



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10675.901083/2010-57
Recurso n° 1 Voluntário
Acórdão n° **3802-001.912 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 20 de agosto de 2013
Matéria CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS
Recorrente PEIXOTO COMÉRCIO, INDÚSTRIA E SERVIÇOS DE TRANSPORTES S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004

CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS. RAZÕES DE RECURSO VOLUNTÁRIO QUE NÃO ILIDEM O FUNDAMENTO DA AUTUAÇÃO.

A arguição de que a seletividade, ou mesmo a finalidade do uso dos produtos, devem nortear a classificação fiscal de mercadorias, não pode se sobrepor, na esfera administrativa, à classificação fiscal que adota critérios objetivos para indicar o subgrupo da TIPI aplicável aos produtos em questão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Mércia Helena Trajano D'Amorim – Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Bruno Maurício Macedo Curi - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Regis Xavier Holanda (Presidente), Francisco Jose Barroso Rios, Solon Sehn, Paulo Sérgio Celani e Cláudio Augusto Gonçalves Pereira.

Relatório

PEIXOTO COMÉRCIO, INDÚSTRIA E SERVIÇOS DE TRANSPORTE S/A insurge-se no presente Recurso Voluntário contra o Acórdão nº 09-37.726, proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora – DRJ/JFA, que julgou improcedente a solicitação contida na manifestação de inconformidade, mantendo, contudo, o saldo credor de R\$107.127,55, relativo ao 3º trimestre de 2004 e a homologação da compensação integral declarada pelo contribuinte.

Por bem descrever os fatos e atos processuais ocorridos até o momento da apresentação da impugnação, reproduz-se aqui o relato formulado pela autoridade julgadora de 1ª instância, *in verbis*:

“Trata o presente processo de Declaração Eletrônica de Compensação, DCOMP nº 10606.93205.260407.1.7.01-7525, respaldada no saldo credor de IPI do 3º trimestre de 2004, calculado nos termos do art. 11 da Lei 9.779, de 19/01/1999. As compensações declaradas referiam-se a débitos da Cofins, um relativo a juros de mora da contribuição do mês de novembro de 2002 e outro da contribuição do mês de julho de 2006, no montante de R\$ 107.127,55 (vide PER/DCOMP DESPACHO DECISÓRIO - DETALHAMENTO DA COMPENSAÇÃO, à fl. 91).

A análise da petição do interessado se deu por via eletrônica, com procedimento fiscal instaurado, de que resultou o Despacho Decisório de fl. 88, com o indeferimento do saldo credor requerido e, conseqüentemente, a não homologação da compensação declarada. Fundamentou-se o ato decisório nos seguintes termos:

-Valor do crédito solicitado/utilizado: R\$107.127,55

-Valor do crédito reconhecido: R\$0,00

O valor do crédito foi inferior ao solicitado/utilizado em razão do(s) seguinte(s) motivo(s):

Constatação que o saldo credor passível de ressarcimento é inferior ao valor pleiteado.

- Constatação de utilização integral ou parcial, na escrita fiscal, do saldo credor passível de ressarcimento em períodos subseqüentes ao trimestre em referência, até a data de apresentação do PER/DCOMP.

-Ocorrência de glosa de créditos considerados indevidos, em procedimento fiscal.

Diante do exposto:

NÃO HOMOLOGO compensação declarada no PER/DCOMP acima identificado.

[...]

Para o procedimento fiscal instaurado de que dá conta o Despacho Decisório, relatou o auditor fiscal que das “*verificações realizadas nas aquisições de insumos (Matéria Prima, Produto Intermediário e Material de Embalagem), com direito a crédito, não foram identificadas divergências dignas de glosa*”. No entanto, também fez constar:

1) [...] que ao preencher a presente PER/DCOMP, a interessada lançou, com exceção do mês de setembro/04, como Valor Passível de Ressarcimento o total de IPI destacado nas Notas Fiscais de aquisição de insumos e de devoluções de mercadorias tributadas na saída, em vez do saldo credor. Isto é, o valor correto que deveria ser lançado no campo Valor Passível de Ressarcimento seria de R\$107.127,55 (devidamente escriturado no LRAIPI) e não R\$149.649,36 (valor destacado na aquisição de insumos excluído o valor de R\$10.947,62 referente a parte (R\$1.992,94) do débito apurado na 1ª quinzena de setembro e do total do débito apurado na 2ª quinzena deste mês). Portanto, glosar-se-á o valor de R\$42.521,81 referente à diferença destes valores, assim distribuídas:

Período de Apuração	Créditos LRAIPI (A)	Valor PER/DCOMP(B)	(A)-(B)	Saldo Credor LRAIPI (C)	Glosa (B) – (C)
1ª Q Jul/2004	23.322,80	23.322,80	-	16.554,71	6.768,09
2ª Q Jul/2004	29.077,75	29.077,75	-	14.794,56	14.283,19
1ª Q Ago/2004	57.411,95	57.411,95	-	50.354,18	7.057,77
2ª Q Set/2004	12.383,41	12.383,41	-	3.930,06	8.453,35
1ª Q Set/2004	17.352,78	15.359,84	1.992,94	9.400,43	5.959,41
2ª Q Mar/2004	21.048,29	12.039,61	8.854,68	12.093,61	-
TOTAL	160.596,98	149.649,36	10.947,62	107.127,55	42.521,81

2) [...] durante o exame das saídas (vendas e transferências), foi verificado que a interessada alterou a classificação fiscal dos produtos relacionados no quadro abaixo, passando a tributá-los à alíquota zero nas vendas efetuadas a partir de 14/02/2004. Classificação essa que passou de 3809.91.90 (alíquota de 10%) para 2828.90.11 (alíquota de 0%).

Cód. Prod	Descrição do Produto	TIPI
123471	ALVEJANTE 1000ML VALOR FLORAL 12X1 R.010	2828.90.11
123498	AGUA SANIT.1000ML VALOR 12X1 R.020	2828.90.11
123528	AGUA SANIT.2000ML VALOR 8X1 R.021	2828.90.11
123536	ALVEJANTE 2000ML VALOR FLORAL 8X1 R.011	2828.90.11

Ao ser indagada do embasamento que deu suporte a tal classificação fiscal a empresa respondeu:

“A alteração para a NCM 28.28.9011 é a classificação específica mais indicada considerando as características da composição química do produto, pois a Água Sanitária e o Alvejante é a diluição do Hipoclorito de Sódio em água, sendo este o ingrediente principal ativo”.

[...] esta fiscalização entende que a melhor classificação para os produtos acima é a da posição 3402.20.00 da TIPI, com tributação de IPI à alíquota de 10%. Classificação que resultará, juntamente com aqueles valores que deixaram de ser destacados, na diferença de R\$24.013,71 que se encontra discriminada analiticamente no ANEXO-IV.

[...] esta fiscalização entende que a melhor classificação para os produtos acima é a da posição 3402.20.00 da TIPI, com tributação de IPI à alíquota de 10%. Classificação que resultará, juntamente com aqueles valores que deixaram de ser destacados, na diferença de R\$24.013,71 que se encontra discriminada analiticamente no ANEXO-IV.

Período de Apuração	Saldo Credor IPI	Valor Glosado	Saldo para Ressarcimento
1º Q Jul/2004	16.554,71	4.254,95	12.299,76
2º Q Jul/2004	14.794,56	4.698,97	10.095,59
1º Q Ago/2004	50.354,18	3.619,97	46.734,21
2º Q Set/2004	3.930,06	3.656,70	273,36
1º Q Set/2004	9.400,43	3.945,07	5.455,36
2º Q Mar/2004	12.093,61	3.838,05	8.255,56
TOTAL	107.127,55	24.013,71	83.113,84

Inconformado com o indeferimento de seu pleito, o contribuinte apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 93/99, para alegar que:

assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Os produtos em questão, a água sanitária e o alvejante produzidos pela Requerente, apresentam a seguinte composição química:

Água Sanitária

Cód.	MATÉRIAS-PRIMAS	%
0	Água qsp	80,64
01	Hipoclorito de Sódio 12%	19,16
183	Hidróxido de Sódio	0,20

Alvejante Floral Valor

Cód.	MATÉRIAS-PRIMAS	%
0	Água	85,50
01	Hipoclorito de Sódio 12%	14,00
183	Hidróxido de Sódio	0,25
03	Carbonato de Sódio (Barrilha Leve)	0,15
04	Perfume Floral Beach CP1328	0,10

A Requerente tem comercializado tais produtos rotineiramente utilizando-se da classificação fiscal 2828.90.11, indicada para produtos que apresentem em sua composição química predominância do Hipoclorito de Sódio, situação que resulta na tributação dos mesmos pelo IPI à alíquota de 0%.

[...]

Em ambos os casos, da água sanitária e do alvejante, sem maior dificuldade se observa a diluição dos agentes químicos em água, com a formação de uma solução aquosa. Além disso, também em ambos os casos, o elemento químico francamente predominante é o Hipoclorido de Sódio.

Nesse contexto, o item 28.28.90.1, da TIPI é dedicada ao enquadramento dos Hipocloritos, sendo o item 28.28.90.11, específico para o enquadramento do Hipoclorito de Sódio.

Nas notas explicativas ao enquadramento dos elementos químicos no Capítulo 28, esclarece os seguintes termos para o enquadramento dos produtos nesse Capítulo:

1 - Ressalvadas as disposições em contrário, as posições do presente Capítulo compreendem apenas:

a) os elementos químicos isolados ou os compostos de constituição química definida apresentados isoladamente, mesmo contendo impurezas;

b) as soluções aquosas dos produtos da alínea a) acima;

[...]

Nas notas apresentadas como convencimento quanto ao enquadramento da água sanitária e do alvejante, (dado pela Fiscalização), indica-se, de forma enfática, com **negritos e grifos**, como característica básica dos produtos que os mesmos prestem-se à

limpeza de louça sanitária e contenham uma mistura de hipoclorito de sódio com ortofosfato trissódico.

Em excerto seguinte, novamente aponta-se a condição do produto contendo hipoclorito de sódio combinado com diversos outros produtos e destinado à limpeza e desinfecção de pias e banheiros.

Observa-se claramente das justificativas contidas nos trechos citados que a classificação conferidas aos produtos em causa, água sanitária e alvejante decorreu da finalidade conferida a tais produtos, todavia, a ela não se bastando, indicando também que os produtos deveriam resultar de uma combinação de diversos elementos químicos onde figure- e não predomine - o Hipoclorito de sódio.

Nesses termos, segundo o entendimento fixado pela fiscalização não obstante haja uma classificação específica para os produtos a base de hipoclorito de sódio ou seja nos produtos onde esse elemento químico apresente predominância, preferiu-se uma classificação onde esse elemento químico integre uma composição química mais ampla, tornando irrelevante a predominância desse elemento químico.

Importante sublinhar que caso houvesse dúvida entre as duas classificações, situação inadmitida pela Requerente diante da existência de uma classificação específica para os produtos à base de hipoclorito de sódio, o próprio regulamento do IPI contém normas que solucionariam esse potencial conflito.

De fato, no caso do potencial conflito entre duas classificações possíveis, o regulamento estabelece regra própria de harmonização do sistema: (citação das regras 1 e 3 do Sistema Harmonizado)

[...]

Nesses termos, entende a Requerente que a classificação por elemento químico predominante deve prevalecer sobre a classificação por finalidade do produto, tendo em conta o caráter notoriamente mais genérico da finalidade de cada produto, sendo um critério explícito da tabela que a classificação prefira o critério mais específico em detrimento do critério mais genérico.

No caso da aplicação da tabela, o critério mais genérico somente deve ser utilizado caso ausente um critério específico para a classificação do produto em causa.

Por fim, o contribuinte requer a insubsistência do auto de infração.

É o relatório.

Não acatando as razões aduzidas pela interessada na instância *a quo*, a 3ª Turma da DRJ/JFA resumiu na forma da ementa abaixo os motivos pelos quais julgou improcedente a solicitação contida na manifestação de inconformidade, contudo votou pelo recolhimento do saldo credor de R\$ 84.159,77, relativo ao 1º trimestre de 2005 e a homologação compensação declarada pelo contribuinte. Veja se:

“Assunto: Classificação de mercadorias

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

ALVEJANTE E ÁGUA SANITÁRIA VALOR

As preparações produzidas pelo contribuinte, alvejante e água sanitária, ambas constituídas de hipoclorito de sódio em solução aquosa e outros componentes (para o alvejante, hidróxido de sódio (soda cáustica), carbonato de sódio e perfume floral, e para a água sanitária, hidróxido de sódio), comercialmente denominados ÁGUA SANITÁRIA VALOR E ALVEJANTE VALOR FLORAL, apresentadas em garrafas plásticas de 1000ml e 2000ml, classificam-se no código NCM 3402.20.00.

Dispositivos Legais: RGI 1º (texto da posição 34.02) e 6ª (texto da subposição 3402.20) e RGC-1 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), constante da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), aprovada pelo Decreto nº 4.545, de 26 de dezembro de 2002.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

SALDO CREDOR. DÉBITOS APURADOS PELA FISCALIZAÇÃO

É de se manter os débitos apurados pela fiscalização para o confronto de débitos X créditos na escrituração fiscal, quando ficar demonstrado que, por erro de classificação fiscal, o contribuinte lançou-os a menor na apuração. Por decorrência, o saldo credor do trimestre deve ser reduzido.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

SALDO CREDOR. HOMOLOGAÇÃO DE COMPENSAÇÃO DECLARADA.

Quando o cortejo dos créditos e dos débitos, escriturados e apurados pela fiscalização, são suficientes para reconhecer parcela do saldo credor destinado pelo contribuinte para a efetivação das compensações por ele declaradas, é legítimo reconhecer a homologação da declaração de compensação, ainda que o saldo credor do trimestre tenha sido reduzido em razão de débitos apurados pela fiscalização.

Manifestação de inconformidade improcedente.

Direito creditório reconhecido.”

É o relatório.

Voto

Preenchidos os pressupostos de admissibilidade e tempestivamente interposto, nos termos do Decreto nº 70.235/72, conheço do Recurso, passando à análise das razões nele expostas.

Trata-se de recurso destinado unicamente a combater a classificação fiscal indicada pela autoridade administrativa com relação a dois tipos de produtos industrializados pelo Recorrente, de nomes comerciais “água sanitária valor” e “alvejante floral valor”.

A composição química de ambos os produtos não é objeto de celeuma, sendo parte incontroversa da presente lide administrativa. Inclusive é de se ressaltar que a interação do hipoclorito de sódio com outros compostos químicos foi a origem de todo o imbróglio.

Isso se verifica facilmente do Termo de Verificação Fiscal de fls. 111-123, donde destaco o seguinte excerto constante de fl. 112:

“A classificação adotada pela empresa a partir de 14/02/2004 é específica para o Hipoclorito de sódio (NaClO.6H₂O), o que não é o caso dos produtos acima, que resultam da diluição do referido produto, em forma aquosa, em água e adicionados outros produtos.”

A missão do Recorrente, desde então, tem sido a de defender seu ponto de vista, no sentido de que está correto em aplicar a classificação fiscal própria do hipoclorito de sódio.

O Recorrente demonstra total domínio das normas sobre o caso, e discorre acerca do que entende como dois critérios possíveis de classificação fiscal, conforme o seguinte trecho de seu Recurso Voluntário:

- 18 A Recorrente não desconhece as normativas citadas na decisão que versam sobre o tema, todavia, entende que a classificação dos produtos segundo a sua venda a retalho não realiza o princípio da seletividade, que é um dos vetores desse tributo.
- 19 A classificação defendida pela Recorrente tem por base o fato de que os produtos à base de hipoclorito de sódio apresentam propriedades de desinfecção ao se promover a limpeza dos mesmos, atendendo assim à saúde pública.
- 20 Nesses termos, tem-se, de um lado a possibilidade de enquadramento do produto mediante a sua forma de venda - a retalho - e, de outro, seu enquadramento pela sua propriedade específica de aplicação - desinfecção.

Em seguida, o Recorrente afirma que o enquadramento de certo produto “deve ser regido especialmente pela aplicação dos valores condicionais a que o mesmo está sujeito”, como intróito para uma defesa segundo a seletividade do IPI – o que acarretaria a escolha de uma classificação fiscal mais favorável.

Ora, em que pesem as sensíveis alegações do Recorrente quanto ao princípio da seletividade, que possui raízes profundas na filosofia da tributação e se destina a atingir a capacidade contributiva de modo mais eficiente, combatendo o capital marginal de quem adquire produtos menos essenciais, seus argumentos não merecem acolhida em sede de Recurso Voluntário.

Isso porque a classificação fiscal de mercadorias não é, em si, um princípio que permita escolhas conforme a finalidade do produto, ou mesmo a conveniência administrativa. É regra de direito, e, como tal, é de aplicação objetiva.

Tanto assim que Ronald Dworkin, ao dispor sobre a diferença de consideração entre regras e princípios, foi extremamente feliz ao considerar:

Denomino princípio um padrão que deve ser observado, não porque vá promover ou assegurar uma situação econômica, política ou social considerada desejável, mas porque é uma exigência de justiça ou equidade ou alguma outra dimensão da moralidade [...]. A diferença entre princípios jurídicos e regras jurídicas é de natureza lógica. Os dois conjuntos de padrões apontam para decisões particulares acerca da obrigação jurídica em circunstâncias específicas, mas distinguem-se quanto à natureza da orientação que oferecem. As regras são aplicáveis à maneira do tudo-ou-nada. Dados os fatos que uma regra estipula, então ou a regra é válida, e neste caso a resposta que ela fornece deve ser aceita, ou não é válida, e neste caso em nada contribui para a decisão. (Levando os direitos a sério. Tradução de Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 2007, pp. 39-42)

A seletividade, como princípio que é, ainda que tenha forte conotação normativa por ser obrigatória para o IPI nos termos do art. 153, § 3º, da CRFB, termina por ser orientadora das normas constantes da Tabela do IPI, a qual objetivamente impõe as alíquotas e critérios de classificação fiscal próprios.

Desse modo, caso o contribuinte entenda que a Tabela do IPI contraria a seletividade ínsita ao imposto, deve se valer das vias próprias para tanto. Todavia, ao CARF não compete apreciar arguições de inconstitucionalidade das normas aplicáveis, conforme seu Regimento Interno e enunciado de Súmula n. 2.

Logo, a escolha feita pelo Recorrente, espelhada no excerto abaixo, de classificar os produtos objeto do presente litígio quanto à finalidade, revela-se em si equivocada, porquanto a classificação fiscal de mercadorias é feita com base nos critérios objetivamente dispostos na TIPI:

25 Nesses termos, entende a Requerente que a classificação por elemento químico predominante que evidencia a finalidade do produto deve prevalecer sobre a classificação tendo por base sua forma de embalagem, tendo em conta o caráter notoriamente mais genérico dessa última.

Igualmente equivocada, a meu ver, a tentativa de enquadramento do caso ao precedente trazido em seu Recurso Voluntário no processo 10380.007467/96-12, pois ali se discutia a classificação fiscal de sacos plásticos utilizados para acondicionar alimentos, diferentemente de outras finalidades. Sacos plásticos sempre serão sacos plásticos, enquanto a distinção traçada no caso em tela diferencia a natureza do produto em si.

E ainda na seara da seletividade, a arguição de que os produtos se destinam a desinfecção termina não se mostrando de muito alento, dado que as soluções ora analisadas permanecem com a mesma destinação – desinfecção –, resultando prejudicada uma discussão sobre o critério de discrimen adotado na distribuição de cargas tributárias aos diferentes produtos.

Indo mais além, a tarefa do Recorrente deveria ter se fiado em demonstrar, sim, que os compostos químicos indicados pela autoridade administrativa não desnaturam a característica dos produtos em serem um tipo – enquanto destinado para o mercado varejista – de “agentes orgânicos de superfície (exceto sabões); preparações tensoativas, preparações para lavagem (incluídas as preparações auxiliares) e preparações para limpeza, mesmo contendo sabão, exceto as da posição 34.01” (subgrupo 34.02 da TIPI, com denominação própria para venda a retalho no item 3402.20.00), para serem simples “hipocloritos de sódio” (item 2828.90.11 da TIPI). E nesse mister em especial, restou carente o Recurso Voluntário.

Por essas razões, conheço do Recurso Voluntário, mas lhe nego provimento.

Conclusão

Ante todo o exposto, conheço do Recurso Voluntário para negar-lhe provimento, mantendo integralmente o crédito tributário formalizado contra o sujeito passivo.

(assinado digitalmente)
Bruno Maurício Macedo Curi

CÓPIA