



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

Processo n° 10970.000382/2010-38
Recurso n° 1 Embargos
Acórdão n° **3802-004.016 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 27 de janeiro de 2015
Matéria Embargos de Declaração
Recorrente PEIXOTO COMÉRCIO, INDÚSTRIA E SERVIÇOS DE TRANSPORTE S/A
Recorrida PEIXOTO COMÉRCIO, INDÚSTRIA E SERVIÇOS DE TRANSPORTE S/A

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2005 a 31/03/2007

OMISSÃO, CONTRADIÇÃO NO ACÓRDÃO. INEXISTÊNCIA.
EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS.

Rejeitam-se os embargos de declaração quando não caracterizada a aduzida omissão na decisão recorrida, fundamento único do recurso.

Embargos conhecidos e rejeitados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer e rejeitar os Embargos de Declaração, na forma do relatório e do voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Joel Miyazaki - Presidente da 2ª Câmara/3ª Seção.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra – Redator designado *ad hoc* (art. 17, inciso III, do Anexo II do RICARF/2015).

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Mércia Helena Trajano D'amorim (Presidente), Waldir Navarro Bezerra, Claudio Augusto Gonçalves Pereira, Bruno Mauricio Macedo Curi (Relator), Francisco Jose Barroso Rios e Solon Sehn.

Fez sustentação oral pela Embargante a Dra. Isabela Prudente Marques, OAB n° 145.629 (MG).

Relatório

Preliminarmente, ressalta-se que nos termos do artigo 17, inciso III, do anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF/2015, fui designado como redator *ad hoc* (fl. 444), para formalização do respectivo Acórdão, considerando o resultado do julgado, conforme o constante da ATA da respectiva sessão de julgamento.

Trata-se de Embargos de Declaração opostos em face do Acórdão 3802-001.664, de 19/03/2013, desta 2ª Turma Especial (fls. 348/356), que, por unanimidade, negou provimento ao Recurso Voluntário de iniciativa do contribuinte, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/07/2005 a 31/03/2007

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.

O interessado apresentou petição de Embargos de Declaração contra o citado Acórdão (fls. 364/431), na qual aduz haver ocorrido **omissões e contradições**, sob os seguintes argumentos:

O Acórdão não ficou evidenciado qual o critério de classificação fiscal é o correto, pois afastou o critério adotado pela embargante e não deixou claro qual o critério legal que deve prevalecer;

Há contradições e omissões que precisam ser supridas, pois o relator leva a crer que o critério de classificação fiscal defendido pela embargante seria apenas o da finalidade do produto, quando na verdade, o critério por ela sustentado é essencialmente o da preponderância do elemento químico;

A composição química dos produtos não é o objeto da discussão, mas deve ser o critério que norteia a classificação final dos mesmos;

Não foi enfrentado no acórdão o argumento de necessidade de aplicação das regras gerais para interpretação do sistema harmonizado no caso de potencial conflito entre duas classificações fiscais possíveis no âmbito do IPI.

É o que basta para a análise da questão.

Voto

Conselheiro Waldir Navarro Bezerra, redator *ad hoc* designado para formalizar a decisão (fl. 444), uma vez que o Conselheiro Relator Bruno Maurício Macedo Curi, não mais compõe este colegiado e que a respectiva Turma Especial foi extinta, retratando hipótese de que trata o artigo 17, inciso III, do Anexo II, do Regimento Interno deste CARF, aprovado pela Portaria MF no 343, de 09 de junho de 2015.

Ressalvado o meu entendimento pessoal, no sentido de dar a este e a outros processos nessa situação tratamento diverso.

O embargante opôs os presentes embargos de declaração com base em contradições e omissões, resumidas ao final dos aclaratórios:

Ante o exposto e considerando que no próprio Acórdão foi FEITO RESSALVA QUANTO A NECESSIDADE DE UTILIZAÇÃO DE CRITÉRIOS OBJETIVOS PARA O ENQUADRAMENTO DE PRODUTOS NA TABELA TIPI, bem como que o critério adotado pela Embargante considerou exatamente esse aspecto, tendo sido feito o enquadramento com base na composição química predominante do produto, razão pela qual não há como subsistir a classificação e definição feita pela fiscalização e tida como correta pelo r. acórdão, pois não obstante haver uma classificação específica para os produtos à base de hipoclorito de sódio, optaram por realizar o enquadramento por uma classificação em que esse elemento químico integra uma composição química bem mais ampla, notadamente pela sua forma de venda – a retalho.

Para que a Contribuinte possa compreender a norma individual e concreta veiculada pelo r. Acórdão, IMPERIOSO QUE ESTES E. CONSELHEIROS ESPECIFIQUEM QUAL DEVE SER O CRITÉRIO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL DESSES PRODUTOS, E NÃO SIMPLEMENTE RECHAÇAR O CRITÉRIO ADOTADO PELA EMBARGANTE SEM DEIXAR CLARO QUAL É O CRITÉRIO LEGAL CORRETO APLICÁVEL.

Por fim, merece ser enfrentado o argumento de defesa suscitado pela Embargante em sede de Recurso Voluntário no que tange as regras gerais para interpretação do sistema harmonizado em caso de flagrante conflito entre duas classificações possíveis, situação esta materializada no caso em exame, sob pena de caracterização de flagrante omissão.

A rigor, o embargante, após rerepresentar uma impugnação contra decisão da DRJ (recebida por força do formalismo moderado insito ao PAF como recurso voluntário), pretende rediscutir o mérito da causa, trazendo ainda uma razão nova para o colegiado.

Relembrando o quanto decidido no acórdão embargado:

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. 113-125, donde destaco o seguinte excerto constante de fl. 114:

"(...) 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:

- | | |
|----|--|
| 14 | 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. |
| 15 | 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. |
| 16 | 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:

21 | 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, ao 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.

O contribuinte agora opõe embargos porque, no seu entender, “*EM MOMENTO ALGUM DO VOTO CONDUTOR DO R. ACÓRDÃO, RESTOU EVIDENCIADO QUAL CRITÉRIO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL É O CORRETO PARA OS PRODUTOS EM TELA, AFASTANDO OS CRITÉRIOS APRESENTADOS PELA EMBARGANTE, MAS NÃO DEIXANDO CLARO QUAL O CRITÉRIO LEGAL DEVE PREVALECER*” (grifos do original).

Indo mais além, o embargante aduz:

Repise-se. De fato, não é a composição química dos produtos o objeto da discussão, mas sim o CRITÉRIO que norteia a classificação fiscal dos mesmos, sendo que o r. Acórdão **não foi específico quanto ao critério de classificação fiscal considerado para rejeitar as razões da empresa.**

Outro ponto importantíssimo é que não foi enfrentado no r. Acórdão o argumento de necessidade de aplicação das regras gerais para interpretação do sistema harmonizado em caso de potencial conflito entre duas classificações fiscais possíveis no âmbito do IPI. O r. Acórdão recorrido foi completamente omissso nesse particular.

Pois bem.

A autoridade administrativa classificou os produtos objeto da celeuma pela NCM 3402.20.00, e o Embargante pretende fazer valer a NCM 28.28.90.11.

O capítulo 28 da TIPI possui as seguintes notas:

Capítulo 28 ***Produtos químicos inorgânicos; compostos inorgânicos ou orgânicos de metais preciosos, de elementos radioativos, de metais das terras raras ou de isótopos*** Notas.

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;

c) as outras soluções dos produtos da alínea a) acima, desde que essas soluções constituam um modo de acondicionamento usual e indispensável, determinado exclusivamente por razões de segurança ou por necessidades de transporte, e que

o solvente não torne o produto particularmente apto para usos específicos de preferência à sua aplicação geral;

d) os produtos das alíneas a), b) ou c) acima, adicionados de um estabilizante (incluído um agente antiaglomerante) indispensável à sua conservação ou transporte;

e) os produtos das alíneas a), b), c) ou d) acima, adicionados de uma substância antipoeira ou de um corante, com a finalidade de facilitar a sua identificação ou por razões de segurança, desde que essas adições não tornem o produto particularmente apto para usos específicos de preferência à sua aplicação geral.

Dos autos se verifica a composição química dos produtos, apresentada pelo próprio contribuinte (fls. 66 e 67):

Peixoto Comércio, Indústria, Serviços e Transporte Ltda
Garantia de Qualidade

Formula Padrão – Domissanitários
Laboratório de Controle de Qualidade

Produto 100: Água Sanitária Valor
Aspecto: Líquido Levemente Amarelado
Validade: 6 meses

Cod.	Matérias Primas	%
0	Água qsp	80.64
01	Hipoclorito de Sódio 12%	19.16
183	Hidróxido de Sódio <i>soda cáustica</i>	0.2

Peixoto Comércio, Indústria, Serviços e Transporte Ltda
Garantia de Qualidade

Formula Padrão – Domissanitários
Laboratório de Controle de Qualidade

Produto 103: Alvejante Floral Valor
Aspecto: Líquido Levemente Amarelado
Validade: 6 meses

Cód.	Matérias Primas	%
0	Água	85.5
01	Hipoclorito de Sódio 12%	14
183	Hidróxido de Sódio	0.25
03	Carbonato de Sódio (Barrilha Leve)	0.15
04	Perfume Floral Beach CP1328	0.1

A simples presença de soda cáustica em um produto, e, além desta, perfume e barrilha leve no outro, já trazem à tona a **exclusão** do capítulo 28, pela nota 1, *a e b*.

Ou seja, já seria impraticável dar provimento ao Recurso Voluntário, porque pretende uma classificação fiscal inadequada.

Ainda assim, o Recorrente indaga, em sede de embargos, que o Acórdão não foi explícito sobre seu argumento de utilizar-se das regras gerais de interpretação do Sistema Harmonizado.

As regras gerais do SH poderiam ser utilizadas, caso fossem cabíveis. E, a rigor, o contribuinte deveria ter suscitado **qual** ou **quais** as regras gerais que ele pretende sejam aplicadas.

Entrementes, é de conhecimento geral, no CARF e no Poder Judiciário, que o julgador não precisa pormenorizar todos os argumentos do Recorrente, caso esteja convencido de que sua tese não procede.

Tal foi o que ocorreu no caso em tela.

Indo além, o embargante ainda insiste que “o Acórdão não foi específico quanto ao critério de classificação fiscal adotado” pela autoridade administrativa.

Ora, se toda a celeuma é a divergência entre as NCM 28.28.90.11 e 34.02.20.00, ao dizer que uma está errada, automaticamente a outra está correta.

O contrário seria se o CARF identificasse que a NCM 34.02.20.00 também fosse errada. Esse seria o caso de identificar nulidade por vício material, o que é dever de ofício do julgador no seu mister.

Não compete ao CARF, portanto, ao apreciar um Recurso – para provê-lo ou rejeitar-lhe –, reforçar o argumento da autoridade administrativa. Compete apreciar as *razões de recurso*, e, nisso, verificar se merece provimento ou não o quanto suscitado pelo Recorrente.

Isso não significa desnaturar o art. 142 do CTN, segundo o qual, ao meu ver, a autoridade administrativa deve demonstrar por que entende que está correta ao confrontar o sujeito passivo. Todavia, em sede recursal, o foco imediato é a tese do contribuinte, e de maneira mediata se verifica o lançamento.

Ao analisar o lançamento, o Acórdão entendeu que este foi correto ao indicar a NCM 34.02.20.00. e, para que não restem dúvidas, segue abaixo a NCM em referência, acompanhada das notas do Capítulo:

34.02	Agentes orgânicos de superfície (exceto sabões); preparações tensoativas, preparações para lavagem (incluídas as preparações auxiliares para lavagem) e preparações para limpeza, mesmo contendo sabão, exceto as da posição 34.01.	
3402.20.00	-Preparações acondicionadas para venda a retalho	10

Capítulo 34- Sabões, agentes orgânicos de superfície, preparações para lavagem, preparações lubrificantes, ceras artificiais, ceras preparadas, produtos de conservação e limpeza, velas e artigos semelhantes, massas ou pastas para modelar, “ceras para dentistas” e composições para dentistas à base de gesso

Notas.

1.- O presente Capítulo não compreende:

- a) as misturas ou preparações alimentícias de gorduras ou de óleos animais ou vegetais dos tipos utilizados como preparações para desmoldagem (posição 15.17);
- b) os compostos isolados de constituição química definida;
- c) os xampus, dentifrícios, cremes e espumas de barbear e preparações para banho, contendo sabão ou outros agentes orgânicos de superfície (posições 33.05, 33.06 ou 33.07).

(...)

3.- Na acepção da posição 34.02, os agentes orgânicos de superfície são produtos que quando misturados com água em uma concentração de 0,5%, a 20°C, e deixados em repouso durante uma hora à mesma temperatura:

a) originam um líquido transparente ou translúcido ou uma emulsão estável sem separação da matéria insolúvel; e

b) reduzem a tensão superficial da água a $4,5 \times 10^{-2}$ N/m (45dyn/cm), ou menos.

Ora, o Embargante não apenas não buscou excluir a classificação fiscal pelo item 3 da Nota, como busca afastá-la por critérios principiológicos como seletividade e finalidade.

Assim, a argumentação quanto à “composição química predominante do produto” não é suficiente para ilidir a ação fiscal: a Tabela do IPI adota um critério objetivo que transcende esse aspecto, seja no capítulo 28, seja no capítulo 34.

Resta claro, portanto, não ter ocorrido qualquer contradição na decisão, nem mesmo omissão. Ao fundo, o embargante pretende rediscutir a matéria, o que não é cabível em sede de aclaratórios.

Conclusão

Diante do exposto, voto para rejeitar os presentes Embargos de Declaração, uma vez inexistentes as contradições e omissões suscitadas.

Formalizado o voto em razão do disposto no artigo 17, inciso III, do Anexo II do RICARF/2015, subscrevo o presente.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra – Redator *ad hoc*.