



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

Processo nº 10735.004027/2001-20
Recurso nº 1 Voluntário
Acórdão nº **3101-001.671 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 22 de julho de 2014
Matéria Auto de Infração IPI
Recorrente BOMBRIL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Ano-calendário: 1997

**IPI CLASSIFICAÇÃO FISCAL DESINFETANTE COM PROPRIEDADES
ACESSÓRIAS ODORÍFERAS**

Os desinfetantes com propriedades acessórias odoríferas devem ser classificados no código 3808.40.10 “EX 01”, correspondendo a uma alíquota de 30%. Aplicação da RGI1, RGI6, RGC/TIPI, textos da posição 3808, da subposição 3808.40.10, e do “EX 01”.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1997

**ATENDIMENTO AOS ATOS ADMINISTRATIVOS. AFASTAMENTO DE
PENALIDADE E JUROS MORATÓRIOS**

A observância dos atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas exclui a imposição de penalidades e a cobrança de juros de mora, conforme determinado pelo art. 100, I, e parágrafo único do CTN.

Lançamento Parcialmente Procedente

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para afastar a aplicação da penalidade e dos juros moratórios lançados. Vencidos os conselheiros Valdete Aparecida Marinheiro, Glauco Antonio de Azevedo Moraes e José Mauricio Carvalho Abreu que davam provimento total ao recurso voluntário. A conselheira Mônica Garcia de los Rios declarou-se impedida, sendo substituída

pelo conselheiro José Luiz Feistauer de Oliveira. Fez sustentação oral o Dr. Aldo de Paula Junior, OAB SP 174.480, advogado do sujeito passivo.

Rodrigo Mineiro Fernandes – Presidente substituto e relator.

EDITADO EM: 26/08/2014

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo Mineiro Fernandes, Valdete Aparecida Marinheiro, José Henrique Mauri, Glauco Antonio de Azevedo Moraes, José Luiz Feistauer de Oliveira e José Mauricio Carvalho Abreu.

Relatório

Adoto o relato do órgão julgador de primeiro grau até aquela fase (fls. 278 a 279):

Contra a contribuinte acima identificada foi lavrado em 19/11/2001 o Auto de Infração — Imposto sobre Produtos Industrializados, às fls. 195/197, que lhe exige o recolhimento de um crédito tributário no valor de R\$1.196.483,62, sendo R\$464.684,50 de imposto, R\$348.513,32 de multa proporcional passível de redução e R\$383.285,80 de juros de mora. Decorre o lançamento de procedimento fiscal de verificação de cumprimento das obrigações tributárias, quando foi observado que o estabelecimento industrial promoveu a saída de produtos tributados com falta de lançamento do imposto por erro de alíquota em relação aos "desinfetantes" por ela fabricados durante o ano-calendário de 1997. A contribuinte utilizou a posição 3808.40.10 da TIPI sem observar o "EX 01" da posição.

O Termo de Verificação As fls. 33/35 detalha os procedimentos de verificação, conforme segue: o contribuinte adota para os desinfetantes que fabrica o código de classificação fiscal 3808.40.10 da TIPI, com a alíquota de zero por cento para o IPI; o procedimento está em desacordo com o disposto nas Regras Gerais para Interpretação da Nomenclatura e com a Regra Geral Complemento nº 1, todas integrantes da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias — NBM; segundo esta, todos os desinfetantes com propriedades acessórias odoríferas devem ser classificados no código 3808.40.10 EX 01, correspondendo a uma alíquota de 30%; o contribuinte informou que os desinfetantes de fabricação da Bombril S/A têm como função principal DESINFETAR e função secundária PERFUMAR (fls. 27/28); essa informação é ratificada nos rótulos dos produtos desinfetantes fabricados pelo contribuinte (fls. 36/39).

Em 20/12/2001, os procuradores da autuada, constituídos pelo instrumento às fls. 238/239, apresentaram a peça impugnatória às fls. 229/237, na qual, após, discorrerem ligeiramente sobre os fatos

contestados, apresentam os seguintes argumentos: o entendimento do fiscal autuante de que os desinfetantes têm a função secundária de perfumar baseia-se numa interpretação literal do rótulo do produto sem se ater as suas reais características e propriedades; para uma correta classificação fiscal de qualquer produto é imprescindível possuir vastos conhecimentos químicos a fim de se chegar a um perfeito enquadramento técnico; seria prudente a fiscalização ter um parecer técnico conclusivo lavrado por um químico; os desinfetantes são produtos industrializados de primeira necessidade e não é difícil perceber a extensão de sua essencialidade; a COSIT desde há muito tempo indica a classificação de tais produtos na posição sujeita à alíquota zero; o perfume adicionado aos desinfetantes tem como objetivo impedir que o odor do produto químico (componente ativo) cause incômodo ao usuário; existem no mercado inúmeros produtos próprios para desinfetar ambientes, com propriedades odoríferas e desodorizantes, na forma de aerossol, como os produtos "Gleid" e "Bom Ar"; a Nota MF/SRF/COSIT nº 331/97, que trata do "Purific Eucalipto", menciona que para o desinfetante em líquido ou em pó, destinado à aplicação em superfícies, não se aplica o disposto no artigo 9º do Decreto-lei nº 2.470/88, que prevê a utilização da alíquota de 30%; está claro que os produtos que devem ser classificados no "Ex 01" da posição 3808.40.10 são aqueles que operam desinfecção através de reações químicas no meio aéreo. Finaliza sua peça afirmando que seus desinfetantes não têm propriedades acessórias de odorizar ou desodorizar ambientes, auto de devendo ser declarada a improcedência do infração. Junta ainda os elementos as fls. 238/259.

A 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora, em sessão realizada em 3 de fevereiro de 2005, acordou, por unanimidade de votos, considerar procedente o lançamento efetuado. O Acórdão 09.320 foi assim ementado:

ASSUNTO:: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Ano-calendário: 1997

Ementa: DESINFETANTES, POSIÇÃO FISCAL.

Os desinfetantes com propriedades acessórias odoríferas devem ser classificados no código 3808.40.10 EX 01, correspondendo a uma alíquota de 30%.

Lançamento Procedente

A interessada, regularmente cientificada do Acórdão da DRJ Juiz de Fora, interpôs o Recurso Voluntário, onde reprisa as alegações trazidas na impugnação. Sustenta que os produtos que fabrica e foram objeto de análise pela Fiscalização são itens de primeira e em face de sua essencialidade, deveriam ser tratados na posição fiscal sujeita à alíquota zero.

O processo foi objeto de apreciação pela Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, em sessão realizada em 4 de novembro de 2008, que não conheceu do recurso voluntário, declinando a competência para o Terceiro Conselho de Contribuintes (Acórdão 203-13 499).

O processo foi encaminhado a esta Seção de Julgamento e posteriormente distribuído a este Conselheiro.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e, considerando o preenchimento dos requisitos de sua admissibilidade, merece ser apreciado.

Em resumo, a fiscalização concluiu que o produto fabricado pelo contribuinte, que estava classificado como desinfetante de uso geral, Tabela TIPI 3808.40.10, a qual é tributada à alíquota zero, em verdade, por possuir propriedades acessórias odoríferas ou desodorizantes de ambientes, deveria estar classificado como 3808.40.10 e EX01, o que traria a alíquota de IPI ao percentual de 30%.

De outro lado, a Recorrente afirma que os desinfetantes por ela industrializados, devem ser classificados na posição 3808.4010, uma vez que a odorização produzida por tais desinfetantes "restringe-se à volatilização das substâncias aplicadas na superfície desinfetada e não decorre da volatilização de substâncias próprias para atuar na massa aérea de um determinado ambiente", não devendo, portanto, serem confundidos com os desinfetantes com propriedades acessórias de odorizar ou desodorizar ambientes enquadrado no "EX" 01 do código 3808.40.10 da TIPI.

Preliminarmente, não procede a alegação de cerceamento do direito de defesa alegado pela recorrente, que demonstrou conhecer todas as questões fáticas e de direito objeto do lançamento efetuado, de forma que produziu com extrema competência sua defesa, demonstrando conhecer os fatos e o direito aplicável, exercendo de forma plena seu direito de defesa.

No mérito, não há dúvidas sobre a classificação Fiscal do produto em questão: tanto a fiscalização quanto a Recorrente apontam a NCM 3808.40.10. A divergência está no enquadramento no "EX01" do referido código, o que elevaria a alíquota de 0% para 30% para o IPI.

A fiscalização entendeu que a ora Recorrente agiu em desacordo com o disposto nas Regras Gerais para Interpretação da Nomenclatura, e com a Regra Geral Complementar nº 1, todas integrantes da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - NBM, segundo as quais os desinfetantes com propriedades acessórias odoríferas são classificados no código 3808.40.10 "EX 01", ao qual corresponde a alíquota do IPI de 30% (trinta por cento).

Para interpretarmos o texto do Ex, devemos observar o disposto na Regra Geral Complementar da TIPI - RGC/TIPI, que assim determina:

1. (RGC/TIPI-1) As Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado se aplicarão, "mutatis mutandis", para determinar, no âmbito de cada código, quando for o caso, o "Ex" aplicável, entendendo-se que apenas são comparáveis "Ex" de um mesmo código.

César Olivier Dalston, em sua obra sobre “Exceções Tarifárias”, na qual realiza um profundo estudo sobre este instrumento de política econômica, inclusive analisando sua aplicação no IPI, assim dispõe sobre a questão:

“O outro aspecto da Hermenêutica das ‘exceções tarifárias’ diz respeito a colocação em prática da interpretação do ‘Ex-tarifário’. Para tanto, faz-se uso de um arsenal técnico, o qual pode ser descortinado a partir da Regra Geral Complementar da Tipi (RGC/Tipi), que se aplica aos ‘Ex-tarifários do IPI’ [...].

Dessa maneira, a determinação do ‘Ex-tarifário do IPI’, no âmbito de determinado código, começa pela 1ª Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado (1ª RGI) e, em tese e se for o caso, seguiria pela 2ª, 3ª, etc., até a 6ª RGI.

Ora, como a 1ª RGI se refere aos textos de posições, o que no caso do ‘Ex-tarifário’, mutatis mutandis, deve ser tomado como seu texto, então depreende-se que a determinação do ‘Ex-tarifário do IPI’ começa pela leitura do seu texto e, a partir daí, a verificação se o mesmo de fato se localiza no código que o abriga.

[...]

Ora, como ‘Ex-tarifário do IPI’ é uma dentre várias espécies de ‘exceções tarifárias, então conclui-se que a literalidade dessas exceções é a primeira e certamente a mais importante regra de interpretação.”

O referido autor sintetiza sua posição sobre o tema, que adotamos no presente voto:

- 1. No âmbito de um código NCM, a determinação do “Ex-tarifário”, seja do IPI, seja do II, aplicável ao caso concreto deverá observar as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado.**
- 2. A literalidade do “Ex-tarifário” é condição *sine qua non* para sua interpretação no âmbito do código em que se encontra.**

Passamos à análise do texto da posição 3808.40.10 e do "EX 01".

Na tabela de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados — TIPI, aprovada pelo Decreto nº 2.092, de 10 de dezembro de 1996, a classificação do produto desinfetantes constante da posição 3808.40.10 ficou desdobrado, de acordo com as propriedades principais e acessórias do produto:

CAPÍTULO 38- PRODUTOS DIVERSOS DAS INDUSTRIAS QUÍMICAS

[...]

38.08 Inseticidas, rodenticidas, fungicidas, herbicidas, inibidores de germinação e reguladores de crescimento para plantas, desinfetantes e produtos semelhantes, apresentados em formas ou embalagens para

venda a retalho ou como preparações ou ainda sob a forma de artigos, tais como fitas, mechas e velas sulfuradas e papel mata-moscas (+).

[...]

3808.40 Desinfetantes

3808.40.10 Apresentados em formas ou embalagens exclusivamente para uso domissanitário direto

"EX 01" - Com propriedades acessórias odoríferas ou desodorizantes de ambientes

As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado — NESH, fonte subsidiária de classificação de mercadorias, esclarecem no tocante à posição 38.08:

A presente posição abrange igualmente os seguintes produtos, desde que acondicionados para venda a retalho como fungicidas, desinfetantes, etc.:

a) Produtos e compostos orgânicos tensoativos, de cation ativo (tais como sais de amônio quaternário), que possuam propriedades anti-sépticas, desinfetantes, bactericidas ou germicidas.

Os produtos da posição 3808. São subdivididos como segue:

[...]

IV) Os desinfetantes

Os desinfetantes são agentes que destroem de maneira irreversível as bactérias, vírus e outros microrganismos indesejáveis, que se encontram, geralmente, em objetos inanimados.

Os desinfetantes utilizam-se, por exemplo, nos hospitais, para limpeza das paredes, etc., ou para a esterilização de instrumentos. Utilizam-se também na agricultura, para desinfecção de sementes, e na fabricação de alimentos para animais, a fim de combater microrganismos indesejáveis.

Incluem-se neste grupo os produtos desinfetantes, bacteriostáticos e esterilizantes.

A ora Recorrente foi intimada a apresentar informações relativas ao princípio e descrição resumida de funcionamento, matéria ou matérias de que são constituídas as mercadorias que fabrica, e não apresentou as informações solicitadas pela fiscalização, sob o argumento que as informações solicitadas seriam de absoluto sigilo industrial e não seriam passíveis de revelação, salvo no caso de apresentação de consulta sobre classificação fiscal de produto, nos termos do artigo 4º da IN 02/97.

No entanto, forneceu algumas explicações a respeito dos produtos (fls. 29 a 30), onde deixa claro que os desinfetantes de fabricação da Bombril S/A, tem como função principal **Desinfetar** e função secundária **Perfumar**. Informação ratificada nos rótulos dos produtos desinfetantes fabricados pelo contribuinte (fls. 39 a 42), que a seguir transcrevemos:

"DESINFETANTE PARA USO GERAL - DESINFETA LIMPA E PERFUMA"

"Sua fórmula exclusiva com alto poder germicida e bactericida, age profundamente na limpeza do dia a dia, deixando todos os ambientes da casa limpos, desinfetados e com cheiro de limpeza por muito tempo."

O enquadramento do produto no código 3808.40.10 (desinfetantes apresentados em formas ou embalagens exclusivamente para uso domissanitário direto) não é controverso, mas apenas seu enquadramento no "EX 01", por possuir ou não propriedades acessórias odoríferas ou desodorizantes de ambientes.

Acertadamente a autoridade lançadora afirma e o julgador *a quo* confirma que as informações constantes do rótulo representam, em consonância com a legislação, as características do produto em questão. O fabricante fez constar do rótulo de seus produtos sua propriedade acessória odorífera, além de sua função principal de desinfetar e limpar.

A Lei nº 6.360, de 23 de setembro de 1976, que dispõe sobre a vigilância sanitária a que ficam sujeitos os medicamentos, as drogas, os insumos farmacêuticos e correlatos, cosméticos, saneantes e outros produtos, define:

Art.3º

[...]

VII - Saneantes Domissanitários - Substâncias ou preparações destinadas à higienização, desinfecção ou desinfestação domiciliar, em ambientes coletivos e/ou públicos, em lugares de uso comum e no tratamento da água compreendendo :

[...]

c) Desinfetantes - destinados a destruir, indiscriminadamente ou seletivamente, microorganismos, quando aplicados em objetos inanimados ou ambientes;

[...]

Art 43. O registro dos desinfetantes será efetuado segundo o disposto no regulamento desta Lei e em instruções expedidas pelo Ministério da Saúde.

Art 44. Para fins desta Lei, são equiparados aos produtos domissanitários os detergentes e desinfetantes e respectivos congêneres, destinados à aplicação em objetos inanimados e em ambientes, ficando sujeitos às mesmas exigências e condições no concernente ao registro, A industrialização, entrega ao consumo e fiscalização.

O texto do "EX 01" prevê duas características dos desinfetantes para seu enquadramento: (i) desinfetantes com propriedades acessórias odoríferas; ou (ii) desinfetantes com propriedades desodorizantes de ambientes. Basta apenas que o desinfetante apresente uma das duas características indicadas no texto do "EX" para enquadrá-lo na exceção.

De acordo com o inciso VII do art. 3º da Lei nº 6.360/76, são definidos como desinfetantes as substâncias ou preparações destinadas a destruir, indiscriminadamente ou seletivamente, microorganismos, quando aplicados em objetos inanimados ou ambientes.

Portanto, os desinfetantes tanto podem ser aplicados em objetos inanimados como também aplicados em ambientes.

Não se trata de considerarmos como desinfetante sujeito ao tratamento excepcional apenas aqueles aplicados em ambientes com propriedade desodorizante, mas também aqueles aplicados em objetos inanimados com propriedades acessórias odoríferas.

A alegação da Recorrente de que a odorização produzida pelos desinfetantes "restringe-se à volatilização das substâncias aplicadas na superfície desinfetada e não decorre da volatilização de substâncias próprias para atuar na massa aérea de um determinado ambiente", não procede. No texto do "EX" não há uma exclusividade para enquadrar apenas aqueles desinfetantes com propriedades acessórias de desodorizar ambientes, mas também determina o enquadramento daqueles desinfetantes com propriedades acessórias de odorização aplicados em objetos inanimados, como é o caso dos produtos em questão.

O texto do "EX" 01 trata das duas situações, contendo a conjunção alternativa "ou" em seu texto, com o sentido de alternância, exclusão. Trata-se de uma situação (propriedades acessórias odoríferas) ou outra situação (propriedades desodorizantes de ambientes), não de apenas uma hipótese que deve preencher todo o requisito do texto (propriedades acessórias odoríferas e desodorizantes de ambientes).

Esse entendimento está em consonância com o princípio da seletividade por conta da essencialidade do produto tributado que rege a tributação do IPI. O legislador achou por bem tributar com alíquota mais elevada, na forma do *ex tributário* gravoso do IPI, aqueles desinfetantes com propriedades acessórias odoríferas, diferenciando-o do desinfetante sem essas propriedades acessórias. Considerou que as propriedades odoríferas não eram essenciais, mas apenas a propriedade primária de destruição de microorganismos, dentro do princípio da seletividade do IPI.

O próprio texto da NESH para a posição 3808 corrobora esse entendimento, ao definir desinfetantes como *"agentes que destroem de maneira irreversível as bactérias, vírus e outros microrganismos indesejáveis, que se encontram, geralmente, em objetos inanimados"*, e exemplificar seu uso, sem fazer referência àqueles produtos com propriedades odoríferas, mas apenas com sua função primária de destruição de microorganismos:

Os desinfetantes utilizam-se, por exemplo, nos hospitais, para limpeza das paredes, etc., ou para a esterilização de instrumentos. Utilizam-se também na agricultura, para desinfecção de sementes, e na fabricação de alimentos para animais, a fim de combater microrganismos indesejáveis.

Dessa forma, considerando as Regras Gerais de Interpretação (Texto da posição 38.08 e da subposição 3808.40), as Regras Gerais de Classificação 1 (Texto do código 3808.40.10— "EX 01) todos da TIPI - Decreto nº 2.092/96, a regra geral complementar da TIPI (RGC/TIPI), e as características do produto em questão, confirmamos o entendimento da autoridade lançadora e do julgador de primeiro grau, que o contribuinte deu saída em produtos tributados com insuficiência de lançamento do IPI, por não aplicar a alíquota prevista na TIPI (código 3808.40.10 ,— "EX 01) de 30%.

Entretanto, tendo em vista a observância, por parte da recorrente, da classificação fiscal indicada pela Nota MF/SRF/Cosit nº331, de 31/07/1997 (cópias às fls. 262 a 263), afasto a imposição da multa de ofício lançada e dos juros moratórios, conforme determinado pelo art. 100, I, e parágrafo único do CTN:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

[...]

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para afastar a aplicação da penalidade e dos juros moratórios lançados, confirmando a classificação dos produtos no código NCM 3808.40.10, “EX 01”.

Sala das sessões, em 22 de julho de 2014.

[assinado digitalmente]

Rodrigo Mineiro Fernandes – Relator