de cutículas e outras preparações para manicuros e pedicuros. Excluem-se da presente posição: a) As preparações medicamentosas destinadas a tratar certas doenças da pele, como por exemplo as pomadas para o tratamento de eczemas (posições 30.03 ou 30.04). b) Os desodorantes (desodorizantes) para os pés, bem como as preparações próprias para o tratamento das unhas dos animais (posição 33.07). c) As unhas artificiais (de plástico, posição 39.26, de outras matérias, classificação consoante a matéria constitutiva).	utilizam-se para disfarçar cheiros. As velas perfumadas excluem-se desta posição (posição 34.06). 2) Os desodorantes (desodorizantes) de ambientes, preparados, mesmo não perfumados, tendo ou não propriedades desinfetantes. Os desodorantes (desodorizantes) 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 (desodorizantes) para refrigeradores (frigoríficos*), automóveis, etc., incluem-se igualmente na presente posição. V) Outros produtos, tais como: 1) Os depilatórios.
---	--

Dado o contexto das descrições que estão postas pela controvérsia, penso que, para além de rechaçar a aplicação da alínea a) - em que é possível classificar algo na posição mais específica, em razão de uma mais genérica, **aqui a direção se dá pela alínea b)**, em que devemos considerar o montante de cada componente, que seja capaz de definir a natureza do produto.

As notas explicativas, em que pese a expressa inclusão relativa aos desodorantes quanto à classificação 3307, apresenta no bojo do enquadramento da posição 3304, as preparações de cuidados com a pele (exceto medicamentos), incluindo-se as **loções tônica ou loções para o corpo**.

Nota-se que não há, em nenhuma das classificações, a dotação expressa dos objetos a serem classificados, tal como óleo ou desodorante, o que impede que o façamos mediante sua aceção semântica ou jurídica, sem também contarmos com apoio das notas explicativas supramencionadas, razão pela qual foi rechaçada a possibilidade de aplicação da Regra de Interpretação 1

A princípio, parece-me mais adequada a posição 3304, porque, contrário do raciocínio utilizado para deslinde da classificação em relação aos desodorantes colônia, pela

premissa adotada no presente tópico, **é necessário analisar a composição e a função precípua dos óleos e hidratantes da discussão, tendo em vista que analisa-se sua característica essencial mediante componente predominante em sua formulação química.**

E, nesse sentido, superada a premissa utilizada para caminharmos à classificação dos óleos hidratantes, é necessário valer-se dos componentes técnicos, incluindo em tal verificação a quantidade, volume, dentre outras características que ensejarão o finco de qual função precípua da mercadoria.

Daí a importância da análise conjunta de todas as provas que foram colacionadas aos autos, dentre as informações fornecidas pelo próprio contribuinte quanto à composição química de seus produtos, além dos laudos técnicos produzidos de forma institucional, sem prejuízo das informações que foram usadas sob outra perspectiva para as demais classificações, a despeito de aqui não se aplicarem da mesma forma.

Conforme afirmado na decisão de primeira instância, bem como corroborado por todos os documentos contidos nos autos:

Na folha de fórmula, anexada aos autos pelo impugnante, fl. 2963, verifica-se que o produto Todo Dia Hidrat Corp Pêssego - Pele Extra Seca é composto principalmente de 71,79% de água; 14,1% de substâncias emolientes, umectantes e hidratantes (o Triglicerídio Caprílico Capríco, o Lactato de Cetila, o Esterarato de Glycol e o Eter Dicaprílico são emolientes, a Urea é umectante e hidratante, a componente Glicerina é umectante); 0,1% de agente anti-séptico contra bactérias gram negativas e gram positivas (TEGOCOSMO P 813); além de emulsionantes, tamponante e corante. O componente agente desodorante bacteriostático (TEGOCOSMO P 813), na proporção de 0,1% no volume total do produto, tem função secundária de impedir que haja crescimento bacteriano indesejado.

Pelo exemplo acima, o elemento desodorizante – Tegocosmo P813, corresponde à proporção de 0,1% no volume total do produto, caracterizando-o como multifuncional, contudo, com função precípua de hidratar, sendo tão somente secundária a função de desodorizar.

Na perspectiva esposada, a reclassificação realizada pela fiscalização, quanto à posição 3304, e consequente exação tributária face às diferenças de alíquota, em observância ao binômio de conhecimento técnico e químico do produto discutido, em cotejo às regras de interpretação e notas explicativas do Sistema Harmonizado, configura-se correta.

Voto, enfim, no presente tópico, pela manutenção do auto de infração.

Conclusão

Ante todo exposto, voto pelo parcial provimento do Recurso Voluntário, cancelando o auto de infração quanto à reclassificação dos desodorantes colônia e água de colônia.

É como voto

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro

Fl. 22 do Acórdão n.º 3302-013.909 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 19311.720310/2015-53