ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10909.721642/2014-80

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

Processo nº	10909.721642/2014-80
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**3301-003.663 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	25 de maio de 2017
Matéria	II
Recorrente	TEK TRADE INTERNATIONAL LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Período de apuração: 24/06/2010 a 15/09/2011

CERTIFICADO DE ORIGEM. DESQUALIFICAÇÃO.

Desqualificado o certificado de origem, submete-se a importação ao regime comum, aplicando-se as alíquotas integrais previstas para as mercadorias objeto da operação.

REVISÃO ADUANEIRA.

A legislação de regência autoriza a revisão aduaneira das informações prestadas na declaração de importação, ainda que esta tenha sido objeto de conferência por ocasião do desembaraço das mercadorias.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 24/06/2010 a 15/09/2011

ARGÜIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de argüições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editado.

Recurso Voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao Recurso Voluntário.

Luiz Augusto do Couto Chagas - Presidente.

Valcir Gassen - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Luiz Augusto do Couto Chagas, José Henrique Mauri, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Marcos Roberto da Silva, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo Contribuinte contra decisão consubstanciada no Acórdão nº 07-37.313 (fls. 2371 a 2386), de 21 de maio de 2015, proferido pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis (SC) – DRJ/FNS – que julgou, por unanimidade de votos, procedente em parte a impugnação apresentada pelo Contribuinte, mantendo, em parte, o crédito exigido.

Visando a elucidação do caso e a economia processual adoto e cito o relatório do referido Acórdão:

> Trata-se de lançamento para cobrança de crédito tributário no valor total de R$40.806.468,91, relativo a Imposto de Importação (II), e diferenças de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) vinculado a importação, Contribuições para Financiamento da Seguridade Social- COFINS e para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público-PIS/PASEP, incidentes na importação, em razão da desqualificação de certificado de origem para os produtos importados pela TEK TRADE, por meio das declarações de importação (DI) listadas as fls. 2.290/2.292
>
> A auditoria fiscal traz em seu relatório as fls 2.288/2.293 as seguintes informações:
>
> A pessoa jurídica TEK TRADE INTERNATIONAL LTDA, CNPJ 04.732.836/0001-31, promoveu diversas importações de veículos automotores provenientes do Uruguai, atuando como importadora por conta de ordem da adquirente declarada EVER ELETRIC APPLIANCES IND.E COM. DE VEÍCULOS LTDA, CNPJ 06.194.010/0002-72.
>
> Tais importações foram efetivadas ao amparo do Sexagésimo Oitavo Protocolo Adicional ao Acordo de Complementação Econômica (ACE) nº 2, celebrado entre a República Federativa do Brasil e a República Oriental do Uruguai, que concede margem de preferência tarifária de 100% aos veículos que atenderem às disposições do regime de origem do referido acordo.
>
> O Sexagésimo Oitavo Protocolo Adicional ao Acordo de Complementação Econômica (ACE) nº 2, celebrado entre a República Federativa do Brasil e a República Oriental do Uruguai, incorporou ao ACE nº 2 o denominado Acordo Automotivo. O art. 3º do referido protocolo estipula que os veículos serão comercializados entre os países celebrantes com 100% de preferência, sempre que

satisfaçam os requisitos de origem e as condições estipuladas no Acordo, devendo ainda atender, no caso dos veículosproduzidos no Uruguai, às previsões do art. 5º.

O art. 17 prevê, no que tange à emissão de Certificados de Origem e aos procedimentos aduaneiros relacionados com a origem, tais como a verificação e controles dos certificados, a aplicação subsidiária do Regime de Origem do MERCOSUL estabelecido pelo Quadragésimo Quarto Protocolo Adicional ao ACE nº 18. Com base em tais dispositivos, bem como na 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 Mercado Comum do Sul, o chefe da COANA (Coordenação Geral de Administração Aduaneira) da Secretaria da Receita Federal do Brasil, abriu processo aduaneiro de investigação de origem, conforme Ato Declaratório Executivo Coana nº 6, de 17 de maio de 2011 (D.O.U. 18/05/2011), em relação aos veículos da marca LIFAN, modelos 320 e 620, exportados e fabricados pela empresa uruguaia Dolce Vitta S.A., e que correspondem aos modelos importados pelos sujeitos passivos de que trata este relatório. O prazo para a conclusão da investigação de origem foi posteriormente prorrogado por meio do Ato Declaratório Executivo Coana nº 16, de 10 de novembro de 2011 (D.O.U. de 11/11/2011).

Por fim, tendo sido encerrada a investigação, foi editado o Ato Declaratório Executivo Coana nº 3, de 07/02/2012 (D.O.U. 10/02/2012), o qual estipula em seu art. 2º que foram desqualificados os certificados de origem relacionados em seu anexo único.

Portanto, da conjunção dos diversos dispositivos legais e normativos, tendo ocorrido fato superveniente aos despachos aduaneiros, qual seja, a desqualificação dos certificados de origem e a exclusão do tratamento tributário preferencial concedido às mercadorias importadas, tornam-se exigíveis os tributos que deixaram de ser recolhidos nos respectivos despachos, listando-os as fls 2.290/2.292.

Considerando a exclusão do tratamento tributário preferencial é exigível o imposto de importação incidente sobre os veículos, classificados nos subitens da NCM 8703.23.10 e 8703.22.10, cuja alíquota aplicável é de 35%, nos termos da Resolução CAMEX nº 43, de 22 de dezembro de 2006.

Por sua vez, o imposto de importação incidente compõe a base de cálculo do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), conforme Leinº 4.502, de 1964, art. 14, inciso I, alínea "b". Assim, a base de cálculo do IPI deve ser reconstituída para incluir o valor do imposto de importação devido, pela alíquota de 13%, conforme Decreto nº 6.890, de 29 de junho de 2009, resultando em valor devido maior ao previamente pago.

Da mesma foram, em relação às contribuições PIS/PASEP e COFINS incidentes na importação, nos termos da legislação vigente na época dos fatos (art. 7º, inciso I, da Lei nº 10.865/2004), a base de cálculo consistia no valor aduaneiro acrescido do valor do ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições. Sucede que o imposto de importação incidente, bem como o IPI, compõe a base de cálculo do ICMS, conforme art. 13, inciso V, da Lei Complementar nº 87/96, resultando também na necessidade de reconstituição da base de cálculo das referidas contribuições. As alíquotas incidentes são de 2% para a PIS/PASEP e 9,6% para a COFINS, conforme art. 8º, § 3º, incisos I e II, da Lei nº 10.865/2004.

Sobre os montantes que deixaram de ser recolhidos aplica-se ainda a multa prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07, e art. 725, inciso I, do Regulamento Aduaneiro.

O importador TEK TRADE é o contribuinte dos tributos incidentes na operação de importação, enquanto o adquirente EVER ELETRIC é responsável solidário, conforme art. 104, inciso I, 106, inciso III, 254, inciso I e 255, inciso V, do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/09), art. 24, inciso I, e 27, inciso III, do Regulamento do IPI (Decreto nº 7.212/10).

Regularmente cientificada, a TEK TRADE (fl. 2.294/2.295), apresenta impugnação tempestiva, às fls. 2.330.2.351, trazendo documentos as fls. 2.353/2356, na qual, em síntese:

Apresenta argumentos de que não é contribuinte dos tributos incidentes na operação de importação. Nem tampouco responsável pelos documentos que acompanham a Declaração de Importação, uma vez que ela atua como mera prestadora de serviços.

Não foi parte do Processo Aduaneiro de Investigação de Origem aberto por meio do ADE nº 6/2011, de 17 de maio de 2011, e que culminou no Ato Declaratório Executivo nº 03 e tampouco no presente Auto de Infração a Autoridade Fiscal anexou a íntegra do indigitado Processo Aduaneiro de Investigação de Origem, para que a Impugnante ao menos tivesse ciência de seus termos, dessa forma, é evidente que a Impugnante não pode suportar os efeitos de um processo do qual não fez parte, por flagrante cerceamento de defesa, sendo o presente Auto de Infração nulo por cerceamento do direito de defesa.

Ademais, o próprio art. 23 do Quadragésimo Quarto Protocolo Adicional ao ACE 2 nº 19 determina que:

> *Artigo 23.- A autoridade competente do Estado Parte importador deverá notificar imediatamente o início da investigação de origem ao importador e à autoridade competente do Estado Parte exportador, acionando os procedimentos previstos no Artigo 24. (g.n)*

Pode-se aventar até mesmo a nulidade do Processo Aduaneiro de Investigação de Origem. Contudo, como aqui não se impugna referido processo, mas processo dele derivado, resta-se evidente a nulidade do Auto de Infração ora impugnado.

Alega mudança de critérios jurídicos, pois a impugnante, como mera prestadora de serviços, recebeu os Certificados de Origem que lhe foram apresentados pela adquirente – importadora de fato. Esses Certificados foram apresentados à Autoridade Fiscal (canais amarelo e vermelho) e as importações transcorrem normalmente, com emissão do Comprovante de Importação (CI).

Todas as Licenças de Importação foram deferidas pelos órgãos anuentes. Enfim, a Impugnada, de flagrante boa-fé, confiou nos atos da Administração, ressaltando-se, sempre, que a Impugnante é mera prestadora de serviços.

Assim, embora se possa arguir que a Administração Pública pode rever seus próprios atos, isso não é ilimitado, não podendo tal revisão se sobrepor às regras da segurança jurídica, da moralidade e da confiança mútua.

A Administração Pública, através do Ato Declaratório Executivo nº 3, da COANA, que dispôs sobre o Encerramento do Processo Aduaneiro de Investigação de Origem, suspendeu a concessão de tratamento tarifário preferencial para novas operações referentes às mesmas mercadorias NCM 8703.22.10 e 8703.23.10, da empresa uruguaia Dolce Vitta S.A., ou sua sucessora acionária. (art. 3º).

Ocorre, todavia, que conforme art. 2º do indigitado ADE, a desclassificação dos Certificados de Origem ocorreu por existência de erros materiais relacionados ao critério de origem estabelecido no Sexagésimo Oitavo Protocolo Adicional ao ACE nº 2, sendo que sobreveio o Ato Declaratório Executivo Coana nº 14, de 16 de maio de 2013, e revogou expressamente o art. 3º do ADE nº 3 e retomou a concessão da

preferência tarifária para os veículos Lifan modelos 320 e 620, da empresa Dolce Vitta S.A., ou sua sucessora acionária, a empresa Besiney S.A.

Após essa retomada, registrou-se Declaração de Importação de veículos fabricados no ano de 2011, ou seja, de fabricação idêntica à fabricação dos bens objeto do presente PAF e a Administração Pública anuiu com a operação de importação.

Assim, o que houve foi uma mudança de critério jurídico adotada pela Fiscalização na análise dos documentos, tanto que ela invalidou alguns certificados, suspendeu as operações futuras e depois revogou a suspensão, sem que fosse determinada nenhuma alteração com relação à fabricação dos bens.

Reforça argumentos de que não pode ser arrolado como sujeito passivo na presente autuação, por ter atuado apenas como prestador de serviços, na condição de importador, inclusive em relação ao PIS/PASEP e a COFINS lançados no presente auto.

Resumidamente, pugna para que:

a) Preliminarmente, seja nulificado o presente Auto de Infração, uma vez que fundamentado em processo do qual a Impugnante não foi parte e não teve dele ciência;

b) No mérito, a improcedência do presente Auto de Infração face aos fatos e fundamentos jurídicos expostos; ou,

c) A exclusão da Impugnante do pólo passivo, subsistindo o auto de infração somente contra a empresa EVER ELETRIC APPLICANCES IND. E COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA., que responderá isoladamente, visto que a Impugnante não pode ser considerada agente, no sentido técnico do termo, muito menos poderá ser considerada agente de má-fé ou com dolo específico, nem tampouco beneficiária de qualquer infração contida nos autos e, também, responderá a adquirente isoladamente pelos tributos, uma vez que ela é a contribuinte de fato; e,

d) Requer-se, ainda, subsidiariamente, apenas no caso de não ser julgada improcedente a ação fiscal, o que se admite apenas por argumentação, nos termos do art. 16, IV, do Decreto nº 70.235/72, com finalidade de se realizar a correta aplicação da base de cálculo das Contribuições de PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação, excluindo-se o ICMS, citando sob o montante objeto do Auto de Infração, a perícia contábil das declarações de importação objeto do presente, razão pela qual indica o perito contador Jarbas Paiva, com endereço na Av. Coronel Marcos Konder, nº 805, Sala 702, Centro, Itajaí/SC, CEP 88.301-300.

Traz, às fls. 2.353/ 2.356, cópias de documentos para demonstrar que a TEK TRADE ajuizou ação ordinária contra a União, objetivando a declaração de inconstitucionalidade da parte final do art. 7º, I, da Lei nº 10.865/04, na parte que alargou a base de cálculo do PIS/COFINS-Importação para além do valor e, por conseqüência, declaração da exclusão do ICMS e das contribuições PIS/COFINS - Importação da base de cálculo do PIS/COFINS-Importação nas operações de importação realizadas pela requerente,

Regularmente cientificada, a EVER ELETRIC (fl. 2.298/2.299), apresentou impugnação tempestiva, às fls. 2.303/2.311, na qual, em síntese:

Em sede de preliminar requer seja afastada a aplicação da IN SRF nº 149, 2002, logo seja considerada nula e desconsiderada a desqualificação do certificado de origem efetuada com base no respectivo ato normativo.

Alega boa fé na apresentação dos certificados de origem, entendendo que quem deveria ser acionado e responsabilizado seria o governo uruguaio.

> Que a ausência de intimação no processo culminou com a desqualificação do certificado de origem, mesmo que prevista na legislação, fere o princípio do contraditório e ampla defesa e é inconstitucional.
>
> Protesta contra a retroatividade aplicada ao Ato Declaratório que desqualificou os certificados de origem, entendendo que este somente seria aplicável depois de sua publicação.
>
> Requer que, sendo mantidas as exigências, os tributos seja excluídos da base de cálculo das contribuições do PIS/PASEP e da COFINS.
>
> Resume seus pedidos na nulidade da atuação por ferir o princípio do contraditório e ampla defesa no procedimento de desqualificação do certificado de origem e no cancelamento da autuação com base na boa fé e da irretroatividade do Ato Declaratório da Coana.

Tendo em vista que a decisão consubstanciada no Acórdão ora recorrido indeferiu em parte o pedido do Contribuinte, este ingressou com Recurso Voluntário (fls. 2420 a 2444), em 29 de outubro de 2015, requerendo o que se segue:

> Diante do exposto, é a presente para requerer seja dado integral provimento ao presente recurso com a consequente reforma da r. decisão guerreada, cancelando-se a exigência constante da auto de infração, uma vez que os procedimentos adotados pela Recorrente, no que se refere às importações realizadas, estão corretos, não podendo retroagir a desqualificação dos certificados de origem para abarcar operações ocorridas antes da edição do Ato Declaratório que questionou a validade dos mesmos.
>
> Caso assim não entendam V. Sas., o que se admite apenas por arraigado amor à argumentação, que sejam apreciadas as questões prejudiciais ao mérito, nos termos do artigo 28 do Decreto nº 70.235/72, reformando-se o lançamento fiscal nos termos em que requerido.

Houve, por parte da Fazenda, a interposição, já na esfera judicial, de Contrarrazões (fls. 2481 a 2489), em 5 de novembro de 2015, à decisão em sede de Agravo de Instrumento (fls. 2476 a 2480), de 14 de outubro de 2015.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Valcir Gassen

O Recurso Voluntário (fls. 2420 a 2444), de 29 de outubro de 2015, interposto pelo Contribuinte EVER ELETRIC APPLIANCES INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA, na condição de responsável tributário solidário (adquirente), em face da decisão consubstanciada no Acórdão nº 07-37.313 (fls. 2371 a 2386), de 21 de maio de 2015, é tempestivo e atende os pressupostos legais de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

O ora analisado Recurso Voluntário visa reformar a decisão que possui a seguinte ementa:

> **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II**
>
> Período de apuração: 24/06/2010 a 15/09/2011

CERTIFICADO DE ORIGEM. DESQUALIFICAÇÃO.

Desqualificado o certificado de origem, submete-se a importação ao regime comum, aplicando-se as alíquotas integrais previstas para as mercadorias objeto da operação.

REVISÃO ADUANEIRA.

A legislação de regência autoriza a revisão aduaneira das informações prestadas na declaração de importação, ainda que esta tenha sido objeto de conferência por ocasião do desembaraço das mercadorias.

RESPONSABILIDADE. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO ADQUIRENTE.

As pessoas expressamente designadas por lei são responsáveis pelas infrações. É responsável tributário solidário o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 24/06/2010 a 15/09/2011

ARGÜIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de argüições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editado

INSUBSISTÊNCIA DO LANÇAMENTO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DECISÃO TRANSITADA EM JULGADO. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL

É improcedente o lançamento de crédito tributário com fundamentação legal diversa da aplicável para sua constituição. A decisão judicial transitada em julgado define a adequada aplicação da legislação nos termos e limites por ela delimitada.

Em seu Recurso Voluntário, ora analisado, o Contribuinte apresentou os seguintes pontos em sua defesa:

- Preliminarmente o cerceamento ao direito de defesa;
- A equivocada decisão acerca da aplicação retroativa do ato normativo;
- A regular emissão do certificado de origem e a inaceitável e incabível desqualificação;
- A evidente mudança de critério jurídico – art. 146 do CTN - a ofensa ao princípio jurídico da inalterabilidade.
- A inexistência de provas quanto ao dolo, a fraude e a simulação – emissão de certificados de origem de competência única e exclusiva dos órgãos governamentais;
- A licitude das operações realizadas pela recorrente e da inquestionável anuência por parte da administração pública – a necessária manutenção do beneficio em relação ao II e IPI.

Tendo em vista as informações trazidas aos autos e a legislação aplicável ao caso concreto, passo a decidir ponto a ponto a respeito do requerido pelo Contribuinte.

I) Do alegado cerceamento ao direito de defesa

O Contribuinte requer, de forma preliminar à defesa, a nulidade do Auto de Infração uma vez que alega que houve, por parte da autuação fiscal, a desqualificação indevida dos certificados de origem sem conceder aos interessados a oportunidade de defesa.

O Contribuinte afirma que pela ausência de previsão de intimação do importador e ou adquirente em processo de investigação de origem de acordo com a IN SRF n. 149/2002 fere-se o princípio do contraditório e da ampla defesa.

Neste caso cabe lembrar a aplicação de Súmula acerca da discussão da inconstitucionalidade da IN SRF n. 149/2002:

> Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Entende o Contribuinte (fls. 2426) que:

> Desta forma, resta claro que a indigitada autuação fiscal tem como único fundamento a desqualificação dos certificados de origem levada a termo pelo Ato Declaratório Executivo Coana n. 3/2012. Desqualificação essa realizada no cerne de procedimento investigativo que, contudo, não contou com a participação da Recorrente, muito embora os efeitos e as consequências para a mesma fossem inquestionáveis.

Em específico a questão da investigação sobre a origem das mercadorias, cita-se trecho do Acórdão recorrido para melhor elucidar o entendimento acerca da matéria (fls. 2377):

> O processo aduaneiro de investigação sobre a origem das mercadorias, normatizado pela IN SRF nº 149, de 2002, possui rito próprio, em observância aos seus art. 13 a 21, deve ser conduzido pela COANA, autoridade competente para sua condução, representada pelo Coordenador-Geral de Administração Aduaneira, conforme atribuição prevista no artigo 129, inciso IV, da Portaria MF nº 587, de 21 de dezembro de 2010.
>
> E, em atendimento ao Regimento Interno em vigor, compete às Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ, julgar, em primeira instância, processos administrativos fiscais de determinação e exigência de créditos tributários e de penalidades. **Portanto, não compete a este órgão colegiado a apreciação de argumentos próprios e específicos de processos que tratam da investigação de origem e desqualificação dos certificados de origem.** (grifou-se).

Portanto, tendo em vista a legislação aplicável ao caso e os autos do processo entendo que não há razão para que se declare a nulidade do Auto de Infração por entender que não houve cerceamento ao direito de defesa do Contribuinte.

II) A respeito da aplicação retroativa do ato normativo

O Contribuinte aduz em seu Recurso Voluntário que houve a aplicação retroativa de interpretação de ato normativo aos fatos anteriormente ocorridos, violando assim o princípio da anterioridade regulado no Código Tributário Nacional – CTN, e apresenta decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF – que, segundo o Contribuinte, consubstanciam o seu entendimento.

Nesse sentido o Contribuinte alega (fls. 2431):

> Evidente, portanto, que a Recorrente não pode ser autuada, como não poderia ter sido, por operações ocorridas quando sequer havia sido instaurado o processo de investigação de origem frente à empresa exportadora e ao Ministério de Indústria

Uruguaio, emissor e único responsável pela validade de tais certificados, sendo absolutamente descabida a imputação de tal responsabilidade àquela.

A respeito desta alegação do Contribuinte a DRJ/FNS se posicionou da seguinte forma no Acórdão ora recorrido e a cito como argumento para decidir (fls. 2381 a 2383):

> Com relação ao argumento de defesa acerca da irretroatividade na aplicação do referido ato normativo, ou na melhor interpretação, a fatos geradores anteriores a publicação no Diário Oficial da União, concluo que não merece prosperar, pois o já transcrito art. 32 do ACE-18 determina que, após concluída a investigação com a desqualificação do critério de origem da mercadoria invocado no certificado de origem questionado, deve-se cobrar os tributos e aplicar as sanções previstas na legislação vigente em cada Estado Parte.
>
> Seguindo mesmo regramento, o art. 10 da IN SRF nº 149, de 2002, dispõe:
>
> > *Art. 10. (...)*
> >
> > *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.*
>
> Aliás, se os certificados de origem não eram válidos e regulares ao tempo de sua emissão, pois foram desqualificados pelo seu conteúdo material, não há que se falar em irretroatividade, porém em nulidade destes, o que contraria a tese de se considerar que a validade dos efeitos do Ato Declaratório somente poderiam alcançar importações futuras.
>
> Também não assiste razão à interessada no tocante aos seus argumentos de que as informações, objeto de revisão aduaneira, já teriam sido homologadas por ocasião do despacho aduaneiro e que este ato implica em mudança de critérios jurídicos quanto ao lançamento.
>
> Ocorre que as informações constantes das Declarações de Importação desembaraçadas, incluindo a análise dos documentos instrutivos como os certificados de origem, são passíveis de conferência dentro do prazo decadencial de que dispõe a administração pública para proceder à revisão aduaneira.
>
> Nesse aspecto, o disposto no art. 54 do Decreto-lei nº 37/1966, com a redação dada pelo art. 2º do Decreto-lei nº 2.472/1988, autoriza a Fazenda a reexaminar, no prazo de cinco anos, contados do registro da Declaração de Importação, a exatidão das informações prestadas pelo importador por ocasião do despacho aduaneiro, com vistas a apurar a regularidade do pagamento do imposto ou do benefício fiscal aplicado.
>
> > *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. (grifei)*
>
> O Decreto n° 4.543/02 (Decreto n° 6.759 para fatos geradores após 05/02/09), em seu artigo 570 (638 do Decreto n° 6.759), regulamentou o contido no artigo 54 do Decreto-Lei n° 37/66, e assim dispôs:
>
> > *Art. 570. 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.*
>
> *§1º Para a constituição do crédito tributário, apurado na revisão, a autoridade aduaneira deverá observar os prazos referidos nos arts. 668 e 669.*
>
> *§2º A revisão aduaneira deverá estar concluída no prazo de cinco anos, contado da data:*
>
> *I - do registro da declaração de importação correspondente; e*
>
> *II - do registro de exportação.*
>
> *§3º Considera-se concluída a revisão aduaneira na data da ciência, ao interessado, da exigência do crédito tributário apurado.*
>
> *(grifei)*

A revisão aduaneira, como determinada nos citados decretos, é imposição que abrange a exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação, tenha ela sido desembaraçada com ou sem conferência aduaneira. O Regulamento não excepcionou do procedimento de revisão aduaneira as declarações de importação que tenham sido objeto de qualquer tipo de conferência aduaneira por ocasião da apresentação da declaração de importação e respectivo desembaraço das mercadorias, pois estes procedimentos não têm efeito homologatório do lançamento.

Nesse mister, o reexame do despacho aduaneiro com a finalidade de verificar a regularidade da importação quanto aos aspectos fiscais, entre os quais o da aplicação de benefício fiscal em face da legislação vigente à época do despacho, constitui prerrogativa legal da Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme se verificou dos dispositivos legais supratranscritos.

Com efeito, tal como definido no art. 511, do Decreto n° 4.543/02 (571 do Decreto n° 6.759), o desembaraço não é ato de homologação do lançamento. Em realidade, consiste em ato administrativo da autoridade fiscal destinado a registrar a conclusão da conferência aduaneira, permitindo assim a liberação das mercadorias declaradas para que sejam entregues ao importador (artigo 515), ou seja, representa mero ato de controle, desprovido de qualquer efeito homologatório do lançamento.

Por isto mesmo, não há que se enquadrar o desembaraço aduaneiro nas hipóteses do art. 100 da Lei n° 5.172/66.

Aliás, o que se verifica, no presente caso, é que as mercadorias importadas, de fato, não se enquadravam na hipótese de obtenção da tarifa preferencial. E tal descoberta, por parte da autoridade fiscal, só veio a ser confirmada após o desembaraço das mercadorias, com a investigação realizada junto ao país de origem das mercadorias e que acarretou na desqualificação das mesmas como originárias daquele país, em clara tipificação da hipótese legal do art. 149, inciso VIII, da Lei n° 5.172/66 (CTN).

Ademais, sobre a possibilidade de controle e verificação de origem de mercadorias já nacionalizadas, o artigo 34 do Anexo ao 44° Protocolo Adicional ao ACE n° 18 assim dispõe:

> *Artigo 34- Os procedimentos de controle e verificação de origem previstos no presente Capítulo, poderão aplicar-se, inclusive, a mercadorias já nacionalizadas.*

Embora os termos do próprio Acordo internacional deixem claro que a aplicação da alíquota preferencial é sempre outorgada mediante a devida comprovação de que as mercadorias sejam de fato originárias dos Estados-Partes, e que na eventual

constatação de que os termos do Acordo não foram cumpridos, no que diz respeito aos critérios para definição da origem das mercadorias, deva ser aplicada a alíquota vigente para as importações de terceiros países (exclusão do tratamento tarifário preferencial), os artigos 115 e 119 do Decreto n° 4.543/02 (artigos 116 e 120 do Decreto n° 6.759/09) não deixam dúvidas quanto ao procedimento a ser adotado pela autoridade fiscal:

> *Art. 115. Os bens objeto de isenção ou de redução do imposto, em decorrência de acordos internacionais firmados pelo Brasil, terão o tratamento tributário neles previsto (Lei nº 8.032, de 1990, art. 6º).*
>
> *...*
>
> *Art. 119. No caso de descumprimento dos requisitos e das condições para fruição das isenções ou das reduções de que trata este Capítulo, o beneficiário ficará sujeito ao pagamento dos impostos que deixarem de ser recolhidos na importação, com acréscimo de juros de mora e de multa, de mora ou de ofício, conforme o caso, calculados da data do registro da declaração de importação (Lei nº 5.172, de 1966, art. 179, Decreto-lei nº 37, de 1966, arts. 11 e 12, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 9º, § 1º, com a redação dada pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 37, inciso II).*

Portanto, tendo em vista que a referida argumentação é a mesma trazida pelo Contribuinte na sua Impugnação (fls. 2330 a 2351), entendo pertinentes e corretos os argumentos apresentados pelo Acórdão ora analisado, logo, voto no sentido de manter a decisão ora recorrida negando provimento ao Recurso Voluntário neste ponto específico.

III) Da alegada regularidade do certificado de origem

Argumenta o Contribuinte que não há provas nos autos que indicam a invalidade do Certificado de Origem, uma vez que foi emitido com a presença de todos os elementos necessários. Com isso, o Contribuinte requer que deva ser aplicada ao caso a norma mais benéfica em seu benefício.

Cito trecho do referido Recurso Voluntário para elucidar o entendimento do Contribuinte (fl. 2432 a 2433):

> Desse modo, fica evidente a carência dos pressupostos fáticos necessários para a lavratura deste auto de infração, o qual deve ser cancelado, via de consequência, reformando-se a decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Florianópolis – SC, a fim de que sejam mantidos os benefícios concedidos à Recorrente nas operações realizadas mediante apresentação de certificados de origem idôneos.
>
> Importante destacar que a Recorrente, à época dos fatos, apresentou os devidos Certificados Digitais que acompanharam as importações sendo que os mesmos estavam válidos e em momento algum foram questionados em relação à sua respectiva autenticidade, sendo, portanto, absolutamente descabida a exigência feita à Recorrente em relação aos tributos, como se os referidos certificados não existissem ou não fossem válidos.

A respeito deste ponto o Acórdão proferido pela DRJ/FNS entendeu que houve a correta desqualificação dos certificados de origem com a consequente desqualificação do tratamento tarifário preferencial ao Contribuinte, como se verifica nos seguintes trechos do Acórdão:

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) nº 18, internalizado no País pelo Decreto nº 550 de 27/05/1992. Esse ACE foi alterado por diversos Protocolos Adicionais, sendo que o VIII Protocolo Adicional ao ACE nº 18, introduzido em nossa legislação pelo Decreto n° 1.568, de 21 de julho de 1995, traz, em seu Anexo I, o Regulamento de Origem das Mercadorias no Mercado Comum do Sul, o qual foi disciplinado no País pela Portaria Interministerial MF/MICT/MRE nº 11/1997 e pela Instrução Normativa SRF nº 149/2002.

Por sua vez, o Decreto n° 5.455/05 incorporou ao ordenamento jurídico pátrio o 44° Protocolo Adicional ao ACE n° 18, que, em seu Anexo, consolidou as regras relacionadas ao regime de origem do citado acordo, estabelecendo então o "Regime de Origem Mercosul".

Assim, para a aplicação das alíquotas preferenciais, no âmbito do Mercosul, há que se comprovar a origem das mercadorias. Dessa forma, o Regime de Origem Mercosul 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. Neste sentido o art. 14, do Anexo, do 44° Protocolo Adicional ao ACE n° 18:

> *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: ... (grifei)*

No Brasil coube 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, conforme o art. 2° da Instrução Normativa SRF nº 149/02:

> *Art. 2º O controle da origem será realizado, pela Secretaria da Receita Federal (SRF), no curso do despacho de importação ou em procedimento de fiscalização após o despacho aduaneiro.*
>
> *... (grifei)*

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, conforme definido no artigo 3° da Instrução Normativa SRF nº 149/02:

> *Art. 3º O importador deverá comprovar a origem da mercadoria mediante apresentação à autoridade aduaneira do Certificado de Origem do Mercosul, modelo padrão, instituído pelo XIV Protocolo Adicional ao ACE nº 18, e modificado pelo XXIV Protocolo Adicional ao ACE nº 18, em sua versão original, em qualquer momento em que seja solicitada, juntamente com os demais documentos instrutivos da respectiva declaração de importação.*

No caso em concreto, a interessada, por ocasião da apresentação das diversas declarações de importação, apresentou os respectivos Certificados de Origem, sendo as mercadorias desembaraçadas sem cobrança do imposto de importação, pois sua alíquota foi reduzida em 100%, nos termos do acordo.

Ocorre que, em procedimento posterior, relacionado à investigação de origem das mercadorias, restaram desqualificados os Certificados de Origem que instruíram as referidas declarações de importação e davam sustentação à aplicação do benefício tarifário.

O processo aduaneiro de investigação de origem possui rito próprio e especificidades, conforme disposto nos artigos 13 a 21 da Instrução Normativa SRF n° 149/02, e que parcialmente se reproduz a seguir:

> *Art. 13. O processo aduaneiro de investigação de origem é o procedimento mediante o qual a autoridade aduaneira verifica o cumprimento das regras de origem para determinada mercadoria, quando houver suspeitas de irregularidade relacionada à veracidade ou observância das disposições do Regime de Origem do Mercosul, visando apurar ocorrências envolvendo o produtor ou o exportador da mercadoria importada.*
>
> *...*
>
> *Art. 19. O processo aduaneiro de investigação de origem será encerrado com a lavratura de relatório conclusivo a respeito do cumprimento ou não das normas de origem.*
>
> *§ 1o A Coana emitirá ADE com base no relatório conclusivo do processo aduaneiro de investigação de origem.*
>
> *§ 2o Publicado o ADE que declarar o não cumprimento das normas de origem, as mercadorias idênticas produzidas pelo produtor/exportador investigado receberão o tratamento tributário aplicável às importações de mercadorias de terceiros países.*
>
> *§ 3o A Coana encaminhará notificação da emissão do ADE ao Ministério das Relações Exteriores para fins de comunicação à CCM.*
>
> *Art. 20. A investigação será dada por concluída com a desqualificação da origem e conseqüente exclusão do tratamento tarifário preferencial, quando:*
>
> *I - existirem elementos de prova suficientes para formar juízo da qualificação da origem da mercadoria de modo diverso do que consta no Certificado de Origem;*
>
> *II - a informação ou documentação requerida às autoridades competentes do Estado-Parte exportador não for fornecida no prazo estipulado;*
>
> *III - a resposta não contiver elementos suficientes para comprovar a veracidade do Certificado de Origem que ampara a importação da mercadoria sob investigação; ou*
>
> *IV - os produtores ou fabricantes não concordarem com a realização de visita de verificação.*
>
> *Art. 21. Na hipótese de haver decisão, proferida pela CCM, determinando a manutenção da qualificação da origem declarada, a Coana revogará o ADE de que trata o § 2o do art. 19. (grifei)*

Como se vê a desqualificação dos certificados de origem foi decorrente de processo específico de investigação de origem, conforme previsto na citada instrução normativa, que se encontra efetivamente amparada no Regulamento de Origem do Mercosul e Protocolos Adicionais (Oitavo, Décimo Quarto, Vigésimo Segundo, Vigésimo Quarto, Vigésimo Sétimo, Trigésimo Segundo, Trigésimo Terceiro, Trigésimo Quinto, Trigésimo Oitavo e Trigésimo Nono), os quais foram devidamente introduzidos no ordenamento Pátrio, nos termos previstos pelo ordenamento jurídico vigente, e cujo entendimento restou consolidado por ocasião do 44° Protocolo Adicional ao ACE n° 18 (artigos 18 a 44 do Anexo). Neste sentido o artigo 32 do Anexo ao 44° Protocolo Adicional ao ACE n° 18:

> *Artigo 32- Concluída a investigação com a desqualificação do critério de origem da mercadoria invocado no certificado de origem questionado,*

> *executar-se-ão os tributos incidentes sobre a mercadoria como se ela fosse importada de terceirospaíses e aplicar-se-ão as sanções previstas na normativa MERCOSUL e/ou as correspondentes na legislação vigente em cada Estado Parte.*
>
> (...)
>
> É importante registrar que o processo aduaneiro de investigação de origem tem relação direta com as autoridades do país de origem das mercadorias, incluída aí a autoridade certificadora, com o produtor e com o exportador das mercadorias. A rigor, por ocasião da emissão dos certificados de origem, não há participação do importador, no caso a interessada. Vale dizer, a interessada apenas recebe tal documento emitido no exterior para apresentar à fiscalização e fazer jus ao benefício de aplicação de alíquota preferencial na importação da mercadoria originária de país pertencente ao Mercosul e amparada pelo documento
>
> Somente com a emissão do parecer de conclusão sobre o procedimento de investigação de origem, e consequente edição do ato declaratório normativo, é que são analisadas as questões referentes a pagamentos de impostos das empresas que importaram mercadorias pleiteando a redução tarifária com a utilização de certificados de origem, que foram desqualificados.
>
> Portanto, uma vez que foram desqualificados os certificados de origem, com a exclusão do tratamento tarifário preferencial que se relacionava às importações em foco, através do Ato Declaratório Executivo COANA n° n° 03, de 2012, o que é fato incontroverso, e sendo que este ADE continua válido, agiu com acerto o fisco ao constituir o presente crédito tributário para exigir a tributação como importação normal, cujos tributos deixaram de ser recolhidos por ocasião do desembaraço aduaneiro.

Nesse sentido, tendo em vista as informações presentes nos autos e a argumentação apresentada pelo Contribuinte e no ora recorrido Acórdão entendo que não assiste razão ao Contribuinte e voto em negar provimento ao Recurso Voluntário neste ponto.

IV) Da alegada mudança de critério jurídico

O Contribuinte alega que houve a violação do princípio da inalterabilidade do lançamento tributário, consubstanciado no art. 146 do Código Tributário Nacional, que possui a seguinte redação:

> **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.

Nesse sentido, o Contribuinte entende que houve afronta à sua segurança jurídica, como se observa no seguinte trecho extraído do ora analisado Recurso Voluntário (fl. 2437):

> Note-se, portanto, que (i) os Certificados de Origem foram regularmente emitidos pelo Governo Uruguaio e apresentados pela empresa importadora, que por sua vez, (ii) os apresentou à Autoridade Fiscal competente, tendo as importações (iii) transcorrido normalmente, com emissão do Comprovante de Importação (CI), ou seja, tudo em consonância ao legalmente exigido à época das operações.

> Assim, embora se possa arguir que a Administração Pública pode rever seus próprios atos, isso não é ilimitado, não podendo tal revisão se sobrepor às regras da segurança jurídica, da moralidade e da confiança mútua.
>
> Afinal, a mudança ou substituição do critério jurídico só poderá ser aplicada para os fatos que ocorreram depois da mudança, devendo retroagir somente se for para beneficiar o contribuinte e não o contrário.
>
> Portanto, é inadmissível a revisão do lançamento por mudança do critério jurídico

Entendo que não assiste razão ao Contribuinte visto que com a desqualificação pelo conteúdo material dos certificados de origem não há que se discutir a questão da irretroatividade ou mudança de critério jurídico. A autoridade fiscal pode, dentro do prazo legal, conferir se as informações constantes das Declarações de Importação desembaraçadas, incluindo a análise de todos os documentos, e, em específico, os certificados de origem, sem implicar com essa atividade em mudança de critério jurídico.

Com esse entendimento e com base no disposto no art. 54 do Decreto-Lei n. 37/1966, com a redação dada pelo art. 2 do Decreto-Lei n 2.472/1988, que autoriza a Fazenda de reexaminar às informações prestadas pelo importador no despacho aduaneiro, voto em negar provimento ao Recurso Voluntário neste tópico por entender que não ocorreu a mudança de critério jurídico pela autoridade fiscal no presente feito.

V) A respeito da alegação de inexistência de provas quanto ao dolo, fraude ou simulação, e, de licitude das operações realizadas pelo Contribuinte

O Contribuinte aduz que não há provas nos autos que comprovem que este operava de forma temerária, com dolo, fraude ou simulação. Considera-se terceiro de boa-fé, e que não teria concorrido de forma efetiva para dar causa ao dano ao erário, "tendo em vista se tratarem de atos de competência dos governos envolvidos" (fl. 2440).

Nesse sentido, cito trecho do Recurso Voluntário que explicita o entendimento do Contribuinte (fl. 2440):

> Assim, para a manutenção do ora guerreado lançamento de ofício, far-se-ia necessário que o Auditor Fiscal provasse que a Recorrente agiu com dolo, fraude ou simulação quando da aquisição dos certificados de origem, para que haja sua desqualificação; e não somente a existência de lei posterior à emissão dos mesmos, suficiente a desabonar os benefícios a ela concedidos, uma vez que aquela agiu em consonância com o que lhe era permitido à época da aquisição dos mesmos e em concordância com a legislação vigente.
>
> Entretanto, esse pressuposto fático probatório, evidenciando que a Recorrente teria agido com dolo, fraude ou simulação não ocorreu no presente caso, ainda mais observado que na verdade aquela realizou suas operações com a mais absoluta lisura e dentro dos parâmentros estabelecidos pelos Governos envolvidos, não possuindo qualquer participação ou responsabilidade quer pela emissão dos referidos certificados, quer pela sua desqualificação.
>
> Não se pode olvidar também que, se inexiste conduta dolosa, fraudulenta ou simulada, o presente auto de infração carece de motivação para sua lavratura – considerando que o presente AIIM é um ato administrativo, este também deve obedecer às disposições do art. 93, inciso X, da Constituição Federal/1988 – e se não existe motivação, é consequência lógica que este auto de infração deva ser cancelado.

Além disso, o Contribuinte ainda questiona a decisão ora recorrida alegando a licitude das operações por ele realizadas e a anuência da administração pública em relação a estas operações, requerendo a manutenção do benefício em relação ao II e ao IPI. Nesse sentido, aduz o que se segue (fls. 2441):

> Considerando todo acima exposto e principalmente o fato de que a Recorrente apresentou os respectivos Certificados de Origem quando da realização das operações autuadas, imprescindível a anulação do presente Auto de Infração, uma vez que o mesmo fere não só o princípio da irretroatividade do ato declaratório da COANA, como também, os princípios da segurança jurídica, da boa-fé, entre outros.
>
> Para as operações realizadas mediante a apresentação dos respectivos Certificados de Origem, por óbvio a Recorrente confiou na chancela exarada pela Fiscalização para, agora, inaceitavelmente, após a devida aprovação dos atos praticados, se ver responsabilizada por indevida desqualificação dos mesmos, sendo que a Recorrente não teve nenhuma ingerência na confecção daqueles, tampouco deles se aproveitou ilicitamente na medida em que, reitera-se, agiu em consonância com o exigido por lei.
>
> O fato é que sobreveio o Ato Declaratório Executivo COANA nº 14, de 16 de maio de 2013, e revogou expressamente o art. 3º do ADE nº 3, retomando a concessão da preferência tarifária aos veículos Lifan modelos 320 e 620, da empresa Dolce Vitta S.A., ou sua sucessora acionária, a empresa Besiney S.A.
>
> (...)
>
> Após essa retomada, registrou.se Declaração de Importação de veículos fabricados no ano de 2011, ou seja, de fabricação idêntica à fabricação dos bens objeto do presente PAF (inclusive do mesmo lote de veículos fabricados na mesma data e com as mesmas características), tendo a Administração Pública anuído com as operações de importação.
>
> Destaca-se, ainda, que não houve qualquer alteração com relação à fabricação dos bens e, portanto, com relação à origem deles.

Compreendo os argumentos do Contribuinte, mas no presente processo não se discute se a conduta foi com dolo, fraude ou simulação, ou, se agiu de má-fé. Trata-se aqui da questão de processo de revisão aduaneira em que o cerne da discussão são os termos do Acordo internacional no que diz respeito a aplicação de alíquota preferencial, desde que se comprove que as mercadorias sejam de fato originárias dos Estados-Partes, e, que se constatado que os termos do Acordo não foram cumpridos no que tange aos critérios para definição da origem das mercadorias deve ser aplicada alíquota vigente para as importações de países terceiros.

Neste sentido, voto em negar provimento ao Recurso Voluntário neste ponto.

Conclusão

De acordo com a legislação aplicável e com os autos do processo voto em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Valcir Gassen - Relator