

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

PROCESSO Nº : 11131.001604/97-55
SESSÃO DE : 08 de junho de 1999
ACÓRDÃO Nº : 302-33.986
RECURSO N.º : 119.567
RECORRENTE : ALTEZA COM. E IND. DE ALIMENTOS LTDA.
RECORRIDA : DRJ/FORTALEZA - CE

CERTIFICADO DE ORIGEM

Não há como considerar nulo o Certificado de Origem, sem prova convincente de falso conteúdo ideológico, e antes que se proceda à consulta ao órgão emissor do país exportador, prevista no artigo 10, da Resolução 78-ALADI, que disciplina o Regime Geral de Origem, implementada pelo Decreto 98.874/90. Ademais, os Decretos 1.024/93 e 1.568/95, que instrumentaram normas sobre a matéria no âmbito da ALADI, não exigiam qualquer relação cronológica entre o Certificado de Origem e a emissão da fatura.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO

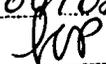
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Brasília-DF, em 08 de junho de 1999


HENRIQUE PRADO MEGDA
Presidente

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
Coordenação-Geral de Representação Extrajudicial
da Fazenda Nacional
Em 08/06/99


LUCIANA CORTEZ RORIZ PONTES
Procuradora da Fazenda Nacional


MARIA HELENA COTTA CARDOZO
Relatora

04 AGO 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: UBALDO CAMPELLO NETO, ELIZABETH MARIA VIOLATTO, PAULO ROBERTO CUCO ANTUNES, LUIS ANTONIO FLORA e HÉLIO FERNANDO RODRIGUES SILVA. Ausente a Conselheira ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO.

RECURSO Nº : 119.567
ACÓRDÃO Nº : 302-33.986
RECORRENTE : ALTEZA COM. E IND. DE ALIMENTOS LTDA.
RECORRIDA : DRJ/FORTALEZA – CE
RELATORA : MARIA HELENA COTTA CARDOZO

RELATÓRIO

A empresa acima identificada recorre a este Conselho de Contribuintes, de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza – CE.

DA AUTUAÇÃO

Contra a empresa supra foi lavrado, em 20/08/97, pela Alfândega do Porto de Fortaleza, o Auto de Infração de fls. 01 a 11, no valor de R\$ 646.606,58, a saber:

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO	288.795,32
JUROS DE MORA DO II	141.214,77
MULTA DO II	216.596,49

Trata-se de importação de arroz do Uruguai e o dossiê de importação encontra-se às fls. 12 a 82.

Os fatos foram assim descritos no Auto de Infração:

“FALTA DE RECOLHIMENTO DE IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO /
PERDA DE REDUÇÃO DE ALÍQUOTA

A empresa importou arroz do Uruguai, beneficiando-se da redução de 100%, nos termos do Acordo de Complementação Econômica (ACE – 02), celebrado entre Brasil e Uruguai. Entretanto, para fazer jus ao benefício, o importador deve respeitar todas as regras estabelecidas para a comprovação da origem da mercadoria. O parágrafo segundo do Acordo 091, que trata da Regulamentação das Disposições Referentes à Certificação de Origem, instituído pelo Decreto 98.936/90, em vigor a partir da data da sua publicação no D.O.U. (18/01/90), estabelece que os certificados de origem não podem ‘ser emitidos com antecipação à data de emissão da fatura comercial correspondente à operação de que se trate, mas na mesma data ou dentro dos sessenta dias seguintes’ (grifo nosso).

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.567
ACÓRDÃO Nº : 302-33.986

De acordo com a documentação anexa às Declarações de Importação objeto desta notificação, todos os certificados de origem foram emitidos com antecipação à data da respectiva fatura, conforme abaixo se relaciona, contrariando a norma contida no acordo supra citado:

DI Nº	DATA FATURA	DATA CERTIFICADO DE ORIGEM
1451	25/06/93	23/06/93
1452	24/06/93	23/06/93
1770	09/08/93	27/07/93
1771	09/08/93	04/08/93
1772	09/08/93	27/07/93
1936	31/08/93	30/08/93
2302	22/09/93	17/09/93
2303	20/09/93	17/09/93
3059	30/11/93	24/11/93
3060	26/11/93	24/11/93

O Decreto nº 98.836/90, apesar de publicado antes, se destina a regulamentar o Decreto nº 98.874/90, que dispõe sobre a execução do estabelecimento do Regime Geral de Origem, da Resolução nº 78, entre o Brasil e a Aladi. Tal conclusão fundamenta-se no conteúdo da 'Disposição Transitória', apensa ao Decreto nº 98.874/90.

Lança-se, portanto, nesta oportunidade, o imposto de importação que deixou de ser recolhido por ocasião do desembaraço aduaneiro, acrescido dos encargos legais pertinentes, por perda da redução de 100% da alíquota estabelecida, tendo em vista a invalidade dos Certificados de Origem apresentados, conforme o motivo acima exposto."

ENQUADRAMENTO LEGAL

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO

Arts. 89, inciso II, 99, 100, 111, 112, 455, 456 e 542 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85

MULTA DO II

Art. 4º, inciso I, da Lei nº 8.218/91, c/c art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, e art. 106, inciso II, alínea "c", da Lei nº 5.172/66.

DA IMPUGNAÇÃO



RECURSO Nº : 119.567
ACÓRDÃO Nº : 302-33.986

Cientificada da autuação, a empresa interessada apresentou impugnação tempestiva, em 08/10/97 (fls. 85 a 92), com as seguintes razões, em síntese:

Os Fatos

- a documentação relativa às importações em tela foi examinada nas dez vezes em que foi apresentada, sem que qualquer dúvida, restrição ou observação fosse manifestada pela fiscalização, até porque, pela natureza daquelas importações, a concessão dos citados benefícios não se sujeitava a qualquer comprovação posterior;

- conforme a IN SRF 40/74, no exame documental ocorre a verificação do país de origem, da qualidade do importador, da espécie da mercadoria, do tipo de regime de tributação, exame dos benefícios fiscais, etc. Nas dez oportunidades os produtos foram desembaraçados sem qualquer questionamento;

- quatro anos depois, a impugnante é surpreendida com a Notificação de Lançamento, emitida em função de irregularidade verificada quanto aos certificados de origem;

O Direito

- conforme o art. 444, do Regulamento Aduaneiro, uma das finalidades da Conferência Aduaneira é “constatar o cumprimento de todas as obrigações fiscais e outras, exigíveis em função da importação;

- por outro lado, o art. 142 do C.T.N. define o lançamento como “o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a penalidade cabível”.

- ROOSEVELT BALDOMIR SOSA se manifesta no sentido de que “não há maiores dificuldades em identificar, no art. 444, um procedimento de lançamento” (Comentários à Lei Aduaneira, Vol. III, Ed. Aduaneiras, 1993, SP, pág.89);

- no procedimento de lançamento, os responsáveis pela conferência aduaneira, não impugnando os Certificados de Origem, adotaram o critério jurídico da essencialidade, e não da formalidade;

- se quatro anos depois o Fisco altera o critério jurídico da essencialidade pela formalidade, está contrariando o art. 146 do CTN, uma vez que o lançamento é uma atividade vinculada. O STF já reafirmou a ilegalidade da mudança de critério em vários Acórdãos. Acompanham este mesmo raciocínio MISABEL ABREU MACHADO DERZI, SOUTO MAIOR BORGES e PAULO DE BARROS

RECURSO Nº : 119.567
ACÓRDÃO Nº : 302-33.986

CARVALHO. Os Tribunais Superiores também vêm aplicando desta forma o artigo 146;

- quando o art. 2º do Acordo 91, apenso ao Decreto nº 98.836/90, base da autuação, diz que os certificados de origem não poderão ser emitidos com antecipação à data da fatura, está se dirigindo a quem emite os certificados, e não estabelece sanções pela sua desobediência. Ademais, a norma não cogita de invalidade dos certificados emitidos antes das faturas, caso contrário declararia que os certificados não poderiam ser utilizados, o que já seria uma sanção. Somente para argumentar, ainda que os certificados fossem considerados inválidos, não caberia a aplicação de penalidade, a cobrança de juros de mora, nem a atualização monetária da base de cálculo, face ao art. 100, parágrafo único, do CTN (que prevê as “práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas), uma vez que os agentes fiscais que realizaram a Conferência Aduaneira, ao longo de dez operações de importação, em nenhum momento reclamaram de qualquer vício na documentação apresentada; (defendendo este ponto de vista, a impugnante cita RUY BARBOSA NOGUEIRA, HUGO DE BRITO MACHADO, RUBENS GOMES DE SOUSA, BERNARDO RIBEIRO DE MORAES E CELSO RIBEIRO BASTOS).

Diante do exposto, a impugnante requer se julgue improcedente a notificação objeto do presente processo.

DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Em 08/04/98, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza – CE proferiu a Decisão nº 0158/98 (fls. 101 a 106), com o seguinte teor, em resumo:

Mudança de critério jurídico no lançamento

- no caso do Imposto de Importação, a lei obriga o sujeito passivo a antecipar o recolhimento do tributo sem prévio exame da autoridade administrativa (art. 112 do Regulamento Aduaneiro, cuja matriz legal é o art. 27 do Decreto-lei nº 37/66), o que o insere na modalidade de lançamento por homologação, privativo da autoridade administrativa (art. 142 do CTN);

- o lançamento por homologação somente se opera quando a autoridade, tomando conhecimento da antecipação do tributo pelo contribuinte, expressamente a homologa (homologação expressa), ou após decorridos cinco anos sem que a Fazenda se pronuncie (homologação tácita);

- no presente caso não houve homologação tácita, pois na ocasião do lançamento não haviam transcorrido cinco anos do fato gerador; também não se cogita

RECURSO Nº : 119.567
ACÓRDÃO Nº : 302-33.986

de o desembaraço aduaneiro representar a homologação expressa da antecipação do recolhimento, e portanto um lançamento;

- o desembaraço aduaneiro é apenas um ato de controle, liberatório do bem importado, sem qualquer efeito constitutivo, e para representar uma homologação expressa haveria que consignar em si uma expressão do tipo "homologo expressamente ... e declaro definitivamente extinto o crédito ..." (art. 150 do CTN);

- a revisão aduaneira prevista no art. 455 do Regulamento Aduaneiro indica claramente o caráter não homologatório do desembaraço, já que possibilita a alteração do montante do imposto antecipado;

- portanto, inexistiu lançamento pretérito ao de que trata o presente processo, e portanto não há que se falar em mudança de critério jurídico;

- ainda que se admitisse o presente lançamento como a revisão de um anterior, não se configuraria uma mudança de critério jurídico, mas sim a correção de um erro de fato, incorrido no despacho, consistente na utilização indevida de um certificado inábil para produzir seus efeitos.

Ausência de disposição expressa sobre os efeitos da irregularidade no Certificado de Origem

- a interpretação dos artigos segundo e quarto do Acordo nº 91, apenso ao Decreto 98.836/90, deve ser rigorosa, por se tratar de matéria especial. Como a lei não comporta palavras inúteis, a proibição ali contida deve afigurar-se relevante para assegurar os objetivos do pacto;

- se o acordo internacional pretendesse limitar os efeitos de nulidade do certificado de origem apenas a determinadas hipóteses, estas estariam explicitadas, o que leva à conclusão de que tal documento será inválido sempre que deixe de preencher qualquer dos requisitos exigidos pelo tratado (cláusula tácita). Este entendimento já foi manifestado pelo Terceiro Conselho de Contribuintes (Acórdãos nºs 303-28121 e 303-27.993).

Prática administrativa reiterada

O critério das práticas reiteradas a que se refere o art. 100 do CTN somente deve ser utilizado em caráter supletivo à norma escrita, como instrumento integrativo, e não no caso de situações expressamente previstas em lei, como ocorre no presente processo. Ademais, o reconhecimento de um costume como norma jurídica requer que a sua prática seja generalizada e perene, o que não é o caso. *jel*

RECURSO Nº : 119.567
ACÓRDÃO Nº : 302-33.986

Dos encargos legais

Conforme o Ato Declaratório (Normativo) COSIT nº 10/97, a situação em questão não requer a aplicação de multa de ofício, e sim de multa de mora de 20%, além dos juros de mora.

Resumindo, o lançamento foi julgado procedente em parte, considerando-se devido o Imposto de Importação, acrescido da multa e juros de mora, e exonerando-se a multa de ofício.

DO RECURSO AO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

A interessada, tendo obtido liminar concedida pela Justiça Federal de Primeiro Grau da 5ª Região (fls. 108 a 111), deixou de efetuar o depósito previsto no parágrafo 2º, do art. 33, do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pela Medida Provisória nº 1.621-30/97.

Em 03.06.98, tempestivamente, vem a autuada, por seu advogado (procuração de fls. 126), apresentar recurso a este Conselho de Contribuintes (fls. 112 a 121), basicamente reprisando os argumentos contidos na impugnação, com os seguintes adendos:

- que não há erro substancial que comprometa a natureza e a essência dos certificados de origem em questão, e a legislação não prevê a hipótese de considerá-los nulos por terem sido emitidos em data anterior à fatura. Além disso, a declaração de nulidade de um documento expedido conforme um acordo internacional constitui ato de extrema gravidade, que precisa se conformar aos rigores procedimentais pactuados entre os países acordantes, com observância ao processo legal;

- os Acordos de Complementação Econômica, ao tratarem do Regime de Origem, prescrevem que, sempre que um país signatário considere que os certificados expedidos pelo outro país não se ajustam às disposições do acordo, deve o país de destino comunicar o fato ao país de origem, para que este adote medidas para solucionar o problema. No caso presente, não há notícia de que tal providência tenha sido adotada, omissão esta que não pode ser suprida pela imposição de responsabilidade a quem não deu causa à suposta irregularidade. Este fato bastaria para invalidar a ação fiscal;

- ao considerar como “práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas” apenas aquelas que são perenes, que se repetem por anos e anos, a autoridade julgadora equivocou-se, pois “reiterar” significa repetir, renovar. Segundo HUGO DE BRITO MACHADO, deve-se entender como prática reiterada aquela que tenha sido adotada pelo menos duas vezes. No caso, os Certificados de

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.567
ACÓRDÃO Nº : 302-33.986

Origem foram aceitos, sem restrição, por dez vezes consecutivas, o que caracteriza a ocorrência da prática reiterada, como prevista no inciso III, do art. 100, do CTN;

- segundo ROOSEVELT BALDOMIR SOSA, o texto do art. 444 do Regulamento Aduaneiro é claro, devendo a conferência aduaneira verificar se o declarante importador cumpriu as obrigações acessórias, ou seja, se bem instruiu, com prova de propriedade, fatura e outros documentos, a importação em curso. Ele conclui que a conferência aduaneira observará, igualmente, os aspectos de forma e conteúdo dos documentos de instrução (Comentários à Lei Aduaneira, Edições Aduaneiras, Vol. III, pág. 88);

- se um contribuinte pauta seu comportamento fiscal à luz de uma prática reiteradamente observada pela autoridade fazendária, é óbvio que o Fisco fica a ela vinculado, ainda que moralmente, não podendo depois se contrapor à orientação, apenando o contribuinte exatamente por ter agido de acordo com ela. Ao Fisco não se pode admitir este comportamento, que levaria a Administração Fazendária à incredibilidade, transformando o bom relacionamento Fisco-Contribuinte em um engodo, gerador de insegurança. Sobre o assunto manifestou-se CELSO BANDEIRA DE MELLO, no sentido de que a Administração deve proceder com sinceridade e lhanza para com os seus administrados, sendo-lhe interdito qualquer comportamento astucioso, malicioso, com o intuito de confundir, dificultar ou minimizar o exercício de direitos por parte dos cidadãos (Curso de Direito Administrativo, Edit. Malheiros, 4ª Edição, 1993, págs. 59/60);

- no presente caso, se o certificado de origem houvesse sido impugnado quando da primeira importação, a recorrente não teria efetuado novas importações de procedência uruguaia. A ausência de restrição por parte da Aduana fez com que a recorrente fosse induzida pelo próprio Fisco a repetir, por dez vezes, o mesmo tipo de importação, porquanto desonerada do imposto. A Conferência Aduaneira funcionou como uma armadilha contra o importador. Assim, se cabível a exigência do imposto, esta deverá se processar conforme o parágrafo único, do art. 100, do CTN.

Finalmente, a interessada requer seja dado provimento ao recurso, reformando-se a decisão recorrida e julgando-se improcedente a ação fiscal, ou, se for o caso, exigir-se da recorrente o crédito tributário calculado na forma do parágrafo único, do art. 100, do Código Tributário Nacional.

É o relatório. 

RECURSO Nº : 119.567
ACÓRDÃO Nº : 302-33.986

VOTO

Trata o presente processo de Auto de Infração lavrado em função da apresentação de Certificados de Origem com data de emissão anterior à data da fatura, contrariando o artigo segundo do Acordo 091, apenso ao Decreto nº 98.836/80.

O assunto não é novo neste Conselho, sendo inúmeros os votos já proferidos, acolhidos por unanimidade, rejeitando a hipótese de desqualificação do Certificado de Origem pelo motivo acima exposto.

Por concordar plenamente com o seu conteúdo, adoto o voto proferido em 08/10/97 pelo ilustre Conselheiro GUINÊS ALVAREZ FERNANDES, no Acórdão 303-28.665, cujos pontos principais passo a transcrever, com as devidas adaptações:

“... à míngua de qualquer elemento probatório, nada autorizava a conclusão do julgador singular, com caráter de definitividade, de que os Certificados de Origem eram inverídicos e ineptos para produzirem efeitos, sem que se procedesse a consulta ao órgão emitente do país exportador, consoante o previsto no art. 10, da Resolução 78, que signada pelo Brasil e ALADI, disciplina o Regime Geral de Origem, cuja execução foi determinada pelo Decreto 98.874/90.

Observa-se mais, que o Decreto 1.024/93, dispôs no art. 1º, que o 18º Protocolo Adicional do Acordo de Complementação Econômica nº 2, entre Brasil e Uruguai, seria executado e cumprido como nele se contém, inclusive quanto à sua vigência. Ao dispor sobre a emissão dos Certificados de Origem, aquele Protocolo, datado de 19/07/93, estabeleceu no art. 9º, o prazo de 90 dias, ou seja, a partir de 18/10/93, para que aquele documento obedecesse a novas especificações. E no art. 10 expressamente estatuiu que:

‘Em todos os casos o Certificado de Origem deverá ser emitido, no mais tardar, na data do embarque da mercadoria amparada pelo mesmo.’

Logo, face ao disposto no art. 1º do Decreto 1.024/93 ... a norma de regência já previra apenas termo final para a emissão do Certificado de Origem, sem estabelecer qualquer relação com a fatura.

De notar-se que o tratamento da matéria vem sendo elasticado no que respeita a prazos, consoante se vê do 8º Protocolo Adicional do ACE

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.567
ACÓRDÃO Nº : 302-33.986

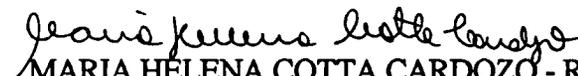
18, entre Brasil, Uruguai, Argentina e Paraguai, de 30/12/94, implementado pelo Decreto nº 1.568/95. Segundo se extrai daquela avença internacional, o 'Regulamento Geral de Origem' vigente a partir de 1º de janeiro de 1995 – art. 2º previa no Anexo 1 – Capítulo V – art. 17, que os certificados deveriam ser emitidos 'no mais tardar, dez dias úteis depois do embarque definitivo das mercadorias amparadas pelo mesmo', sem aludir, também aqui, a qualquer relação com a emissão da fatura.

Adicione-se que o Certificado de Origem, como é de sua essência, constitui documento destinado a atestar de onde é originária a mercadoria nele expressamente individualizada, inexistindo, no feito, qualquer impugnação à sua autenticidade.

Anote-se, por derradeiro, que em todas as avenças internacionais mencionadas, se estabeleceu que em nenhuma hipótese se cortaria o fluxo da mercadoria coberta pelo Certificado de Origem, antes da troca de consultas entre as partes interessadas, inexistindo fixação de qualquer penalidade previamente aplicável, em especial a desproporcional aplicada neste feito, que baseada em mera presunção, conclui pela nulidade daquele documento.”

Diante do exposto, conheço do recurso, por tempestivo para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO INTEGRAL.

Sala das Sessões, em 08 de junho de 1999.


MARIA HELENA COTTA CARDOZO - Relatora