



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
PRIMEIRA CÂMARA

PROCESSO N° : 13819.004115/2002-71  
SESSÃO DE : 17 de setembro de 2004  
ACÓRDÃO N° : 301-31.481  
RECURSO N° : 128.339  
RECORRENTE : DRJ/RIBEIRÃO PRETO/SP  
INTERESSADO : BOMBRIL S/A.

IPI – CLASSIFICAÇÃO FISCAL - Preparação desinfetante com funções bactericida e germicida, tendo como componentes ativos cloreto e didecil dimetil amônio e o cloreto de aquil dimetil benzil amônio, própria para desinfecção de superfícies e para uso domissanitário direto, classifica-se no código 3808.40.10 da NCM.  
**Recurso de Ofício improvido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Brasília-DF, em 17 de setembro de 2004

OTACÍLIO DANTAS CARTAXO  
Presidente

LUIZ ROBERTO DOMINGO  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: ROBERTA MARIA RIBEIRO RAGÃO, ATALINA RODRIGUES ALVES, JOSÉ LENCE CARLUCI, JOSÉ LUIZ NOVO ROSSARI e VALMAR FONSECA DE MENEZES. Ausente o Conselheiro CARLOS HENRIQUE KLASER FILHO. Fez sustentação oral o representante da empresa o Advogado Dr. RUBENS PELLICCIARI, Oab/SP nº 21.968.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.339  
ACÓRDÃO Nº : 301-31.481  
RECORRENTE : DRJ/RIBEIRÃO PRETO/SP  
INTERESSADO : BOMBRIL S/A.  
RELATOR(A) : LUIZ ROBERTO DOMINGO

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela autoridade julgadora de primeiro grau administrativo, nos termos da Portaria nº 333 de 11/12/97, que entendeu ser improcedente o lançamento, cuja decisão se consubstancia na seguinte ementa:

Assunto: Classificação Fiscal.

Período de apuração: 20/10/1997 a 31/12/1997

Ementa: TIPI. 380840.10.EX.01. DESINFETANTES  
PERFUMADOS.

Desinfetantes cuja odorização se restringe à volatização das substâncias aplicadas na superfície desinfectada e não decorre da volatização de substâncias próprias para atuar na massa aérea de um determinado ambiente, não se confundem com o desinfectante com propriedades acessórias de odorizar ou desodorizar ambientes enquadrado no "ex" 01 do código 3808.40.10 da TIPI vigente.

Lançamento Improcedente.

Em 24/04/2003 a contribuinte foi devidamente cientificada da decisão de primeira instância.

Às fls. 321/322 petição da contribuinte protocolizada em 27/08/03, informando que em 01/01/03, passou a vigorar a Tabela de Incidência do IPI, baixada com o Decreto nº 4.542/2002, que traz nova redação para o EX 01 do código 3848.40.10, que dispõe que somente são enquadráveis no citado Ex 01, os desinfetantes "apresentados em embalagem tipo aerosol", determinação esta que fulmina as pretensões do Auto de Infração, tendo em vista não ser o caso dos produtos sob análise.

É o relatório.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 128.339  
ACÓRDÃO N° : 301-31.481

VOTO

Conheço do Recurso Voluntário por atender aos requisitos regulamentares de admissibilidade e por conter matéria de competência deste Conselho.

Como comprova a análise empreendida acerca dos produtos em apreço, verificamos que estes são desinfetantes, cujos elementos ativos têm a função germicida, próprios para desinfecção de superfícies, tais como vasos sanitários, pias, bidês, pisos, azulejos, ralos e etc. São apresentados em frascos plásticos de 500 ml, 700 ml e 5 litros, para uso domissanitário direto (os produtos também podem, eventualmente, ser diluídos em água).

O contraponto dado pela fiscalização para fundamentar sua posição é o fato de os produtos, inicialmente, terem propriedades odoríferas que lhe conferiria uma abordagem para sua classificação fiscal a partir dessa qualidade.

Inegável, no entanto, que o tratamento da classificação fiscal de tais produtos passou por transformação legislativa até chegar a definitiva que, no entender da autoridade julgadora, melhor se adequa à realidade dos fatos.

Impende reconhecer que o ordenamento normativo instituidor do IPI, dentre outras providências, conferiu-lhe a característica de extra fiscalidade, seja pela possibilidade de alteração de suas alíquotas sem estar vinculado ao princípio da anterioridade, seja porque, na sua essência, está obrigado a atender ao princípio da seletividade por conta da essencialidade do produto tributado. Essas características foram herdadas do antigo Imposto sobre Consumo instituído pela Lei nº 4.502, de 1964, que preserva a característica de tributo que deve repercutir na cadeira de forma a alcançar o consumo, não se constituindo em um ônus para a atividade produtiva (não-cumulatividade).

Já tive oportunidade de analisar com algum detalhamento os princípios da não-cumulatividade, da seletividade e da essencialidade, em trabalho acadêmico, cujos conceitos principais passo a repisar.

No campo tributário, a seletividade apresenta-se como elemento caracterizador do IPI, desde a sua formação jurídica, ou seja, desde da outorga constitucional de competência tributária<sup>1</sup> assim disposta na Constituição Federal:

<sup>1</sup> Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

IV - produtos industrializados;

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 128.339  
ACÓRDÃO N° : 301-31.481

A seletividade contém, portanto, caráter próprio na outorga da competência e deve protagonizar a criação e aplicação da norma de incidência tributária, de forma a categorizá-la (norma tributária) segundo critérios de preferência e preterição de valores. Isto é, definido um valor jurídico ou social que se queira proteger, a norma deve selecionar aqueles fatos jurídicos que mais se aproximam da realização desse valor e desonerá-los da carga tributária. A seu turno, a norma deve selecionar aqueles fatos jurídicos que mais de distanciam da realização desse valor e onerá-los.

Seletividade é a qualidade de seletivo (do ato de selecionar), ao passo que, seletivo é o mesmo que selecionador,<sup>2</sup> aquilo que seleciona. Aquele que escolhe e classifica segundo um critério. Esse é o atributo conferido ao IPI, um imposto que deve selecionar o que estará sujeito à maior ou menor tributação. Assim, a seletividade dependerá sempre de um componente axiológico que graduará a aplicação da norma tributária.

Portanto, a seletividade apresenta-se como um princípio que determina a classificação dos diversos fatos jurídicos sujeitos a uma mesma hipótese de incidência (imposto sobre produtos industrializados) segundo um critério extrínseco de conteúdo valorativo (classificação relacional - HOSPERS<sup>3</sup>).

O valor colhido pela Constituição para a seletividade do IPI é a essencialidade.

Esse conteúdo valorativo da essencialidade é determinável, a partir do momento em que os objetos sejam classificados segundo esse critério. Isto porque, em um dado momento alguns produtos podem ser mais essenciais que outros, segundo os valores vigentes na sociedade, nas relações de consumo, nas necessidades vitais do homem ou nas dinâmicas econômicas que imponham premência no controle da circulação de produtos e mercadorias.

O termo “essencialidade” provém do latim “*essentialitate*”, qualidade ou estado de essencial. Essencial, por sua vez, é “Relativo a essência. 2. Que constitui a essência, a natureza de um ser: atributos essenciais. 3. Absolutamente necessário; indispensável.”<sup>4</sup> de essência. Aquilo que se apresenta como fundamental ou imprescindível. Que pertence ao conjunto de elementos necessários e indispensáveis à existência de uma coisa.

.....  
§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

<sup>2</sup> Silveira Bueno, *Minidicionário da Língua Portuguesa*, FTD, São Paulo, 1996, p.597

<sup>3</sup> Aprud Eurico Marcos Diniz de Santi. As classificações no sistema tributário brasileiro. Justiça Tributária – 1º Congresso Internacional de Direito Tributário IBET. São Paulo: Max Limonad, 1988, p. 130.

<sup>4</sup> *Dicionário da Língua Portuguesa Novo Aurélio, Século XXI*, Nova Fronteira, 2001.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 128.339  
ACÓRDÃO N° : 301-31.481

Atribuindo-se o valor “essencialidade” a produtos industrializados, para o fim de dosar a carga tributária, deve o legislador verificar quais os produtos se revelam mais necessário à subsistência humana. Produtos de primeira necessidade se contrapõem aos produtos supérfluos, dispensáveis e menos importantes.<sup>5</sup>

O valor *essencialidade* atribuído ao princípio da seletividade - que imprime ao caráter selecionador a diminuição da carga tributária dos produtos mais essenciais - implica-o, direta e indubitavelmente, ao princípio da capacidade contributiva. Isto porque, é de se presumir que aquela pessoa que é menos abonada tenha uma porcentagem maior de sua renda dedicada à aquisição de bens de primeira necessidade, e, portanto, menor capacidade contributiva. Enquanto, aquele que é mais abastado tenha uma porcentagem menor de sua renda dedicada a bens de primeira necessidade, restando uma parte maior para aquisição de bens supérfluos e maior capacidade contributiva.

Aliomar Baleeiro, ao abordar o art. 48 do Código Tributário Nacional, reserva tópico específico para essencialidade, no qual aduz que “as mercadorias essenciais à existência civilizada deles devem ser tratadas mas suavemente ao passo que as maiores alíquotas devem ser reservadas aos produtos de consumo restrito, isto é, o supérfluo das classes de maior poder aquisitivo<sup>6</sup>. ”

Nesse diapasão a alíquota cumpre papel fundamental na aplicação dos princípios da seletividade e essencialidade, pois maior será o tributo quanto maior a alíquota. Essa propriedade intrínseca à alíquota, habilita-a à função de *dosimetria*<sup>7</sup> da carga tributária, podendo controlá-la. Característica típica para a implementação da seletividade.

Ao IPI foi atribuída a função extrafiscal, seja pela própria função intrínseca da seletividade, que tem como componente valorativo a essencialidade (e, portanto, o comando jurídico de onerar de forma decrescente conforme a maior necessidade do produto para a existência da sociedade) seja pela flexibilidade que lhe foi conferida para alterações de alíquotas (por ato do Poder Executivo).

Mas não é só o princípio da seletividade que exerce essa função extrafiscal na incidência tributária. Atribuídos a outros tributos, também, os princípios da progressividade<sup>8</sup> e da proporcionalidade, que não se confundem com a

<sup>5</sup> Carrazza, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, Malheiros, São Paulo, 2001 ,p. 82.

<sup>6</sup> *Direito Tributário Brasileiro, Forense, Rio de Janeiro, 1977*, p. 190.

<sup>7</sup> No sentido de controle da irradiação dos efeitos da tributação.

<sup>8</sup> Sobre a progressividade podemos citar Valdir de Oliveira Rocha, (*Determinação do Montante do Tributo*, IOB, São Paulo, 1992, p.73): "a progressividade, como princípio (norma conformadora de normas), está expressamente referida na Constituição de 1988, para

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 128.339  
ACÓRDÃO N° : 301-31.481

seletividade, atuam na criação dos tributos com a função de implementar políticas e princípios constitucionais destinados a fins outros que não o de arrecadação, tais como, garantir “*a dignidade da pessoa humana*”; “*os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa*”; e “*o pluralismo político*”<sup>9</sup>; bem como, “*construir uma sociedade livre, justa e solidária*”; “*garantir o desenvolvimento nacional*”; e, principalmente, na atual fase do desenvolvimento social brasileiro “*erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais*”.

Esse atributo da extrafiscalidade não se trata de uma faculdade do Estado ou dos governantes mas um dever jurídico que prima pela consecução dos objetivos fins da sociedade firmados na Constituição. Roque Antonio Carrazza, com a clareza que lhe é peculiar, coloca: “*O IPI e o ICMS, pelo contrário, devem necessariamente ser instrumentos de extrafiscalidade, a teor dos já citados arts. 153, § 1º, I, e 155, § 2º, III, da CF.*” (grifos acrescidos ao original).<sup>10</sup>

Pois bem, diante desses princípios e analisando o caso concreto temos que um produto que contenha qualidades desinfetantes do ambiente deve ter um tratamento tributário mais privilegiado que outro que somente exala perfume no ambiente.

---

*determinar sua aplicação, na forma da lei, em relação ao imposto sobre a renda e provenientes de qualquer natureza (art. 153, § 2º, I) e em relação ao imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, como pena, quando, usando de faculdade, o Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento (art. 182, § 4º).*

Alfredo Augusto Becker, a seu modo, (in, Teoria Geral... op. cit., p. 289) aduz que:

*“A proporção e a progressividade de qualquer tributo em relação à base de cálculo não lhe altera a natureza jurídica, ainda que a proporção final seja superior a cem por cento. A medida da proporção e o ritmo da progressividade do tributo (seja imposto ou taxa) são problemas pré-jurídicos de Política Fiscal cuja solução fica entregue exclusivamente ao arbítrio do legislador”.*

*“Entretanto, naqueles países cujo sistema jurídico contém regra jurídica constitucional conferindo juridicidade ao “princípio da capacidade contributiva”, o legislador ordinário tem o dever jurídico de dosar a proporção e progressividade do tributo de modo não haver violação daquela regra jurídica constitucional.”*

No sistema de direito positivo hoje vigente, em face dos comandos e princípios constitucionais contidos na Carta Magna de 1988, devemos considerar a proporcionalidade e a progressividade como princípios jurisdic平ados e, portanto obrigatórios. O comando constitucional obriga o legislador a adotar o princípio da progressividade para o Imposto de Renda (Art. 153, § 2º, I.) e *faculta* essa progressividade, relativamente ao IPTU (Art. 156, § 1º). Aplica-se, pois, a lição de BECKER, no sentido de que a lei ordinária que tratar o imposto de renda como tributo não progressivo será inconstitucional.

<sup>9</sup> Colhemos o Art. 1º, incisos III, IV e V, respectivamente, o e art. 3º, incisos, I, II e III, respectivamente da CF/88, para demonstrar outros valores jurídicos e sociais que podem ser objetivos da extrafiscalidade dos tributos.

<sup>10</sup> *Curso de Direito Constitucional Tributário*. Malheiros, São Paulo, 2001, p. 82

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 128.339  
ACÓRDÃO N° : 301-31.481

Nesse passo a Receita Federal, através de seu Órgão de Classificação Fiscal exarou orientação em relação aos produtos objeto do lançamento que a adequada classificação na TIPI é no código 3808.40.10, com 0% de alíquota de IPI, conforme amplamente comprovado pela Interessada, interpretação essa pacificada em definitivo pela COANA, que, em 07/01/98, emitiu Parecer nº 001 reformado pareceres dados em contrário (que atribuíam aos produtos desinfetantes a exceção do "Ex" 01 dessa posição com tributação majorada). Nesse Parecer COANA ficou consolidado o entendimento de que os "desinfetantes" enquadráveis no EX 01 tem propriedades odoríferas tão-somente, em geral os aerossóis, que atuam diretamente na massa aérea de um determinado ambiente, nos seguintes termos:

"11. O desinfetante em tela deixa o local desinfectado com "agradável" odor. Contudo, esse odorização se restringe à volatização das substâncias aplicadas na superfície desinfectada e não decorre da volatização de substâncias próprias para atuar na massa aérea de um determinado ambiente. Portanto, o produto não pode ser confundido com o desinfetante com propriedades acessórias de odorizar ou desodorizar ambientes enquadrado no "ex" 01 código 3808.40.10 da TIPI vigente."

Desta forma, a principal diferença entre os desinfetantes da posição TIPI 3808.40.10 e seu "Ex" está exatamente na forma de atuação no ambiente, sendo que o primeiro atua na superfície a ser desinfectada e o segundo decorre da volatização de substâncias próprias para atuar na massa aérea de um determinado ambiente.

Essa distinção é fundamental para aplicação do princípio da seletividade em face da essencialidade, pois um produto que desinfeta a superfície de um banheiro, lavatório, pia, etc. tem maior essencialidade à vida humana que um produto aerosol que combate os odores no ambiente, donde decorre direta e infalível aplicação da proporcionalidade da tributação em face da essencialidade.

Na mesma linha está a Solução de Consulta da COANA nº 05, de 22/04/2003 (D.O.U. de 28/04/2003) específica para o produto "Kalipto Eucalipto", que o classifica no código 3808.40.10 da TIPI.

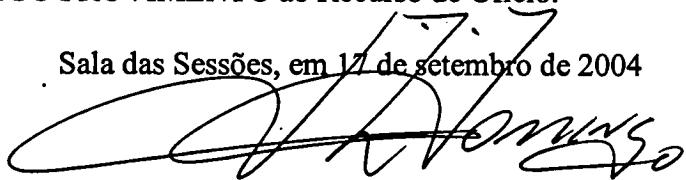
"Preparação desinfetante com funções bactericida e germicida, tendo como componentes ativos cloreto e didecil dimetil amônio e o cloreto de aquil dimetil benzil amônio, própria para desinfecção de superfícies comercialmente denominada "Kalipto Eucalipto", apresentada em frascos plásticos de 500 ml, 750 ml, 21 e 51 para uso domissanitário direto, classifica-se no código 3808.40.10 da NCM. (Grifos da recorrida)

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.339  
ACÓRDÃO Nº : 301-31.481

Diante do exposto e dos demais fundamentos exarados na decisão recorrida, NEGO PROVIMENTO ao Recurso de Ofício.

Sala das Sessões, em 17 de setembro de 2004



LUIZ ROBERTO DOMINGO - Relator