



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19311.720397/2017-21
ACÓRDÃO	3402-012.337 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	INDUSTRIA E COMERCIO DE COSMETICOS NATURA LTDA
INTERESSADO	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.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do Auto de Infração e, no mérito, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para: (i) cancelar o Auto de Infração quanto à reclassificação

dos desodorantes colônia e água de colônia, vencidos os conselheiros Jorge Luís Cabral e Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, que mantinham o Auto e Infração em relação a esta matéria; e (ii) manter o Auto de Infração quanto à reclassificação dos óleos hidratantes, vencida a conselheira Cynthia Elena de Campos, que cancelava o Auto de Infração em relação a esta matéria.

Assinado Digitalmente

Mariel Orsi Gameiro – Relatora

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores s Jorge Luis Cabral, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Marcos Antonio Borges (substituto[a]integral), Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos, Arnaldo Diefenthaeler Dornelles (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem dispor dos fatos e direitos aqui discutidos, peço vênia para me utilizar do relatório constante à decisão de primeira instância:

Trata-se o processo de Auto de Infração de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), fls. 459/474, referente aos períodos de apuração de janeiro a dezembro de 2013, no valor de R\$ 69.444.634,90 e multa exigida isoladamente (multa de IPI não lançado com cobertura de crédito) no valor de R\$ 2.682.200,06, totalizando o crédito tributário de R\$ 72.126.834,96 (juros de mora calculados até 12/2017). Constan do Auto de Infração as seguintes Infrações:

PRODUTO SAÍDO DO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL OU EQUIPARADO COM EMISSÃO DE NOTA FISCAL INFRAÇÃO: SAÍDA DE PRODUTOS SEM LANÇAMENTO DO IPI - CARACTERIZAÇÃO DE INDUSTRIALIZAÇÃO O estabelecimento industrial deu saída a produto(s) tributado(s), sem lançamento do imposto, por não considerar sua atividade como de industrialização, conforme descrito em Termo de Verificação que é parte integrante e indissociável deste Auto-de-Infração. (...)

PRODUTO SAÍDO DO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL OU EQUIPARADO COM EMISSÃO DE NOTA FISCAL INFRAÇÃO: SAÍDA DE PRODUTOS SEM LANÇAMENTO DO IPI - INOBSERVÂNCIA DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL E/OU ALÍQUOTA DO IPI O estabelecimento industrial ou equiparado a industrial deu saída a produto(s) tributado(s), sem lançamento do imposto, por erro de classificação fiscal e/ou

erro na alíquota do imposto, conforme descrito em Termo de Verificação que é parte integrante e indissociável deste Auto-de-Infração.

Do Termo de Verificação Fiscal, fls. 478/580, extraímos os seguintes excertos:

1. INTRODUÇÃO (...)

A fiscalização teve sua seleção interna baseada no questionamento sobre a interpretação a qual a empresa procede quanto ao enquadramento na classificação fiscal de alguns produtos de seu portfólio. Essa possibilidade pode acarretar insuficiência de declaração e conseqüentemente insuficiência no recolhimento do tributo; uma vez que este é calculado baseado na natureza do produto fabricado. (...) Desta forma, considerou-se a possibilidade de a empresa ter procedido uma classificação inadequada sobre determinados produtos de natureza desodorante que possuem alíquota de 7% em vez de utilizar as alíquotas de 12, 22 e 42% enquadradas para produtos de outra natureza mais complexa. O contribuinte é um dos maiores fabricantes de cosméticos do país e extremamente popular no mercado de varejo. Possui uma estrutura complexa e ampla de fabricação, armazenamento e distribuição. (...)

2. DESCRIÇÃO DOS FATOS (...) Assim, apenas com base na escrituração, nas declarações entregues e nos pagamentos efetuados, não encontramos discrepâncias de valores. A pessoa jurídica fiscalizada informou como Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) o código 2063-1-00 (Fabricação de cosméticos, produtos de perfumaria e de higiene pessoal).

2.1 Classificação Fiscal e Alíquota dos Produtos na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI) Os fatos geradores do IPI no presente caso dizem respeito ao ano de 2013. (...)

2.2 Procedimento de Fiscalização O procedimento fiscal iniciou-se através da extração dos documentos declarados através dos sistemas SPED-FISCAL e SPED-NFe incluindo os Livros de Registro de Apuração do IPI, os livros de Entrada e Saídas de Mercadorias, bem como, as Notas Fiscais eletrônicas de Entrada e Saída.

3 - DAS CONSTATAÇÕES (...) Foram dois enfoques abordados no presente procedimento fiscal: sobre saídas eventualmente não tributadas, e sobre saídas com tributação inadequada oriundas de classificação fiscal errônea. Sobre o primeiro caso o contribuinte confirmou duas circunstâncias em que houve tributação menor do que seus fatos geradores produziram débitos de IPI. Conforme foi confessado através das respostas ao Termo de Intimação Fiscal 07. Onde o contribuinte alega que não houve tributação por conta de "problemas sistêmicos". Cinco dos produtos que deram saída sem tributação também foram reclassificados segundo critérios igualmente utilizados na infração tributária ligada à reclassificação fiscal tratada mais adiante neste termo.

São eles: (...) Os valores não tributados foram consolidados na planilha ANEXO 2, servindo de base de cálculo tributável aplicado para o lançamento do IPI. Sobre o

enfoque relativo à classificação fiscal o contribuinte foi intimado a apresentar informações que pudessem esclarecer as funções de uma série de produtos relacionados no Termo de Intimação Fiscal nº 03, a fim de que ele próprio pudesse demonstrar a sua forma de classificação baseado na finalidade dos produtos que se tornaram objeto de questionamento.

Ocorre que através da intimação fiscal foi solicitada uma classificação emitida pela Anvisa que se apoia em determinados parâmetros químicos onde a empresa deve enquadrar seus produtos. Esse enquadramento chama-se "Grau de Classificação", exposto nas Resoluções RDC 211 e 343 de 2005. Observadas as descrições de produtos em que a empresa deu saída, observaram-se diversos produtos que não correspondiam às classificações fiscais se confrontados com suas descrições.

A divergência estava dentro do grupo de classificação 3307 - "Preparações para barbear (antes, durante ou após), desodorantes (desodorizantes) corporais, preparações para banhos, depilatorios, 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 perfumados, mesmo com propriedades desinfetantes." Observada mais especificamente através dos códigos 3307.20 "Desodorantes (desodorizantes) corporais e antiperspirantes", 3307.2010 "Líquidos" e 3307.2090 "Outros". 3.1 - Informações constantes no endereço eletrônico da Natura (...) Podemos observar que a empresa demonstra distinção entre os produtos oferecidos. E, com isso, fica evidenciada a real função dos mesmos. Os produtos não se confundem. Encontramos produtos destinados a gêneros (masculino ou feminino) ou idades específicas (infantil, maturidade), assim como aqueles produtos destinados a áreas específicas do corpo (Cabelo, Rosto, Corpo e Banho), ou por função (Perfumaria, Maquiagem). (...)

3.2 - SOBRE CLASSIFICAÇÃO FISCAL

A Classificação Fiscal é a base da correta tributação de alguns tributos. Ocorre a partir do ato de se atribuir a uma mercadoria um código a fim de que, sobre esse, incida a tributação a qual o estado determinou de acordo com as características do produto em si. Desta forma pode-se lançar mão de um tributo levando em consideração elementos como a essencialidade do produto tributado. (...)

3.2.1 - Sobre o Princípio da Seletividade (...)

3.2.2 - Sobre o Princípio da Capacidade Contributiva (...)

3.2.3 - Sobre o Princípio da Essencialidade (...)

3.2.4 - Sobre a Classificação Fiscal (...)

3.2.5 - Sobre os NCM de cosméticos Ao nos debruçarmos sobre uma análise do NCMs de cosméticos e agrupando-os por alíquotas vemos que existem cinco alíquotas praticadas: zero, cinco, sete, doze e vinte e dois por cento. Observando os produtos que constam dentro desses grupos de alíquotas podemos observar

algumas semelhanças e lógicas ao se estabelecer as alíquotas de tributação sobre estes produtos, como demonstra a planilha ANEXO 03. (...)

3.2.6- Das Classificações

Segundo a língua portuguesa, o termo "desodorante" significa: "Produto cosmético que neutraliza o odor desagradável de determinadas partes do corpo, especialmente axilas e pés. " (Dicionário Michaelis) (...) Na consulta do material publicitário, inúmeros produtos são descritos (ou mesmo rotulados) como desodorante: "Desodorante Colônia", "Desodorante Hidratante Corporal", "Gel Creme Desodorante", "Mousse Desodorante Hidratante Corporal", "Néctar Desodorante Hidratante para o Corpo", "Óleo Desodorante Corporal", "Óleo Desodorante Corporal de Banho", "Óleo Trifásico Desodorante Corporal", "Polpa Desodorante Hidratante Corporal". Confrontando a classificação fiscal com o material de divulgação observamos que ainda são enquadrados na classificação fiscal de desodorante produtos como perfumes, colônias; além dos já citados óleos e hidratantes. (...)

A partir da resposta à intimação 03 em que o contribuinte apresenta a tabela com o enquadramento submetido à ANVISA, restou que a empresa considera que todos os seus produtos se enquadram no GRAU 1 na denominação da ANVISA. Sobre o questionamento sobre a função preponderante de seus produtos, o contribuinte, apesar de alegar multifuncionalidade em quase todos, declara em alguns produtos que a função preponderante é "Desodorante antitranspirante axilar" ou " Desodorizar as axilas; antitranspirante" ao mesmo tempo que indica o Grau 1 de classificação para a ANVISA. (...)

3.2.6.1 - Da Classificação de Perfumes e Aguas de Colônia. Através da pesquisa do portfólio do fabricante encontram-se diversos produtos que tem descrição de uso como perfume ou água de colônia e estão classificados em suas notas fiscais como "desodorantes", tendo ou não este termo em seu nome de produto. (...) Os produtos que o fiscalizado deu saída como Águas e Desodorante Colônia, com a classificação fiscal no NCM 3307.20.10 e o NCM 3307.20.90, com alíquota de 7%, devem ser classificados para 3303.00, como Perfumes e Águas de colônia ou , e portanto a NCM correta é a 3303.00.10 e 3303.00.20, com alíquotas de 42% e 12% respectivamente, sendo assim, reclassifico os produtos para a NCM correta, e aplico a devida alíquota, lançado de ofício o valor que não foi recolhido de tributo, considerando o valor correto de débito que deveria ter sido calculado menos o valor que foi lançado pelo contribuinte.

Os cálculos com as seguintes informações: Dia da Emissão, N° da Nota fiscal, série, descrição da mercadoria, CFOP, NCM, CNPJ do participante, nome do participante, base de cálculo do IPI, alíquota (utilizada pelo contribuinte), valor do tributo, NCM reclassificada, alíquota correta, valor do tributo, e a diferença do tributo, estão nas planilhas produtos com NCM reclassificado Águas e Desodorantes Colônias, cujo os valores consolidados mensais de cada produto

serão reproduzidos mais adiante nos itens 4.2 e 4.3, além de um detalhamento por operação nas planilhas anexas 4, 5, 6 e 7.

3.2.6.2 - Da Classificação de Hidratantes

Da análise das saídas referentes ao ano de 2013 foi observado a venda de diversos produto descritos como óleos e hidratantes para a pele. Da mesma forma que o tratamento dispensado á águas-de-colônia, a empresa introduz o nome "desodorante" em diversos produtos destinados à hidratação da pele. E na busca por esses produtos nas notas fiscais de saída, a eles é atribuído a classificação fiscal 3307.20.10 e 3307.20.90, que é a classificação fiscal para Desodorantes em forma líquida ou outras formas. (...)

Conseqüentemente, procedeu-se à reclassificação fiscal das mercadorias denominadas de: "HIDRATANTES" e "OLEO", adotando-se o código da NCM 3304.99.10 e 3304.90.90 respectivamente, o que, nos termos da TIPI vigente na época dos fatos (Decreto nº 6.006/2006 e Decreto nº 7.660/2011), acarreta a incidência nas saídas desses produtos da alíquota de IPI de 22%.

Destarte, efetuou-se o recálculo do valor devido a título de IPI nas saídas, dos produtos citados anteriormente, consideradas tributáveis, em razão da ocorrência do fato gerador do tributo. Essa operação é demonstrada nas Planilhas de produtos reclassificados, elaboradas a partir das notas fiscais eletrônicas de saída emitidas pelo fiscalizado. Os cálculos com as seguintes informações: Dia da Emissão, Nº da Nota fiscal, série, descrição da mercadoria, CFOP, NCM, CNPJ do participante, nome do participante, base de cálculo do IPI, alíquota (utilizada pelo contribuinte), valor do tributo, NCM reclassificada, alíquota correta, valor do tributo, e a diferença do tributo, estão nas planilhas consolidadas por produtos com NCM reclassificado como Óleo e NCM reclassificado como Hidratante, cujo os valores consolidados mensais de cada produto serão reproduzidos mais adiante nos itens 4.4 e 4.5; além do detalhamento apresentado nas planilhas anexas 8, 9,10 e 11.

(...) 3.2.7- Conclusão Pelo acima exposto, pode-se observar que o contribuinte se equivoca no enquadramento de seus produtos em diversas linhas, classificando-os como "desodorantes" quando na verdade são compostos de maior complexidade que apresentam diversas funções, não sendo a função tratada acima como precípua. Concluiu-se, deste modo, pela necessidade de reclassificação fiscal de parte dos produtos, e, conseqüentemente, de recálculo do valor de IPI em cada operação, em face da incidência de alíquotas diversas das utilizadas para a saída dos seus produtos. Também, entendeu-se pela necessidade de recálculo do valor de IPI, em razão de algumas operações de saída apresentarem uso incorreto de alíquota diante da previsão da TIPI. Discorre-se, então, acerca das irregularidades constatadas para determinados produtos na classificação fiscal adotada e na alíquota de IPI incidente sobre as operações de saída do sujeito passivo.

4 - Das Infrações Apuradas

A empresa, ora fiscalizada, é equiparada à industrial e na qualidade de contribuinte de IPI efetuou vendas as quais se tornaram fato gerador deste tributo. Analisando estas notas fiscais eletrônicas de saída do período fiscalizado, verifica-se que o estabelecimento industrial deu saída, nesse período, a perfumes, desodorantes, cremes hidratantes, cremes de beleza para pele, preparações para os cabelos, e diversos outros cosméticos. (...)

Concluiu-se, deste modo, pela necessidade de reclassificação fiscal de parte dos produtos, e, conseqüentemente, de recálculo do valor de IPI em cada operação, em face da incidência de alíquotas diversas das utilizadas para a saída dos seus produtos. Entende-se pela necessidade de recálculo do valor de IPI, em razão de algumas operações de saída.

Na apuração do valor tributável foi levado em conta as entradas igualmente reclassificadas, afim de permitir o adequado crédito nas entradas. Além da reclassificação foram apurados débitos referentes a saídas não tributadas onde o próprio contribuinte alegou "erro sistêmico".

4.1 - DA BASE DE CALCULO DO IMPOSTO E FORMA DE APURAÇÃO

Para o lançamento do imposto referido às saídas sem o recolhimento devido de IPI, foram levantadas as vendas não tributadas, consolidadas por mês de apuração e excluídas aquelas que se referiam a vendas oriundas de aquisição para comercialização direta (o que não se inclui como fato gerador de IPI). (...)

Sobre o lançamento baseado na reclassificação fiscal através dos códigos NCM, foi feita a discriminação dos produtos conforme a interpretação da Autoridade Fiscal e agrupadas de acordo com o tipo de produto. De todos os produtos classificados como "desodorante" pelo contribuinte foram criadas mais quatro denominações com diferentes códigos de NCM, a saber: "Perfumes", "Águas-deColônia", "Cremes Hidratantes" e "Óleos Hidratantes", classificados respectivamente como: "3303.00.10 - Perfumes 42%", "3303.00.20 - Águas-decolônia 12%", "3304.99.10 - Cremes de beleza e cremes nutritivos; loções tônicas 22%", "3304.99.90 - Creme de beleza e cremes nutritivos; loções tônicas/Outros 22%".

A apuração se baseou sobre o NCM incorretamente classificado para os produtos apontados. Nas circunstâncias que o contribuinte fez a classificação corretamente, tais vendas não compuseram a base de cálculo para lançamento.

Na seqüência foram apurados os créditos relativos aos mesmos produtos que deram saída e foram reclassificados através de seus códigos de produto. Uma vez consolidados estes créditos de forma mensal, os mesmos vieram acrescer o grupo de créditos de IPI sobre a diferença gerada na classificação retificada. Dessa forma a reclassificação afeta tanto novos débitos de IPI créditos de IPI sobre os mesmos produtos comercializados.

4.2 - Tabela de Apuração de Perfumes

4.2.1- Débitos (...)

4.2.2- Créditos (...)

4.3 - Tabela de Apuração de Águas de Colonias

4.3.1- Débitos (...)

4.3.2- Créditos (...)

4.4 - Tabela de Apuração de Cremes

4.4.1- Débitos (...)

4.4.2- Créditos (...)

4.5 - Tabela de Apuração de Oleos

4.5.1- Débitos (...)

4.5.2- Créditos (...)

5. INFRAÇÕES À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

Os fatos destacados no item 3 se subsumam às normas subsequentes, tendo em vista o recolhimento a menor do IPI em razão de erro de classificação fiscal, além do não recolhimento de tributo em saída de produto do estabelecimento. (...)

6-APURAÇÃO DO IMPOSTO DEVIDO

Como podemos observar, diante do acima exposto no item 3 e detalhado no item 4, os produtos reclassificados não possuem a função precípua de desodorizar. Dessa forma, conclui-se que as saídas de diversos produtos foram incorretamente classificadas e, conseqüentemente, tributadas com a aplicação da alíquota de 7% de IPI, referente a desodorante (desodorizante) corporal. No entanto, as alíquotas corretas destes produtos, que são de 42%, 12% e 22%, motivaram a reclassificação fiscal dos produtos constantes das tabelas dos itens 3.2.6.1 e 3.2.6.2.

Além disso foi apurado e lançado o imposto sobre alguns produtos que deram saída sem o IPI destacado. Nesses casos foi procedida reclassificação fiscal nos produtos que não estavam adequados à sua apresentação. Importante ressaltar que foram excluídas as operações de venda de produto adquirido de terceiro para comercialização.

Na consolidação dos valores de IPI apurados através da ação fiscal, será apresentada uma tabela que considerará os débitos apurados através da reclassificação e do lançamento do imposto não destacado. Uma vez que o tributo tem apuração que considera créditos de aquisição com o devido destaque do IPI como redutor da base de cálculo do tributo, isto é, não-cumulativo, procedeu-se o ajuste considerando a reclassificação também para o crédito dos produtos quando de sua entrada. (...)

6.1 - DA MULTA DE OFÍCIO

Estabelece o art. 80, caput, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, in verbis: (...)

6.2 -DOS JUROS DE MORA

Sobre o valor do IPI lançado, incidem ainda os juros de mora, conforme determinado no art. § 3º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (...)

7-DA CIENCIA

(...) Regularmente intimada, com ciência pessoal, em 22 de dezembro de 2017, fls. 2094/2095, a interessada apresentou, em 23 de janeiro de 2018, a impugnação parcial de fls. 2099/2253, onde alega preliminarmente a “Tempestividade”.

Em seguida, discorre sobre o “Objeto do Litígio Administrativo” e alega “os produtos industrializados pela Impugnante são registrados na Agência Nacional de Vigilância Sanitária (ANVISA) como produto de higiene pessoal, cosmético ou perfume, conforme a prova técnica da sua característica, composição química e eficácia da finalidade, nos termos da Lei nº 6.360/76 e dos Decretos nº 79.094/77 (vigente até 15/08/2013) e 8.007/13”.

Aduz, posteriormente, sobre os trâmites de registro dos seus produtos na ANVISA e cita: “que os elementos técnicos são de fundamental importância para a classificação fiscal de seus produtos” e ainda: “a autoridade administrativa simplesmente desprezou o elemento técnico (principalmente a característica, a composição química e a eficácia da finalidade) que circunda a classificação fiscal dos produtos industrializados pela Impugnante, não produzindo prova objetiva para refutar os registros dos produtos na ANVISA e adotando o subjetivismo e a presunção como “técnicas” de lançamento, o que deve ser prontamente rechaçado”.

Refuta as análises realizadas por solicitação da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Uruguaiana e afirma serem inconclusivas tecnicamente e que não servem de elemento de prova ou para subsidiar a reclassificação fiscal.

Ademais, afirma:

18. Além disso, e especificamente em relação aos 9 (nove) produtos que foram reclassificados fiscalmente como “perfumes”, com a formalização da exigência do IPI à alíquota de 42%, também se verifica uma clara alteração do critério jurídico de lançamento, quando comparado com a motivação adotada anteriormente nos Processos Administrativos nºs 19311.720311/2015-06 e 19311.720310/2015-53 (autos de infração lavrados no ano de 2015), o que afronta o artigo 146 do CTN.

19. Ademais, a autoridade administrativa genericamente reclassificou o produto TDIA ESFOL BANH CREM AVELA E ROMA 300ML (código de produto 50134178) para o código 3304.99.10 de cremes de beleza e cremes nutritivos e loções tônicas, desconsiderando a presença de ingredientes tensoativos na composição química dos produtos, que lavam a pele e removem sujidades e/ou células mortas, conforme reconhecido pela literatura e pela ANVISA, e comprovado tecnicamente

por estudos e laudos, como, aliás, se verifica do Parecer Técnico da Dra. Ediléia Bagatin (doe. 05).

20. Em demonstração de sua boa-fé, destaca a Impugnante que incorreu em erro quanto à classificação fiscal do referido produto, porquanto classificou-o como desodorante na posição 3307.20.90. Contudo, apesar deste erro, a autoridade administrativa houve por reclassificar este produto juntamente com os desodorantes hidratantes, sem avaliá-lo atentamente, ou mesmo tecer qualquer comentário específico.

21. Conforme será demonstrado, o referido produto é, de fato, esfoliante da posição 3401.30.00, porquanto destinado para lavagem de pele, conforme inclusive reconhecido em julgamento administrativo de primeira instância nos autos do Processo Administrativo nº 19311.720310/2015-53, cujo contribuinte atuado foi a matriz da Impugnante.

E sintetiza seus argumentos:

(I) em qualquer hipótese, a impugnação deve ser acolhida, para determinar o recálculo do crédito tributário exigido, nos seguintes termos: (I) exclusão de todos os produtos fabricados por terceiros e meramente revendidos pela Impugnante (doe. 08), pois não sujeitos à incidência do IPI; (II) abatimento de todos os créditos relativos às devoluções de mercadorias, conforme demonstrado na planilha anexa (doe. 09); (III) recomposição da escrita fiscal do período de apuração de 31/10/2013, com a absorção do débito de IPI lançado de ofício e relativamente à acusação fiscal de ausência de destaque do imposto em nota fiscal de saída; e (IV) imputação de todos os pagamentos realizados e comprovados nos autos (does. 19 e 21);

(II) a autoridade administrativa: (a) não refutou as informações constantes dos registros da ANVISA; (b) não contrapôs os elementos de prova apresentados no curso da fiscalização pela Impugnante; (c) não motivou de forma adequada e específica a acusação fiscal; e (d) não aprofundou o trabalho fiscal; de modo que o auto de infração é insubsistente e, portanto, deve ser cancelado por afronta ao artigo 142 do CTN;

(III) todas as alegações da autoridade administrativa estão desprovidas de prova técnica e de respaldo científico;

(IV) os produtos industrializados pela Impugnante são registrados na ANVISA como produto de higiene pessoal, cosmético ou perfume, conforme a prova técnica da sua característica, composição química e eficácia da finalidade, nos termos da Lei nº 6.360/76 e dos Decretos nº 79.094/77 (vigente até 15/08/2013) e 8.077/13;

(V) as funções do produto, a característica, a composição química e a eficácia da finalidade do produto (ativos químicos), o resultado dos pareceres técnicos dos produtos (prova técnica), os requisitos e as normas da ANVISA (dado regulatório) e as próprias regras de interpretação do sistema harmonizado (critério jurídico)

são observadas pela Impugnante na correta classificação fiscal dos seus produtos industrializados;

(VI) os ativos "triclosan", "polyglyceryl-3 caprylate" e "ethylhexylglycerin" possuem ação antibacteriana e efeito desodorante reconhecidos por bancos de dados internacionais (por exemplo, PCPC - Personal Care Products Council, e Inventário de Ingredientes da União Europeia - Cosing), pela literatura especializada nacional e pela própria ANVISA, e comprovados tecnicamente por estudos e laudos;

(VII) Desodorantes Colônia, Desodorantes Perfume e Aguas de Natura Desodorante Colônia: os produtos possuem na sua composição química os ativos "triclosan" ou "polyglyceryl-3 caprylate", portanto, a classificação fiscal adotada pela Impugnante está correta;

(VIII) a autoridade administrativa não produziu prova técnica que justifique o enquadramento dos Desodorantes Colônia, Desodorantes Perfume e Aguas de Natura Desodorante Colônia como "perfumes" ou "águas-de-colônia", segundo o critério de concentração de composição aromática prevista na Nota Coana/Cotac/Dimon nº 2006/344;

(IX) Desodorantes Colônia, Desodorantes Perfume e Águas de Natura Desodorante Colônia não se sujeitam à avaliação da concentração de composição aromática prevista na Nota Coana/Cotac/Dimon nº 2006/344, porquanto esta trata sobre perfumes e não desodorantes;

(X) o critério de classificação de perfumes segundo a concentração de composição aromática é reconhecido pela ANVISA como ultrapassado e inadequado, sendo expressamente reconhecida desde o ano 2000 a sua inaplicabilidade por tal agência reguladora;

(XI) a competência para regulação, normatização, controle e fiscalização de cosméticos, produtos de perfumaria e higiene pessoal foram atribuídas à ANVISA por meio da Lei nº 9.782/99, de forma que as regulamentações do 79.094/77 perderam sua eficácia técnica, vindo a ser expressamente revogado em 15 de agosto de 2013 pelo Decreto nº 8.077/13;

(XII) Óleos Desodorantes e Desodorantes Hidratantes: os produtos possuem na sua composição química os ativos "triclosan", "polyglyceryl-3 caprylate" ou "ethylhexylglycerin", portanto, a classificação fiscal adotada pela Impugnante está correta;

(XIII) o produto TDIA ESFOL BANH CREM AVELA E ROMA 300ML possui na sua composição química ingredientes tensoativos, que lavam a pele e removem sujidades/células mortas, conforme reconhecido pela literatura especializada e pela ANVISA, e comprovado tecnicamente por estudos e laudos;

(XIV) a lavratura do auto de infração também representa clara afronta ao artigo 146 do CTN, pois materializou uma espécie de mudança de entendimento da

Receita Federal do Brasil em relação à classificação fiscal de produtos adotada reiteradamente e há muito tempo pela Impugnante, e por mais esse motivo deve ser cancelado;

(XV) na remota hipótese de se entender pela manutenção do lançamento tributário, o que se admite apenas a título argumentativo, pelo menos, (a) deverá ser cancelada a exigência das multas e dos juros, nos termos do parágrafo único do artigo 100 do CTN; ou, então, (b) deverá ser cancelada a exigência das multas, conforme o disposto no artigo 112 do CTN;

(XVI) em qualquer hipótese, deve ser prontamente cancelada a exigência da multa de 75% prevista no caput do artigo 80 da Lei nº 4.502/64, pois não atrelada a imposto devido, tendo em vista a cobertura por créditos da não pcumulatividade; e

(XVII) por fim, os juros de mora não devem incidir sobre a multa de ofício lançada, por falta de previsão legal.

No tópico “Pagamento Parcial do Crédito Tributário” afirma:

24. Ainda em absoluta demonstração de sua boa-fé, a Impugnante esclarece que nos trabalhos de elaboração de sua impugnação identificou que uma pequena parcela do auto de infração se refere a produtos que, de fato, não são desodorantes, porquanto não possuem em sua composição substâncias bactericidas e, desse modo, foram classificados fiscalmente de forma equivocada. São estes: (I) ESSENCIAL DES COL ESPECI PAIS 2012 100ML (código de produto 50115918); (II) EKOS NÉCTAR DES HID MAOS MATE VERDE 75G (código de produto 50131933); e (IH) TDIA DES HID ILUMIN AMEIXA E FRESIA 70G (código de produto 50129614).

25. Em razão disso, a Impugnante procedeu ao pagamento do crédito tributário relativo a esta parcela do auto de infração, conforme DARFs anexos (doe. 21).

26. Outrossim, conforme será demonstrado no tópico "IV.I", há ainda outra parcela ínfima do crédito tributário que diz respeito a produtos que a Impugnante indevidamente deixou de destacar o IPI na nota fiscal de saída. Em relação a estes produtos, há algumas operações em relação às quais a Impugnante também providenciou o pagamento do respectivo crédito tributário, conforme DARF anexo (doe. 19).

27. Diante destas considerações, a Impugnante requer a imputação de todos os pagamentos realizados e comprovados nos autos (does. 19 e 21).

Passa então, a versar sobre “os Fatos” e assevera: “a função produto, a característica, a composição química e a eficácia da finalidade do produto (ativos químicos), o resultado de pareceres técnicos dos produtos (prova técnica), os requisitos e as normas da ANVISA (dado regulatório) e as próprias regras de interpretação do sistema harmonizado (critério jurídico) são observadas pela Impugnante na correta classificação fiscal dos seus produtos industrializados.

E acrescenta:

35. Por sua vez, para os produtos selecionados, aleatoriamente e por amostragem, pela autoridade administrativa, a Impugnante apresentou as diversas informações requeridas e os processos de cadastro junto à ANVISA, tudo em resposta aos Termos de Intimação Fiscal n.ºs 3 e 4 (fls. 161-171 e fls. não pagináveis), indicando: (I) o nome comercial do produto; (II) o segmento do produto (higiene pessoal, cosmético ou perfume); (III) o grau de classificação na

36. Ainda no curso do procedimento de fiscalização, informou a Impugnante que (fls. 161-171): (I) não há função preponderante nos produtos industrializados; e (II) existem produtos com funções múltiplas (por exemplo, desodorizar e perfumar a pele, bem como desodorizar e hidratar a pele). (...)

38. Com base em informações divulgadas - cria-se - em página na internet (www.natura.com.br), de data muito posterior ao período autuado, e sem qualquer prova técnica específica analisando as características, os ingredientes, a composição química e a eficácia da finalidade dos produtos, a autoridade administrativa aduziu no termo de verificação fiscal que diversos produtos industrializados teriam sido classificados incorretamente pela Impugnante.

39. E pior, em relação à parcela dos produtos reclassificados, a autoridade administrativa enquadrou-os ora como "águas-de-colônia" (3303.00.20) ora como "66perfumes" (3303.00.10), supostamente se baseando no percentual de concentração de composição aromática destes produtos, sem, contudo, produzir prova técnica acerca de tal concentração aromática.

40. Além de não produzir prova técnica específica, a autoridade administrativa também não se dignou a refutar as informações constantes dos registros dos produtos na ANVISA e as informações apresentadas no curso do procedimento de fiscalização pela Impugnante (as quais, aliás, demonstram que os produtos não possuem funções preponderantes, mas sim funções múltiplas), ou mesmo fez maiores indagações acerca da classificação fiscal adotada ou dos aspectos técnicos dos produtos. ANVISA; (IV) as funções do produto (por exemplo, desodorizar e perfumar a pele); (V) o nome registrado na ANVISA; e (VI) as respectivas embalagens e rótulos.

Posteriormente, no tópico, "Insubsistência da Acusação Fiscal de Saída de Produtos sem Lançamento do IPI e Devoluções de Produtos", sustenta que foram considerados produtos que não estão sujeitos a incidência do IPI, pois foram industrializados por terceiros e somente revendidos. Sustenta ainda, que foram considerados pela autoridade administrativa, créditos de IPI referentes a devoluções de produtos e que deve ser realizada da escrita fiscal com relação ao período de apuração 31/10/2013.

Diz no item "Da Violação ao Artigo 142 do Código Tributário Nacional" que: "no lançamento tributário ora impugnado, a autoridade administrativa: (I) não refutou as informações constantes dos registros da ANVISA; (II) não contrapôs os

elementos de prova apresentados no curso da fiscalização pela Impugnante; (III) não motivou de forma adequada e específica a acusação fiscal; e (IV) não aprofundou o trabalho fiscal; de modo que o auto de infração é insubsistente e, portanto, deve ser cancelado por afronta ao artigo 142 do Código Tributário Nacional”.

Já no tópico “Ausencia de refutação das informações constantes dos registros da ANVISA”, inicia informando que possui autorização da ANVISA para industrializar e comercializar produtos de higiene pessoal, cosmético ou perfume.

Defende que após a apresentação de estudos e laudos técnicos das características, composição química e da eficácia da finalidade do produto, e também do atendimento dos requisitos técnicos sanitários, as listas de substâncias, as normas de rotulagem e a classificação correta do produto, a ANVISA promove o registro do produto, o que subsidia o impugnante com as informações divulgadas ao consumidor e a classificação fiscal. Neste passo, questiona, que a Autoridade Fiscal, mesmo sendo competente para promover a classificação fiscal, não refuta as informações constantes nos registros da ANVISA, bem como não apresenta prova técnica e diz:

76. Ocorre, porém, que, no caso concreto, as informações (principalmente característica, composição química e eficácia da finalidade) dos produtos industrializados pela Impugnante constantes dos registros da ANVISA não foram refutadas no Termo de Verificação Fiscal pela autoridade administrativa.

Sustenta e relaciona alguns produtos que possuem função antitranspirante e que são enquadrados e registrados na ANVISA sob o Grau2 (RDC nº211/2005) e que cometeru um lapso na informação prestada no curso da fiscalização.

Questiona que somente dois laudos foram anexados pela Autoridade administrativa, e oriundos de solicitação da DRF/Uruguiana, em procedimentos de exportação, porém são inconclusivos tecnicamente e diz:

86. Atendendo estritamente ao quesito formulado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Uruguiana, nos 2 (dois) laudos de análise mencionados no termo de verificação fiscal o Laboratório Falcão Bauer Centro Tecnológico de Controle da Qualidade respondeu que o "Triclosan" não estava presente na composição química dos produtos Ekos Buriti Néctar Iluminador Hidrante para o Corpo e Sève Óleo Desodorante Corporal Folhas de Canela 200ml, concluindo, em razão disso, pela ausência da função desodorizadora da pele.

87. Ocorre, porém, que, em 2008 a Impugnante iniciou o processo de substituição do ingrediente "Triclosan" na composição química dos seus produtos, conforme declaração técnica anexa (doc. 11).

88. Nesse aspecto, a partir do ano de 2008, o “triclosan” começou a ser gradualmente substituído pelo “polyglyceryl-3 caprylate” e pelo “ethylhexylglycerin”, que igualmente possuem ação antibacteriana comprovada

tecnicamente, atribuindo, desse modo, função desodorante aos produtos industrializados pela Impugnante.

E ainda:

93. Seja como for, para a maioria esmagadora dos produtos, não foi produzida qualquer prova técnica para tentar refutar a classificação fiscal adotada pela Impugnante com base em registros na ANVISA e outros elementos técnicos.

No tópico, “Ausência de análise conclusiva dos elementos de prova apresentados no curso da fiscalização pela Impugnante”, assevera que, informou à Fiscalização, a função dos produtos, a característica, a composição química e a eficácia da finalidade do produto (ativos químicos), o resultado dos pareceres técnicos dos produtos (prova técnica), os requisitos e as normas da ANVISA (dado regulatório) e que as regras de interpretação do sistema harmonizado foram observadas na correta classificação fiscal dos seus produtos e ainda que apresentou as embalagens e rótulos, o nome comercial do produto, o segmento, o grau de classificação na ANVISA, as funções e o nome registrado na ANVISA e mais: “no curso do procedimento de fiscalização, informou a Impugnante que: (I) não há função preponderante nos produtos industrializados; (II) existem produtos com funções múltiplas (por exemplo, desodorizar e perfumar a pele); Afirma ainda, neste tópico, que a fiscalização não avaliou os elementos apresentados, não se manifestou sobre todos os elementos apresentados no curso da fiscalização e que a acusação fiscal é genérica, sem substância, sem provas e pautada na mera presunção simples.

Adiante trata da “Ausência de motivação adequada e específica” e insiste que a fiscalização é sem prova técnica e respaldo científico e não observou as funções dos produtos classificados. E ainda, que a fiscalização, baseou-se em aspectos comerciais constantes no sítio da internet da impugnante.

Sobre “Ausência de aprofundamento do trabalho fiscal” alega:

(...) 145. Com efeito, não poderia a autoridade administrativa ter tecido comentários atecnicos sobre as "linhas de produtos", mas deveria ter avaliado os aspectos técnicos de cada um dos produtos que pretendeu reclassificar fiscalmente.

146. Frise-se que, justamente em razão desta análise superficial e sem qualquer atenção para a formulação individualizada dos produtos é que a autoridade administrativa reclassificou um esfoliante (TDIA ESFOL BANH CREM AVELA E ROMA 300ML) juntamente com os desodorantes hidratantes.

147. Com efeito, não tendo a autoridade administrativa apresentado prova técnica das suas alegações e para refutar a classificação fiscal adotada pela Impugnante, revela-se, de pronto, a manifesta insubsistência da acusação fiscal. (...)

Sustenta, mais uma vez, que a autoridade administrativa não aprofundou o trabalho fiscal, dando origem a lançamento absolutamente precário e pautado em mera presunção simples, em total afronta ao disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Neste ponto, passa a tratar da “Improcedência da Reclassificação Fiscal”.

IV.3.1 - Canal de Distribuição dos Produtos Natura (...)

166. E, nesse contexto, um dado importante a se ressaltar é que o Grupo Natura, historicamente, foca sua comercialização (dos produtos fabricados pela Impugnante) no canal de vendas diretas. Inclusive, no ano de 2013 (período autuado), possuía mais de 1,2 milhões de Consultoras Natura ativas em todos o território nacional.

167. E o mais importante: no ano de 2013 não existia o canal de venda eletrônica da Natura (e-commerce),, cujas informações comerciais embasaram o arrazoado da autoridade administrativa! (...)

IV.3.2 – Os produtos industrializados pela Impugnante

(...)

178. Perceba-se, antes de tudo, que os termos “higiene pessoal”, “cosméticos” e “perfumes” são categorias extremamente técnicas, compreendendo produtos com características específicas, e não definições aleatórias ou facilmente intercambiáveis.

179. Por sua vez, a ANVISA, no exercício do poder conferido pela Lei nº 9.782/99, é competente para regulamentar e normatizar todos os aspectos relativos aos produtos sujeitos à vigilância sanitária.

180. Nesse passo, editou a Resolução da Diretoria Colegiada RDC n.º 211/2005 (vigente à época dos fatos geradores tratados no lançamento tributário), estabelecendo as seguintes definições: (...) 184. Portanto, os produtos da Impugnante são registrados conforme a legislação sanitária, como comprovado pelos documentos anexos (conjunto de docs. 20), e controlados pela autoridade sanitária competente. Note-se que, em alguns casos, os produtos são isentos de registro prévio, mas posteriormente são regularizados perante a ANVISA, mediante procedimento eletrônico e publicação da notificação dessa regularização em espaço aberto à consulta pública. 185. Especificamente no que diz respeito aos desodorantes industrializados pela Impugnante, quais sejam, os desodorantes colônia, os desodorantes hidratantes e os óleos desodorantes, todos esses produtos possuem ingredientes (“triclosan”, “polyglyceryl-3 caprylate” ou “ethylhexylglycerin”) com ação antibacteriana na sua composição química (formulação) Anexa aos autos, dossiê sobre o ingrediente polyglyceryl-3 caprylate (que compõe a formulação dos produtos desodorantes colônia e desodorantes hidratantes, doc. 04), e literatura especializada sobre o ethylhexylglycerin (que compõe a formulação dos produtos óleos desodorantes,

doc. 03), comprovando a ação antibacteriana e o efeito desodorizador da pele, tal como, aliás, também ocorre com o triclosan. Apresenta, por amostragem, Testes de Halo de Inibição (doc. 20), comprovando o efeito antibactericida de produtos que possuem na sua composição química os ingredientes acima citados. Anexa Parecer Técnico elaborado pela Dra. Ediléia Bagalin (doc.05), atestando a correta eficácia da finalidade dos produtos indicados no termo de verificação fiscal, e esclarecendo os seus mecanismos de funcionamento para corroborar suas afirmações e ainda Relatório Técnico nº 000.710/17 do INT (doc.06). A seguir no item “As Regras de Classificação Fiscal de Mercadorias”, afirma que a competência da Receita Federal para decidir sobre classificação fiscal de mercadorias não é discricionária, que está adstrita as Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado, juntamente com as Notas de capítulo e as Notas explicativas. E diz: 208. E mais, cabe ressaltar que o E. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA já decidiu que, em se tratando de classificação fiscal de cosméticos, a competência das autoridades fiscais e aduaneiras não se sobrepõe ao posicionamento oficial da ANVISA, que é o Órgão técnico por excelência para reconhecer a natureza do produto cujo elemento técnico deve nortear a classificação fiscal de um produto (REsp nº 1.555.004/SC. Rei. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO. Julgamento em 16/02/2016). Confira-se: No próximo tópico, discorre sobre “Aplicação das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado na classificação fiscal dos produtos industrializados pela Impugnante”, em relação aos dois grupos de produtos autuados. IV.3.4.1 - Desodorantes Colônia, Desodorantes Perfume e Águas de Natura Desodorante Colônia (...) 256. Pelo exposto, conclui-se que: (I) os desodorantes corporais não se confundem com os perfumes e águas-de-colônia; (II) os desodorantes corporais - como é o caso dos produtos da Impugnante - não são para uso exclusivo nas axilas, como se

verifica da menção expressa na NESH à inclusão dos desodorantes para os pés na posição 3307; e (III) quando o local de aplicação é relevante na classificação fiscal, a NESH faz a discriminação - como no caso de produtos para partes pilosas (ou seja, com pelos) do corpo que não sejam o couro cabeludo, enquadrados na posição 3307. 257. Destarte, não tendo a NESH realizado a distinção, não cabe à autoridade administrativa fazê-la, ainda mais sem respaldo legal, técnico e científico. 258. Por fim, destaca a Impugnante que a menção à função antisséptica dos produtos em questão é explícita, e é exatamente por isso, por serem antissépticos, é que os produtos possuem a denominação de desodorantes. Caso assim não fosse, não teriam o termo desodorante no nome e seriam tão somente colônia, água-de-colônia ou perfumes. 259. Essa distinção é que a autoridade administrativa não quis fazer ou não compreendeu. Por conseguinte, essa é a razão da inocuidade da citação pelo Termo de Verificação Fiscal da Nota Coana/Cotac/Dinom n.º 2006/344, que trata da diferença entre perfume e água-de-colônia (em razão da presença superior ou inferior a 10% de uma composição aromática no produto). 260. Esse tema nem remotamente se aplica ao caso em discussão, haja vista que, em razão da presença de elementos antibactericidas nos

produtos em comento, esses produtos são desodorantes, não se confundindo com os produtos das posições 3303.00.10 e 3300.00.20. (...) IV.3.4.2 – Ausência de prova técnica para fundamentar a reclassificação para “águas-decolônia” e “perfumes” (...) 267. Apesar de informar que teria classificado os produtos com maior concentração de composição aromática como “perfumes”, em momento algum a autoridade administrativa provou a concentração de qualquer um dos produtos industrializados pela Impugnante, deixando, inclusive, de informar objetivamente quais seriam estas concentrações. 268. Ou seja, a autoridade administrativa não provou tecnicamente o que seria “perfume” e o que seria “água-de-colônia”, para amparar a reclassificação fiscal. (...) IV.3.4.3 – Inaplicabilidade do critério de concentração da composição aromática (...) 291. E dizer, portanto, que dado produto somente se sujeitaria à avaliação da concentração de composição aromática do inciso II do mencionado art. 49 se previamente comprovado que sua principal finalidade seja perfumar a pele, nos termos do art. 3º, IV, da Lei nº 6.360/76 e art. 3º, VIII, do Decreto nº 79.097/77. (...) 299. Note que a autoridade administrativa indevidamente indica que as “mercadorias” ou “produtos” devem ter sua classificação fiscal norteadas pela concentração de composição aromática. Contudo, como exaustivamente demonstrado, tal critério não se aplica a quaisquer “mercadorias” ou “produtos”, mas apenas àqueles definidos como perfumes, em razão de sua função principal. (...) IV.3.4.4 – Inadequação técnica do critério segundo a concentração da composição aromática (...) 306. Com efeito, a competência da ANVISA para definir o que são cosméticos e suas diversas espécies (como os perfumes, águas-decolônia e desodorantes) é conferida pela Lei nº 9.782/99, conforme, inclusive, reconhecido expressamente no texto da Nota Coana/Cotac/Dimon nº 2006/344. 307. Contudo, ao que parece, por conveniência da autoridade administrativa para amparar suas atécnicas ilações, não se dignou a transcrever a íntegra da Nota Coana/Cotac/Dimon nº 2006/344 (doe. 13), em que se constata que a própria Coana reconhece a competência da ANVISA em matéria de cosméticos, bem como transcreve a manifestação desta agência reguladora acerca da inadequação do critério baseado na concentração de composição aromática. (...) 313. Portanto, se a ANVISA, órgão técnico em matéria de cosméticos, há mais de uma década vem esclarecendo que o critério do art. 49, II, do Decreto nº 79.094/77, é inadequado, não aplicado na prática e desprovido de embasamento técnico e científico, é evidente que não poderia ser utilizado pela autoridade administrativa (sem amparo técnico) para fins de reclassificação fiscal de produtos. (...) IV.3.4.5 – Ineficácia técnica do Decreto nº 79.094/77 e sua revogação expressa (...) 315. Por fim, ainda que se pudesse ignorar a inaplicabilidade do critério do art. 49, II, do Decreto nº 79.094/77, ou a sua reconhecida inadequação técnica e, principalmente, o evidente enquadramento dos produtos da Impugnante como desodorantes, mesmo assim suas disposições carecem de eficácia técnica desde 27 de janeiro de 1999, bem como foram expressamente revogadas em 15 de agosto de 2013. (...) 339. Diante destas considerações, é de se concluir que o art. 49, II, do Decreto nº 79.094/77, que fundamenta a Nota Coana/Cotac/Dimon nº

2006/344, é inaplicável desde a publicação da Lei nº 9.782/99, em razão de ineficácia técnica. Ademais, tal inaplicabilidade se mostra ainda mais latente após a revogação expressa do Decreto nº 79.094/77 pelo Decreto nº 8.077/13. 340. Assim, por qualquer ângulo que se analise a questão, a reclassificação fiscal realizada pela autoridade administrativa com base no art. 49, II, do Decreto nº 79.094/77, é desprovida de embasamento técnico e jurídico, com o que é absolutamente improcedente a acusação fiscal. IV.3.4.6 – Óleos Desodorantes e Desodorantes Hidratantes (...)

345. Contudo, a Solução de Consulta SRRF/6a RF/DIANA nº 19/2001 e a Solução de Consulta SRRF/6a RF/DIANA nº 20/2001 não possuem efeitos vinculantes e, o mais importante, não se aplicam no caso concreto, tendo em vista a presença de ativo bactericida na composição química dos produtos industrializados pela Impugnante, como atestado no Parecer Técnico anexo (doe. 05) e no categórico Relatório Técnico do INT (doe. 06). (...) 358. E como não há preponderância entre as funções desodorizadora e hidratante, como atestado no Parecer Técnico da Dra. Ediléia Bagatin (doe. 05), a correta classificação dos óleos desodorantes e dos desodorantes hidratantes é no item situado em último lugar na ordem numérica, qual seja, o 3307, como corretamente procedeu a Impugnante. 359. As demais regras de interpretação do Sistema Harmonizado não são inaplicáveis ao caso concreto. (...) IV.3.4.7 – Esfoliante: TDIA ESFOL BANH CREM AVELÃ E ROMA 300ML 363. Em relação ao produto TDIA ESFOL BANH CREM AVELA E ROMA 300ML (código de produto 50134178), esclarece a Impugnante que, de fato, indevidamente o classificou fiscalmente como desodorante da posição 3307.20.90. 364. Contudo, tratou-se de um equívoco de sistemas que indevidamente inseriu a classificação fiscal errônea. De fato, a Impugnante registrou tal produto junto à AN VIS A como um "creme esfoliante 'peeling9 corporal e/ou facial" e (considerando o aspecto comercial tão prezado pela autoridade administrativa) em sua embalagem o anuncia como um "esfoliante de banho cremoso para o corpo" (doe. 22). 365. Portanto, não se trata de manipulação de classificação fiscal para buscar carga tributária inferior, mas sim um verdadeiro equívoco, ora reconhecida pela Impugnante. 366. Ocorre que, mesmo diante deste equívoco, a autoridade administrativa ignorou as particularidades deste produto, reclassificando-o para a posição 3304.99.10, juntamente com os desodorantes hidratantes, incorrendo novamente em aplicação incorreta das regras de classificação fiscal. (...) 377. A esse respeito, a Impugnante esclarece que nos autos do Processo Administrativo nº 19311.720310/2015-53, cujo autuada foi a sua matriz, a Receita Federal do Brasil buscou a reclassificação fiscal de esfoliantes. Ocorre que, em primeira instância administrativa, a DRJ julgou, por unanimidade de votos, a autuação improcedente em relação aos esfoliantes, consignando que estes produtos são classificados na posição 3401.30.00. Confira-se trecho da ementa: Finalmente, no tópico "IV.3.5 - Considerações finais quanto às questões de fundo da acusação fiscal" afirma que "a Impugnante partindo da realidade (elementos técnicos e químicos), qual seja, o

que são os seus produtos, interpretou a Tabela do IPI e demais regras, posicionando seus produtos e oferecendo as respectivas saídas à tributação”.

Assevera, a seguir, que “a autoridade administrativa, por sua vez, não se valeu de critérios jurídicos para reclassificá-los, não apresentou qualquer elemento de prova e, ainda por cima, desprezou os elementos técnicos para definir a identidade dos produtos”. Afirma que houve uma afronta ao art 146 do CTN, com uma alteração do critério jurídico do lançamento, em relação aos processos 19311.720311/2015-06 e 19311.720310/2015-53. Solicita o cancelamento da multa e dos juros nos termos do parágrafo único do art. 100 do CTN, pois há muito tempo adota o mesmo método para a classificação fiscal de seus produtos, ou ainda, o cancelamento de todas as multas aplicadas, de acordo com o art 112, inciso I do mesmo diploma legal, devido à existência de dúvida razoável. Afirma ser improcedente a multa prevista no art.80 da Lei nº 4.502/64. Insurge, por fim, sobre a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício lançada. Requer prova pericial técnica, conforme o disposto no inciso IV do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72, para ser atestada a característica, a composição química e eficácia da finalidade dos seus produtos e apresenta os quesitos e assistentes técnicos. E clama a improcedência do lançamento tributário e o cancelamento do Auto de Infração. Carreia aos autos algumas jurisprudências administrativas e judiciais. Por intermédio da Resolução 641 de 14/11/2018, fls. 4088/4109, foi determinada a realização de Diligência para que fossem adotadas, dentre outras, as seguintes providências: b) Apurar a efetiva saída dos produtos fabricados por terceiros e adquiridos pela impugnante e revendidos, sem qualquer processo de industrialização, ou ainda, se não caracterizam-se como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, e se for o caso, refazer os demonstrativos de apuração. c) Verificar se as devoluções de vendas detalhadas na planilha anexada às fls. 2619 2621 foram, ou não, efetivamente consideradas nas diferenças autuadas, e se for o caso, refazer os demonstrativos de apuração. d) Excluir do lançamento de ofício exigências que tenham por fundamento a Classificação Fiscal do produto TDIA ESFOL BAXH CREM AVELÃ e ROMA 300 ML, na NCM 3304.99.10 adotada pela Autoridade Fiscal, pois deve ser classificado na NCM 3401.30.00. e) Refazer a apuração do montante do crédito tributário apurado no lançamento de ofício. O resultado da Diligência Fiscal encontra-se sintetizado no Relatório de Diligência Fiscal, de 13/06/2019, fls. 4159/4180. Cientificado do resultado da Diligência Fiscal, o contribuinte apresentou a manifestação, em 12/07/2019, de fls. 4183/4194.

Em 02/08/2019, os autos retornaram a 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belém.

A 2ª Turma da DRJ/BEL julgou parcialmente procedente a impugnação, sob a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

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 revelam-se suficientes para formação de convicção e conseqüente 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.

LANÇAMENTO FISCAL. ÔNUS DA PROVA.

Hodiernamente, no âmbito do processo administrativo tributário, a regra sobre a distribuição do ônus da prova deve ser pautada em um critério de justiça distributiva, que é o da garantia da igualdade entre partes. Dessa forma, enquanto o Fisco possui o dever de provar a ocorrência do fato gerador do tributo e/ou a prática de infração, o contribuinte tem o dever de colaborar para a descoberta dessa verdade material.

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 moratórios.

MULTA DE OFÍCIO. PREVISÃO LEGAL.

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.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. NÃO INSTAURAÇÃO. RENÚNCIA EXPRESSA À DISCUSSÃO ADMINISTRATIVA. PAGAMENTO PARCIAL.

Não se instaura o litígio em relação às matérias cuja discussão administrativa tenha sido expressamente abdicada pelo sujeito passivo na peça de impugnação, renúncia inclusive confirmada por recolhimento parcial mediante darf.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

FALTA DE LANÇAMENTO DO IMPOSTO. ERRO DE CLASSIFICAÇÃO

A saída de produtos tributados, com falta de destaque do imposto em decorrência de erro de classificação fiscal, implica no lançamento de ofício do que deixou de ser recolhido por iniciativa do sujeito passivo, acrescido dos consectários legais.

IPI. AUTO DE INFRAÇÃO. ERRO NO LANÇAMENTO. Em face da comprovação de erro no lançamento de ofício, cabível a revisão dos valores lançados a maior.

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

PERFUME

Os produtos denominados pelo sujeito passivo de “deoparfum”, em que preponderam as características de perfume, classificam-se no código NCM 3303.00.10.

ÁGUAS DE COLÔNIA.

Os produtos denominados pelo sujeito passivo de “deocolônias”, em que preponderam as características de perfume, classificam-se no código NCM 3303.00.20.

ÓLEOS CORPORAIS

Os óleos que se prestam precipuamente à hidratação do corpo, notadamente pés e pernas, portanto óleos corporais, todos embalados para venda a retalho, classificam-se no código NCM 3304.99.90.

HIDRATANTE

Creme hidratante destinado a hidratar e proteger a pele das mãos e dos pés, com ação anti-séptica, embalado para venda a retalho, classifica-se no código NCM 3304.99.10. Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

O recorrente apresentou Recurso Voluntário face aos pontos que foram mantidos na decisão de primeira instância – classificação de perfumes e águas de colônia, óleos e

hidratantes, afirmando, em síntese: i) nulidade parcial da decisão recorrida porque não foram enfrentados os argumentos de ofensa ao artigo 142, do CTN, bem como pela omissão quanto ao Relatório Técnico do Instituto Nacional da Tecnologia (INT); e, ii) no mérito, da ofensa ao artigo 142, do CTN, da improcedência da reclassificação fiscal, da ofensa ao artigo 146, do CTN, dos ajustes no crédito tributário constituído, além iii) do pedido de prova pericial técnica, cancelamento da multa e juros pelo parágrafo único, do artigo 100, do CTN, cancelamento de todas as multas lançadas pela dúvida razoável disposta no artigo 112, do CTN, improcedência da multa prevista no artigo 80, da Lei 4.502/1964, e da não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Junta aos autos ainda memoriais em que cita precedentes da matéria de reclassificação de óleos e hidratantes, além de dois julgados do mesmo recorrente, que estavam sob a relatoria desta Conselheira.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Mariel Orsi Gameiro, Relatora.

Trata-se de recurso 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.

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 esfoliante, além de considerar que não ficou caracterizado o interessado como estabelecimento equiparado a industrial e, bem como foram consideradas as notas para devolução de mercadorias.

Pois bem.

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 e 3303.00.10;

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, bem como pela não análise dos laudos técnicos que foram confeccionados para o presente deslinde.

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 conseqüência.

§ 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 da 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 osição 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, panópias). 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 espaguete, constituídos por um pacote de espaguete 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

l) 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 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

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 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 ANTISSOLARES E OS BRONZEADORES

Incluem-se na presente posição:

1) Os batons e outros produtos de maquiagem para os lábios.

Esta posição compreende:

l) 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

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 *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.

B.-PREPARAÇÕES PARA MANICUROS E

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 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

<p>PEDICUROS</p> <p>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.</p> <p>Excluem-se da presente posição:</p> <p>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).</p> <p>b) Os desodorantes (desodorizantes) para os pés, bem como as preparações próprias para o tratamento das unhas dos animais (posição 33.07).</p> <p>c) As unhas artificiais (de plástico, posição 39.26, de outras matérias, classificação consoante a matéria constitutiva).</p>	<p>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.</p> <p>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.</p> <p>V) Outros produtos, tais como:</p> <p>1) Os depilatórios.</p>
--	--

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 caminhararmos 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 Caprílico, 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 conseqüente 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