



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11007.722115/2012-57
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3001-002.093 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 21 de outubro de 2021
Recorrente KANEMAR COMERCIO EXTERIOR LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO (II)

Exercício: 2008, 2009, 2010

CERTIFICADO DE ORIGEM. DESQUALIFICAÇÃO. REVISÃO ADUANEIRA. POSSIBILIDADE.

Desqualificado o Certificado de Origem de uma importação por Ato Declaratório da Administração, cabível a Revisão Aduaneira para cobrança dos tributos eventualmente não recolhidos em função do tratamento preferencial dele decorrente, bem como os demais acréscimos legais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencida a conselheira Relatora que dava parcial provimento ao recurso, para manter o lançamento, apenas, em relação à DI nº 10/0740988-8. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Marcos Roberto da Silva.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva – Presidente e Redator designado

(documento assinado digitalmente)

Sabrina Coutinho Barbosa - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Marcos Roberto da Silva (Presidente) e Sabrina Coutinho Barbosa.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra o acórdão nº 11-066.782 da 8ª Turma da DRJ/REC que, por unanimidade de votos, julgou procedente, em parte, a impugnação apresentada pela contribuinte, aqui Recorrente, **para afastar as diferenças de PIS/PASEP e da COFINS exigidas no auto de infração, sub examine**, na ocasião de importação de 'tubarão azul', pela Recorrente, via DI nºs 08/0245754-6, 09/1527631-8 e 10/0740988-8.

Por bem reproduzir os fatos ocorridos até a decisão recorrida, colaciono o relatório confeccionado pelo juízo *a quo*:

Trata-se de auto de infração lavrado por desqualificação do certificado de origem do MERCOSUL, no valor de R\$ 36.241,46.

Após tecer considerações acerca do ato de revisão aduaneira, da constituição da empresa KANEMAR COMERCIO EXTERIOR LTDA, da legislação referente ao procedimento de despacho aduaneiro e do Acordo de Complementação Econômica nº 18 –ACE 18, a autoridade fiscal informa que a impugnante realizou três operações de importação onde foi contemplada com um tratamento tarifário preferencial em função da apresentação de Certificado de Origem do Mercosul.

Informa que, por meio do Ato Declaratório Executivo Coana nº 05/2010, de 12 de março de 2010, publicado no DOU de 15 de março de 2010, foi aberto o processo aduaneiro de investigação de origem.

A investigação constatou que:

- Os produtos não são elaborados integralmente no território de qualquer um dos Estados-Partes;
- A modificação da NCM ocorre apenas ao nível de subitem; e
- O valor CIF do porto de destino ou CIF porto marítimo dos insumos de terceiros países excede 40% do valor FOB das mercadorias de que se trate.

Afirma que, posteriormente, o Ato Declaratório Executivo Coana nº 13/2010, de 30 de julho de 2010, publicado na pág. 22, Seção 1, do DOU de 02/08/2010, ao dispor sobre o Encerramento de Processo Aduaneiro de Investigação de Origem da mercadoria “tubarão azul”, desqualificou os Certificados de Origem apresentados pela impugnante quando das operações de importação.

Informa que “Uma vez que as mercadorias em questão não se enquadram no tratamento preferencial de que trata o XLIV PROTOCOLO ADICIONAL ao ACE Nº 18, CAPITULO III, ARTICULO 3º, ficam elas sujeitas ao tratamento tributário estabelecido para mercadoria originária de terceiro país. O crédito tributário assim decorrente deve ser constituído em Auto de Infração, conforme determina o parágrafo único do artigo 10 da IN SRF nº 149/2002”.

Por fim, imputou, ao contribuinte, a diferença de tributos devida com seus respectivos acréscimos legais.

Contraditando a autoridade fiscal, a impugnante, de início, afirma que “O presente auto de infração não merece prosperar, por falta de fundamento fático e jurídico, devendo ser integralmente desconstituído”.

Afirma que cumpriu com todas as normas vigentes à época de cada fato gerador, ou seja, de cada operação de importação.

“O benefício da redução da alíquota do Imposto de Importação de 10% para 0%, amparado pela certificação de origem uruguaia da mercadoria importada, seguiu o que determinava a legislação de regência, nos termos do Acordo de Complementação Econômica nº 18, que dispõe sobre o Regime de Origem Mercosul (ROM)”.

Informa que, a partir da abertura do processo investigativo de origem da mercadoria “tubarão azul”, passou a recolher o Imposto de Importação em sua alíquota normal.

Alega que, quando do encerramento do processo investigativo, já efetuava o recolhimento do Imposto de Importação à alíquota de 10%.

“Assim, não há nos autos qualquer menção do Auditor Fiscal, que a impugnante, na qualidade importador das mercadorias cuja origem fora desqualificada, tenha agido com dolo ou má-fé, com o fito de obter vantagem tributária indevida, ou que tenha se utilizado de abuso de forma ou abuso de direito e da simulação, que traduziriam alguma forma de evasão de tributos”.

Alega que não há fundamentação legal que autorize a revisão de lançamento dos tributos levada a efeito. Assevera que vários dos princípios que norteiam os atos da administração pública foram ignorados.

No tocante ao princípio da legalidade, afirma que em nenhum momento o Regime de Origem do Mercosul disciplina expressamente que, desqualificado a origem, autorizada estará a Administração Tributária Nacional para exigir retroativamente todos os tributos incidentes sobre as importações internadas com certificados de origem desqualificados, mesmo que anteriores ao Ato Declaratório de desqualificação.

Quanto ao princípio da Interpretação da Lei Tributária, afirma que a autoridade fiscal “tenta fundamentar o seu ato, empregando a legislação aplicada à matéria, além do previsto e disciplinado pelo ROM”.

“Neste ponto, a ROM não tem qualquer dispositivo que determina a cobrança retroativa do Imposto de Importação, do contribuinte importador, que de boa-fé, adquiriu os produtos do Uruguai, com certificados de origem, cuja comprovação de regularidade, estava a cargo da própria Administração Aduaneira”.

Informa que o ROM prevê uma série de outras sanções, todas elas de caráter administrativo e direcionadas às entidades do país de origem.

Citando os arts. 3 e 4 do ADE Coana 13/2010, afirma que o Ato da Administração Aduaneira terá efeitos somente ex-nunc.

Alega, ainda, que houve mudança de critério jurídico. Dessa forma, conforme o art. 146 do CTN, estaria a administração impedida de revisar lançamentos de fatos geradores anteriores à edição do ADE Coana 13/2010.

Afirma, ainda, que a “...a Administração Aduaneira ao proceder a cobrança retroativa do Imposto de Importação da Impugnante, está violando o princípio da segurança jurídica e da moralidade, todos previstos na Constituição Federal.”.

Citando o princípio da irretroatividade da lei tributária, afirma que o disposto no ADE Coana 13/2010 não pode ser aplicado a fatos geradores ocorridos antes da sua publicação.

“Em conclusão, se a lei tributária é irretroativa, da mesma forma serão as normas complementares, que são expedidas em decorrência destas mesmas leis”.

Alega que, “A prevalecer o Auto de Infração ora impugnado, se estará configurado ato de confisco, ressalte-se, vedado pela Constituição pátria..”.

Assevera que o caso concreto não comporta a revisão de lançamento realizado pelo Auditor Fiscal, pois “..além da ausência de fundamento legal no direito material para exigir o tributo decorrente das importações realizadas no âmbito do MERCOSUL, a autorização para a revisão de lançamento está elencada taxativamente no artigo 149, do CTN,..”.

“Da análise dos incisos do artigo 149 do CTN, observamos que a situação sui generis, criada pela Administração Aduaneira em face do Contribuinte Impugnante, não possui enquadramento autorizador para a revisão do lançamento”.

Afirma, ainda, que não há nos autos qualquer prova material de que a Impugnante tenha de alguma forma utilizado os certificados de origem emitidos pelos órgãos responsáveis do Uruguai com o fito de obter os benefícios fiscais de forma indevida.

“Isto porque de fato, a Impugnante não tinha como verificar junto ao país exportador, se este estava cumprindo com as regras previstas no ROM”. Afirma que tal obrigação é da Administração Aduaneira, nos termos do que dispõem os artigos 18 a 44 da ROM.

Alega inconstitucionalidade na inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/Cofins.

Clama pela improcedência da imputação da multa e juros de mora.

“Com os descabimento do lançamento de ofício efetuado, pelo Auditor Fiscal, contra a Impugnante, referente ao Imposto de Importação, PIS e Cofins, descabida se mostra a imposição de multa de ofício e juros de mora, uma vez que estes constituem acessórios do tributo principal devendo, portanto, da mesma forma serem cancelados”.

Afirma que, caso se considerem devidos os juros de mora, estes só devem ser contados a partir da publicação do Ato Declaratório Executivo Coana nº 13/2010.

Por fim, pede:

- Que seja dado integral provimento à impugnação, reconhecendo e declarando a nulidade da autuação
- A produção de todas as provas em Direito admitidas, especialmente a posterior juntada de documentos, caso seja necessário.

É o que importa relatar.

A decisão recorrida restou vazada nos seguintes fundamentos (e-fls. 132/151):

Da Revisão Aduaneira

A análise de todos os aspectos referentes à cada operação comercial, seja de importação ou exportação, além de criar excessivos entraves burocráticos, estaria em desacordo com o já apresentado Pilar 1 do SAFE-Framework Standards.

Ou seja, este julgador entende não ser correta a interpretação no sentido de que a conclusão do despacho aduaneiro, seja este parametrizado em qualquer canal, como um ato homologatório no tocante a todos os aspectos atinentes a uma determinada operação de importação/exportação.

.....

Conforme o art. 51, supratranscrito, o desembaraço aduaneiro configura-se, após a conferência aduaneira, em uma mera disponibilização da mercadoria ao importador. Não há quaisquer menções, sequer tangenciais, a uma eventual constituição de crédito tributário, em quaisquer formas de lançamento. Não havendo lançamento, sequer deve-se cogitar a homologação deste, tampouco uma eventual revisão.

No tocante à revisão do despacho aduaneiro, entretanto, tal procedimento é plenamente aplicável, conforme o já exposto art. 54 do Decreto-Lei 37/66. A única exigência é que seja respeitado o prazo quinquenal desde o registro da Declaração de Importação.

Em face dos dispositivos legais acima transcritos, conclui-se que os procedimentos administrativos realizados no curso do despacho de importação não têm efeito homologatório e, portanto, naquele estágio ainda não se configura o lançamento tributário. Assim, não há porque falar em impossibilidade jurídica de revisão, tampouco em mudança de critério jurídico em relação a lançamento anterior, que de fato é inexistente. Em outras palavras, o desembaraço aduaneiro não se confunde com lançamento fiscal por homologação.

Em verdade, o lançamento por homologação apenas se concretiza, nos termos do art. 150 e seu § 4º, no momento em que a autoridade aduaneira expressamente o homologa ou queda inerte pelo prazo de cinco anos desde a ocorrência do fato gerador.

Da Retroatividade do Lançamento

Tem-se que a ação fiscal a que se referem os autos tem por base matéria regulamentada no artigo 503 do Decreto 4.543/2002, mantido no art. 563 do Decreto 6.759/2009, que dispõe que para gozo de tratamento tributário favorecido em razão do país de origem, deverá haver comprovação dessa origem.

.....

Para 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 artigo 14, do Anexo, do 44º Protocolo Adicional ao ACE nº 18, dispõe:

[omissis]

.....

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 3º da Instrução Normativa SRF nº 149/2002:

[omissis]

Os procedimentos prevêem a edição de dois ADE pela Coana. O primeiro instaura os procedimentos e sujeita as operações sob investigação e as posteriores à prestação de garantias. Isso materializou-se no ADE Coana nº 5, de 12 de março de 2010.

Após encerramento das investigações pertinentes, a IN nº 149/2002 prevê a emissão de novo ADE com base no relatório conclusivo do processo aduaneiro de investigação de origem. Conforme o § 2º do artigo 19 da IN, “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”.

Assim, no presente caso, o encerramento do processo de investigação de origem foi consubstanciado no ADE Coana nº 13/2010, nos seguintes termos:

[omissis]

.....

É fato incontroverso que a impugnante realizou importações, nos anos de 2008, 2009 e 2010, de produtos abarcados pelo ADE supratranscrito, submetendo-se à

alíquota de 0% para o Imposto de Importação em face da apresentação de Certificados de Origem emitidos no Uruguai.

Desaparecendo o amparo do Certificado de Origem, as importações em tela são tratadas como importações originárias de Estados não parte do ACE nº 18 do Mercosul, ou seja, são tributadas pelas alíquotas normais do Imposto de Importação que no caso é de 10%.

Deste modo, as mercadorias objeto das DI analisadas no presente processo tiveram os certificados de origem que as amparavam desqualificados por autoridade aduaneira competente, o que ensejou a lavratura do Auto de infração ora em análise.

Da Responsabilidade do Importador

Destarte, a responsabilidade do contribuinte é objetiva, sendo irrelevante, para o Fisco, a existência do elemento volitivo na conduta do agente particular.

Da inconstitucionalidade referente a base de cálculo das contribuições

Com relação à alegada inconstitucionalidade referente à inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação, é de se esclarecer que já houve manifestação do Supremo Tribunal Federal a respeito do assunto. Essa declaração, ainda que tenha sido proferida na sistemática de repercussão geral, prevista no art. 543-B do Código de Processo Civil, Lei nº 5.869/1973, introduzido pela Lei nº 11.762/2008, não gera efeitos *erga omnes* automaticamente.

.....

Como se infere do Parecer da PGFN, ainda que tenha havido manifestação do Supremo Tribunal Federal nos moldes como ocorrido, a vinculação dos Julgadores de primeira instância depende da expedição de atos normativos que estabeleçam a nova interpretação da Fazenda Nacional.

A Portaria PGFN/RFB nº 1, de 12 de fevereiro de 2014 (DOU de 17/02/2014), dispondo sobre as comunicações decorrentes de julgamento proferidos em controle concentrado de constitucionalidade (STF) ou sob o rito dos arts. 543-B e 543-C do CPC – recursos extraordinários com repercussão geral reconhecida (STF) e recursos especiais repetitivos (STJ), estabeleceu o procedimento a ser adotado em casos como o corrente:

[omissis]

Na sequência foi emitida a Nota PGFN/CASTF n.º 1.254, de 17/10/2014, transcrita na íntegra abaixo:

[omissis]

Por estas razões, em razão do acima determinado, há que se adotar **apenas o valor aduaneiro para o cálculo das contribuições PIS/Pasep-importação e Cofinsimportação.**

Portanto, os lançamentos do presente processo de PIS/Pasepimportação e de Cofins-importação, bem como seus acréscimos legais, são indevidos devendo ser cancelados.

Da Multa e Juros de Mora

Ora, conforme já explanado, neste voto, em tópicos precedentes, este julgador entende que o Auto de Infração é plenamente válido em seu mérito.

No tocante ao argumento no sentido de que os Juros de Mora deveriam ser contados “...a partir da publicação do Ato Declaratório Executivo Coana nº 13/2010, ocorrido no D.O.U em 02 de Agosto de 2010”, têm-se que o art. 161 do CTN dispõe que o crédito tributário não integralmente pago no vencimento será acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta.

.....

Conclusão

Ante o exposto, VOTO pela PROCEDÊNCIA EM PARTE da impugnação, com MANUTENÇÃO PARCIAL do crédito tributário lançado, devendo ser exonerados os valores referentes às contribuições PIS/Pasep-Importação e Cofins/Importação, bem como os acréscimos legais referentes a estas.

Irresignada, a Recorrente reitera as motivações postas em impugnação para reformar a decisão recorrida e cancelar a autuação, agora, através de recurso voluntário.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa, Relatora.

Da admissibilidade do recurso.

O recurso voluntário atende os requisitos necessários para o seu processamento e, por isso, dele tomo conhecimento.

Os fatos e a delimitação da matéria.

Em apertada síntese, a Recorrente realizou importações de ‘tubarão azul em postas’ (NCM nº 0303.75.14), formalizadas nas DI nºs 08/0245754-6, 09/1527631-8 e 10/0740988-8, procedentes do Uruguai (exportador Siete Mares), cuja alíquota do imposto de importação foi reduzida a 0% em razão do Acordo de Complementação Econômica – ACE nº 18.

Diante do benefício fiscal, houve aumento significativo de importações de origem Uruguai, o que trouxe suspeitas pela fiscalização e consequente instauração de processo aduaneiro de investigação de origem, a teor dos artigos 13 a 21 da IN RFB nº 149/2002, realizado por meio do Ato Declaratório Executivo (ADE) Coana nº 05 de 12 de março de 2010.

O Ato Declaratório Executivo (ADE) Coana nº 13/2010 que encerrou o processo de investigação, **desqualificou os certificados de origem expedidos em 2008, 2009 e 2010**, uma vez que constatado pela fiscalização as seguintes irregularidades:

- Os produtos não são elaborados integralmente no território de qualquer um dos Estados-Partes;
- A modificação da NCM ocorre apenas ao nível do subitem; e
- O valor CIF porto de destino ou CIF porto marítimo dos insumos de terceiros países excede 40% do valor FOB das mercadorias de que se trate.

Peço *vênia* para reproduzir integralmente o Ato Declaratório Executivo (ADE) Coana nº 13/2010:

Art. 1º. Fica encerrado, com base no Relatório Fiscal nº 2010/02, de 30 de julho de 2010, o procedimento de investigação de origem da mercadoria “Tubarão azul (Prionace glauca)”, códigos NCM 0303.75.13, 0303.75.14, 0303.75.19 e 0304.29.70, iniciado por meio do ADE Coana nº 2010/05, de 12 de março de 2010, **tendo sido desqualificada a origem para a mercadoria “Tubarão azul em postas”, códigos NCM 0303.75.13, 0303.75.14 e 0303.75.19, dos exportadores uruguaios Marplatense S.A, Pecoa S.A, Siete Mares SRL, Oro Azul S. e Dalkan S.A, no que se refere a certificados de origem que ampararam importações nos anos de 2008, 2009 e 2010.**

Art. 2º. Tendo sido comprovada, durante o procedimento de investigação mencionado no art. 1º, a ligação entre os exportadores Dalkan S.A e Siete Mares SRL e as empresas Tideman S.A. e Garditown S.A, respectivamente, fica também desqualificada a origem para a mercadoria “Tubarão azul em postas”, código NCM 0303.75.14, exportado, nos anos de 2009 e 2010, pelas empresas uruguaias Tideman S.A. e Garditown S.A.

Art. 3º. Fica suspensa a concessão de tratamento tarifário preferencial para novas operações referentes às mesmas mercadorias, NCM 0303.75.13, 0303.75.14 e 0303.75.19, dos exportadores mencionados nos artigos 1º e 2º.

Art. 4º. Este Ato Declaratório entra em vigor na data de sua publicação.

Desqualificada a origem das mercadorias e a revisão das DI’s, lavrou-se auto de infração para lançamento dos tributos e diferenças tributárias, acréscimos legais e penalidades inerentes sobre a importação.

Estar-se diante auto de infração decorrente de revisão aduaneira pós-desqualificação de certificado de origem, em processo apartado. **Nesse sentido, a meu ver, cabe a este Colegiado apreciar os reflexos do Ato Declaratório Executivo (ADE) Coana nº 13/2010, ao caso concreto.**

Delimitados os contornos sob litígio, passo a examinar os pontos abordados pela Recorrente na peça recursal.

Mérito do recurso.

1. Cumprimento de todas as condições de importação de origem MERCOSUL.

A Recorrente reitera o cumprimento das obrigações principal e acessória, especialmente as exigências previstas no Acordo de Complementação Econômica – ACE nº 18 e, ainda, afirma que iniciou o recolhimento do imposto de importação na alíquota de 10% a partir da emissão do ADE Coana nº 05 de 12 de março de 2010, bem como que inexistia na autuação

qualquer informação a respeito de dolo ou má-fé por parte da Recorrente, que figurou como importador.

Sobre os argumentos apresentados pela Recorrente, neste tópico há de ser abordado o pagamento dos tributos nas importações das mercadorias *'tubarão azul em postas'* (NCM nº 0303.75.14), com a publicação do ADE Coana nº 05 de 12 de março de 2010.

Isso porque em 06/05/2010 a Recorrente importou a referida mercadoria com o registro da DI 10/0740988-8, que se deu posteriormente ao processo de processo aduaneiro de investigação de origem, portanto, eventual quitação das parcelas tributárias incidentes no momento importação, será apurada quando do cumprimento do presente acórdão.

Em relação ao argumento sobre dolo e má-fé, este será enfrentado a seguir.

2. Ausência de fundamentação legal para a revisão retroativa do lançamento.

Neste tópico, os argumentos apresentados pela Recorrente envolvem os princípios norteadores do direito, dispostos na Lei nº 9.784/1999 e na Constituição Federal/88, com o intuito de afastar o lançamento sobre fato gerador anterior à publicação do ADE Coana nº 13/2010.

A partir deles defende a impossibilidade de o que chamarei de *'retroatividade maligna'*, com fulcro na segurança jurídica. Cito trechos importantes da tese traçada:

b.) Violação ao Princípio da Legalidade:

As regras dos benefícios da redução tarifária, ou seja, da redução para 0% do Imposto de Importação, estão todos previsto no citado Regime de Origem do Mercosul.

.....

No citado ROM, estabelece também os procedimentos inerentes a desqualificação da Origem, que se inicia através do procedimento de investigação, conduzido dentro das conformidades consoante ADE/Coana nº 2010/05 de 12 de março de 2010 e que culminou na DESQUALIFICAÇÃO, nos termos do ADE/Coana 13/2010 de 30 de Junho de 2010.

Em nenhum momento, o ROM disciplina expressamente que, desqualificado a origem, autorizada estará a Administração Tributária Nacional para exigir retroativamente todos os tributos incidentes sobre as importações internadas com certificados de origem desqualificados, mesmo que anteriores ao Ato Declaratório de DESQUALIFICAÇÃO (ADE/Coana 13/2010).

Ora, não há embasamento legal para o ato de revisão de lançamento levado a efeito pelo Auditor Fiscal, para exigir o Imposto de Importação de forma retroativa, mas sem qualquer previsão legal, seja por meio de lei ordinária ou extravagante.

c.) Interpretação da Lei Tributária:

Neste ponto, a ROM, não tem qualquer dispositivo que determina a cobrança retroativa do Imposto de Importação, do contribuinte importador, que de boa-fé, adquiriu os produtos do Uruguai, com certificados de origem, cuja comprovação de regularidade, estava a cargo da própria Administração Aduaneira.

O ROM, prevê uma série de outras sanções consoantes aos artigos 45 a 474, todas elas de caráter administrativos e direcionadas às entidades do país de origem.

.....

E ainda, o ADE/Coana 13/2010 de 30 de Junho de 2010, que DESQUALIFICOU a origem uruguaia do “tubarão azul”, é taxativo quando aduz nos artigos 3º. e 4º. estar suspensa a concessão do tratamento preferencial a partir da publicação do Ato, conforme se reproduz abaixo na íntegra:

.....

Da leitura literal destes dispositivos, chegamos à conclusão de que, o Ato da Administração Aduaneira, terá somente efeito *ex-nunc*, ou seja, alcançam fatos posteriores a publicação do ato, ocorrido em 02 de Agosto de 2010.

d.) Impossibilidade da tributação retroativa (Art. 146 do CTN):

Ainda, na remota hipótese, de que possa haver alguma dúvida quanto a interpretação literal do que dispõe o ROM ou o ADE/Coana 13/2010, e se admita a revisão dos lançamentos retroativamente, conforme pretende a Administração Aduaneira, representada pelos atos praticados pelo Auditor Fiscal, o nosso Sistema Jurídico Tributário não admite a tributação retroativa.

É patente a absoluta ilegalidade da revisão retroativa do lançamento efetuado pela Administração Aduaneira.

Isto porque, o Ato Declaratório Coana 13/2010 de 30/06/2010, não tem o condão de autorizar a Receita Federal do Brasil, a revisar lançamentos de fatos geradores anteriores a sua publicação, mormente, impedimento legal previsto no artigo 146 do Código Tributário Nacional, que assim aduz:

[omissis]

Esta imposição legal, não observada pela Impugnada, não necessita de maiores explicações, porém repise-se, em nova leitura: qualquer alteração introduzida de ofício ou em decorrência de decisão administrativa nos critérios adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento, só pode ser efetivada relativamente ao mesmo contribuinte, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à introdução do novo critério jurídico.

É um dispositivo fundado no princípio da segurança jurídica que decorre da previsibilidade, isto é, o contribuinte sabe de antemão o que o fisco poderá fazer e não fazer no exercício do lançamento tributário.

As normas complementares que integram a legislação tributária (arts. 96 e 100 do CTN) em se tratando de normas relativas ao lançamento, sua eventual inovação só poderá ser aplicada relativamente ao mesmo contribuinte a fatos geradores ocorridos posteriormente à inovação. As situações consolidadas anteriormente à alteração dessas normas complementares sobrevivem sem quaisquer modificações. É que a mudança de critério jurídico para realização do lançamento equivale a modificação da norma definidora do fato gerador da obrigação tributária.

e.) Violação ao princípio da segurança jurídica:

Outro princípio ignorado pela Administração Aduaneira é o princípio da segurança jurídica, que vem exposto no artigo 5º inciso XXXVI 5, da Constituição Federal que prevê que a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

f.) Violação ao princípio da irretroatividade:

Mesmo que, por hipótese, fosse caso de edição de nova lei, esta seria ilegal pois violaria os princípios constitucionais da segurança jurídica, e, também, o princípio da irretroatividade em face da limitação ao poder de tributar, inserto no comando constitucional do artigo 150, III, a, que aduz:

[omissis]

Como posto à vista, a Constituição Federal, objetivando a segurança jurídica, inseriu lineamentos que limitam o poder de tributar, submetendo todo o ordenamento infraconstitucional aos princípios balizadores. Dentre eles consagrou o princípio da irretroatividade da lei. Foi o que citamos inicialmente acerca da vedação à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentados (artigo 150, III, “a”).

Feita a ressalva e compreendida a importância dos princípios basilares, impende sobrelevar, o que dita o artigo 106, I, do Código Tributário Nacional:

[omissis]

Conclui-se da leitura, que a matéria de fundo versa sobre a extensão dos efeitos do ato declaratório que desqualificou os certificados de importação.

Segundo à IN RFB nº 149/2002, vigente à época dos fatos, o Certificado de Origem emitido pelos Estados Partes deve atender as exigências disciplinadas no Regulamento de Origem do MERCOSUL, sendo o documento hábil a certificar a origem das mercadorias comercializadas (importadas/exportadas), já que necessário no tratamento tarifário preferencial ou não preferencial.

Irregularidades no documento ensejarão na sua desqualificação, que nada mais é que a sua reprovação quanto à comercialização de produtos entre os Estados-Partes do MERCOSUL. São hipóteses de desqualificação de origem:

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 - contiver 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 (Retificado (a) em 07/06/2002);

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.

Para tanto, faz-se necessária à instauração de processo próprio de investigação e colheita de elementos materiais, a teor da mesma norma:

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. 14. Em caso de dúvida fundamentada sobre a autenticidade ou veracidade do Certificado de Origem, o chefe da unidade local da SRF solicitará à Coana a requisição de informações adicionais junto à autoridade competente do Estado-Parte exportador.

Parágrafo único. A Coana aguardará resposta ao pedido de informações pelo prazo de quinze dias úteis, contado da data de recebimento da solicitação pela autoridade competente do Estado-Parte exportador.

.....

Art. 16. A emissão do ADE previsto no artigo anterior representará o início do processo aduaneiro de investigação de origem, sujeitando a operação sob investigação, quando couber, e as importações subsequentes de mercadorias idênticas do mesmo produtor à prestação de garantia nos termos desta Instrução Normativa.

Interpretando os dispositivos transcritos com os fatos aqui ocorridos, entendo que a instauração do processo pela fiscalização para apuração dos fatos seja em razão de suspeita de violação do ACE nº 18, seja quando do início dos trabalhos com o ADE Coana nº 05/2010, se deu de forma correta, porque está a autoridade aduaneira exercendo a sua função de controle aduaneiro nas operações do comércio exterior.

Demais a mais, também, porque teria sido a empresa Recorrente cientificada do ADE Coana nº 05/2010, quando informa o recolhimento do imposto de importação na alíquota de 10% a partir da publicação do ato, na sua peça recursal e, por isso, ainda posso concluir que houve o atendimento do art. 16 IN RFB nº 149/2002.

Não obstante, em estrita consonância com o procedimento tratado na citada instrução, novo ato declaratório foi expedido, tombado sob o número 13/2010, agora, para dar publicidade ao resultado da investigação (art. 19) e, constatadas irregularidades na origem da mercadoria, então se resgata o tratamento tarifário sobre ela incidente, segundo o art. 20:

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.

Porém, a minha discordância no procedimento reside no alcance do ADE Coana nº 10/2010 a fatos ocorridos até a sua publicação.

Embora a revisão aduaneira regulada pelo Decreto nº 6.759/2009, autorize a autoridade fiscal a revisar as regularidades das Declarações de Importação e Exportação (leia-se pagamento dos impostos, correções e sanções), respeitado o prazo decadencial, é claro, a segurança jurídica deve ser preservada.

In casu, como já demonstrado, a revisão se deu a partir do ADE Coana nº 10/2010 que desqualificou o certificado de origem dos produtos *'tubarão azul em postas'* (NCM nº 0303.75.14, desde as importações realizadas no ano de 2008, momento em que foram restabelecidos os tributos incidentes na importação, até então objeto de benefício fiscal (ACE nº 18).

Na importação feita pela Recorrente em 06/05/2010 a segurança jurídica foi preservada, já que desde a abertura do processo de investigação os tributos foram integralmente recolhidos, porque cientificada a Recorrente acerca da apuração da origem dos produtos, segundo os dispositivos já reproduzidos e, também, de acordo com o ACE nº 18¹.

¹ Artigo 1.- O presente Regime define as normas de origem do MERCOSUL, as disposições e as decisões administrativas a serem aplicadas pelos Estados Partes a fim de:

- 1) Qualificação e determinação do produto originário;
- 2) Emissão dos certificados de origem;
- 3) Verificação e Controle; e
- 4) Sanções por adulteração ou falsificação dos certificados de origem ou pelo não cumprimento dos processos de verificação e controle.

Artigo 3.- Serão considerados originários:

Identificação do requisito no Certificado de Origem: (Nº do Protocolo

Adicional ao ACE Nº 18 que corresponda à presente Decisão) - CAPÍTULO III - ARTIGO 3º- INCISO a);

b) Os produtos elaborados integralmente no território de qualquer um dos Estados Partes quando em sua elaboração forem utilizados, única e exclusivamente, materiais originários dos Estados Partes.

Identificação do requisito no Certificado de Origem: (Nº do Protocolo Adicional ao ACE Nº 18 que corresponda à presente Decisão) - CAPÍTULO III-ARTIGO 3º- INCISO b);

c) Os produtos em cuja elaboração forem utilizados materiais não originários dos Estados Partes, quando resultantes de um processo de transformação que lhes confira uma nova individualidade, caracterizada pelo fato de estarem classificados em uma posição tarifária (primeiros quatro dígitos da Nomenclatura Comum do MERCOSUL) diferente da dos mencionados materiais.

Identificação do requisito no Certificado de Origem: (Nº do Protocolo Adicional ao ACE Nº 18 que corresponda à presente Decisão) - CAPÍTULO III-ARTIGO 3º- INCISO c);

d) Nos casos em que o requisito estabelecido na letra c) não possa ser cumprido porque o processo de transformação operado não implica mudança de posição tarifária (primeiros quatro dígitos da Nomenclatura Comum do MERCOSUL), será suficiente que o valor CIF porto de destino ou CIF porto marítimo dos insumos de terceiros países não exceda 40%

do valor FOB das mercadorias de que se trate.

Na ponderação da determinação do valor CIF dos materiais não originários dos países sem litoral marítimo, será considerado como porto de destino o primeiro porto marítimo ou fluvial localizado no território dos demais Estados Partes por onde houver ingressado o produto ao MERCOSUL.

Assertiva corroborada pela Recorrente quando afirma:

A partir da abertura do processo investigativo de origem da mercadoria “tubarão azul”, por meio da ADE/Coana nº 2010/05 de 12 de março de 2010, a Impugnante procedeu ao pagamento do Imposto de Importação em sua alíquota normal (10%), da referida mercadoria importada do Uruguai.

Com o encerramento do processo investigativo e a promulgação do ADE/Coana 13/2010 de 30 de Junho de 2010, que DESQUALIFICOU a origem uruguaia do “tubarão azul”, a Impugnante já efetuava o recolhimento do tributo II, desde a abertura do processo investigativo (12/03/2010).

Todavia, até aquele momento, amparada pelo Certificado de Origem e cumpridos os demais requisitos necessários, a Recorrente importou os mesmos produtos em 18/02/2008 e 04/11/2009, sem o pagamento do imposto de importação, porque sujeito a alíquota 0%, acreditando atender a todas as exigências legais para a licitude do ato.

E a importação foi legal, já que não há nos autos qualquer elemento que demonstre o cometimento de ato fraudulento ou doloso pela Recorrente, capaz de desqualificar o Certificado de Origem por ela entregue, consoante disposto no art. 10 da IN RFB nº 149/2002.

Ao contrário, sequer foi instaurado procedimento contra a Recorrente para conferência de eventuais irregularidades nas importações efetivadas, tendo o sido o trabalho aduaneiro oriundo de suspeitas da autoridade em face do exportador, dado o aumento de importações de ‘tubarão azul’, beneficiado pelo tratamento tarifário preferencial ACE nº 18.

Nesse desiderato, assiste razão a Recorrente quando suplica a conservação da segurança jurídica e a irretroatividade do ADE Coana nº 10/2010, à luz da legislação em vigor, nas importações concretizadas nas DI nºs 08/0245754-6, 09/1527631-8.

Isso porque o citado ato ao revogar o tratamento tarifário preferencial para as importações realizadas entre 2008 e 2010, por irregularidades do exportador e, de consequente, autorizar a revisão de todas as importações para a exigência dos tributos a elas inerentes, colide com o princípio da retroatividade disposto no art. 106 do CTN, *in verbis*:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Identificação do requisito no Certificado de Origem: (Nº do Protocolo Adicional ao ACE Nº 18 que corresponda à presente Decisão) - CAPÍTULO III-ARTIGO 3º- INCISO d);

Logo, retroagir os efeitos do ADE Coana nº 10/2010 para restabelecer os tributos vai de encontro com o art. 106 do CTN, já que estaríamos diante de uma retroatividade prejudicial ao contribuinte de boa fé, aqui Recorrente.

Tal fato só traz incertezas ao contribuinte, aqui Recorrente, quando um dos princípios basilares do direito é o da segurança jurídica. Nas palavras de Leandro Paulsen:

Pode-se afirmar: “O princípio da segurança jurídica demanda que o Direito seja compreensível, confiável e calculável o que só ocorre quando o indivíduo conhece e compreende o conteúdo do Direito, quando tem assegurados no presente os direitos que conquistou no passado e quando pode razoavelmente calcular as consequência que serão aplicadas no futuro relativamente aos atos que praticar no presente”.

A identificação dos diversos conteúdos normativos do princípio da segurança jurídica orienta a sua aplicação. São eles:

- Certeza do direito (legalidade, irretroatividade, anterioridade);
- Intangibilidade das posições jurídicas consolidadas (proteção ao direito adquirido e ao ato jurídico perfeito);
- Estabilidade das situações jurídicas (decadência, prescrição extintiva e aquisitiva);
- Confiança no tráfego jurídico (cláusula geral da boa fé, teoria da aparência, princípio da confiança);
- Devido processo legal (direito à ampla defesa inclusive no processo administrativo, direito de acesso ao Judiciário e garantias específicas como o mandado de segurança).

Todo o conteúdo normativo do princípio da segurança jurídica se projeta na matéria tributária.

Nesse mesmo sentido decidiu a 1ª Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção, no bojo do processo nº 11051.720142/2011-79 de 29/03/2017, em caso similar ao presente:

"Impossibilidade de retroação da penalidade instituída pelo relatório Fiscal 2010/02 - Inadequação do lançamento fiscal" e "A Importação como ato jurídico perfeito" - VOTO VENCEDOR

Por dever de ofício e, ainda que acolhida a preliminar suscitada, compete-me, também, a análise dos demais pontos apresentados em sede de Recurso Voluntário.

O Contribuinte se insurge quanto à possibilidade de a desqualificação do certificado de origem alcançar importações regularmente realizadas anteriormente ao ato de desqualificação.

Isso porque, segunda afirma, o próprio Ato COANA que deu início ao procedimento de investigação apenas traria previsão de suspensão da concessão de tratamento tributário preferencial às mercadorias sob investigação de origem. Defende, assim, a *"completa impossibilidade de retroação da penalidade para atingir atos de anos antecedentes"*.

Nesse sentido, traz precedente desta Turma Julgadora acerca do mesmo Ato Declaratório examinado no presente feito, qual seja, Acórdão 3201-001.929 de 19 de março de 2015, que apresenta a seguinte fundamentação:

Como vemos, o objeto da lide é a desqualificação dos Certificados de Origem apresentados, em face do ADE COANA nº 13 de 30 de julho de 2010:

(omissis)

Com a escusa pelo grifo, a interpretação do referido ato declaratório é por demais clara, quando suspende o chamado tratamento tarifário preferencial para novas operações, as quais são as ocorridas após a publicação daquele ato, ou seja, a partir de.

O adjetivo "novas" tem como conceito, por mais óbvio que seja, acontecimentos futuros, por vir, que ainda não ocorreram. O verbo "suspender" tem como claro limitador a perda temporária de determinada situação.

A junção de ambos, suspensão de novas operações, tem como limite impedir a ocorrência de situações futuras, não tendo o condão de afetar situações passadas. Se a intenção da União fosse alcançar tanto importações passadas, teria elaborado o texto com o verbo revogar, bem como explicitado que alcançaria todas as operações realizadas, ou seja, teria expressamente disposto que "fica revogado o tratamento tarifário preferencial para todas as operações de importação".

Diante desta situação, não pode ser mantido um Auto de Infração realizado com base em interpretações incabíveis de serem realizadas sobre determinada norma, a qual é clara ao tratar de casos futuros, preservando os negócios jurídicos realizados anteriormente à sua publicação.

A manutenção da decisão recorrida viola não só o princípio constitucional da legalidade esculpido no art. 5, II da Carta Maior, como viola o próprio CTN, que assim dispõe:

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. Irretroatividade das normas

Mesmo que o referido Ato Declaratório houvesse por bem tentado retroagir seus efeitos, ainda assim não seria válido, conforme preceitua o CTN:

Art. 106. A lei aplicase a ato ou fato pretérito:

I em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados; II tratandose de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Ademais, tendo em vista os princípios gerais que norteiam nosso ordenamento jurídico, o recorrente não poderia ser autuado por

operações ocorridas, quando sequer havia ainda sido instaurado o processo de investigação de origem, patrocinado pela Coordenação de Assuntos Tarifários e Comerciais, da Coordenação Geral de Administração Aduaneira da Secretaria da Receita Federal.

Não havendo à época sequer sido instaurado processo investigatório frente à empresa exportadora, não poderia a recorrente ser imputada tal responsabilidade.

Da jurisprudência

As decisões administrativas federais proferidas sobre o tema são todas favoráveis à recorrente. Inicialmente, colacionamos acórdão n. 2183/2003, proferido pela DRJ de Florianópolis/SC, que assim trata do tema aqui discutido:

(omissis)

Como à época dos fatos os certificados de origem que acompanharam as importações foram e estavam válidos, não pode ser exigido da recorrente os tributos como se aqueles não existissem ou não fossem válidos.

A contrario sensu, isso também já foi decidido na Solução de Divergência nº 17/2003, nestes termos:

Ministério da Fazenda

Secretaria da Receita Federal

Coordenação Geral de Tributação

Solução de Divergência nº 17 de 25 de setembro de 2003

ASSUNTO: Imposto sobre a Importação II

EMENTA: NÃO INCIDENCIA.

ACORDOS INTERNACIONAIS. IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA EXPORTADA A TÍTULO DEFINITIVO. CERTIFICADO DE ORIGEM. INCIDÊNCIA. O atual ordenamento jurídico brasileiro não prevê a livre circulação de mercadorias no âmbito do Mercosul, prevalecendo, em nosso País, as disposições constantes da Constituição Federal, do Código Tributário Nacional e do Tratado de Assunção, que ainda não prevêem esse tipo de mecanismo. O Certificado de Origem é um documento que somente pode ser aproveitado, para fins de comprovação da origem de mercadorias que se beneficiam de preferência tarifária, quando a mercadoria for originária e procedente do País exportador com o qual o Brasil tenha celebrado acordo comercial internacional, não podendo ser utilizado quando da importação de mercadoria de origem brasileira que tenha sido exportada a título definitivo.

Ante o exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário, prejudicados os demais argumentos.

Assim, adotando como razão de decidir a fundamentação supra, entendo que também nesse aspecto merece acolhida o Recurso Voluntário.

Trago ainda a ementa da decisão proferida pelo Judiciário nos autos da Apelação nº 5004926-31.2017.4.04.7101/RS, transitado em julgado em 06/2019, que trilha no mesmo caminho:

TRIBUTÁRIO. ADUANEIRO. IMPORTAÇÃO. CERTIFICADO DE ORIGEM. DESQUALIFICAÇÃO. EFEITOS. REVISÃO ADUANEIRA. BOA-FÉ DO IMPORTADOR. PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE. ANULAÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO.

1. O Certificado de Origem é o documento emitido pelas repartições oficiais ou por outros organismos ou entidades por elas credenciados, a fim de comprovar a origem das mercadorias objeto de importação entre os Países-Membros do Mercosul. A desqualificação do documento implica, pois, negar a sua autenticidade, a partir da conclusão de que ele não acoberta a mercadoria submetida a despacho, por ser originária de terceiro país ou por não corresponder àquela identificada na verificação física.

2. Caso no qual, em procedimento de revisão aduaneira, foi constatado que as mercadorias importadas pela parte autora amparavam-se em certificados de origem

desqualificados pela COANA; razão pela qual foi instaurado procedimento de revisão aduaneira para lançamento de diferenças tributárias, encargos legais e penalidades cabíveis.

3. Razoável o entendimento de ser desproporcional estender os efeitos da desqualificação do certificado de origem para as importações realizadas de boa-fé, quando a irregularidade posteriormente constatada decorre de fato involuntário atribuível a terceiros, não caracterizando intenção do importador de prejudicar a atuação das autoridades fazendárias.

4. Mantida anulação do auto de infração, tornando insubsistente o crédito tributário então constituído. Apelação da União desprovida.

Portanto, em homenagem ao princípio da não surpresa, e com intuito de trazer segurança jurídica e estabilidade na discussão em torno do ADE Coana nº 13/2010 (art. 926 do CPC²), afasto a conclusão da autoridade aduaneira nele esposada, para as importações executadas pela Recorrente nos anos de 2008 e 2009, porquanto anteriores à sua ciência em relação ao procedimento de investigação consubstanciado através do ADE Coana nº 05/2010.

Conclusão.

Por todo o exposto, voto por **dar parcial provimento** ao recurso voluntário, nos termos do presente voto, para manter o lançamento referente apenas à DI nº 10/0740988-8, nos termos do presente voto.

(documento assinado digitalmente)

Sabrina Coutinho Barbosa

Voto Vencedor

Conselheiro Marcos Roberto da Silva, Redator designado.

Com devido respeito a i. Relatora Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa, expresso no presente voto minhas divergências em relação ao seu posicionamento de reverter o lançamento dos tributos incidentes sobre a importação procedida através das DIs nºs 08/0245754-6 e 09/1527631-8 por terem sido executadas pela Recorrente antes da ciência do procedimento de investigação iniciado através do ADE Coana nº 05/2010 e que resultou na desqualificação dos certificados de origem através do ADE Coana nº 13/2010.

Relevante destacar que os autos tratam do Regime de Origem do Mercosul, instrumento criado no âmbito desse Bloco Econômico e regido tanto pela legislação comunitária quanto pela legislação produzida originariamente no Brasil.

² Art. 926. Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente.

O Regime de Origem do Mercosul é parte essencial da política de integração do Bloco Econômico tendo em vista o objetivo de adotar um tratamento tributário preferencial (alíquota 0% no imposto de importação) para os produtos que tiverem por origem quaisquer dos países integrantes do Mercosul. Neste sentido, fica evidente a importância de se confirmar a veracidade das informações prestadas pelo importador sobre a origem do produto importado. A título de exemplo, não se pode conceder benefício para um bem produzido na China, mas que tenha sido importado pela Argentina e, ato contínuo, revendido ao Brasil. Tal procedimento desqualifica o objetivo da instauração do Bloco Econômico instituído para adotar um ambiente comercial mais benéfico para seus integrantes.

O Regime de Origem é regido por dois ramos da legislação: 1) pelo Acordo de Complementação Econômica nº 18 e seus Protocolos Adicionais, disciplinado por Portaria MF e Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil; e 2) pelo Decreto-Lei nº 37/66, regulamentado pelo Decreto nº 6.759/09. À época dos fatos, o referido regime estava regulado pelo 44º Protocolo Adicional ao Acordo de Complementação Econômica nº 18, internalizado por meio do Decreto nº 5.455/05, que assim dispunha, no que interessa a esta discussão:

CAPÍTULO VI – Verificação e Controle

Artigo 18. Não obstante a apresentação de um certificado de origem nas condições estabelecidas pelo presente Regime de Origem, a autoridade competente do Estado Parte importador, poderá, em caso de dúvida fundamentada, requerer à autoridade competente do Estado Parte exportador informação adicional com a finalidade de verificar a autenticidade do certificado questionado e a veracidade da informação nele constante, sem prejuízo da aplicação das correspondentes normas MERCOSUL e/ou das respectivas legislações nacionais em matéria de ilícitos aduaneiros.

(...)

Artigo 21. Nos casos em que a informação solicitada ao amparo do Artigo 18 não for fornecida no prazo estabelecido no Artigo 19 ou for insuficiente para esclarecer as dúvidas sobre a origem da mercadoria, a autoridade competente do Estado Parte importador poderá determinar abertura de investigação sobre o caso, dentro do prazo total de 40 dias, contados a partir da solicitação de informação. Caso contrário, deverá-se liberar a garantia prevista no Artigo 18 em um prazo máximo de 30 dias.

Artigo 22. Uma vez iniciada a investigação, a autoridade competente do Estado Parte importador não deterá os trâmites de novas importações referentes a mercadorias idênticas do mesmo exportador ou produtor, podendo, no entanto, exigir a prestação de garantia, em qualquer de suas modalidades, para preservar os interesses fiscais, como condição prévia para o desembaraço aduaneiro dessas mercadorias.

(...)

Artigo 32. (...) Concluída a investigação com a desqualificação da origem da mercadoria, executar-se-ão os tributos incidentes sobre a mercadoria como se ela fosse importada de terceiros países e aplicar-se-ão as sanções previstas na normativa MERCOSUL e/ou as correspondentes na legislação vigente em cada Estado Parte.

(...)

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

CAPÍTULO VII Sanções

Artigo 45. Quando se comprovar que os certificados emitidos por uma entidade autorizada não se ajustam às disposições contidas no presente Regime, ou a suas normas complementares, ou se verificar a falsificação ou adulteração de certificados de origem, o país recebedor das mercadorias amparadas por esses certificados poderá adotar as sanções que estimar procedentes para preservar seu interesse fiscal ou econômico. (grifo nosso)

Repare que o disposto no art. 34 acima reproduzido estabelece que autoridade competente do Estado importador poderá denegar tratamento preferencial inclusive para as importações referentes a mercadorias já nacionalizadas.

O voto da i. Relatora foi no sentido de que a declaração de desqualificação do certificado de origem através do ADE Coana nº 13/2010, quando da conclusão do procedimento de investigação, somente se aplicaria a procedimentos posteriores a sua ciência, o que implicaria a aceitação do certificado de origem antes da sua desqualificação, por respeito a segurança jurídica e pelo princípio da não surpresa.

Com a devida vênia, discordo da i. Relatora tendo em vista que o país importador pode iniciar investigação durante ou mesmo após o desembarço aduaneiro, conforme artigos 32 e 34 acima reproduzidos. Comprovada a não adequação do certificado de origem, deve ser desqualificado e exigido os tributos incidentes sobre as operações de importação por ele acobertadas.

Destaque-se sobre a possibilidade de execução do controle e verificação da origem, inclusive para as mercadorias desembaraçadas, tendo em vista que os procedimentos fiscais precisam analisar o processo produtivo e/ou dos insumos utilizados na fabricação do bem importado, do seu cultivo/criação, quando se trata de produto agropecuário ou, ainda, da sua forma de extração em momento posterior a sua importação.

Relevante ainda destacar que a investigação somente se inicia e termina com a edição de atos declaratórios pela Receita Federal do Brasil, e o ato declaratório de encerramento torna público o resultado da investigação, conforme relatório pormenorizado do que se apurou, e define o alcance das restrições, tal qual ocorreu no ADE nº 13/2010, abaixo reproduzido.

Ato Declaratório Executivo Coana nº 13/2010

Art. 1º Fica encerrado, com base no Relatório Fiscal nº 2010/02, de 30 de julho de 2010, o procedimento de investigação de origem da mercadoria "Tubarão azul (Prionace glauca)", códigos NCM 0303.75.13, 0303.75.14, 0303.75.19 e 0304.29.70, iniciado por meio do ADE Coana nº 2010/05, de 12 de março de 2010, tendo sido desqualificada a origem para a mercadoria "Tubarão azul em postas", códigos NCM 0303.75.13, 0303.75.14 e 0303.75.19, dos exportadores uruguaios Marplatense S.A, Pecoa S.A, Siete Mares SRL, Oro Azul S. e Dalkan S.A, no que se refere a certificados de origem que ampararam importações nos anos de 2008, 2009 e 2010.

Art. 2º Tendo sido comprovada, durante o procedimento de investigação mencionado no art. 1º, a ligação entre os exportadores Dalkan S.A e Siete Mares SRL e as empresas Tideman S.A. e Garditown S.A, respectivamente, fica também desqualificada a origem para a mercadoria "Tubarão azul em postas", código NCM 0303.75.14, exportado, nos anos de 2009 e 2010, pelas empresas uruguaias Tideman S.A. e Garditown S.A.

Art. 3º Fica suspensa a concessão de tratamento tarifário preferencial para novas operações referentes às mesmas mercadorias, NCM 0303.75.13, 0303.75.14 e 0303.75.19, dos exportadores mencionados nos artigos 1º e 2º. (grifo nosso)

Portanto, o procedimento que desqualificou a origem atestou que a mercadoria não é originária do local declarado pela interessada e, via de consequência, não poderia ter recebido tratamento tarifário preferencial ao qual nunca o fez jus. Neste caso, inevitavelmente a investigação, e a sua conclusão, devem valer não só da decisão para o futuro, como também é necessário retroagir para tornar sem efeito o tratamento tributário favorecido. Com isso, as importações de tubarão azul deveriam ter sido desembaraçadas com alíquota normal, conforme as classificações fiscais informadas no ADE, bem como para os exportadores nele indicados.

Importante ressaltar que os certificados não foram revogados por motivo de conveniência ou oportunidade, mas tornados sem efeito por comprovação de vício insanável em sua constituição.

Além das disposições previstas no ACE nº 18, o Decreto-Lei nº 37/66 e o Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/09) respaldam os procedimentos adotados pela fiscalização conforme as seguintes disposições normativas:

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)

Decreto nº 6.759/09

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 nº 2.472, 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 nº 2.472, de 1988, art. 2º); 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.

Portanto, correta a decisão de primeira instância que confirmou o procedimento adotado pela fiscalização ao efetuar o lançamento dos tributos devidos nas Declarações de Importação nºs 08/0245754-6 e 09/1527631-8 cujos certificados de origem foram desqualificados.

Conclusão

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva