



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10480.721985/2011-70  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3201-008.914 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 27 de agosto de 2021  
**Recorrente** KARNE KEIJO LOGISTICA E INTEGRADA LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 26/10/2007, 13/12/2007, 04/03/2008, 16/05/2008, 11/06/2008, 01/07/2008, 01/07/2009, 11/11/2009, 26/11/2009, 07/01/2010, 02/02/2010, 09/03/2010, 06/10/2010

#### **MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. REVISÃO ADUANEIRA.**

A revisão aduaneira, ato pelo qual é apurada, após o desembaraço aduaneiro, a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, da aplicação de benefício fiscal e da exatidão das informações prestadas pelo importador na Declaração de Importação, ou pelo exportador na declaração de exportação, realizada dentro do prazo legal, não constitui mudança de critério jurídico.

**INFRAÇÃO ADMINISTRATIVA AO CONTROLE DAS IMPORTAÇÕES. IMPORTAÇÃO DESAMPARADA DE LICENÇA DE IMPORTAÇÃO OU DOCUMENTO EQUIVALENTE. DESCARATERIZAÇÃO. DESCRIÇÃO DA MERCADORIA.**

Não constitui a infração administrativa ao controle das importações, disposta como importação desamparada de licença de importação ou documento equivalente, a declaração de importação de mercadoria com classificação fiscal errônea, desde que o produto esteja corretamente descrito, com todos os elementos necessários a sua identificação e ao enquadramento tarifário pleiteado, e que não se constate intuito doloso ou má-fé por parte do declarante.

#### **INCONSTITUCIONALIDADE. ARGUIÇÃO.**

A instância administrativa não possui competência para se manifestar sobre a constitucionalidade das leis.

### **ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**

Data do fato gerador: 26/10/2007, 13/12/2007, 04/03/2008, 16/05/2008, 11/06/2008, 01/07/2008, 01/07/2009, 11/11/2009, 26/11/2009, 07/01/2010, 02/02/2010, 09/03/2010, 06/10/2010

Polaca desfiada dessalgada congelada . Ultracongelado theragra Chalcograma - NCM 0304.99.00 File de peixe tipo bacalhau congelado, Alaska pollock, sem pele e sem espinha acondicionado em caixas de papelão - NCM 0304.29.90 O peixe “Alaska Pollock”, é muitas vezes chamado de “Bacalhau Pollock”, e é

um peixe do gênero/espécie “*Theragra Chalcogramma*”. Em 2014 o nome oficial científico foi trocado para “*Gadus chalcogrammus*”.

Polaca desfiada congelada - NCM 0304.99.00 O peixe pacific alaska pollock (*theragra chalcogramma*) Tamanho 60-120g, quando não é informado a forma de apresentação da mercadoria, se congelada ou não, em forma de filé, desfiada, pedaços ou inteira, deve ser aplicado o art. 85 da MP n.º 2.158-35/2001. - NCM 0305.59.90.

Polaca desfiada dessalgada congelada saco 3 kg - NCM 0304.99.00 Polaca salgada desfiada estado físico: salgado - espécie: *theragra chalcogramma* - Pela descrição das mercadorias, *polaca salgada desfiada*, não é possível saber se , se trata de defumados, secos, ou nenhum dos dois, diante disso corretamente aplicou a fiscalização o art. 85 da MP n.º 2.158-35/2001. - NCM 0305.59.90.

Peixe salgado tipo bacalhau salgado desfiado alaska pollack estado físico: salgado - espécie: *theragra chalcogramma*. Pela descrição das mercadorias, *peixe salgado desfiado tipo bacalhau salgado “alaska pollack*, não é possível saber se são secos ou em salmoura, diante disso corretamente aplicou a fiscalização o art. 85 da MP n.º 2.158-35/2001 - NCM 0305.59.90

Correta a aplicação da Multa de 1% sobre o valor aduaneiro das mercadorias, Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, art. 84, §2º, mesmo quando não há diferença de tributos a serem cobradas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Hélcio Lafetá Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Mara Cristina Sifuentes, Laércio Cruz Uliana Junior, Márcio Robson Costa, Paulo Roberto Duarte Moreira e Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocado). Ausente o Conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles.

## Relatório

Por bem descrever os fatos adoto o relatório que consta no acórdão recorrido, resumidamente:

Trata o presente processo de autos de infração lavrados para exigência de crédito tributário no valor de R\$ 935.478,13 referente a imposto de importação, imposto sobre produtos industrializados, PIS/Pasep-importação, Cofins-importação, Multa por

mercadoria classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul. Multa por importação desacompanhada de Licença de Importação. Multas de ofício respectivas e juros de mora.

Depreende-se do Relatório de Auditoria que a interessada importou mercadorias amparadas por diversas Declarações de Importação às quais foram submetidas ao procedimento de revisão aduaneira que resultou na autuação em tela.

O Relatório de Auditoria separa as mercadorias de acordo com o código de classificação fiscal adotado pela interessada:

**NCM 0303.79.90 - Declarações de Importação n.ºs 09/12808920, 09/16663307, 10/01770694, 10/03819305 e 10/05787770** - as mercadorias foram descritas como "polaca desfiada dessalgada ...Theragra Chalcograma" ou "polaca desfiada dessalgada ..." (sem informar a espécie). De acordo com as Nesh e RGI/SH a classificação correta é o código NCM 0304.99.00.

- Aplica-se a multa por incorreta classificação na NCM.

- Aplica-se a multa por falta de Licença de Importação relativa às DI n.º 10/0177069-4 e 10/0381930-5 por exigirem Licença não automática e não especificarem a espécie de peixe, o que impede a aplicação do disposto no ADN/Cosit n.º 12/1997.

**NCM 0304.22.90 - Declarações de Importação n.ºs 07/14775988, 08/03372676, 08/03382590, 08/07232127 e 08/09813860** - as mercadorias foram descritas como "filé de peixe tipo bacalhau congelado - Pollock sem pele e sem espinha..." ou descrição semelhante. O "Bacalhau Pollock" ou "Alaska Pollock" é um peixe da espécie "Theragra Chalcograma". A NCM utilizada pela interessada abrange os peixes do gênero "Dissostichus". De acordo com as RGI 1 e 6 o código NCM correto é o 0304.29.90.

- Aplica-se a multa por incorreta classificação na NCM.

- Aplica-se a multa por falta de Licença de Importação não automática por não especificarem a espécie dos peixes, o que impede a aplicação do disposto no ADN Cosit n.º 12/1997.

**NCM 0304.29.90 - Declaração de Importação n.º 10/1760947-2** - as mercadorias foram descritas como "polaca desfiada congelada saco (10x500gr)". A mercadoria não se encontra na forma de "filé", mas sim, "desfiada. De acordo com as RGI 1 e 6 o código NCM correto é o 0304.99.00

- Aplica-se a multa por incorreta classificação na NCM.

- Aplica-se a multa por falta de Licença de Importação não automática por não especificarem a espécie dos peixes, o que impede a aplicação do disposto no ADN Cosit n.º 12/1997.

Ainda com relação à NCM 0304.29.90, a partir da DI n.º 08/0867669-0 as mercadorias foram descritas como "Pacific Alaska Pollock (Theragra Chalcogramma)...", todavia não foi especificada a forma em que os peixes foram importados: se desfiados, por exemplo.

Dessa forma, não foi possível determinar, com exatidão, a correta classificação do produto. Por essa razão foi aplicado o disposto no art. 85 da MP 2.158-35/2001 que determina que dentre as alíquotas tecnicamente possíveis de se utilizar, quando a informação prestada na declaração de importação for insuficiente para a conferência da classificação da mercadoria após sua entrega, se utiliza aquelas que resultem no maior crédito tributário.

Assim, foram utilizadas as alíquotas da NCM 0305.59.90, uma das possíveis de serem utilizadas, lançando-se as diferenças de tributos, multa de ofício e multa por incorreta classificação fiscal.

Aplica-se ainda a multa por falta de Licença de Importação não automática, não cabendo invocar o ADN Cosit n.º 12/1997, pois a descrição das mercadorias estava incompleta, sem informar a forma na qual os peixes foram importados.

**NCM 0305.30.00 - Declaração de Importação n.º 09/0830711-4** - mercadoria descrita como "polaca desfiada dessalgada congelada saco 3kg". Considerando que os peixes eram "desfiados" não poderiam se classificar na NCM 0305.30.00, mas sim na posição 0304. Aplicando-se as RGI 1 e 6 o código de classificação correto é a NCM 0304.99.00.

- Aplica-se a multa por incorreta classificação na NCM.

- Aplica-se a multa por falta de Licença de Importação não automática por não especificarem a espécie dos peixes, o que impede a aplicação do disposto no ADN Cosit n.º 12/1997.

Ainda com relação à NCM 0305.30.00, a partir da DI n.º 09/0830677-0 as mercadorias forma descritas como "polaca salgada desfiada...". A classificação está incorreta, pois a NCM 0305.30.00 não engloba os peixes "desfiados". Como a interessada não informou se os produtos estavam em salmoura ou se eram defumados, não foi possível determinar, com exatidão, a correta classificação do produto. Por essa razão foi aplicado o disposto no art. 85 da MP 2.158-35/2001 que determina que dentre as alíquotas tecnicamente possíveis de se utilizar, quando a informação prestada na declaração de importação for insuficiente para a conferência da classificação da mercadoria após sua entrega, se utiliza aquelas que resultem no maior crédito tributário.

Assim, foram utilizadas as alíquotas da NCM 0305.59.90, uma das possíveis de serem utilizadas, lançando-se as diferenças de tributos, multa de ofício e multa por incorreta classificação fiscal.

Aplica-se ainda a multa por falta de Licença de Importação não automática, não cabendo invocar o ADN Cosit n.º 12/1997, pois a descrição das mercadorias estava incompleta, sem informar se os peixes estavam em salmoura ou eram defumados.

**NCM 0305.59.10 e 0305.69.90 -Declarações de Importação n.ºs 07/17371829 e 10/00347232** - mercadoria descrito como "peixe salgado desfiado tipo bacalhau salgado Alaska Pollack - estado físico: salgado - espécie: Theragra Chalcograma". De acordo com a Nota Complementar 1 do Capítulo 03 da NCM essa espécie não é classificada na NCM 0305.59.10.

Como a interessada não informou se os produtos estavam em salmoura ou se eram defumados, não foi possível determinar, com exatidão, a correta classificação do produto. Por essa razão foi aplicado o disposto no art. 85 da MP 2.158-35/2001 que determina que dentre as alíquotas tecnicamente possíveis de se utilizar, quando a informação prestada na declaração de importação for insuficiente para a conferência da classificação da mercadoria após sua entrega, se utiliza aquelas que resultem no maior crédito tributário Assim, foram utilizadas as alíquotas da NCM 0305.59.90, uma das possíveis de serem utilizadas, lançando-se as diferenças de tributos, multa de ofício e multa por incorreta classificação fiscal.

Aplica-se ainda a multa por falta de Licença de Importação não automática, não cabendo invocar o ADN Cosit n.º 12/1997, pois a descrição das mercadorias estava incompleta, sem informar se os peixes estavam em salmoura ou eram defumados.

Por essas razões foram lavrados os autos de infração do presente processo, consubstanciando o crédito tributário referente a imposto de importação, imposto sobre

produtos industrializados, PIS/Pasep-importação, Cofins-importação, Multa por mercadoria classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul, Multa por importação desacompanhada de Licença de Importação, Multas de ofício respectivas e juros de mora.

Cientificada da autuação, a interessada apresentou impugnação na qual alega, em síntese, que:

A alteração de classificação fiscal depois do desembaraço aduaneiro é mudança de critério jurídico, rechaçado pelos tribunais, conforme decisões proferidas.

Por consequência, a multa prevista no art. 84, I, da MP n.º 2.158-35/2001 c/c art 69 e art. 81, IV, da Lei n.º 10.833/2003 não é exigível.

A multa prevista no art. 169, I, b, e §2º, I, do Decreto-lei n.º 37/66 c/c art. 77 da Lei n.º 10.833/2003 é inaplicável ao caso, pois todas as DI's foram amparadas em licenciamento de importação não automático. As supostas classificações incorretas nos códigos NCM não acarretariam a inexistência das guias de importação respectivas.

É inaplicável, *in casu*, o art.85 da MP n.º 2.158-35/2001, pela flagrante inconstitucionalidade, em face de representar mudança de critério jurídico e, por conseguinte, atentar contra o imperativo da segurança jurídica.

Sendo nulo o lançamento do crédito tributário, pelas razões expostas, da mesma forma é nulo o lançamento da multa de ofício de 75%. Requer seja reconhecida a total improcedência do MPF e, por consequência a completa inexistência do crédito tributário nele versado.

Requer a realização de perícia para fins de comprovação de que o contribuinte indicou, corretamente, as mercadorias constantes das DI's que instruem o MPF ora considerado.

Requer, por fim, que as comunicações processuais sejam feitas em nome do patrono da causa

A impugnação foi julgada pela DRJ Florianópolis, acórdão n.º 07-43.748, em 17/04/2019, procedente em parte, exonerando crédito tributário no valor de R\$ 466.782,75.:

#### **ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 26/10/2007, 13/12/2007, 04/03/2008, 16/05/2008, 11/06/2008, 01/07/2008, 01/07/2009, 11/11/2009, 26/11/2009, 07/01/2010, 02/02/2010, 09/03/2010, 06/10/2010

#### **MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. REVISÃO ADUANEIRA.**

A revisão aduaneira, ato pelo qual é apurada, após o desembaraço aduaneiro, a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, da aplicação de benefício fiscal e da exatidão das informações prestadas pelo importador na Declaração de Importação, ou pelo exportador na declaração de exportação, realizada dentro do prazo legal, não constitui mudança de critério jurídico.

#### **INFRAÇÃO ADMINISTRATIVA AO CONTROLE DAS IMPORTAÇÕES. IMPORTAÇÃO DESAMPARADA DE LICENÇA DE**

**IMPORTAÇÃO OU DOCUMENTO EQUIVALENTE.  
DESCARATERIZAÇÃO. DESCRIÇÃO DA MERCADORIA.**

Não constitui a infração administrativa ao controle das importações, disposta como importação desamparada de licença de importação ou documento equivalente, a declaração de importação de mercadoria com classificação fiscal errônea, desde que o produto esteja corretamente descrito, com todos os elementos necessários a sua identificação e ao enquadramento tarifário pleiteado, e que não se constate intuito doloso ou má-fé por parte do declarante.

**INCONSTITUCIONALIDADE. ARGUIÇÃO.**

A instância administrativa não possui competência para se manifestar sobre a constitucionalidade das leis.

Regularmente cientificada apresentou Recurso voluntário, onde alega, basicamente:

- reclassificação tarifária como mudança de critério jurídico;
- inaplicabilidade da multa de 1% prevista pelo art. 84 I da MP 2158-35/2001 c/c art. 69 e art. 81, IV da Lei nº10.833/2003;
- inaplicabilidade do art. 85 da MP nº2.158-35/2001;
- correta classificação das mercadorias.

É o relatório.

**Voto**

Conselheira Mara Cristina Sifuentes, Relatora.

O presente recurso é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade por isso dele tomo conhecimento.

**1.Da autuação**

A empresa foi autuada por erro na classificação fiscal de mercadorias, peixes salgados, nas Declarações de Importação enumeradas no relatório fiscal.

Foram autuadas as seguintes Declarações de importação:

Erro classificação fiscal	07/1737182-9/001
ENQUADRAMENTO LEGAL: Arts. 2º, 103, inciso I, 69, 72, caput, 73, inciso I, 75, inciso I, 90, 94, 97, 106, 107, 482,	

483, 485, 489, 491, 570, 602, 603, incisos I e IV, 604, inciso IV, e 684 do Decreto n.º 4.543/02.		
<p>Importação desamparada de guia de importação ou documento equivalente</p> <p>ENQUADRAMENTO LEGAL: Arts. 490 e 633, inciso II, alínea "a" e 634 do Decreto n.º 4.543/02. Obs: Infração disciplinada pelos Atos Declaratórios Normativos COSIT n.º 5, de 09/01/97, e n.º 12, de 21/01/97.; Arts. 550, 706, inciso I, alínea "a" e 707 do Decreto n.º 6.759/09. Obs: Infração disciplinada pelos Atos Declaratórios Normativos COSIT n.º 5, de 09/01/97, e n.º 12, de 21/01/97.</p>	<p><u>07/1477598-8/001 *</u>  <u>07/1737182-9/001</u>  <u>08/0337267-6/001 *</u>  <u>08/0338259-0/001 *</u>  <u>08/0723212-7/001 *</u>  08/0867669-0/001  <u>08/0981386-0/001 *</u>  09/0830677-0/001  <u>09/0830711-4/001 *</u>  09/1574540-7/001  09/1666372-2/001  10/0034723-2/001  <u>10/0177069-4/001 *</u>  <u>10/0381930-5/001 *</u>  <u>10/1760947-2/001 *</u></p>	
<p>Mercadoria classificada incorretamente na nomenclatura comum do Mercosul</p> <p>ENQUADRAMENTO LEGAL: Arts. 2º, 97, 482 a 485, 489, 491, 570, 602, 603, incisos I e IV, 604, inciso IV, 636, inciso I e §§ 3º, 4º e 5º, e 684 do Decreto n.º 4.543/02; art. 84, inciso I, da Medida Provisória n.º 2.158-35/01 c/c arts. 69 e 81, inciso IV da Lei n.º 10.833/03. Arts. 2º, 97, 542 a 545, 549, 551, 602, 673, 674, incisos I a IV, 675, inciso IV, 711, inciso I e §§ 2º, 3º, 4º e 5º, e 768 do Decreto n.º 6.759/09. Art. 84, inciso I, da Medida Provisória n.º 2.158-35/01 c/c arts. 69 e 81, inciso IV da Lei n.º 10.833/03.</p>	<p>DI</p> <p>07/1477598-8  07/1737182-9  08/0337267-6  08/0338259-0  08/0723212-7  08/0867669-0  08/0981386-0  09/0830677-0  09/0830711-4  09/1280892-0  09/1574540-7  09/1666330-7  09/1666372-2  10/0034723-2  10/0177069-4  10/0381930-5  10/0578777-0  10/1760947-2</p>	<p>NCM fiscal</p> <p>0304.29.90  0305.59.90  0304.29.90  0304.29.90  0304.29.90  0305.59.90  0304.29.90  0305.59.90  0304.99.00  0304.99.00  0305.59.90  0304.99.00  0305.59.90  0304.99.00  0304.99.00  0304.99.00  0304.99.00  0304.99.00</p>

O acórdão de piso exonerou as multas por importação desamparada de Licença de Importação das seguintes DIs, que não serão objeto de análise por essa instância julgadora:

Por todo o exposto, voto no sentido de considerar procedente em parte a impugnação, exonerando crédito tributário no valor de R\$ 466.782,75, referente a multas por importação desamparada de Licença de Importação, conforme tabela abaixo.

Declaração de Importação	Data de registro	Valor exonerado em R\$
10/01770694	02/02/2010	1.336,70
10/03819305	09/03/2010	1.263,46
07/14775988	26/10/2007	64.494,86
08/03372676	04/03/2008	96.981,48
08/03382590	04/03/2008	96.981,48
08/07232127	16/05/2008	127.841,00
08/09813860	01/07/2008	73.243,87
10/17609472	06/10/2010	2.806,97
09/08307114	01/01/2009	1.832,93
<b>Total exonerado</b>		<b>466.782,75</b>

## 2.Mudança de Critério Jurídico.

Alega a impossibilidade da reclassificação da mercadorias após o desembaraço, configurando mudança de critério jurídico, violando o art. 146 do CTN. Invoca a Súmula TFR 227: “A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento”.

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Quanto a mudança de critério jurídico, esse assunto já foi amplamente debatido por esse Conselho, sendo já a posição predominante que é possível a revisão aduaneira, e somente para citar exemplos:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/08/2007 a 30/06/2010

ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. SÚMULA 227-TFR. ART. 146-CTN. ÂMBITO DE APLICAÇÃO. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. HOMOLOGAÇÃO DE LANÇAMENTO. INEXISTÊNCIA. REVISÃO ADUANEIRA. POSSIBILIDADE. O desembaraço aduaneiro não representa lançamento efetuado pela fiscalização nem homologação, por esta, de lançamento "efetuado pelo importador". Tal homologação ocorre apenas com a "revisão aduaneira" (homologação expressa), ou com o decurso de prazo para sua realização (homologação tácita). A homologação expressa, por meio da "revisão aduaneira" de que trata o art. 54 do Decreto-lei no 37/1966, com a redação dada pelo Decreto-lei no 2.472/1988, em que pese a inadequação terminológica, derivada de atos infralegais, não representa, efetivamente, nova análise, mas continuidade da análise empreendida, ainda no curso do despacho de importação, que não se encerra com o desembaraço. Não se aplicam ao caso, assim, o art. 146 do CTN (que pressupõe a existência de lançamento) nem a Súmula 227 do extinto Tribunal Federal de Recursos (que afirma que "a mudança de critério adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento"). Data da Sessão 24/10/2017. Relator LEONARDO OGASSAWARA DE ARAUJO BRANCO. Acórdão 3401-004.020

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 15/10/2009 a 25/02/2010

ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. SÚMULA 227-TFR. ART. 146-CTN. ÂMBITO DE APLICAÇÃO. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. HOMOLOGAÇÃO DE LANÇAMENTO. INEXISTÊNCIA. REVISÃO ADUANEIRA. POSSIBILIDADE. O desembaraço aduaneiro não representa lançamento efetuado pela fiscalização nem homologação, por esta, de lançamento "efetuado pelo importador". Tal homologação ocorre apenas com a "revisão aduaneira" (homologação expressa), ou com o decurso de prazo para sua realização (homologação tácita). A homologação expressa, por meio da "revisão aduaneira" de que trata o art. 54 do Decreto-lei no 37/1966, com a redação dada pelo Decreto-lei no 2.472/1988, em que pese a inadequação terminológica, derivada de atos infralegais, não representa, efetivamente, nova análise, mas continuidade da análise empreendida, ainda no curso do despacho de importação, que não se encerra com o desembaraço. Não se aplicam ao caso, assim, o art. 146 do CTN (que pressupõe a existência de lançamento) nem a Súmula 227 do extinto Tribunal Federal de Recursos (que afirma que "a mudança de critério adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento"). Data da Sessão 26/06/2017. Relator ROSALDO TREVISAN. Acórdão 3401-003.812.

E também acórdãos nºs 3201-003.744, 9303-006.839, 9303-006.332, 3201-003.661, 3301-004.095, 3302-005.322, dentre outros.

De acordo com o art. 146 do CTN quatro condições devem estar presentes para a configuração da mudança do critério jurídico. Condições essas cumulativas:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.  
(grifos nossos)

- 1) a modificação do critério jurídico seja efetuada pela autoridade administrativa ou pelo órgão julgador administrativo ou judicial, no caso será de ofício ou por meio de decisão administrativa ou judicial, respectivamente;
- 2) a autoridade administrativa efetuou um lançamento anterior onde fixou o critério jurídico;
- 3) a modificação é efetuada em relação a um mesmo sujeito passivo; e
- 4) o fato gerador deve ser posterior à modificação de critério.

Preliminarmente é necessário que tenha ocorrido o lançamento onde a autoridade administrativa expressou o critério jurídico adotado. Esse lançamento deve ser aquele realizado de ofício, conforme estabelecido no art. 142 c/c art. 149 do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Nos casos de importação de mercadorias, onde é registrada a Declaração de Importação, não há lançamento de ofício, mas lançamento por homologação, conforme previsto no art. 150 do CTN, uma vez que o importador ou seu representante apuram o crédito tributário, e declaram o valor devido concomitantemente efetuando o recolhimento por meio de débito automático.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

A declaração de importação efetuada pelo importador engloba um procedimento que visa a verificação do cumprimento das normas de controle aduaneiro e tributárias. Após o registro da declaração de importação pelo contribuinte inicia-se o despacho aduaneiro onde a fiscalização efetua a conferência aduaneira e a seguir efetua o desembaraço aduaneiro. Efetuado o desembaraço aduaneiro e a entrega da mercadoria não se encerra o trabalho da fiscalização. É possível a realização da revisão aduaneira em até 5 (cinco) anos após o registro da DI.

A forma de atuação aduaneira é fruto de estudos realizados pela comunidade aduaneira internacional, e adotado pela maioria das aduanas do mundo, com o objetivo de garantir celeridade aos trâmites aduaneiros, sem descuidar da segurança necessária no comércio exterior, com a proteção das economias nacionais. Se não fosse esse modo peculiar de atuação não seria possível garantir que as empresas e demais intervenientes obtivessem acesso às suas mercadorias no mínimo de tempo possível.

Essa forma de atuação da fiscalização aduaneira, garantindo a rapidez e segurança de toda a cadeia comercial, só é possível de ser executada caso exista a possibilidade de a aduana poder revisar seus atos, que para a rapidez de sua efetivação pode ser necessário a não verificação, ou verificação parcial, de alguns aspectos tributários.

Assim é que o desembaraço aduaneiro não tem natureza de ato de lançamento de ofício e tampouco ato de homologação expressa do auto lançamento, por não atender os requisitos fixados no art. 150 do CTN.

O desembaraço tem o efeito jurídico de autorizar a liberação da mercadoria, conforme expressamente estabelecido no art. 51 do Decreto-lei nº 37/1966:

Art.51 - Concluída a conferência aduaneira, sem exigência fiscal relativamente a valor aduaneiro, classificação ou outros elementos do despacho, a mercadoria será desembaraçada e posta à disposição do importador. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

§ 1º - Se, no curso da conferência aduaneira, houver exigência fiscal na forma deste artigo, a mercadoria poderá ser desembaraçada, desde que, na forma do regulamento, sejam adotadas as indispensáveis cautelas fiscais. (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

§ 2º - O regulamento disporá sobre os casos em que a mercadoria poderá ser posta à disposição do importador antecipadamente ao desembaraço. (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

Logo, como todas as informações sobre a operação de importação na DI foram prestadas pelo importador, previamente ao início do despacho aduaneiro, não se pode dizer que a fiscalização tenha definido critério jurídico.

A revisão aduaneira esta prevista nas normas legais, com base no art. 149 do CTN que prevê a possibilidade de a lei determinar a revisão de ofício do lançamento pela autoridade

administrativa. Assim o Regulamento Aduaneiro, veio disciplinar a matéria, a partir da autorização legal expressa no art. 54 do Decreto-Lei nº 37/66:

Art.54 - A apuração da regularidade do pagamento do imposto e demais gravames devidos à Fazenda Nacional ou do benefício fiscal aplicado, e da exatidão das informações prestadas pelo importador será realizada na forma que estabelecer o regulamento e processada no prazo de 5 (cinco) anos, contado do registro da declaração de que trata o art.44 deste Decreto-Lei. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

...

Art.638. Revisão aduaneira é o ato pelo qual é apurada, após o desembaraço aduaneiro, a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, da aplicação de benefício fiscal e da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação, ou pelo exportador na declaração de exportação. (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 54, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 2º; e Decreto-Lei nº 1.578, de 1977, art. 8º).

§1º-Para a constituição do crédito tributário, apurado na revisão, a autoridade aduaneira deverá observar os prazos referidos nos arts. 752 e 753.

§2º-A revisão aduaneira deverá estar concluída no prazo de cinco anos, contados da data:

I- do registro da declaração de importação correspondente (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 54, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 2º); e II- do registro de exportação.

§3º-Considera-se concluída a revisão aduaneira na data da ciência, ao interessado, da exigência do crédito tributário apurado.

Também é importante lembrar que o art. 146, III, “b”, da CF/1988 determina que somente a lei complementar pode definir qual ato administrativo tem o efeito de extinguir o crédito tributário. E o desembaraço aduaneiro não se encontra mencionado no rol taxativo dos atos extintivos do crédito tributário, art. 156 do CTN:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X - a decisão judicial passada em julgado.

XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.(Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)(Vide Lei nº 13.259, de 2016)

Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.

A respeito da aplicação da Súmula 227, de 18/11/1986, do antigo Tribunal Federal de Recursos (TFR), extinto pela CF 1988, que dispõe : “*A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento.*”, temos que ela foi editada há quase quatro décadas, em face de antecedentes (por exemplo: REO 0104733/MG, 6ª turma, DJ 13/06/1985), e desde então o direito aduaneiro teve várias transformações, seja por aprimoramento da legislação interna ou dos acordos internacionais que o Brasil participa, e também pela própria dinâmica do comércio exterior.

Pode-se dizer que a Súmula nº 227 tornou-se obsoleta em face das mudanças legais e infra legais implementadas nas últimas décadas. O Decreto-Lei nº 37/1966, base do direito aduaneiro, foi submetido a inúmeras alterações em seus quase sessenta anos de existência, merecendo destaque a reforma veiculada pelo Decreto-Lei nº 2.472/1988 em que todo o capítulo relativo ao controle aduaneiro de mercadorias foi reformulado. E após essa mudança alterou-se a natureza do trabalho realizado na conferência aduaneira.

O controle fiscal, antes exercido quase exclusivamente durante a conferência, foi distribuído entre conferência e revisão aduaneira, tendo em vista a celeridade dos procedimentos e como consequência da implantação de controles de análise de risco. Atualmente a maior parte das declarações de importação são parametrizadas para o canal verde de conferência, onde são desembaraçadas pelo Siscomex após batimentos efetuados com informações contidas nas bases de dados da RFB.

Assim a conferência aduaneira é fiscalização preliminar, que se torna definitiva após o prazo decadencial para o lançamento dos tributos e apuração das infrações, conforme art. 54, e a revisão aduaneira ocupa papel crucial no sucesso do controle aduaneiro atual.

Segundo a tese dominante nos órgãos julgadores administrativos, mesmo nos casos em que os produtos importados são submetidos à conferência aduaneira, até mesmo com exigência fiscal no curso do desembaraço, não há vedação ao reexame do despacho aduaneiro.

Existem posições dentro do CARF que acatam a tese de mudança de critério jurídico quando a mercadoria foi desembaraçada no canal vermelho, mas mesmo dentro desse limite, é tese que mostra-se vencida na maioria dos julgamentos.

Quanto ao argumento de que a orientação dada no curso do despacho de importação, afastaria a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora, nos termos do artigo 100 do CTN, temos que tal procedimento não se enquadra em nenhum dos incisos elencados no referido artigo.

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

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

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.

Observa-se que este procedimento não é ato normativo expedido por autoridade administrativa, nem tampouco prática reiterada uma vez que foi a manifestação fiscal em uma única declaração de importação.

Assim, o ato de desembaraço da mercadoria por qualquer canal de parametrização, mesmo sob canal vermelho, não tem por si só, qualquer efeito homologatório ou normativo quanto à classificação fiscal proposta pelo importador. Não fixa, por parte do Fisco, qualquer “critério jurídico” ou “norma complementar” pelos quais se deva orientar o contribuinte em ocasiões futuras, portanto, nesta situação, a reclassificação fiscal de uma mercadoria durante a revisão aduaneira não se caracteriza como introdução de uma mudança no “critério jurídico” ou na “norma complementar”, pois não houve anterior caracterização destes institutos que possibilitasse uma posterior mudança de entendimento.

Não cabe falar em violação de ato jurídico perfeito, de direito adquirido, da segurança jurídica ou da capacidade contributiva. No caso, ainda não havia se configurado ato jurídico perfeito ou direito adquirido, porquanto ainda não se esgotara o tempo previsto em lei para a consecução desses efeitos, os quais somente se consolidariam com decurso do prazo de cinco anos contados do fato gerador. Pelo mesmo motivo, está preservada a segurança jurídica, a qual, nos termos da lei tributária, se traduz na impossibilidade de o Fisco efetuar o lançamento após o quinquênio legal, estando legalmente assegurada a prerrogativa de fazê-lo dentro desse prazo.

Outrossim, cabe observar que a RFB disponibiliza o procedimento de Consulta, que pode ser utilizado pelo contribuinte sempre que houver dúvidas a respeito da aplicação da legislação, inclusive a correta classificação fiscal.

Após os esclarecimentos necessários, concluo que não houve mudança de critério jurídico, e conseqüentemente, a alegação de que a multa prevista no art. 84, I, da MP nº 2.158-35/2001 c/c art 69 e art. 81, IV, da Lei nº 10.833/2003 não seria exigível em razão da defendida mudança de critério jurídico é improcedente.

Da mesma forma, não pode ser aceita a alegação de que o art.85 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 padeça de inconstitucionalidade.

De acordo com o artigo 26-A do Decreto nº 70.235/1972, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, *in verbis*:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;

II – que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.

Esse é o entendimento propagado pela Súmula CARF, de aplicação obrigatória pelas turmas de julgamento, conforme RICARF:

Súmula CARF nº 2 - O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

### 3. Da classificação fiscal da mercadoria

A classificação fiscal de mercadorias baseia-se na Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, ou simplesmente Sistema Harmonizado, promulgado pelo Decreto nº 97.409, de 22 de dezembro de 1988, e no texto das Notas Explicativas ao Sistema Harmonizado, aplicáveis por força do Decreto nº 435, de 1992. Para a correta classificação fiscal é preciso seguir uma metodologia própria que inclui a aplicação das Regras Gerais de Classificação e das Regras Complementares do Mercosul.

Em Recurso Voluntário a empresa não detalha as mercadorias, apenas afirma que sua classificação está correta. O que temos para identificar a mercadoria são os documentos que instruíram o despacho aduaneiro. Então a classificação poderá ser efetuada somente a partir das informações prestadas, restringindo seu escopo de aplicação.

#### 3.1. PRODUTOS CLASSIFICADOS PELO CONTRIBUINTE NA NCM 0303.79.90

Segundo o relatório fiscal:

As mercadorias importadas, a partir das Declarações de Importação nºs 09/12808920, 09/16663307, 10/01770694, 10/03819305 e 10/05787770, foram descritas como “POLACA DESFIADA DESSALGADA CONGELADA SACO 3 KG CX 9KG DEM. ULTRACONGELADO THERAGRA CHALCOGRAMA” ou “REF.30773 POLACA DESFIADA DESSALGADA CONGELADA SACO DE 3 KG CX 9 KG”. O contribuinte classificou estas na posição NCM 0303.79.90.

Nos documentos acostados aos autos pode-se verificar as seguintes informações:

DI	Descrição	Canal desembaraço	NCM empresa
09/1280892-0	Polaca desfiada dessalgada congelada saco 3 kg cx 9kg dem. Ultracongelado theragra	verde	0303.79.90

	Chalcograma		
09/1666330-7	Polaca desfiada dessalgada congelada saco 3 kg cx 9kg dem. Ultracongelado theragra Chalcograma	verde	0303.79.90
10/0177069-4	Ref.30773 polaca desfiada dessalgada congelada saco de 3 kg cx 9 kg	verde	0303.79.90
10/0381930-5	Polaca desfiada dessalgada congelada saco de 3 kg cx 9 kg	verde	0303.79.90
10/0578777-0	Ref. 30773 polaca desfiada dessalgada congelada saco 3 kg cx 9kg dem. ultracongelado theragra chalcograma	verde	0303.79.90

A empresa classificou as mercadorias na NCM 0303.79.90 e a fiscalização entendeu ser correta a NCM 0304.99.00.

Segundo a nomenclatura vigente à época dos fatos, essas eram as descrições das mercadorias identificadas:

03.01 Peixes vivos.

03.02 Peixes frescos ou refrigerados, exceto os filés de peixes e outra carne de peixes da posição 03.04.

03.03 Peixes congelados, exceto os filés de peixes e outra carne de peixes da posição 03.04.

0303.7 -Outros peixes, exceto os fígados, ovas e sêmen:

0303.79 –Outros

0303.79.90 Outros

03.04 Filés de peixes e outra carne de peixes (mesmo picada), frescos, refrigerados ou congelados.

0304.9 –Outros

0304.91.00 --Espadartes (*Xiphias gladius*)

0304.92.00 --Marlongas (*Dissostichus spp.*)

0304.99.00 --Outros

Na fatura comercial a mercadoria é descrita como consta nas DIs e é sugerida a classificação na NCM 0303.79.00.

Segundo a NESH da posição 03.03:

“As disposições da Nota Explicativa da posição 03.02 aplicam-se *mutatis mutandis* aos produtos da presente posição”.

E a NESH da posição 03.02 está assim descrita:

“Esta posição inclui os peixes frescos ou refrigerados, quer se apresentem inteiros, descabeçados, eviscerados ou em postas desde que conservem as espinhas ou as

cartilagens. Todavia, não compreende os filés (filetes) de peixes e outra carne de peixes da posição 03.04..”.

Como descrito pela recorrente e constante nos outros documentos apresentados a importação foi de “polaca desfiada dessalgada congelada”, da espécie “*theragra Chalcogramma*”.

A Polaca do Alasca é a espécie de peixe mais abundante no Alasca e Pacífico Norte, sendo vendida desfiada como substituto do bacalhau.

Pela aplicação da RG1 a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de seção e de capítulo:

1. Os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, pelas Regras seguintes:

Observa-se pela leitura dos textos das posições 03.01, 03.02 e 03.03 que não estamos tratando de pedaços ou frações de peixes, sendo que a referência a filés e outras carnes, mesmo picadas encontra-se a partir da posição 03.04.

No capítulo 3 consta as seguintes considerações gerais:

Este Capítulo compreende todos os peixes e crustáceos, moluscos e outros invertebrados aquáticos, vivos ou mortos, quer se destinem diretamente à alimentação ou à indústria (conservas, etc.), quer à criação, aquários, etc., **com exceção** dos peixes mortos (incluídos os seus fígados, ovas e sêmen), e crustáceos, moluscos e outros invertebrados aquáticos mortos, impróprios para a alimentação humana quer pela sua espécie, quer pelo seu estado de apresentação (**Capítulo 5**).

Considera-se “refrigerado” o produto cuja temperatura tenha sido baixada até cerca de 0°C sem provocar o seu congelamento. Considera-se “congelado” o produto que tenha sido resfriado abaixo do seu ponto de congelamento até o congelamento completo.

Estão igualmente compreendidos neste Capítulo as ovas e sêmen comestíveis de peixe, isto é, os ovos de peixe contidos na membrana ovariana, não preparados nem conservados, ou preparados e conservados unicamente por processos previstos no presente Capítulo. As ovas e sêmen de peixe, preparados ou conservados por outros processos, mesmo contidos na respectiva membrana, incluem-se na **posição 16.04**

E pela leitura da NESH, que vale para a posição 03.02 e 03.03, essas posições incluem os peixes inteiros, descabeçados, eviscerados ou em postas, desde que conservem as espinha ou cartilagens. Logo não se está tratando de peixe desfiado, como foi descrito pela recorrente. Sendo por isso excluída a posição 03.03, e consequentemente incorreta a classificação informada pela recorrente 0303.79.90.

Na posição 03.04 devemos identificar qual a subposição aplicável. A recorrente descreveu como “polaca desfiada dessalgada congelada”. Assim sendo descarta-se as subposições: *0304.1 - Frescos ou refrigerados* e *0304.2 - Filés congelados*, restando a subposição *0304.9 – Outros*.

0304.9 –Outros

0304.91.00 --Espadartes (*Xiphias gladius*)

0304.92.00 --Marlongas (*Dissostichus* spp.)

0304.99.00 --Outros

A recorrente identificou a espécie como “theragra Chalcograma”, que não é nenhuma das espécies desdobradas na nomenclatura, diante disso a NCM 0304.99.00 – Outros é a classificação correta para o produto, pela aplicação das regras n.ºs 1 e 6 das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado.

Não há diferença de tributos a cobrar haja vista que as alíquotas do Imposto de Importação, do Imposto sobre Produtos Industrializados e das contribuições PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação são as mesmas para as posições 03.03.79.90 e 03.04.99.00. Contudo correta foi a aplicação da multa de 1% sobre o valor aduaneiro das mercadorias.

Art.711.Aplica-se a multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria (Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, art. 84, caput; eLei n.º 10.833, de 2003, art. 69, §1º):

I-classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul, nas nomenclaturas complementares ou em outros detalhamentos instituídos para a identificação da mercadoria;

...

§2ºO valor da multa referida no caput será de R\$ 500,00 (quinhentos reais), quando do seu cálculo resultar valor inferior, observado o disposto nos §§3ºa 5º(Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, art. 84, §1º; eLei n.º 10.833, de 2003, art. 69, caput).

...

§6ºA aplicação da multa referida no caput não prejudica a exigência dos tributos, da multa por declaração inexata de que trata o art. 725, e de outras penalidades administrativas, bem como dos acréscimos legais cabíveis(Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, art. 84, §2º).

Ainda nas DIs n.º 10/01770694 e 10/03819305 a fiscalização aplicou a multa de 30% sobre o valor aduaneiro das mercadorias importadas haja vista que os produtos classificados no subitem NCM 03.04.99.00 têm exigência de Licença de Importação não automática. Todavia tais multas foram exoneradas pelo acórdão de piso, por isso não são objeto desse julgamento.

Pelo exposto nego provimento ao recurso nesse item.

### **3.2.PRODUTOS CLASSIFICADOS PELO CONTRIBUINTE NA NCM 0304.22.90**

Segundo o relatório fiscal:

As mercadorias importadas, a partir das Declarações de Importação n.ºs 07/14775988, 08/03372676, 08/03382590, 08/07232127 e 08/09813860, foram descritas como “FILE DE PEIXE TIPO BACALHAU CONGELADO POLLOCK SEM PELE E SEM ESPINHA ACONDICIONADOS EM CAIXAS DE PAPELÃO C/10 KGS LIQUIDO CADA SAFRA 2007.” ou “FILE DE PEIXE CONGELADO, (ALASKA POLLOCK) SEM PELE E SEM ESPINHA ACONDICIONADOS EM CARTÕES DE PAPELÃO C/ 10 KGS LIQUIDO CADA” ou “FILE DE PEIXE CONGELADO, INTERFOLHADO “ALASKA POLLOCK”, SEM PELE E SEM ESPINHA ACONDICIONADO EM CARTÕES DE PAPELÃO C/10 KGS LIQUIDO CADA”. O contribuinte classificou estas na posição NCM 0304.22.90..

Nos documentos acostados aos autos pode-se verificar as seguintes informações:

DI	Descrição	Canal desembaraço	NCM empresa
07/14775988	File de peixe tipo bacalhau congelado, pollock, sem pele e sem espinha acondicionado em caixas de papelão c/10 kgs liquido cada safra 2007	verde	0304.22.90
08/03372676	File de peixe congelado, (alaska pollock), sem pele e sem espinha acondicionado em cartões de papelão c/10 kgs liquido cada	verde	0304.22.90
08/03382590	File de peixe congelado, (alaska pollock), sem pele e sem espinha acondicionado em cartões de papelão c/10 kgs liquido cada	verde	0304.22.90
08/07232127	File de peixe congelado, interfolhado "alaska pollock", sem pele e sem espinha acondicionado em cartões de papelão c/10 kgs liquido cada	verde	0304.22.90
08/09813860	File de peixe congelado, interfolhado "alaska pollock", sem pele e sem espinha acondicionado em cartões de papelão c/10 kgs liquido cada	vermelho	0304.22.90

A empresa classificou as mercadorias na NCM 0304.22.90 e a fiscalização entendeu ser correta a NCM 0304.29.90.

Segundo a nomenclatura vigente à época dos fatos, essas eram as descrições das mercadorias identificadas:

03.01 Peixes vivos.

03.02 Peixes frescos ou refrigerados, exceto os filés de peixes e outra carne de peixes da posição 03.04.

03.04 Filés de peixes e outra carne de peixes (mesmo picada), frescos, refrigerados ou congelados.

0304.2 -Filés congelados:

0304.21.00 --Espadartes (*Xiphias gladius*)

0304.22 --Marlongas (*Dissostichus* spp.)

0304.22.10 Marlongas-negras (*Dissostichus eleginoides*)

0304.22.90 Outras

0304.29 --Outros

0304.29.10 Merluzas (*Merluccius* spp.)

0304.29.20 Pargos (*Lutjanus purpureus*)

0304.29.30 Tilápias (*Oreochromis niloticus*)

0304.29.40 Chernes-poveiros (*Polyprion americanus*)

0304.29.50 Garoupas (*Acanthistius* spp.)

0304.29.60 Bagres (*Ictalurus punctatus*)  
0304.29.90 Outros

0304.9 –Outros  
0304.91.00 --Espadartes (*Xiphias gladius*)  
0304.92.00 --Marlongas (*Dissostichus* spp.)  
0304.99.00 --Outros

Na fatura comercial a mercadoria é descrita como consta nas DIs e é sugerida a classificação na NCM 0304.22.90.

A fiscalização esclarece que o peixe “Alaska Pollock”, é muitas vezes chamado de “Bacalhau Pollock”, e que apesar de não explicitado pelo contribuinte em suas descrições, é um peixe da espécie “*Theragra Chalcogramma*”.

Pela aplicação das Regras Gerais do Sistema Harmonizado - RG1 a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de seção e de capítulo:

1. Os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, pelas Regras seguintes:

Da descrição da mercadoria efetuada pela recorrente temos que foi importada como “filé congelado”, não restando dúvidas sobre a subposição de primeiro nível NCM 0304.2, qual seja, “Filés congelados”.

A recorrente classificou os seus produtos no subitem NCM 0304.22.90 - “outras marlongas”, peixes de várias espécies pertencentes ao gênero “*Dissostichus*”. Nos documentos e declaração de importação o produto está identificado como pertencente ao gênero/espécie “*Theragra Chalcogramma*”.

Na biologia a Taxonomia, disciplina que define os grupos de organismos biológicos com base em características comuns e dá nomes a esses grupos, hierarquiza os grupos em reino, filo, classe, ordem, família, gênero e espécie.

O “*Theragra Chalcogramma*”, nome vulgar da Polaca do Alasca, segundo a FDA - U.S. Food and Drug Administration, era antes inserida no gênero *Theragra* e classificada como *Theragra chalcogramma*, mas uma pesquisa realizada em 2008 mostrou que ele está mais próximo ao “Atlantic cod”, bacalhau do Atlântico e deveria voltar ao gênero “*Gadus*”, onde ele originalmente estava inserido. Em 2014 o nome oficial científico foi trocado para “*Gadus chalcogrammus*”.

Os nomes comumente usados de “Alaska pollock” e “walleye pollock”, usados no comércio internacional, são considerados errados pela comunidade científica e especialistas em comércio internacional, já que não refletem o nome científico.

No site da FAO – Food and Agriculture Organization of the United Nations, Fisheries Division (NFI), encontramos:

	<b>Marlongas</b>	<b>Theragra</b>
--	------------------	-----------------

Reino	Animalia	Animalia
Filo	Chordata	Chordata
Classe	Actinopterygii	Actinopterygii
Ordem	Perciformes	Gadiformes
Subordem	Notothenioidei	
Família	Nototheniidae	Gadidae
Gênero	<i>Dissostichus</i>	Gadus

Pela classificação taxológica é possível afirmar que o produto importado não pode ser classificado no SH como “marlongas” na subposição 3402.22, sendo então, pela aplicação da RGI 6 classificado na subposição 3402.29. E em seguida deve ser classificada no subitem 0304.29.90 Outros pela aplicação da RGI 3c.

3.Quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições por aplicação da Regra 2b) ou por qualquer outra razão, a classificação deve efetuar-se da forma seguinte:

a)A posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas. Todavia, quando duas ou mais posições se refiram, cada uma delas, a apenas uma parte das matérias constitutivas de um produto misturado ou de um artigo composto, ou a apenas um dos componentes de sortidos acondicionados para venda a retalho, tais posições devem considerar-se, em relação a esses produtos ou artigos, como igualmente específicas, ainda que uma delas apresente uma descrição mais precisa ou completa da mercadoria.

b)Os produtos misturados, as obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes e as mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho, cuja classificação não se possa efetuar pela aplicação da Regra 3 a), classificam-se pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, quando for possível realizar esta determinação.

c)Nos casos em que as Regras 3 a) e 3 b) não permitam efetuar a classificação, a mercadoria classifica-se na posição situada em último lugar na ordem numérica, dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração.

6. A classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para efeitos legais, pelos textos dessas subposições e das Notas de subposição respectivas, bem como, *mutatis mutandis*, pelas Regras precedentes, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível. Na aceção da presente Regra, as Notas de Seção e de Capítulo são também aplicáveis, salvo disposições em contrário.

Não há diferença de tributos a cobrar haja vista que as alíquotas do Imposto de Importação, do Imposto sobre Produtos Industrializados e das contribuições PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação são as mesmas para as posições 0303.79.90 e 0304.99.00. Contudo correta foi a aplicação da multa de 1% sobre o valor aduaneiro das mercadorias, Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 84, caput; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 69, §1º.

Ainda nas DIs nº 07/14775988, 08/03372676, 08/03382590, 08/07232127 e 08/09813860 a fiscalização aplicou a multa de 30% sobre o valor aduaneiro das mercadorias importadas haja vista que os produtos classificados no subitem NCM 0304.29.90 têm exigência de Licença de Importação não automática. Todavia tais multas foram exoneradas pelo acórdão de piso, por isso não são objeto desse julgamento.

Pelo exposto nego provimento ao recurso nesse item.

### 3.3.PRODUTOS CLASSIFICADOS PELO CONTRIBUINTE NA NCM 0304.29.90

Segundo o relatório fiscal:

As mercadorias importadas, a partir da Declaração de Importação nº 10/17609472, foram descritas como “POLACA DESFIADA CONGELADA SACO (10X500 GR)”. O contribuinte classificou estas na posição NCM 0304.29.90.

Nos documentos acostados aos autos pode-se verificar as seguintes informações:

DI	Descrição	Canal desembaraço	NCM empresa
10/17609472	Polaca desfiada congelada saco (10x500 gr)	verde	0304.29.90

A empresa classificou as mercadorias na NCM 0304.29.90 e a fiscalização entendeu ser correta a NCM 0304.99.00.

Segundo a nomenclatura vigente à época dos fatos, essas eram as descrições das mercadorias identificadas:

03.01 Peixes vivos.

03.02 Peixes frescos ou refrigerados, exceto os filés de peixes e outra carne de peixes da posição 03.04.

03.04 Filés de peixes e outra carne de peixes (mesmo picada), frescos, refrigerados ou congelados.

0304.2 -Filés congelados:

0304.21.00 --Espadartes (*Xiphias gladius*)

0304.22 --Marlongas (*Dissostichus spp.*)

0304.22.10 Marlongas-negras (*Dissostichus eleginoides*)

0304.22.90 Outras

0304.29 --Outros

0304.29.10 Merluzas (*Merluccius spp.*)

0304.29.20 Pargos (*Lutjanus purpureus*)

0304.29.30 Tilápias (*Oreochromis niloticus*)

0304.29.40 Chernes-poveiros (*Polyprion americanus*)

0304.29.50 Garoupas (*Acanthistius spp.*)

0304.29.60 Bagres (*Ictalurus punctatus*)

0304.29.90 Outros

0304.9 --Outros

0304.91.00 --Espadartes (*Xiphias gladius*)

0304.92.00 --Marlongas (*Dissostichus spp.*)

0304.99.00 --Outros

Aqui se aplica a mesma fundamentação exposta no item 3.1.

Não existe dúvida a respeito da posição 0304 - Filés de peixes e outra carne de peixes (mesmo picada), frescos, refrigerados ou congelados, já que o produto encontra-se congelado, porém não se trata de filés de peixe mas peixe desfiado, descartando-se a subposição de primeiro nível 0304.2 por não se tratar de filés, e pela aplicação a RGI 6 e RGI 3c deve-se classificar na subposição 0304.9., e chega-se ao subitem 0304.99.00, por não ser identificado como Espadartes ou Marlongas.

Não há diferença de tributos a cobrar haja vista que as alíquotas do Imposto de Importação, do Imposto sobre Produtos Industrializados e das contribuições PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação são as mesmas para as posições 0304.29.90 e 0304.99.00. Contudo correta foi a aplicação da multa de 1% sobre o valor aduaneiro das mercadorias, Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, art. 84, caput; e Lei n.º 10.833, de 2003, art. 69, §1º.

Ainda na DI n.º 10/17609472 a fiscalização aplicou a multa de 30% sobre o valor aduaneiro das mercadorias importadas haja vista que os produtos classificados no subitem NCM 0304.29.90 têm exigência de Licença de Importação não automática. Todavia tais multas foram exoneradas pelo acórdão de piso, por isso não são objeto desse julgamento.

Pelo exposto nego provimento ao recurso nesse item.

### 3.3.1 Declaração de Importação n.º 08/08676690

Na Declaração de Importação n.º 08/08676690 a mercadoria foi descrita como “*pacific alaska pollock (theragra chalcogramma) Tamanho 60-120g, Acondicionados em caixas de papelão*” e classificada na NCM 0304.29.90.

Não é possível saber a forma de apresentação pela descrição da mercadoria e pelos documentos apresentados. A recorrente não esclareceu a forma de apresentação da mercadoria, se congelada ou não, se em forma de filé, desfiada, pedaços ou inteira.

Corretamente aplicou a fiscalização o art. 85 da MP n.º 2.158-35/2001:

Art. 85. Aplicam-se as alíquotas do Imposto de Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados correspondentes ao código da Nomenclatura Comum do Mercosul, dentre aqueles tecnicamente possíveis de utilização, do qual resulte o maior crédito tributário, quando a informação prestada na declaração de importação for insuficiente para a conferência da classificação da mercadoria após sua entrega ao importador.”

A empresa classificou as mercadorias na NCM 0304.29.90 e a fiscalização entendeu correta a NCM 0305.59.90.

Segundo a nomenclatura vigente à época dos fatos, essas eram as descrições das mercadorias identificadas:

03.04 Filés de peixes e outra carne de peixes (mesmo picada), frescos, refrigerados ou congelados.  
0304.2 -Filés congelados:  
0304.21.00 --Espadartes (*Xiphias gladius*)  
0304.22 --Marlongas (*Dissostichus spp.*)  
0304.22.10 Marlongas-negras (*Dissostichus eleginoides*)  
0304.22.90 Outras  
0304.29 --Outros  
0304.29.10 Merluzas (*Merluccius spp.*)

0304.29.20 Pargos (*Lutjanus purpureus*)  
0304.29.30 Tilápias (*Oreochromis niloticus*)  
0304.29.40 Chernes-poveiros (*Polyprion americanus*)  
0304.29.50 Garoupas (*Acanthistius* spp.)  
0304.29.60 Bagres (*Ictalurus punctatus*)

0304.29.90 Outros

0304.9 --Outros  
0304.91.00 --Espadartes (*Xiphias gladius*)  
0304.92.00 --Marlongas (*Dissostichus* spp.)  
0304.99.00 --Outros

03.05 Peixes secos, salgados ou em salmoura; peixes defumados, mesmo cozidos antes ou durante a defumação; farinhas, pós e “pellets”, de peixe, próprios para alimentação humana.

0305.10.00 -Farinhas, pós e “pellets”, de peixe, próprios para alimentação humana  
0305.20.00 -Fígados, ovas e sêmen, de peixes, secos, defumados, salgados ou em salmoura  
0305.30.00 -Filés de peixes, secos, salgados ou em salmoura, mas não defumados  
0305.4 -Peixes defumados, mesmo em filés:  
0305.41.00 --Salmões-do-pacífico (*Oncorhynchus nerka*, *Oncorhynchus gorbuscha*, *Oncorhynchus keta*, *Oncorhynchus tshawytscha*, *Oncorhynchus kisutch*, *Oncorhynchus masou* e *Oncorhynchus rhodurus*), salmões-do-atlântico (*Salmo salar*) e salmões-do-danúbio (*Hucho hucho*)  
0305.42.00 --Arenques (*Clupea harengus*, *Clupea pallasii*)  
0305.49 --Outros  
0305.49.10 Bacalhaus (*Gadus morhua*, *Gadus ogac*, *Gadus macrocephalus*)  
0305.49.90 Outros  
0305.5 -Peixes secos, mesmo salgados mas não defumados:  
0305.51.00 --Bacalhaus (*Gadus morhua*, *Gadus ogac*, *Gadus macrocephalus*)  
0305.59 --Outros  
0305.59.10 Das espécies citadas na Nota Complementar 1 deste Capítulo  
0305.59.20 Barbatanas de tubarão  
0305.59.90 Outros  
0305.6 -Peixes salgados, não secos nem defumados e peixes em salmoura:  
0305.61.00 --Arenques (*Clupea harengus*, *Clupea pallasii*)  
0305.62.00 --Bacalhaus (*Gadus morhua*, *Gadus ogac*, *Gadus macrocephalus*)  
0305.63.00 --Anchovas (*Engraulis* spp.)  
0305.69.00 --Outros

Como já informado a mercadoria foi descrita como “pacific alaska pollock (*theragra chalcogramma*) Tamanho 60-120g, Acondicionados em caixas de papelão”. E pela aplicação do art. 85 da MP nº 2.158-35/2001, deve-se verificar quais os códigos da NCM são tecnicamente possíveis de utilização.

03.01 Peixes vivos

03.02 Peixes frescos ou refrigerados, exceto os filés de peixes e outra carne de peixes da posição 03.04.

03.03 Peixes congelados, exceto os filés de peixes e outra carne de peixes da posição 03.04.

03.04 Filés de peixes e outra carne de peixes (mesmo picada), frescos, refrigerados ou congelados.

03.05 Peixes secos, salgados ou em salmoura; peixes defumados, mesmo cozidos antes ou durante a defumação; farinhas, pós e “pellets”, de peixe, próprios para alimentação humana.

Por tecnicamente possível de utilização, a MP 2.158/30-2001 obviamente se refere ao Sistema Harmonizado e suas regras de interpretação, que é uma técnica de classificação de mercadorias, por isso deve-se utilizar as regras quanto seja possível para se chegar a classificação possível.

Pela aplicação da RG1 a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de seção e de capítulo:

Os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, pelas Regras seguintes:

As posições 0301 e 0302 são descartadas de pronto, já que pela procedência da mercadoria, China, não seria possível a exportação para o Brasil de peixes vivos ou frescos.

Segundo a literatura técnica o peixe Polaca do Alasca pesa entre 450 e 1250 gramas.

They can grow as long as 3 feet but typically reach lengths between 12 and 20 inches and weigh between 1 and 3 pounds.

A recorrente informa que o tamanho do produto esta entre 60 e 120 gramas, muito abaixo do peso mínimo encontrado, por isso é possível descartar a posição 0303 que trata de peixes e não de pedaços ou files.

Assim pela aplicação da RG1 é possível a classificação nas posições 0304 e 0305. E pela aplicação da RG 3c quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições deve-se classificar na posição situada em último lugar na ordem numérica, dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração. O que nos leva a posição 0305.

3.Quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições por aplicação da Regra 2b) ou por qualquer outra razão, a classificação deve efetuar-se da forma seguinte:

a)A posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas. Todavia, quando duas ou mais posições se refiram, cada uma delas, a apenas uma parte das matérias constitutivas de um produto misturado ou de um artigo composto, ou a apenas um dos componentes de sortidos acondicionados para venda a retalho, tais posições devem considerar-se, em relação a esses produtos ou artigos, como igualmente específicas, ainda que uma delas apresente uma descrição mais precisa ou completa da mercadoria.

b)Os produtos misturados, as obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes e as mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho, cuja classificação não se possa efetuar pela aplicação da Regra 3 a), classificam-se pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, quando for possível realizar esta determinação.

c)Nos casos em que as Regras 3 a) e 3 b) não permitam efetuar a classificação, a mercadoria classifica-se na posição situada em último lugar na ordem numérica, dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração.

*Mutatis mutandis*, para se chegar a subposição apropriada temos as seguintes subposições a serem consideradas:

0305.10.00 -Farinhas, pós e “pellets”, de peixe, próprios para alimentação humana  
 0305.20.00 -Fígados, ovas e sêmen, de peixes, secos, defumados, salgados ou em salmoura  
 0305.30.00 -Filés de peixes, secos, salgados ou em salmoura, mas não defumados  
 0305.4 -Peixes defumados, mesmo em filés:  
 0305.5 -Peixes secos, mesmo salgados mas não defumados:  
 0305.6 -Peixes salgados, não secos nem defumados e peixes em salmoura:

Novamente pela descrição das mercadorias “pacific alaska pollock (theragra chalcogramma) Tamanho 60-120g, Acondicionados em caixas de papelão”, descarta-se as subposições 0305.10 e 0305.20. A subposição 0305.6 também é descartada por trata-se de peixes não secos e nem defumados, e pela forma de apresentação do produto como acondicionado em caixas de papelão. Essa forma de preparação é muito comum em enlatados, onde o produto é apresentado imerso em óleo, salmouro, molhos, etc, como sardinhas, atuns e anchovas.

Restam somente as subposições 0305.3, 0305.4, e 0305.5. E pela aplicação da RG3c chega-se a subposição 0305.5.

E novamente pela aplicação das regras do art. 85 da MP nº 2.158-35/2001 chega-se a NCM 0305.59.90, que é a mesma definida pela fiscalização.

Concordo com o procedimento da fiscalização que lançou a diferença de tributos, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) desta NCM é de 5%, e também lançou a multa de ofício de 75%, e a multa por incorreta classificação, a multa de 1% sobre o valor aduaneiro das mercadorias.

Neste caso o acórdão de piso manteve a cobrança da multa de 30% sobre o valor aduaneiro das mercadorias, importadas a partir da DI nº 08/08676690, haja vista que os produtos classificados no subitem NCM 0305.59.90 têm exigência de Licença de Importação não automática. E não cabe a empresa invocar o ADN/Cosit nº 12/1997, pois a descrição das mercadorias, está incompleta, por não especificar a forma de apresentação do produto, requisito fundamental para se efetuar a classificação da mercadoria, não contendo todos os elementos necessários à correta identificação do produto.

Pelo exposto nego provimento ao recurso nesse item.

### 3.4 PRODUTOS CLASSIFICADOS PELO CONTRIBUINTE NA NCM 0305.30.00

Segundo o Relatório fiscal:

As mercadorias importadas, a partir da Declaração de Importação nº 09/08307114, foram descritas como “POLACA DESFIADA DESSALGADA CONGELADA SACO 3 KG”. O contribuinte classificou estas na posição NCM 0305.30.00.

Nos documentos acostados aos autos pode-se verificar as seguintes informações:

DI	Descrição	Canal desembaraço	NCM empresa
09/08307114	Polaca desfiada dessalgada congelada saco 3 kg	verde	0305.30.00

A empresa classificou as mercadorias na NCM 0305.30.00 e a fiscalização entendeu ser correta a NCM 0304.99.00.

Segundo a nomenclatura vigente à época dos fatos, essas eram as descrições das mercadorias identificadas:

03.01 Peixes vivos.

03.02 Peixes frescos ou refrigerados, exceto os filés de peixes e outra carne de peixes da posição 03.04.

03.04 Filés de peixes e outra carne de peixes (mesmo picada), frescos, refrigerados ou congelados.

0304.9 –Outros

0304.91.00 --Espadartes (*Xiphias gladius*)

0304.92.00 --Marlongas (*Dissostichus spp.*)

0304.99.00 --Outros

03.05 Peixes secos, salgados ou em salmoura; peixes defumados, mesmo cozidos antes ou durante a defumação; farinhas, pós e “pellets”, de peixe, próprios para alimentação humana.

0305.10.00 -Farinhas, pós e “pellets”, de peixe, próprios para alimentação humana

0305.20.00 -Fígados, ovas e sêmen, de peixes, secos, defumados, salgados ou em salmoura

0305.30.00 -Filés de peixes, secos, salgados ou em salmoura, mas não defumados

Aqui se aplica, *mutatis mutandis*, as mesmas explicações dos itens anteriores.

A mercadoria foi descrita como “Polaca desfiada dessalgada congelada saco 3 kg”, e é do senso comum que não é necessário o congelamento de um produto seco, salgado, defumado ou em salmoura.

O produto importado está congelado, o que elimina a possibilidade de utilização da posição 0305. Além disso temos que o produto encontra-se desfiado, o que impossibilita o enquadramento na NCM 0305.30.00 que é utilizada para filés de peixe.

Utilizando os mesmos argumentos do item 3.1 concluímos como correta a NCM 0304.99.00, no mesmo sentido da fiscalização:

De acordo com a descrição, os peixes são congelados e dessalgados. A Fiscalização conclui que a mercadoria classifica-se, corretamente, na posição NCM 0304 (Filés de peixes e outra carne de peixes (mesmo picada), frescos, refrigerados ou congelados). A subposição correta, devido ao fato de ser uma carne desfiada, é a 0304.9 (Outros). Analisando os itens relativos à subposição 0304.4, os quais são vinculados a determinadas espécies e conforme determinam as regras nºs 1 e 6 das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado, conclui-se que a mercadoria deve ser enquadrada na NCM 0304.99.00.

Não há diferença de tributos a cobrar haja vista que as alíquotas do Imposto de Importação, do Imposto sobre Produtos Industrializados e das contribuições PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação são as mesmas para as posições 03.05.30.00 e 03.04.99.00. Contudo correta foi a aplicação da multa de 1% sobre o valor aduaneiro das mercadorias, Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 84, caput; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 69, §1º.

Ainda na DI nº 09/08307114, a fiscalização aplicou a multa de 30% sobre o valor aduaneiro das mercadorias importadas haja vista que os produtos classificados no subitem NCM 0304.99.00 têm exigência de Licença de Importação não automática. Todavia tal multa foi exonerada pelo acórdão de piso, por isso não é objeto desse julgamento.

Pelo exposto nego provimento ao recurso nesse item.

### 3.4.1 Declaração de Importação

Nas Declarações de Importação nº 09/08306770, 09/15745407 e 09/16663722 a mercadoria foi descrita como “POLACA SALGADA DESFIADA COV. 400G CX 8KG” e “POLACA SALGADA DESFIADA COV. 400GR CX 9.6 KG ESTADO FISICO: SALGADO – ESPECIE: THERAGRA CHALCOGRAMA” e classificada na NCM 0305.30.00.

DI	Descrição	Canal desembaraço	NCM empresa
09/08306770	Polaca salgada desfiada cov. 400g cx 8kg	verde	0305.30.00
09/15745407	Polaca salgada desfiada cov. 400gr cx 9.6 kg estado físico: salgado – espécie: theragra chalcograma	verde	0305.30.00
09/16663722	Polaca salgada desfiada cov. 400gr cx 9.6 kg estado físico: salgado – espécie: theragra chalcograma	verde	0305.30.00

Esses produtos não poderiam ser classificados na NCM 0305.30.00 considerando que estão desfiadas, e a NCM é específica para filés.

Como no item anterior 3.4, não é possível a classificação nas posições 0301, 0302, 0303 e 0304, pois o produto está salgado.

03.01 Peixes vivos

03.02 Peixes frescos ou refrigerados, exceto os filés de peixes e outra carne de peixes da posição 03.04.

03.03 Peixes congelados, exceto os filés de peixes e outra carne de peixes da posição 03.04.

03.04 Filés de peixes e outra carne de peixes (mesmo picada), frescos, refrigerados ou congelados.

03.05 Peixes secos, salgados ou em salmoura; peixes defumados, mesmo cozidos antes ou durante a defumação; farinhas, pós e “pellets”, de peixe, próprios para alimentação humana.

Na posição 0305 devemos verificar quais as classificações possíveis, descartando os códigos 0305.10.00 e 0305.20.00. O código 0305.30.00 já foi descartado acima:

0305.10.00 -Farinhas, pós e “pellets”, de peixe, próprios para alimentação humana  
0305.20.00 -Fígados, ovas e sêmen, de peixes, secos, defumados, salgados ou em salmoura  
0305.30.00 -Filés de peixes, secos, salgados ou em salmoura, mas não defumados

0305.4 -Peixes defumados, mesmo em filés:

0305.5 -Peixes secos, mesmo salgados mas não defumados:

0305.6 -Peixes salgados, não secos nem defumados e peixes em salmoura:

Pela descrição das mercadorias, *polaca salgada desfiada*, não é possível saber se , se trata de defumados, secos, ou nenhum dos dois, diante disso corretamente aplicou a fiscalização o art. 85 da MP nº 2.158-35/2001:

Art. 85. Aplicam-se as alíquotas do Imposto de Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados correspondentes ao código da Nomenclatura Comum do Mercosul, dentre aqueles tecnicamente possíveis de utilização, do qual resulte o maior crédito tributário, quando a informação prestada na declaração de importação for insuficiente para a conferência da classificação da mercadoria após sua entrega ao importador.”

Por “tecnicamente possível de utilização”, a MP 2.158/30-2001 obviamente se refere ao Sistema Harmonizado e suas regras de interpretação, que é uma técnica de classificação de mercadorias, por isso deve-se utilizar as regras quanto seja possível para se chegar a classificação possível.

Pela aplicação da RG1 a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de seção e de capítulo:

Os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, pelas Regras seguintes:

Por aplicação da RG1 é possível a classificação nas subposições 0305.4 , 0305.5 e 0305.6. E pela leitura do texto das posições infere-se que o produto ou é salgado ou é defumado. Não sendo usual um alimento ser defumado e salgado ao mesmo tempo. São dois métodos de cura e conservação de alimentos. Um alimento defumado precisa de um processo de fumaça proveniente da queima de madeiras, para conservar e modificar o seu sabor. Já o salgamento consiste em adicionar grande quantidade de sal de cozinha (cloreto de sódio) ao alimento. O sal desidrata o alimento e cria um ambiente desfavorável à sobrevivência dos microrganismos. Por conseguinte elimina-se a subposição 0305.4 que trata de alimentos defumados.

Pela descrição das mercadorias “POLACA SALGADA DESFIADA COV. 400G CX 8KG” e “POLACA SALGADA DESFIADA COV. 400GR CX 9.6 KG ESTADO FISICO: SALGADO – ESPECIE: THERAGRA CHALCOGRAMA”, é possível a aplicação das

subposições 0305.5 -Peixes secos, mesmo salgados mas não defumados e 0305.6 -Peixes salgados, não secos nem defumados e peixes em salmoura.

Descarta-se a subposição 0305.6 por trata-se de peixes não secos e nem defumados, e pela forma de apresentação do produto como acondicionado em caixas. Essa forma de preparação é muito comum em enlatados, onde o produto é apresentado imerso em óleo, salmoura, molhos, etc, como sardinhas, atuns e anchovas.

E novamente pela aplicação das regras de classificação chega-se a NCM 0305.59.90, que é a mesma definida pela fiscalização.

0305.5 -Peixes secos, mesmo salgados mas não defumados:  
0305.51.00 --Bacalhaus (Gadus morhua, Gadus ogac, Gadus macrocephalus)  
0305.59 --Outros  
0305.59.10 Das espécies citadas na Nota Complementar 1 deste Capítulo  
0305.59.20 Barbatanas de tubarão  
0305.59.90 Outros

Concordo com o procedimento da fiscalização que lançou a diferença de tributos, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) desta NCM é de 5%, e também lançou a multa de ofício de 75%, e a multa por incorreta classificação, a multa de 1% sobre o valor aduaneiro das mercadorias.

Neste caso o acórdão de piso manteve a cobrança da multa de 30% sobre o valor aduaneiro das mercadorias, importadas a partir das DI nº 09/08306770, 09/15745407 e 09/16663722, haja vista que os produtos classificados no subitem NCM 0305.59.90 têm exigência de Licença de Importação não automática. E não cabe a empresa invocar o ADN/Cosit nº 12/1997, pois a descrição das mercadorias, está incompleta, por não especificar a forma de apresentação do produto, requisito fundamental para se efetuar a classificação da mercadoria, não contendo todos os elementos necessários à correta identificação do produto.

Pelo exposto nego provimento ao recurso nesse item.

### **3.5. PRODUTOS CLASSIFICADOS PELO CONTRIBUINTE NAS NCMS 0305.59.10 E 0305.69.90**

A fiscalização assim se expressou no relatório fiscal:

As mercadorias importadas, a partir das Declarações de Importação nºs 07/17371829 e 10/00347232, foram descritas como “PEIXE SALGADO DESFIADO TIPO BACALHAU SALGADO ALASKA POLLACK. ESTADO FISICO: SALGADO – ESPECIE: THERAGRA CHALCOGRAMA”. O contribuinte classificou estas nas posições NCM 0305.59.10 e 0305.69.90.

DI	Descrição	Canal desembaraço	NCM empresa
07/17371829	peixe salgado desfiado tipo bacalhau salgado “alaska pollack” c. 10kgs – espécie: theragra chalcograma	verde	0305.59.10
10/00347232	peixe salgado tipo bacalhau salgado	verde	0305.69.90

	desfiado alaska pollack estado físico: salgado – espécie: theragra chalcograma		
--	---	--	--

Não existem dúvidas sobre a classificação na posição 0305, já que se tratam de peixes salgados:

03.05 Peixes secos, salgados ou em salmoura; peixes defumados, mesmo cozidos antes ou durante a defumação; farinhas, pós e “pellets”, de peixe, próprios para alimentação humana.

As duas Declarações de Importação possuem descrições muito semelhantes no que é necessário para se efetuar a classificação. Na posição 0305 devemos verificar quais as classificações possíveis, descartando os códigos 0305.10.00 e 0305.20.00, que não se adequam aos produtos.

0305.10.00 -Farinhas, pós e “pellets”, de peixe, próprios para alimentação humana  
0305.20.00 -Fígados, ovas e sêmen, de peixes, secos, defumados, salgados ou em salmoura

Como no item anterior não é possível ser salgado e defumado, pela leitura dos textos das subposições. Por conseguinte elimina-se a subposição 0305.4 que trata de alimentos defumados. Os produtos são apresentados desfiados o que leva a eliminação da subposição 0305.30.00.

0305.30.00 -Filés de peixes, secos, salgados ou em salmoura, mas não defumados  
0305.4 -Peixes defumados, mesmo em filés:

Descarta-se a subposição 0305.6 por trata-se de peixes não secos e nem defumados, e pela forma de apresentação do produto. Essa forma de preparação é muito comum em enlatados, onde o produto é apresentado imerso em óleo, salmouro, molhos, etc, como sardinhas, atuns e anchovas.

0305.6 -Peixes salgados, não secos nem defumados e peixes em salmoura:

Pela descrição das mercadorias, *peixe salgado desfiado tipo bacalhau salgado “alaska pollack*, não é possível saber se são secos ou em salmoura, diante disso corretamente aplicou a fiscalização o art. 85 da MP nº 2.158-35/2001.

0305.5 -Peixes secos, mesmo salgados mas não defumados:  
0305.51.00 --Bacalhaus (Gadus morhua, Gadus ogac, Gadus macrocephalus)  
0305.59 --Outros  
0305.59.10 Das espécies citadas na Nota Complementar 1 deste Capítulo  
0305.59.20 Barbatanas de tubarão  
0305.59.90 Outros

A descrição coloca que o peixe é “tipo bacalhau”, ou seja, não é bacalhau, e também identifica a espécie como “theragra chalcograma”, que como já vimos no item 3.2 é atualmente conhecida como gênero “gadus”, espécie “Gadus chalcogrammus”. O que descarta o subitem 0305.51.00.

As espécies citadas na Nota Complementar 1 do capítulo 03 são: *bacalhaus polares (Boreogadus saida)*, *saithes (Pollachius virens)*, *lings (Molva molva)*, *lings azuis (Molva*

*dypterygia*), *zarbos* (*Brosme brosme*), *abroteasdoalto* (*Urophycis blennoides*) e *haddock*s (*Melanogrammus aeglefinus*).

O que nos leva a NCM 0305.59.90, que é a mesma classificação da fiscalização.

Concordo com o procedimento da fiscalização que lançou a diferença de tributos, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) desta NCM é de 5%, e a alíquota do Imposto de Importação (II) é de 10%. Também lançou a multa de 1% sobre o valor aduaneiro das mercadorias.

Neste caso o acórdão de piso manteve a cobrança da multa de 30% sobre o valor aduaneiro das mercadorias, importadas a partir das DI nº 07/17371829 e 10/00347232 e 09/16663722, haja vista que os produtos classificados no subitem NCM 0305.59.90 têm exigência de Licença de Importação não automática. E não cabe a empresa invocar o ADN/Cosit nº 12/1997, pois a descrição das mercadorias, está incompleta, por não especificar a forma de apresentação do produto, requisito fundamental para se efetuar a classificação da mercadoria, não contendo todos os elementos necessários à correta identificação do produto.

Pelo exposto nego provimento ao recurso nesse item.

### **Conclusão**

Pelo exposto, rejeito as preliminares, conheço do recurso voluntário, e no mérito nego provimento.

(documento assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes