

**PROCESSO** - Nº 695.891/99 (SIPRO Nº 034286/2001-3)  
**RECORRENTE** - CANDY'S COMÉRCIO DE PERFUMES E COSMÉTICOS LTDA. (CHARLOT)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Consulta nº 702.243/96 – Parecer GECOT nº 1908/98  
**ORIGEM** - INFAZ VAREJO (INFAZ SÃO PEDRO)  
**INTERNET** - 04/03/2008

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0005-11/08-CTA

**EMENTA:** ICMS. CONSULTA. ALÍQUOTA. PRODUTO SUPÉRFLUO. ÁGUAS DE COLÔNIA. A partir do advento da Lei nº 4.825/89, perfumes sob a forma de extrato, bem como águas-de-colônia, aí compreendido todas as espécies de deo-colônias, são tributadas, nas operações internas, à alíquota de 25%, excetuando-se desta regra, apenas, a lavanda. Mantida, na íntegra, a resposta dada à consulta, nos termos do Parecer GECOT nº 1908/98. Recurso **CONHECIDO E NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto com fulcro no art. 82, do RPAF aprovado pelo Decreto nº 28.596/81, que visa à reformulação do Parecer GECOT 1.908/98, exarado no processo de Consulta nº 695.891/99, que concluía pela aplicação da alíquota de 25% do ICMS cobrado sobre operações internas com perfumes, águas de colônia e deocolônias, lastreado nos argumentos fáticos jurídicos a seguir delineados:

1. A Lei nº 4.825/89 determinou a aplicação da alíquota de 25% nas operações internas com perfumes, não havendo indicação acerca das espécies de perfume atingidas pela norma;
2. O Decreto nº 2.460/89, da mesma forma, não promoveu a especificação necessária;
3. Em 17/11/89, surgiu norma interpretativa emanada do Secretário da Fazenda – Portaria nº 1.161/89, definindo de maneira clara o alcance da lei tributária e estabelecendo que a alíquota acima indicada deveria ser aplicada exclusivamente a operações internas com perfumes, *“ainda que na forma de extrato, água-de-colônia, colônia pós barba, etc.”*; Tal Portaria excluiu do campo de incidência do tributo as operações com mercadorias similares, tais como xampus, cremes, maquiagens, cosméticos e correlatos;
4. O RICMS/96, de seu turno, dispusera acerca da alíquota aplicável a tais produtos – art. 51, II, “i” –, aplicando o percentual de 25% a perfumes (extratos), águas-de-colônia, inclusive colônia e deocolônia – NBM/SH 3303;
5. O RICMS/97, seguindo a Lei nº 7.014/96, manteve a previsão do RICMS/96, detalhando ainda mais as hipóteses de aplicação da alíquota de 25%;
6. Por meio da análise dos dispositivos legais indicados, concluiu-se que os perfumes (extratos) e as águas de colônia – NBM/SH 3303 – são onerados com a alíquota de 25%, nas operações internas e outras a elas equiparadas;
7. Observou-se o cuidado do legislador, ao especificar o alcance da norma legal, incluindo na hipótese de aplicação da mencionada alíquota os produtos incluídos na mesma posição na classificação NBM/SH (águas-de-colônia e deocolônia), e excluindo da incidência da norma outras mercadorias que, igualmente supérfluas, não deveriam estar submetidas à tributação mais elevada (seivas de alfazema);
8. A Divisão de Nomenclaturas de Mercadorias da Coordenação do Sistema de Tributação do Ministério da Fazenda, órgão competente para dirimir dúvidas quanto à correta classificação das mercadorias na NBM/SH, enquadra as deocolônias na posição 3303, conforme cópia de

Boletins IOB contendo decisões neste sentido e Despacho Homologatório, também em reforço a tal posicionamento;

Em seu Recurso Voluntário, o Contribuinte pretende a reforma do indigitado Parecer, “*atestando a SEFAZ que a alíquota de 25% atinge as ‘águas de colônia, deocolônias etc, a partir da vigência do RICMS/96, aprovado pelo Decreto nº 5.444/96, observadas as alterações posteriores da legislação’*”. Para fundamentar tal pleito, assevera, o recorrente:

1. As águas de colônia não são, por definição técnica, perfumes. A diferença existente está na composição e no preço de ambos os produtos:
  - a) perfume – produto de maior concentração, é composto de 30% de óleo essencial, 65% a 68% de álcool mineral e 2% a 5% de diluente químico. Custa, em média, 100% a mais do que as águas de colônia;
  - b) deo-colônias – 7% de óleo essencial, 70% de álcool mineral e 23% de água.
2. O art. 68, II, “i”, do RICMS/89, vigente até 30/06/96, seguindo determinação da Lei nº 4.825/89, determinava a aplicação de alíquota de 25% às operações realizadas com perfumes. E não poderia ser diferente, porque somente a Lei pode determinar o alcance da tributação;
3. Só com a vigência do RICMS/96, foram incluídas na taxação de 25% as colônias, águas-de-colônia e deocolônias, conforme disposto no art. 51, II, “i”. Houve, portanto, ampliação da carga tributária, admitindo, a legislação, a existência da diferença já apontada pelos contribuintes, quanto às mercadorias analisadas (perfumes, águas-de-colônia e deocolônias);
4. A Portaria nº 1.161/89, de seu turno, além de confundir os conceitos de perfumes e águas de colônia, não seria instrumento legal para definição da alíquota do ICMS (princípio da reserva legal);
5. Assim sendo, o recorrente concluiu pela ausência de embasamento legal do Parecer objurgado, ante a inafastável necessidade de avaliação técnica sobre o assunto.

Em seu Parecer opinativo, a então PROFAZ, pugnou pela integral manutenção do Parecer exarado, sob o argumento de que:

1. Inicialmente, assevera não se mostrar necessária a realização da avaliação técnica das mercadorias comercializadas pelo recorrente, pois a divergência de entendimentos não se situa na composição química dos produtos, mas restringe-se ao alcance que o legislador quis oferecer ao vocábulo “perfumes”, para fins de imposição da alíquota de 25%;
2. A solução da controvérsia situa-se no campo da hermenêutica do art. 21, II, “a”, da Lei nº 4.825/89. Quanto a este dispositivo, o recorrente laborou em manifesto equívoco ao asseverar que não poderia ser objeto de atividade interpretativa, por se tratar de matéria sob a reserva legal. Isto porque, o art. 100, I, do CTN, outorga aos atos administrativos expedidos pelas autoridades competentes a função de complementar as leis. Reconhece-se que tais atos não podem transpor os limites de complementação, atingindo a própria competência tributária, sem modificar ou ampliar o conteúdo da norma complementada, desnudando-lhe o sentido e o alcance;
3. Desta maneira, quando o legislador fez uso do vocábulo “perfumes”, na Lei nº 4.825/89, o fez de forma natural, sem qualquer conotação técnica. Não houve observância da composição química, mas apenas para a sua natureza de produto supérfluo.
4. Surgindo dados acerca da distinção química, coube ao executivo, no exercício de sua competência baixar a Portaria nº 1.161/89, para disciplinar a matéria, esclarecendo sobre quais produtos seria aplicável a alíquota de 25%;
5. Percebe-se, assim, que a Lei nº 7.014/96, ao contrário do asseverado pelo recorrente, restringiu o âmbito de aplicação da alíquota de 25%, ao excluir daí as operações com lavanda, seiva de alfazema e loções pós-barba, outrora abrangidas pelo vocábulo “perfumes”.

## VOTO

*Ab initio*, registre-se que esta Câmara de Julgamento Fiscal é competente para apreciar e julgar o presente Recurso Voluntário de consulta, porquanto foi interposto contra o Parecer da GECOT nº 1.908/98, exarado em 19/11/1998, incidindo, portanto a regra insculpida no art. 179, do RPAF, que, dispondo sobre o direito transitório, tratou da competência nos recursos interpostos sob a égide da legislação anterior:

*“Art. 179. O recurso interposto até 19 de janeiro de 1999, data da entrada em vigor da Lei nº 7.438, de 18 de janeiro de 1999, será conhecido e julgado como tal pelo Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF), através de qualquer de suas Câmaras, conhecida por distribuição ou, se for o caso, redistribuição, de acordo com a legislação anterior, salvo quanto à interposição de novos recursos, que obedecerão à supramencionada lei.”*

Frise-se que, conquanto o dispositivo legal transcrito fale em data de interposição, a interpretação adequada da norma é no sentido de que a regra de transição deve ser aplicada a decisão proferida e cientificada até o dia 18/01/1999, pois é a intimação acerca do Parecer exarado que se constitui no marco temporal definidor da legislação recursal aplicável à espécie, consoante impõe o princípio jurídico do *“tempus regit actum”*.

Também com base neste princípio, é forçoso reconhecer que o Recurso Voluntário sob exame preenche os requisitos de admissibilidades previstas na legislação da época, inclusive no que concerne à previsão legal de Recurso Voluntário em processos de consulta (art. 68, II, RPAF, então vigente), que somente foi extirpada do ordenamento jurídico estadual a partir do Decreto nº 7.887/2000, com efeitos a partir de 01/01/2001.

No mérito, o deslinde da demanda administrativa ora posta em discussão cinge-se à verificação da legitimidade da regulação levada a efeito por meio de portaria, relativamente ao alcance da norma que fixou a alíquota do ICMS, para operações internas e similares de “perfumes”, e se a especificação conduz à exclusão da incidência da Lei quando a operação tiver por objeto águas de colônia ou deocolônias.

Assevera, o recorrente, que, antes do RICMS/96, não havia previsão legal para cobrança de ICMS na alíquota de 25%, com relação a operações que envolvessem águas de colônia e deocolônias, primeiro porque o RICMS/89 era claro ao estabelecer tal percentual apenas para “perfumes” - que, tecnicamente, não se confundem com águas de colônia e deocolônias -, depois porque a Portaria 1.161/89, do Secretário da Fazenda, não poderia ter ampliado o campo de incidência de tal alíquota, para englobar mercadorias não especificadas em Lei.

De início, impõe-se o afastamento do pedido formulado pelo recorrente, quanto à realização de avaliação técnica para verificação das diferenças existentes entre as águas de colônia e os perfumes, por não se mostrar indispensável ao completo entendimento da matéria discutida.

É forçoso esclarecer-se que nenhum impedimento existe para que a Legislação Tributária, assim entendida como o conjunto de normas infralegais que regulam as relações jurídico-obrigacionais do Direito Tributário, interprete, delimite ou exponha o verdadeiro sentido da Lei instituidora do tributo. Este, aliás, é o papel da Legislação Tributária: complementar o sentido das Leis, Tratados e Convenções, como claramente explicitado no art. 100, I, do CTN. Sabe-se, ainda, que a mesma Legislação Tributária não pode criar, majorar, instituir tributos ou ampliar o alcance da norma de incidência que pretende regular.

No caso em apreço, o recorrente assevera que, tendo, o RICMS/89, estabelecido alíquota de 25% para operações com “perfumes”, não poderia, tal regra, ser aplicada às operações internas realizadas com águas de colônia e deocolônias. E, neste sentido, a Portaria nº 1.161/89, ao inserir no campo de incidência da norma tais produtos, teria acabado por ampliar o alcance das normas legais vigentes, violando o princípio da reserva legal do direito tributário.

Analisemos a alegação formulada pelo recorrente, quanto à existência de diferença técnica entre o perfume e as águas de colônia. O recorrente traz, em seu Recurso Voluntário, dados da composição e dos preços de tais produtos, para diferenciá-los tecnicamente, dando caráter

científico à segregação proposta. Em pesquisa realizada, pude verificar que a diferenciação apresentada pelo recorrente não encontra substrato científico. Muito ao revés, os estudiosos dedicados ao ramo de perfumaria tratam o perfume como gênero, do qual água de colônia é espécie. Vejamos alguns exemplos:

- O SEBRAE-ES, dando suporte àqueles que pretendem se aventurar no ramo da fabricação de perfumes, disponibiliza todas as informações necessárias ao desenvolvimento do negócio. Na página disponibilizada na internet ([http://www.sebraees.com.br/IdeiasNegocios/pag\\_mos\\_ide\\_neg.asp?id=333&tipoobjeto=3&objeto=333&botao=0](http://www.sebraees.com.br/IdeiasNegocios/pag_mos_ide_neg.asp?id=333&tipoobjeto=3&objeto=333&botao=0)), são esclarecidas todas as minúcias da atividade e do produto, tais como: tipos de fragrância, essências, matéria-prima, investimento, etc. Em um dos tópicos apresentados pelo Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas, fica clara a insubsistência da diferenciação sustentada pela Contribuinte:

**“CLASSIFICANDO OS “PERFUMES”**

*Artigos de perfumaria podem ser classificados como extratos finos, triplices e duplos, extratos comuns, loções, águas-de-colônia, águas aromáticas, etc. e podem ser de qualidade inferior ou superior.”*

- Em monografia apresentada ao Instituto Paulista de Ensino e Pesquisa, intitulada “Essencial Perfumes” (<http://www.ipep.edu.br/TCC/A%20EMPRESA%20ESSENCIAL%20PERFUMES%2018.06.pdf>), André Luis Picoli também esclarece:

*“Existem diversos segmentos de acordo com a composição do perfume:*

*1) Essência Extrato: é o perfume em sua concentração mais alta, a porcentagem varia conforme a marca de 15 a 30% de essência diluída em álcool a 90°. É o tipo mais caro de perfume, mas basta umas poucas gotas no pulso, na base do pescoço ou atrás da orelha.*

*2) Eau de parfum : possui uma menor concentração de essência de 10 a 15% diluída em álcool etílico a 90°. Pode ser usada em maior quantidade que a essência, mas tão pouco deve-se exagerar na quantidade.*

*3) Eau de toilette : possui uma concentração ainda menor de 5 a 10% diluída habitualmente em álcool a 85°. Pode ser usada em gotas, mas o habitual é o vaporizador.*

*4) Água de Colônia: é a fragrância adequada para o esporte ou trabalho. Sua porcentagem de essência varia de 3 a 5% e seu grau alcoólico entre 70 a 80°.*

*5) Eau fraiche: é uma eau refrescante, perfumada, quase sempre com pouca essência cítrica (limão ou tangerina). É adequada para a vida ao ar livre e atividade esportiva. Por isso muitas marcas são chamadas de Eau de esporte.*

*6) Colônias Masculinas e Unissex : costuma ter a mesma porcentagem de essência das águas de colônias femininas e raramente são diluídas em álcool com graduação superior a 70°. Quanto mais alta a graduação alcoólica, mais intenso será o perfume.”*

- Por fim, o tratamento do perfume como gênero do qual água de colônia é espécie é, também, adotado, por empresas que comercializam produtos cosméticos, como ocorre com a loja virtual *Ma Chérie*, empresa do grupo Piñeiro Blanco Comércio Ltda, inscrita na junta comercial do estado da Bahia sob a razão social de **E. C. Alves Piñeiro** CNPJ: 07.906.295/0001-09 ([http://www.macherie.com.br/extra\\_info\\_pages.php?pages\\_id=11](http://www.macherie.com.br/extra_info_pages.php?pages_id=11)).

*“O que são os perfumes:*

*A concentração das essências e os outros componentes usados, configuram os variados tipos de perfumes, como os relacionados a seguir.*

*Extrato, Perfume ou Parfum corresponde ao produto mais nobre da linha, que também é o mais envolvente e o mais ricos dos produtos alcoólicos, possuindo uma concentração de essência (óleos essenciais) em torno de 15% a 20% e álcool 96%, durando na pele entre 12 a 20 horas.*

*Eau de Parfum Produto que permite um perfumar mais sutil e marcante ao mesmo tempo, onde a base perfumada é ligeiramente modificada e sua concentração se situa entre 10 e 15% de óleos essenciais, com duração na pele entre 10 a 12 horas.*

*Eau de Toilette Neste produto específico, a base perfumada é modificada para ressaltar as notas frescas e sua concentração pode variar de 5 a 10%, com duração na pele entre 6 a 8 horas.*

*Eau de Cologne Neste tipo, a base perfumada é simplificada e as notas de cabeça são acentuadas, o que dá uma maior sensação de frescor, apresentando uma concentração de 3 a 5%, com duração efêmera e menor na pele, sendo ideal para o pós-banho.”*

Assim sendo, dúvidas não há de que, quando o Legislador estabeleceu alíquota de 25% para os perfumes incluiu neste vocábulo, não apenas um ou outro tipo de perfume, mas sim todas as suas espécies, possibilitando a aplicação deste percentual, também, sobre as operações realizadas com águas de colônia. O que fez a Portaria nº 1.161/89 foi restringir a aplicação de tal alíquota exclusivamente aos perfumes, excluindo de sua incidência produtos similares, tais como xampus, desodorantes, maquiagem, cosméticos e correlatos. Logo, plenamente válida a norma interpretativa em análise, justamente porque não invadiu a seara da reserva legal do direito tributário, limitando-se a esclarecer o que, sem sombra de dúvidas, já estava inserto no texto legal regulado, e afastar a aplicação de alíquota mais gravosa a outros tipos de produtos que, a despeito de igualmente supérfluos, não foram tratados de maneira idêntica pela Lei (desodorantes, xampus, etc.).

Concordo, também, com o posicionamento da PGE/PROFAZ, ao asseverar que, quando o Legislador estabeleceu uma alíquota mais elevada para os perfumes, não atentou (e nem era seu objetivo fazê-lo) à composição química de tal produto, mas objetivou (interpretação teleológica) impor maior gravame a uma mercadoria supérflua, dando vigência, pois, aos princípios da seletividade e capacidade contributiva.

Inegável, portanto, que não pode prosperar a pretensão recursal, no sentido de que seja reconhecida a não aplicação da alíquota de 25% às operações realizadas com águas de colônia anteriormente ao RICMS/96, eis que, sob a égide do RICMS/89, já havia expressa previsão em Lei para aplicação de tal percentual.

Ante o exposto, CONHEÇO E NEGÓ PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **CONHECER E NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado pela empresa **CANDY'S COMÉRCIO DE PERFUMES E COSMÉTICOS LTDA. (CHARLOT)**, através do Processo nº 695.891/99 (SIPRO Nº 034286/2001-3), homologando a resposta da DITRI constante do Parecer nº 1908/98 em Processo de Consulta nº 702.243/96, devendo ser o recorrente intimado para, se for o caso, efetuar o pagamento das quantias porventura devidas, atualizadas monetariamente, sem acréscimos moratórios, na forma do artigo 63, do RPAF-99.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de fevereiro de 2008.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – PRESIDENTE

FÁBIO DE ANDRADE MOURA – RELATOR

ANA CAROLINA ISABELLA MOREIRA - REPR. DA PGE/PROFIS