ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10480.723715/2010-12

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

Processo nº	10480.723715/2010-12
Recurso nº	De Ofício e Voluntário
Acórdão nº	**3201-002.616 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	29 de março de 2017
Matéria	Certificado de origem
Recorrentes	CAMIL ALIMENTOS S/A
	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Exercício: 2005, 2006

RECURSO VOLUNTÁRIO.

PRELIMINAR. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há cerceamento de defesa quando o Auto de Infração apresenta todos os elementos necessários para a apresentação de defesa pelo contribuinte.

PRELIMINAR. REVISÃO ADUANEIRA. LEGITIMIDADE.

É legítimo o procedimento de revisão aduaneira previsto no Regulamento Aduaneiro.

PRELIMINAR. DECADÊNCIA. REVISÃO ADUANEIRA.

No procedimento de revisão aduaneira, a decadência do direito do Fisco em lançar os tributos devidos deve obedecer ao disposto no no art. 54 do Decreto-lei nº 37, de 1966. Decadência parcial reconhecida.

PRECLUSÃO. NÃO CABIMENTO DE MULTA DE OFÍCIO.

Nos termos do art. 17 do DL 70.235/72, considera-se não impugnada a matéria não expressamente abordada na impugnação. Não conhecimento da alegação de inaplicabilidade da multa de ofício por se tratar de inovação em sede de Recurso Voluntário.

MULTA POR IMPRECISÃO NA DESCRIÇÃO DA MERCADORIA. ART. ART. 636 DO REGULAMENTO ADUANEIRO/2002

A multa de 1% por imprecisão na descrição da mercadoria prevista no art. 636 do RA/02 é devida quando a reclassificação impõe a alteração do NCM.

REGIME DE ORIGEM DO MERCOSUL. DESCONSIDERAÇÃO DO CERTIFICADO DE ORIGEM. CONSEQUÊNCIAS.

Em face da constatação de que a mercadoria, conforme descrita e classificada no Certificado de Origem, não corresponde aquela que foi efetivamente

importada, deve ser afastada a preferência tarifária do regime de origem do Mercosul. Neste sentido, o certificado de origem será desconsiderado, sendo também aplicável a multa de 30% por falta de Licença de Importação.

RECURSO DE OFÍCIO.

DECADÊNCIA. PENALIDADE PREVISTA NO DL Nº 37/66.

Para as penalidades previstas no DL nº 37/66 o prazo decadencial de 5 (cinco) anos é contado da data da Infração. Decadência reconhecida. Recurso de Ofício negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício. Por unanimidade de votos negado provimento as preliminares de cerceamento de direito de defesa e revisão aduaneira. Por maioria de votos dado provimento para considerar o termo inicial da decadência a data do registro da DI, vencidos os Conselheiros Mércia Trajano Damorim e Paulo Roberto Duarte Moreira. Quanto a preliminar de nulidade por vício no lançamento, foi negado provimento por maioria de votos, vencidos a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário (Relatora), Pedro Rinaldi de Oliveira Lima e Cássio Shappo. Quanto ao mérito, por maioria de votos deu-se provimento parcial para afastar a reclassificação da mercadoria, para as Declarações de Importação 06/0192847-9 e 06/0554984-3 por não possuirem vinculação de laudo válido. Por unanimidade de votos negou-se provimento para afastar a multa de ofício e a multa de 1% . Por maioria de votos negou-se provimento ao recurso voluntário para afastar a multa de 30% por falta de LI, vencidos os Conselheiros Tatiana Josefovicz Belisário, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima e Cássio Shapo, que davam provimento para afastar a multa de 30% por falta de LI. Designado para redator do voto vencedor o Conselheiro Jose Luiz Feistauer. A Conselheira Mércia Trajano Damorim ficou de apresentar declaração de voto.

(assinado digitalmente)

WINDERLEY MORAIS PEREIRA - Presidente Substituto

(assinado digitalmente)

TATIANA JOSEFOVICZ BELISÁRIO - Relatora.

(assinado digitalmente)

JOSÉ LUIZ FEISTAUER - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: José Luiz Feistauer de Oliveira, Mércia Helena Trajano D'amorim, Cássio Schappo, Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Paulo Roberto Duarte Moreira e Tatiana Josefovicz Belisário.

Relatório

Trata-se de **Recurso Voluntário** e **Recurso de Ofício** interpostos em face do 11-39.142 - 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Recife (fls. 1.415 e seguintes), que assim relatou o feito:

> *Contra CAMIL ALIMENTOS S.A. foi expedido auto de infração, onde é formalizada exigência de imposto de importação, multa de ofício, multa administrativa de 30% do valor aduaneiro, por falta de licenciamento, e multa de 1% do valor aduaneiro, por imprecisão na descrição da mercadoria. Somadas, tais parcelas totalizam exigência fiscal no valor de R$ 10.955.042,16.*
>
> *I. Da Autuação Segundo consta do relatório fiscal, apurouse que a contribuinte importara arroz polido, no período de fevereiro de 2005 a dezembro de 2006, descrevera o produto indevidamente como "arroz semibranqueado, não glaceado", classificando erroneamente a mercadoria nos códigos NCM 1006.30.19 e 1006.30.29 (conforme fosse parboilizado ou não parboilizado).*
>
> *Anota a autoridade fiscal, inicialmente, que as operações em tela foram favorecidas por um conjunto de benefícios fiscais, a seguir discriminados:*
>
> *a) redução da alíquota normal da TEC, de 10% para 0%, em razão de terem sido os produtos declarados como originários no Mercosul (ACE no 18);*
>
> *b) redução das alíquotas relativas ao PIS/Pasep, a partir de 01/05/2004 (Lei no 10.865/2004) e das alíquotas relativas à Cofins, a partir de 23/12/2005, (Lei no 10.925/2005);*
>
> *c) diferimento do pagamento do ICMS, com base no Decreto PE no 14.876/91, art. 13, inciso L (que contemplaria, no caso do arroz, especificamente as posições tarifárias indicadas pelo contribuinte).*
>
> *Observa ainda a autoridade fiscal que tais operações estavam sujeitas a emissão de Laudo de Classificação do Arroz, exigido pelo Ministério de Agricultura, Pecuária e do Abastecimento, de acordo com Portaria MAPA 269/88 (Lei no 9.952/2000, Decreto no 3.664/2000 e Decreto no 6.268/2007).*
>
> *No que tange à classificação fiscal do produto, aduz a autoridade fiscal que, nos termos das regras de classificação que integram o Sistema Harmonizado de Codificação de Mercadorias, e das respectivas notas de seção e de capítulo e de suas notas explicativas (NESH), a adoção dos códigos indicados pela contribuinte exigiria que o produto em questão fosse **não polido** e **não brunido**. Destaca que, caso o arroz houvesse sido polido ou brunido, a classificação recairia sobre os códigos*

1006.30.11 e 1006.30.21 (parboilizado e não parboilizado, respectivamente).

10.06	***Arroz.***
1006.10	*- Arroz com casca (arroz paddy)*
1006.10.10	*Para semeadura*
1006.10.9	*Outros*
1006.10.91	*Parboilizado*
1006.10.92	*Não parboilizado*
1006.20	*- Arroz descascado (arroz cargo ou castanho)*
1006.20.10	*Parboilizado*
1006.20.20	*Não parboilizado*
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*

*Nesse ponto, destaca a autuante que todos os laudos emitidos no âmbito do MAPA, quando do ingresso das mercadorias no país, certificam tratarse de **arroz polido**, conforme tabelas apresentadas no anexo III (fls. 137 a 140), inviabilizando a adoção da classificação proposta pela impugnante. Conclui, portanto, a autoridade fiscal, que os produtos deveriam ter sido classificados nas posições 1006.30.11 e 1006.30.21 (parboilizado e não parboilizado, respectivamente).*

Nesse particular, a autoridade lançadora assenta suas conclusões nas definições técnicas expressas nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado e na Norma de Identidade, Qualidade, Embalagem e Apresentação do Arroz, do Ministério da Agricultura, Pecuária e do Abastecimento, que estabelece as diretrizes a serem observadas pela autoridade sanitária para fins de emissão dos laudos de classificação do arroz. Foram ainda buscados subsídios complementares nas regulamentações técnicas utilizadas no âmbito do Mercosul.

A convergência dos conceitos empregados nas três esferas (no âmbito internacional, pelo SH, no âmbito regional, pelo Mercosul e, finalmente, em âmbito nacional, pelo MAPA), particularmente no que tange ao processo de polimento do arroz, levaria à convicção de que o produto importado e periciado pelo MAPA tratarseia de arroz polido (parboilizado ou não, conforme o caso), inclusive para fins de classificação fiscal, ensejando a adoção das posições 1006.30.11 e 1006.30.21.

Anota a autoridade fiscal que o caso em tela não trata de mero erro de classificação fiscal, vez que a mercadoria estaria indevidamente descrita como "arroz semibranqueado", ou seja, não polido, nas declarações e nos demais documentos que instruíram os despachos de importação, inclusive no que se refere às faturas e aos certificados de origem apresentados. Aduz, outrossim, que os certificados em questão não acobertariam o produto efetivamente importado, fato que ensejaria a perda da preferência tarifária pretendida e, por conseguinte, a cobrança do imposto de importação com base na Tarifa Externa Comum (TEC),

acrescido de multa de ofício e juros de mora.

Na mesma linha, argumenta a autoridade fiscal que as mercadorias efetivamente importadas, sendo diversas das declaradas (inclusive para fins de licenciamento),

estariam desamparadas das necessárias licenças de importação, o que configuraria infração ao controle administrativo das importações, ensejando a aplicação de multa de 30% sobre o valor aduaneiro, nos termos do art. 633 do Decreto 4.534/02 (Regulamento Aduaneiro), e alterações posteriores.

Finalmente, anota a autoridade fiscal que a adoção de classificação fiscal incorreta, independentemente de eventuais infrações tributárias e administrativas, implicaria a imposição de multa regulamentar correspondente a 1% do valor aduaneiro da mercadoria, nos termos do art. 636 do Regulamento Aduaneiro (Decreto 4.543/02 e alterações posteriores).

II. Da Impugnação Devidamente cientificada em 06/12/2010, comparece a contribuinte ao processo para pleitear a reforma do lançamento, essencialmente, em razão dos argumentos a seguir expostos:

a) Cerceamento do direito de defesa Alega que não fora apontado o inciso do art. 149 do CTN que embasaria a revisão do lançamento.

b) Decadência da fração do lançamento relativa a operações registradas entre fevereiro de 2005 e novembro de 2005 As declarações de importação para as quais alegase haver decaído o direito à constituição do crédito tributário teriam sido registrados em prazo superior a cinco anos, contados da ciência do lançamento. Cita, nessa linha, o art. 570, § 2º, I do Regulamento Aduaneiro (Decreto 4.543/02). Cita o § 4º do art. 150 e o art. 156, VII, do CTN, e transcreve jurisprudência dos extintos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

c) Exatidão da classificação fiscal empregada

Argumenta que seriam incontroversos os fatos de que o arroz importado seria originário da Argentina e do Uruguai, e corretamente classificado na subposição 1006.30.

A controvérsia se situaria na definição dos beneficiamentos empregados: se seria polido ou não polido. Destaca que a diferença entre essas duas categorias não traria qualquer repercussão no cálculo dos tributos devidos, posto que as alíquotas de II, PIS e Cofins seriam zero em ambos os casos.

Invoca a aplicação das conclusões dos peritos designados pela Secretaria da Receita Federal para a identificação das mercadorias importadas ao longo da sua atividade.

Sustenta tais alegações na inteligência do §3º do art. 30 do Decreto 70.235/72. Segundo aduz, as perícias realizadas teriam

sido unânimes ao afirmar que o arroz não seria polido e que os despachos de importação correspondentes teriam sido desembaraçados. Cita jurisprudência dos extintos Conselhos de Contribuintes acerca do seu valor probante. Junta cópia dos laudos técnicos.

d) Impossibilidade de se utilizar a classificação do Ministério da Agricultura Após descrever as informações constantes dos certificados de classificação e transcrever parcialmente a Portaria M.A. nº 269/88, aponta inconsistências nos critérios deste ato administrativo para fixação dos subgrupos inerentes ao grupo "beneficiado".

Segundo afirma, depois de fixado que o arroz é beneficiado, fato incontroverso, pois se encontraria descascado, a classificação no subgrupo "polido" se daria por exclusão, uma vez que as opções possíveis seriam "integral", "parboilizado", "parboilizado integral" e "polido".

Assim, sendo certo que o produto litigioso não reuniria as características para ser considerado integral ou parboilizado, só caberia o seu enquadramento no subgrupo "polido".

Expõe, nessa linha, a discrepância entre o conceito de "arroz polido" fixado naquele ato administrativo e os desdobramentos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), para em seguida, questionar como se daria o enquadramento, na Portaria MAPA, de arroz semibranqueado ou branqueado, não polido, que, no seu entendimento, seria classificado no Subitem 1006.30.29 da NCM.

No seu entendimento, ou não seria possível promover tal enquadramento ou tal produto seria incorretamente enquadrado pelo Ministério da Agricultura como "polido", hipótese que se constataria nos autos.

Assim, partindo da premissa de que os peritos daquele órgão governamental alegadamente só "entenderiam" do produto em litígio antes da colheita, caberia, com vistas à integração fiscal e aduaneira, privilegiar, para efeito de desembaraço aduaneiro, a nomenclatura do Mercosul.

e) Impossibilidade de rever o lançamento em razão de erro de direito Argumenta que a mudança de interpretação, ou de critério jurídico, só surtiria efeitos para fatos geradores futuros, posteriores a tal mudança. Transcreve o art. 146 do Código Tributário Nacional.

Assim, se o Fisco aceitara a adoção dos códigos 1006.30.19 e 1006.30.29 para a importação de arroz com as características expostas nos documentos, não poderia, com base em critério diverso, alterar o entendimento de forma retroativa para revisão dos lançamentos. Transcreve a Súmula nº 227 do extinto Tribunal Federal de Recursos.

Contesta previamente eventual argumentação no sentido de que o Fisco não estaria revendo o lançamento anterior porque não expressara textual anuência com a classificação. Argumenta que todas as declarações foram alvo de desembaraço aduaneiro e,

para aquelas que demandaram a competente verificação documental e física, não teria sido apontada divergência. Discorre sobre o conceito de desembaraço aduaneiro, como ato de conclusão da conferência aduaneira, cita jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e doutrina.

Ressalta, outrossim, que não há divergência na matéria fática e que os documentos analisados em ambos procedimentos, despacho e revisão aduaneira, seriam os mesmos: faturas, declarações de importação, certificados de origem, certificados de classificação de produto vegetal importado, gerados pelo Ministério da Agricultura. A divergência se circunscreveria à classificação Fiscal. Transcreve julgado do STF acerca da revisão do valor aduaneiro ou da classificação tarifária posterior à conclusão da conferência aduaneira e do TRF da 3ª Região em seu favor.

f) Não cabimento das multas administrativas por erro de classificação Expõe sua convicção no sentido de que, apresentandose a mercadoria corretamente descrita, não seria cabível a multa por falta de licença de importação, em observância ao ADN Cosit nº 12, de 1997. Cita julgados dos extintos Conselhos de Contribuintes e do Superior Tribunal de Justiça.

g) Ausência de prejuízo tributário ou aos controles administrativo e fitossanitário Argumenta, por fim, que, ainda que se admita o erro de classificação apontado pela fiscalização, na prática não auferira qualquer benefício com tal erro ou, por via inversa, não gerara qualquer prejuízo à Fazenda ou à Administração Alfandegária.

Distribuídos os autos à esta relatora, foi solicitada, em 27 de dezembro de 2011, diligência no sentido de detalhar o tratamento legal atinente às posições tarifárias litigiosas.

Concluída a diligência requerida, colacionou a autoridade fiscal a legislação pertinente, enfatizando que toda a posição 1006 estaria sujeita a anuência pelo Ministério da Agricultura e destacando que, especificamente no que tange à posição 1006.30.21 (arroz polido), seria necessária licença do Decex. Anexou cópias de telas do Siscomex no intuito de sustentar tais afirmações.

Por seu turno, em manifestação acerca das conclusões da referida diligência, alega a impugnante não ter sido possível localizar o ato administrativo que teria instituído o suposto tratamento diferenciado do Decex para o arroz polido (1006.30.21),

reiterando que o tratamento dispensado a todas os desdobramentos da posição 1006 seria o mesmo. Colacionou cópias de telas do sistema ComexData, publicado pela Fiscosoft, que demonstrariam a necessidade de anuência do MAPA e também do Decex para todas as posições consideradas.

Por fim, observa que, o fato de as posições adotadas pelo contribuinte e pela autuação estarem sujeitas à anuência dos mesmos órgãos de controle implicaria reconhecer a ausência de prejuízo ao controle administrativo, ainda que comprovado erro na classificação fiscal do produto.

Após análise do feito, a Turma Julgadora de primeira instância houve por bem dar parcial provimento à impugnação apresentada, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Exercício: 2005, 2006 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, 2006 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 Decretolei nº 37, de 1966, segundo a redação que lhe foi fornecida pelo Decretolei nº 2.472, de 1988, não representa retificação do lançamento em razão de erro de direito ou de mudança de critério jurídico, não afrontando, consequentemente o art. 146 do Código Tributário Nacional.

Tratandose 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 extinguese 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, iniciase no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o imposto poderia ter sido lançado.

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Exercício: 2005, 2006 ***ARROZ POLIDO.***

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, classificase 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 aquela efetivamente importada e sujeita 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

Intimado do inteiro teor do acórdão, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário de fls. 1.456 e seguintes alegando, preliminarmente, cerceamento do direito de defesa; decadência; impossibilidade de revisão do lançamento por mudança no critério jurídico; e, no mérito, defende o acerto na classificação final adotada.

Em face do valor exonerado ainda em primeira instância, os autos também subiram para exame de Recurso de Ofício.

Os autos foram distribuídos à minha relatoria por sorteio.

É relatório.

Voto Vencido

(VOTO PARCIALMENTE VENCIDO)

Conselheira Relatora Tatiana Josefovicz Belisário

Os Recursos de Ofício e Voluntário são próprios e tempestivos. Passo, assim, ao exame de cada um.

1. RECURSO VOLUNTÁRIO

Em sede de Recurso Voluntário o contribuinte apresenta diversas insurgências, preliminares e de mérito, às quais passo a examinar de forma individualizada.

1.1 Preliminares

a) Cerceamento do direito de defesa (Item 2.1 RV) - VOTO VENCEDOR

Nesse aspecto, reiterando argumentos apresentados ainda em sede de Impugnação, a contribuinte defende que o lançamento é nulo por cerceamento do direito de defesa.

Segundo afirma, por se tratar o procedimento de revisão aduaneira de hipótese de revisão de lançamento, proveito no art. 149 do CTN, a Autoridade Fiscal deveria indicar em qual das hipóteses legais estaria enquadrado o procedimento de revisão, fundamentando se despacho.

Vide o citado art. 149 do CTN.

> *Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:*
>
> *I - quando a lei assim o determine;*
>
> *II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;*
>
> *III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;*
>
> *IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;*
>
> *V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;*
>
> *VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;*
>
> *VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;*
>
> *VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;*
>
> *IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou*

> *omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.*
>
> *Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.*

A Contribuinte defende que o Regulamento Aduaneiro não pode servir como fundamento para a revisão do lançamento, caracterizando, assim, vício na motivação e, portanto, nulidade do lançamento.

Já em sede de Recurso Voluntário, a Contribuinte acrescenta que o fundamento para a revisão do lançamento - qual seja o inciso IV do art. 149 do CTN - apenas foi apresentado em sede de julgamento pela DRJ, caracterizando evidente fundamentação e, conseqüentemente, supressão de instância e reincidência no cerceamento de defesa.

Com a devida vênia às razões do contribuinte, entendo que a situação ora colocada não acarreta cerceamento de defesa. A revisão do lançamento - dentro dos limites legais - é prerrogativa da fiscalização, competindo a esta indicar as razões pelas entende que o lançamento deve ser revisto e, quanto a estas razões, conceder ao contribuinte o direito de defesa.

Na hipótese dos autos, verifica-se que a autoridade lançadora apresentou todos os elementos necessários à defesa da contribuinte quanto às razões que justificaram o lançamento tributário. O fato de não ter enquadrado a revisão pretendida dentre as hipóteses autorizadoras previstas no art. 149 do CTN não impediu a sua defesa nesse aspecto.

Por outro lado, o fato de o contribuinte entender que a revisão efetuada não encontra respaldo no art. 149 do CTN é, por si, fundamento de recurso, fundamento este devidamente apresentado pela Contribuinte e que foi e será objeto de deliberação pelos julgadores.

Desse modo, afasto a preliminar de nulidade do lançamento por entender não ter ocorrido cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

b) Decadência (Item 2.2 RV) - VOTO VENCEDOR

A Contribuinte, nesse tópico, defende que a regra decadencial para fins de lançamento do tributo seja aplicada nos termos do art. 150, §4º do CTN, e não em conformidade com o art. 173, I, CTN, conforme entendimento adotado pela DRJ, qual seja:

> *No que tange ao lançamento dos tributos e das multas calculadas sobre tais tributos, vige a regra geral do art. 150, § 4º ou 173, I do CTN, conforme o caso, reproduzidos nos artigos 668 do Regulamento Aduaneiro de 2002 e 753 no Regulamento Aduaneiro de 2009.*
>
> *No caso concreto, considerando-se que não houve antecipação do Imposto de Importação, a regra a ser aplicada é a do art. 173, I do CTN, conforme a orientação jurisprudencial assentada no REsp 973.733SC, em cuja ementa se lê:*

A Contribuinte, em seu Recurso, discorre acerca da impossibilidade de aplicação da regra prevista no art. 173 do CTN quando houve declaração do débito por parte do contribuinte, *in casu*, quando esta declaração tenha sido de tributo apurado igual a zero, demonstrando a impropriedade de aplicação do entendimento firmado pelo STJ nessa hipótese.

Inicialmente cumpre esclarecer que concordo inteiramente com os argumentos expostos pela Contribuinte.

Contudo, na hipótese dos autos, por se tratar de impostos apurados em sede de procedimento de Revisão Aduaneira, deve ser obedecido o prazo disposto no art. 54 do Decreto-lei nº 37, de 1966:

> *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.*

Nesse sentido, cito precedentes deste CARF:

> *ASSUNTO:CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS*
>
> *Data do fato gerador: 10/01/2007,09/12/2010*
>
> *(...)*
>
> *REVISÃO ADUANEIRA. PRAZO PARA CONCLUSÃO E LANÇAMENTO DE TRIBUTOS.*
>
> *Nos lançamentos decorrentes de revisão aduaneira, o prazo para conclusão da revisão aduaneira e lançamento de tributos é de 5 (cinco) anos, contados da data de registro da declaração de importação, conforme disposto no artigo 54 do DecretoLei nº 37/1966.*
>
> *(...)*
>
> *(Acórdão 3401003.252 de 27/09/2016)*
>
> *Assunto: Classificação de Mercadorias*
>
> *Data do fato gerador: 29/03/1996*
>
> *REVISÃO ADUANEIRA. PRAZO.É de 5 (cinco) anos, a contar da data do registro da DI, o prazo para a SRF proceder sua revisão.*
>
> *(...)*
>
> *(Acórdão 3201-002.191 de 18/05/2016)*

Assim, tenho que, para os tributos lançados, deve ser acolhida a preliminar de decadência nos termos do art. 54 do Decreto-lei nº 37, de 1966, ou seja, prazo de 5 anos contados do Registro da DI.

c) Impossibilidade de revisão do lançamento por mudança no critério jurídico (Item 2.3 RV) - - VOTO VENCIDO

A discussão relativa à revisão aduaneira configurar ou não hipótese de alteração de critério jurídico do lançamento é deveras tortuosa.

Tenho para mim que o procedimento de revisão tal como previsto no regulamento aduaneiro é, por si, possível, posto que a existência de previsão normativa autorizadora da revisão por si legítima o procedimento:

É cabível discutir se tal permissivo legal está ou não em conformidade com o art. 149 do CTN ou mesmo com preceitos constitucionais, tais como legalidade e segurança jurídica. Contudo, este exame foge à esfera administrativa e ultrapassa minha competência como julgadora deste CARF.

E certo, contudo, que não é todo e qualquer aspecto do despacho de desembaraço que poderá ser alterado no procedimento de revisão. Existem limites legais que devem ser observados pelo agente tributário. Esse aspecto, embora suscitado como preliminar pelo Contribuinte, será apreciada juntamente com o mérito, pois, no meu entendimento, com este se confunde.

1.2 Mérito (Item 2.4 RV) - - VOTO VENCIDO

Como visto em no Relatório, a Contribuinte importou, nos anos de 2005 e 2006 (período objeto da autuação) mercadoria descrita como *"arroz semibranqueado, não glaceado"*, classificando-a como *"outros"* (não polido), uma vez que, no seu entendimento, não poderia ser classificado na condição de *"polido"*, sendo que, no entendimento da Fiscalização, o correto teria sido a classificação como *"arroz polido"*.

Relativamente ao mérito da demanda, portanto, a questão primordial (mas não a única) que se coloca é: o arroz importado pela Contribuinte deve ser classificado como polido ou não polido (outros)?

Para melhor visualização, confira-se o comparativo entre as classificações fiscais adotadas pelo contribuinte e pela Fiscalização:

NCM Informado em DI		**NCM Reclassificação**	
1006.30.1**9**	Arroz semibranqueado ou branqueado, mesmo polido ou brunido *Parboilizado* ***Outros***	1006.30.1**1**	Arroz semibranqueado ou branqueado, mesmo polido ou brunido *Parboilizado* ***Polido ou brunido***
1006.30.2**9**	Arroz semibranqueado ou branqueado, mesmo polido ou brunido *Não Parboilizado* ***Outros***	1006.30.2**1**	Arroz semibranqueado ou branqueado, mesmo polido ou brunido *Não Parboilizado* ***Polido ou brunido***

Logo, é fácil verificar que a única divergência trazida aos autos diz respeito à sub-alinea dedicada à identificação do produto como polido ou não. É incontroverso que se trata de "*Arroz semibranqueado ou branqueado, mesmo polido ou brunido* ", parboilizado ou não, conforme o caso.

Já de início é preciso observar que a reclassificação da mercadoria **não ocorreu em razão de exame pericial do produto importado**, mas, tão somente, pelo **exame de documentação** que acompanhou as importações ora em exame.

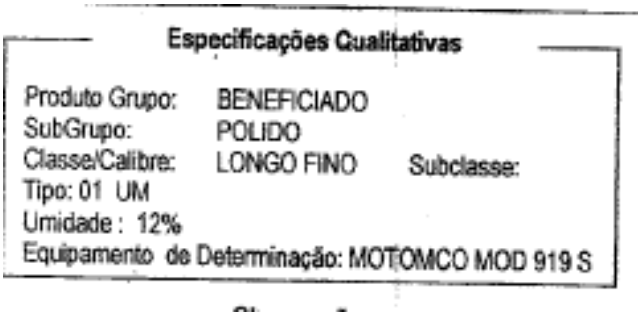
Pois bem. No momento em que a Contribuinte providenciou a importação do arroz, descreveu em suas Declarações de Importação relativas aos anos de 2005 e 2006 (período objeto da autuação) o produto importado como sendo *"arroz semibranqueado, não glaceado"*.

Esta mesma descrição constou nos respectivos Certificados de Origem que comprovavam que o produto era oriundo de países do MERCOSUL.

Não obstante, no início do procedimento de Revisão aduaneira, o contribuinte foi intimado a apresentar, para cada uma das DIs, o respectivo *"Laudo de Classificação de arroz, de acordo com a Portaria nº 296, de 17/11/1988, do Ministério da Agricultura"*.

Em atendimento às intimações feitas pela Fisco, foram apresentados os referidos *"Certificado de Classificação de Produto Vegetal Importado"* emitidos pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento" (MAPA) (por exemplo, fl. 187, 199, 223, dentre outras).

Em todos os certificados emitidos pelo MAPA os produtos importados foram especificados como sendo do grupo "Beneficiado", SubGrupo "polido":



Especificações Qualitativas

Produto Grupo: BENEFICIADO
SubGrupo: POLIDO
Classe/Calibre: LONGO FINO Subclasse:
Tipo: 01 UM
Umidade : 12%
Equipamento de Determinação: MOTOMCO MOD 919 S

Assim, com base exclusivamente neste documento emitido pelo MAPA é que a Fiscalização, em procedimento de revisão aduaneira, afirmou que a descrição e classificação tarifária do produto nas Declarações de Importação não seriam condizentes com as mercadorias importadas.

E mais do que isso, a Fiscalização concluiu que os próprios Certificados de Origem, por descreverem o produto apenas como *"arroz semibranqueado, não glaceado"*, e, portanto, não polido, não seriam correspondentes às mercadorias efetivamente importadas. Com isso, passou a considerar que o contribuinte importador não teria apresentado os Certificados de Origem das mercadorias, anulando, assim, o benefício fiscal de redução a zero das alíquotas dos tributos devidos, benefício esse aplicável tanto ao arros polido, como ao não polido.

Assim, é preciso observar que não se trata meramente de uma questão de classificação fiscal, ou seja, se o arroz deve ser classificado como polido ou não polido, mas

existe, claramente, uma afirmação do Fisco de que a mercadoria importada pelo contribuinte não seria aquela descrita nos documentos de importação, ou seja, nas suas faturas / Invoices, DI's e mesmo nos respectivos Certificados de Origem.

Pois bem. A despeito de todos os documentos relativos à importação (DI's, faturas / invoices e certificados de origem classificarem o produto importado como sendo *"arroz semibranqueado, não glaceado"*, a Fiscalização entendeu que a caracterização como polido seria a mais acertada uma vez que esta é a classificação adotada pelos *"Certificados de Classificação de Produto Vegetal Importado"* emitidos pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento de acordo com a Portaria M.A. nº 269/88, acostados aos autos.

Nesse ponto, mais uma vez reputo necessário ressaltar que não houve análise física do produto, mas, apenas, uma análise documental.

Nesse aspecto, defende a Contribuinte a impossibilidade de se utilizar a citada Portaria M.A. nº 269/88, e consequentemente, os Certificados emitidos com base em tal norma, para subsidiar a classificação fiscal como "arroz polido", suscitando a existência de divergências de critérios de classificação entre esta e a tabela do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, utilizada para fins fiscais.

Confira-se a classificação NCM adotada para o arroz:

10.06 Arroz.
1006.10 Arroz com casca (arroz paddy)
1006.10.10 Para semeadura
1006.10.9 Outros
1006.10.91 Parboilizado
1006.10.92 Não parboilizado

1006.20 Arroz descascado (arroz cargo ou castanho)
1006.20.10 Parboilizado
1006.20.20 Não parboilizado

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

Agora vejamos a classificação adotada pelo Ministério da Agricultura por meio da sua Portaria M.A. nº 269/88:

4. - Classificação

O arroz será classificado em grupos, subgrupos, classes e tipo, identificados de acordo com os seguintes critérios:

4.1. - Grupos

Segundo a sua forma de apresentação, o arroz será classificado em 2 (dois) grupos, assim denominados:

*4.1.1. - **Arroz em casca** - é o produto fisiologicamente desenvolvido, maduro e em casca , depois de colhido;*

*4.1.2. - **Arroz beneficiado** - é o produto maduro que submetido a processo de beneficiamento, acha-se desprovido de sua casca.*

*4.2- **Subgrupos***

Segundo o seu preparo, o arroz em casca e o arroz beneficiado serão ordenados em subgrupos:

4.2.1. - Subgrupos do arroz em casca:

4.2.1.1. - Natural

4.2.1.2. - Parboilizado

4.2.2. - Subgrupos do arroz beneficiado:

4.2.2.1. - Integral

4.2.2.2. - Parboilizado

4.2.2.3. - Parboilizado integral

4.2.2.4. - Polido

Trazendo a classificação para a mesma formatação utilizada pela NCM:

4.2.1 Arroz em casca

4.2.1.1 Natural

4.2.1.2 Parboilizado

4.2.2 Arroz beneficiado:

4.2.2.1 Integral

4.2.2.2 Parboilizado

4.2.2.3 Parboilizado integral

4.2.2.4 Polido

Agora lado a lado:

1006.10 Arroz com casca (arroz paddy) *1006.10.10 Para semeadura* *1006.10.9 Outros* *1006.10.91Parboilizado* *1006.10.92Não parboilizado* *1006.20 Arroz descascado (arroz cargo ou castanho)* *1006.20.10 Parboilizado* *1006.20.20 Não parboilizado* *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*	*4.2.1 Arroz em casca* *4.2.1.1 Natural* *4.2.1.2 Parboilizado* *4.2.2 Arroz beneficiado:* *4.2.2.1 Integral* *4.2.2.2 Parboilizado* *4.2.2.3 Parboilizado integral* *4.2.2.4 Polido*

1006.30.21 Polido ou brunido *1006.30.29 Outros*	

É interessante observar que, para o arroz sem casca, a NCM apresenta 2 grupos (arroz descascado e Arroz semibranqueado ou branqueado, mesmo polido ou brunido) e este se subdividem no total de 6 classificações possíveis:

- *Descascado parboilizado*
- *Descascado não parboilizado*
- *Semibranqueado ou branqueado, mesmo polido ou brunido, parboilizado e polido*
- *Semibranqueado ou branqueado, mesmo polido ou brunido, parboilizado e não polido*
- *Semibranqueado ou branqueado, mesmo polido ou brunido, não parboilizado e polido*
- *Semibranqueado ou branqueado, mesmo polido ou brunido, não parboilizado e não polido*

Já para a classificação adotada pelo MAPA, o grupo de arroz beneficiado, ou seja, sem casca, apresenta apenas 4 itens:

- *integral*
- *parboilizado*
- *parboilizado integral*
- *polido.*

Ou seja, já de início se nota que não existe qualquer paralelo entre as duas classificações em questão.

Aprofundando especificamente com relação à classificação dos dois tipos de arroz objeto da presente discussão *("arroz parboilizado polido ou não polido"* e *"arroz não parboilizado polido ou não polido")*, é ainda mais visível a incongruência:

(a) Onde, na classificação do MAPA, estaria enquadrado o arroz de NCM 1006.30.11, que é, ao mesmo tempo parboilizado (4.2.2.2) e polido (4.2.2.4.)?

(b) E o arroz de NCM 1006.30.29 (ou mesmo o de NCM 1006.20.20), ou seja, que não é nem integral (4.2.2.1.), nem parboilizado (4.2.2.2.), nem parboilizado integral (4.2.2.3.) e nem polido (4.2.2.4.)?

Um hipótese seria, então, classificar o arroz não polido como sendo do grupo arroz em casca (4.2.1) que apenas distingue entre os subgrupos natural (4.2.1.1) e parboilizado (4.2.1.2).

Todavia, esta se descarta por absoluto, uma vez que, de acordo com a própria Fiscalização, não se trata de arroz em casca, mas, sim, de arroz beneficiado. Afinal, acaso se tratasse de arroz em casca, o NCN seria vinculado ao item "*1006.10 Arroz com casca (arroz paddy)"*, e não ao item efetivamente utilizado *"1006.30 Arroz semibranqueado ou branqueado, mesmo polido ou brunido"*.

Ainda em conjectura. Poder-se-ia afirmar que, caso o arroz fosse de fato não polido, como afirma a Contribuinte, então o MAPA o teria classificado no subgrupo *"4.2.2.2. - Parboilizado"*, argumento que reforçaria a tese de que a mercadoria descrita nas DIs e nos certificados de origem não seria aquela objeto dos Certificados do MAPA.

Todavia, mais uma vez se nota a impossibilidade de tal conclusão. Se assim o o fosse, como, então, deveria o MAPA ter classificado o arroz não parboilizado e não polido? É certo, se há NCM específico para o arroz não parboilizado e não polido (1006.30.29) é porque esta "combinação" é possivel.

É no mínimo alarmante verificar que a classificação adotada pelo MAPA não tem sincronia com a NCM, utilizada para fins de classificação fiscal.

Logo, não vejo como traçar qualquer paralelo entre as diversas classificações adotadas pela NCM e as singelas 4 (quatro) classificações possíveis de serem adotadas pelo MAPA.

Em outras palavras, entendo que sim, seria possível a Fiscalização Aduaneira, seja durante o despacho aduaneiro, seja em procedimento de revisão, alterar a classificação fiscal do arroz de "não polido", no caso, no subgrupo "outros", para a classificação de "polido". Essa alteração, por certo, acarretaria a reclassificação fiscal e até mesmo a descaracterização dos certificados de origem que, indubitavelmente, classificaram o arroz como sendo não polido.

Contudo, entendo, com segurança e convicção, que esta alteração na classificação fiscal não poderia ter se dado com base exclusivamente nos *"Certificado de Classificação de Produto Vegetal Importado"* emitido pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento" (MAPA), uma vez que os critérios de classificação utilizados por este órgão não trazem total correspondência com os critérios adotados pela NCM e pelo Mercosul.

Em outras palavras, não se pode, como base nos elementos constantes dos autos, afirmar, com a certeza e segurança que se exigem do lançamento tributário, que o arroz importado pela contribuinte deveria ter sido classificado, na NCM, como sendo 1006.30.1**1** e 1006.30.2**1** (polido ou brunido) e não como 1006.30.1**9** e 1006.30.2**9** (outros), pois não há, em definitivo, qualquer prova de análise física do produto que tenha sido elaborada em conformidade, exatamente, com os critérios estabelecidos pela NCN e pela NESH.

Nesse aspecto, necessário ressaltar que o contribuinte trouxe aos autos a demonstração de que, no ano de 2009 (que, inclusive, foi objeto do Termo de Início de Ação Fiscal), a Fiscalização, diferentemente de como procedera com relação aos anos de 2005 e 2006, ora examinados, solicitou a elaboração de laudos técnicos para conferência física da mercadoria. E, nesses casos, a conferência física das mercadorias, e a respectiva classificação exclusivamente com base nos critérios da NCM e NESH, concluiram se tratar de arroz não polido. (por exemplo, fls. 1226, 1261, dentre outras)

Não quero, com isso, afirmar que tais laudos seriam válidos como prova relativamente às importações realizadas em 2005 e 2006, mas, tão-somente, demonstrar que,

quando a fiscalização procedeu em estrita conformidade com as regras atinentes ao procedimento de classificação fiscal, solicitando a análise física do produto importado, obteve conclusão absolutamente diversa daquela obtida exclusivamente com base em análise de documentos.

E observe que, mesmo nesses casos de 2009, em que o laudo emitido com base em análise física do produto concluiu se tratar de arroz não polido, ainda assim os respectivos Certificados do MAPA permaneciam classificando esse mesmo arroz como "polido". Logo, se em 2009 os certificados do MAPA não eram suficientes para chancelar a classificação fiscal do arroz como polido, tendo sido necessária a análise física do produto, porque em 2005 e 2006 essa análise física foi dispensada em os Certificados do MAPA foram admitidos como prova soberana e incontestável?

Tal circunstância, a meu ver, macula o lançamento tributário relativo ao ano de 2005 e 2006 de inadmissível incerteza e insegurança. Os certificados emitidos pelo MAPA, por seguirem regras e critérios de classificação distintos daqueles adotados pela NCM / NESH, não podem por absoluto, serem utilizados como único e exclusivo fundamento para suportar o procedimento de revisão aduaneira.

Ainda nesse aspecto, para que não se alegue que o entendimento ora externado negaria validade à documento público, qual seja os Certificados do MAPA, ou mesmo que considera inócua a Portaria M.A. nº 269/88, tenho que, nos exatos termos constante da parte preambular da citada norma, esta se destina a classificar o produto (arroz) pronto para venda ao consumidor final.

Confira-se:

Portaria N o 269, de 17 de novembro de 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.***

II - Esta portaria entra em vigor na data de sua publicação, revogadas a Portaria N o 205, de 26 de agosto de 1981 e as disposições em contrário.

ÍRIS REZENDE

NORMA DE IDENTIDADE, QUALIDADE, EMBALAGEM E APRESENTAÇÃO DO ARROZ

1. Objetivo

A presente Norma tem por objetivo definir as características de identidade, qualidade, embalagem apresentação do arroz em

> *casca (natural e parboilizado), e do arroz beneficiado (integral, parboilizado, parboilizado integral e polido), e dos fragmentos de **arroz que se destinam à comercialização**.*

Assim, enquanto a classificação fiscal NCM observa o produto no momento imediato do desembaraço, antes da sua transformação realizada pela indústria interna, a norma do MAPA se destina à classificação do produto já beneficiado, empacotado e posto à disposição do consumidor final. Logo, também por esse ângulo se verifica a imprestabilidade das classificações efetuadas com base na Portaria M.A. nº 269/88 para fins de classificação fiscal de mercadoria importada.

Outra linha de raciocínio que poderia ser desenvolvida diz respeito aos conceitos trazidos pelas normas (NESH, MAPA e Mercosul) do que seja o arroz polido, tal como abordado pela DRJ.

Contudo, após intenso exame do tema, inclusive com estudos acerca das diversas camadas do arroz, como o "pericarpo" que, segunda a NESH, é totalmente removido no arroz polido, ou o "tegumento", que, de acordo com o Ministério da Agricultura, será em grande parte removido no arroz polido, concluo que se trata de discussão inócua que apenas desvirtuaria o tema ora em exame.

Isso porque, na hipótese dos autos, não existiu qualquer análise física do arroz importado de modo a verificar quais as camadas foram preservadas e que, assim, pudesse concluir se se tratava de arroz polido ou não polido,de acordo com os critérios estabelecidos na NESH. E mais, na presente data, seria impossível realizar qualquer exame físico nos produtos em questão.

Assim, tenho que a questão ora em exame é exclusivamente de classificação fiscal e de possível divergências entre os critérios de classificação adotados pela NCM, pela Portaria 269/88 do MAPA e pela Resolução Mercosul.

E a classificação fiscal levada a efeito pela Fiscalização deve, necessariamente, atender aos parâmetros estabelecidos na legislação de regência.

Por todo exposto, tenho que a reclassificação fiscal levada a efeito em sede de Revisão Aduaneira é nula por não apresentar fundamentos capazes de sustentar a pretendida reclassificação, uma vez que não apresenta argumentos de fato e de direito capazes de infirmar a classificação fiscal adotada pelo contribuinte.

É preciso concluir que, no caso concreto, não estou a reconhecer a legitimidade da classificação fiscal realizada pelo contribuinte uma vez que, como dito, não consta nos autos a verificação física da mercadoria capaz de aferir, com certeza e segurança, que o arroz importado se encontrava na condição de polido ou não.

O que se verifica é que o trabalho fiscal levado a efeito não primou pelo princípio da legalidade estrita, externado pelo art. 142 do CTN, pois não revestiu seu lançamento da certeza e segurança inerentes ao lançamento tributário.

O procedimento de revisão aduaneiro apresenta vício material na sua motivação (erro de direito), assim entendida como a adequada fundamentação legal da revisão do lançamento, nulidade essa, insanável, nos termos do art. 149 do CTN.

Por fim, a Contribuinte requer a aplicação, ao caso concreto, do art. 112 do CTN:

> *Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:*
>
> *I - à capitulação legal do fato;*
>
> *II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;*
>
> *III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;*
>
> *IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.*

Todavia, consoante todo arrazoado exposto na presente decisão, não vislumbro qualquer existência de dúvida. O que houve, em fato, foi uma divergência quanto à aplicação da legislação tributária.

Veja-se que a dúvida que autoriza a aplicação do art. 112 do CTN não é aquela decorrente da irresignação do contribuinte quanto aos fatos apurados pela Fiscalização, da interpretação divergente das normas. Esta irresignação se materializa por meio do devido processo legal e da ampla defesa assegurados ao contribuinte.

Se assim não o fosse, toda e qualquer lide administrativa poderia ser caracterizada como dúvida, independentemente da sua fundamentação.

A dúvida que se exige é a dúvida razoável, fundamentada, e, nos termos legais, a dúvida objetiva, que alcança a certeza dos fatos e /ou da capitulação legal. Não é a dúvida quanto a interpretação do direito.

Desse modo, entendo inaplicável aos autos o art. 112 do CTN.

PEDIDOS SUBSIDIÁRIOS

Por dever de ofício, ainda que acolhido o mérito acima examinado, compete-me, também, a análise dos demais pontos apresentados em sede de Recurso Voluntário.

Inexistência de dano à Fazenda e à administração alfandegária (Item 2.5 RV)

O Contribuinte defende a inexistência de dano ao erário na hipótese concreta uma vez que, independentemente da classificação fiscal do produto importado (polido ou não polido), pelo fato de serem importados do MERCOSUL, ambos estão sujeitos ao mesmo benefício fiscal e todos possuem as mesmas características. Alega que a cobrança dos tributos apenas seria possível caso a autoridade fiscal comprovasse que o produto importado não é oriundo do MERCOSUL.

Inicialmente, cumpre ressaltar que, em regra, no direito aduaneiro, a tipificação das condutas ilegais independem da configuração de dano ao erário. Em razão da

natureza regulatória e de proteção nacional, o bem tutelado pelo direito aduaneiro é a própria política nacional de importação e exportação. Assim, é sob esse prisma que a questão deve ser analisada.

Desse modo, entendo que a simples inexistência de dano ao erário não é fundamento apto para afastar a presente autuação, sem prejuízo da análise acerca da incidência ou não da norma impositiva de sanção, aspecto a ser examinado no tópico subsequente.

Validade do Certificado de Origem (Item 2.6 RV) - - VOTO VENCIDO

Na hipótese dos autos, a violação imputada ao Contribuinte está assim tipificada pelo Regulamento Aduaneiro vigente à época dos fatos (Decreto 4.543/02):

> *Art. 116. O tratamento aduaneiro decorrente de ato internacional aplica-se exclusivamente à mercadoria originária do país beneficiário (Decreto-lei nº37, de 1966, art. 8º).*
>
> *§ 1ºRespeitados os critérios decorrentes de ato internacional de que o Brasil seja parte, tem-se por país de origem da mercadoria aquele onde houver sido produzida ou, no caso de mercadoria resultante de material ou de mão-de-obra de mais de um país, aquele onde houver recebido transformação substancial (Decreto-lei nº37, de 1966, art. 9º).*
>
> *Art. 503. No caso de mercadoria que goze de tratamento tributário favorecido em razão de sua origem, a comprovação desta será feita por qualquer meio julgado idôneo, em conformidade com o estabelecido no correspondente acordo internacional, atendido o disposto no art. 116.*

Com efeito, na hipótese dos autos, verifica-se que a desclassificação do certificado de origem não ocorreu em razão da verificação de que o produto importado não seria originário do pais descrito na documentação de importação, tampouco na conclusão de que o produto importado não correspondia àquele descrito.

Ou seja, a Fiscalização em momento algum alegou que poderia ter ocorrido uma "substituição" do produto importado por outro diverso. Até porque, pelo que consta dos autos, não há qualquer indício de que o contribuinte possa ter se aproveitado de qualquer benefício em razão da importação do arroz polido ou não polido, uma vez que ambos merecem idêntico tratamento fiscal e aduaneiro, e até mesmo regulatório.

Sendo assim, entendo que assiste razão à Recorrente ao postular a aplicação do art. 503 do Regulamento Aduaneiro exatamente onde diz que *"no caso de mercadoria que goze de tratamento tributário favorecido em razão de sua origem, a comprovação desta será feita por qualquer meio julgado idôneo"*. Repiso, não há qualquer alegação ou mesmo indício nos autos de que a suposta incorreção na classificação fiscal possa ter trazido qualquer benefício ao contribuinte, apta a ensejar qualquer possibilidade de fraude na operação.

Nesse sentido, entendo bastante próprias as palavras do eminente Jurista Humberto Ávila em Parecer apresentado aos autos pela Recorrente:

> *2.4.3 A própria legislação interna determina que a comprovação da origem será feita "por qualquer meio julgado idôneo", como se verifica no artigo 503 do Regulamento Aduaneiro de 2002*

(Decreto n°. 4.543/02), mesma redação do artigo 563 do Regulamento Aduaneiro de 2009 (Decreto n°. 6.759/09):

Art. 503. No caso de mercadoria que goze de tratamento tributário favorecido em razão de sua origem, a comprovação desta será feita por qualquer meio julgado idôneo, em conformidade com o estabelecido no correspondente acordo internacional, atendido o disposto no art. 116.

2.4.4 O dispositivo é bastante claro com relação ao fato de que qualquer *documentação idônea poderá comprovar a origem da mercadoria importada. Isso significa que ainda que toda a Declaração de Importação fosse considerada imprestável - o que por si só já seria equivocado -, ainda assim a procedência da mercadoria poderia ser comprovada pela documentação existente, como os próprios contratos. O suposto erro na Declaração é incapaz de atingir o Certificado de Origem, na medida em que o erro se refere a um aspecto bastante específico (a existência de processo de polimento ou não) sem atingir de nenhum modo a idoneidade da documentação apresentada com relação à origem do arroz importado.*

2.4.5 Sendo assim, a fundamentação apresentada pelo Fisco para justificar a invalidade dos Certificados de Origem não encontra respaldo legal. Não há fundamento na legislação interna para a vinculação entre o código utilizado e a imprestabilidade de toda documentação. O procedimento aduaneiro ao qual as empresas foram submetidas levou à autorização de importação de arroz proveniente de países signatários do Mercosul. Tal fato, por si só, já é suficiente para a consideração dessa documentação como idônea para fins de comprovação da origem da mercadoria. Se a autoridade fiscal, mais tarde, pretende discutir se este arroz é polido ou não polido, isso em nada altera o fato de que já reconheceu e autorizou a importação desse arroz, considerando idônea a sua comprovação de origem.

Pelo exposto, entendo que, em sede de apreciação subsidiária, acaso mantida a reclassificação fiscal pretendida pela Fiscalização, deve ser afastada a possibilidade de desclassificação do certificado de origem, nos termos do citado art. 503 do Regulamento Aduaneiro.

Não cabimento das multas administrativas ao controle das importações e por classificação incorreta ou descrição incompleta (Item 2.7 RV) - - VOTO VENCIDO QUANTO AO CONTROLE, E VENCEDOR QUANTO À DESCRIÇÃO

Como se verifica do Relatório Fiscal, na presente hipótese foram aplicadas as seguintes penalidades :

"multa de ofício, multa administrativa de 30% do valor aduaneiro, por falta de licenciamento, e multa de 1% do valor aduaneiro, por imprecisão na descrição da mercadoria"

Com relação à multa de ofício (75%), aduz a Recorrente:

Ocorre que *"Com base no Ato Declaratório COSIT nº. 12/97, bem como no Ato Declaratório 10/97, não procedem as multas de ofício e a multa por falta de guia de importação, se a descrição da mercadoria se revela suficiente para a classificação tarifária, não havendo a hipótese de infração ao controle administrativo das importações e nem a infração punível com as multas do artigo 44 da Lei 9.430/96."* (Acórdão 301-33.728, Rel. Cons. Valmar Fonseca de Menezes).

Todavia, observo que a matéria em questão não foi examinada pelo Acórdão Recorrido. Com efeito, trata-se de inovação trazida pela Recorrente em seu Recurso Voluntário.

Desse modo, verifico a ocorrência da preclusão administrativa (art. 17 do DL 70.235/72), restando impossibilitado o exame da questão por este órgão julgador.

Já no que diz respeito à multa administrativa por falta de licenciamento (30%), insurge-se a Recorrente, desde sua impugnação, afirmando, em sede de Recurso Voluntário, que as mercadorias importadas não estariam sujeitas à licença de importação, conforme teria sido apurado em diligência.

Ainda alega que não houve descrição incorreta da mercadoria nas DI's, circunstância que também seria apta a afastar a aplicação da referida penalidade.

Com efeito, é pacífica a jurisprudência deste CARF no sentido de que a multa por ausência de licenciamento das mercadorias importadas só se aplica às importações sujeitas ao licenciamento não automático, ou seja, dependente de licença.

Observo, nesse sentido, que, diferentemente do que restou afirmado em sede de Recurso Voluntário, a diligência elaborada por solicitação da DRJ foi no sentido de concluir pelo licenciamento não automático das mercadorias importadas, uma vez que sujeitas a licenças expedidas pelos órgãos regulatórios (no caso, MAPA).

Todavia, no que diz respeito ao argumento acerca da correta descrição da mercadoria, acompanhada da boa-fé do contribuinte (ressaltando que a boa-fé se presume e não há nos autos qualquer indício ou alegação de má-fé por parte do contribuinte, aliado ainda, ao fato de que não haveria alteração de tratamento tributário em razão da divergência de classificação fiscal), transcrevo a seguir manifestação de lavra da Conselheira Dra. Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo no acórdão 3201-002.306:

Finalmente, em relação à multa administrativa relativa à falta de licenciamento à importação, não se contestando a sua tipificação, pois inconteste nos autos a necessidade de licenciamento para as mercadorias em questão, deve se verificar o seu cabimento,em vista da descrição da mercadoria.

Com efeito, a referida penalidade tem como núcleo a conduta antijurídica tipificada como "importar mercadoria sem licença de importação", ato administrativo de competência do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, pelo órgão DECEX, pelo qual se realiza o controle administrativo das importações.

> *Nessa hipótese, a análise da boa-fé do contribuinte faz-se necessária, pois conforme prescreve o artigo 48 do Decreto–lei n.37/66, com a redação dada pelo Decretolei n. 2472/1988, o controle administrativo das importações, ao lado das competências relativas ao crédito tributário, da Secretaria da Receita Federal, é composto de feixe de normas jurídicas que disciplinam o exercício do poder de polícia estatal relativo às mercadorias que ingressam no território nacional, especialmente no que tange àquelas sensíveis à economia, à segurança e à saúde pública.*
>
> *Assim, se ausente conduta que implique violação a quaisquer dos valores protegidos pelas normas do controle administrativo às importações, por não se relacionar à natureza da mercadoria, à sua composição, ou seu gênero, porém, referir-se a aspectos secundários de mercadorias da mesma natureza, não há subsunção da conduta realizada ao tipo infracional.*
>
> *Note-se que não se mostra Proporcional, nem mesmo Razoável, a fiscalização reputar que a mercadoria importada corretamente descrita, com todos os elementos necessários à sua identificação, possa infringir o controle administrativo das importações. E nesse contexto, o Ato Declaratório (Normativo) COSIT n.12/97, estabelece a orientação para aplicação da referida penalidade tinha como excludentes duas hipóteses: (i) descrição correta do produto, com todos os elementos necessários à sua identificação e enquadramento tarifário pleiteado;e (ii) ausência de intuito doloso ou má-fé do contribuinte.*

O arrazoado se amolda perfeitamente à situação verificada nos presentes autos, pelo que afasto a aplicação da multa por falta de licenciamento da mercadoria.

Por fim, quanto à multa por imprecisão na descrição da mercadoria (1%), entendo que igual sorte não assiste a Recorrente, uma vez que tal multa tem por tipificação a classificação NCM utilizada, e não apenas a descrição da mercadoria.

Nesse sentido, o acórdão recorrido:

> *Finalmente, cabe observar que a mercadoria classificada incorretamente fica sujeita a multa de 1% (um por cento) do valor aduaneiro, de acordo com o art. 636, I, do Regulamento Aduaneiro de 2002 (vigente à época), aprovado pelo Decreto n 1o 4.543/02.*
>
> *Confira-se:*
>
> *Art. 636. **Aplica-se a multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria** (Medida Provisória no 2.158-35, de 2001, art. 84):*
>
> *I **classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul**, nas nomenclaturas complementares ou em outros detalhamentos instituídos para a identificação da mercadoria; ou*

(...)

Desse modo, comprovado que houve erro de classificação fiscal, vez que o produto efetivamente importado, arroz polido, enquadra-se nos códigos 1006.30.11 e 1006.30.21, conforme seja parboilizado ou não, demonstra-se pertinente a imposição da penalidade aplicada.

Desse modo, mantém-se a multa por erro de classificação fiscal.

2. RECURSO DE OFÍCIO - - VOTO VENCEDOR

O presente feito foi remetido à esta Turma Julgadora para exame de Recurso de Ofício em face de valor exonerado em decorrência do reconhecimento da decadência do *"direito da Fazenda Pública de impor penalidades administrativas para operações realizadas antes de 06 de dezembro de 2005"*.

Ou seja, apenas o direito à cobrança de penalidades foi considerado decaído pela decisão de primeira instância.

O fundamento legal aplicado foi do Decreto-lei nº 37/66, consoante disposto nos artigos 138 e 139:

Art.138 O direito de exigir o tributo extingue-se em 5 (cinco) anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado.

(Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

Parágrafo único. Tratando-se de exigência de diferença de tributo, contar-se-á o prazo a partir do pagamento efetuado. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

Art.139 No mesmo prazo do artigo anterior se extingue o direito de impor penalidade, a contar da data da infração.

Considerando que o contribuinte foi cientificado da lavratura do Auto de Infração em 06/12/2010, entendeu a Turma Julgadora que *"há que se reconhecer que a possibilidade de impor multas de natureza administrativa (por falta de LI e por erro de classificação) relativamente às declarações registradas até 06/12/2005 encontrava-se fulminada pela decadência"*.

A conclusão obtida pela DRJ está em perfeita consonância com as disposições legais vigentes e, portanto, não merece qualquer reparo.

Pelo exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO DE OFÍCIO**, mantendo o reconhecimento da decadência do direito do Fisco a efetuar o lançamento de crédito tributário correspondente à aplicação de penalidade prevista no DL nº 37/66 relativamente aos fatos geradores ocorridos há mais de 5 anos contados da ciência da infração ao contribuinte.

CONCLUSÃO

Em conclusão, voto por

Quanto ao **AO RECURSO VOLUNTÁRIO**,

(i) afastar a preliminar de de cerceamento de defesa **(vencedor)**;

(ii) acolher a preliminar de decadência parcial do lançamento tributário, no art. 54 do DL nº 37/66, ou seja, 5 (anos) contados do Registro da DI **(vencedor)**;

(iii) afastar a preliminar de nulidade do lançamento por impossibilidade de realização da revisão aduaneira **(vencedor);** e,

(iv) ainda em preliminar, cancelar a integralidade do lançamento tributário pela impossibilidade de se fundamentar o despacho de revisão aduaneira em critérios alheios àqueles estabelecidos pela NCM e NESH (vício material insanável) **(vencido)**.

Quanto ao **mérito**,

(v) dou provimento para legitimar a classificação fiscal utilizada pelo contribuinte, uma vez que a Fiscalização não logrou êxito em infirmar a classificação fiscal adotada **(vencido)**; e, subsidiariamente,

(vi) manter a multa de ofício (preclusão) **(vencedor)**;

(vii) afastar a multa por ausência de licenciamento (30%) **(vencido)**;

(viii) manter a multa por imprecisão na classificação fiscal (1%) **(vencedor)**.

(ii) Quanto ao **RECURSO DE OFÍCIO**, **negar provimento** para manter o reconhecimento da decadência do direito do Fisco a efetuar o lançamento de crédito tributário correspondente à aplicação de penalidade prevista no DL nº 37/66 relativamente aos fatos geradores ocorridos há mais de 5 anos contados da infração **(vencedor)**.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Relatora Tatiana Josefovicz Belisário - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro José Luiz Feistauer

Conforme determinado durante a sessão de julgamento, encaminho a redação do voto vencedor, em relação às matérias relativas: à preliminar de nulidade em face da reclassificação fiscal da mercadoria, bem como, no mérito, à aplicação da multa por ausência de licenciamento (30%).

No caso, o voto vencido decidiu pela nulidade do procedimento fiscal, pois não concordou com a reclassificação da mercadoria, o que entende que não poderia ocorrer apenas em razão do exame da documentação que acompanhou as importações.

Contudo, conforme já relatado no voto vencido (grifei):

> *(...) No momento em que a Contribuinte providenciou a importação do arroz,* ***descreveu*** *em suas Declarações de Importação relativas aos anos de 2005 e 2006 (período objeto da autuação)* ***o produto importado como sendo "arroz semibranqueado, não glaceado".***
>
> *Esta* ***mesma descrição constou nos respectivos Certificados de Origem*** *que comprovavam que o produto era oriundo de países do MERCOSUL.*
>
> *Não obstante, no início do procedimento de Revisão aduaneira, o contribuinte foi intimado a apresentar, para cada uma das DIs, o respectivo "Laudo de Classificação de arroz, de acordo com a Portaria nº 296, de 17/11/1988, do Ministério da Agricultura".*
>
> *Em atendimento às intimações feitas pela Fisco,* ***foram apresentados os referidos "Certificado de Classificação de Produto Vegetal Importado" emitidos pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento" (MAPA)*** *(por exemplo, fl. 187, 199, 223, dentre outras).*
>
> ***Em todos os certificados emitidos pelo MAPA os produtos importados foram especificados como sendo do grupo "Beneficiado", SubGrupo "polido":***
>
> *(...)*

Desta forma, em face do que foi acima transcrito, entendeu a maioria da Turma que assiste razão à Fiscalização, para então acatar a fundamentação do procedimento de revisão aduaneira, efetivado com base na documentação fornecida pelo MAPA, onde os produtos importados foram especificados como sendo do grupo "Beneficiado", SubGrupo "Polido".

Concluiu-se, assim, que a descrição e classificação tarifária do produto, conforme constam nas Declarações de Importação, não correspondem às mercadorias efetivamente importadas.

Portanto, os respectivos Certificados de Origem apresentados pelo contribuinte, por descreverem o produto apenas como *"arroz semibranqueado, não glaceado"*, devem ser desconsiderados, pois não correspondem às mercadorias efetivamente importadas, devendo ser afastada a preferência tarifária do regime de origem do Mercosul.

No mesmo sentido, também concluiu a maioria da Turma pela aplicabilidade da multa de 30% por falta de Licença de Importação - LI. Conforme a documentação fornecida pelo MAPA, os produtos importados foram especificados como sendo do grupo "Beneficiado", SubGrupo "Polido", portanto, necessária a emissão de LI.

Ainda quanto ao mérito, por maioria de votos, a turma decidiu afastar a reclassificação da mercadoria, para as Declarações de Importação 06/0192847-9 e 06/0554984-3 por não possuírem vinculação de laudo válido.

Também não assiste razão ao recorrente, quando reclama que, mesmo constatada a divergência na classificação fiscal, como a origem da mercadoria seria proveniente do Mercosul, deveria permanecer válida a isenção do imposto de importação.

Conforme já visto, foi verificado o descumprimento de classificação fiscal, portanto não devem ser aplicados os benefícios tributários previstos no tratado do Mercosul.

Pelo exposto, decidiu a turma, por maioria de votos, em preliminar, que deve ser rejeitada a hipótese de nulidade do lançamento, em face do procedimento que resultou na reclassificação fiscal das mercadorias importadas; no mérito, deve ser mantida a aplicação da multa de 30% por falta de Licença de Importação.

(assinado digitalmente)

José Luiz Feistauer de Oliveira - Relator do Voto Vencedor

Declaração de Voto

Conselheira Mércia Helena Trajano DAmorim

Inicialmente, cabe tecer alguns esclarecimentos sobre o termo inicial da decadência, em relação aos tributos aduaneiros, ao caso, não considero a data do registro da DI, quando não houver antecipação de pagamento; onde fui vencida no julgamento, conjuntamente com o Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira.

Feitas as considerações acima, versa o processo de exigência de imposto de importação-II, multa de ofício, multa administrativa de 30% do valor aduaneiro, por falta de licenciamento, e multa de 1% do valor aduaneiro, por imprecisão na descrição da mercadoria.

Segundo o Relatório Fiscal do Auto de Infração, tem-se que, dentre outras observações, apurou-se que a recorrente importava arroz polido, no período **de fevereiro de 2005 a dezembro de 2006,** descrevendo o produto indevidamente como *"arroz semibranqueado, não glaceado*", classificando erroneamente a mercadoria nos códigos NCM 1006.30.19 e 1006.30.29 (conforme fosse parboilizado ou não parboilizado). Ainda, frisa a autoridade fiscal,que as operações foram favorecidas por um conjunto de benefícios fiscais, dentre eles, redução da alíquota normal da TEC, de 10% para 0%, em razão de terem sido os produtos declarados como originários no Mercosul (ACE nº18).

A respeito do tema, o instituto da decadência no comércio exterior para aplicação dos tributos e penalidades na área aduaneira é regulado através do Decreto-Lei nº 37/1966, que trata da matéria em seus artigos 138 a 141, *in verbis:*

> *Art.138 O direito de exigir o tributo extingue-se em 5 (cinco)anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado.*
>
> *Parágrafo único. Tratando-se de exigência de diferença de tributo, contar- se- á o prazo a partir do pagamento efetuado.*
>
> *Art.139 No mesmo prazo do artigo anterior se extingue o direito de impor penalidade, a contar da data da infração.*

Art.140 Prescreve em 5 (cinco) anos, a contar de sua constituição definitiva, a cobrança do crédito tributário.

Art.141 O prazo a que se refere o artigo anterior não corre:

I- enquanto o processo de cobrança depender de exigência a ser satisfeita pelo contribuinte;

II- até que a autoridade aduaneira seja diretamente informada pelo Juízo de Direito, Tribunal ou órgão do Ministério Público, da revogação de ordem ou decisão judicial que haja suspenso, anulado ou modificado exigência, inclusive no caso de sobrestamento do processo.

Ratificando o disposto do artigo 139 acima transcrito, relativamente ao direito de impor penalidade do IPI, o artigo 78 da Lei nº 4.502, de 30.11.1964, já previa a mesma hipótese, nos termos abaixo:

Art . 78. O direito de impôr penalidade extingue-se em cinco anos, contados da data da infração.

§ 1º O prazo estabelecido neste artigo interrompe-se por qualquer notificação ou exigência administrativa feita ao sujeito passivo, com referência ao impôsto que tenham deixado de pagar ou à infração que haja cometido, recomeçado a correr a partir da data em que êste procedimento se tenha verificado.

§ 2º Não corre o prazo enquanto o processo de cobrança estiver pendente de decisão, inclusive nos casos de processos fiscais instaurados, ainda em fase de preparo ou de julgamento.

§ 3º A interrupção do prazo mencionado no parágrafo primeiro só poderá ocorrer uma vez.

As regras sobre decadência (dispostas no Capítulo III, Seção I) referentes ao imposto de importação-II (e contribuições na importação) foram incorporadas ao Regulamento Aduaneiro/2002 aprovado pelo Decreto nº 4.543, de 2002, em seus artigos nº 668 a 669, *in verbis*:

"Art.668. O direito de exigir o tributo extingue-se em cinco anos, contados (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 138, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 4º, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 173): (Redação dada pelo Decreto nº 4.765, de 24.6.2003):

I-do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado;; ou

II-da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

§ 1°- O direito a que se refere o caput extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer

medida preparatória indispensável ao lançamento (Lei no 5.172, de 1966, art. 173, parágrafo único).

§ 2°- Tratando-se de exigência de diferença de tributo, o prazo a que se refere o caput será contado da data do pagamento efetuado (Decreto-lei no 37, de 1966, art. 138, parágrafo único, com a redação dada pelo Decreto-lei no 2.472, de 1988, art. 4o).

§ 3°- O direito de exigir a contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins extingue-se após dez anos contados (Lei n° 8.212, de 24 de julho de 1991, art. 45): (Incluído pelo Decreto nº 4.765, de 24.6.2003)(revogado pela pelo art. 13 da lei Complementar n° 128, de 19/12/2008) (Súmula Vinculante de n° 8 do Supremo Tribunal Federal tornou inconstitucional o art. 45 da Lei de n° 8.212/91)

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído; ou (Incluído pelo Decreto nº 4.765, de 24.6.2003)

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento do crédito anteriormente efetuado. (Incluído pelo Decreto nº 4.765, de 24.6.2003)

Art. 669. O direito de impor penalidade extingue-se em cinco anos, a contar da data da infração (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 139).

Atualmente os artigos acima estão regidos pelos art. 752 a 753 do Regulamento Aduaneiro/2009 (Capítulo III, Seção I), aprovado pelo Decreto de n° 6.759/2009, transcritos abaixo:

Art. 752. O direito de exigir o tributo extingue-se em cinco anos, contados (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 138, caput, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 4º; e Lei nº 5.172, de 1966, art. 173, caput):

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado; ou

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

§ 1º O direito a que se refere o caput extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento (Lei nº 5.172, de 1966, art. 173, parágrafo único).

§ 2º Tratando-se de exigência de diferença de tributo, o prazo a que se refere o caput será contado da data do pagamento efetuado (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 138, parágrafo único,

com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 4º).

§ 3º No regime de drawback, o termo inicial para contagem a que se refere o caput é, na modalidade de:

I - suspensão, o primeiro dia do exercício seguinte ao dia imediatamente posterior ao trigésimo dia da data limite para exportação; e

II - isenção, o primeiro dia do exercício seguinte à data do registro da declaração de importação na qual se solicitou a isenção.

Art. 753. O direito de impor penalidade extingue-se em cinco anos, contados da data da infração (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 139).

Reportando-se, pois, à CF-Constituição Federal/88, precisamente no art.146, inciso III, alínea b, que determina que é de competência da lei complementar estabelecer regras gerais sobre decadência e prescrição tributárias. Logo, transcreve-se o art. 146:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

I - será opcional para o contribuinte; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Como é sabido, o prazo decadencial trata-se de norma geral, matéria de lei complementar. Por sua vez, o CTN-Código Tributário Nacional tem *status* de lei complementar e precisamente nos arts 173 e 150 disciplinam esses prazos.

Então, a decadência tributária no que se refere à contagem de seu prazo inicial, possui duas regras principais, quais sejam, a do § 4º do artigo 150 e a do artigo 173, inciso I.

O art. 173 do CTN-Código Tributário Nacional, dispõe:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Bem como o art. 150, 4º, do mesmo CTN, *in verbis:*

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

> *tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*
>
> *(...)*
>
> *§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

Pois bem, em relação ao prazo para constituição do crédito tributário, estar reservado à lei complementar, como visto acima; percebo que o Decreto-Lei de n° 37/66 e Lei de n° 4.502/64 serem anteriores à Constituição Federal; então, para este caso, entendo, terem sido recepcionados como tal-lei complementar; logo, devem ser observados, no entanto, não deve ser afastada a aplicação da regra geral do CTN.

Ou seja, a legislação aduaneira dispõe como regra, nos lançamentos por homologação, seu prazo decadencial tem início na data do fato gerador, ou seja, na data do o registro da Declaração de Importação-DI (em regra).

Então, de acordo com o art. 669 do RA/02 e art. 753 do RA/09, o direito de impor penalidade extingue-se em cinco anos a contar da data da infração. Portanto, fica preciso e definido o termo inicial da contagem do prazo decadencial para imposição da penalidade.

A revisão aduaneira, por sua vez, está conceituada no art. 54 do Decreto-Lei nº 37/66, com redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472/88, regulamentado pelos artigos 455 do RA/85 (Decreto de n° 91.030/85), 570 do RA/02 e atualmente pelo 638 do RA/09, abaixo transcritos, *in verbis*:

> *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.*
>
> *-----*
>
> *Art. 455 - Revisão aduaneira é o ato pelo qual a autoridade fiscal, após o desembaraço da mercadoria, reexamina o despacho aduaneiro, com a finalidade de verificar a regularidade da importação ou exportação quanto aos aspectos fiscais, e outros, inclusive o cabimento de benefício fiscal aplicado (Decreto-lei nº 37/66, art. 54).*
>
> *------*

Logo, em consonância com disposto no art. 54 do Decreto-lei n° 37, de 1966, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, prevê expressamente a possibilidade de realização, após o desembaraço aduaneiro ou liberação da mercadoria, do procedimento de revisão das informações tributárias e outra natureza, prestadas pelo importador na DI que serviu de base para o processamento do despacho aduaneiro.

Assim, a norma do art. 54 do Decreto-Lei 37/66 (revisão aduaneira) tão somente aduz ser o registro da DI-Declaração de Importação, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial, não havendo incompatibilidade com o CTN, mas sim complementaridade.

Caso haja antecipação de pagamento, aplica-se o art. 150 , § 4º, do CTN, ou seja, a decadência inicia-se do registro da DI e ao art. 173, I, do CTN, quando não houver pagamento do tributo.

Portanto, no caso concreto, considerando-se que não houve antecipação do Imposto de Importação, a regra a ser aplicada é a do art. 173, I do CTN

Assim sendo, para DIs registradas no ano de 2005, a contagem do prazo decadencial teria início em 01/01/2006, decaindo do direito de exigir os impostos correspondentes em 31/12/2010; como o sujeito passivo tomou ciência do auto de infração em 06/12/2010, não há que se falar em decadência daquele direito.

São essas considerações acima e registro que não discordo quanto ao prazo decadencial à imposição de penalidades administrativas.

Ressalvo, no entanto, que há bastante divergência na jurisprudência do CARF, pois existem decisões com contagem do prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, assim como aplicação da contagem, a partir do primeiro dia seguinte àquele em que poderia ter sido lançado, sendo que tal discrepância reside em se considerar como regra geral um dos dispositivos legais e como regra específica a outra.

(assinado digitalmente)

Mércia Helena Trajano DAmorim