



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

Processo nº 10142.721281/2014-81
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-005.455 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de julho de 2018
Matéria IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO
Recorrente ANDRE E. F. PARIZE - EPP
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 13/10/2014

CERTIFICADO DE ORIGEM. PRAZO DE EMISSÃO. DESCUMPRIMENTO. DESQUALIFICAÇÃO.

O artigo 17 do 44º Protocolo Adicional ao Acordo de Complementação Econômica (ACE) nº 18 dispõe expressamente que os certificados de origem somente poderão ser emitidos durante os sessenta dias seguintes à emissão da fatura comercial correspondente. Trata-se de norma internacional proibitiva acerca da emissão do referido documento no país de origem da mercadoria que está em perfeita consonância com a não aceitação, pelo país de destino, de eventual documento emitido nessas condições para fins de tratamento tarifário preferencial.

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.

Recurso Voluntário negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz (Relatora), Maysa de Sá Pittondo Deligne e Rodolfo Tsuboi (Suplente Convocado), que davam provimento. Designada a Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente

(assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Rodrigo Mineiro Fernandes, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Rodolfo Tsuboi (Suplente Convocado) e Waldir Navarro Bezerra.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento ("DRJ") de Fortaleza/CE, que julgou improcedente a impugnação apresentada pela Contribuinte.

Por bem consolidar os fatos ocorridos até a decisão da DRJ, colaciono o relatório do Acórdão recorrido *in verbis*:

Cuidam os autos da exigência de crédito tributário, relativo à cobrança do Imposto de Importação - II (R\$ 88.135,04), acrescido de multa de mora (R\$ 17.627,01), em virtude de desqualificação de Certificado de Origem relativo a importação (DI nº 14/1960829- 2) com tratamento favorecido no âmbito do Mercosul, conforme artigo 17 do Quadragésimo Quarto Protocolo Adicional ao Acordo de Complementação Econômica nº 18 (ACE 18), internalizado no Brasil pelo Decreto nº 5.455, de 02 de junho de 2005; e artigo 10, II e parágrafo único da Instrução Normativa SRF nº 149, de 27 de março de 2002, em desfavor de ANDRÉ E. F. PARIZE EPP.

De acordo com o Relatório de Fiscalização (fls. 08-17), em procedimento de conferência documental, realizada pela autoridade fiscal responsável pela análise da Declaração de Importação em tela foram constatadas algumas incorreções, entre as quais a emissão do Certificado de Origem em data superior a sessenta dias da emissão da Fatura Comercial.

Tendo em vista as constatações acima, em 16/10/2014, o importador tomou ciência, através de seu Despachante Aduaneiro, do Termo de Intimação Fiscal EAD nº 104/2014, para apresentar correções, bem como recolher o Imposto de Importação, pelo descumprimento do disposto no artigo 17 do Quadragésimo Quarto Protocolo Adicional ao Acordo de Complementação Econômica nº 18 (ACE 18), regulamentado pela Instrução Normativa SRF nº 149/2002.

A autoridade fiscal, em cumprimento ao disposto no Artigo 10, inciso II, e parágrafo único, da Instrução Normativa SRF nº 149, de 27 de março de 2002, que dispõe sobre os procedimentos de

controle e verificação da origem de mercadorias importadas de Estado-Parte do MERCOSUL, desqualificou o Certificado de Origem apresentado para acobertar a operação de Importação em tela.

Em sendo assim, excluído o tratamento preferencial, pela desqualificação do Certificado de Origem do MERCOSUL, segundo a fiscalização, passa a ser inaplicável a alíquota interna do Mercosul relativa ao Imposto de Importação (II), tornando-se aplicável a alíquota relativa a terceiros Estados, a qual, conforme a Resolução Camex nº 94/2014 é de 35%.

Conforme o Relatório de Fiscalização, o procedimento adotado pela autoridade fiscal para exigência do tributo, tem embasamento no artigo 570 do Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro de 2009 – RA/2009), que dispensa a formalização de processo administrativo fiscal para correção de irregularidades no curso do despacho aduaneiro. Porém com a permissividade de o contribuinte manifestar sua inconformidade, para que então seja lavrado auto de infração para o exercício pleno do contraditório e ampla defesa.

Em 27/10/2014, o Importador protocolou resposta ao Termo de Intimação Fiscal EAD nº 104/2014, ANEXO II, anexando documentos necessários para proceder as correções solicitadas e, ainda, documentos que, em sua tese, afastaria a incidência do art. 10 da IN SRF nº 149/2002. Esses documentos são, segundo consta no Relatório de Fiscalização:

“-Prorroga de Plazo (Documento emitido pelo exportador Paraguai à entidade certificadora, UNION INDUSTRIAL PARAGUAYA, solicitando prorrogação do prazo da Fatura Comercial nº 001-0330000064, do dia 26/07/2014 para o dia 06/10/2014);

-Ofício da UNION INDUSTRIAL PARAGUAYA ao Exportador (Documento emitido ao exportador com informação de acolhimento de sua solicitação, acima);

-Ofício da UNION INDUSTRIAL PARAGUAYA ao Ministério da Fazenda (Documento dirigido à Secretaria da Receita Federal do Brasil, informando que a entidade certificadora acatou a solicitação do exportador, de alteração da data de emissão da fatura).”

Segundo a fiscalização, a Fatura Comercial nº 001-033-0000064, emitida em 26/07/2014, foi utilizada pelo importador para instruir o procedimento de Licenciamento de Importação - LI nº 14/3477287-4, substitutiva da LI nº 14/2706453-3, esta registrada em 28 de julho de 2014, ou seja, é fato que a Fatura Comercial foi emitida em 26/07/2014, não cabendo alegações de que o campo estaria incorreto. Além disso, na resposta ao Termo de Intimação Fiscal EAD nº 104/2014, o próprio importador afirma que a data da sua emissão é efetivamente o dia 26/07/2014.

Da análise da documentação apresentada acima, é possível constatar, segundo o autuante, que o pleito do exportador perante a Entidade Certificadora, qual seja a "prorrogação da data da fatura comercial" é um instituto que não existe no Quadragésimo Quarto Protocolo Adicional ao Acordo de Complementação Econômica nº 18 (ACE 18) do MERCOSUL e, em sendo assim, não poderia a entidade unilateralmente criar tal benefício, em detrimento dos dispositivos do Tratado Internacional.

A fiscalização aduz que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal - STF é pacífica no sentido de que, ressalvada a hipótese do § 3º do art. 5º da Constituição Federal de 1988, após regular incorporação ao direito interno, o tratado internacional adquire posição hierárquica idêntica à de uma lei ordinária (ADIMC 1.480 e RE 80.004-SE), possibilitando que uma lei ordinária venha a modificá-lo ou revogá-lo internamente (o que equivaleria a uma denúncia no âmbito externo), ou seja, no ordenamento jurídico brasileiro, o Tratado Internacional tem força de lei, e assim deve ser interpretado.

Aduz, ainda, que, do artigo 96 do Código Tributário Nacional, retira-se que os tratados internacionais estão compreendidos no conceito de legislação tributária; e que do capítulo do CTN reservado à Interpretação da Legislação Tributária extrai-se dispositivo, de seu artigo 111, enfático sobre a obrigatoriedade de interpretação literal de determinados institutos tributários.

Na realidade, o CTN, segundo o autuante, impõe que certas normas sejam interpretadas estritamente, impossibilitando ampliações. Nesse diapasão, o CTN afirma, no artigo 111, que se interpreta literalmente a legislação tributária que disponha sobre, dentre outros institutos, a isenção tributária. Sendo assim, a interpretação do disposto no artigo 17 do Quadragésimo Quarto Protocolo Adicional ao Acordo de Complementação Econômica nº 18 não poderá tomar dimensões extensivas, por se tratar de benesse tributária, ou isenção tributária. Do próprio texto do artigo 17 do ACE 18 observa-se a ênfase restritiva, com a palavra "somente".

Segundo a fiscalização, é princípio basilar de hermenêutica jurídica aquele segundo o qual a lei não contém palavras inúteis. Ou seja, as palavras devem ser compreendidas como tendo alguma eficácia. Não se presumem, na lei, palavras inúteis. Assim sendo, ainda de acordo com o agente fiscal, não restam dúvidas de que a palavra "somente" contida no artigo 17 do ACE 18 tem a notória função de restrição do período onde é permitido a emissão de um Certificado de Origem no âmbito do Mercosul.

Por todo o exposto, não haveria, segundo o autuante, alternativa à autoridade fiscal responsável pelo exame

documental do despacho de importação, senão a interpretação pela desqualificação do Certificado de Origem apresentado para instruir a DI de nº 14/1960711-3.

E, assim sendo, para efeitos de aplicação do art. 570 do RA, em específico seu § 3º, em 05/11/2014, foi lavrado Termo de Intimação Fiscal EAD nº 112/2014, no qual o importador foi intimado a providenciar o recolhimento do Imposto de Importação devido, ou manifestar sua inconformidade quanto à exigência, para que fosse, então, lavrado o Auto de Infração para exercício pleno do contraditório e ampla defesa por parte do importador.

Aduz a fiscalização que, em 06/11/2014, o importador protocolou, na Inspetoria da Receita Federal do Brasil em Mundo Novo-MS, sua manifestação de inconformidade, ANEXO II, quanto à desqualificação do Certificado de Origem do Mercosul de nº E- 0000069540.

Assim, foi lavrado o Auto de Infração com o fim de efetuar o lançamento do Imposto de Importação devido, utilizando a alíquota aplicável para importações de Estado não Parte do MERCOSUL, para a mercadoria com NCM 6301.40.00, nos termos da Resolução CAMEX nº 94/2014, alíquota de 35%.

De acordo com o autuante, sobre o valor do Imposto de Importação incide a multa de mora de que trata o artigo 746 do Regulamento Aduaneiro/2009 (art. 61 da Lei nº 9.430/1996), no percentual de 0,33% por dia de atraso, limitada a 20%, sendo que a multa de mora é aplicada em substituição à multa de ofício de que trata o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, em razão do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 13, de 10/09/2002.

Da impugnação

A autuada foi cientificada do auto de infração em 17/11/2014, pessoalmente, (fl. 03), e apresentou impugnação em 17/12/2014 (fl. 67-78), onde alega que:

I – DOS FATOS

-teve ciência da desqualificação do Certificado de Origem em 16/10/2014, quando recebeu a Intimação Fiscal EAD nº 104/2014 (fl. 34/41), em que foi intimada a apresentar carta de correção da fatura e do CRT e recolher o imposto de importação e a multa de mora, e informar na DI os recolhimentos, motivação e as bases legais;

-em busca de explicação para o ocorrido, a Impugnante buscou informação junto à empresa fabricante dos produtos que estavam sendo importados, a qual, em resposta, explicou que junto com seu pedido de emissão de certificado de origem para a fatura nº 001- 0330000064, protocolado em 06/10/2014, foi apresentado também um ofício requerendo prorrogação da data de emissão da fatura, em decorrência do transcurso do prazo de 60 entre a data de sua emissão e do protocolo do pedido, que foi aceito pela entidade certificadora, tendo esta emitido o certificado de origem para a mercadoria objeto da fatura;

-a empresa certificadora também emitiu uma correspondência para a Secretaria da Receita Federal do Brasil em Mundo Novo/MS em que explica os fatos acima descritos, e confirma a emissão do certificado de origem em virtude do pedido de prorrogação da data e a aceitação dela de tal fato;

-em 27/10/2014, a Impugnante protocolou resposta à intimação supra (fl.43/44), apresentando as cartas de correção da fatura e CRT e os documentos acima citados. Em resposta aos documentos apresentados, a autoridade fiscal intima a Impugnante, por meio da Intimação Fiscal EAD nº 111/2014 (fl. 58), que fica mantida a exigência do recolhimento do imposto de importação sobre a operação acobertada pela DI nº 14/1960711-3, que deverá ser feito em 05 (cinco) dias, ou apresentar, por escrito, manifestação de inconformidade;

II - DO DIREITO

-de acordo com o 44º Protocolo Adicional ao ACE 18, no Anexo “Regime de Origem MERCOSUL”, artigo 14, os requisitos essenciais para a validade do Certificado de Origem são que as mercadorias sejam perfeitamente identificadas e que sejam inequivocadamente originárias do Estado Parte, nos termos dos acordos afirmados, e que a entidade certificadora seja legalmente autorizada a emitilo;

-o certificado de origem nº E 0000069540 de 06/10/2014 preenche todos os requisitos essenciais para a sua validade, haja vista que a autoridade fiscal não questionou tais requisitos no Relatório de Verificação Fiscal da Declaração de Importação nº 14/1960711-3 parte integrante do auto de infração objeto do presente Processo Administrativo Fiscal;

-o certificado de origem apresentado foi desqualificado porque teria descumprido o disposto no artigo 17 do Quadragésimo quarto Protocolo Adicional ao ACE 18; em que pese a condição de que os certificados de origem somente poderão ser emitidos a partir da data da emissão

da fatura comercial ou durante os sessenta dias subsequentes, o terceiro parágrafo do artigo 17 estipula que as administrações aduaneiras observarão o disposto no Anexo IV do regime, que contém as instruções para o controle do certificado de origem do Mercosul;

-o Anexo IV a que se refere o artigo 17 acima citado, por sua vez, contém as instruções para o controle dos certificados de origem do Mercosul por parte das Administrações Aduaneiras, e prevê a correção do certificado de origem no caso de constatação de erros formais; nesse Anexo IV, letra “A”, alínea “e”, citado pela mesma norma legal que dispõe que o certificado de origem não deve ser emitido após sessenta dias da emissão da fatura, também dispõe que os erros formais poderão ser corrigidos, e erros formais, segundo o acordo, serão todos aqueles erros que não modificam a qualificação de origem das mercadorias;

-o erro na emissão do Certificado de Origem em tela foi devidamente justificado pela entidade certificadora perante a Secretaria da Receita Federal, e tal fato não teve qualquer interferência da empresa importadora ora impugnante;

-a empresa certificadora, acatando o pedido de prorrogação da data da fatura feita pelo exportador paraguaio, emitiu regularmente o certificado de origem, que acoberta a mercadoria importada por meio da DI nº 14/1960711-3, com origem paraguaia comprovada, e que em nenhum momento foi questionado pela autoridade aduaneira;

-nenhuma irregularidade ou suspeita quanto a origem da mercadoria foi levantada. O erro cometido pela entidade certificadora para emissão do certificado de origem não pode ser causa suficiente para ensejar a perda da isenção tributária por parte do contribuinte, que importou a mercadoria de origem do Estado Parte Paraguai regularmente, com o benefício concedido para mercadoria dele originado;

-a lei não pode ser encarada como instrumento vazio de conteúdo, sobretudo porque os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade se constituem em fundamento de validade para todos os atos da Administração. Nesse sentido, a Lei nº 9.784/99, prevê, em seu art. 2º, VI, que é vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público;

-sendo a mercadoria comprovadamente de origem paraguaia, a autoridade fiscal se baseou única e exclusivamente num parágrafo do acordo recepcionado pelo Decreto 5.455/2005, sem levar em consideração os demais dispositivos contidos na mesma norma legal, especialmente naquele específico ao caso em tela, que estipula que todos aqueles erros que não modificam a qualificação de origem da mercadoria, serão considerados erros formais e poderão ser corrigidos (Anexo IV, A - CONTROLE DO CERTIFICADO DE ORIGEM, segundo parágrafo da letra "e");

- A jurisprudência também tem se posicionado neste sentido, em casos similares (cita Acórdãos do TRF4, STJ e TRF1);

III – DA MULTA DE MORA LANÇADA NO AUTO DE INFRAÇÃO

-a autoridade fiscal calculou a multa prevista no artigo 61, § 3º, da Lei nº 9.430/1996 de forma incorreta no Auto de infração (fls. 3 e 7), pois, segundo a legislação aplicável ao caso, incide a multa de mora, que será calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso, a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto, e limitada a vinte por cento (art. 61, §1º e §2º, da Lei nº 9.430/1996);

-a DI nº 14/1960711-3, foi registrada em data de 12/10/2014, sendo esta a data do fato gerador do imposto. O Auto de Infração foi lavrado em data de 17/11/2014 (fl. 3). Considerando o disposto na norma legal supracitada, a multa de mora é cobrada por dia de atraso, e é calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo legal, o que perfaz tão somente 36 (trinta e seis) dias quando da lavratura do Auto de Infração, que ocorreu em 17/11/2014;

Portanto, incorreto o percentual da multa calculada no Auto de Infração, que considerou o teto de 20% (vinte por cento), quando o correto na data da lavratura do Auto de Infração seria de 36 (trinta e seis) dias, multiplicado pela taxa de 0,33% (trinta e três centésimos por cento), o que perfaz um percentual total de 11,88% (onze inteiros e oitenta e oito centésimos por cento), índice a ser aplicado ao valor do tributo calculado;

IV-CONCLUSÃO

-por todo o acima exposto, há que se concluir que a emissão do certificado de origem ocorreu por um erro formal da entidade certificadora, que acatando o pedido de prorrogação da data de emissão, emitiu regularmente o competente certificado de origem, que atesta

incontestavelmente a origem paraguaia da mercadoria objeto do certificado de origem emitido;

-o erro cometido na aceitação do pedido de prorrogação da data de emissão da fatura não modifica a qualificação de origem da mercadoria, o que o classifica como erro formal, sujeito portanto a correção, nos termos da letra "e" do Anexo IV - A- CONTROLE DO CERTIFICADO DE ORIGEM, o que ocorreu com a apresentação da justificativa da emissão do Certificado de origem feita pela entidade certificadora;

-caso não seja este o entendimento desta doughty autoridade julgadora, que seja feito o cálculo da multa de mora, pois da forma em que foi lançada está incorreta, e tal erro repercutirá em todos os cálculos futuros;

-isto posto, REQUER:

“1.seja o Auto de Infração julgado improcedente e arquivado em caráter definitivo, por ser essa a única medida de inteira justiça;

2.que seja recalculada a multa de mora lançada na data da lavratura do Auto de Infração, por estar incorreta, e que se mantida, repercutirá de forma negativa nos cálculos do débito futuro.”

À fl. 183, consta Termo de Constatação, datado de 29/12/2014, segundo o qual:

“Trata-se de Auto de Infração com lançamento de ofício de Imposto de Importação devido a desqualificação de certificado de origem elaborado em desacordo com as normas vigentes. Ciente do Auto de Infração, o interessado apresentou IMPUGNAÇÃO no qual contesta a desqualificação do Certificado de Origem que dava cobertura a operação de importação e o lançamento efetuado, bem como a multa de mora aplicada. O encaminhamento para a competente Delegacia de Julgamento encontra-se no momento pendente de regularização dos documentos de representação. Em paralelo, o interessado impetrou o Mandado de Segurança 0002680-69.2014.4.03.6006 pleiteando a liberação das mercadorias sem garantia (as quais encontram-se retidas aguardando regularização da importação).

O pedido de liminar foi postergado para momento posterior à chegada de informações solicitadas a esta Inspetoria. Em 19/12/2014 foi encaminhado à Primeira Vara Federal em Naviraí as informações solicitadas”.

Às fls. 205-215 foram anexadas sentença, Decisão do Reexame Necessário pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região e extrato do processamento relativo à citada

ação judicial. A petição inicial e outros documentos relativos ao referido processo já tinham sido anexados pela impugnante às fls. 87 a 166.

Quanto à pendência relativa à representação, foram apresentadas, às fls. 193- 196, procuração e cópias dos documentos de identificação dos representantes.

O julgamento da impugnação resultou no Acórdão da DRJ de Fortaleza/CE (fls 220 a 237), cuja ementa segue colacionada abaixo:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 13/10/2014

AÇÃO JUDICIAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO. AUSÊNCIA DE CONCOMITÂNCIA DE OBJETOS. NÃO EXISTÊNCIA DE RENÚNCIA À INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA.

Não havendo identidade entre os objetos do processo judicial e do processo administrativo, a propositura de ação judicial, por si só, não importa em renúncia à instância administrativa.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 13/10/2014

CERTIFICADO DE ORIGEM. DESQUALIFICAÇÃO.

Considera-se ineficaz, para fins de reconhecimento do tratamento preferencial, Certificado de Origem emitido em data posterior a sessenta dias da data da emissão da fatura comercial que instruiu a declaração de importação. Desqualificado o Certificado de Origem, submete-se a importação ao regime comum, aplicando-se as alíquotas integrais previstas para as mercadorias objeto da operação.

Irresignada, a Contribuinte recorre a este Conselho por meio de petição de fls 247 a 255, repisando os argumentos de sua impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, Relatora

Conforme o despacho de fls 260, o recurso é tempestivo, com base no que dispõe o artigo 33 do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972, bem como atende as demais condições de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

De acordo com o relato acima, as questões a serem aqui solucionadas seriam duas: *i)* existência ou não de concomitância; *ii)* validade da desqualificação do certificado de origem da mercadoria importada, com a correspondente cobrança da diferença do Imposto de Importação ("II"), multa e juros.

Entretanto, com relação à concomitância, a Contribuinte não apresentou em seu recurso voluntário nenhuma consideração atinente ao tema. Assim, aquiesceu com as conclusões adotadas pela DRJ no sentido de inexistência de similaridade entre a discussão travada no Mandado de Segurança n. 0002680-69.2014.4.03.6006 e o presente processo administrativo, com as quais concordo.¹ Por tais razões, o tema encontra-se pacificado, não merecendo maiores considerações nesse momento.

Passemos então à questão do certificado de origem.

Depreende-se da análise do processo, que a controvérsia gira em torno da aceitação ou não de Certificado de Origem do Mercosul apresentado em despacho aduaneiro, em virtude de o tempo decorrido entre a data de emissão deste documento e a data de emissão da fatura estar superior a sessenta dias, contrariando o disposto no artigo 17 do 44º Protocolo Adicional ao Acordo de Complementação Econômica nº 18 (ACE 18), que é o tratado internacional que dispõe sobre o tratamento tributário favorecido entre os países membros do Mercosul.

Como bem destacado neste processo, em 26/03/1991, foi assinado o Tratado de Assunção, instituindo o Mercosul – Mercado Comum do Sul, entre Brasil, Argentina, Paraguai e Uruguai. Em 29/11/1991, foi assinado o Acordo de Complementação Econômica (ACE 18), **internalizado no País pelo Decreto nº 550 de 27/05/1992**. Esse ACE foi alterado por diversos Protocolos Adicionais, sendo que o 44º Protocolo Adicional, que aprova o texto do atual Regime de Origem MERCOSUL, foi internalizado no País pelo Decreto nº 5.455, de 02/06/2005.

No que interessa ao presente caso, para aplicação das alíquotas preferenciais, no âmbito do Mercosul, há que se comprovar a origem das mercadorias.

Dessa forma, o Regulamento de Origem das Mercadorias definiu que o documento comprobatório da origem da mercadoria é o Certificado de Origem do Mercosul, emitido pelas repartições oficiais ou organismos ou entidades por elas credenciadas.

No Brasil cabe à Secretaria da Receita Federal a tarefa de realizar o controle da origem, no curso do despacho de importação ou em procedimento de fiscalização posterior. No despacho de importação, o certificado de origem deve ser apresentado juntamente com os demais documentos instrutivos da Declaração de Importação, no modelo padrão aprovado. A aceitação do Certificado de Origem do Mercosul depende do cumprimento do disposto nas normas regulamentares.

O 44º Protocolo Adicional revogou o 8º Protocolo Adicional ao ACE nº 18, de 1995, que trazia, em seu Anexo I, o Regulamento de Origem das Mercadorias no Mercado

¹ Analisando-se a petição inicial relativa ao Mandado de Segurança nº 0002680- 69.2014.4.03.6006, impetrado pela impugnante, o qual tramitou na 1ª Vara da Justiça Federal de Naviraí-MS, que faz parte da Jurisdição do Tribunal Regional Federal da 3ª Região (TRF3), verifica-se que a ação visava apenas à liberação da carga importada através da DI nº 14/1960711-3 (objeto da autuação a que se refere o processo em análise), bem como das DI's nº 14/1960829-2, 14/1960264-2, conforme consta do pedido, às fls. 101-102.

Comum do Sul. Esse Regulamento de Origem foi disciplinado no Brasil pela Portaria Interministerial MF/MICT/MRE nº 11/1997, e pela IN SRF nº 149/2002, a qual ainda está em vigor, agora regulamentando o 44º Protocolo Adicional ao ACE 18.

Quanto ao momento em que o Certificado de Origem pode ser emitido em relação à data da fatura, o artigo 17 do 44º Protocolo Adicional ao ACE 18 dispõe:

Artigo 17 - Os certificados de origem somente poderão ser emitidos a partir da data de emissão da fatura comercial correspondente, ou durante os sessenta (60) dias seguintes. (grifei)

O certificado de origem deverá ser apresentado perante a autoridade aduaneira do Estado Parte importador no momento do despacho de importação.

As administrações aduaneiras, por sua vez, observarão o disposto no Anexo IV deste Regime que contém “As instruções para o controle de certificados de origem do MERCOSUL por parte das administrações aduaneiras.”

determina que: Disciplinando tal ponto, o artigo 10 da Instrução Normativa SRF nº 149/2002

*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**:*

I - conter rasuras, correções, emendas ou campos não preenchidos, com exceção daqueles reservados às observações e à identificação do consignatário;

*II - tiver sido emitido anteriormente à data da respectiva fatura comercial ou **após sessenta dias da sua emissão**; ou*

III - tiver sido firmado por entidade ou funcionário não autorizado.

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. (grifei)

No caso ora sob análise, é incontroverso o fato de que a fatura comercial está datada de 26/07/2014 (fls 25), enquanto que o certificado de origem apresentado pelo importador foi expedido em 08/10/2014 (fl. 31). Ou seja, está claro que o certificado de origem o foi emitido após sessenta dias da emissão da fatura comercial correspondente, em desconformidade com a norma acima transcrita.

A Recorrente defende-se explicando que foi apresentado um ofício requerendo prorrogação da data de emissão da fatura, em decorrência do transcurso do prazo

de 60 entre a data de sua emissão e do protocolo do pedido, o que foi aceito pela entidade certificadora, tendo esta emitido o certificado de origem para a mercadoria objeto da fatura.

Enquanto a DRJ entende que tal defesa só confirma que, na data prevista pela lei, não existia o certificado de origem, o que necessariamente acarreta na consequência lógica imposta pelo auto de infração. Entretanto, não é essa a melhor resposta ao problema, de acordo com as normas jurídicas pertinentes e com a jurisprudência deste Conselho. Explico.

O 44º Protocolo Adicional ao ACE 18 trata com acuidade do que se pretende comprovar por meio do certificado de origem, na redação de seu artigo 14:

Artigo 14 - O certificado de origem é o documento que permite a comprovação da origem das mercadorias, devendo acompanhar as mesmas em todos os casos sujeitos à aplicação do Regime de Origem do MERCOSUL. Esse certificado deverá satisfazer aos seguintes requisitos:

- Ser emitido por entidades certificadoras autorizadas;
- Identificar as mercadorias a que se refere;
- Indicar, inequivocadamente, que a mercadoria a que se refere é originária do Estado Parte de que se trate nos termos e disposições do presente Regime.

No caso ora sob análise, em nenhum momento foi alegada qualquer desconfiança com relação à mercadoria em si, ao seu país de origem, à autoridade certificadora, nem qualquer outros problema com relação ao produtor final. Tais fatos, somados à peremptória confirmação pela autoridade certificadora da inexistência de qualquer motivo para a desconsideração do certificado de origem - já que acatou o pedido de prorrogação da data da fatura feita pelo exportador paraguaio -, deixam claro que os requisitos do certificado de origem encontram-se plenamente preenchidos, conforme o artigo 14 supra transcrito.

Ademais, apesar de o mesmo Protocolo determinar a necessidade de apresentação do certificado de origem dentro do prazo de 60 dias da emissão da fatura comercial (artigo 17), não impõe como consequência do descumprimento desse prazo a desqualificação do certificado de origem. O que o referido Protocolo faz é, a partir do seu artigo 18, tratar da verificação e controle do certificado de origem, justamente para que sejam extirpadas quaisquer dúvidas sobre seus requisitos, elencados no artigo 14 acima mencionado.

A consequência sobre o descumprimento do prazo de 60 dias imposta pelo presente auto de infração só apareceu no âmbito interno, por meio da Instrução Normativa SRF nº 149/2002, anteriormente mencionada. É esse ato normativo infralegal que determinou a desqualificação do certificado de origem, com a subsequente cobrança da diferença de impostos devidos pela importação, pois deixará de existir o tratamento favorecido no âmbito do Mercosul.

Inarredável, portanto, a conclusão pela ilegalidade do artigo 10, inciso II parágrafo único da IN 149/2009, que extrapolou o conteúdo do 44º Protocolo Adicional do ACE 18, ferindo a hierarquia das normas jurídicas, ao criar situação que inexiste no diploma normativo que lhe dá fundamento.

Assim é que, dentro da legislação sobre o certificado de origem no âmbito do Mercosul, o que caberia à autoridade fiscal seria instaurar um procedimento de verificação do certificado de origem, para apurar eventual problema com relação à própria mercadoria ou a sua origem, para então promover a desconsideração dos benefícios fiscais e a respectiva cobrança da diferença tributária. Não poderia, pelo simples problema com relação à data da emissão do certificado, desconsiderá-lo, passando por cima de todo o tratamento tributário acordado no Mercosul, com vistas ao desenvolvimento do bloco econômico, em clara atuação do direito tributário com fins extrafiscais.

Esse entendimento, sobre a necessidade de ser observado o verdadeiro conteúdo dos certificados de origem, para fins de sua eventual desqualificação, já foi enfrentada por este Conselho, conforme se depreende das ementas a seguir colacionadas:

Ementa: CERTIFICADO DE ORIGEM. EMISSÃO POSTERIOR À DATA DE EMBARQUE DA MERCADORIA. VALIDADE. — Já está pacificado que não havendo prova de falso conteúdo ideológico, o Certificado de Origem cumpre a função para a qual foi concebido, que é a de apontar o país remetente das mercadorias importadas. Aplicável à hipótese o Decreto n° 1.300, de 04/11/1994 (ex vi art. 106 do CTN), o qual estabelece a validade do Certificado de Origem emitido dentro do prazo de 10 (dez) dias após o embarque da mercadoria. PRECEDENTES da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Recurso especial provido. (Acórdão CSRF/03-05.672, Processo 11128.001770/94-40)

Ementa: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Exercício: 1994 CERTIFICADO DE ORIGEM. EMISSÃO POSTERIOR À DATA DE EMBARQUE DA MERCADORIA. VALIDADE. Já está pacificado que não havendo prova de falso conteúdo ideológico, o Certificado de Origem cumpre a função para a qual foi concebido, que é a de apontar o país remetente das mercadorias importadas. Aplicável à hipótese o Decreto n° 1300, de 04/11/1994 (Acórdão: CSRF/03-06.033, Processo: 11131.001076/98-70)

Ementa: CERTIFICADO DE ORIGEM. VALIDADE - Certificado de Origem válido, não pode ser considerado nulo se não houver prova convincente de sua falsidade. Aplica-se a norma mais benéfica ao contribuinte (art. 1º, do 6º Protocolo Adicional ao Acordo de Complementação Econômica n° 18). Havendo o contribuinte efetivamente obtido a necessária certificação de que a operação de importação foi realizada entre países signatários do ACE N° 18, não é exigível o recolhimento dos tributos incidentes na importação. (CSRF/03-04.659, Processo 11042.000065/94-10)

Destaco o seguinte trecho do voto do Conselheiro Relator, no julgamento do caso CSRF/03-04.659, Processo 11042.000065/94-10:

Não existem dúvidas que o Certificado de Origem foi efetivamente emitido, com todos os elementos essenciais, sendo, portanto, um completo absurdo afirmar a nulidade do mesmo, posto que nos autos não há prova capaz de comprovar a invalidade do Certificado de Origem, nem mesmo causa prejuízo ao fisco a confusão de datas referidas nos autos.

Dessarte, no entender desta Relatora não existe na normativa assinada entre os países do Mercosul uma regra impondo a desqualificação do certificado de origem em casos como o presente, além do que inexistente *in casu* qualquer suspeita quanto à origem ou a qualidade das mercadorias importadas, devendo portanto ser reputado perfeito o tratamento tributário dado às operações internacionais com o cancelamento do respectivo auto de infração.

Dispositivo

Ex positis, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

Thais De Laurentiis Galkowicz

Voto Vencedor

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Redatora Designada

Na sessão de julgamento ousei divergir do voto da Ilustre Conselheira Relatora, no que fui acompanhada por outros Conselheiros, restando meu posicionamento vencedor por voto de qualidade, razão pela qual apresento abaixo as minhas razões de decidir.

O artigo 17 do 44º Protocolo Adicional ao ACE 18 dispõe expressamente que "Os certificados de origem **somente poderão ser emitidos** a partir da data de emissão da fatura comercial correspondente, ou **durante os sessenta (60) dias seguintes**". [grifei e negritei]

Como se vê, trata-se de norma internacional proibitiva acerca da emissão do referido documento no país membro de origem da mercadoria, que atinge a existência/validade do Certificado de Origem, que está em perfeita consonância com a não aceitação, pelo país de destino (país membro importador), de eventual documento emitido nessas condições para fins de tratamento tarifário preferencial.

Ora, se os países membros do Acordo Internacional, inclusive o país de destino (no caso, o Brasil), acordaram quanto à proibição de emissão de Certificado de Origem após 60 dias da emissão da fatura comercial correspondente, não faria nenhum sentido esse mesmo país de destino aceitar normalmente, para fins de tratamento tarifário preferencial, um documento emitido com infração à referida norma internacional.

Dessa forma, não há qualquer lesão à hierarquia das normas na regulamentação dada pela Receita Federal no art. 10 da IN SRF nº 149/2002, que dispõe sobre a desqualificação do Certificado de Origem para fins de tratamento preferencial, quando esse tiver sido emitido após sessenta dias da emissão da fatura comercial.

A decisão recorrida foi bem motivada quanto à validade da desqualificação do Certificado de Origem para fins de tratamento preferencial efetuada pela fiscalização que culminou com o presente lançamento, devendo ser mantida pelos seus próprios fundamentos, abaixo transcritos:

(...)

Nesse sentido, aplica-se a máxima segundo a qual a lei não abriga palavras inúteis. Ora, deve-se admitir que a cláusula quanto ao prazo de expedição do Certificado de Origem, contida no acordo internacional, tem sua razão de ser, afigurando-se relevante para assegurar os objetivos do pacto internacional, segundo a vontade dos países signatários.

Por outro lado, se o acordo internacional pretendesse limitar a ineficácia do certificado de origem apenas a determinadas hipóteses, certamente as teria explicitado. Assim, é razoável inferir essa ineficácia, sempre que deixe o documento de preencher qualquer dos requisitos exigidos nos tratados internacionais pertinentes. Impõe-se concluir que a fruição do benefício tarifário depende do cumprimento dos requisitos estabelecidos no pacto internacional, dentre eles, a apresentação de certificado de origem expedido tempestivamente, o que não foi observado pelo importador.

Cumpre esclarecer que cabe a autoridade aduaneira reconhecer ou não a eficácia do Certificado de Origem, consistente na redução tributária; isto é, considerar ou não um documento como hábil, na forma da lei, para produzir determinado efeito fiscal, atividade inerente aos poderes do Fisco, nos termos do art. 121 do Regulamento Aduaneiro/2009:

Art. 121. O reconhecimento da isenção ou da redução do imposto será efetivado, em cada caso, pela autoridade aduaneira, com base em requerimento no qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou em contrato para sua concessão (Lei no 5.172, de 1966, art. 179, caput).

Dada a importância do documento em análise como instrumento de certificação da origem da mercadoria, infere-se que, ante a ausência de qualquer dos requisitos exigidos pelos acordos internacionais, o Estado importador fica impedido de reconhecer o tratamento preferencial, devendo ser aplicada à mercadoria o regime normal de tributação, previsto para as importações de terceiros países.

Com efeito, se os países participantes estipularam regras obrigatórias para o reconhecimento da origem da mercadoria e, por conseguinte, do benefício tarifário, tem-se como inadmissível substituir a vontade dos referidos países, manifestada no acordo, com a pretensão de tentar demonstrar a origem por outros meios, sob pena de negar vigência ao acordo internacional. Assim, afóra o Certificado de Origem emitido em conformidade com as normas do Mercosul, inexistente qualquer outro meio idôneo que possa suprir essa prova, sem a qual não se pode identificar a origem da mercadoria e reconhecer a redução tarifária.

Repita-se que a fruição do benefício de redução tarifária importa a observância estrita das condições e requisitos estabelecidos nos acordos internacionais de regência. O reconhecimento, pelo Fisco, do benefício tributário pactuado entre os países integrantes do Mercosul depende da constatação de que a importação ocorreu pelos exatos termos acordados, cuja prova documental de cumprimento de tais requisitos deve necessariamente ser inquestionável. Nesse sentido, além da apresentação de Certificado de Origem e fatura comercial, deve a operação de importação estar em conformidade com as demais regras estabelecidas nos acordos de regência.

(...)

Primeiramente cumpre destacar que o previsto no Anexo IV do 44º Protocolo Adicional ao ACE 18 é aplicável nos casos em que sejam detectados **erros formais na confecção do Certificado de Origem**, e desde que estes sejam avaliados como tais pelas Administrações Aduaneiras. O intento de prorrogar a data da fatura apenas confirma que, realmente, o Certificado de Origem foi emitido em data posterior a sessenta dias da data da emissão da fatura. Assim, não se pode dizer que houve mero **erro formal** da confecção do Certificado de Origem e sim que esse documento foi de fato emitido de modo intempestivo, desrespeitando, portanto, o prazo legal.

(...)

O pleito do exportador perante a Entidade Certificadora, qual seja a "prorrogação da data da fatura comercial" é um instituto que não existe no 44º Protocolo Adicional ao ACE 18 do Mercosul e, em sendo assim, não poderia a entidade unilateralmente criar tal benefício, em detrimento dos dispositivos do Tratado Internacional, que, como já mencionado, tem status jurídico de lei ordinária.

O procedimento adotado pela fiscalização está em acordo com a legislação prevista para o caso, uma vez que o Certificado de Origem nº E-0000069540 (fl. 31) possui data de emissão posterior a sessenta dias da data de emissão da fatura original nº 001-033- 0000064 (fl. 25), apresentada para despacho. Tal situação está prevista na legislação citada anteriormente, e há orientação específica sobre o procedimento a ser adotado para o caso no inciso II, artigo 10, da IN SRF nº 149/2002, que claramente instrui a autoridade aduaneira a desqualificar o certificado de origem quando este for emitido nessas condições.

(...)

Ocorre que o emprego da razoabilidade e proporcionalidade, pela instância administrativa, não autoriza afastar a aplicação da legislação nem de alterar-lhe o

teor com base em critérios subjetivos de justiça, tendo em vista que essa apreciação refoge à competência da autoridade administrativa.

A solução inversa, ou seja, assentir com a prorrogação do prazo da fatura com mero o propósito de tornar o Certificado de Origem artificialmente tempestivo, sem que isso esteja previsto na legislação, implicaria sustentar que a vontade da autoridade administrativa sobrepõe-se à norma escrita, alterando, dessa maneira, a própria obrigação tributária, o que resultaria afronta ao princípio da legalidade, que norteia toda a atividade do setor público.

(...)

Assim, pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula