



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

Processo n° 11051.720142/2011-79
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3201-002.629 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de março de 2017
Matéria Imposto de Importação
Recorrente WMS SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 03/03/2009

DESNATURAÇÃO DA CERTIFICAÇÃO DE ORIGEM. PERDA DO TRATAMENTO TARIFÁRIO. ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO (ADE) N° 13/2010.

Havendo norma emitida pela Administração Pública (ADE n° 13/2010) expressamente determinado o afastamento do tratamento tarifário previsto no apenas para operações futuras, é ilegal aplicar aquele dispositivo de forma retroativa, sob pena de violar o princípio da anterioridade, bem como o próprio CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em afastar a preliminar de nulidade, vencidos os Conselheiros Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo, Cleber Magalhães, Tatiana Josefovicz Belisário e Cássio Shappo.

Por maioria de votos deu-se provimento ao recurso voluntário, vencido o Conselheiro Cleber Magalhães.

Designado o Conselheiro José Luiz Feistauer para o voto vencedor da preliminar de nulidade.

Fez sustentação oral, pela Recorrente, o Advogado Paulo Cesar França da Silva, OAB nº 22.772/PE.

WINDERLEY MORAIS PEREIRA - Presidente Substituto.

TATIANA JOSEFOVICZ BELISÁRIO - Relatora.

JOSÉ LUIZ FEISTAUER DE OLIVEIRA - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Moraes Pereira (Presidente Substituto), Mércia Helena Trajano D'Amorim; Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo, José Luiz Feistauer de Oliveira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Cleber Magalhães, Tatiana Josefovicz Belisário e Cássio Schappo.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº 16-54.115, proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I (SP), que assim relatou o feito:

Trata o presente processo de auto de infração (fls. 142 a 157 e anexos) lavrado para exigência de tributos supostamente devidos em importação realizada pela empresa WMS SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA., CNPJ n.º 93.209.765/000117, em razão da desqualificação do Certificado de Origem apresentado para instrução de seu despacho aduaneiro.

Segundo a fiscalização, em 03/03/09, a impugnante registrou a Declaração de Importação – DI n.º 09/02632218 (fls. 122 a 128) para importação de 24.000,00 Kg. do produto tubarão azul em postas, classificado no código (NCM) 0303.75.14, e apresentou o Certificado de Origem do MERCOSUL n.º A – 096525 (fl. 112), decorrente de Acordo Internacional (ACE – 18 Mercosul), que garantia a redução tarifária do Imposto de Importação II de 10% para 0%.

Ocorre que através do Ato Declaratório Executivo – ADE COANA n.º 13 (fl. 135), de 30 de julho de 2010, foram desqualificados os Certificados de Origem utilizados em importações do referido produto nos anos de 2008 a 2010 e suspensa a concessão de tratamento tarifário preferencial para novas operações, quando exportados, entre outras, pela empresa uruguaia DALKAN S.A., como ocorreu neste caso.

Dessa forma, a fiscalização efetuou o lançamento dos créditos de II, PIS e COFINS não recolhidos em função da fruição da

redução tarifária do ACE18, bem como os respectivos juros e multas de ofício, o que totalizou R\$ 23.450,09.

Intimada do Auto de Infração em 11/05/2011 (fl. 158), a empresa autuada apresentou impugnação e documentos em 07/06/2011, juntados às fls. 162 a 229. Alegou que:

A – Breve histórico.

1. De início, fez um breve histórico sobre a importação realizada;

2. Afirma que é inconteste que a impugnante importou mercadorias classificadas no código (NCM) 0303.75.14, do exportador DALKAN S.A., localizado no Uruguai, país signatário do Mercosul, amparadas pela fatura n.º 0630 e Certificado de Origem n.º 096525;

3. Inevitável reconhecer o gozo da redução da alíquota, não tendo qualquer relevância a aplicação de uma sanção ao exportador, dois anos após a citada importação;

4. As informações contidas na DI, submetida ao canal vermelho, estão corretas, e foram preenchidas de boa fé pela impugnante, portanto não pode ser atingida por nenhuma sanção, eis que se trata de terceiro de boa fé, inclusive quanto ao Certificado de Origem apresentado, cujo conteúdo possui presunção de veracidade;

5. A Receita Federal, a quem cabe efetuar o controle de tal documento, chancelou que o Certificado de Origem se encontrava regular, assim, não seria a impugnante que iria imaginar suposta irregularidade. Ademais, não se pode responder hoje por sanção aplicada em 2010 à empresa exportadora, junto a qual efetuou importação regular em 2009. Cita legislação;

6. Nunca foi notificada de que o exportador estaria sob procedimento de investigação, nem tampouco do término, sua conclusão e a motivação para a desclassificação do seu Certificado de Origem;

7. O artigo 3.º do ADE COANA n.º 13/10, aplicou a suspensão da concessão de tratamento preferencial para novas operações, e somente para estas, de importação de tubarão azul em postas. Tal medida tem como lógica a ciência do importador de que aquela mercadoria não estaria suportada pelo Certificado de Origem do Mercosul, conseqüentemente, não teria direito à redução da alíquota do II para zero;

8. Para as importações ocorridas antes da desclassificação do Certificado de Origem não seria possível a imposição de sanções aos importadores, eis que estes, na época da importação, foram informados pelos exportadores que a mercadoria possuía Certificado de Origem do Mercosul, tendo a própria Receita

Federal declarado a validade do documento apresentado no procedimento de desembaraço aduaneiro;

B – Preliminar de nulidade do lançamento por preterição do direito de defesa.

9. As hipóteses de revisão do lançamento estão exaustivamente previstas pelo artigo 149 do CTN, assim, para dar validade ao seu trabalho e possibilitar a legalidade do procedimento, o autuante deveria ter apontado especificamente o inciso que sustentou o seu trabalho, de forma a possibilitar ao administrado a conferência da legitimidade da revisão, se feita em estrita observância do referido artigo ou à margem das hipóteses exaustivamente previstas;

10. Também o ADE COANA n.º 13/2010 apenas determina a desqualificação, sem ao menos apontar quais foram os motivos pelo qual fora desqualificada a origem da mercadoria;

11. É sabido que houve abertura de procedimento de investigação, iniciado por meio do ADE COANA n.º 05/2010, tudo com base no Quadragésimo Quarto Protocolo Adicional do Acordo de Complementação Econômica n.º 18, internalizado pelo Decreto n.º 5.455/05. Ocorre que algumas determinações do referido Decreto não foram cumpridas, chama especial atenção os artigos 23, 29 e 32, que prevêm a necessidade de dar ciência ao importador do procedimento de investigação, bem como da possibilidade de ser denegado o tratamento preferencial para o desembaraço aduaneiro de novas, e somente novas, importações. Cita legislação;

12. O autuante não apontou o suporte legal para a atividade de revisão, deixou de notificar a impugnante da abertura do processo de investigação e do encerramento das atividades, bem como a motivação que determinou a desclassificação do Certificado de Origem, e isso cerceou o seu direito de defesa, logo, o lançamento é nulo;

C – A importação não descreveu mercadoria distinta.

13. O auto de infração não merece ser acolhido, uma vez que a declaração de importação descreveu exatamente a mercadoria que fora importada. Nem mesmo a classificação fiscal da mercadoria importada foi alterada. Cita julgado do poder judiciário;

14. A mercadoria importada fora corretamente classificada no código (NCM) n.º 0303.75.14, assim, não há que se falar sequer em erro de classificação, portanto, não deve ser imposta qualquer tipo de multa. Ademais, a Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes manifestou-se no sentido de que somente é possível perder o benefício do Mercosul nas ocasiões em que não é retificado o erro formal detectado pela administração fiscal;

D – Da impossibilidade de retroação da penalidade instituída pelo Relatório Fiscal n.º 2010/02.

15. Na época da importação não havia qualquer previsão de penalidade, pois sequer o procedimento de investigação de origem da mercadoria tubarão azul havia iniciado, fato que ocorreu somente em 2010, e o ADE COANA n.º 13/2010 prevê que somente as importações efetuadas a partir de sua publicação seriam afetadas, permanecendo intactas as realizadas em momento anterior. Cita julgamento do antigo Conselho de Contribuintes, atual CARF;

16. E não somente o artigo 3.º do ADE COANA n.º 13/2010 determina que os efeitos da decisão do procedimento de investigação, previsto pelo ADE n.º 2010/05, contida no Relatório Fiscal n.º 2010/02, serão aplicados às novas importações, como também o artigo 32 do Decreto n.º 5.455/05. Cita legislação;

17. Verifica-se a completa impossibilidade de retroação da penalidade para atingir atos de anos antecedentes ao da publicação do ADE COANA n.º 13/10;

E – A Importação como ato jurídico perfeito.

18. Discorre sobre o ato jurídico perfeito e manifesta seu entendimento de que o ADE COANA n.º 13/10 respeitou o princípio constitucional do ato jurídico perfeito;

19. Renova seu entendimento de que o ADE COANA n.º 13/10 estabeleceu a desqualificação da origem para os Certificados que ampararam as importações dos anos de 2008, 2009 e 2010, mas não impôs qualquer penalidade, somente determinou uma alteração na classificação da mercadoria, de tubarão azul para tubarão azul em postas. A penalidade operou efeitos ex nunc, ou seja, apenas para as novas operações, portanto, sem cabimento a lavratura do auto de infração;

F – Da boa fé da impugnante e a presunção de legitimidade dos documentos apresentados pelo exportador.

20. Diante da documentação apresentada pela empresa uruguaia e do acatamento da operação pela alfândega, entende que a operação revela boa fé, ademais, a impugnante não detém poder de polícia para efetuar a fiscalização de toda a documentação que é apresentada pela empresa exportadora, a qual deve ser atribuída qualquer irregularidade verifica nos documentos apresentados. Cita julgado do antigo Conselho de Contribuintes, atual CARF;

21. Não houve intuito doloso, eis que todas as informações prestadas tiveram como fundamento os documentos apresentados pelo exportador, cuja responsabilidade pela emissão recai sobre os órgãos de controle do país exportador, portanto, possui presunção de veracidade e legalidade, nesse sentido, a aplicação de penalidade ao exportador não pode alcançar a impugnante, pois esta se trata de terceiro de boa fé, que não praticou atos nem concorreu para a prática de ilicitude no processo de importação;

G – Do não cabimento da multa de ofício.

22. Com base no AD Cosit n.º 12/97 e no AD Cosit n.º 10/97, não cabe multa de ofício se a descrição se revela suficiente para a classificação tarifária da mercadoria. Cita julgado do STJ e do CARF;

Do pedido.

23. Ao final, pugna:

- pela nulidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa, ou, sucessivamente, seja declarada a improcedência do lançamento fiscal pelas razões apresentadas, sobretudo porque o auto de infração afronta dispositivos do ADE COANA n.º 13/10 e do Decreto n.º 5.455/05, os quais determinam que os efeitos da decisão do relatório Fiscal n.º

2010/02 somente seriam aplicados às novas importações; • pela improcedência do lançamento, pelo fato de que a mercadoria importada não foi descrita de forma diversa daquela efetivamente importada, o que demonstra a sua boa-fé e a idoneidade da documentação de importação;

- sucessivamente, que sejam afastados os acréscimos legais, ante a prática reiterada ou, no mínimo, a multa de ofício, ante a ausência de intenção de lesar o Fisco, notadamente, pela descrição correta da mercadoria.

Após a impugnação apresentada pelo contribuinte, minudenciada pelo Relatório supra, a DRJ, por unanimidade de votos, manteve integralmente o crédito tributário, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II

Data do fato gerador: 03/03/2009

Certificado de Origem. Desqualificação. Revisão Aduaneira.

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 mesmo, bem como os demais acréscimos legais.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Intimado, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário reiterando as razões de sua impugnação.

Os autos foram remetidos a este CARF e a mim distribuídos por sorteio.

É o relatório.

Voto Vencido**(VOTO PARCIALMENTE VENCIDO)**

Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário

O Recurso é próprio e tempestivo, portanto, dele tomo conhecimento.

Para melhor exame, passo à análise de cada um dos pontos apresentados no Recurso Voluntário.

"Preliminar de nulidade do lançamento por preterição do direito de defesa" - VOTO VENCIDO

A Recorrente postula pelo reconhecimento da preterição do direito de defesa pelo fato de não ter sido instada a se manifestar durante o curso do procedimento fiscal que culminou com a prolação do Ato Decisório Executivo de desclassificação do Certificado de Origem da mercadoria por ela importada, incorrendo em violação ao Acordo de Complementação Econômica nº 18, internalizado por meio do Decreto nº 5.455, de 2 de junho de 2005

Acrescenta que pela simples leitura do referido ADE de desqualificação sequer lhe é dado conhecer os motivos que levaram à desclassificação e, portanto, não haveria como questionar tal ato.

Nesse aspecto, o acórdão recorrido defende que a autuação ora em análise ocorreu em conformidade com o procedimento de Revisão Aduaneira, de acordo com o " *Art. 54 do Decreto-lei n.º 37/66, regulamentada pelo Artigo 638 do Regulamento Aduaneiro – Decreto n.º 6.759/09, tendo como ponto de partida o disposto pelo ADE COANA n.º 13/2010*".

Em seguida, manifestou-se no sentido de que *"a fase de investigação que precede a lavratura do auto de infração, é uma etapa meramente inquisitória, de coleta de provas, durante a qual a Fiscalização não tem nenhuma obrigação de dar ciência aos investigados dos resultados preliminares de suas ações"*.

Adiante, conclui:

Somente a partir da lavratura do auto de infração é que se instaura o litígio entre o fisco e o contribuinte, podendo-se, então, falar em ampla defesa ou cerceamento dela, sendo improcedente a alegação de cerceamento do direito de defesa quando da apresentação da impugnação, oportunidade de apresentar documentos de prova e os motivos de fato e de direito

em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões que possuir.

Antes da lavratura do auto de infração, não há que se falar em violação ao princípio do contraditório e da ampla defesa, já que a oportunidade de contradizer o fisco é prevista em lei para a fase do contencioso administrativo, que se inicia com a impugnação do lançamento.

Todavia, é preciso delinear que se está diante de duas situações distintas. Uma delas é o **(i)** procedimento de desqualificação do Certificado de Origem, estabelecido pelo Acordo de Complementação Econômica nº 18, internalizado por meio do Decreto nº 5.455, de 2 de junho de 2005 e outra é o **(ii)** procedimento de revisão aduaneira previsto no art. 638 do Regulamento Aduaneiro/09.

Assim, necessário pontuar que a alegação de preterição do direito de defesa do contribuinte não ataca o presente procedimento administrativo de revisão aduaneira (questionado em tópico distinto de seu Recurso), mas, sim, aquele procedimento que resultou no ADE COANA nº 13 de 30 de julho de 2010, utilizado como único fundamento para a presente exigência fiscal.

A íntegra do referido ADE COANA nº 13 de 30 de julho de 2010, extraída do DOU de 02/08/2010, Seção 1, p. 22, é:

SUBSECRETARIA DE ADUANA E RELAÇÕES INTERNACIONAIS

COORDENAÇÃO-GERAL DE ADMINISTRAÇÃO ADUANEIRA

ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO Nº 13, DE 30 DE JULHO DE 2010

Dispõe sobre o Encerramento de Processo Aduaneiro de Investigação de Origem.

O COORDENADOR-GERAL DE ADMINISTRAÇÃO ADUANEIRA, no uso da atribuição que lhe confere o art. 130, inciso IV, da Portaria MF nº 125, de 04 de março de 2009, e tendo em vista o disposto nos art. 32, Anexo, do Quadragésimo Quarto Protocolo Adicional ao Acordo de Complementação Econômica nº 18, internalizado por meio do Decreto no 5.455, de 02 de junho de 2005, e no artigo 20, inciso I, da Instrução Normativa S.R.F. no 149, de 27 de março de 2002, declara:

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 uruguayos 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.

Conforme pontuado tanto pelo Contribuinte, como pela decisão recorrida, o procedimento de desqualificação do certificado de origem da mercadoria importada ocorreu com fundamento no Acordo de Complementação Econômica nº 18 celebrado entre Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai, internalizado por meio do Decreto nº 5.455, de 2 de junho de 2005.

Interessante observar que tanto o Contribuinte, como o julgador de primeira instância, invocam em sua defesa os mesmos artigos 23, 29 e 32 do referido Acordo de Complementação Econômica nº 18, cita-se:

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.

Artigo 29- A autoridade competente do Estado Parte importador comunicará ao importador e à autoridade competente do Estado Parte exportador o encerramento da investigação e a medida adotada em relação à origem da mercadoria, expondo os motivos que determinaram a decisão.

Artigo 32- Concluída a investigação com a desqualificação do critério de origem da mercadoria invocado no certificado de origem questionado, executarseão os tributos incidentes sobre a mercadoria como se ela fosse importada de terceiros países e aplicarseão as sanções previstas na normativa MERCOSUL e/ou as correspondentes na legislação vigente em cada Estado Parte.

Inicialmente, cumpre observar que os três dispositivos acima transcritos integram o Capítulo VI da referida norma, denominado "CAPÍTULO VI Verificação e Controle"

O primeiro artigo desse Capítulo deixa claro se tratar exatamente do procedimento de desqualificação de certificado de origem de mercadorias comercializadas no âmbito do MERCOSUL:

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.

Assim, não pairam dúvidas quanto à possibilidade de a Autoridade Brasileira proceder à averiguação do certificado de origem de mercadorias advindas dos demais países integrantes do MERCOSUL, sempre que pairar dúvida fundamentada.

E, é também certo, que tal procedimento deve ser realizado em conformidade com as normas dispostas nesse mesmo Capítulo, que compreende os artigos 18 a 44.

Feito tal esclarecimento, necessário adentrar ao exame dos já transcritos artigos 23, 29 e 32 do Acordo de Complementação Econômica nº 18, utilizados na fundamentação da presente controvérsia.

Veja-se que, nos termos dos artigos 23 e 29, "autoridade competente do Estado Parte importador deverá notificar imediatamente o início da investigação de origem ao importador" e, também, "comunicará ao importador (...) o encerramento da investigação e a medida adotada em relação à origem da mercadoria, expondo os motivos que determinaram a decisão"

É fato incontroverso que esta intimação acerca do início e, posteriormente, do término da investigação de origem, no caso, iniciado pelo ADE nº 05 de 12 de março de 2010 e concluído pelo ADE COSIT nº 13/2010, que culminou com a desqualificação do certificado de origem que suportou as DIs ora examinadas, jamais foram enviadas à ora Recorrente.

O Acórdão da DRJ, nesse aspecto, alega:

*Considerando o aspecto temporal, os **dois primeiros artigos não se aplicam ao caso, uma vez que o procedimento investigatório que redundou no ADE COSIT n.º 13/2010, teve início com o ADE n.º 05, de 12 de março de 2010, e encerrou-se com as conclusões constantes do Relatório Fiscal n.º 02, de 30 de julho de 2010, portanto, todos estes Atos ocorreram posteriormente ao despacho aduaneiro da DI n.º 09/02632218, registrada em 03/03/09, e não concomitantemente.***

(grifos meus)

Em seguida, conclui que "*autuação ocorreu em procedimento de Revisão Aduaneira, assim, não se sustenta o argumento de que a impugnante deveria ter sido notificada de que seu exportador estaria sob procedimento de investigação*".

Mais uma vez saliento, que a ausência de intimação contra a qual se insurge a Recorrente, ao contrário do que restou afirmado pelo acórdão, não diz respeito ao procedimento de Revisão Aduaneira, mas, sim, quanto ao prévio procedimento de desqualificação do Certificado de Origem, especificamente quanto à exigência de notificação prevista no seu art. 23.

Assim, a meu ver, assiste completa razão ao Recorrente quando afirma que "*o julgador de piso terminou por limitar a norma e fazer uma diferença de cunho temporal não prevista na norma*".

Em cuidadosa análise do Acordo de Complementação Econômica nº 18, no que tange ao procedimento de desqualificação de certificado de origem, denoto a previsão de duas situações distintas a partir da instauração do procedimento.

A primeira delas diz respeito às operações de importação que ocorrerem a partir da abertura do procedimento e está prevista no art. 22:

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.

O montante da garantia, quando esta for exigida, será estabelecido nos termos previstos no Artigo 18.

Ou seja, uma vez que a investigação tenha se iniciado, todo aquele que importar a mercadoria sob investigação estará ciente do procedimento no exato momento em que efetuar o desembaraço da mercadoria. E, inclusive, o Estado importador poderá exigir a prestação de garantia quanto aos tributos que deixarem de ser recolhidos em razão dessa investigação, na hipótese de futura desqualificação.

Com efeito, é a mais pura aplicação do princípio da segurança jurídica e da não surpresa que devem nortear toda a aplicação do direito tributário.

Já o artigo imediatamente seguinte, que é justamente o art. 23, objeto de debate, prevê uma segunda situação, qual seja, aquela em que já tenham ocorrido importações ao amparo do certificado de origem sob investigação:

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.

Ora, é princípio basilar que a lei não contém palavras inúteis. Sendo assim, se o artigo 22, indubitavelmente aplicável às importações realizadas a partir do início do procedimento de verificação, condiciona o próprio desembaraço das mercadorias à ciência do importador acerca da investigação, por que então o artigo 23 imporia a notificação imediate do início da investigação apenas para aquelas importações também posteriores ao início da investigação?

Assim, a meu ver, são dois os aspectos que tornam exigível a notificação do Recorrente acerca do início do procedimento de verificação de origem da mercadoria, não obstante a importação tenha sido concluída anteriormente a este:

(i) o fato do art. 23, em sua interpretação literal, não impor qualquer limitação temporal quanto à inegável obrigatoriedade de imediata notificação do importador do início da investigação de origem;

(ii) a interpretação conjunta do art. 23 com o art. 22 permitir concluir a existência de duas condutas distintas por parte do país importador, uma para aquelas importações realizadas após o início da investigação (inclusive com a possibilidade de se exigir garantia); e outra aplicável às operações anteriores, que também poderão ser atingidas com a eventual desqualificação.

Ainda acrescento que está é a interpretação de maior consonância com as diversas garantias existentes na seara tributária, tal como razoabilidade, segurança jurídica, não surpresa, dentre tantos outros, como bem anotado no Voto Vencedor do Acórdão nº 3101001.703, de 17 de setembro de 2014, da 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara desta 3ª Seção do CARF, que analisou matéria idêntica à presente:

Além de dar regramentos e disciplinar condutas no meio social, qualquer sistema jurídico busca oferecer à sociedade elemento essencial à legitimação do sistema e previsibilidade de comportamentos, qual seja s SEGURANÇA JURÍDICA.

Por onde analisemos os sistemas de direito positivo nacional, percebe-se que qualquer norma jurídica está alicerçada em fundamentos de certeza e previsibilidade. O art. 5º da Constituição Federal de 1988 é pródigo nos exemplos indicativos de que não se espera nada mais do cidadão do que o cumprimento de norma previamente e regularmente publicadas, garantindo ainda que as condutas havidas antes do regramento legal não serão atingidas:

“ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, “é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer”, “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”, “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”, “não haverá juízo ou tribunal de exceção”, “não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal”, “a lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu”, “nenhuma pena passará da pessoa do condenado, podendo a obrigação de reparar o dano e a decretação do perdimento de bens ser, nos termos da lei, estendidas aos sucessores e contra eles executadas, até o limite do valor do patrimônio transferido”, “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”, “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”. Ora, todos esses exemplos demonstram que a última coisa que o ordenamento pretende – e que a sociedade espera – é a surpresa e o descasamento entre a conduta e repercussão jurídica que fora previamente prevista em lei.

Faço essa introdução porque a segurança jurídica é princípio comezinho de direito, sem a qual nenhuma sociedade consegue se estruturar e progredir.

Como corolário da segurança jurídica estão princípios como o direito à manifestação, o direito de petição com ampla defesa e contraditório. Esses pressupostos do devido processo legal não é exclusividade da legislação nacional. Permeia todos os acordos

internacionais que o Brasil é signatário e todas as relações jurídicas públicas e privadas.

Transcrevo também a ementa do referido acórdão:

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Data do fato gerador: 21/01/2008, 18/04/2008

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. PREFERÊNCIA TARIFÁRIA. DESQUALIFICAÇÃO DE CERTIFICADO DE ORIGEM. PRESSUPOSTOS. REPERCUSSÃO.

Nos termos e condições do Anexo ao 44º Protocolo Adicional ao ACE nº 18 (Decreto nº 1.568/1995), o Estado Parte importador poderá determinar abertura de investigação para verificar a autenticidade do certificado de origem e a veracidade das informações nele contidas, sendo imprescindível notificar imediatamente o início da investigação de origem ao importador e à autoridade competente do Estado Parte exportador. A notificação também é requisito exigido no encerramento da investigação. O fundamento de validade para exigência da diferença dos tributos, que à época do desembaraço aduaneiro foram recolhidos com os benefícios da preferência tarifária em razão da origem e que passam a ser devidos em face da desqualificação do certificado de origem, deve ser a demonstração de que os fundamentos que levaram o Estado Parte importador a desqualificar genericamente o certificado de origem estão presentes especificamente no certificado de origem apresentado pelo contribuinte na importação objetivada pela fiscalização.

PROCESSO ADMINISTRATIVO. CERCEAMENTO DO DIREITO À AMPLA DEFESA E AO CONTRADITÓRIO. NULIDADE MATERIAL.

Inexistente a notificação e/ou a comunicação do importador no trâmite do procedimento de investigação instaurado pelo Estado Parte Importador para verificar a autenticidade do certificado de origem e a veracidade das informações nele contidas, nos termos dos artigos 23 e 29 do Anexo ao 44º Protocolo Adicional ao ACE nº 18 (Decreto nº 1.568/1995); bem como, ausente a exata correlação entre os fundamentos da desqualificação de certificado de origem e a revisão de preferência tarifária específica da importação que se pretende exigir as diferenças de tributos devidas em face da desconsideração da origem, constata-se cerceamento do direito à ampla defesa e ao contraditório, por absoluto desconhecimento do contribuinte da razão de ser da exigência, o que implica o reconhecimento da nulidade material do processo do processo administrativo fiscal. Processo Anulado

Com efeito, não há como negar que o Recorrente, ao ser intimado da cobrança de tributos decorrentes de ato ao qual não deu causa (desqualificação do certificado de origem), anos após a regular importação e desembaraço da mercadoria (ainda que sujeita à

revisão), sendo-lhe exigidos, além dos tributos, também juros e multa de ofício, é atentatório à boa-fé e todos os demais princípios acima elencados.

Ademais, entendo também que não há falar em ausência de previsão, no Acordo de Complementação Econômica nº 18, de eventual instauração de contraditório por parte do importador, terceiro diretamente interessado. Este direito decorre expressamente do direito de petição, ampla defesa e contraditório, constitucionalmente assegurados, e da própria Lei Geral do Processo Administrativo Federal (Lei nº 9.784/99).

Vislumbro, assim, na hipótese vício material de procedimento, que não pode ser saneado, uma vez que os atos pretéritos vinculados ao procedimento de revisão de origem não poderiam ser revistos em favor apenas da Recorrente.

Pelo exposto, entendo pela NULIDADE MATERIAL da autuação fiscal, dando provimento ao Recurso Voluntário nesse aspecto.

"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 à 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 n° 17/2003, nestes termos:

Ministério da Fazenda

Secretaria da Receita Federal

Coordenação Geral de Tributação

Solução de Divergência n° 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.

Diante de todo o exposto, voto por CONHECER e DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para, em preliminar, declarar a nulidade material (insanável) do Auto de Infração guerreado (**voto vencido**).

No mérito, também entendo ser inaplicável o ADE COSIT nº 13/2010, uma vez que, consoante seu art. 3º, a suspensão da concessão de tratamento tarifário preferencial abrange apenas as importações posteriores à sua publicação (**voto vencedor**).

Tatiana Josefovicz Belisário - Relatora

Voto Vencedor

Conforme determinado durante a sessão de julgamento, encaminho o voto vencedor, em relação à preliminar de nulidade do Auto de Infração, em face de suposta preterição do direito de defesa do contribuinte.

No caso, a maioria da Turma decidiu que não se verifica qualquer tipo de cerceamento ao direito de defesa do recorrente, o simples fato de que o mesmo não teria sido cientificado, nem chamado a se manifestar, durante o curso do procedimento fiscal que culminou com a prolação do Ato Decisório Executivo de desclassificação do Certificado de Origem da mercadoria por ele importada.

O referido procedimento foi realizado com foco nas empresas exportadoras, portanto, inexistente qualquer determinação legal que obrigue a notificação dos importadores (dentre os quais, o recorrente) quanto à realização de eventuais averiguações efetivadas pelo Fisco junto à outras empresas situadas no exterior.

Pelo exposto, deve ser rejeitada a preliminar de nulidade do Auto de Infração em análise.

José Luiz Feistauer de Oliveira - Relator do Voto Vencedor