



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo nº** 11128.003787/98-47  
**Recurso nº** 321.553 Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9303-01.153 – 3ª Turma  
**Sessão de** 28 de setembro de 2010  
**Matéria** CLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA  
**Recorrente** IPIRANGA COMERCIAL QUÍMICA S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II**

Data do fato gerador: 21/11/1997

CLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA.

Não procede lançamento tributário que ao afastar a classificação tarifária adotada pelo contribuinte, adota outra classificação também errônea.

Recurso Especial do Contribuinte Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso especial. A Conselheira Nanci Gama declarou-se impedida de votar.

  
Henrique Pinheiro Torres - Presidente Substituto

  
Susy Gomes Hoffmann - Relatora

EDITADO EM: 06/12/2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro, Judith do Amaral Marcondes Armando, Luciano Lopes de Almeida Moraes, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Leonardo Siade Manzan, José Adão Vitorino de Moraes, Maria Teresa Martínez López, Susy Gomes Hoffmann e Henrique Pinheiro Torres.

## Relatório

Cuida o presente de Recurso Especial de Divergência interposto pelo contribuinte às fls. 259/280 em que pugna pela cassação do Acórdão proferido pela antiga 3ª Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, que deu provimento parcial ao Recurso Voluntário, por maioria de votos, determinando a exclusão das multas de ofício, tecendo a seguinte ementa:

*“CLASSIFICAÇÃO FISCAL. A exigência da diferença de alíquota está condicionada à ocorrência de lapso, por parte do contribuinte, ao classificar a mercadoria, bem como à correção da reclassificação efetuada pelo fisco.*

*MULTA DE OFÍCIO. Não havendo caracterização de declaração inexata, decorrente da comprovação do uso de dolo ou má-fé, incabível no caso a multa prevista nos artigos 44 e 45 da Lei nº 9.430/96, ex vi o princípio da tipicidade da norma penal tributária e o Ato Declaratório (Normativo) da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação nº 10, de 16 de janeiro de 1997.*

*Recurso parcialmente provido.”*

A questão central no presente recurso refere-se à análise da correta classificação tarifária das mercadorias importadas pelo contribuinte, que rechaça o entendimento esposado no acórdão recorrido, no sentido de que a classificação proposta pela fiscalização (Código 38.24.90.89) estaria correta.

Neste ponto, afirma a divergência de entendimento de outras Câmaras do Conselho, ao desconsiderar a classificação proposta pelo Fisco com relação aos produtos Ancamide 2353, Ancamide 350A, Ancamide AD e Ancamide 2280.

Por bem esclarecer os fatos, passo a transcrever parte do voto do acórdão recorrido:

*“O código adotado pela Recorrente para os produtos ANCAMINE 501, ANCAMIDE 2089M e ANCAMIDE 2280, foram, respectivamente, 2933.2999, 2921.2990 e 2921.3019, descritas genericamente como “Compostos cuja estrutura contém um ciclo imidazol (hidrogenado ou não) não condensado”, “Poliaminas Acíclicas e seus derivados; sais destes produtos” e “Monoaminas e poliaminas ciclânicas, ciclênicas ou cicloterpênicas e seus derivados;sais deste produtos”.*

*Ocorre que, tanto o Laudo do LABANA, como o Laudo do INT descaracterizam tais produtos como pertencentes ao Capítulo 29, o que não foi contestado em momento algum pelas peças de defesa.*

*Conclui-se, portanto, que as classificações adotadas pela Recorrente para os produtos ANCAMINE 501, ANCAMINE 2089M e ANCAMINE 2280, não estão corretas, uma vez que este não poderiam figurar dentre os produtos do Capítulo 29.*



M

*Logo, à exceção dos produtos mencionados no parágrafo anterior, todos os outros foram de início, ou no decorrer do processo, classificados nas posições 3908 e 3909, o que constitui uma real impropriedade, conforme demonstrado na decisão recorrida, à luz das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado. Com efeito, estas esclarecem que as formas primárias do Capítulo 39 compreendem os polímeros e resinas utilizados, via de regra, como matéria prima na indústria de produtos plásticos acabados, além de servirem como bases de vernizes, etc. Não obstante, tais produtos não podem se confundir com aquelas preparações endurecedoras, cuja finalidade específica é funcionar como agentes de cura das tintas ou adesivos.*

*Demonstrada a impropriedade da classificação promovida pela Recorrente, resta examinar a posição adotada pela fiscalização, a qual reclassificou todos os produtos no código 3824.9089.*

*A posição 3824 acolhe os produtos químicos e preparações das indústrias químicas ou das indústrias conexas, não especificados nem compreendidos em outras posições.*

*Investigando as subposições da posição 3824, constata-se que os produtos em questão não encontram abrigo em nenhuma subposição específica. Localizando-se, então, na subposição genérica 3824.90.89, assim como entendido pela d. fiscalização, uma vez tratar-se de “Produtos e preparações à base de compostos orgânicos, não especificados nem compreendidos em outras posições”, o que, ao contrário das afirmações da Recorrente, não foi descaracterizado pelo Relatório Técnico do INT.”*

Irresignado, o Contribuinte apresentou o presente Recurso Especial de Divergência, alegando que, nos termos do art. 112 do Código Tributário Nacional, em situações como a dos autos, em que tanto a classificação adotada pelo importador, quanto a proposta pela fiscalização são julgadas incorretas, deve-se prevalecer a classificação adotada pelo importador.

Reafirma que restou comprovado nos autos que os produtos por ele importados classificam-se numa terceira posição, razão pela qual deve prevalecer a classificação por ele adotada, obedecendo, desta forma, o comando jurisprudencial do Conselho de Contribuintes.

A União Federal apresentou Contrarrazões (fls. 347/363) afirmando que a classificação tarifária eleita pela fiscalização, qual seja, 3824.90.89, está correta “tendo em vista que as mercadorias ANCAMIDE 350 A (adição 003) e ANCAMIDE 501 (adição 004) foram identificados como endurecedor de resina sintética e que os produtos das demais adições foram identificados como preparação endurecedora de resina sintética”.

Em síntese é o relatório.



## Voto

Conselheira Susy Gomes Hoffmann, Relatora

Conheço do Recurso Especial por preencher os requisitos legais.

Veja que o Recurso Especial tem duas vertentes, a classificação fiscal dos produtos se na posição 3824.90.89 (adotada pelo Fisco) ou se na posição 3824.90.30 (outra posição mais adequada, encontrada em outros julgados do mesmo produto).

Anote-se que não há divergência que possibilite que seja discutida novamente a posição adotada pelo contribuinte ora Recorrente.

Como exposto no relatório, o Acórdão recorrido acolheu a posição da fiscalização, como consta do final do Voto Conductor (fls. 250):

*Investigando as subposições da posição 3824, constata-se que os produtos em questão não encontram abrigo em nenhuma subposição específica, localizando-se, então, na subposição genérica 3824.90.89, assim, como entendido pela d. fiscalização, uma vez tratar-se de 'produtos e preparações à base de compostos orgânicos, não especificados nem compreendidos em outras posições', o que ao contrário das afirmações da Recorrente, não foi descaracterizado pelo Relatório Técnico do INT.*

Todavia, entendo que a posição adotada pelo fisco não encontra guarida nas NESH. Para o correto entendimento dos fatos e de meu posicionamento, adoto como razões de decidir parte do Acórdão divergente, constante das fls. 313-315 dos autos, que bem elucida a questão:

Quanto ao mérito, argumenta a Recorrente que a reclassificação promovida pelo Fisco não pode prosperar, fundamentando-se em Laudo Técnico emitido pela Química Elizabeth Sonodo Keiko.

De acordo com aquela Técnica, "as mercadorias com as denominações comerciais ANCAMINDE 350 A e ANCAMIDE 501 (Laudo nº 0429/98 – Parte 3 e 0429/98 – parte 5) contém altos teores de não voláteis (acima de 89%) e são constituídas primordialmente de poli(amida/aina), polímero do capítulo 39. O produto ANCAMIDE 2089 M (Laudo nº 0429/98 – parte 8) é constituído por Trimetilhexametileno Diamina e Alquil Fenol e, finalmente, o ANCAMINE 1617 é constituído por produto que contém grupamentos Aminado e Fenólico."

Conclui a Especialista, após detalhada explanação sobre os produtos supracitados, que "os produtos ANCAMINE 1617, por serem constituídos de polímeros, se enquadram, nos dizeres das NESH, nas posições 39.08.90 e 39.09, respectivamente, poliamidas e Resinas Amínicas, enquanto que o ANCAMINE 2089, por conter um composto orgânico aminado em solvente (por razões de segurança e transporte), abriga-se na posição 29.21.29.90."

Como se verifica pelas indicações transcritas sinteticamente, o Parecer da Química Elizabeth Sonoda Keiko, no que se refere à identificação das mercadorias, em nada se contrapõe aos Laudos do LABANA.

 M

É mister salientar, ademais, que a própria Recorrente acata alguns erros que foram cometidos, quando da classificação dada inicialmente às mercadorias importadas.

Assim:

	Classificação Inicial	Nova Classificação
Ancamine 501	29.33.29.99	39.08.90.90
Ancamine 1617	29.21.29.10	39.08.90.90

Restam, portanto, duas classificações ainda pendentes, referentes à mercadorias Ancamine 350 A (classificação dada pela importadora 39089090) e Ancamide 2089 M (classificada, na DI, no código 29.21.29.90).

O Ancamide 350 A (Adição 001 – fl. 25) foi descrito na DI como “Poliamida”. O Laudo do LABANA (fl. 34) esclarece que a mercadoria “trata-se de um Endurecedor de Resina Sintética à base de Poli (Amida/Amina), na forma líquida” e que “é utilizada, segundo referencia bibliográfica, como agente de cura principalmente em adesivos e tintas”. Assim, o Ancamide 350 A não pode ser considerado, apenas, uma Poliamida em forma primária, não podendo ser classificado no código 39.08.

Finalmente, em relação à Ancamine 2989 M, a mesma foi descrita na DI como “Outras poliaminas acílicas, s/ derivados, s/ sais”. (fl. 27). O Laudo do LABANA, por sua vez, conclui tratar-se a mercadoria de “preparação endurecedora para Resina à base de Trimetilhexametileno Diamina e Alquil Fenaol, na forma líquida”. Esclareceu citado Laudo, explicitamente (fl. 39) que a mercadoria “não se trata de Poliamina Acílica, seus Sais e Derivados, de constituição química definida.” Complementando, salientou que “segundo literatura técnica específica, a mercadoria é utilizada como Agente Endurecedor de Resina Epóxida.”

Com base no Laudo do Labana, o produto, não sendo de constituição química definida, não poderia estar abrigado no Capítulo 29, da NCM, salvo se atendesse aos itens “a” e “e” da Nota 1 daquele Capítulo. Segundo a defesa, este é o caso em questão, pois o “Ancamine 2089 M contém um composto orgânico aminado em solvente, por razões de segurança e transporte” (Código NCM 29.21.29.90). Entretanto, em nenhum momento, logrou a Recorrente comprovar que o alquil Fenol visa, somente, atender às necessidades de transporte e segurança. Assim, não há como manter o Ancamine 2989 M no Capítulo 29.

Após analisar as classificações utilizadas pela Recorrente, cabe efetuar uma análise de desclassificação promovida pelo Fisco, segundo à qual todas as mercadorias foram abrigadas no código 38.24.90.89.

Nesta matéria, adoto a análise feita pela I. Conselheira Dra. Maria Helena Cotta Cardozo, no voto proferido com referência ao Recurso n° 120.590, consubstanciado no Acórdão n° 302-34.273, Sessão realizada aos 19 de junho de 2000:

“Efetivamente, a posição 3824 abriga as preparações das indústrias químicas, não especificadas nem compreendidas em outras posições, além do que as NESH esclarecem, em seu item 17, que esta posição inclui os aditivos para endurecer vernizes ou colas.



Pesquisando-se as respectivas subposições, claro está que a mercadoria em questão não encontra abrigo em nenhuma específica, localizando-se então na subposição genérica 3824.90.

Descendo-se às subposições regionais de primeiro nível, encontra-se a 3824.90.3:

“3824.90.3 – Preparações para borracha ou plásticos, exceto as da posição 3812, e outras preparações para endurecer resinas sintéticas, colas, pinturas ou usos similares.” (grifei)

Resta apenas a correta adequação de cada um dos produtos em tela, dentre as posições regionais de segundo nível.

Não obstante, a fiscalização classificou todos os produtos no item genérico “Produtos e preparações à base de compostos orgânicos, não especificados nem compreendidos em outras posições”, subitem também genérico “Outros”, contrariando assim a Regra 3-a, das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado, combinada com a Regra Geral Complementar, segundo as quais as subposições regionais mais específicas prevalecem sobre as mais genéricas.

A situação ora configurada já ensejou vasta jurisprudência por parte deste Conselho de Contribuintes, no sentido de que a manutenção do feito fiscal não se apóia simplesmente na demonstração de lapso cometido pelo contribuinte por ocasião da classificação do produto, mas também na correta reclassificação efetuada pelo fisco. No caso em apreço, tendo se configurado apenas o erro por parte da recorrente, vislumbrando-se como correta uma terceira classificação, não pode prosperar a exigência relativa à diferença de alíquota (Imposto de Importação, IPI, Multas do II e do IPI e Juros de Mora).”

Portanto, como comungo do entendimento transcrito, afasto a exigência das diferenças do Imposto de Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados.

Assim, o caso deste processo é similar ao do Acórdão divergente acima transcrito, em que se verifica que a classificação adotada pelo contribuinte não se sustenta; todavia, a adotada pelo Fisco, no lançamento tributário, também está incorreta. Este o ponto principal, que doravante se cuida.

Com efeito, adotando-se uma posição no que concerne à matéria técnica e fática relativa à classificação debatida nos autos, e firmando-se no sentido de que tanto a classificação defendida pelo fisco quanto a pugnada pelo contribuinte encontram-se equivocadas, é de se enfrentar qual a solução jurídica mais razoável para a hipótese.

Adiante-se, desde já, que a ação fiscal, no caso, não pode prosperar. Outra solução revelar-se-ia desprovida de qualquer fundamentação jurídica.

De fato, é de se ter que o presente processo administrativo iniciou-se com a atuação da autoridade fiscal, baseando-se em classificação fiscal por ela adotada, o que ensejaria crédito tributário referente à diferença de II e de IPI não recolhida, em face da suposta errônea classificação defendida pelo contribuinte.

Sucedo que, durante o processo, findou-se por constatar-se que ambas as classificações são erradas, assomando como correta uma terceira classificação.

Algumas considerações, que devem ser feitas, levam à inequívoca conclusão de que não se pode dar refúgio à atuação fiscal, já que respaldada em premissas insubsistentes.

 M

Em primeiro lugar, não se pode relegar que a atuação fiscal, resultante da fiscalização perpetrada contra o contribuinte, consubstancia-se em ato administrativo vinculado. Sabe-se que o ato administrativo perfaz-se quando presentes, legitimamente, seus cinco elementos: objeto, forma, motivo, finalidade e competência. Deve-se focar, aqui, no elemento “motivo”, mais especificamente sob sua feição material, consistente na situação fático-jurídica que ensejou a prática do ato administrativo. Não se pode confundir, ressalte-se, o motivo do ato administrativo com a sua motivação, que se constitui fundamentalmente na exteriorização daquele.

Nos atos administrativos vinculados, em que, ante uma dada situação jurídica, o agente público vê-se obrigado a agir conforme legalmente estabelecido, a motivação, isto é, a explicitação do motivo do ato administrativo, é apontada, pacificamente, como obrigatória. E, para que o ato administrativo revele-se juridicamente hígido, a vinculação com o teor da motivação é imprescindível, em todos os seus termos. Assim, se o conteúdo da motivação, isto é, o motivo não se verifica, o ato administrativo é inválido.

Anote-se que o art. 50 da lei n° 9.784/99, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Federal, é expresso no sentido de que os atos administrativos devem ser motivados, com a exposição dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando “neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses” (inciso I) ou “imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções” (inciso II).

A motivação, segundo o §1º daquele artigo, “deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato”.

No caso em tela, a autoridade fiscal motivou a sua atuação na imputação de incorreta classificação por parte do contribuinte e na eleição de uma classificação supostamente correta, ensejando a cobrança das diferenças dos impostos de importação e sobre produtos industrializados não recolhidos. A sua motivação, destarte, reside nestes fatores.

Verificou-se, contudo, conforme já exposto, que a classificação aludida pela autoridade fiscal também é incorreta, restando desprovida de esteio legítimo a atuação fiscal. O motivo, explicitado na fundamentação da fiscalização, padeceu do mesmo vício imputado ao contribuinte: classificação equivocada da mercadoria importada. Sob este aspecto, destarte, não se pode admitir que, verificado o erro de classificação tanto por parte do contribuinte quanto por parte do fisco, este prevaleça, por constituir-se em ato administrativo vinculado írrito.

Por outro lado, há que se trazer à perquirição um outro ponto. É de se decidir a postura que se deve adotar em face da situação com a qual se depara nos autos. A imputação, ao contribuinte, do apontamento de classificação errônea levou, além da cobrança das diferenças do II e do IPI, à imposição de multa de ofício. A conduta do contribuinte foi enquadrada, desta forma, como infração administrativa.

Tais considerações são relevantes para se determinar como o intérprete deve se debruçar sobre o problema, a fim de se chegar a uma solução juridicamente razoável.

O art. 112 do Código Tributário Nacional estabelece que se deve interpretar de maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida, a lei tributária que define infrações e lhe comine penalidades. Pode parecer, à primeira vista, que tal artigo quer referir-se tão somente à interpretação que incide sobre o texto normativo, quando trata de infrações.

Na verdade, está a tratar, o dispositivo, da interpretação e valoração dos fatos concernentes às matérias expostas nos incisos do art. 112, especialmente as versadas nos seus incisos I a III.

Com efeito, é neste sentido a lição de Luciano Amaro:

*“Na verdade, embora o art. 112 do Código Tributário Nacional pretende dispor sobre ‘ interpretação da lei tributária’, ele prevê, nos seus incisos I a III, diversas situações nas quais não se cuida da identificação do sentido e do alcance da lei, mas sim da valorização dos fatos. Nessas situações, a dúvida (que se deve resolver a favor do acusado, segundo determina o dispositivo) não é de interpretação da lei, mas de ‘ interpretação’ do fato (ou melhor de qualificação do fato).”<sup>1</sup>*

É de se ter que a dúvida, na presente hipótese, reside na capitulação legal do fato, tendo em vista que as classificações adotadas pelo fisco e pelo contribuinte restaram claramente equivocadas. Ora, tal circunstância atesta a celeuma que se travou acerca de uma tal classificação, de modo que não se pode aquiescer com a configuração da infração administrativa, conforme pleiteado pela recorrente. A dúvida é patente, e, pois, a interpretação há de ser a mais favorável ao contribuinte, conforme determinado pelo próprio sistema jurídico-tributário.

Na hipótese, para que se considere procedente o lançamento das diferenças dos impostos em questão, além da constatação da classificação errada por parte do contribuinte, é imprescindível que o fisco aponte a classificação certa da mercadoria. Não foi o que ocorreu no caso.

Por este motivo, DOU PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE.

  
Susy Gomes Poffmann

14

<sup>1</sup> AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 10ª edição. 2004. São Paulo: Saraiva. p. 218.