



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

Processo n° 10480.723715/2010-12
Recurso n° Embargos
Acórdão n° 3201-004.243 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de setembro de 2018
Matéria PIS COFINS
Embargante CAMIL ALIMENTOS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Exercício: 2005, 2006

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.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Exercício: 2005, 2006

REGIME DE ORIGEM DO MERCOSUL. PREFERÊNCIA TARIFÁRIA.

Em face da constatação de que a mercadoria provem de fato de país membro do bloco, deve ser mantida a preferência tarifária do regime de origem do Mercosul. Neste sentido, o certificado de origem foi aceito como válido, sendo afastada a multa de 30% por falta de Licença de Importação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em acolher os

Embargos de Declaração, com efeitos infringentes, para, saneando as omissões no acórdão recorrido, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para manter a exigência apenas da multa de 1% (um por cento) por erro de classificação fiscal da mercadoria. Vencido, quanto à proposta de anulação do acórdão embargado, o conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, por entender que este deveria ser anulado, não complementado por meio de embargos, e os conselheiros Tatiana Josefovicz Belisario, relatora, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade Laercio Cruz Uliana Junior, que davam integral provimento ao Recurso, para exonerar todo o crédito tributário lançado. Vencido, ainda, o conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, que negava provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor, quanto à manutenção apenas da multa por erro de classificação fiscal,

o conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo. Ficou de apresentar declaração de voto o conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente.

(assinado digitalmente)

Tatiana Josefovicz Belisário - Relatora.

(assinado digitalmente)

Leonardo Correia Lima Macedo

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza, Marcelo Giovanni Vieira, Tatiana Josefovicz Belisário, Paulo Roberto Duarte Moreira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Correia Lima Macedo, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laércio Cruz Uliana Junior.

Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração opostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional em face do Acórdão nº 3201-002.616, que restou assim ementado:

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 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. 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.

Em despacho que admitiu os Embargos opostos, o Presidente desta 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF assim resumiu a controvérsia:

A embargante invocou o art. 65 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, para interpor Embargos de Declaração contra o Acórdão nº 3201-002.616, julgado na sessão de 29 de março de 2017, fls. 1588 a 1622,1 cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

(omissis)

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 Shapo. Quanto ao mérito, por maioria de votos deu-se provimento parcial para afastar a reclassificação da mercadoria, para as Declarações de Importação 06/01928479 e 06/05549843 por não possuírem 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.

O arrazoadado (fls. 1662 a 1667) aduz que o acórdão embargado padece de vício de omissão no tocante à parte dos fundamentos da decisão e a sua correspondente conclusão.

Segundo a embargante, no voto vencido da decisão embargada, a relatora afastou a reclassificação de mercadoria importada, em sede de revisão aduaneira, uma vez que não teria sido realizada qualquer análise física do produto (arroz) apta para aferir se, de fato, o arroz importado era ou não polido. A embargante aduz que o voto vencido reconheceu que a alteração na classificação fiscal do produto importado não poderia ter sido feita com base exclusivamente no "Certificado de Classificação de Produto Vegetal Importado" (MAPA), pois os critérios de classificação do referido certificado são distintos daqueles adotados pela NCM e Mercosul.

Nessa esteira, o voto vencedor teria se omitido, aponta a embargante, em afastar, de forma expressa, as premissas sustentadas pelo voto vencido que infirmam a reclassificação de mercadoria então realizada. A embargante assinala que "além de não enfrentar a problemática posta pelo voto vencido, o relator do voto vencedor olvidou-se de apresentar seus próprios fundamentos que justificassem sua conclusão e consequente manutenção do auto de infração" (fl. 1665). Além disso, a embargante sustenta que o voto vencedor deixou de "fundamentar o afastamento do pedido subsidiário acolhido pela relatora do voto vencido, no que tange a desclassificação do certificado de origem" (fl. 1665), tendo se limitado a afirmar que a Turma teria concluído pela aplicação da multa de 30% pela falta de Licença de Importação (LI).

Em síntese, o acórdão embargado teria deixado de trazer os fundamentos para as conclusões a que chegou, limitando-se a narrar, nas palavras da embargante, o resultado do julgamento,

sem trazer razões próprias para afirmar a reclassificação dos produtos importados e a desclassificação do certificado de origem com a aplicação da multa de 30% pela falta de LI.

Os Embargos foram admitidos para fins de saneamento da omissão apontada e os autos foram a mim remetidos para julgamento na condição de Relatora originária do feito, muito embora tenha restado vencida e tenha sido designado redator para o voto vencedor.

Transcrevo os termos do referido despacho:

I Omissão

A Embargante, como visto, alega que o acórdão embargado foi omisso ao não apresentar os fundamentos para as conclusões a que chegou, tendo se limitado a narrar o resultado do julgamento, sem trazer fundamentação própria para sustentar sua decisão atinente à manutenção da reclassificação dos produtos importados e a desclassificação do certificado de origem com a aplicação da multa de 30% pela falta de LI.

Os excertos transcritos a seguir são fundamentais para elucidar se houve omissão do acórdão embargado (grifamos algumas partes):

fl. 1614 a 1616:

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. (...)

*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. (...)

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.

Da leitura dos excertos transcritos, vislumbro omissão do acórdão embargado no tocante à apreciação de argumentos fundamentais ao deslinde da causa, os quais poderiam, em tese, infirmar a conclusão assentada pelo colegiado. Pode-se observar que o voto vencedor se restringiu a relatar as conclusões do colegiado quanto à validade do procedimento de reclassificação de mercadoria importada e de afastamento do certificado de origem com aplicação de multa de 30% por falta de LI, sem, contudo, enfrentar as razões e argumentos relevantes, contrários ao procedimento fiscal, os quais foram apreciados, de forma detalhada, pelo voto vencido.

Com efeito, o voto vencedor do acórdão embargado não se manifestou sobre os argumentos opostos à reclassificação de mercadorias, manutenção do auto de infração e aplicação da multa de 30% por falta de LI. A decisão relata que a maioria da Turma entendeu como procedente a reclassificação de mercadoria baseada na documentação fornecida pelo MAPA, sem trazer, entretanto, os fundamentos para tal conclusão, deixando de se pronunciar sobre as razões contrárias que atacam frontalmente a utilização dos critérios de classificação do MAPA - apontando-os como incongruentes e inadequados - e que sublinham a necessidade de inspeção física dos produtos importados, para verificação de sua genuína classificação.

Da leitura dos excertos, constata-se, ainda, que o voto vencedor registra que a maioria da Turma entendeu aplicável a multa de 30% por falta de LI, mas não traz qualquer argumento para sustentar suas conclusões e afastar os argumentos relevantes contrários ao procedimento fiscal.

Pode-se assinalar, em síntese, compulsando a decisão embargada, que o voto vencedor não articula argumentos para sustentar sua decisão, deixando de enfrentar os argumentos contrários - suscitados pela recorrente e enfrentados no voto vencido -, os quais se chocam frontalmente com a autuação e que seriam, em tese, capazes de infirmá-la.

A omissão que reclama a estreita via dos embargos de declaração é justamente essa: a de ausência de pronunciamento

de matéria expressamente posta em debate, fundamental para o deslinde da causa.

2 Conclusão

Com essas considerações, em face do que dispõe o § 7º do art. 65 do RICARF, dou seguimento aos embargos de declaração interpostos pela embargante, para ser julgado pelo Colegiado. Inclua-se, portanto, o presente processo em lote para sorteio a um dos conselheiros da 1ª Turma Ordinária/2ª Câmara/3ª Seção/CARF.

Os autos me foram remetidos para elaboração de relatório e pauta, com a presente inclusão em pauta de julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário- Relatora

Conforme relatado, os Embargos de Declaração opostos pelo Contribuinte foram admitidos por ausência de fundamentação no voto vencedor do acórdão Embargado, sendo despidendo reescrever os termos do despacho de admissibilidade, já transcrito acima.

É fato aduzido nos Embargos de Declaração e anuído no despacho de admissibilidade que o voto vencedor proferido apenas relatou o resultado do julgamento obtido, sem, contudo, fundamentar as razões pelas quais tais conclusões foram firmadas.

A necessidade de prolação de decisão fundamentada é premissa essencial ao exercício do contraditório, como forma de garantir os princípios da ampla defesa e da segurança jurídica.

Estabelece a lei geral do processo administrativo, Lei nº 9.784/99:

*Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, **motivação**, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, **ampla defesa**, **contraditório**, **segurança jurídica**, interesse público e eficiência.*

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

I - atuação conforme a lei e o Direito;

II - atendimento a fins de interesse geral, vedada a renúncia total ou parcial de poderes ou competências, salvo autorização em lei;

III - objetividade no atendimento do interesse público, vedada a promoção pessoal de agentes ou autoridades;

IV - atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé;

V - divulgação oficial dos atos administrativos, ressalvadas as hipóteses de sigilo previstas na Constituição;

VI - adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público;

VII - indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão;

VIII – observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados;

IX - adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados;

X - garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio;

XI - proibição de cobrança de despesas processuais, ressalvadas as previstas em lei;

XII - impulso, de ofício, do processo administrativo, sem prejuízo da atuação dos interessados;

XIII - interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação.

Especificamente quanto à motivação dos atos administrativos, assim entendidas as decisões proferidas em sede de processo administrativo, estabelece a mesma lei:

*Art. 50. Os atos administrativos deverão ser **motivados**, com **indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos**, quando:*

*I - **neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;***

II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;

III - decidam processos administrativos de concurso ou seleção pública;

IV - dispensem ou declarem a inexigibilidade de processo licitatório;

*V - **decidam recursos administrativos;***

VI - decorram de reexame de ofício;

VII - deixem de aplicar jurisprudência firmada sobre a questão ou discrepem de pareceres, laudos, propostas e relatórios oficiais;

VIII - importem anulação, revogação, suspensão ou convalidação de ato administrativo.

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

§ 2º Na solução de vários assuntos da mesma natureza, pode ser utilizado meio mecânico que reproduza os fundamentos das decisões, desde que não prejudique direito ou garantia dos interessados.

§ 3º A motivação das decisões de órgãos colegiados e comissões ou de decisões orais constará da respectiva ata ou de termo escrito.

Nota-se que, na hipótese dos autos, nenhum das exigências legais supra destacadas foi cumprida: a decisão possui motivação falha, sem a indicação "*explícita, clara e congruente*" dos fundamentos que levaram à conclusão obtida.

Não obstante as disposições legais supra, atinentes ao procedimento administrativo, é de se destacar, também, imposição trazida pelo Código de Processo Civil, de aplicação subsidiária nesta seara. Efetivamente, as decisões proferidas em sede de contencioso administrativo, tal qual as decisões judiciais, estão obrigadas a se manifestar acerca de todos os pedidos formulados pelo contribuinte, de modo motivado e apresentando fundamentação suficiente. Ainda que não estejam obrigadas a se manifestar acerca da totalidade dos argumentos apresentados, esta é imprescindível quando se trate de fundamento capaz de infirmar a conclusão adotada. A decisão proferida sem estes elementos, é nula, inexistente.

É o que estabelece o Código de Processo Civil de 2015:

Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

I - o relatório, que conterá os nomes das partes, a identificação do caso, com a suma do pedido e da contestação, e o registro das principais ocorrências havidas no andamento do processo;

II - os fundamentos, em que o juiz analisará as questões de fato e de direito;

III - o dispositivo, em que o juiz resolverá as questões principais que as partes lhe submeterem.

§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

I - se limitar à indicação, à reprodução ou à paráfrase de ato normativo, sem explicar sua relação com a causa ou a questão decidida;

II - empregar conceitos jurídicos indeterminados, sem explicar o motivo concreto de sua incidência no caso;

III - invocar motivos que se prestariam a justificar qualquer outra decisão;

IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador;

V - se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos;

VI - deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento.

(...)

O transcrito dispositivo do Código de Processo Civil é bastante minucioso ao definir os elementos essenciais de uma decisão. Especificamente quanto à motivação, cumpre trazer as palavras do eminente jurista Humberto Theodoro Júnior:

A falta de motivação da sentença (de motivação adequada, repita-se) dá lugar à nulidade do ato decisório. Tão relevante é a necessidade de fundamentar a sentença que a previsão de nulidade por sua inobservância consta de regra constitucional (CF, art. 93, IX), e não de preceito apenas do NCPC (art. 11).

(in THEODORO JÚNIOR, Humberto. Curso de Direito Processual Civil, 59ª ed. rev., atual. e ampl. - Rio de Janeiro: Forense, 2018. Vol. 1, p. 1097)

Por todo exposto, é de se concluir que, para afastar da decisão embargada qualquer resquício de nulidade - seja na condição de ato decisório, seja na condição de ato administrativo vinculado - se faz necessário, por meio dos presentes Embargos de Declaração, o devido saneamento das omissões existentes, com a integração da decisão recorrida, consistente na apreciação de todos os fatos e fundamentos apresentados pelo Recorrente.

Na hipótese presente, outrossim, percebe-se que os fundamentos de mérito sob os quais o Redator designado deixou de se manifestar são essenciais e suficientes, por si só, para alterar a própria conclusão final obtida. Tanto é assim que esta Relatora, vencida, em análise de tais fatos e fundamentos expostos pela Recorrente, chegou à conclusão diversa daquela indicada pelo voto embargado, insuficiente e não fundamentado.

E, nesse aspecto, observo que, conforme destacado pelo i. Presidente desta Turma em sede de Despacho de admissibilidade, a omissão vislumbrada "*no tocante à apreciação de argumentos fundamentais ao deslinde da causa, os quais poderiam, em tese, infirmar a conclusão assentada pelo colegiado.*" Trata-se da possibilidade de concessão dos efeitos infringentes dos Embargos de Declaração quando examinada questão que deveria ter sido apreciada no primeiro julgamento, questão essa suficiente para alterar a conclusão do julgado.

Nesse sentido, trago precedentes deste CARF:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2002

**EMBARGOS DECLARATÓRIOS. OMISSÃO.
ACOLHIMENTO.**

**Devem ser acolhidos, com efeitos infringentes, os embargos que
questionaram omissão na decisão, decorrente de não
fundamentação da tese adotada.**

**MULTA ISOLADA POR COMPENSAÇÃO INDEVIDA.
QUALIFICAÇÃO.**

O lançamento de ofício relativo a declaração de compensação indevida sujeita-se à multa isolada qualificada por caracterizar evidente intuito de fraude, no caso de o crédito oferecido à compensação ser de natureza não-tributária.

(Acórdão nº 1201-001.590, de 21/03/2017, Rel. ROBERTO CAPARROZ DE ALMEIDA)

Na hipótese supra, a situação em muito se assemelha à presente, onde, por ausência de fundamentação, foi alterada a conclusão inicialmente obtida pelo Acórdão recorrido. Cito a conclusão do voto condutor:

Peço licença para discordar do argumento formulado pelo Acórdão embargado, no sentido de que a declaração, por constituir confissão de dívida, permite a cobrança dos valores indevidamente pleiteados, posto que a multa isolada exigida na hipótese é figura independente e tem por função justamente sancionar atos considerados ilícitos pela legislação.

Ante o exposto, ACOLHO os embargos da Fazenda Nacional, com efeitos infringentes, para, no mérito, restabelecer a multa isolada qualificada de 150% que havia sido cancelada pelo Acórdão recorrido.

Ainda pela possibilidade de concessão de efeitos infringentes, o seguinte acórdão:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2001, 2002

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OBSCURIDADE.

Verificado no acórdão embargado obscuridade na fundamentação, cabe seu acolhimento para saná-la, ainda que de tal feito resultem efeitos infringentes.

**RENDIMENTOS DE ALUGUÉIS. ORIGEM DE RECURSOS.
ACRÉSCIMO PATRIMONIAL.**

Para fins de apuração do efetivo acréscimo patrimonial do contribuinte ao longo de determinado ano-calendário, devem ser considerados os rendimentos de aluguel por ele recebidos no curso do período.

Embargos Acolhidos.

(Acórdão nº 2402-005.712, de 15/03/2017, Rel. JAIRO MARCOS BAUM)

Logo, é preciso pontuar que o saneamento das omissões verificadas no acórdão embargado levará, indubitavelmente, ao novo exame do mérito decidido, podendo se chegar à conclusão diversa daquela obtida no primeiro julgamento. Ou seja, a conclusão exposta no voto vencedor não tem o condão de vincular o julgamento integrador, uma vez que, como dito anteriormente, a conclusão desvinculada de fundamentação é nula, inexistente.

Assim, considerando que o exame dos fatos e fundamentos já foi devidamente realizada na condição de Relatora do feito, não há como se chegar à conclusão diversa daquela já exposta quando do julgamento do Recurso Voluntário.

Desse modo, reescrevo o voto vencido proferido em sede de julgamento de Recurso Voluntário, naqueles trechos que desafiaram os presentes Embargos de Declaração por omissão de fundamentação no voto vencedor.

Os trechos omitidos na transcrição referem-se às partes do voto proferido que não padecem de omissão, conforme Embargos de Declaração acolhidos.

Logo, a transcrição a seguir corresponde à adição, ao acórdão anterior, dos trechos para os quais entendo ter ocorrido as omissões indicadas, sendo mantido aquele acórdão em todos os demais aspectos.

Passo à transcrição.

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

(omissis)

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

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)

(omissis)

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	
1006.30.19	Arroz semibranqueado ou branqueado, mesmo polido ou brunido <i>Parboilizado</i> Outros	1006.30.11	Arroz semibranqueado ou branqueado, mesmo polido ou brunido <i>Parboilizado</i> Polido ou brunido
1006.30.29	Arroz semibranqueado ou branqueado, mesmo polido ou brunido <i>Não Parboilizado</i> Outros	1006.30.21	Arroz semibranqueado ou branqueado, mesmo polido ou brunido <i>Não Parboilizado</i> Polido ou brunido

Logo, é fácil verificar que a única divergência trazida aos autos diz respeito à sub-alínea 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 arroz 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 conseqüentemente, 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 sementeira

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:

<i>1006.10 Arroz com casca (arroz paddy)</i>	<i>4.2.1 Arroz em casca</i>
<i>1006.10.10 Para semeadura</i>	<i>4.2.1.1 Natural</i>
<i>1006.10.9 Outros</i>	<i>4.2.1.2 Parboilizado</i>
<i>1006.10.91 Parboilizado</i>	
<i>1006.10.92 Não parboilizado</i>	
<i>1006.20 Arroz descascado (arroz cargo ou castanho)</i>	<i>4.2.2 Arroz beneficiado:</i>
<i>1006.20.10 Parboilizado</i>	<i>4.2.2.1 Integral</i>
<i>1006.20.20 Não parboilizado</i>	<i>4.2.2.2 Parboilizado</i>
<i>1006.30 Arroz semibranqueado ou branqueado, mesmo polido ou brunido</i>	<i>4.2.2.3 Parboilizado integral</i>
<i>1006.30.1 Parboilizado</i>	<i>4.2.2.4 Polido</i>
<i>1006.30.11 Polido ou brunido</i>	
<i>1006.30.19 Outros</i>	
<i>1006.30.2 Não parboilizado</i>	
<i>1006.30.21 Polido ou brunido</i>	
<i>1006.30.29 Outros</i>	

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 estes 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.)?

Uma 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 NCM 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 fosse, como, então, deveria o MAPA ter classificado o arroz não parboilizado e não polido? É certo, se há NCM específica para o arroz não parboilizado e não polido (1006.30.29) é porque esta "combinação" é possível.

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 1006.30.11 e 1006.30.21 (polido ou brunido) e não como 1006.30.19 e 1006.30.29 (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 NCM 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, concluíram 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 cancelar 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.

(omissis)

Validade do Certificado de Origem (Item 2.6 RV)

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).

§ 1º Respeitados 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 país 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 nº. 4.543/02), mesma redação do artigo 563 do Regulamento Aduaneiro de 2009 (Decreto nº. 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.

Pelo exposto, voto por ACOLHER os Embargos de Declaração, com efeitos infringentes, para, saneando as omissões no acórdão recorrido, DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Tatiana Josefovicz Belisário

Voto Vencedor

Conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo - Redator Designado.

Atendidos aos requisitos de admissibilidade, toma-se conhecimento dos Embargos de Declaração, com efeitos infringentes.

De forma concisa, o cerne do litígio consiste no procedimento adotado pela fiscalização que levou a reclassificação fiscal das mercadorias importadas e na validade dos certificados de origem. Nesse sentido, após ampla discussão do caso, a turma decidiu pela legalidade do procedimento de reclassificação, sendo que foi mantida apenas a multa por erro de classificação fiscal. Note-se que, apesar da reclassificação, a turma considerou que a mudança efetuada no oitavo dígito da NCM seria insuficiente para descaracterizar a origem das mercadorias, mantendo-se, portanto, a preferência tarifária do regime de origem do Mercosul.

O presente voto vencedor tem por objetivo esclarecer as razões que fundamentaram tais conclusões.

Inicialmente, cabe recordar que a relatora Conselheira Tatiana Josefovicz Belisario, após análise do caso proferiu seu voto com as seguintes conclusões:

1.2 Mérito (Item 2.4 RV)

(...)

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.

(...)

Validade do Certificado de Origem (Item 2.6 RV)

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.

(...)

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.

Pelo exposto, voto por ACOLHER os Embargos de Declaração, com efeitos infringentes, para, saneando as omissões no acórdão recorrido, DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Tatiana Josefovicz Belisário

A partir do eminente voto da relatora, a discussão da turma recaiu sobre a validade o procedimento adotado pela fiscalização para a reclassificação das mercadorias. O procedimento fiscalizatório foi tomado como fundamento documentos denominados "Certificado de Classificação de Produto Vegetal Importado" emitidos pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento" (MAPA). O debate foi quanto à possibilidade de utilização dos documentos do MAPA como única fonte para a reclassificação das mercadorias dentro da NCM.

Sobre o assunto, cabe explicar que a reclassificação fiscal foi efetuada exatamente no oitavo dígito da NCM, ou seja, no último dígito da nomenclatura comum. Nesse sentido, cabe lembrar que o sétimo e o oitavo dígitos da NCM são exatamente os dígitos manipulados apenas pelos próprios países integrantes do Mercosul, ou seja, sem interferência

de terceiros países. O sétimo e o oitavo dígitos da NCM são exatamente os dígitos criados para o desenvolvimento de políticas econômicas específicas de cada um dos países do Mercosul. O Mercosul realiza tal trabalho no Comitê Técnico nº 1 (CT-1), órgão encarregado do exame técnico dos temas relacionados a Tarifas, Nomenclatura e Classificação de Mercadorias. No âmbito do governo brasileiro, o MDIC realizou a coordenação nacional do CT-1. Nesse sentido, com base em consulta ao setor produtivo brasileiro, o MDIC, junto com os demais representantes dos países integrantes do bloco, realiza o trabalho de nomenclatura para dois últimos dígitos da nomenclatura.

A consideração quanto ao CT-1 e ao MDIC interessa, pois resvala na conclusão da turma quanto a validade dos "Certificado de Classificação de Produto Vegetal Importado" emitidos pelo MAPA para embasar a reclassificação dos últimos dois dígitos da NCM. Ou seja, em razão da liberdade quanto aos trabalhos dentro do sétimo e oitavo dígito da NCM, prevaleceu o entendimento de maior força destes Certificados do MAPA para guiar a fiscalização.

Ainda sobre o assunto, a falta de harmonização entre a NCM e a nomenclatura adotada pelo MAPA por meio da Portaria M.A. nº 269/88 foi considerada irrelevante para a conclusão quanto a validade do Certificado que orientou a reclassificação. Evidente que o desejável seria que as nomenclaturas da NCM e o MAPA estivessem harmonizadas, mas tal fato não é impeditivo para que a fiscalização possa utilizar o Certificado do MAPA. Sobre a validade dos laudos e pareceres de outros órgãos federais, cita-se o disposto no art. 30 do Decreto nº 70.235/72:

Art. 30. Os laudos ou pareceres do Laboratório Nacional de Análises, do Instituto Nacional de Tecnologia e de outros órgãos federais congêneres serão adotados nos aspectos técnicos de sua competência, salvo se comprovada a improcedência desses laudos ou pareceres.

§ 1º Não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos.

Reforço o disposto no art. 30 do Decreto nº 70.235/72 com as palavras do Conselheiro Paulo Duarte retirados de sua declaração de voto:

Laudos de órgãos federais serão adotados nos aspectos técnicos de sua competência, ou seja, na identificação e qualificação da mercadoria, especialmente as que tiverem sob controle do órgão, como o caso do arroz, que esteve sob procedimento de classificação, que engloba a identificação e qualificação do MAPA ou entidade credenciada por este, por força da Portaria MA 269/88.

É nesse sentido que os Certificados emitidos pelo MAPA foram utilizados no procedimento fiscal: meramente de identificação, aproveitando-se da competência formal e uso de técnicas de "classificação" para esclarecer suas características/propriedades, como a de arroz "POLIDO".

O MAPA realizou a retirada de amostra no momento da entrada na mercadoria estrangeira no território nacional e a submeteu à análise visando a verificação do atendimento a padrões

estabelecidos em seus atos normativos que a qualificam ao consumo interno, ainda que necessite de etapas posteriores de beneficiamento. Dessa análise resultou a identificação da mercadoria, em termos de suas propriedades e características, o que foi utilizada no procedimento fiscal.

Assim, observe-se que o disposto no Certificado do MAPA foi considerado válido, sendo considerado como certo que o arroz em questão naquela ocasião atendia ao critério “polido”. O polimento do arroz em 2005-2006 não foi contestado no laudo do MAPA.

Do voto da relatora, observa-se que a recorrente enfrentou dúvida semelhante em pelo menos outra ocasião, qual seja no ano de 2009. Diante desse fato, a título de ensinamento futuro, recomenda-se a realização do procedimento de solução de consulta sobre classificação fiscal de mercadorias na NCM, conforme disposto na Lei nº 9.430/96. Tal procedimento é o único capaz de garantir a certeza quanto a classificação fiscal adotada no período de sua vigência, compreendido entre a data da sua publicação ou ciência ao consulente e a data da publicação ou ciência da nova Solução de Consulta definitiva.

Diante de todo o exposto, a fiscalização utilizou de forma válida os Certificados do MAPA que estavam vigentes para reclassificar as mercadorias no subitem “polido”. A reclassificação foi efetuada dentro de um procedimento de revisão aduaneira, cuja execução ocorre após a importação e, na maioria das vezes, onde já ocorreu o consumo das mercadorias importadas.

É de se concluir, portanto, que no caso concreto prevaleceu o entendimento da turma quanto a validade dos Certificados do MAPA para a reclassificação adotada pela fiscalização no procedimento de revisão aduaneira, com a manutenção apenas da penalidade por erro de classificação fiscal.

Conclusão

Diante do exposto, voto por ACOLHER os Embargos de Declaração, com efeitos infringentes, para DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, mantendo apenas a exigência da multa de 1% (um por cento) por erro de classificação fiscal da mercadoria.

(assinado digitalmente)

Conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo

Declaração de Voto

Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira

Mantenho meu posicionamento por ocasião do julgamento do RV do qual resultou no Acórdão embargado.

Assim, cabe expressar meu entendimento para manter a reclassificação efetuada pela fiscalização, desclassificar o certificado de origem em razão de consignar

mercadoria com descrição e classificação divergente do que restou apurado, e manter a multa por falta de LI, pois o novo código tarifário exige licenciamento não-automático.

Revisão aduaneira x mudança no critério jurídico

Entende a nobre Relatora 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. Prossegue seu raciocínio afirmando que 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.

A irresignação da recorrente tem como pano de fundo a controvérsia de se efetuar lançamento de exigência em ato de revisão após ultrapassado o desembaraço aduaneiro e conferência da mercadoria.

De pronto, pode-se afirmar que a autoridade fiscal fundamentou a hipótese legal de revisão do lançamento.

A fundamentação do lançamento foi a inexatidão da classificação fiscal da mercadoria, no caso o arroz, tendo como arrimo os laudos (certificados) emitidos pelo MAPA. Além disso, o auto de infração foi fundamentado em vários dispositivos do regulamento aduaneiro Decreto nº 4.543/2002.

Assim sendo, a referida alegação não merece prosperar.

A identificação do arroz pelo Mapa e a reclassificação pela autoridade fiscal

Uma primeira questão que surge é acerca da prestabilidade de aplicação do resultado do "laudo" do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento - MAPA na "classificação" do arroz importado pela recorrente. Em outros dizeres, o laudo é apto para identificar a mercadoria para efeitos de classificação tarifária e se reveste da qualidade de prova?

Antes, porém, impende afirmar que não se trata de laudo do MAPA, mas de "CERTIFICADO DE CLASSIFICAÇÃO DE PRODUTO VEGETAL IMPORTADO", e para a expressão "classificação" compreende-se a identificação da mercadoria.

Estabelece-se a distinção: o que é classificação para o MAPA, tem o efeito de identificação das características do produto para efeitos fiscais; e ainda, trata-se de um Certificado cujos efeitos é o mesmo de um laudo.

O art. 30 do Decreto nº 70.235/72 prescreve:

Art. 30. Os laudos ou pareceres do Laboratório Nacional de Análises, do Instituto Nacional de Tecnologia e de outros órgãos federais congêneres serão adotados nos aspectos técnicos de sua

competência, salvo se comprovada a improcedência desses laudos ou pareceres.

§ 1º Não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos.

Laudos de órgãos federais serão adotados nos aspectos técnicos de sua competência, ou seja, na identificação e qualificação da mercadoria, especialmente as que tiverem sob controle do órgão, como o caso do arroz, que esteve sob procedimento de classificação, que engloba a identificação e qualificação do MAPA ou entidade credenciada por este, por força da Portaria MA 269/88¹.

É nesse sentido que os Certificados emitidos pelo MAPA foram utilizados no procedimento fiscal: meramente de identificação, aproveitando-se da competência formal e uso de técnicas de "classificação" para esclarecer suas características/propriedades, como a de arroz "POLIDO".

O MAPA realizou a retirada de amostra no momento da entrada na mercadoria estrangeira no território nacional e a submeteu à análise visando a verificação do atendimento a padrões estabelecidos em seus atos normativos que a qualificam ao consumo interno, ainda que necessite de etapas ulteriores de beneficiamento. Dessa análise resultou a identificação da mercadoria, em termos de suas propriedades e características, o que foi utilizada no procedimento fiscal.

O conteúdo do certificado trouxe informações hábeis à perfeita identificação da mercadoria objeto do procedimento de reclassificação fiscal que esteve em curso; senão vejamos:

- Assinalou que a amostra referia-se à produto importado, em sacos, com indicação do nº do BL, o que permite concluir que o Laudo/Certificado não tem por objeto somente produtos embalado/acondicionado para a comercialização, como se pronto para a venda a consumidor final;
- Foi efetuado a partir de amostras do arroz importado conforme identificado no próprio certificado. A fiscalização, na maioria dos casos, demonstrou a perfeita correspondência entre a DI e o Certificado, por meio do Conhecimento de Carga.
- Informou o equipamento utilizado para se obter a identificação da mercadoria (por exemplo: "MOTOMCO MOD 919 S");
- Apresenta o campo "Esclarecimento ao Cliente" com a informação de que "*O prazo para fins de contestação do resultado da classificação contida neste certificado é de 45 dias (...), a partir da data da emissão deste certificado*"

¹ Anexo

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.

A fiscalização diante das inúmeras informações consignadas nos Laudos, inclusive com a indicação inconteste de que se trata de arroz POLIDO (com a imagem reproduzida no voto da Relatora) não teve dúvidas quanto à exata identificação e classificação fiscal a ser empreendida segundo as regras próprias.

A inspeção para classificação pelo MAPA, segundo as regras da Portaria 269/88 permitiram identificar, com precisão, que o arroz importado de que trata estes autos é polido, segundo o que consta expresso nos campos "Especificações Qualitativas" e "Discriminação do Resultado da Classificação" que apontaram para arroz beneficiado, POLIDO e com limites máximos de tolerância de defeitos/tipos que se enquadram no ANEXO VI, da Portaria 269/88, que trata do ARROZ BENEFICIADO POLIDO.

Não há, portanto, que se pretender correlacionar as classificações efetuadas pelo MAPA em suas normativas (que na verdade trata-se de identificação para fins de aptidão ao consumo) com os códigos tarifários dispostos na TEC e, mormente, com as diversas regras de interpretação do Sistema Harmonizado. A uma, não cabe ao órgão pretender realizar classificação fiscal de produtos, e tal não fora feito; a duas, a classificação é atribuição exclusiva da autoridade fiscal e esta utilizou-se de identificação do órgão competente ao controle e certificação do produto.

Identificado o arroz importado como semibranqueado ou branqueado e "polido", os códigos tarifários a serem atribuídos serão: 1006.30.11 (parboilizado) e 1006.30.21 (não-parboilizado), conforme a reclassificação elaborada pela autoridade fiscal.

Para as DI 06/0192847-9 em que não foi juntado o certificado do MAPA, e a DI 06/054984-3, em que o certificado apresentou-se ilegível, afastam-se as reclassificações.

Desclassificação do Certificado de Origem

Segundo as regras do Regime de Origem internalizadas em nosso ordenamento jurídico, a deficiência na identificação da mercadoria conduz à perda da preferência tarifária.

Sempre que a mercadoria descrita no Certificado de Origem não corresponder àquela identificada na verificação física, o certificado de origem será desclassificado e, conseqüentemente, cobrados os tributos próprios de uma importação realizada por meio de terceiro país, a teor do que determina a IN SRF nº 149/2002, em seu art. 10, *caput* e parágrafo único:

“Art. 10. O Certificado de Origem apresentado será desqualificado pela autoridade aduaneira, para fins de reconhecimento do tratamento preferencial, quando ficar comprovado que não acoberta a mercadoria submetida a despacho, por ser originária de terceiro país ou não corresponder à mercadoria identificada na verificação física, conforme os elementos materiais juntados, bem assim quando:

(...)

Parágrafo único. Na hipótese de desqualificação do Certificado de Origem, a importação ficará sujeita à aplicação do tratamento tributário estabelecido para mercadoria originária de terceiro país, mediante a constituição do correspondente crédito tributário em Auto de Infração.”

Verifica-se nos dispositivos normativos do Regime de Origem aprovado pelo Quadragésimo Quarto Protocolo ao Acordo de Complementação Econômica 18, promulgado pelo Decreto nº 5.455/2005 que a indicação de classificação fiscal no Certificado de Origem não caracteriza mero erro formal.

Com efeito a alínea “e”, do Item “A”, do Anexo IV do referido protocolo, aponta o que se entende por mero erro formal, que, uma vez sanado, não implicaria prejuízo ao tratamento tarifário diferenciado:

“e) Em caso de se detectarem erros formais na confecção do certificado de origem, avaliados como tais pelas as Administrações Aduaneiras, caso, por exemplo de inversão no número de faturas, ou em datas, menção errônea do nome ou domicílio do importador, etc. não se demorará o despacho da mercadoria, sem prejuízo de resguardar a renda fiscal através da aplicação dos mecanismos vigentes em cada Estado Parte.

Serão considerados erros formais todos aqueles erros que não modificam a qualificação de origem da mercadoria...”

Em segundo, a alínea “f” do mesmo item é categórica ao definir o tratamento legal a ser dispensado a erros diversos daqueles constantes da já transcrita alínea “e”:

“f) Não serão aceitos Certificados de Origem que mereçam observações diferentes daquelas descritas na alínea “e”.

Finalmente, a alínea “h” deixa claro que, para efeito do regime de origem do Mercosul, a classificação fiscal não se inclui no rol dos chamados vícios formais. Confira-se:

“h) Os casos enumerados na alínea “e” deverão ser comunicados pela administração aduaneira à repartição oficial quando se aplique o tratamento tarifário correspondente ao âmbito de extrazona. Também serão comunicados os casos em que exista diferença entre a classificação consignada no Certificado de Origem e a resultante da verificação aduaneira da mercadoria, sem prejuízo da aplicação dos procedimentos aduaneiros previstos em cada Estado Parte para tais infrações.”

Em verdade, ao fazer a ressalva de que, além dos erros formais (previstos na alínea “e”), deveriam ser também comunicados as divergências de classificação fiscal, o texto do Acordo esclarece que essas últimas não se inserem no rol dos considerados erros formais.

Assim sendo, não há margem para dúvida de que, estando incorretamente classificada a mercadoria, não poderia ser aceito o certificado emitido, mormente quando o erro detectado alcança a própria descrição literal do produto, omitindo-se sua característica essencial à correta classificação tarifária - arroz polido.

Portanto, o Certificado de Origem apresentado, o qual descrevia e classificava mercadoria diversa da efetivamente importada e objeto de reclassificação pela autoridade lançadora, não produziu os efeitos para o gozo da redução a zero da alíquota do II incidente sobre a mercadoria, nos termos do Acordo de Complementação Econômica nº 18, Capítulo III, artigo 3º, inciso b).

Multa por falta de licença de importação

Decorre da classificação incorreta laborada pela contribuinte a exigência, ainda comprovada no julgamento da impugnação, de outra posição tarifária sujeita ao licenciamento não-automático.

Ademais, sendo também incorreta e incompleta a descrição da mercadoria afasta-se qualquer possibilidade de aplicação do ADN Cosit nº 12/97.

Dessa forma, em razão da desqualificação do certificado de origem, a incorreta descrição do produto e sua classificação tarifária errônea atraem a aplicação da multa de 30% sobre o valor aduaneiro da mercadoria importada, por ausência de licenciamento não-automático nos termos do art. 633 do Decreto nº 4.543/2002.

Diante de tudo ante exposto, votei no sentido de, acolhidos os embargos de declaração, neguei provimento ao recurso do contribuinte.

(assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira