



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 10480.723201/2010-67
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 3402-007.219 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de janeiro de 2020
Recorrentes SANTALUCIA S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 28/03/2005 a 27/11/2009

RECURSO DE OFÍCIO. NÃO CONHECIMENTO.

Não se toma conhecimento de recurso de ofício quando o valor exonerado no processo não atinge o valor de alçada (art. 1º, Portaria MF n.º 63/2017). Súmula 103 CARF.

Recurso de Ofício Não Conhecido.

REVISÃO ADUANEIRA. PRAZO. EXTRAPOLAÇÃO.
IRREGULARIDADE FORMAL. DECADÊNCIA. LEI COMPLEMENTAR.

O procedimento fiscal de revisão aduaneira é similar aos demais procedimentos fiscais realizados no âmbito dos tributos internos sujeitos ao denominado “lançamento por homologação”, mediante o qual o Fisco verifica a atividade prévia do sujeito passivo nessa modalidade de lançamento e, constatando a insuficiência de eventual recolhimento de tributo, efetua o lançamento de ofício supletivo dentro do prazo decadencial do tributo.

Não obstante o procedimento fiscal de revisão aduaneira, segundo a previsão legal, deva ser processado dentro do prazo de 5 anos do registro da Declaração de Importação, a extrapolação desse prazo caracteriza mera irregularidade formal, que não acarreta a nulidade do lançamento, quando não seja o caso de decadência do direito de lançar do Fisco. Afinal, o prazo de decadência tributária é regido por lei complementar (art. 146, III, “b” da Constituição Federal).

ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. LANÇAMENTO. ART. 146 DO CTN. NÃO CONFIGURAÇÃO.

O desembaraço aduaneiro não significa homologação expressa do lançamento, eis que o instituto da revisão aduaneira, realizado após o desembaraço de importação, é procedimento fiscal legalmente previsto no art. 54 do Decreto-lei n.º 37/66, com a redação dada pelo Decreto-lei n.º 2.472/88, compatível com as disposições sobre o lançamento do CTN, em especial o seu art. 146.

O lançamento efetuado em decorrência da revisão aduaneira não representa a revisão de ofício do lançamento, a qual ocorreria diante de um lançamento de

ofício efetuado em face dos mesmos fatos já tratados em outro lançamento de ofício, do qual o sujeito passivo já havia sido regularmente notificado.

O lançamento realizado em sede de revisão aduaneira trata-se lançamento de ofício supletivo efetuado em face da constatação pelo Fisco da inexatidão da atividade prévia exercida pela contribuinte na Declaração de Importação no denominado “lançamento por homologação”.

O que se faz no lançamento de ofício supletivo é adotar originariamente o critério do Fisco no lançamento, razão pela qual não há alteração do critério jurídico aplicado num lançamento de ofício anterior (este inexistente). O que se altera, e nada há de irregularidade nisso, é o critério jurídico adotado pela contribuinte na atividade prévia exercida na Declaração de Importação.

ART. 100, III, PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN. DESCABIMENTO.

Se a atividade prévia do sujeito passivo no “lançamento por homologação” exercida no registro da Declaração de Importação está sujeita a revisão aduaneira, o desembaraço aduaneiro é considerado apenas uma análise preliminar que não representa qualquer orientação do Fisco ao contribuinte que pudesse caracterizar a prática reiterada a que se refere o art. 100, III do CTN.

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. FUNDAMENTO. SISTEMA HARMONIZADO (SH). NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL (NCM).

Qualquer discussão sobre classificação de mercadorias deve ser feita à luz da Convenção do SH (com suas Regras Gerais Interpretativas, Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição), se referente aos primeiros seis dígitos, e com base no acordado no âmbito do MERCOSUL em relação à NCM (Regras Gerais Complementares e Notas Complementares), no que se refere ao sétimo e ao oitavo dígitos.

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. ATIVIDADE JURÍDICA. ATIVIDADE TÉCNICA. DIFERENÇAS.

A classificação de mercadorias é atividade jurídica, a partir de informações técnicas. O perito, técnico em determinada área (mecânica, elétrica etc.) informa, se necessário, quais são as características e a composição da mercadoria, especificando-a, e o especialista em classificação (conhecedor das regras do SH e outras normas complementares), então, classifica a mercadoria, seguindo tais disposições normativas.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. AUSÊNCIA DE PROVA.

Nos casos em que a reclassificação fiscal efetuada pelo fisco levar em consideração as características do produto, esta deve estar provada nos autos pela fiscalização, de modo a categorizar a situação de fato, sob pena da insubsistência da exigência fiscal.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso de Ofício e dar provimento ao Recurso Voluntário quanto à classificação fiscal das mercadorias. Os Conselheiros Maria Aparecida Martins de Paula, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Márcio Robson Costa (suplente convocado), Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada) e Rodrigo Mineiro Fernandes acompanharam a relatora pelas conclusões quanto ao Recurso Voluntário. As preliminares foram rejeitadas por maioria de votos, da seguinte forma: (i) quanto à alegação de decadência, vencidas as Conselheiras Maysa de Sá Pittondo Deligne (relatora) e Cynthia Elena de Campos; (ii) quanto à alegação da alteração do critério jurídico, vencida a Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne (relatora). Designada a Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo Mineiro Fernandes, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Márcio Robson Costa (suplente convocado) e Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada). Ausente a Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado para a cobrança do imposto de importação e penalidades aduaneiras decorrentes da reclassificação fiscal de mercadorias importadas pela empresa entre 28/03/2005 e 27/11/2009, descritas como “arroz semibranqueado, não glaceado”, classificadas nos códigos NCM 1006.30.19 e 1006.30.29 (parboilizado ou não parboilizado). No entendimento da fiscalização, a classificação correta para essas mercadorias eram as NCMs 1006.30.11 e 1006.30.21 (parboilizado ou não parboilizado), por se tratar de arroz polido conforme laudos emitidos no âmbito do Ministério de Agricultura, Pecuária e do Abastecimento – MAPA que acompanharam a DI. Vejamos abaixo a descrição das NCMs mencionadas:

10.06 Arroz.

1006.10 Arroz com casca (arroz paddy)

1006.20 Arroz descascado (arroz cargo ou castanho)

1006.30 Arroz semibranqueado ou branqueado, mesmo polido ou brunido

1006.30.1 Parboilizado

1006.30.11 Polido ou brunido

1006.30.19 Outros

1006.30.2 Não parboilizado

1006.30.21 Polido ou brunido**1006.30.29 Outros**

1006.40.00 Arroz quebrado

Em razão do equívoco na classificação fiscal, são exigidos o valor do imposto de importação acrescido de multa de ofício, a multa administrativa de 30% do valor aduaneiro por falta de licenciamento de importação, e a multa de 1% do valor aduaneiro por equívoco na descrição da mercadoria.

Inconformada, a empresa apresentou Impugnação Administrativa. Antes do julgamento da defesa, o processo foi convertido em diligência pela DRJ para a identificação das “diferenças entre o tratamento legal que, à época dos despachos de importação, era dispensado ao arroz polido (classificado nas NCM 1006.30.11 e 1006.30.21) e aquele próprio do arroz não polido (códigos 1006.30.19 e 1006.30.29).” (e-fl. 1.849). Esta diligência foi cumprida por meio do relatório fiscal de diligência das e-fls. 1.864/1.870, no qual foi informado que para todos os produtos citados é necessária a “anuência do Departamento de Operações de Comércio Exterior – DECEX no caso de operações cursadas em moeda nacional (de 13/06/2005 a 22/05/2006) e da Secretaria de Comercio Exterior – SECEX para fins de monitoramento estatístico (de 23/01/2009 a 28/01/2009).” (e-fl. 1.870)

Após o retorno da diligência, a DRJ julgou parcialmente procedente a Impugnação Administrativa, em acórdão ementado nos seguintes termos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Exercício: 2005 a 2009

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. Não se fala em violação aos direitos à ampla defesa quando os fundamentos da autuação foram devidamente citados, não tendo sido imposta limitação ao direito do sujeito passivo rebater ou contestar fatos, argumentos e interpretações.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Exercício: 2005 a 2009

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA A correção de ofício da classificação fiscal fornecida pelo sujeito passivo, levada a efeito em sede de Revisão Aduaneira, realizada nos contornos do art. 54 do Decreto-lei nº 37, de 1966, segundo a redação que lhe foi fornecida pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, não representa retificação do lançamento em razão de erro de direito ou de mudança de critério jurídico, não afrontando, conseqüentemente o art. 146 do Código Tributário Nacional. Tratando-se de correção de informação prestada pelo sujeito passivo, tal procedimento encontra pleno respaldo no art. 149, IV do mesmo Código Tributário Nacional.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO DE TRIBUTO. IMPOSIÇÃO DE PENALIDADE ADMINISTRATIVA. CONTAGEM DO PRAZO. O direito de impor penalidade administrativa relativamente a operações de importação extingue-se após o transcurso do prazo de cinco anos, contados da data da infração. Por outro lado, a contagem do prazo decadencial para fins de constituição de crédito tributário relativo a imposto de importação, que não tenha sido objeto de antecipação na Declaração de Importação, iniciasse no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o imposto poderia ter sido lançado.

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS Exercício: 2005 a 2009

ARROZ POLIDO. CLASSIFICAÇÃO DA NCM. O produto identificado como “arroz polido”, com grau de polimento “polido”, em laudos e certificados de classificação de qualidade subordinados à regulamentação do Ministério da Agricultura, classifica-se nas NCM 1006.30.11 (caso parboilizado) e 1006.30.21 (caso não parboilizado).

DIVERGÊNCIA NA DESCRIÇÃO DA MERCADORIA. ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL. MERCADORIA SUJEITA A LICENCIAMENTO NÃO AUTOMÁTICO. CONSEQUÊNCIAS. Constatado erro na classificação fiscal, estando a descrição da mercadoria em divergência com o produto efetivamente importado e sujeito a licenciamento não automático, cabe imposição de penalidade por falta de Licença de Importação (LI).

ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL. MULTA ADMINISTRATIVA DE 1%. CABIMENTO. Constatada imprecisão na descrição da mercadoria e erro na classificação fiscal do produto importado, cabível a imposição de multa correspondente a 1% do valor aduaneiro do produto.

DIVERGÊNCIA NA DESCRIÇÃO DA MERCADORIA. ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL. REGIME DE ORIGEM DO MERCOSUL. CONSEQUÊNCIAS. Constatada diferença entre a descrição apresentada e a mercadoria importada, inclusive no que diz respeito à classificação consignada no Certificado de Origem e a resultante da verificação aduaneira da mercadoria, resta afastada a preferência tarifária própria do regime do Mercosul. Cabível o lançamento do imposto de importação acompanhado da multa de ofício.

Impugnação Procedente em Parte. Crédito Tributário Mantido em Parte (e-fl. 1.911/1.912)

A parcela exonerada da autuação decorre do reconhecimento da decadência do direito de lançar os valores das penalidades nas operações realizadas antes de 06/12/2005 e em razão de divergência identificada na DI 09/16788746 entre o laudo técnico apresentado pelo contribuinte e o certificado de classificação emitido pelo MAPA. Como sintetizado na conclusão do acórdão:

9. Conclusão

Ante o exposto, entendo que restou demonstrado que o produto importado, e descrito nos laudos de classificação emitidos segundo a regulamentação do Ministério da Agricultura como arroz polido, grau de polimento “polido”, corresponde, no âmbito da NCM, ao arroz polido classificado nos códigos 1006.30.11 e 1006.30.21.

Restou, portanto, caracterizado erro, não apenas na classificação da mercadoria, mas também em sua descrição, ensejando a perda da preferência tarifária própria do Mercosul e o lançamento dos impostos correspondentes, acompanhados da multa de ofício, além da imposição de multa por falta de LI e por erro de classificação fiscal.

Por outro lado, há que se reconhecer haver decaído o direito da Fazenda Pública de impor penalidades administrativas para operações realizadas antes de 06 de dezembro de 2005, cabendo exonerar as parcelas correspondentes conforme discriminado nas tabelas a seguir:

<i>Multa do Controle Administrativo das Importações (Falta de LI)</i>							
Declaração de Importação	Adição	Data de Registro	Base de Cálculo	de Multa	Valor da Multa	Valor Exonerado	
05/0312652-1	001	28/3/2005	R\$ 244.616,56	30%	R\$ 73.384,97	R\$ 73.384,97	
05/0346137-1	001	5/4/2005	R\$ 114.658,00	30%	R\$ 34.397,40	R\$ 34.397,40	
05/0346139-8	001	5/4/2005	R\$ 237.067,50	30%	R\$ 71.120,25	R\$ 71.120,25	
05/0351853-5	001	6/4/2005	R\$ 240.057,30	30%	R\$ 72.017,19	R\$ 72.017,19	
05/0351853-5	002	6/4/2005	R\$ 117.696,15	30%	R\$ 35.308,85	R\$ 35.308,85	
05/0356669-6	001	7/4/2005	R\$ 225.162,48	30%	R\$ 67.548,74	R\$ 67.548,74	
05/0411434-9	001	22/4/2005	R\$ 230.651,25	30%	R\$ 69.195,38	R\$ 69.195,38	
05/0411435-7	001	22/4/2005	R\$ 113.608,90	30%	R\$ 34.082,67	R\$ 34.082,67	
05/0411621-0	001	22/4/2005	R\$ 227.217,80	30%	R\$ 68.165,34	R\$ 68.165,34	
05/0765235-0	001	20/7/2005	R\$ 96.112,75	30%	R\$ 28.833,83	R\$ 28.833,83	
05/0799515-0	001	28/7/2005	R\$ 104.185,60	30%	R\$ 31.255,68	R\$ 31.255,68	
05/0810280-9	001	1/8/2005	R\$ 99.812,62	30%	R\$ 29.943,79	R\$ 29.943,79	
05/0826577-5	001	4/8/2005	R\$ 211.511,64	30%	R\$ 63.453,49	R\$ 63.453,49	
05/0854907-2	001	11/8/2005	R\$ 190.977,27	30%	R\$ 57.293,18	R\$ 57.293,18	
05/0907919-3	001	24/8/2005	R\$ 215.888,06	30%	R\$ 64.766,42	R\$ 64.766,42	
05/0945382-6	001	2/9/2005	R\$ 147.425,79	30%	R\$ 44.227,74	R\$ 44.227,74	
05/1025530-7	001	22/9/2005	R\$ 283.483,20	30%	R\$ 85.044,96	R\$ 85.044,96	
05/1025537-4	001	22/9/2005	R\$ 188.988,80	30%	R\$ 56.696,64	R\$ 56.696,64	
05/1030690-4	001	23/9/2005	R\$ 110.555,90	30%	R\$ 33.166,77	R\$ 33.166,77	
05/1036813-6	001	26/9/2005	R\$ 93.700,60	30%	R\$ 28.110,18	R\$ 28.110,18	
05/1036819-5	001	26/9/2005	R\$ 91.832,92	30%	R\$ 27.549,88	R\$ 27.549,88	
05/1116526-3	001	17/10/2005	R\$ 93.409,35	30%	R\$ 28.022,81	R\$ 28.022,81	
							Total: R\$ 1.103.586,13

<i>Multa Regulamentar (Erro de Classificação Fiscal)</i>							
Declaração de Importação	Adição	Data de Registro	Base de Cálculo	de Multa	Valor da Multa	Valor Exonerado	
05/0312652-1	001	28/3/2005	R\$ 244.616,56	1%	R\$ 2.446,17	R\$ 2.446,17	
05/0346137-1	001	5/4/2005	R\$ 114.658,00	1%	R\$ 1.146,58	R\$ 1.146,58	
05/0346139-8	001	5/4/2005	R\$ 237.067,50	1%	R\$ 2.370,68	R\$ 2.370,68	
05/0351853-5	001	6/4/2005	R\$ 240.057,30	1%	R\$ 2.400,57	R\$ 2.400,57	
05/0351853-5	002	6/4/2005	R\$ 117.696,15	1%	R\$ 1.176,96	R\$ 1.176,96	
05/0356669-6	001	7/4/2005	R\$ 225.162,48	1%	R\$ 2.251,62	R\$ 2.251,62	
05/0411434-9	001	22/4/2005	R\$ 230.651,25	1%	R\$ 2.306,51	R\$ 2.306,51	
05/0411435-7	001	22/4/2005	R\$ 113.608,90	1%	R\$ 1.136,09	R\$ 1.136,09	
05/0411621-0	001	22/4/2005	R\$ 227.217,80	1%	R\$ 2.272,18	R\$ 2.272,18	
05/0765235-0	001	20/7/2005	R\$ 96.112,75	1%	R\$ 961,13	R\$ 961,13	
05/0799515-0	001	28/7/2005	R\$ 104.185,60	1%	R\$ 1.041,86	R\$ 1.041,86	
05/0810280-9	001	1/8/2005	R\$ 99.812,62	1%	R\$ 998,13	R\$ 998,13	
05/0826577-5	001	4/8/2005	R\$ 211.511,64	1%	R\$ 2.115,12	R\$ 2.115,12	
05/0854907-2	001	11/8/2005	R\$ 190.977,27	1%	R\$ 1.909,77	R\$ 1.909,77	
05/0907919-3	001	24/8/2005	R\$ 215.888,06	1%	R\$ 2.158,88	R\$ 2.158,88	

05/0945382-6	001	2/9/2005	R\$ 147.425,79	1%	R\$ 1.474,26	R\$ 1.474,26	
05/1025530-7	001	22/9/2005	R\$ 283.483,20	1%	R\$ 2.834,83	R\$ 2.834,83	
05/1025537-4	001	22/9/2005	R\$ 188.988,80	1%	R\$ 1.889,89	R\$ 1.889,89	
05/1030690-4	001	23/9/2005	R\$ 110.555,90	1%	R\$ 1.105,56	R\$ 1.105,56	
05/1036813-6	001	26/9/2005	R\$ 93.700,60	1%	R\$ 937,01	R\$ 937,01	
05/1036819-5	001	26/9/2005	R\$ 91.832,92	1%	R\$ 918,33	R\$ 918,33	
05/1116526-3	001	17/10/2005	R\$ 93.409,35	1%	R\$ 934,09	R\$ 934,09	
							Total: R\$ 36.786,20

Por outro lado, no tocante à DI 09/16788746, reconheceu-se a divergência entre o laudo técnico apresentado pelo contribuinte e o certificado de classificação emitido pelo MAPA. Estando o certificado em questão desacompanhado do respectivo laudo de classificação, que permitiria acesso a informações pormenorizadas a respeito do grau de polimento do arroz ou do índice de rendimento da amostra, entendo há margem para dúvida quanto à identificação do tipo de arroz importado, sendo que, nesse caso, deve-

se decidir favoravelmente ao contribuinte, exonerando-se as parcelas do lançamento decorrentes de tal operação, conforme a seguir discriminado.

<i>Parcelas Exoneradas - Declaração de Importação 09/1678874-6</i>					
Data de Registro	Imposto de Importação	Multa de ofício (75%)	Juros de mora	Multa Administrativa (30%)	Multa Regulamentar (1%)
27/11/2009	R\$ 27.849,57	R\$ 20.887,18	R\$ 2.328,22	R\$ 69.623,92	R\$ 2.320,79
				Total Exonerado	R\$ 123.009,68

Por todo o exposto, VOTO pelo acolhimento parcial da impugnação, MANTENDO a exigência do crédito tributário correspondente a R\$ 4.837.025,41 (quatro milhões oitocentos e trinta e sete mil e vinte e cinco reais e quarenta e um centavos), segundo valores originários, ao qual devem ser acrescidos juros de mora. (e-fls. 1.937/1.939)

Em razão do montante exonerado (total de R\$ 1.263.382,01) foi interposto Recurso de Ofício à luz da Portaria n.º 3/2008 vigente à época. Por sua vez, intimada desta decisão em 11/04/2013 (e-fl. 1.983), a empresa apresentou Recurso Voluntário em 13/05/2013 (e-fls. 1.984/2.028) alegando, em síntese:

- (i) Preliminarmente: *(i.1)* o cerceamento do direito de defesa, vez que a autuação não fundamentou a revisão no Código Tributário Nacional, somente no regulamento aduaneiro, que não pode justificar a revisão do lançamento; *(i.2)* a decadência do direito de lançar os valores dos tributos, vez que houve declaração por meio das declarações de importação da ausência de tributo a recolher, declaração essa que deveria ser revisada no prazo de 5 (cinco) anos da data do registro da DI; *(i.3)* a nulidade da autuação por alteração do critério jurídico de forma retroativa, vez que a fiscalização aceitava a adoção dos códigos NCM quando do despacho aduaneiro, com fulcro no art. 146, do CTN. Subsidiariamente, invoca a aplicação do art. 100, III, do CTN para afastar as penalidades aplicadas em razão de prática reiterada da administração.
- (ii) No mérito, sustenta *(ii.1)* o acerto na classificação fiscal do arroz importado com base nos laudos técnicos adotados pela própria fiscalização que confirmam que seriam “não polidos”. Indica a empresa que a diferença entre arroz polido ou não polido não traria qualquer diferença na tributação ou no controle aduaneiro das mercadorias, inexistindo dado à Fazenda ou à administração fazendária. Afirma a impossibilidade de se utilizar laudos baseados na classificação proposta pela portaria 269/88 do MAPA para o arroz semibranqueado ou branqueado. Sustenta ainda que a dúvida quanto a classificação fiscal deve favorecer a empresa com fulcro no art. 112, do CTN; *(ii.2)* a validade do certificado de origem apresentado, vez que a classificação fiscal está correta; *(ii.3)* o descabimento das multas administrativas ao controle das importações e por classificação incorreta ou descrição incompleta, com fulcro no Ato Declaratório COSIT 12/1997. Afirma ainda que as mercadorias não estavam sujeitas a licença de importação mesmo com a nova classificação fiscal das mercadorias, devendo ser afastada a multa de 30%.

Em seguida, os autos foram direcionados a este Conselho para julgamento. Antes de pautar o presente processo, a Recorrente anexou aos autos documentos de representação, informação da extinção da filial da pessoa jurídica e parecer jurídico.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, Relatora.

O Recurso de Ofício não cabe ser conhecido, vez que o valor exonerado considerado pela decisão de primeira instância (total de R\$ 1.263.382,01) não atinge o valor de alçada atualmente indicado no art. 1º, da Portaria MF n.º 63/2017:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, **em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).**

§ 1º **O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.**

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário. (grifei)

Em conformidade com a Súmula CARF n.º 103, o valor deve ser aferido no momento do julgamento por esta Turma:

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, **aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.** (grifei)

Nesse sentido, não conheço do Recurso de Ofício.

Por sua vez, o Recurso Voluntário é tempestivo e cabe ser conhecido, adentrando em suas razões a seguir.

I – DAS ALEGAÇÕES PRELIMINARES

Como visto, preliminarmente sustenta a Recorrente que teria ocorrido o cerceamento do direito de defesa, vez que a autuação não fundamentou a revisão no Código Tributário Nacional, somente no regulamento aduaneiro, que não pode justificar a revisão do lançamento. Alega ainda a decadência do direito de lançar os tributos e a impossibilidade de alteração de critério jurídico.

I.1 – DO CERCEAMENTO DE DEFESA E DA DECADÊNCIA

O presente trabalho fiscal foi realizado dentro dos limites da revisão aduaneira autorizada pelo art. 54 do Decreto-lei n.º 37/1966, que expressa:

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 DL n.º 2.472/88)

O fundamento da revisão aduaneira foi trazido no relatório fiscal (e-fl. 849), fazendo referência aos artigos dos regulamentos aduaneiros que disciplinam o referido dispositivo legal, quais sejam, o art. 570 do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto n.º 4.543/2002 (RA/2002) e o art. 638 do Regulamento aprovado pelo Decreto 6.759/2009 (RA/2009):

• **RA/2002**

Art. 570. **Revisão Aduaneira** é o ato pelo qual é apurada, **após o desembarço 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. 668 e 669.

§ 2o **A revisão aduaneira deverá estar concluída no prazo de cinco anos, contado 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.

• **RA/2009**

Art.638. **Revisão aduaneira** é o ato pelo qual é apurada, **após o desembarço 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 e 37, de 1966, art. 54, com a redação dada pelo Decreto-Lei n.º 2.472, de 1988, art. 2º e Decreto-Lei 1.578, de 1977, art. 8º).

§1ºPara 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 e 37, de 1966, art. 54, com a redação dada pelo Decreto-Lei n 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.** (Grifos acrescidos)

Assim, o dispositivo legal e sua regulamentação autorizam a realização da revisão aduaneira após o desembaraço aduaneiro, inclusive para a verificação da aplicação de benefício fiscal como ocorrido no presente caso. Não se vislumbra, portanto, qualquer vício que pudesse ensejar o cerceamento de direito da empresa, com a expressa remissão à legislação aduaneira e a atividade administrativa de revisão de ofício das declarações de importação na forma da lei. A ausência de expressa remissão ao art. 149 do CTN, ao contrário do que aduz a Recorrente, não cerceou seu direito de defesa, passível de ser amplamente realizado com fulcro nas razões identificadas pela fiscalização (alteração da NCM adotada). Foi oportunizado à Recorrente demonstrar que a revisão aduaneira teria eventualmente ultrapassado os limites revisionais trazidos pelo art. 149, do CTN, não sendo cabível se falar em cerceamento de defesa.

Contudo, observa-se que os dispositivos legal e normativos acima transcritos trazem um prazo específico para a realização da atividade administrativa de revisão aduaneira, que deve ser concluída, com a ciência do sujeito do Auto de Infração, **no prazo de 5 (cinco) anos contados da data do registro da declaração de importação**. Nas palavras do Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes, em manifestação doutrinária sobre esse tema:

Durante o prazo previsto no artigo 54 do Decreto-lei n.º 37/1966, ou seja, no prazo de cinco anos contado do registro da Declaração de Importação, a operação de importação poderá ser revista, mesmo para aquelas Declarações de Importação com erro de classificação fiscal (...)¹

Com isso, além do prazo decadencial para a exigência dos tributos, previstos no Código Tributário Nacional, **corre contra a Fazenda Pública um prazo específico para que conclua o procedimento de revisão aduaneira das declarações**. Tratam-se, portanto, de prazos autônomos previstos em legislações distintas, mas que acabam por se complementar: se a fiscalização não está mais autorizada a realizar a revisão aduaneira da declaração de importação, vez que transcorrido o prazo legal para tanto, evidente que não poderá proceder com a exigência dos tributos devidos relacionados àquela declaração.

Uma vez que a atividade administrativa para a exigência tributária é plenamente vinculada, não é possível conceber que a fiscalização possa proceder com o lançamento de tributos se a lei não mais autoriza a atividade de revisão aduaneira da declaração. E esta revisão somente é considerada como concluída na data da ciência, ao interessado, da exigência do crédito tributário apurado.

Nesse sentido que este CARF tem considerado a data do registro da declaração de importação como o início do prazo decadencial tributário. Com efeito, uma vez que a revisão aduaneira deve ser concluída no prazo de 5 (cinco) anos da transmissão da declaração na forma do art. 54, do Decreto-lei n.º 37/1966, os tributos somente poderão ser exigidos se lançados dentro desse interregno. Nesse sentido, a título de exemplo:

(...) Assunto: Imposto sobre a Importação – II Data do fato gerador: 08/04/2004, 09/06/2004, 12/07/2004, 04/01/2005 RECURSO VOLUNTÁRIO. PRELIMINAR. REVISÃO ADUANEIRA. LEGITIMIDADE. É legítimo o procedimento de revisão aduaneira previsto no Regulamento Aduaneiro. PRELIMINAR. DECADÊNCIA. REVISÃO ADUANEIRA. TRIBUTOS. **No procedimento de revisão aduaneira, a decadência do direito do Fisco em lançar os tributos devidos deve obedecer ao disposto no art. 54 do Decreto-lei nº 37, de 1966**. Decadência parcial reconhecida.

¹ FERNANDES, Rodrigo Mineiro. Revisão aduaneira e segurança jurídica. São Paulo: Intelecto, 2016, p. 182-183

(...)(Número do Processo 12466.002004/2009-81 Data da Sessão 25/05/2017 Relatora Tatiana Josefovicz Belisário N° Acórdão 3201-002.861 - grifei)

DECADÊNCIA. RECONHECIMENTO. Reconhecimento da extinção por decadência dos créditos relativos a lançamentos efetuados com base em declarações de importação registradas anteriormente a 30/10/2007, inclusive, (II, IPI, PIS-Importação e Cofins-Importação). REVISÃO ADUANEIRA. IMPORTAÇÃO. Artigo 54 do DL 37/1966. É de cinco anos, a contar da data do registro da DI, o prazo para a autoridade proceder á revisão aduaneira das importações. O artigo 54 do DL 37/1966 é lei que autoriza a administração rever as declarações prestadas por contribuinte e os lançamentos pendentes de homologação. (...). (Número do Processo 11829.720034/2012-49 Data da Sessão 25/02/2016 Relator Leonardo Ogassawara de Araújo Branco N° Acórdão 3401-003.111)

Cumprе mencionar que essa questão está sendo aqui resolvida após uma melhor reflexão por parte desta relatora², vez que não faz sentido autorizar à fiscalização a exigência de tributo quando já encerrado o prazo legal para a realização da atividade de revisão aduaneira. Ou seja, **todas as declarações de importação que foram registradas fora do prazo de 5 (cinco) anos da data da intimação do Auto de Infração devem ser dele excluídas, vez que a fiscalização não estava autorizada por lei a realizar a revisão aduaneira.** Exclui-se, portanto, as exigências tributárias delas decorrentes e as penalidades (já excluídas pela r. decisão de primeira instância, na parte não objeto de recurso de ofício).

No presente caso, a Recorrente foi notificada do Auto de Infração em 26/11/2010 (e-fl. 912), devendo ser excluídas da autuação todas as declarações de importação que foram registradas antes de 25/11/2005, inclusive, por serem anteriores ao prazo de 5 (cinco) anos. Compreende, portanto, as declarações de importação registradas entre 28/03/2005 e 17/10/2005, identificadas pela fiscalização na Tabela I da e-fl. 850 abaixo reproduzida:

ITEM	DI/ADIÇÃO	DATA DE REGISTRO	DATA DO DESEMB.	PESO LIQ. (KG)	VALOR (R\$)	NCM	DECLARADA	CANAL DE PARAMETR.
1	05/0312652-1/001	28/03/2005	29/03/2005	250.000,000	244.616,56	1006.30.29	VERDE	VERDE
2	05/0346137-1/001	05/04/2005	06/04/2005	120.000,000	114.658,00	1006.30.19	VERDE	VERDE
3	05/0346139-8/001	05/04/2005	06/04/2005	250.000,000	237.067,50	1006.30.29	VERDE	VERDE
4	05/0351853-5/001	06/04/2005	07/04/2005	250.000,000	240.057,30	1006.30.29	VERDE	VERDE
	/002	06/04/2005	07/04/2005	125.000,000	117.696,15	1006.30.29	VERDE	VERDE
5	05/0356669-6/001	07/04/2005	08/04/2005	240.000,000	225.162,48	1006.30.29	VERDE	VERDE
6	05/04114349/001	22/04/2005	25/04/2005	250.000,000	230.651,25	1006.30.29	VERDE	VERDE
7	05/0411435-7/001	22/04/2005	25/04/2005	120.000,000	113.608,90	1006.30.19	VERDE	VERDE
8	05/0411621-0/001	22/04/2005	25/04/2005	240.000,000	227.217,80	1006.30.19	VERDE	VERDE
9	05/0765235-0/001	20/07/2005	21/07/2005	122.500,000	96.112,75	1006.30.29	VERDE	VERDE
10	05/0799515-0/001	28/07/2005	05/08/2005	125.000,000	104.185,60	1006.30.29	VERDE	VERMELHO
11	05/0810280-9/001	01/08/2005	02/08/2005	122.000,000	99.812,62	1006.30.29	VERDE	VERDE
12	05/0826577-5/001	04/08/2005	05/08/2005	260.000,000	211.511,64	1006.30.29	VERDE	VERDE
13	05/0854907-2/001	11/08/2005	12/08/2005	245.000,000	190.977,27	1006.30.29	VERDE	VERDE
14	05/0907919-3/001	24/08/2005	30/08/2005	260.000,000	215.888,06	1006.30.29	VERMELHO	VERMELHO
15	05/0945382-6/001	02/09/2005	05/09/2005	182.000,000	147.425,79	1006.30.29	VERDE	VERDE
16	05/1025530-7/001	22/09/2005	27/09/2005	375.000,000	283.483,20	1006.30.29	VERDE	VERDE
17	05/1025537-4/001	22/09/2005	27/09/2005	250.000,000	188.988,80	1006.30.29	VERDE	VERDE
18	05/1030690-4/001	23/09/2005	26/09/2005	144.000,000	110.555,90	1006.30.29	VERDE	VERDE
19	05/1036813-6/001	26/09/2005	28/09/2005	125.000,000	93.700,60	1006.30.29	VERDE	VERDE
20	05/1036819-5/001	26/09/2005	28/09/2005	120.000,000	91.832,92	1006.30.29	VERDE	VERDE
21	05/1116526-3/001	17/10/2005	18/10/2005	125.000,000	93.409,35	1006.30.29	VERDE	VERDE
22	05/1351399-4/001	12/12/2005	13/12/2005	250.000,000	191.619,50	1006.30.29	VERDE	VERDE
23	05/1354317-6/001	12/12/2005	13/12/2005	375.000,000	291.578,06	1006.30.29	VERDE	VERDE
24	05/1420059-0/001	28/12/2005	29/12/2005	125.000,000	100.901,24	1006.30.29	VERDE	VERDE
					5.050.500,000	4.262.719,24		A

Nesse sentido, uma vez transcorrido o prazo legal para a revisão aduaneira do art. 54, do Decreto-lei n.º 37/1966, voto no sentido de afastar as exigências tributárias relacionadas às DIs registradas entre 18/03/2005 e 17/10/2005.

² Vide, em sentido contrário, acórdão 3402-003.670, de 14/12/2016, da minha relatoria.

I.2 - DA ALEGAÇÃO DE ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO.

Ainda em sede preliminar, a Recorrente afirma que teria ocorrido alteração de critério jurídico, vez que as mercadorias foram desembaraçadas anteriormente.

Com efeito, pelas tabelas formuladas pela própria fiscalização, possível confirmar que ao longo dos anos de 2005 a 2009 algumas das declarações de importação da empresa foram **parametrizadas no canal vermelho de conferência aduaneira**. Para melhor visualização, reproduz abaixo as tabelas elaboradas pela fiscalização (e-fls. 850/852):

ITEM DI/ADIÇÃO	DATA DE REGISTRO	DATA DO DESEMB.	PESO LIQ. (KG)	VALOR (R\$)	NCM DECLARADA	CANAL DE PARAMETR.	
1	05/0312652-1/001	28/03/2005	29/03/2005	250.000,000	244.616,56	1006.30.29	VERDE
2	05/0346137-1/001	05/04/2005	06/04/2005	120.000,000	114.658,00	1006.30.19	VERDE
3	05/0346139-8/001	05/04/2005	06/04/2005	250.000,000	237.067,50	1006.30.29	VERDE
4	05/0351853-5/001	06/04/2005	07/04/2005	250.000,000	240.057,30	1006.30.29	VERDE
	/002	06/04/2005	07/04/2005	125.000,000	117.696,15	1006.30.29	VERDE
5	05/0356669-6/001	07/04/2005	08/04/2005	240.000,000	225.162,48	1006.30.29	VERDE
6	05/04114349/001	22/04/2005	25/04/2005	250.000,000	230.651,25	1006.30.29	VERDE
7	05/0411435-7/001	22/04/2005	25/04/2005	120.000,000	113.608,90	1006.30.19	VERDE
8	05/0411621-0/001	22/04/2005	25/04/2005	240.000,000	227.217,80	1006.30.19	VERDE
9	05/0765235-0/001	20/07/2005	21/07/2005	122.500,000	96.112,75	1006.30.29	VERDE
10	05/0799515-0/001	28/07/2005	05/08/2005	125.000,000	104.185,60	1006.30.29	VERMELHO
11	05/0810280-9/001	01/08/2005	02/08/2005	122.000,000	99.812,62	1006.30.29	VERDE
12	05/0826577-5/001	04/08/2005	05/08/2005	260.000,000	211.511,64	1006.30.29	VERDE
13	05/0854907-2/001	11/08/2005	12/08/2005	245.000,000	190.977,27	1006.30.29	VERDE
14	05/0907919-3/001	24/08/2005	30/08/2005	260.000,000	215.888,06	1006.30.29	VERMELHO
15	05/0945382-6/001	02/09/2005	05/09/2005	182.000,000	147.425,79	1006.30.29	VERDE
16	05/1025530-7/001	22/09/2005	27/09/2005	375.000,000	283.483,20	1006.30.29	VERDE
17	05/1025537-4/001	22/09/2005	27/09/2005	250.000,000	188.988,80	1006.30.29	VERDE
18	05/1030690-4/001	23/09/2005	26/09/2005	144.000,000	110.555,90	1006.30.29	VERDE
19	05/1036813-6/001	26/09/2005	28/09/2005	125.000,000	93.700,60	1006.30.29	VERDE
20	05/1036819-5/001	26/09/2005	28/09/2005	120.000,000	91.832,92	1006.30.29	VERDE
21	05/1116526-3/001	17/10/2005	18/10/2005	125.000,000	93.409,35	1006.30.29	VERDE
22	05/1351399-4/001	12/12/2005	13/12/2005	250.000,000	191.619,50	1006.30.29	VERDE
23	05/1354317-6/001	12/12/2005	13/12/2005	375.000,000	291.578,06	1006.30.29	VERDE
24	05/1420059-0/001	28/12/2005	29/12/2005	125.000,000	100.901,24	1006.30.29	VERDE
				5.050.500,000	4.262.719,24		

ITEM DI/ADIÇÃO	DATA DE REGISTRO	DATA DO DESEMB.	PESO LIQ. (KG)	VALOR (R\$)	NCM DECLARADA	CANAL DE PARAMETR.	
25	06/0092405-4/001	24/01/2006	25/01/2006	250.000,000	210.050,70	1006.30.29	VERDE
26	06/0212376-8/001	21/02/2006	02/03/2006	250.000,000	195.802,95	1006.30.29	VERMELHO
27	06/0277845-4/001	10/03/2006	13/03/2006	125.000,000	94.870,96	1006.30.29	VERDE
28	06/0281984-3/001	11/03/2006	13/03/2006	125.000,000	94.870,96	1006.30.29	VERDE
29	06/0328752-7/001	22/03/2006	23/03/2006	125.000,000	91.323,88	1006.30.29	VERDE
30	06/0360208-2/001	29/03/2006	30/03/2006	125.000,000	93.074,25	1006.30.29	VERDE
31	06/0395900-2/001	06/04/2006	07/04/2006	125.000,000	90.934,44	1006.30.29	VERDE
32	06/0489802-3/001	28/04/2006	02/05/2006	125.000,000	90.645,50	1006.30.29	VERDE
33	06/0610048-7/001	26/05/2006	29/05/2006	175.000,000	138.579,14	1006.30.29	VERDE
34	06/0742076-0/001	27/06/2006	28/06/2006	175.000,000	131.409,88	1006.30.29	VERDE
35	06/0823448-0/001	14/07/2006	17/07/2006	175.000,000	134.378,30	1006.30.29	VERDE
36	06/0844631-3/001	19/07/2006	20/07/2006	175.000,000	135.648,52	1006.30.29	VERDE
37	06/0854036-0/001	21/07/2006	28/07/2006	175.000,000	133.746,20	1006.30.29	VERMELHO
38	06/0990504-4/001	21/08/2006	22/08/2006	175.000,000	135.491,65	1006.30.29	VERDE
39	06/1010332-0/001	24/08/2006	25/08/2006	175.000,000	135.429,53	1006.30.29	VERDE
40	06/1054394-0/001	04/09/2006	05/09/2006	175.000,000	135.634,54	1006.30.29	VERDE
				2.650.000,000	2.041.891,40		

TABELA 13 - IMPORTAÇÃO DE ARROZ - 2007 - SANTALUCIA S/A

ITEM DI/ADIÇÃO	DATA DE REGISTRO	DATA DO DESEMB.	PESO LÍQ. (KG)	VALOR (R\$)	NCM DECLARADA	CANAL DE PARAMETR.	
41	07/0576758-7/001	04/05/2007	07/05/2007	125.000,000	99.662,86	1006.30.29	VERDE
42	07/0576760-9/001	04/05/2007	07/05/2007	125.000,000	99.662,86	1006.30.29	VERDE
43	07/0620366-0/001	14/05/2007	15/05/2007	125.000,000	99.416,73	1006.30.29	VERDE
44	07/0706314-5/001	31/05/2007	18/06/2007	125.000,000	95.768,29	1006.30.29	VERMELHO
45	07/1020795-0/001	02/08/2007	03/08/2007	120.000,000	97.910,72	1006.30.29	VERDE
46	07/1046807-0/001	07/08/2007	08/08/2007	250.000,000	204.228,47	1006.30.29	VERDE
47	07/1123419-6/001	21/08/2007	22/08/2007	250.000,000	220.871,19	1006.30.29	VERDE
48	07/1158106-6/001	28/08/2007	29/08/2007	250.000,000	217.801,94	1006.30.29	VERDE
49	07/1204725-0/001	05/09/2007	06/09/2007	200.000,000	169.373,88	1006.30.29	VERDE
50	07/1220202-6/001	10/09/2007	11/09/2007	250.000,000	215.491,16	1006.30.29	VERDE
51	07/1448797-4/001	22/10/2007	30/10/2007	200.000,000	156.993,59	1006.30.29	VERMELHO
52	07/1580195-8/001	14/11/2007	19/11/2007	200.000,000	154.172,21	1006.30.29	VERDE
53	07/1741709-8/001	13/12/2007	14/12/2007	200.000,000	153.405,07	1006.30.29	VERDE
				2.420.000,000	1.984.758,97		

TABELA 14 - IMPORTAÇÃO DE ARROZ - 2008 - SANTALUCIA S/A

ITEM DI/ADIÇÃO	DATA DE REGISTRO	DATA DO DESEMB.	PESO LÍQ. (KG)	VALOR (R\$)	NCM DECLARADA	CANAL DE PARAMETR.	
54	08/0186652-3/001	07/02/2008	08/02/2008	200.000,000	179.708,61	1006.30.29	VERDE
55	08/0199920-5/001	08/02/2008	11/02/2008	200.000,000	180.518,88	1006.30.29	VERDE
56	08/0200100-3/001	08/02/2008	11/02/2008	200.000,000	180.518,88	1006.30.29	VERDE
57	08/0514199-0/001	08/04/2008	09/04/2008	200.000,000	183.191,74	1006.30.29	VERDE
58	08/0514830-7/001	08/04/2008	09/04/2008	200.000,000	183.191,74	1006.30.29	VERDE
59	08/0701625-4/001	13/05/2008	14/05/2008	125.000,000	113.539,25	1006.30.29	VERDE
60	08/0727739-2/001	16/05/2008	19/05/2008	75.000,000	66.946,41	1006.30.29	VERDE
				1.200.000,000	1.087.615,51		

TABELA 15 - IMPORTAÇÃO DE ARROZ - 2009 - SANTALUCIA S/A

ITEM DI/ADIÇÃO	DATA DE REGISTRO	DATA DO DESEMB.	PESO LÍQ. (KG)	VALOR (R\$)	NCM DECLARADA	CANAL DE PARAMETR.	
61	09/1285372-1/001	23/09/2009	23/09/2009	125.000,000	120.818,73	1006.30.29	VERDE
62	09/1380560-7/001	08/10/2009	09/10/2009	250.000,000	233.317,20	1006.30.29	VERDE
63	09/1436661-5/001	19/10/2009	20/10/2009	125.000,000	113.425,57	1006.30.29	VERDE
64	09/1446029-8/001	20/10/2009	21/10/2009	250.000,000	230.276,59	1006.30.29	VERDE
65	09/1454642-7/001	21/10/2009	22/10/2009	250.000,000	228.063,53	1006.30.29	VERDE
66	09/1678874-6/001	27/11/2009	18/12/2009	250.000,000	232.079,75	1006.30.29	VERMELHO
				1.250.000,000	1.157.981,37		

Observa-se, portanto, que no presente caso o procedimento de revisão aduaneira abrange declarações de importação transmitidas pelo sujeito passivo que foram parametrizadas no canal verde, nas quais o sujeito passivo realizou a atividade de lançamento por homologação. Na revisão aduaneira, a revisão de ofício dessas DIs é realizada pelos agentes fiscais com fulcro no art. 149, V, do CTN. Além disso, o procedimento de revisão aduaneira abrangeu a revisão de ofício de uma atividade administrativa anterior, para as DIs parametrizadas no canal vermelho para as quais houve uma atuação por parte da Administração Pública na forma do art. 21, III da Instrução Normativa n.º 680/2006, que diferencia os diferentes canais de conferência aduaneira:

Art. 21. Após o registro, a DI será submetida a análise fiscal e selecionada para um dos seguintes canais de conferência aduaneira:

I - verde, pelo qual o sistema registrará o desembaraço automático da mercadoria, dispensados o exame documental e a verificação da mercadoria;

II - amarelo, pelo qual será realizado o exame documental, e, não sendo constatada irregularidade, efetuado o desembaraço aduaneiro, dispensada a verificação da mercadoria;

III - vermelho, pelo qual a mercadoria somente será desembaraçada após a realização do exame documental e da verificação da mercadoria; e

IV - cinza, pelo qual será realizado o exame documental, a verificação da mercadoria e a aplicação de procedimento especial de controle aduaneiro, para verificar elementos

indiciários de fraude, inclusive no que se refere ao preço declarado da mercadoria, conforme estabelecido em norma específica.

Com efeito, especificamente para as DIs parametrizadas no canal vermelho, antes do desembaraço das mercadorias, foi exigido da fiscalização o exercício de uma atividade de ofício de conferência aduaneira, de realizar o exame documental e a verificação da mercadoria. Há, portanto, um ato administrativo de ofício anterior ao desembaraço aduaneiro. Com isso, a revisão desse ato administrativo no procedimento de revisão aduaneira para fins de exigência tributária passa a ser realizado no exercício da função de autotutela da Administração, com fulcro nos incisos VI a IX do art. 149, do CTN.

Para melhor compreensão dessa distinção, importante fazer um breve parêntese para identificar qual a atividade administrativa desempenhada pelo auditor fiscal quando da conferência aduaneira nos canais amarelo, vermelho e cinza. Consoante identificado no art. 25 da referida Instrução Normativa n.º 680/2006, o exame documental realizado pelo auditor fiscal é um procedimento fiscal no qual são verificadas, dentre outros, a exatidão e correspondência das informações prestadas, bem como o mérito do benefício fiscal pleiteado:

Art. 25. O exame documental das declarações selecionadas para conferência nos termos do art. 21 consiste no procedimento fiscal destinado a verificar:

I - a integridade dos documentos apresentados;

II - **a exatidão e correspondência das informações prestadas na declaração em relação àquelas constantes dos documentos que a instruem, inclusive no que se refere à origem e ao valor aduaneiro da mercadoria;**

III - **o cumprimento dos requisitos de ordem legal ou regulamentar correspondentes aos regimes aduaneiros e de tributação solicitados;**

IV - **o mérito de benefício fiscal pleiteado;** e

V - **a descrição da mercadoria na declaração, com vistas a verificar se estão presentes os elementos necessários à confirmação de sua correta classificação fiscal.**

Parágrafo único. Na hipótese de descrição incompleta da mercadoria na DI, que exija verificação física para sua perfeita identificação, com vistas a confirmar a correção da classificação fiscal ou da origem declarada, o AFRF responsável pelo exame poderá condicionar a conclusão da etapa à verificação da mercadoria. (grifei)

O exame documental é realizado nas três formas de parametrização que não a verde (amarelo, vermelho e cinza). Veja-se que o dispositivo expressamente identifica que o exame documental é um “procedimento fiscal”, tendente a uma finalidade de conferir os documentos da importação apresentados pelo sujeito passivo.

Por sua vez, a verificação física da mercadoria é outro procedimento fiscal realizado especificamente nos canais vermelho e cinza. Nesta verificação o auditor fiscal obtém elementos fáticos, inclusive, para a confirmação da classificação fiscal da mercadoria. É o que se denota da expressão do art. 29 da Instrução Normativa mencionada, nas redações vigentes à época do registro das DIs objeto da presente autuação:

Art. 29. A verificação física é o **procedimento fiscal destinado a identificar e quantificar a mercadoria submetida a despacho aduaneiro, a obter elementos para**

confirmar sua classificação fiscal, origem e seu estado de novo ou usado, bem assim para verificar sua adequação às normas técnicas aplicáveis.

§ 1º O importador prestará à fiscalização aduaneira as informações e a assistência necessárias à identificação da mercadoria.

§ 2º A fiscalização aduaneira, caso entenda necessário, poderá solicitar a assistência técnica para a identificação e quantificação da mercadoria.

§ 3º Para os fins a que se refere o caput, poderão ser utilizados:

§ 3º **Para os fins a que se refere o caput, poderão ser utilizados, entre outros, os seguintes documentos:** (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 957, de 15 de julho de 2009)

I - relatório ou termo de verificação lavrado pela autoridade aduaneira do País exportador;

II - relatórios e termos de verificação lavrados por outras autoridades, na fase de licenciamento das importações;

III - registros de imagens das mercadorias, obtidos:

a) por câmeras; ou

b) por meio de equipamentos de inspeção não-invasiva; ou

IV - relatório ou laudo de quantificação e identificação de mercadoria, lavrado pelo responsável por local ou recinto alfandegado, ou seus prepostos.

§ 4º Nas hipóteses referidas no § 3º, a verificação física direta só deverá ser realizada pela fiscalização aduaneira se as informações ou as imagens disponíveis forem insuficientes para os propósitos referidos no caput. (Revogado(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 957, de 15 de julho de 2009)

§ 5º A Coana poderá editar disposições complementares ao estabelecido neste artigo.

Por fim, o canal cinza somente se diferencia pelo fato de ter sido identificado algum indício de fraude ou simulação, que justifique a instauração de um procedimento específico (procedimento especial de controle aduaneiro). No presente processo, contudo, as DIs anteriores foram parametrizadas apenas no canal vermelho, sem indícios de fraude, que exigiu do agente fiscal os dois procedimentos especificados acima: exame documental e verificação da mercadoria.

Com isso, tanto o exame documental (realizado nos canais amarelo, vermelho e cinza) como a verificação física da mercadoria (realizado nos canais vermelho e cinza) são procedimentos fiscais realizados de ofício pelo agente fiscal tendentes a verificar a conformidade das informações declaradas pelo sujeito passivo em sua declaração de importação.

Além da regularidade administrativa da importação, na conferência aduaneira nos canais amarelo, vermelho e cinza são igualmente verificados os requisitos para o gozo de benefícios fiscais e a regularidade do recolhimento dos tributos incidentes na operação. Somente quando concluída a conferência aduaneira que é cabível o desembaraço, **por meio de despacho pelo agente fiscal competente**. Na redação então vigente da IN 680/2006³:

³ Redação anterior às alterações dadas pela Instrução Normativa RFB nº 1759/2017.

Art. 48. Concluída a conferência aduaneira a mercadoria será imediatamente desembaraçada.

§ 1º A mercadoria objeto de exigência fiscal de qualquer natureza, formulada no curso do despacho aduaneiro, somente será desembaraçada após o respectivo cumprimento ou, quando for o caso, mediante a apresentação de garantia, conforme estabelecido na Portaria MF nº 389, de 13 de outubro de 1976.

§ 2º O desembaraço da mercadoria será realizado pelo AFRF responsável pela última etapa da conferência aduaneira, no Siscomex.

§ 3º A mercadoria cuja declaração receba o canal verde será desembaraçada automaticamente pelo Siscomex.

§ 4º A mercadoria poderá ser desembaraçada, ainda, quando a conclusão da conferência aduaneira dependa unicamente do resultado de análise laboratorial, mediante assinatura de Termo de Entrega de Mercadoria Objeto de Ação Fiscal, pelo qual o importador será informado que a importação se encontra sob procedimento fiscal de revisão interna.

§ 5º Nos casos em que, comprovadamente, se tiver conhecimento de processo administrativo fiscal formalizado para exigência de crédito tributário, com base em laudo laboratorial emitido para importação anterior de mercadoria de mesma origem e fabricante, com igual denominação, marca e especificação, o desembaraço na forma do § 4º ficará condicionado à prestação de garantia do crédito tributário anteriormente constituído, em uma das formas estabelecidas no parágrafo único do art. 675 do Decreto nº 4.543, de 2002, ou à sua extinção.

Diferentemente, portanto, do canal verde de conferência aduaneira, os canais amarelo, vermelho e cinza exigem uma atuação ativa por parte da fiscalização que verifica a regularidade dos documentos que instruem a importação e dos elementos para a incidência tributária (dentre os quais, a classificação fiscal das mercadorias) para proceder com o desembaraço aduaneiro. A extensão da conferência aduaneira inclusive para as obrigações tributárias é identificada com clareza no caput dos artigos 504 do RA/2002 e 564 do RA/2009, com idêntica redação:

A conferência aduaneira na importação tem por finalidade identificar o importador, verificar a mercadoria e a correção das informações relativas a sua natureza, classificação fiscal, quantificação e valor, e confirmar o cumprimento de todas as obrigações, fiscais e outras, exigíveis em razão da importação. (grifei)

Exige-se, portanto, uma atuação de ofício do agente fiscal de verificar as informações prestadas pelo sujeito passivo no exercício do lançamento por homologação, identificadas na Declaração de Importação, para “*confirmar o cumprimento de todas as obrigações exigíveis em razão da importação*”, sejam elas administrativas ou tributárias. E o desembaraço aduaneiro somente será autorizado pela autoridade fiscal se não identificada qualquer irregularidade nos documentos (canal amarelo) e nos documentos e nas mercadorias (canal vermelho), sem indícios de fraude (canal cinza). Como identificado nos artigos 511 do RA/2002 e 571 do RA/2009, na redação vigente à época do registro das DIs:

RA/2002 (Redação idêntica do art. 571 do RA/2009 antes da modificação dada pelo Decreto nº 8.010/2013)

Art. 511. Desembaraço aduaneiro na importação é o ato pelo qual é registrada a conclusão da conferência aduaneira (Decreto-lei no 37, de 1966, art. 51, com a redação dada pelo Decreto-lei no 2.472, de 1988, art. 2o).

§ 1º **Não será desembaraçada a mercadoria cuja exigência de crédito tributário no curso da conferência aduaneira esteja pendente de atendimento**, salvo nas hipóteses autorizadas pelo Ministro de Estado da Fazenda, mediante a prestação de garantia (Decreto-lei no 37, de 1966, art. 51, § 1º, com a redação dada pelo Decreto-lei no 2.472, de 1988, art. 2º, e Decreto-lei no 1.455, de 1976, art. 39).

§ 2º Após o desembaraço aduaneiro de mercadoria cuja declaração tenha sido registrada no Siscomex, será emitido eletronicamente o documento comprobatório da importação. (grifei)

Desta forma, o desembaraço da mercadoria nos canais de conferência aduaneira que não o verde (amarelo, vermelho ou cinza) representa uma atividade administrativa plenamente vinculada tendente a verificar a atividade desempenhada pelo sujeito passivo no cálculo e pagamento dos tributos incidentes na importação. Trata-se, portanto, do típico ato de revisão de ofício do lançamento por homologação, como descrito, de forma geral, nos arts. 142 e 149, IV do Código Tributário Nacional:

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:(...)

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

Quando parametrizado nos canais amarelo, vermelho ou cinza, o agente fiscal é instado a revisar de ofício o lançamento por homologação realizado pelo sujeito passivo por meio da declaração de importação, com apenas duas alternativas viáveis: **(1)** homologar expressamente o lançamento realizado pelo sujeito passivo, autorizando o desembaraço aduaneiro; ou **(2)** proceder com o lançamento de ofício da diferença identificada na forma do art. 149, V, do CTN.

Evidente que a depender do canal no qual foi realizada a conferência aduaneira, possível que na revisão aduaneira, a ser realizada no prazo de 5 (cinco) anos da data da transmissão da Declaração de Importação como visto (art. 54, Decreto-lei n.º 37/66), sejam identificados distintos vícios ocorridos na conferência. Por exemplo, no canal amarelo, a fiscalização não teve acesso à mercadoria, sendo possível que algum vício de fato identificado na mercadoria importada enseje a revisão aduaneira. Possível ainda que sejam identificados vícios de fraude ou simulação nos documentos apresentados na parametrização no canal vermelho, que não representavam a realidade da operação que foi objeto da conferência. Nessas hipóteses, contudo, a revisão aduaneira é realizada no exercício da função de autotutela da administração, de revisar os seus atos quando maculados por vícios. Especificamente para a exigência de tributos, essa revisão da homologação do lançamento realizado pela autoridade administrativa somente poderá ocorrer nos limites trazidos pelo art. 149 do CTN, nas seguintes hipóteses nele taxativamente previstas:

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

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.

Por essa razão que se identificou acima que a revisão aduaneira realizada nos presentes autos envolveu de um lado a revisão de um ato administrativo que expressamente homologou a atividade desempenhada pelo sujeito passivo (quando ocorrida a conferência aduaneira no canal vermelho) e de outro a revisão dos lançamentos por homologação realizados pelo sujeito passivo na declaração de importação (quando o desembaraço aduaneiro ocorreu no canal verde).

Contudo, especificamente para as DIs que foram parametrizadas no canal vermelho, a fiscalização não identificou no relatório fiscal qual teria sido o vício identificado nos atos administrativos anteriores praticados, que homologaram as DIs do sujeito passivo e autorizaram o desembaraço das mercadorias. E neste ponto a fiscalização incorreu em grave vício de motivação.

Com efeito, em todas as conferências aduaneiras realizadas pela fiscalização parametrizadas no canal vermelho, foram apresentadas pelo sujeito passivo para a conferência aduaneira as mesmas informações que instruíram o presente Auto de Infração, em especial os laudos de classificação de arroz que traziam a informação sobre o “*grau de polimento*”. Somente a título exemplificativo, vejamos os documentos que instruíram a DI 05/0907919-3/001 registrada em 24/08/2005 (e-fl. 291/294), parametrizada no canal vermelho de conferência aduaneira. Para esta DI foi elaborado o laudo de classificação fiscal n.º 161/05 pela empresa credenciada no MAPA (CLASSNOR CLASSIFICAÇÕES NORDESTE LTDA.), que identificada no subgrupo a informação de que o arroz seria “polido” (e-fl. 300):

AMOSTRA N.º 0027010/05		Classificada em 100 Grs.																																																									
Interessado: SANTA LUCIA S/A																																																											
Endereço: AV. JORNALISTA EDSON REGIS Nº 868 - CEP: 51.220-000 IBURÁ																																																											
Exportador: COOPAR S/A																																																											
Insc. Est. Mun.: 18.1.001.0263902-1		CNPJ/CGC: 90.471.798/0008-19																																																									
Procedência: URUGUAY	Destino: SUAPE PE	Espaço destinado a importação																																																									
Lote nº: CONTALERS	Nº de volume: 5.200 SAÇOS	Navio: MBRJOSUL PESADA																																																									
Embalagem: SAÇOS 50 Kg	Marca: X	Porão nº: X																																																									
Peso bruto: 260.750 Kg	Peso líquido: 260.000 Kg	Classif. Parcial nº: X																																																									
Certificado nº: 00058/05	Nota Fiscal: 566507691244	Horário da coleta: X																																																									
Armação: X	Localidade: REUILFE PE																																																										
Finalidade: IMPORTAÇÃO	Safra: 2005																																																										
<table border="1"> <thead> <tr> <th>DEFEITOS GRAVES</th> <th>%</th> <th>DEFEITOS</th> <th>%</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Mat. Estranhas e impurezas</td> <td>0,00</td> <td>Quebrados</td> <td>3,50</td> </tr> <tr> <td>Ardidos+mofados+pretos</td> <td>0,10</td> <td>Quireras</td> <td>0,00</td> </tr> <tr> <td>Não Gelatinizados (GNG)</td> <td>X</td> <td>Total quebrados+quireras</td> <td>3,50</td> </tr> <tr> <td colspan="4">DEFEITOS GERAIS</td> </tr> <tr> <td colspan="4">CLASSE</td> </tr> <tr> <td>Rajados</td> <td>0,10</td> <td>Longo fino</td> <td>97,00</td> </tr> <tr> <td>Manchados e Picados</td> <td>0,50</td> <td>Longo</td> <td>0,00</td> </tr> <tr> <td>Amarelos</td> <td>0,10</td> <td>Médio</td> <td>3,00</td> </tr> <tr> <td>Gessados</td> <td>0,50</td> <td>Curto</td> <td>0,00</td> </tr> <tr> <td>Não Parbolizados</td> <td>X</td> <td>Misturado</td> <td>0,00</td> </tr> <tr> <td>Danificados</td> <td>X</td> <td>CLASSE:</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Defeitos gerais agregados</td> <td>1,20</td> <td></td> <td>L.F</td> </tr> <tr> <td>TOTAL DE DEFEITOS GRAVES</td> <td>0,10</td> <td>APARELHO: MOTOMO MOD. 919S</td> <td></td> </tr> </tbody> </table>				DEFEITOS GRAVES	%	DEFEITOS	%	Mat. Estranhas e impurezas	0,00	Quebrados	3,50	Ardidos+mofados+pretos	0,10	Quireras	0,00	Não Gelatinizados (GNG)	X	Total quebrados+quireras	3,50	DEFEITOS GERAIS				CLASSE				Rajados	0,10	Longo fino	97,00	Manchados e Picados	0,50	Longo	0,00	Amarelos	0,10	Médio	3,00	Gessados	0,50	Curto	0,00	Não Parbolizados	X	Misturado	0,00	Danificados	X	CLASSE:		Defeitos gerais agregados	1,20		L.F	TOTAL DE DEFEITOS GRAVES	0,10	APARELHO: MOTOMO MOD. 919S	
DEFEITOS GRAVES	%	DEFEITOS	%																																																								
Mat. Estranhas e impurezas	0,00	Quebrados	3,50																																																								
Ardidos+mofados+pretos	0,10	Quireras	0,00																																																								
Não Gelatinizados (GNG)	X	Total quebrados+quireras	3,50																																																								
DEFEITOS GERAIS																																																											
CLASSE																																																											
Rajados	0,10	Longo fino	97,00																																																								
Manchados e Picados	0,50	Longo	0,00																																																								
Amarelos	0,10	Médio	3,00																																																								
Gessados	0,50	Curto	0,00																																																								
Não Parbolizados	X	Misturado	0,00																																																								
Danificados	X	CLASSE:																																																									
Defeitos gerais agregados	1,20		L.F																																																								
TOTAL DE DEFEITOS GRAVES	0,10	APARELHO: MOTOMO MOD. 919S																																																									
CONCLUSÃO																																																											
GRUPO: BENEFICIADO	SUB GRUPO: POLIDO	CLASSE: LONGO FINO	TIPO: 01 Uid																																																								
GRAU DE POLIMENTO	POLIDO (X)	MAL POLIDO ()	UMIDADE: 13,3%																																																								
OBS.: VALIDADE DO CERTIFICADO: 90 (NOventa) DIAS																																																											
REMESSA Nº X	PROCESSO Nº X	TERMO DE FISCALIZAÇÃO Nº X																																																									
RESP. PELA COLETA DA AMOSTRA: CLASSOR - CLASSIFICAÇÕES ORDESTE LTDA.																																																											
RESP. TÉCNICO:		CLASSIFICADOR: <i>[Assinatura]</i>																																																									
		R.G. N.º 11.321 Carimbo																																																									

É o que igualmente aconteceu com a DI 06/0212376-8/001 registrada em 21/02/2006 (e-fls. 406/409), instruída com o laudo de classificação de arroz n.º 058/06 da mesma empresa CLASSNOR (e-fl. 419):

AMOSTRA N.º 0242345/06		Classificada em 100 Grs.																																																									
Interessado: SANTA LUCIA S/A																																																											
Endereço: AV. JORNALISTA EDSON REGIS, 868 - CEP: 51220-000 IBURÁ - RUA: 11-321																																																											
Exportador: COOP. FND. AGRIC. GA. DE URUBAÍRA LTDA. (P. SAIDAR B. AIRS)																																																											
Insc. Est. Mun.: 18.1.001.0263902-1		CNPJ/CGC: 90.471.798/0008-19																																																									
Procedência: ARGENTINA	Destino: SUAPE PE	Espaço destinado a importação																																																									
Lote nº: CONTALERS	Nº de volume: 5000 SAÇOS	Navio: CAP. SA. ARGOLAS																																																									
Embalagem: SAÇOS 50 KGs	Marca: IMPORTAÇÃO	Porão nº: XXX																																																									
Peso bruto: 250.500 Kg	Peso líquido: 250.000 Kg	Classif. Parcial nº: XXX																																																									
Certificado nº: 00058/05	Nota Fiscal: 566507691244	Horário da coleta: XXXX																																																									
Armação: T300	Localidade: REUILFE PE																																																										
Finalidade: IMPORTAÇÃO	Safra: 2004/2005																																																										
<table border="1"> <thead> <tr> <th>DEFEITOS GRAVES</th> <th>%</th> <th>DEFEITOS</th> <th>%</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Mat. Estranhas e impurezas</td> <td>0,00</td> <td>Quebrados</td> <td>9,90</td> </tr> <tr> <td>Ardidos+mofados+pretos</td> <td>0,00</td> <td>Quireras</td> <td>0,00</td> </tr> <tr> <td>Não Gelatinizados (GNG)</td> <td>XXX</td> <td>Total quebrados+quireras</td> <td>9,90</td> </tr> <tr> <td colspan="4">DEFEITOS GERAIS</td> </tr> <tr> <td colspan="4">CLASSE</td> </tr> <tr> <td>Rajados</td> <td>0,10</td> <td>Longo fino</td> <td>96,00</td> </tr> <tr> <td>Manchados e Picados</td> <td>0,60</td> <td>Longo</td> <td>0,00</td> </tr> <tr> <td>Amarelos</td> <td>0,20</td> <td>Médio</td> <td>4,00</td> </tr> <tr> <td>Gessados</td> <td>0,20</td> <td>Curto</td> <td>0,00</td> </tr> <tr> <td>Não Parbolizados</td> <td>XXX</td> <td>Misturado</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Danificados</td> <td>XXX</td> <td>CLASSE:</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Defeitos gerais agregados</td> <td>1,10</td> <td></td> <td>L.F</td> </tr> <tr> <td>TOTAL DE DEFEITOS GRAVES</td> <td>0,00</td> <td>APARELHO: MOTOMO MOD. 919.S</td> <td></td> </tr> </tbody> </table>				DEFEITOS GRAVES	%	DEFEITOS	%	Mat. Estranhas e impurezas	0,00	Quebrados	9,90	Ardidos+mofados+pretos	0,00	Quireras	0,00	Não Gelatinizados (GNG)	XXX	Total quebrados+quireras	9,90	DEFEITOS GERAIS				CLASSE				Rajados	0,10	Longo fino	96,00	Manchados e Picados	0,60	Longo	0,00	Amarelos	0,20	Médio	4,00	Gessados	0,20	Curto	0,00	Não Parbolizados	XXX	Misturado		Danificados	XXX	CLASSE:		Defeitos gerais agregados	1,10		L.F	TOTAL DE DEFEITOS GRAVES	0,00	APARELHO: MOTOMO MOD. 919.S	
DEFEITOS GRAVES	%	DEFEITOS	%																																																								
Mat. Estranhas e impurezas	0,00	Quebrados	9,90																																																								
Ardidos+mofados+pretos	0,00	Quireras	0,00																																																								
Não Gelatinizados (GNG)	XXX	Total quebrados+quireras	9,90																																																								
DEFEITOS GERAIS																																																											
CLASSE																																																											
Rajados	0,10	Longo fino	96,00																																																								
Manchados e Picados	0,60	Longo	0,00																																																								
Amarelos	0,20	Médio	4,00																																																								
Gessados	0,20	Curto	0,00																																																								
Não Parbolizados	XXX	Misturado																																																									
Danificados	XXX	CLASSE:																																																									
Defeitos gerais agregados	1,10		L.F																																																								
TOTAL DE DEFEITOS GRAVES	0,00	APARELHO: MOTOMO MOD. 919.S																																																									
CONCLUSÃO																																																											
GRUPO: BENEFICIADO	SUB GRUPO: POLIDO	CLASSE: LONGO FINO	TIPO: 1 HUM																																																								
GRAU DE POLIMENTO	POLIDO (X)	MAL POLIDO ()	UMIDADE: 12,5%																																																								
OBS.: VALIDADE DO CERTIFICADO: 90 (NOventa) DIAS																																																											
REMESSA Nº XXXX	PROCESSO Nº XXXX	TERMO DE FISCALIZAÇÃO Nº XXX																																																									
RESP. PELA COLETA DA AMOSTRA: <i>[Assinatura]</i>																																																											

E igualmente o que ocorreu com as outras 5 (cinco) DIs parametrizadas no canal vermelho. Não obstante a fiscalização reconheça que parte das DIs foram parametrizadas

em canal distinto do verde, no relatório fiscal não são trazidas quaisquer considerações quanto aos trabalhos fiscais anteriores realizados. A fiscalização apenas relata que:

II. Submeteu a despacho 66 (SESSENTA E SEIS) declarações de importação (DI), sendo 59 (CINQUENTA E NOVE) delas (cerca de 89,39%) parametrizadas para o canal VERDE de fiscalização (VIDE TABELAS I – IMPORTAÇÕES DE ARROZ E 2005 A 2009 (SANTA LUCIA) (e-fl. 832)

Ou seja, esses mesmos documentos foram analisados por um fiscal quando da parametrização no canal vermelho, no procedimento de exame documental exigido nesse canal, concluindo que a classificação fiscal correta seria aquela adotada pelo sujeito passivo (NCM 1006.30.19 e 1006.30.29). Contudo, a fiscalização não se pronuncia sobre as 7 (sete) DIs que foram parametrizadas no canal vermelho.

Ora, qual a razão pela qual a fiscalização inicialmente aceitou a classificação fiscal adotada pelo sujeito passivo e posteriormente entendeu que aquela classificação estava equivocada? Qual o motivo de fato ou razão de direito que ensejou uma revisão aduaneira dos atos administrativos anteriores que autorizaram o desembaraço das mercadorias? Foi identificado algum erro de fato suscetível a modificar o ato administrativo homologatório anterior? A demonstração de uma das hipóteses do art. 149 do CTN era crucial, sendo que sua falta é um grave vício de motivação do ato administrativo tributário.

Neste aspecto, importante ainda mencionar que as considerações em torno da eventual existência, no presente caso, de erro de fato está em conformidade com o julgamento do Superior Tribunal de Justiça - STJ, no Recurso Especial n.º 1.130.545. Como indicado pelo Ministro Luiz Fux naquela oportunidade, *"a revisão do lançamento tributário por erro de fato (artigo 149, inciso VIII, do CTN) reclama o desconhecimento de sua existência ou a impossibilidade de sua comprovação à época da constituição do crédito tributário."* Este julgado, proferido em sede de recursos repetitivos, continua, trazendo doutrina que diferencia o erro de fato, cuja revisão é autorizada, e o erro de direito, cuja revisão é vedada pelo art. 146, do CTN:

"8. A distinção entre o "erro de fato" (que autoriza a revisão do lançamento) e o "erro de direito" (hipótese que inviabiliza a revisão) é enfrentada pela doutrina, verbis:

"Enquanto o 'erro de fato' é um problema intranormativo, um desajuste interno na estrutura do enunciado, o 'erro de direito' é vício de feição internormativa, um descompasso entre a norma geral e abstrata e a individual e concreta. Assim constitui 'erro de fato', por exemplo, a contingência de o evento ter ocorrido no território do Município 'X', mas estar consignado como tendo acontecido no Município 'Y' (erro de fato localizado no critério espacial), ou, ainda, quando a base de cálculo registrada para efeito do IPTU foi o valor do imóvel vizinho (erro de fato verificado no elemento quantitativo). 'Erro de direito', por sua vez, está configurado, exemplificativamente, quando a autoridade administrativa, em vez de exigir o ITR do proprietário do imóvel rural, entende que o sujeito passivo pode ser o arrendatário, ou quando, ao lavrar o lançamento relativo à contribuição social incidente sobre o lucro, mal interpreta a lei, elaborando seus cálculos com base no faturamento da empresa, ou, ainda, quando a base de cálculo de certo imposto é o valor da operação, acrescido do frete, mas o agente, ao lavrar o ato de lançamento, registra apenas o valor da operação, por assim entender a previsão legal. A distinção entre ambos é sutil, mas incisiva." (Paulo de Barros Carvalho, in "Direito Tributário - Linguagem e Método", 2ª Ed., Ed. Noeses, São Paulo, 2008, págs. 445/446)

"O erro de fato ou erro sobre o fato dar-se-ia no plano dos acontecimentos: dar por ocorrido o que não ocorreu. Valorar fato diverso daquele implicado na controvérsia ou no tema sob inspeção. O erro de direito seria, à sua vez, decorrente da escolha equivocada de um módulo normativo inservível ou não mais aplicável à regência da questão que estivesse sendo juridicamente considerada. Entre nós, os critérios jurídicos (art. 146, do CTN) reiteradamente aplicados pela Administração na feitura de lançamentos têm conteúdo de precedente obrigatório. Significa que tais critérios podem ser alterados em razão de decisão judicial ou administrativa, mas a aplicação dos novos critérios somente pode dar-se em relação aos fatos geradores posteriores à alteração." (Sacha Calmon Navarro Coêlho, in "Curso de Direito Tributário Brasileiro", 10ª Ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2009, pág. 708)

"O comando dispõe sobre a apreciação de fato não conhecido ou não provado à época do lançamento anterior. **Diz-se que este lançamento teria sido perpetrado com erro de fato, ou seja, defeito que não depende de interpretação normativa para sua verificação. Frise-se que não se trata de qualquer 'fato', mas aquele que não foi considerado por puro desconhecimento de sua existência. Não é, portanto, aquele fato, já de conhecimento do Fisco, em sua inteireza, e, por reputá-lo despido de relevância, tenha-o deixado de lado, no momento do lançamento.** Se o Fisco passa, em momento ulterior, a dar a um fato conhecido uma 'relevância jurídica', a qual não lhe havia dado, em momento pretérito, não será caso de apreciação de fato novo, mas de pura modificação do critério jurídico adotado no lançamento anterior, com fulcro no artigo 146, do CTN, (...). Neste art. 146, do CTN, prevê-se um 'erro' de valoração jurídica do fato (o tal 'erro de direito'), que impõe a modificação quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua ocorrência. Não perca de vista, aliás, que inexistente previsão de erro de direito, entre as hipóteses do art. 149, como causa permissiva de revisão de lançamento anterior." (Eduardo Sabbag, in "Manual de Direito Tributário", 1ª ed., Ed. Saraiva, pág. 707) (...) 10. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008." (Recurso especial 1130545/RJ, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 09/08/2010, DJe 22/02/2011 - grifei)

E esse vício de motivação não atinge, tão somente, as DIs que foram parametrizadas no canal vermelho, mas também todas as DIs que foram desembaraçadas desde 05/08/2005, quando foi desembaraçada a primeira DI que foi parametrizada no canal vermelho (DI 05/0799515-0/001, registrada em 28/07/2005). Ainda que parte dessas DIs já tenham sido afastadas pelo argumento da decadência acima, observa-se que desde o momento que foi desembaraçada a primeira DI em canal vermelho, a Administração Pública Tributária homologou expressamente o lançamento por homologação constante daquela DI, ao autorizar seu desembaraço.

Desta forma, desde 05/08/2005, a fiscalização orientou a conduta do sujeito passivo de continuar com a classificação fiscal das mercadorias da forma como procedia: com a adoção das NCMs 1006.30.19 e 1006.30.29. Não cabe nesta oportunidade analisar se essa orientação foi correta ou não, avaliando se o signo "polido" adotado pela portaria do MAPA é idêntico ao signo "polido" adotado para fins de classificação fiscal. Neste momento, o que é importante evidenciar é que **houve uma orientação da conduta do sujeito passivo, por parte da Administração Pública, de continuar importando o arroz com a informação no relatório do MAPA como polido com a classificação fiscal adotada (NCM 1006.30.19 e 1006.30.29).**

O desembaraço aduaneiro após a análise documental e das mercadorias se apresentou como ato administrativo individual de revisão do lançamento por homologação do sujeito passivo que reconhecia a validade das classificações fiscais adotadas (base da

confiança⁴), necessária para atrair a aplicação do art. 146, do CTN, à luz do princípio da proteção da confiança e da moralidade administrativa.

Nesse contexto, como já tive a oportunidade de me manifestar no Acórdão n.º 3402-003.970 em voto vencedor proferido naquela oportunidade, considerando o exercício da confiança pelo Administrado realizado com fulcro em prática reiterada da administração dotada de presunção de validade (desembaraço das mercadorias parametrizadas no canal vermelho), alterada na presente ação fiscal posterior, necessária a observância do princípio da proteção da confiança no presente caso. É o que leciona Humberto Ávila:

(...) **quanto maior for a ingerência fiscal, maiores são as razões para se manter a norma.** Essa ingerência estatal na liberdade vai de um extremo de normas que apenas estabelecem indiretamente condições para o exercício da liberdade, passando por normas que induzem o comportamento do particular e por normas que instituem promessas em troca de ações, até normas que obrigam a adoção de determinado comportamento. A responsabilidade do particular é inversamente proporcional ao grau de ingerência estatal na sua liberdade diante de normas que apenas estabelecem indiretamente condições para o exercício da liberdade, o particular age porque quer, por conta e risco; no caso de normas que induzem o comportamento do particular, este age porque o Estado o incentivou a fazê-lo; frente a normas que instituem promessas em troca de ações, o particular age porque o Estado prometeu algo em contrapartida, no caso de normas cogentes, aquele age cumprindo um dever. **Dessa forma, quanto maior o grau de ingerência estatal na liberdade, tanto menores a responsabilidade do cidadão e o risco por ele assumido. Em razão disso, maiores são as razões para proteger a sua confiança depositada no Estado.**⁵ (grifei)

Nesse sentido são igualmente as lições de Ricardo Lodi Ribeiro:

Se a Administração identifica como correta determinada interpretação da norma e depois verifica que esta não é a mais adequada ao Direito, tem o poder-dever de, em nome de sua vinculação com a juridicidade e com a legalidade, promover a alteração do seu posicionamento. **Porém, em nome da proteção da confiança legítima, deve resguardar o direito do contribuinte em relação aos lançamentos já efetuados.**⁶

Com efeito, a Recorrente orientou sua conduta quanto à classificação fiscal das mercadorias conforme Declarações de Importação parametrizadas no canal vermelho que vinham sendo desembaraçadas pela fiscalização desde 05/08/2005.

No presente caso, portanto, a Administração trouxe uma interpretação da legislação aplicável para as mercadorias envolvidas na autuação no qual teria o Recorrente se baseado para manter sua classificação fiscal. Identifica-se, portanto, um critério jurídico adotado anteriormente pela Administração Pública Tributária que teria sido modificado na presente autuação, o que é vedado pela expressão do art. 146, do CTN:

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.

⁴ ÁVILA, Humberto. Teoria da Segurança Jurídica. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 476-477

⁵ ÁVILA, Humberto. Teoria da Segurança Jurídica. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 429

⁶ RIBEIRO, Ricardo Lodi. A proteção da Confiança Legítima do Contribuinte. RDDT n.º 145, outubro/2007, p. 99.

Ora, tendo entendido a fiscalização que deveria ser alterado o critério jurídico adotado pela própria Administração Pública quanto à classificação fiscal das mercadorias quando da conferência aduaneira no canal vermelho, essa mudança de orientação deve ser motivada e somente poderia ser aplicada para o futuro, nunca para o passado à luz do art. 146, do CTN.

Nesse sentido, à luz do princípio da proteção da confiança consagrado pelo art. 146, CTN, considerando que a Recorrente se respaldou em ato legítimo e presumidamente válido da Administração Pública concernente à classificação das mercadorias (desembaraço aduaneiro das DIs parametrizadas no canal vermelho), necessário garantir a legitimidade da classificação fiscal adotada pelo sujeito passivo nos fatos geradores autuados remanescentes, ocorridos desde o desembaraço da primeira DI no canal vermelho de conferência aduaneira (desembarçada em 05/08/2005). Como visto, a alteração do critério jurídico realizado pela fiscalização no presente lançamento (alteração do código NCM a ser adotado) somente poderia ser exigido para os fatos geradores futuros.

Cumprе salientar que, por concordar com a alegação do sujeito passivo quanto à aplicação do art. 146, do CTN no presente caso, deixo de analisar a alegação da aplicação do art. 100, III, do CTN para afastar as penalidades aplicadas em razão de prática reiterada da administração.

I.3 – CONCLUSÃO QUANTO ÀS PRELIMINARES

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário para (i) afastar as exigências tributárias relacionadas às DIs registradas entre 18/03/2005 e 17/10/2005, uma vez transcorrido o prazo legal para a revisão aduaneira do art. 54, do Decreto-lei n.º 37/1966 e (ii) reconhecer a validade da classificação fiscal das mercadorias adotadas pelo sujeito passivo nas demais DIs, com fulcro na orientação da administração tributária firmada quando do desembaraço das mercadorias das DIs parametrizadas no canal vermelho, com fulcro no art. 146, do CTN.

Como saí vencida na proposta acima no Colegiado, adentro nas demais questões de mérito.

II – DO MÉRITO

Sustenta a Recorrente o acerto na classificação fiscal do arroz importado com base nos laudos técnicos adotados pela própria fiscalização que confirmam que seriam “não polidos”. Indica a empresa que a diferença entre arroz polido ou não polido não traria qualquer diferença na tributação ou no controle aduaneiro das mercadorias, inexistindo dado à Fazenda ou à administração fazendária. Afirmar a impossibilidade de se utilizar laudos baseados na classificação proposta pela portaria 269/88 do MAPA para o arroz semibranqueado ou branqueado. Sustenta ainda que a dúvida quanto a classificação fiscal deve favorecer a empresa com fulcro no art. 112, do CTN.

A classificação fiscal das mercadorias é uma atividade jurídica de avaliar a subsunção do fato à norma pautada em dados técnicos concernentes à mercadoria. Assim, para avaliar o enquadramento do produto no código correto da NCM, necessário se atentar para suas particularidades técnicas e seu correspondente enquadramento dentro da Convenção do Sistema

Harmonizado (com suas Regras Gerais Interpretativas, Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição).

Esse caminho interpretativo, que deve ser observado pelos auditores fiscais quando da revisão da NCM adotada pelos contribuintes, foi muito bem elucidado em julgamento neste E. CARF de relatoria do Conselheiro Rosaldo Trevisan, que consignou em sua ementa:

Assunto: Classificação de Mercadorias

Data do fato gerador: 30/10/2000

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. FUNDAMENTO. SISTEMA HARMONIZADO (SH). NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL (NCM).

Qualquer discussão sobre classificação de mercadorias deve ser feita à luz da Convenção do SH (com suas Regras Gerais Interpretativas, Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição), se referente aos primeiros seis dígitos, e com base no acordado no âmbito do MERCOSUL em relação à NCM (Regras Gerais Complementares e Notas Complementares), no que se refere ao sétimo e ao oitavo dígitos.

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. ATIVIDADE JURÍDICA. ATIVIDADE TÉCNICA. DIFERENÇAS.

A classificação de mercadorias é atividade jurídica, a partir de informações técnicas. O perito, técnico em determinada área (mecânica, elétrica etc.) informa, se necessário, quais são as características e a composição da mercadoria, especificando-a, e o especialista em classificação (conhecedor das regras do SH e outras normas complementares), então, classifica a mercadoria, seguindo tais disposições normativas.

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. LAUDO TÉCNICO. RECONHECIDA INSTITUIÇÃO. ACOLHIDA.

Solicitado pela recorrente laudo técnico complementar, por reconhecida instituição, buscando possibilitar a precisa identificação da função de um dos elementos que compõem a mercadoria que é objeto de contencioso sobre classificação, e aprovada a solicitação pelo colegiado julgador, legítima a acolhida dos resultados do laudo correspondente para a correta classificação da mercadoria. (...) (Processo n.º 11128.006876/2003-09. Data da Sessão 26/09/2016. Relator Rosaldo Trevisan Acórdão n.º 3401-003.229. Unânime - grifei)

No presente caso, a principal questão é identificar se o signo “polido” adotado pelo na Portaria n.º 269/1988 do MAPA possui o mesmo significado do signo “polido” adotado para a classificação fiscal de mercadorias.

Com efeito, como identificado pela fiscalização, para a classificação fiscal do arroz, diferencia-se o arroz polido ou brunido (NCMs 1006.30.11 e 1006.30.21) dos outros, que sejam não polidos ou não brunidos:

10.06 Arroz.

1006.30 Arroz semibranqueado ou branqueado, mesmo polido ou brunido

1006.30.1 Parboilizado

1006.30.11 Polido ou brunido

1006.30.19 Outros

1006.30.2 Não parboilizado

1006.30.21 Polido ou brunido**1006.30.29 Outros**

Ao elucidar o que seria polido ou brunido (glaciado) para fins de classificação fiscal, as Notas Explicativas – NESH aprovadas pelo Decreto n.º 435/92 trazem as seguintes notas quanto à posição 10.06, transcritas no relatório fiscal da autuação:

Esta posição abrange:

1) O arroz com casca (arroz paddy), isto é, o arroz cujos grãos se apresentam revestidos dos respectivos invólucros florais que os envolvem apertadamente.

2) O arroz descascado (com ou sem película) (arroz cargo ou castanho), que, despojado dos invólucros florais em aparelhos denominados “descascadores”, conserva ainda a sua película própria (pericarpo). O arroz cargo contém quase sempre uma pequena quantidade de arroz paddy.

3) O arroz semibranqueado, isto é, o arroz em grãos inteiros do qual o pericarpo foi parcialmente eliminado.

4) O arroz branqueado, isto é, o arroz em grãos inteiros do qual se eliminou o pericarpo por passagem através de aparelhos apropriados.

O arroz branqueado pode ser polido e em seguida brunido (glaciado*), para melhorar-lhe a aparência. O polimento - que visa eliminar o aspecto baço do arroz branqueado - efetua-se, por exemplo, em aparelhos providos de escovas ou de aparelhos denominados “cones de polimento”.

A brunidura (glaciamento*) consiste no revestimento dos grãos com uma mistura de glicose e talco realizada em tambores de brunir.

A presente posição compreende igualmente o arroz camolino, que consiste em um arroz branqueado revestido de uma fina camada de óleo.

5) O arroz quebrado, que consiste em grãos partidos durante as operações anteriores.

Esta posição também compreende:

a) O arroz denominado “enriquecido” constituído por uma mistura de grãos de arroz branqueado comum e, em pequena proporção (da ordem de 1%), de grãos de arroz recobertos ou impregnados de substâncias vitamínicas.

b) O arroz parboilizado (vaporizado*) que, encontrando-se ainda sob a forma de arroz paddy e antes de ser submetido a outros tratamentos (por exemplo: descasque, branqueamento, polimento), foi mergulhado em água quente ou em vapor, e em seguida seco. Em certas fases do processo de parboilização (vaporização*) pode ter sido tratado sob pressão ou exposto a um vácuo completo ou parcial.

Os tratamentos sofridos pelos grãos do arroz parboilizado (vaporizado*) apenas lhe alteram ligeiramente a estrutura. Este tipo de arroz, depois de transformado em arroz branqueado, arroz polido, etc., leva de vinte a trinta e cinco minutos para um cozimento completo.

As variedades de arroz que se tenham submetido a tratamentos que modifiquem consideravelmente a estrutura dos grãos, excluem-se da presente posição. O arroz pré-

cozido, constituído por grãos trabalhados, submetidos a um pré-cozimento completo ou parcial e em seguida desidratados, classifica-se na posição 19.04. O arroz submetido a pré-cozimento parcial exige um complemento de cozimento de 5 a 12 minutos antes de poder ser consumido, enquanto que o arroz submetido a um pré-cozimento completo basta mergulhá-lo em água e levá-la a ebulição, para poder ser consumido. O produto designado por arroz expandido (puffed rice), obtido por expansão, e pronto a ser consumido nesse estado, classifica-se também na posição 19.04. (e-fls. 837/838 - grifei)

Não há dúvida nos presentes autos se o arroz importado seria parboilizado ou não. A fiscalização considerou as informações constantes da própria descrição da mercadoria feita pelo exportador e importador para enquadrar o arroz como parboilizado ou não parboilizado. A única discussão travada nos presentes autos é se o arroz seria “*polido*” para fins de enquadrar na classificação fiscal. Por essa razão, o enfoque deve ser dado nos trechos acima em destaque, que diferenciam os tipos de arroz “*semibranqueado*” e “*branqueado*”.

Com efeito, ainda que se enquadrem na mesma posição, o arroz semibranqueado se distingue do branqueado, sendo que somente os últimos podem ser considerados como polidos ou brunidos para fins de distinção na classificação fiscal. O trecho acima em destaque deixa claro que “*o arroz semibranqueado, isto é, o arroz em grãos inteiros do qual o pericarpo foi parcialmente eliminado.*” Por sua vez o arroz branqueado é “*o arroz em grãos inteiros do qual se eliminou o pericarpo por passagem através de aparelhos apropriados.*” Indica-se em seguida que somente o “*arroz branqueado pode ser polido e em seguida brunido (glaciado*)*, para melhorar-lhe a aparência.”

As notas ainda elucidam os procedimentos de polimento e brunidura passíveis de serem realizados no arroz branqueado, sendo que o “*polimento - que visa eliminar o aspecto baço do arroz branqueado - efetua-se, por exemplo, em aparelhos providos de escovas ou de aparelhos denominados “cones de polimento”.*” Por sua vez, a “*brunidura (glaciamento*) consiste no revestimento dos grãos com uma mistura de glicose e talco realizada em tambores de brunir.*”

Com isso, **para fins de classificação fiscal e considerando as orientações ditas pela NESH**, observa-se que o arroz do tipo semibranqueado não pode ser admitido como polido ou brunido, qualidade atribuída tão somente para o arroz branqueado. E esse ponto é suficiente para dirimir a lide travada no presente processo: a própria fiscalização reconhece, e não coloca esse ponto em qualquer momento em cheque na presente autuação, que o arroz importado pela Recorrente é do tipo **semibranqueado**.

Com efeito, no relatório fiscal a fiscalização evidencia com clareza que todas as importações envolvidas na presente autuação se referem à importação de arroz semibranqueado, focando exclusivamente na qualificação pelo MAPA como “*polido*” para proceder com a reclassificação fiscal. A qualificação como semibranqueado pode ser identificada na Tabela II às e-fls. 854/875. Somente para facilitar a visualização, reproduz-se abaixo a tabela referente a uma importação incorrida em 2008, da e-fl. 870:

ITEM	DI/ADIÇÃO NCM	DESCRIÇÃO DA MERCADORIA NA FATURA	PRODUTOR FINAL OU EXPORTADOR / PAÍS
		DESCRIÇÃO DA MERCADORIA NO CERTIFICADO DE ORIGEM	ENTIDADE EMISSORA DO CERTIFICADO DE ORIGEM / PAÍS
		DESCRIÇÃO DA MERCADORIA NA LI DESCRIÇÃO DA MERCADORIA NA DI	ÓRGÃO ANUENTE
54	08/0186652-3/001 1006.30.29	FATURA Nº: 9900-00004118 "ARROZ NÃO PARBOLIZADO SEMIBLANQUEADO NÃO GLACEADO, GRÃO LONGO, TIPO 1, COM ATÉ 10% DE GRÃOS QUEBRADOS, EM SACOS DE POLIPROPILENO COM 50 KG APROX. CADA." CERTIFICADO DE ORIGEM Nº: 929274 "ARROZ NÃO PARBOLIZADO SEMIBLANQUEADO NÃO GLACEADO, GRÃO LONGO TIPO 1, COM ATÉ 10% DE GRÃOS QUEBRADOS EM(*1) SACOS DE POLIPROPILENO COM 50 KG APROX. CADA." NA LI E NA DI "ARROZ NÃO PARBOLIZADO SEMIBLANQUEADO NÃO GLACEADO, GRÃO LONGO VARIEDADE TIPO 1 MAXIMO 10% QUEBRADOS."	OLEGINOSA MORENO HERMANOS S.A. – ARGENTINA CAMARA DE EXPORTADORES DE LA REPUBLICA ARGENTINA MINISTERIO DA AGRICULTURA

E essa descrição, como arroz semibranqueado, não é em qualquer momento posta em xeque pela fiscalização, que foca exclusivamente na qualificação do arroz como “polido”, nos Laudos de Classificação de Arroz elaborados conforme a Portaria MAPA n.º 269/1988. Como expresso no relatório fiscal:

V. DAS CONSEQUÊNCIAS DA CLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA INCORRETA

As descrições e classificações tarifárias declaradas nas declarações de importação (DI) e nos documentos que as acompanham (dentre estes: faturas e certificados de origem) não condizem com a mercadoria importada, submetida a análise e verificada pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, **segundo os Laudos de Classificação do Arroz elaborados pela empresa classificadora cadastrada junto a aquele órgão.** Aqui o arroz importado é POLIDO e não OUTROS, conforme o código tarifário declarado empresa. (sic.) (e-fl. 844 - grifei)

O único elemento de prova no qual se respalda toda a ação fiscal são os referidos Laudos de Classificação Fiscal do Arroz, que supostamente denotariam que o arroz seria “polido”. Contudo, a Portaria MAPA n.º 269/1988 na qual os Laudos se baseiam não faz uma distinção entre o arroz branqueado e semibranqueado como feita pela NESH para fins de classificação fiscal, somente trazendo a qualificação de “Arroz Beneficiado Polido”:

Portaria n.º 269/1988.

O Ministério de Estado da Agricultura, no uso de suas atribuições tendo em vista o disposto na lei n.º. 6.309, de 15 de dezembro de 1975, e no decreto n.º. 82.110, de 14 de agosto de 1978, resolve:

I - Aprovar a norma anexa, assinada pelo Secretário de Serviços Auxiliares de Comercialização e pelo Secretário Nacional de Abastecimento, a ser observada na classificação, embalagem e marcação do arroz.

(...)

ANEXO - NORMA DE IDENTIDADE, QUALIDADE, EMBALAGEM E APRESENTAÇÃO DO ARROZ

ANEXO I - ARROZ EM CASCA NATURAL

ANEXO II - ARROZ EM CASCA PARBOILIZADO

ANEXO III - ARROZ BENEFICIADO INTEGRAL

ANEXO IV - ARROZ BENEFICIADO PARBOILIZADO

ANEXO V - ARROZ BENEFICIADO INTEGRAL

ANEXO VI - ARROZ BENEFICIADO POLIDO

ANEXO VII - FRAGMENTOS DE ARROZ

Insta lembrar que, na NESH, o arroz semibranqueado é qualificado como arroz cujos grãos tiveram o pericarpo parcialmente eliminado, distinto do arroz branqueado cujo pericarpo é completamente eliminado por passagem através de aparelhos apropriados, dentre os quais o polimento, que qualifica o arroz branqueado como polido. Esse conceito é distinto da qualificação de polido e mal polido trazido na referida Portaria MAPA n.º 269/1988 para identificar o arroz beneficiado polido. Como expresso no Anexo da Portaria:

3.6.- Arroz Mal Polido - **o produto do qual somente se retira a casca durante o beneficiamento, mantendo-se intacto o germe e as camadas interna e externa do grão, sendo obtido a partir do arroz em casca natural ou parboilizado.**

(...)

3.9.- **Arroz Polido - o produto que, ao ser beneficiado, retira-se o germe, a camada externa e a maior parte da camada interna do tegumento, podendo ainda apresentar grãos com estrias longitudinais, visíveis a olho nu.** (grifei)

Vislumbra-se, portanto, que o conceito de arroz polido para fins da Portaria MAPA n.º 269/1988 é completamente distinto do conceito de arroz polido para fins de classificação fiscal do arroz pela NESH. O MAPA não diferencia o arroz branqueado do semibranqueado, sendo que ambos podem se enquadrar na qualificação de arroz polido, vez que em ambos retira-se parcial ou integralmente o pericarpo, assim entendido “*o germe, a camada externa e a maior parte da camada interna do tegumento*”. Por outro lado, o grau de eliminação do pericarpo é relevante para a classificação fiscal do arroz segundo a NESH, que identifica que somente o arroz branqueado, que teve o pericarpo completamente eliminado, pode ser admitido como polido ou brunido. O semibranqueado, cujo pericarpo foi parcialmente eliminado, não se qualifica como polido ou brunido.

O laudo técnico apresentado pela empresa Recorrente em sede de Impugnação, assinado por técnico credenciado pela RFB Engenheiro Jorge Campelo Cabral esclarece essa distinção entre arroz branqueado e semibranqueado com uma ilustração clara⁷:

“6 – O que diferencia um arroz branqueado do semi-branqueado?”

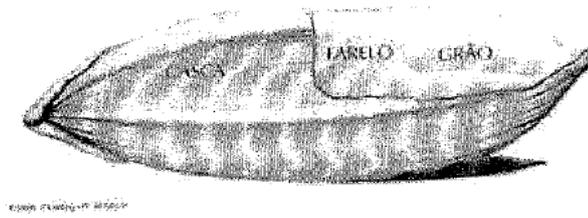
Resposta: **Arroz semi-branqueado – Aquele em que foi removido a casca, o germe e uma parcela do pericarpo, mas não totalmente.**

Arroz branqueado – Aquele que foi removido a casca, o germe, o pericarpo (externa e internamente), sendo que praticamente, todo removido, restando apenas resíduos, que só são removidos com polimento/lavagem.

⁷ Insta mencionar que o laudo técnico em questão foi elaborado para a DI n.º 09/1678874-6 que foi excluída no lançamento fiscal pela r. decisão de primeira instância, em parte objeto do recurso de ofício que não foi conhecido.

Os dois são submetidos ao mesmo processo abrasivo de remoção do pericarpo. A diferença reside na eficiência do processo, ou seja, depende da qualidade do produto que se quer obter. O branqueamento do arroz, está diretamente relacionado a remoção do pericarpo. Quanto maior a remoção, mais branco (translúcido) o arroz. (...) (e-fl. 961 - grifei)

Para entender as características nutricionais do arroz, precisamos saber que este cereal pode ser dividido em diferentes partes. Existem várias maneiras de se dividir um grão de arroz, dependendo da complexidade desejada. Para avaliarmos o processamento do arroz e suas implicações, é comum dividi-lo como na figura abaixo:



(e-fl. 968)

Com isso, ao contrário do que pretende a fiscalização, o fato dos Laudos de Classificação do Arroz elaborados pela empresa classificadora cadastrada junto ao MAPA indicarem que o arroz é “polido” não implica necessariamente em sua classificação fiscal como arroz branqueado polido. Essa qualificação é utilizada pelo MAPA tanto para o arroz branqueado como para o arroz semibranqueado, por enquadrar como arroz beneficiado polido qualquer arroz no qual foi retirada a camada externa e “*a maior parte da camada interna do tegumento*”. Não exige, para ser qualificado como polido para fins do MAPA, que o arroz seja branqueado, com a completa extração do pericarpo, admitindo-se o arroz semibranqueado como polido, como que retirado somente parte do pericarpo.

Diante disso, os laudos nos quais a fiscalização se respaldou são insuficientes para desqualificar o arroz importado pela empresa como semibranqueado. Seria necessário que a fiscalização trouxesse elementos de prova contundentes, inclusive laudo técnico, capazes de desqualificar a mercadoria como arroz semibranqueado, evidenciando que as mercadorias importadas, na verdade, tiveram a completa remoção do pericarpo. E isso não foi feito no presente caso.

Acresce-se que a fiscalização sequer anexou aos autos laudos técnicos que eventualmente tenham sido solicitados quando as Declarações de Importação da empresa foram parametrizados no canal vermelho. Um desses laudos somente foi anexado pela empresa em sede de Impugnação, o que inclusive ensejou o cancelamento da exigência fiscal quanto à DI na decisão de primeira instância (em julgamento para o qual o recurso de ofício não foi conhecido).

Assim, considerando que as mercadorias importadas pela empresa foram qualificadas em toda a importação como arroz semibranqueado, não há qualquer elemento concreto de prova nos autos capaz de afastar a classificação fiscal adotada pela empresa na NCM 1006.30.19 e 1006.30.29. A utilização das NCMs 1006.30.11 e 1006.30.21 pretendidas pela fiscalização somente será cabível, em conformidade com a NESH, em se tratando de arroz

branqueado que seja polido (que tenha sido submetido ao processo de polimento) ou brunido (que tenha sido submetido ao processo de brunidura).

Nesse sentido, a título de exemplo:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI Período de apuração: 01/01/2010 a 31/01/2010, 01/05/2012 a 31/07/2012, 01/09/2012 a 31/10/2012 CLASSIFICAÇÃO FISCAL - COMPOSIÇÃO DO PRODUTO - NECESSIDADE DE PROVA. Nos casos em que a reclassificação fiscal efetuada pelo fisco levar em consideração a composição de produto, esta deve estar irremediavelmente provada nos autos do processo, de modo a categorizar a situação de fato, sob pena da insubsistência da exigência fiscal. (Processo 18470.727254/2014-10 Sessão 02/03/2018 Relator Pedro Rinaldi de Oliveira Lima Nº Acórdão 3201-003.472.)

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI Período de apuração: 01/08/2009 a 31/12/2011 IPI. ÔNUS DA PROVA. DIVERGÊNCIA DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL. Havendo litígio no que se refere à identificação do produto industrializado, a ausência, nos autos, de elementos capazes de demonstrar a adequada reclassificação, implica na manutenção do código em que foi enquadrado pelo industrializador. (Processo 10865.722045/2014-26 Sessão 24/08/2016 Relatora Semíramis de Oliveira Duro Nº Acórdão 3301-003.062)

Ante o exposto, cabe ser dado integral provimento ao Recurso Voluntário, por entender correta a classificação fiscal adotada pelo sujeito passivo do arroz semibranqueado face os elementos de prova anexados aos presentes autos pela fiscalização, devendo ser integralmente cancelado o Auto de Infração (exigências tributárias e penalidades aduaneiras).

Salienta-se que a maioria do Colegiado acompanhou esta relatora pelas conclusões por entender pela falta de comprovação (ausência de provas) da correspondência entre o conceito de arroz polido da NESH e o conceito de arroz polido segundo o Regulamento Técnico do Mercosul, aprovado pela Resolução MERCOSUL/GMC/RES n.º 5/1997 e citado no auto de infração (e-fls. 841/842). Segundo essa Resolução, entende-se por arroz polido “*produto de qual, ao ser beneficiado, se retiram o germe, o pericarpo e a maior parte da camada interna (aleurona), podendo, ainda, apresentar grãos com estrias longitudinais, visíveis a olho nu*” (e-fl. 841). Assim, o Colegiado entendeu pela falta de prova para demonstrar que o arroz semibranqueado importado pela empresa se enquadraria no conceito de polido para fins do Mercosul, passando por algumas das etapas para qualificar como arroz polido conforme a NESH, identificando que o arroz passou pelos processos de polimento (“*que visa eliminar o aspecto baço do arroz branqueado - efetua-se, por exemplo, em aparelhos providos de escovas ou de aparelhos denominados “cones de polimento”*”) ou brunidura/glaciamento (que “*consiste no revestimento dos grãos com uma mistura de glicose e talco realizada em tambores de brunir.*”)

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne

Voto Vencedor

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Redatora designada

Na sessão de julgamento divergi da análise da Ilustre Conselheira Relatora no que concerne às alegações de decadência e de ofensa ao art. 146 do CTN, no que fui acompanhada por outros Conselheiros, restando esse posicionamento vencedor na votação, razão pela qual apresento abaixo minhas razões de decidir.

No que concerne à prejudicial de decadência, entendeu o julgador *a quo* por dar razão à impugnante, considerando decaídas as exigências de *penalidades aduaneiras* relativas a Declarações de Importação registradas até 27/11/2005 (arts. 138 e 139 do Decreto-lei nº 37/66), bem como de *tributos e multas calculadas sobre tais tributos* relativos a Declarações de Importação registradas no ano de 2005 (art. 173, I do CTN).

No recurso voluntário insurge-se a interessada em face da aplicação do art. 173, I do CTN, eis que, segundo entende, teria havido lançamento com a autorização para o desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas, “ainda que reconhecendo a inexistência de tributo a recolher”.

Ocorre que, para todos os tributos incidentes na importação, incumbe ao sujeito passivo apurar o montante tributável e “antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa”, nos termos do art. 150 do CTN, na modalidade de lançamento denominada pelo CTN de “lançamento por homologação”. Nesse sentido assim se concluiu no artigo “Lançamento Tributário na Revisão Aduaneira”⁸:

O importador, por intermédio de representante legal habilitado pela Receita Federal, elabora previamente a Declaração de Importação com todas as informações fiscais, cambiais e administrativas aplicáveis àquela importação, inclusive verifica a ocorrência do fato jurídico tributário, determina a matéria tributável e calcula o montante do tributo devido.

Conforme matéria legal consolidada no Regulamento Aduaneiro (artigos 107, 242, 259 e 304), o recolhimento dos tributos federais incidentes na importação deve ser efetuado por ocasião do registro da Declaração de Importação. Nessa linha, dispõe o art. 11 da Instrução Normativa SRF nº 680/2006 que o pagamento dos tributos é efetuado mediante débito automático em conta bancária no registro da DI, sendo que, nos termos do art. 15, IV dessa Instrução Normativa, a não confirmação pelo banco da aceitação do débito é fator impeditivo para o referido registro.

No que concerne ao ICMS-importação, o importador apura o montante devido desse tributo e, após o registro da DI, presta essa informação na Declaração sobre o ICMS, por meio de transação específica no sistema Siscomex. A comprovação pelo importador do recolhimento ou exoneração do tributo estadual é condição para a autorização da entrega da mercadoria ao importador (art. 12, §2º da Lei Complementar nº 87/96). Embora o recolhimento do ICMS possa se dar, eventualmente, após a conferência aduaneira, nesse procedimento não se efetua qualquer exame do montante a ser recolhido do ICMS, eis que a autoridade federal não detém competência para fiscalizar o imposto estadual.

⁸ PAULA, Maria Aparecida Martins de. Lançamento Tributário na Revisão Aduaneira. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). Revista de Direito Tributário da Apet. São Paulo: MP, ano XI, ed.41, mar. 2014, p. 57-93.

Assim, não pairam dúvidas de que, para todos os tributos incidentes na importação, incumbe ao sujeito passivo apurar o montante tributável e “antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa”, nos termos do art. 150 do CTN, na modalidade de lançamento especificada pelo CTN como “lançamento por homologação”.

Nesse sentido também se manifesta André Parmo Folloni³⁶, em sua dissertação de Mestrado apresentada na PUC-PR:

Trata-se, portanto, de um lançamento por homologação. É o próprio contribuinte o destinatário da norma de incidência. Havendo incidência, há imediata constituição da relação jurídica tributária, e fica a cargo do contribuinte promover o cálculo dos tributos e, havendo débito, adimpli-lo com o pagamento via SISCOMEX. Não há, ainda qualquer participação da autoridade administrativa fazendária.

(...)

Dessa forma, nada há a reparar no entendimento do julgador *a quo*, que, diante da ausência de antecipação do pagamento do tributo pela contribuinte no denominado “lançamento por homologação”, considerou a contagem do prazo de decadência nos termos do art. 173, I do CTN, conforme a orientação assentada no REsp 973.733/SC, que é, inclusive, de aplicação obrigatória pelos julgadores do CARF.

Contudo entendeu a Ilustre Conselheira Relatora que, “uma vez transcorrido o prazo legal para a revisão aduaneira do art. 54, do Decreto-lei n.º 37/1966”, seria cabível a exoneração das exigências tributárias relacionadas às DIs registradas entre 18/03/2005 e 17/10/2005, com o que não se pode concordar.

A revisão aduaneira, prevista no art. 54 do Decreto-lei n.º 37/66, é procedimento fiscal realizado após o desembaraço aduaneiro, quando os bens importados já foram entregues ao importador, mediante o qual se apura, dentre outros elementos, a regularidade do pagamento dos tributos incidentes na importação.

Não obstante o procedimento fiscal de revisão aduaneira, segundo a previsão legal, deva ser processado dentro do prazo de 5 anos do registro da Declaração de Importação, a extrapolação desse prazo caracteriza mera irregularidade formal, que não acarreta a nulidade do lançamento, quando não seja o caso de decadência do direito de lançar do Fisco.

Afinal, o prazo de decadência tributária é regido por lei complementar (art. 146, III, “b” da Constituição Federal), mais especificamente, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, pelo art. 150, §4º do CTN quando houver pagamento antecipado ou, na sua inexistência, pelo art. 173, I do CTN, em conformidade com o posicionamento adotado no REsp 973.733/SC, submetido ao regime do artigo 543-C do CPC/73, exatamente como decidido pela Delegacia de Julgamento.

Conforme restará evidenciado adiante, o procedimento fiscal de revisão aduaneira é similar aos demais procedimentos fiscais realizados no âmbito dos tributos internos sujeitos ao denominado “lançamento por homologação”, mediante o qual o Fisco verifica a atividade prévia do sujeito passivo nessa modalidade de lançamento e, constatando a insuficiência de eventual recolhimento de tributo, efetua o lançamento de ofício suplementar dentro do prazo decadencial, este regido pelas disposições do CTN.

Dessa forma, rejeita-se a prejudicial de decadência parcial do tributo.

Melhor sorte não assiste à recorrente quanto à alegada ofensa ao art. 146 do CTN.

Como já decidido por este Colegiado, o desembaraço aduaneiro não significa homologação expressa do lançamento, eis que o instituto da Revisão Aduaneira, realizado após o desembaraço de importação, é procedimento fiscal legalmente previsto no art. 54 do Decreto-lei n.º 37/66, com a redação dada pelo Decreto-lei n.º 2.472/88, compatível com as disposições sobre o lançamento do CTN, em especial o seu art. 146.

Nesse sentido veja-se análise efetuada por esta Relatora no Voto condutor do Acórdão n.º 3402-003.049, de 28 de abril de 2016, conforme trechos abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 04/09/2008, 02/09/2009, 13/11/2009, 02/09/2010, 30/03/2011, 06/12/2011

Ementa:

REVISÃO ADUANEIRA. REVISÃO DE OFÍCIO. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. NÃO CONFIGURADA.

Não tendo sido efetuado nenhum lançamento de ofício no curso da conferência aduaneira, o lançamento efetuado em sede de revisão aduaneira não caracteriza revisão de ofício, nem tampouco se cogita de alteração de critério jurídico a que se refere o art. 146 do CTN.

A revisão aduaneira é um procedimento fiscal, realizado dentro do prazo decadencial de tributos sujeitos ao "lançamento por homologação", e, portanto, compatível com este instituto, mediante o qual se verifica, entre outros aspectos, a regularidade da atividade prévia do importador na declaração de importação em relação à apuração e ao recolhimento dos tributos.

(...)

VOTO

(...)

A revisão aduaneira é, portanto, um **procedimento de fiscalização** que ocorre dentro do prazo decadencial dos tributos sobre o comércio exterior, como qualquer outro procedimento fiscal na área de tributos internos. A diferença é que, para os tributos sobre o comércio exterior, há um nome específico para esse procedimento, o qual, digamos, não foi muito feliz.

Nesse ponto, deve-se esclarecer que os conceitos de "revisão aduaneira" e de "revisão de ofício do lançamento" não se confundem. Não se pode afirmar, tampouco, que do procedimento fiscal de revisão aduaneira sempre resulta a revisão de ofício do lançamento.

Um primeiro ponto a se considerar é que, para que haja revisão de ofício de lançamento, deve ter havido necessariamente um **lançamento de ofício anterior**.

Como bem esclarece Moussallem, o art. 145 do CTN refere-se à possibilidade de alteração somente do lançamento de ofício, pois é neste em que há a notificação do sujeito passivo, não havendo sentido na sua aplicação na atividade realizada pelo próprio contribuinte nos termos do art. 150 do CTN (lançamento por homologação), que, ademais, não pode ser considerada lançamento na adequada acepção do termo.

Também para que haja a alteração de critérios jurídicos adotados no lançamento, vedada pelo art. 146 do CTN, deve ter havido um lançamento de ofício anterior.

Não se cogita, obviamente, a impossibilidade de o Fisco mudar os critérios jurídicos adotados pelo contribuinte na atividade prévia do sujeito passivo do lançamento por homologação.

(...)

No caso dos tributos incidentes sobre a importação, o ato de homologação expressa da atividade prévia do importador somente poderá ocorrer ao final do procedimento fiscal de revisão aduaneira, que traz o exame definitivo acerca da regularidade da atividade prévia do importador. Embora pudesse parecer o contrário à primeira vista, o ato de homologação expressa da atividade prévia do importador não pode ser efetuado na conferência aduaneira, com o desembaraço da mercadoria.

(...)

Ora, se há previsão na legislação de dois procedimentos fiscais subsequentes cronologicamente para a verificação da regularidade dos pagamentos efetuados pelo importador [*conferência e revisão aduaneira*], temos que, logicamente, o ato definitivo de homologação expressa da atividade do importador não pode ser decorrente do primeiro procedimento fiscal (conferência aduaneira), mas somente do último (revisão aduaneira).

A conferência aduaneira, quando houver, trata-se de verificação preliminar, eis que o Fisco sempre terá, **por determinação legal** (art. 54 do Decreto-lei nº 37/66), a prerrogativa de reexaminar a atividade do contribuinte em sede de revisão aduaneira.

(...)

Não podendo o desembaraço aduaneiro, seja qual for o canal de conferência selecionado para a importação, representar a homologação expressa do lançamento, eis que há a previsão de um procedimento fiscal posterior para verificar a regularidade da atividade prévia exercida pelo importador, não há que se falar em fixação de qualquer critério jurídico ao lançamento no desembaraço aduaneiro que pudesse ser alterado no lançamento supletivo ora sob análise.

Tampouco se cogita do entendimento de que o lançamento supletivo efetuado em decorrência da revisão aduaneira representaria uma revisão de ofício do lançamento, a qual ocorreria somente diante de um lançamento de ofício efetuado em face dos mesmos fatos já abordados em outro lançamento de ofício, do qual o sujeito passivo já havia sido regularmente notificado.

O lançamento que ora se analisa trata-se de um lançamento de ofício supletivo efetuado em face da constatação pelo Fisco da inexatidão da atividade prévia exercida pela contribuinte na Declaração de Importação no denominado “lançamento por homologação”. Dessa forma, o que se faz no lançamento de ofício supletivo é adotar originariamente o critério do Fisco no lançamento, razão pela qual não há alteração do critério jurídico aplicado num lançamento de ofício anterior (este inexistente). O que se altera, e nada há de irregularidade nisso, é o critério jurídico adotado pela contribuinte na atividade prévia exercida na Declaração de Importação.

Pelos mesmos fundamentos acima não houve também no desembaraço aduaneiro, independentemente do canal de conferência aduaneira adotado, qualquer orientação do Fisco ao importador que pudesse ensejar a aplicação do art. 100, III, parágrafo único do CTN. Se a atividade prévia do sujeito passivo no lançamento por homologação exercida no registro da Declaração de Importação está sujeita a revisão aduaneira, o desembaraço aduaneiro é considerado apenas uma análise preliminar que não pode representar prática reiterada e não gera qualquer direito adquirido ao contribuinte.

Assim, pelo exposto acima, voto no sentido de rejeitar as alegações da recorrente quanto à ofensa ao art. 146 do CTN ou ao benefício do art. 100, III, parágrafo único do CTN, bem como quanto à decadência.

(documento assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula

Fl. 35 do Acórdão n.º 3402-007.219 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10480.723201/2010-67