Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 19647.000198/2007-39

Processo nº	19647.000198/2007-39
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**3201-008.789 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	27 de julho de 2021
Recorrente	KARNE KEIJO LOGISTICA E INTEGRADA LTDA.
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 05/03/2004, 30/04/2004, 16/06/2004, 12/07/2004, 13/10/2004, 10/05/2005, 22/06/2005, 18/08/2005, 07/10/2005, 26/10/2005, 21/11/2005

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA

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

PRECLUSÃO

Não se pode conhecer da matéria trazida à tona pela defesa somente em sede de recurso voluntário, por disposição expressa do art. 17 do Decreto no 70.235/1972 (na redação dada pela Lei no 9.532/1997), alastrado às manifestações de inconformidade pelo art. 74, § 11 da Lei no 9.430/1996, com a redação dada pela Lei no 10.833/2003: "Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pela recorrente.

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 05/03/2004, 30/04/2004, 16/06/2004, 12/07/2004, 13/10/2004, 10/05/2005, 22/06/2005, 18/08/2005, 07/10/2005, 26/10/2005, 21/11/2005

AZEITONAS VERDES BENEFICIADAS

As azeitonas verdes, cujo amargor característico tenha sido retirado por meio de processo diverso dos aplicados exclusivamente para sua conservação transitória para fins de transporte, classificam-se no código 2005.70.10.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer de parte do Recurso Voluntário, em razão da inovação dos argumentos de defesa (preclusão consumativa), e, na parte conhecida, por maioria de votos, dar-lhe provimento parcial para que seja excluído o ICMS da base de cálculo das contribuições conforme decidido no RE STF nº 559.937/RS; vencido o Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima que deu provimento em maior extensão para manter a classificação tarifária no código 0711.20.10. Os Conselheiros Arnaldo Diefenthaeler Dornelles e Laércio Cruz Uliana Junior, votaram pelas conclusões.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Hélcio Lafetá Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Mara Cristina Sifuentes, Laércio Cruz Uliana Junior, Márcio Robson Costa, Paulo Roberto Duarte Moreira e Arnaldo Diefenthaeler Dornelles.

Relatório

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

> Em desfavor de Karne Keijo Logística Integrada Ltda., foram lavrados autos de infração com vistas à cobrança de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins incidentes sobre a importação, além de multa regulamentar por erro de classificação fiscal.
>
> Segundo a descrição constante do Relatório de Fiscalização às fls. 181 a 190, a autuada promovera a importação de azeitonas próprias para consumo, classificáveis no código NCM 2005.70.00, e quando da realização dos despachos de importação litigiosos, informara que tais mercadorias, no estado em que se encontravam, seriam impróprias para consumo e, portanto, classificáveis em algum dos desdobramentos da subposição 0711.20. As alíquotas da subposição eleita pelo sujeito passivo são de 0% tanto para a Contribuição para o PIS/Pasep quando para a Cofins, enquanto que, se adotada a classificação proposta pela autoridade fiscalizadora, seriam aplicáveis as alíquotas de 1,65% e 7,60%, respectivamente.
>
> Segundo aponta a autoridade fiscal, a subposição 0711.20 alberga as azeitonas que receberam beneficiamentos voltados exclusivamente à sua conservação provisória, mediante a utilização de água salgada ou salmoura, enquanto a posição 2005.70.00 ampararia as azeitonas que receberam os tratamentos necessários para a retirada do amargor próprio, mediante a utilização de soda ou por meio de fermentação prolongada em água salgada.
>
> Em síntese, concluiu a autoridade fiscal que as mercadorias alvo do presente litígio não receberiam qualquer tratamento antes da sua comercialização ao consumidor, e tal conclusão estaria amparada nos seguintes elementos:
>
> a) O intervalo entre a data de entrada e saída do estabelecimento que, à época das importações, era responsável pela industrialização dos produtos (pessoa jurídica All

Documento nato-digital

Bacon), em princípio, não seria suficiente para a realização das operações de beneficiamento (média de 4,4 dias para 3,6 toneladas, conforme tabela à fl. 186);

b) As declarações do sócio da pessoa jurídica All Bacon, Sr. Paulo Roberto Estrela da Silva, tomadas a termo, dariam notícia de que as azeitonas já entravam no estabelecimento próprias para consumo e acondicionadas em "bombonas" de 180 Kg. As operações realizadas no estabelecimento se limitariam a acondicionar as azeitonas em baldes de 2,0 a 2,5 Kg e promover a troca da salmoura em que chegavam as azeitonas, esclarecendo que essa troca não acarretaria alteração no estado dos produtos.

Tal descrição coincidiria com as informações prestadas pelo sócio da pessoa jurídica Cartago Indústria, Comércio, Importação e Exportação Ltda., responsável pela realização do mesmo tipo de operação para a impugnante, no momento em que se desenvolveu a ação fiscal. Referida descrição teria sido ainda corroborada pelas informações prestadas pelos empregados da própria impugnante.

c) O sítio da importadora na internet informaria sua condição de distribuidora de mercadorias, exibindo para fins de comercialização, diretamente a atacadistas, azeitonas com a mesma apresentação informada pelas pessoas jurídicas responsáveis pelas operações de beneficiamento e pelos empregados da importadora. Tal fato, no entendimento da Termo de Prestação de Esclarecimentos à fl. 171. fiscalização, descartaria a hipótese de que, após a comercialização, os produtos ainda receberiam algum tratamento especial visando a torná-los próprios para o consumo;

d) O Código Alimentário Argentino apresentaria um fluxograma para a preparação das azeitonas verdes e, com relação ao seu acondicionamento, informaria a diferença entre a salmoura de cobertura utilizada para comercialização envasada e a empregada no produto destinado para a venda a granel. A primeira deveria ter uma concentração de cloreto de sódio entre 4 e 8% e a segunda, entre 6 e 10%, o que reforça a percepção de que a troca da salmoura não se destinava a alterar o estado do produto, mas tão somente adequar sua conservação à forma de acondicionamento.

Devidamente cientificada em 10/01/2007, comparece a impugnante ao processo em 09/02/2007 para impugnar a exigência, alegando, em síntese:

1. Nulidade do auto de infração, em razão de vício do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF)

Após longa explanação acerca das normas e princípios que regem a atuação da administração pública e da citação de doutrina acerca do tema, argúi que o procedimento seria nulo em razão de que o auto de infração teria sido lavrado quando o mandado se encontraria extinto por decurso de prazo. Acresce que não teria recebido comunicação da prorrogação do prazo do mandado e que, sem o referido instrumento, a autoridade fiscal padeceria de incompetência. Cita jurisprudência administrativa.

2. Mudança de critério jurídico Argumenta que todas as declarações teriam sido regularmente processadas e, em tais oportunidades, não teria sido formulado qualquer questionamento acerca da exatidão do código tarifário empregado, 0711.20.10. Consequentemente, todos os lançamentos teriam sido homologados.

Assim sendo, não poderia a autoridade fiscal, em razão de erro de interpretação, rever o critério jurídico empregado no despacho de importação. Cita doutrina e jurisprudência.

3. Erro da base de cálculo Após conceituar a base de cálculo e citar doutrina acerca do tema, argumenta que o art. 7º da Lei nº 10.864, de 2004 teria descumprido o comando do § 2º, III, "a" do art. 149 da Constituição Federal de 1988, pois previra a inclusão de parcelas diversas das que compõem o valor aduaneiro, base de cálculo das contribuições litigiosas segundo o comando constitucional. Cita doutrina e jurisprudência contrária a tal alargamento.

Documento nato-digital

> 4. Exatidão do código NCM empregado Sustenta o sujeito passivo que tanto as notas fiscais acostadas ao processo, com vistas a demonstrar que o produto passaria por operação de beneficiamento antes de sua revenda, quanto os documentos expedidos pelo
>
> 5 Ademais, alega que o Poder Judiciário já se manifestara acerca do tema e ratificara a correção do código empregado pelo sujeito passivo. Transcreve trecho da liminar concedida nos autos do Mandado de Segurança 2005.8..000167846.

A impugnação foi julgada pela DRJ Recife, acórdão nº11038.800, de 21/11/2012, improcedente.

Irresignada apresentou recurso voluntário, onde discorre sobre os seguintes pontos, resumidamente:

- obteve liminar em Mandado de Segurança que lhe permitiu não incluir o ICMS na base de cálculo das contribuições PIS e Cofins e o desembaraço das declarações de importação;

- a administração deve rever seus atos quando constatada a ilegalidade dos mesmos;

- impossibilidade da reclassificação da mercadorias após o desembaraço, configurando mudança de critério jurídico;

- a fiscalização entendeu que apesar de as azeitonas estarem acondicionadas em água salgada já estariam próprias para consumo;

- a empresa sempre utilizou o código 0711.20.10 correspondente a "azeitonas em água salgada" relativamente a produtos conservados transitoriamente mas impróprios para alimentação humana;

- a produtora e exportadora do produto comprova que ela é imprópria para consumo humano;

- na liminar o D. juízo entendeu não ser razoável a exigência de nova classificação mormente quando em outra ocasiões a mesma classificação foi utilizada com o regular desembaraço aduaneiro

> "..Entendo restar configurada, in casu, a fumaça do bom direito. Com efeito, penso não ser razoável a exigência de nova classificação das azeitonas importadas, mormente quando em outras ocasiões foi utilizada a mesma classificação atribuida pela impetrante, com o regular desembaraço aduaneiro, consoante se infere-dostocumentos-acostados à iniciar.
>
> Não se trata do exercício do poder de autotutela conferido à Administração Pública para anular os atos ilegais e revogar os inoportunos e inconvenientes, já que não houve modificação da situação tática apresentada. Tratando-se das mesmas mercadorias importadas, o mesmo tratamento deve ser conferido, não sendo razoável que se exija diversa classificação tarifária."

Documento nato-digital

- insurge-se contra a inclusão na base de cálculo das contribuições PIS e Cofins dos valores devidos a título de II, ICMS, ISS, além das próprias contribuições, o que alega ser inconstitucional;

- alega ser indevida a cobrança de juros e multa de mora.

É o relatório.

Voto

Conselheira Mara Cristina Sifuentes, Relatora.

Consta nos autos que a contribuinte teve ciência do acórdão DRJ em 07/01/2013, conforme AR efl. 531, e apresentou Recurso Voluntário em 06/02/2013, solicitação de juntada efl. 591.

Também consta aposta à cópia do Recurso Voluntário juntada ao processo a data de recebimento em 05/02/2013, com identificação ilegível do servidor que praticou o ato, efl. 533, além de estar rasurada a data. E a data de assinatura do documento pela contribuinte consta como 04/02/2013.

Em sua peça recursal manifesta-se sobre a tempestividade do recurso afirmando que:

> Decorrência do exercício da cautela, para fins de aferição da admissibilidade recursal, importa acentuar que o contribuinte, ora Recorrente, foi intimado do Acórdão presentemente objurgado em 07/01/2013, consoante atesta o aviso de recebimento, rastreado pelo código RQ663216367BR, anexo a esta petição (DOC. 02). A interposição do recurso em espécie, na presente data, 05/02/2013, portanto, denota-lhe a tempestividade.

Ciente da possível existência da intempestividade, apresenta extenso arrazoado solicitando que seja apreciado o seu recurso. Entende que não houve inércia de sua parte, e que por ser um ato nulo deve ser assim reconhecido pela Administração.

> III. A VIABILIDADE DA APRECIAÇÃO DESTAS RAZÕES RECURSAIS PELO CARF
> É possível, no caso vertente, doutos conselheiros, alcançar a inexistência de inércia por parte da Recorrente, a qual apresentou Impugnação contra o Auto de Infração em foco.
> ...
> À guisa de ratificação de toda a argumentação ora empreendida, ensina HELY LOPES MEIRELLES:
> Essa atitude administrativa [de revisão dos próprios atos, quando viciados] é plenamente justificada pelo interesse reciproco do Poder Público em obviar um pleito judicial que conduziria ao mesmo resultado da decisão interna da Administração. (...)
> Daí porque a doutrina tem aconselhado o conhecimento e provimento da reclamação extemporânea, quando é manifesto o direito reclamado.
> (MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. 19. ed. Atualizada. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 572).
> Não é outra a conclusão a que se chega a partir da leitura conjunta das normas contidas nos arts. 27 e 65, ambos da Lei n° 9.784/1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal:
> Art. 27. O desatendimento [pelo contribuinte] da intimação não importa o reconhecimento da verdade dos fatos, nem a renúncia a direito pelo administrado.

Documento nato-digital

> Art. 65. Os processos administrativos de que resultem sanções poderão ser revistos, a qualquer tempo a pedido ou de oficio, quando surgirem fatos novos ou circunstâncias relevantes suscetíveis de justificar a inadequação da sanção aplicada.
> Ainda que se encontre superada, no curso de um processo administrativo, então, determinada fase recursal, quando o contribuinte alegar a existência de circunstâncias relevantes que possam justificar a inadequação do lançamento ou de decisão que o convalide, deve o Poder Público receber e analisar o pedido interposto, não propriamente como recurso, mas como uma *revisão de ato administrativo* a pedido da *parte interessada*

Não existe discordância a respeito da data do recebimento da intimação, 07/01/2013. O Decreto nº 70.235/72 – PAF, estipula prazo fatal de 30 dias para apresentação de recurso:

> Art. 5º Os prazos serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento.
>
> Parágrafo único. Os prazos só se iniciam ou vencem no dia de expediente normal no órgão em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.
>
> ...
>
> Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

O prazo findou em 07/01/2013, segunda-feira, por isso, a teor do parágrafo único do art. 5º considera-se o prazo final em 06/02/2013. Como a solicitação de juntada se deu em 06/02/2013, data em que não há dúvida sobre sua veracidade, já que não está rasurada como no caso da data aposta ao recurso, é possível confirmar a tempestividade.

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

Da autuação

A empresa apresentou Declarações de Importação de azeitonas provenientes da Argentina, classificando-as na subposição 0711.20, e a fiscalização entendeu ser correta a NCM subitem 2005.70.00.

A recorrente foi autuada por erro na classificação fiscal da mercadoria, sendo-lhe imputada a multa constante do art. 84, inciso I, da Medida Provisória n ° 2158-35/01 combinado com o art. 69 e art. 81, inc. IV, da Lei n° 10.833/03, cobrado a diferença de tributos, conforme arts. 2°, 97, 482 a 485, 489, 491, 570, 602, 603, incisos I e IV, 604, inciso IV, 636, inciso I e §§ 3°, 4° e 5°, e 684 do Decreto n° 4.543/02. Art. 84, inciso I, da MP 2.158, de 24/08/01, além da multa do art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Nos autos constam vários documentos em duplicidade o que dificulta a sua análise.

Do Mandado de Segurança

Documento nato-digital

A recorrente afirma que obteve liminar em Mandado de Segurança nº 2005.83.00.016784-6 que lhe permitiu não incluir o ICMS na base de cálculo das contribuições PIS e Cofins e o desembaraço das declarações de importação.

> Inconformada com a reclassificação da importação e, por conseguinte, com o erro da base de cálculo das mencionadas contribuições incidentes na importação, por serem as mesmas inconstitucionais, a Peticionante buscou a tutela jurisdicional para, dentre outros pedidos, recolher PIS/PASEP – IMPORTAÇÃO e COFINS – IMPORTAÇÃO sem a inclusão do ICMS e das próprias contribuições nas referidas bases de cálculo.
>
> Nesse sentido, a ora Recorrente obteve êxito, já que lhe foi concedida liminar no Mandado de Segurança n° 2005.83.00.016784-6, possibilitando o desembaraço aduaneiro haja vista a irrazoabilidade quanto à exigência de nova classificação das azeitonas importadas, com base em presunções.

Consta à efl. 247 a decisão liminar da 7ª Vara da Justiça Federal em Pernambuco determinando a imediata liberação das mercadorias constantes da LI nº 05/1820714-2 independentemente da modificação da classificação fiscal tarifária das mercadorias, em 15/12/2005.

Em consulta o site do TRF05 na internet, processo nº 0000834-17.2006.4.05.0000, em 11/12/2006 foi publicado acórdão, e em 04/06/2007 o processo foi enviado para baixa definitiva.

E em consulta ao site da Justiça Federal em Pernambuco, tem-se que o processo foi arquivado por ter se exaurido com a liberação das mercadorias:

> Dessa forma, uma vez que a concessão da medida liminar esgotou todo o objeto deste mandamus, tendo exaurido todos os seus efeitos com a liberação das mercadorias importadas, restou perdido o objeto desta demanda

Não existe nenhuma menção ao Mandado de Segurança na peça impugnatória, por isso não foi analisado pela instância inicial, e como esclarecido, tanto o pedido inicial quanto a decisão judicial foram para a liberação imediata de apenas uma Licença de Importação, fugindo ao escopo desse processo administrativo.

Quanto a não inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições, esse pleito não consta do Mandado de Segurança, e a recorrente apresenta cópia do REsp STF nº 559.607-9.

Por isso deixo de conhecer as alegações sobre o Mandado de Segurança, por preclusão e por não coincidência de objeto com a presente autuação.

Mudança de Critério Jurídico.

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

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

Documento nato-digital

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

> Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI
>
> Período de apuração: 01/08/2007 a 30/06/2010
>
> ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. SÚMULA 227-TFR. ART. 146-CTN. ÂMBITO DE APLICAÇÃO. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. HOMOLOGAÇÃO DE LANÇAMENTO. INEXISTÊNCIA. REVISÃO ADUANEIRA. POSSIBILIDADE. O desembaraço aduaneiro não representa lançamento efetuado pela fiscalização nem homologação, por esta, de lançamento "efetuado pelo importador". Tal homologação ocorre apenas com a "revisão aduaneira" (homologação expressa), ou com o decurso de prazo para sua realização (homologação tácita). A homologação expressa, por meio da "revisão aduaneira" de que trata o art. 54 do Decreto-lei no 37/1966, com a redação dada pelo Decreto-lei no 2.472/1988, em que pese a inadequação terminológica, derivada de atos infralegais, não representa, efetivamente, nova análise, mas continuidade da análise empreendida, ainda no curso do despacho de importação, que não se encerra com o desembaraço. Não se aplicam ao caso, assim, o art. 146 do CTN (que pressupõe a existência de lançamento) nem a Súmula 227 do extinto Tribunal Federal de Recursos (que afirma que "a mudança de critério adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento"). Data da Sessão 24/10/2017. Relator LEONARDO OGASSAWARA DE ARAUJO BRANCO. Acórdão 3401-004.020

> Assunto: Processo Administrativo Fiscal
>
> Período de apuração: 15/10/2009 a 25/02/2010
>
> ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. SÚMULA 227-TFR. ART. 146-CTN. ÂMBITO DE APLICAÇÃO. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. HOMOLOGAÇÃO DE LANÇAMENTO. INEXISTÊNCIA. REVISÃO ADUANEIRA. POSSIBILIDADE. O desembaraço aduaneiro não representa lançamento efetuado pela fiscalização nem homologação, por esta, de lançamento "efetuado pelo importador". Tal homologação ocorre apenas com a "revisão aduaneira" (homologação expressa), ou com o decurso de prazo para sua realização (homologação tácita). A homologação expressa, por meio da "revisão aduaneira" de que trata o art. 54 do Decreto-lei no 37/1966, com a redação dada pelo Decreto-lei no 2.472/1988, em que pese a inadequação terminológica, derivada de atos infralegais, não representa, efetivamente, nova análise, mas continuidade da análise empreendida, ainda no curso do despacho de importação, que não se encerra com o desembaraço. Não se aplicam ao caso, assim, o art. 146 do CTN (que pressupõe a existência de lançamento) nem a Súmula 227 do extinto Tribunal Federal de Recursos (que afirma que "a mudança de critério adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento"). Data da Sessão 26/06/2017. Relator ROSALDO TREVISAN. Acórdão 3401-003.812.

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

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

> Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um

Documento nato-digital

> mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução. (grifos nossos)

1) a modificação do critério jurídico seja efetuada pela autoridade administrativa ou pelo órgão julgador administrativo ou judicial, no caso será de ofício ou por meio de decisão administrativa ou judicial, respectivamente;

2) a autoridade administrativa efetuou um lançamento anterior onde fixou o critério jurídico;

3) a modificação é efetuada em relação a um mesmo sujeito passivo; e

4) o fato gerador deve ser posterior à modificação de critério.

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

> Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.
>
> Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.
>
> Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:
>
> I - quando a lei assim o determine;
>
> II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;
>
> III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;
>
> IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;
>
> V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;
>
> VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;
>
> VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;
>
> VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

Documento nato-digital

> IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.
>
> Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

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

> Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.
>
> § 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.
>
> § 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.
>
> § 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.
>
> § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

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

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

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

Documento nato-digital

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

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

> Art.51 - Concluída a conferência aduaneira, sem exigência fiscal relativamente a valor aduaneiro, classificação ou outros elementos do despacho, a mercadoria será desembaraçada e posta à disposição do importador.(Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)
>
> § 1º - Se, no curso da conferência aduaneira, houver exigência fiscal na forma deste artigo, a mercadoria poderá ser desembaraçada, desde que, na forma do regulamento, sejam adotadas as indispensáveis cautelas fiscais.(Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)
>
> § 2º - O regulamento disporá sobre os casos em que a mercadoria poderá ser posta à disposição do importador antecipadamente ao desembaraço.(Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

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

A revisão aduaneira esta prevista nas normas legais, com base no art. 149 do CTN que prevê a possibilidade de a lei determinar a revisão de ofício do lançamento pela autoridade administrativa. Assim o Regulamento Aduaneiro, veio disciplinar a matéria, a partir da autorização legal expressa no art. 54 do Decreto-Lei nº 37/66:

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

...

> Art.638. Revisão aduaneira é o ato pelo qual é apurada, após o desembaraço aduaneiro, a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, da aplicação de benefício fiscal e da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação, ou pelo exportador na declaração de exportação.(Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 54,com a redação dada pelo Decreto-Lei nº2.472, de 1988, art. 2º; e Decreto-Lei nº 1.578, de 1977, art. 8º).
>
> §1º-Para a constituição do crédito tributário, apurado na revisão, a autoridade aduaneira deverá observar os prazos referidos nos arts. 752 e 753.
>
> §2º-A revisão aduaneira deverá estar concluída no prazo de cinco anos, contados da data:
>
> I- do registro da declaração de importação correspondente(Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 54,com a redação dada pelo Decreto-Lei nº2.472, de 1988, art. 2º); e II-do registro de exportação.

Documento nato-digital

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

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

> Art. 156. Extinguem o crédito tributário:
>
> I - o pagamento;
>
> II - a compensação;
>
> III - a transação;
>
> IV - remissão;
>
> V - a prescrição e a decadência;
>
> VI - a conversão de depósito em renda;
>
> VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;
>
> VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;
>
> IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;
>
> X - a decisão judicial passada em julgado.
>
> XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.(Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)(Vide Lei nº 13.259, de 2016)
>
> Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.

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

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

O controle fiscal, antes exercido quase exclusivamente durante a conferência, foi distribuído entre conferência e revisão aduaneira, tendo em vista a celeridade dos procedimentos

Documento nato-digital

e como consequência da implantação de controles de análise de risco. Atualmente a maior parte das declarações de importação são parametrizadas para o canal verde de conferência, onde são desembaraçadas pelo Siscomex após batimentos efetuados com informações contidas nas bases de dados da RFB.

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

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

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

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

> Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:
>
> I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;
>
> II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;
>
> III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;
>
> IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.
>
> Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

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

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

Documento nato-digital

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

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

Após os esclarecimentos necessários, concluo pela validade do procedimento de revisão aduaneira, e deixo de acatar a alegação da recorrente.

Da classificação fiscal da mercadoria

O ponto central da controvérsia está na classificação fiscal da mercadoria.

A recorrente entende como correta a NCM 0711.20.10 – Azeitonas conservadas com água salgada, descrevendo a mercadoria nas declarações de importação como : "Azeitonas verdes "arauco" cosecha 2003[1]...".

As importações estão amparadas com Fatura Comercial em nome da empresa "AGRO-RODEO" – elaboration de aceitunas y encurtidos em general, descritas como "aceitunas verdes arauco cosecha 2003", com "origen y procedencia" em Mendoza – Argentina e NCM 0711.20.10.000Y.

No conhecimento de carga consta que se tratam de tambores contendo "aceitunas verdes arauco cosecha 2003" com origem e procedência de Mendoza na Argentina. No packing list consta a mesma informação.

O certificado de origem Mercosul, consta NCM 0711.20.10 e descrição "com agua salada" e "... toneladas de aceitunas verdes arauco cosecha 2003..."

Informa que sempre utilizou a NCM 0711.20.10, correspondente a "azeitonas com água salgada", relativa a produtos hortícolas conservados transitoriamente, mas impróprios para alimentação neste estado.

A fiscalização entendeu que apesar de as azeitonas estarem acondicionadas em água salgada já estariam próprias para consumo:

> Afirmou que a subposição 0711.20 refere-se às azeitonas submetidas a um tratamento que apenas lhes assegure provisoriamente a conservação durante o transporte ou a armazenagem, antes da utilização definitiva, desde que permaneçam impróprias para consumo, neste estado, conforme esclarece a Nesh da posição 0711. O tratamento para conservação da azeitona é feito mediante a utilização de água salgada ou salmoura.

[1] a "cosecha" ou colheita são de anos diferentes

Documento nato-digital

> Já o subitem NCM 2005.70.00 é dedicado às azeitonas que passaram por tratamentos especiais, aplicados no intuito de eliminar o amargor próprio da fruta, tornando -as aptas para serem consumidas (não necessariamente a azeitona tem que estar pronta para consumo imediato, mas deve ter sido objeto de tratamento que possibilite o seu futuro consumo e que não sirva apenas para sua conservação durante o transporte ou a armazenagem). Esses tratamentos podem se dar por meio da utilização de soda ou pela fermentação prolongada da azeitona em solução de água salgada.

Acrescentou que em procedimentos de fiscalização foi constatado que as azeitonas importadas já haviam sido submetidas a tratamentos especiais para a retirada do seu amargor.

Consta a efl. 179 Termo de Constatação do Sr. Paulo Roberto Estrela da Silva, sócio da empresa All Bacon Defumados Salgados e Congelados Ltda, que prestou serviços para a recorrente, e no caso das azeitonas o serviço consistia em recebimento das azeitonas em "bombonas", próprias para consumo, e o seu fracionamento em recipientes de menor volume. E durante o fracionamento havia a troca da salmoura sem alteração no estado das azeitonas.

Á efl. 181 temos Termos de Constatação relativo ao comparecimento da fiscalização nas instalações da empresa Karne Keijo. Foi informado pela funcionária da empresa que as azeitonas chegam ao estabelecimento em bombonas de 180 kg e são encaminhadas para estabelecimento terceirizado para troca da salmoura e fracionamento das azeitonas em baldes de 2,5kg, para posterior venda a atacado.

À efl. 189 e sgs. consta o Relatório da fiscalização, onde informa que: 1) a demanda de fiscalização partiu de denúncia da DRF Foz do Iguaçu sobre classificação incorreta; 2) a RF09 realizou estudo sobre as azeitonas e sua classificação fiscal onde constatou que 85% das azeitonas exportadas pela Argentina são próprias para consumo; 3) foram solicitadas as notas ficais de entrada e saída do estabelecimento que demonstraram haver operações de industrialização por encomenda realizadas pela empresa ALL Baccon; 4) a industrialização contratada deu-se em curto período de tempo, média de 4,4 dias; 5) a recorrente não possui instalações para efetuar o beneficiamento do produto; 6) no site da empresa consta que o produto é oferecido ao varejo na mesma apresentação recebida da terceirizada.

Segundo a literatura técnica as azeitonas são frutos da Olea Europaea (Oliveira) colhidos no ponto de amadurecimento adequado. Após a colheita, os frutos são tratados com uma solução diluída de soda cáustica para melhorar a textura e, principalmente, para a retirada de um glícosídeo de sabor muito amargo, chamado oleuropeína. Na sequência, são lavados e colocados em salmoura para conservação e início do processo de fermentação láctica. No caso das azeitonas verdes, o processo dura 60 dias no mínimo e, no caso das azeitonas pretas, são 180 dias de fermentação láctica. Durante esse processo, as azeitonas são mantidas em tanques e logo após colocadas em barricas plásticas. Nessas barricas, o produto é mantido transitoriamente em salmoura de fermentação láctica, sendo transportado até a indústria onde se fará seu processamento final. Este consiste em limpeza, seleção e tratamento térmico (pasteurização) em embalagem final em potes de vidro hermeticamente fechados.

No Relatório da Superintendência da Receita Federal da 9ª Região Fiscal (SRRF09), abordando o tema, identificou que permaneceriam no Capítulo 7 apenas as azeitonas conservadas transitoriamente em água salgada ou adicionadas de outras substâncias, porém impróprias para alimentação, vez que não passaram por nenhum tratamento.

Documento nato-digital

Diz que o tratamento especial tem por objetivo tornar o produto comestível, com a eliminação do amargor do próprio fruto. "Esse tratamento especial pode ser pela utilização de hidróxido de sódio (soda cáustica), antes da fermentação (método mais rápido) ou ainda, apenas com a colocação dos frutos diretamente em solução de água e sal, em grandes reservatórios, onde passarão pelo processo de fermentação ácida (método mais lento para a retirada do amargor)."

> 10. O fluxograma para a preparação de azeitonas verdes é o seguinte:
>
> a. Recepção e inspeção da matérias
>
> b. Lavagem
>
> c. Tratamento com álcali (destrói a maior parte do princípio amargo, a oleupeína, permeabiliza a pele e melhora a textura das azeitonas);
>
> d. Imersão em salmoura;
>
> e. Fermentação;
>
> f. Seleção e classificação (nesta etapa se separam os frutos defeituosos e se classificam por tamanho);
>
> g. Acondicionamento (para as azeitonas que se comercializam envasadas, a salmoura de cobertura deve ter uma concentração de cloreto de sódio de 4 a 8%, e as que se comercializam a granel, entre 6 a 10%); h. Envasamento (as formas de apresentação incluem as descaroçadas, recheadas com alcaparras, anchovas ou sardinhas, pimentão vermelho, trufas, pepinos, cebolinhas, etc.);
>
> i. Azeitonas verdes.

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

À época dos fatos estava vigente a NCM 2002 com os seguintes textos, na NCM definida pela recorrente:

> 07.11 PRODUTOS HORTÍCOLAS CONSERVADOS TRANSITORIAMENTE (POR EXEMPLO: COM GÁS SULFUROSO OU ÁGUA SALGADA, SULFURADA OU ADICIONADA DE OUTRAS SUBSTÂNCIAS DESTINADAS A ASSEGURAR TRANSITORIAMENTE A SUA CONSERVAÇÃO), MAS IMPRÓPRIOS PARA ALIMENTAÇÃO NESTE ESTADO
>
> 0711.20 -Azeitonas
>
> 0711.20.10 Com água salgada NT
>
> 0711.20.20 Com água sulfurada ou adicionada de outras substâncias NT
>
> 0711.20.90 Outras 0

E na NCM definida pela fiscalização

Documento nato-digital

20.05 OUTROS PRODUTOS HORTÍCOLAS PREPARADOS OU CONSERVADOS, EXCETO EM VINAGRE OU EM ÁCIDO ACÉTICO, NÃO CONGELADOS, COM EXCEÇÃO DOS PRODUTOS DA POSIÇÃO 20.06

2005.70.00 -Azeitonas

A questão central gira em torno de se identificar se o produto era próprio para consumo humano ou não. Se caracterizado que as mercadorias encontravam-se impróprias para consumo, sua classificação será dada pela posição 0711, como defende a recorrente, por outro lado, se consideradas próprias para consumo, tais mercadorias passam a classificar-se na posição 2005, como entende a Fiscalização.

Não existem laudos para o produto e a fiscalização concluiu que o produto era próprio para consumo humano por maneira indireta, em diligência à empresa recorrente e empresa terceirizada, e no confronto com documentos fiscais de entrada e saída. Foi confirmado que não houve processo de industrialização que trouxesse modificações ao produto e que o mesmo era apenas fracionado em embalagens menores e oferecido a venda para consumo, logo ele foi importado em estado próprio para consumo.

Além disso, foi constatado que o tempo de permanência na empresa terceirizada não era suficiente para a industrialização do produto, segundo a literatura técnica, tornando-o de produto não próprio para consumo para a condição de próprio para consumo.

Outra informação trazida pela fiscalização foi a de que, segundo a autoridade agropecuária do governo da Argentina, 85% das azeitonas exportadas são próprias para o consumo e o Brasil é o único importador da mercadoria.

Esses indícios levaram a confirmação de que o produto entrava no país em estado de próprio para consumo, em oposição ao afirmado pela recorrente de que o produto no estado em que foi importado não era próprio para consumo

A recorrente, por sua vez, não analisa a classificação da mercadoria ou dispende tempo para efetuar uma identificação detalhada da mercadoria. Não apresentou laudos técnicos ou o processo de industrialização que efetua, em suas instalações ou por meio de empresa terceirizada. Em tempo, a fiscalização confirmou, in loco, que a recorrente não possui instalações que permitam qualquer processo de industrialização da mercadoria.

Restringe-se a afirmar que sempre utilizou a NCM 0711.20.10, que os documentos comprovam que a mercadoria corresponde a "azeitonas com água salgada", que a produtora e exportadora assevera que a mercadoria é imprópria para consumo humano, e que o MM. Juiz da 7ª Vara Federal, no Mandado de Segurança entendeu não ser razoável a exigência de nova classificação da mercadoria, já que em outras ocasiões a empresa utilizou essa classificação e ocorreu o regular desembaraço aduaneiro.

Sendo assim, a fiscalização demonstrou com clareza que as mercadorias importadas já se apresentavam próprias para consumo. O conjunto de elementos colacionados caracteriza que o produto não foi submetido, após a importação, a qualquer tratamento especial destinado a alterar suas propriedades de modo a torná-lo próprio para consumo, como o beneficiamento por meio de imersão em substância alcalina ou fermentação capaz de retirar o amargor que lhe é próprio.

Documento nato-digital

Restou caracterizado que as únicas operações a que foram submetidas as mercadorias, após a importação, foram o fracionamento (acondicionamento em embalagens menores para fins de venda) e a troca da salmoura. Tais operações não se confundem com aquelas empregadas no intuito de tornar o produto apto ao consumo.

Por fim, cumpre registrar que as informações consignadas no site da impugnante permitem concluir que, após fracionado, o produto seria revendido diretamente a empresas atacadistas, o que reforça a noção de que, naquele momento, já se encontraria apto ao consumo posto que não passaria por qualquer outro processo de beneficiamento.

Ante o exposto, considerando-se que a mercadoria não foi submetida, no Brasil, a processo de beneficiamento capaz de torná-la apta ao consumo, forçoso é concluir que tal condição já se encontrava presente no momento da importação

Como é sabido, a tabela da nomenclatura de mercadorias é construída de maneira que os capítulos se desdobrem conforme o nível de industrialização a que são submetidas as mercadorias, ou seja, partindo das mercadorias com zero grau de industrialização, capítulo 01 até as mercadorias com alto processo de industrialização, nos últimos capítulos, como o 96.

Assim é que as mercadorias do capítulo 07 encontram-se em fase de industrialização inferior às mercadorias do capítulo 20.

Por esse motivo a NESH da posição 0711 traz a seguinte informação:

> Esta posição compreende os produtos hortícolas que tenham sido submetidos a um tratamento que lhes assegure provisoriamente a conservação durante o transporte ou armazenagem, antes da utilização definitiva (por exemplo, por meio de gás sulfuroso ou água salgada, sulfurada ou adicionada de outras substâncias), desde que permaneçam impróprios para consumo, neste estado.
>
> Estes produtos destinam-se geralmente a servirem como matérias-primas na indústria das conservas. Consistem principalmente em cebolas comestíveis, azeitonas, alcaparras, pepinos, pepininhos (cornichons), cogumelos, trufas e tomates. Apresentam-se geralmente em barris ou em tambores.
>
> Todavia, classificam-se no Capítulo 20 os produtos que, mesmo apresentados em água salgada, tenham sofrido previamente tratamentos especiais, tais como pela soda, por fermentação láctica, a fim de torna-los imediatamente consumíveis (por exemplo, as azeitonas verdes ou curtidas, o chucrute, os pepininhos (cornichons), o feijão verde). (grifos nossos)

Por outro lado, a NESH da posição 2005 consigna:

> Entre as preparações compreendidas na presente posição podem citar-se:
>
> 1)As azeitonas preparadas para consumo por tratamento especial em solução diluída de soda ou maceração prolongada em água salgada. (As azeitonas simplesmente conservadas provisoriamente em água salgada, classificam-se na posição 07.11 ver a Nota Explicativa desta posição).

O que confirma a correta identificação pela fiscalização da NCM 2005.70.00, pela aplicação das regras de classificação RG1 e RG6:

Documento nato-digital

> 20.05 OUTROS PRODUTOS HORTÍCOLAS PREPARADOS OU CONSERVADOS, EXCETO EM VINAGRE OU EM ÁCIDO ACÉTICO, NÃO CONGELADOS, COM EXCEÇÃO DOS PRODUTOS DA POSIÇÃO 20.06
>
> 2005.70.00 -Azeitonas

Confirmando tal entendimento, já existe manifestação do Ceclam – Centro de Classificação de Mercadorias da RFB sobre o mesmo produto, Solução de Divergência nº 98.020, de 12/11/2019, Solução de Consulta nº 98.065, de 02/03/2021, Solução de consulta nº 98.014, de 31/01/2019:

> ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS
>
> Código NCM: 2005.70.00 Mercadoria: Azeitonas verdes, com ou sem caroço, previamente tratadas por fermentação láctica, conservadas transitoriamente em água salgada para assegurar sua conservação, apresentadas em tambores plásticos, com peso líquido de 268 kg e peso drenado de 175 kg.
>
> Dispositivos Legais: RGI 1 e RGI 6 da NCM/SH, constante da TEC, aprovada pela Res. Camex nº 125, de 2016, e da Tipi, aprovada pelo Decreto nº 8.950, de 2016, e subsídios extraídos das Nesh, aprovadas pelo Dec. nº 435, de 1992, e atualizadas pela IN RFB nº 1.788, de 2018, e alterações.

Além disso, o CARF já se pronunciou algumas vezes sobre a classificação fiscal do produto:

> CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS
>
> ENQUADRAMENTO TARIFÁRIO. NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL (NCM). AZEITONAS PREPARADAS.
>
> Para fins de classificação fiscal, após serem submetidas a processos de adoçamento (desamerização) e fermentação láctica, as azeitonas são consideradas preparadas para consumo humano e, neste estado, classificam-se no código 2005.70.00 da NCM.
>
> (Acórdão nº3002-000.548, de 14/01/2019)
>
> CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS
>
> CLASSIFICAÇÃO FISCAL. AZEITONAS PROCESSADAS POR TRATAMENTO ESPECIAL.
>
> Classificam-se no Capítulo 20 as importações de azeitonas que tenham sofrido previamente tratamentos especiais, a fim de torná-las imediatamente consumíveis. Para fins de Classificação Fiscal, a legislação brasileira não interfere na caracterização do termo "imediatamente consumíveis".
>
> (acórdão nº 3402-008.209 de 25/03/2021)
>
> CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS
>
> ENQUADRAMENTO TARIFÁRIO. NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL (NCM). AZEITONAS PREPARADAS.

Documento nato-digital

> Para fins de classificação fiscal, após serem submetidas a processos de adoçamento (desamerização) e fermentação láctica, as azeitonas são consideradas preparadas para consumo humano e, neste estado, classificam-se no código 2005.70.00 da NCM.
>
> (acórdão nº 9303-006.855 de 12/06/2008)

Por fim, não merece prosperar as alegações da recorrente quanto ao fato de o exportador ter atestado que as mercadorias seriam impróprias para consumo imediato ou a manifestação do Poder Judiciário. Como já detalhado, os documentos apresentados por ocasião da importação, fatura comercial, conhecimento de carga e certificado de origem, consignavam a descrição da mercadoria e a classificação fiscal tal qual informada pela recorrente, todavia, tal informação restou descaracterizada pelas evidências coletadas pela fiscalização.

Concluo que foi correta a NCM 2005.70.00 identificada pela fiscalização.

Da cobrança de juros e multa de mora.

A recorrente insurge-se contra a cobrança de juros e multa, e traz a necessária aplicação do art. 63 da Lei nº 9.430/96, que no § 2º dispõe que *a interposição de ação judicial favorecida com medida liminar interrompe a incidência de multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou a contribuição.*

Afirma ser indevida a aplicação da multa de mora no percentual de 20%.

Informa que em 30/05/2007 foi publicado acórdão referente a apelação em Mandado de Segurança nº 97.473-PE o qual deu provimento à apelação interposta pela Fazenda Nacional nos autos do Mandado de Segurança da recorrente em que questionava a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/Cofins na Importação.

A empresa interpôs embargos de declaração, que suspende os efeitos da decisão embargada, tendo sido julgado e o acórdão publicado em 17/09/2007.

E que ao tempo da lavratura do auto de infração a decisão que dera provimento à apelação da Fazenda Nacional não estava surtindo efeitos, daí porque não deveria ter sido aplicada a multa de mora.

A recorrente não apresenta as peças processuais judiciais a que faz referência. A única menção que existe nos autos, conforme já esclarecido, refere-se a Mandado de Segurança para liberação de mercadoria constante de uma única LI, que foi cumprido e o processo arquivado.

Além disso, a questão apresentada é nova nessa instância recursal, não tendo sido apresentada em impugnação, por isso deixo de conhecê-la.

Do ICMS na base de cálculo das contribuições.

Documento nato-digital

O Supremo Tribunal Federal já se manifestou pela inconstitucionalidade do art. 7º, I da Lei nº 10.865/04, por intermédio do RE 559.937/RS, julgado sob a sistemática da repercussão geral, conforme ementa que ora se reproduz:

> *"Tributário. Recurso extraordinário. Repercussão geral. PIS/COFINS –importação. Lei nº 10.865/04. Vedação de bis in idem. Não ocorrência.*
>
> *Suporte direto da contribuição do importador (arts. 149, II, e 195, IV, da CF e art. 149, § 2º, III, da CF, acrescido pela EC 33/01). Alíquota específica ou ad valorem. Valor aduaneiro acrescido do valor do ICMS e das próprias contribuições. Inconstitucionalidade. Isonomia. Ausência de afronta.*
>
> *1. Afastada a alegação de violação da vedação ao bis in idem, com invocação do art. 195, § 4º, da CF. Não há que se falar sobre invalidade da instituição originária e simultânea de contribuições idênticas com fundamento no inciso IV do art. 195, com alíquotas apartadas para fins exclusivos de destinação.*
>
> *2. Contribuições cuja instituição foi previamente prevista e autorizada, de modo expresso, em um dos incisos do art. 195 da Constituição validamente instituídas por lei ordinária. Precedentes.*
>
> *3. Inaplicável ao caso o art. 195, § 4º, da Constituição. Não há que se dizer que devessem as contribuições em questão ser necessariamente não cumulativas. O fato de não se admitir o crédito senão para as empresas sujeitas à apuração do PIS e da COFINS pelo regime não cumulativo não chega a implicar ofensa à isonomia, de modo a fulminar todo o tributo. A sujeição ao regime do lucro presumido, que implica submissão ao regime cumulativo, é opcional, de modo que não se vislumbra, igualmente, violação do art. 150, II, da CF.*
>
> *4 Ao dizer que a contribuição ao PIS/PASEP Importação e a COFINS Importação poderão ter alíquotas ad valorem e base de cálculo o valor aduaneiro, o constituinte derivado circunscreveu a tal base a respectiva competência.*
>
> *5. A referência ao valor aduaneiro no art. 149, § 2º, III, a , da CF implicou utilização de expressão com sentido técnico inequívoco, porquanto já era utilizada pela legislação tributária para indicar a base de cálculo do Imposto sobre a Importação.*
>
> *6. A Lei 10.865/04, ao instituir o PIS/PASEP Importação e a COFINS Importação, não alargou propriamente o conceito de valor aduaneiro, de modo que passasse a abranger, para fins de apuração de tais contribuições, outras grandezas nele não contidas. O que fez foi desconsiderar a imposição constitucional de que as contribuições sociais sobre a importação que tenham alíquota ad valorem sejam calculadas com base no valor aduaneiro, extrapolando a norma do art. 149, § 2º, III, a, da Constituição Federal.*

Documento nato-digital

> *7. Não há como equiparar, de modo absoluto, a tributação da importação com a tributação das operações internas. O PIS/PASEP Importação e a COFINS Importação incidem sobre operação na qual o contribuinte efetuou despesas com a aquisição do produto importado, enquanto a PIS e a COFINS internas incidem sobre o faturamento ou a receita, conforme o regime. São tributos distintos.*
>
> *8. O gravame das operações de importação se dá não como concretização do princípio da isonomia, mas como medida de política tributária tendente a evitar que a entrada de produtos desonerados tenha efeitos predatórios relativamente às empresas sediadas no País, visando, assim, ao equilíbrio da balança comercial.*
>
> *9. Inconstitucionalidade da seguinte parte do art. 7º, inciso I, da Lei 10.865/04: "acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições , por violação do art. 149, § 2º, III, a, da CF, acrescido pela EC 33/01.*
>
> *10. Recurso extraordinário a que se nega provimento."*

A decisão em comento transitou em julgado em 29/10/2014, de modo que sua observância é impositiva.

Conclusão

Pelo exposto, conheço parcialmente do recurso voluntário, e na parte conhecida voto pelo provimento parcial do recurso para que seja excluído o ICMS da base de cálculo das contribuições conforme decidido no RE STF nº 559.937/RS.

(documento assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes

Documento nato-digital