



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 10209.000476/2005-81  
**Recurso n°** 338.839 Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9303-01.229 – 3ª Turma  
**Sessão de** 26 de outubro de 2010  
**Matéria** Imposto sobre a importação - II  
**Recorrente** Fazenda Nacional  
**Interessado** Petróleo Brasileiro S/A - Petrobrás

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II**

Data do fato gerador: 28/06/2000

PREFERÊNCIA TARIFÁRIA. TRIANGULAÇÃO. RASTREABILIDADE DOCUMENTAL.

A não apresentação da fatura comercial identificada no certificado que comprova o cumprimento das regras de origem inerentes à Associação Latino Americana de Integração (Aladi) impede a fruição do benefício preceituado no referido acordo de preferência.

Recurso Especial do Procurador Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, or maioria de votos, em dar provimento ao recurso especial. Vencida a Conselheira Judith do Amaral Marcondes Armando. Os Conselheiros Nanci Gama e Rodrigo Cardozo Miranda declaram-se impedidos de votar.

CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente.

RODRIGO DA COSTA PÔSSAS - Relator.

EDITADO EM: 26/10/2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Judith do Amaral Marcondes Armando, Rodrigo Cardozo Miranda, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Leonardo Siade Manzan, Rodrigo da Costa Pôssas, Maria Teresa Martínez López, Susy Gomes Hoffmann e Carlos Alberto Freitas Barreto.

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial proposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional (fls. 172 a 183) dirigido à Câmara Superior de Recursos Fiscais, com fulcro no artigo 7º, inciso I, c/c art. 15, do Regimento Interno desse órgão — CSRF, insurgindo-se contra decisão da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes que, por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário, mediante o Acórdão nº 302-39.769, fls. 156 a 168, de 10/09/2008, cuja ementa transcrevo:

Assunto: Imposto sobre a Importação

Data do fato gerador: 26/06/2000

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. CERTIFICADO DE ORIGEM. RESOLUÇÃO ALADI 232/97.

Em se tratando de produto exportado pela Venezuela e comercializado através de um terceiro país que não integra a ALADI, é possível a realização desta operação, mantendo a preferência tarifária, desde sejam observadas as condições da resolução ALADI nº 232/97

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO

Adotaremos o relatório da DRJ, com as alterações pertinentes.

Da autuação

1. Trata o presente processo de exigência do Imposto de Importação - acrescido de juros de mora e da multa de ofício no percentual de 75% perfazendo, na data da autuação, um crédito tributário no valor total de R\$ 159.984,17.

2. Segundo a descrição dos fatos constante do Auto de Infração, a empresa registrou a Declaração de Importação nº 00/0582438-3, em 28/06/2000, submetendo a despacho aduaneiro 32.599,95 BBL de querosene de aviação, mercadoria classificável no código NCM 2710.00.31 da Tarifa Externa Comum — TEC, utilizando-se da redução de 80% da alíquota do Imposto de Importação prevista no Acordo de Complementação Econômica nº 39 (ACE 39), assinado pelo Brasil no âmbito da ALADI, instituído pelo Decreto nº 3.138, de 16/08/1999.

3. Após análise dos documentos que instruíram a DI (fatura comercial, certificado de origem e conhecimento de carga), a fiscalização concluiu que em se tratando de uma operação comercial entre uma empresa brasileira e uma sediada nas Ilhas Cayman, não haveria como a interessada invocar a redução tarifária prevista nos Acordos firmados no âmbito da ALADI.

4. A negativa à redução tarifária nos termos do ACE 39, conforme pleiteada na citada DI, foi justificada pela fiscalização com base nos seguintes fatos e irregularidades:

a) “no Certificado de Origem nº ALD 1000729275 (fls. 23) emitido em 18/07/2000, está declarado que as mercadorias indicadas correspondem a fatura comercial nº 103099-0 emitida pela empresa PDVSA PETRÓLEO Y GAS S/A, situada na Venezuela e não apresentada no despacho. Entretanto, a Fatura Comercial que instruiu o despacho de importação foi a de nº PIFSB-687/2000 (fls. 22), emitida em 07/08/2000, pela empresa Petrobras International Finance Company (PIFCO) situada nas Ilhas Cayman, país não membro da ALADI, documento que a fiscalização aduaneira utilizou para fazer as verificações e procedimentos fiscais necessários para o desembaraço aduaneiro da mercadoria ...”;

b) quanto ao “conhecimento de embarque (fls. 21), documento que assegura a propriedade da mercadoria, este foi consignado à empresa Petrobras International Finance Company (PIFCO), logo essa empresa situada nas Ilhas Cayman era a proprietária da mercadoria”;

c) “a Resolução 252 do Comitê de Representantes da ALADI, apenso ao Decreto nº 3.325, de 30/12/1999, que trata de sua execução no seu artigo quarto, não prevê a intervenção de um terceiro país não membro da ALADI na qualidade de exportador caracterizada nesta operação”;

d) conquanto o artigo nono da Resolução nº 252 do Comitê de Representantes da ALADI, apenso ao Decreto nº 3.325, de 30.12.1999, "admita que a mercadoria objeto de intercâmbio possa ser faturada por um operador de um terceiro país, não se aplica ao caso, uma vez que não houve interveniência de um operador, nos termos da Resolução acima mencionada, mas a participação de um terceiro país na qualidade de exportador, na medida em que uma empresa situada nas Ilhas Cayman fatura e exporta para o Brasil uma mercadoria objeto de preferências tarifárias no âmbito da ALADI”;

e) "mesmo que a empresa exportadora, situada nas Ilhas Cayman, se enquadrasse de fato como operadora, seria necessário que o produtor ou exportador do país de origem indicasse no Certificado de Origem, na área relativa a "observações", que a mercadoria objeto de sua declaração ser faturada por um terceiro país, identificando o nome, denominação ou razão social e domicílio do operador ou, se no momento de expedir o certificado de origem, não se conhecesse número da fatura comercial emitida pelo operador de um terceiro país, o importador deveria apresentar à Administração aduaneira correspondente uma declaração juramentada que justificasse o fato, o que não ocorreu”;

f) a indicação da invoice emitida pela PDVSA PETRÓLEO Y GAS S/A em um campo da fatura emitida pela Petrobras International Finance Company (PIFCO) não supre as exigências da citada Resolução nº 252, tampouco a referência feita à PIFCO neste documento, "visto que não identifica efetivamente a operação pretendida”;

g) em função do disposto no artigo 129 do Regulamento Aduaneiro de 1985, então vigente (Interpreta-se literalmente a legislação aduaneira que dispuser sobre outorga de isenção ou redução do Imposto de Importação), qualquer situação excepcional em matéria tributária, como a redução de imposto, só poderá ser reconhecida se expressamente prevista na legislação, se utilizada conforme estabelece na legislação, sendo que a não observância dos requisitos da lei implicará na perda da redução.

5. Deste modo, concluiu a fiscalização que as preferências e contrapartidas econômicas, assentadas no regime de origem, contemplam exclusivamente o comércio praticado entre dois países signatários, destinando-se tal regime a coibir qualquer

interveniência nociva aos objetivos dos acordos pactuados entre os países-membros, pois conforme a legislação de vigência à época, o legislador não deixou margem para a interveniência de um terceiro país, nos moldes da operação de fato ocorrida, de que resultou a importação efetuada pela fiscalizada.

6. Em função do constatado, foi lavrado o auto de infração de fls. 02 a 11 para cobrança da diferença do Imposto de Importação, acompanhada dos juros de mora e da multa de ofício de 75%.

### **Da impugnação**

7. Inconformada com a exigência, da qual tomou ciência em 15/06/2005, fl. 03, a autuada apresentou impugnação, em 12/07/2005, documentos às fls. 38 a 47, nos termos a seguir resumidos:

7.1. após traçar um histórico acerca dos fatos que permeiam à lide, a impugnante se reporta à operação comercial realizada onde explica que se trata de uma triangulação comercial, prática internacional comum adotada por razões comerciais de alongamento de prazo para pagamento e ampliação de fontes de captação de recursos;

7.2. defende que a triangulação comercial não elide a aplicação de redução tarifária prevista em acordo firmado no âmbito da ALADI;

7.3. reconhece a ocorrência de equívoco no preenchimento da DI, na qualidade de operadoras comerciais e não de exportadoras, isso se referindo à condição da PIFCO, onde afirma também que esta sequer teve a posse da mercadoria ou lucrou com a revenda;

7.4. diz que a própria fiscalização reconhece que o contribuinte procedeu à importação da PDVSA (Venezuela) com transporte direto ao Brasil;

7.5. destaca ainda que a PIFCO figura como exportadora pelo fato da Receita Federal não prever o procedimento específico nos casos de triangulação comercial;

7.6. defende que os documentos que instruíram a DI são regulares, e estão em consonância com a Resolução nº252;

7.7. opõe-se a uma suposta multa regulamentar ao descumprimento dos requisitos do art. 425 do Regulamento Aduaneiro/85 inerentes à fatura comercial por entender que tal fato ocorre pela falta de previsão do procedimento de triangulação comercial;

7.8. alega que a fiscalização laborou em equívoco ao tentar interpretar o Tratado de Montevideu e suas regras complementares, conforme razões apresentadas às fls. 40 a 49, onde aduz que a legislação não vincula duas formas de documentos (certificado de origem e nota fiscal), mas tão somente a identidade do seu conteúdo, representado pela descrição das mercadorias e a correspondência com a mercadoria efetivamente negociada;

7.9. considera que a Resolução nº252 não definiu a figura do operador, bem como não informou como deveria ser a operação;

7.10. rebate o argumento de que a autuada não cumprira as formalidades exigidas na Resolução nº 252, ressaltando a conduta formalista do autuante, dando destaque aos princípios da razoabilidade e da instrumentalidade das formas;

7.11. ressalta o caráter instrumental do Imposto de Importação, onde aduz que este é um instrumento regulador do comércio exterior, possuindo assim, função extrafiscal e não arrecadatória, como a maioria dos impostos;

7.12. discorda da aplicação da multa proporcional de 75 %, tomando por base o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº13, de 10/09/2002, e ainda, destaca a inaplicabilidade da taxa SELIC.

8. Ao final, com base nos fundamentos acima elencados, a impugnante requer que o lançamento seja considerado totalmente insubsistente, protestando por todos os meios de prova em direito admitidos.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas

O recurso foi apresentado com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dele tomo conhecimento e passo a apreciar.

### Do Cabimento da Preferência Tarifária

No presente recurso, a recorrente não logrou êxito em demonstrar o saneamento da falha perpetrada quando da instrução do despacho de importação da mercadoria objeto do presente litígio.

Ou seja, não foi apresentada a fatura comercial atrelada ao certificado de origem e, por essa razão, não há como se considerar cumpridas as exigências inerentes ao regime de origem da Aladi.

Nesse ponto, preciso é o parágrafo único do art. 434 do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 1985, vigente à época dos fatos controvertidos:

*Art. 434. No caso de mercadoria que goze de tratamento tributário favorecido em razão de sua origem, a comprovação desta será feita por qualquer meio julgado idôneo*

*Parágrafo único. Tratando-se de mercadoria importada de país-membro da Associação Latino-Americana de Integração (ALADI), quando solicitada a aplicação de reduções tarifárias negociadas pelo Brasil, a comprovação constará de certificado*

*de origem emitido por entidade competente, de acordo com modelo aprovado pela citada Associação.*

Nessa esteira, entendo aplicáveis, na espécie, as considerações formuladas por ocasião do voto vencido, prolatado quando do julgamento do recurso nº 137831, onde atuou como relator o conselheiro Luís Marcelo Guerra de Castro, onde foram enfrentadas as alegações trazidas na jurisprudência da CSRF que apoiaria as considerações do sujeito passivo. Transcrevo:

*Por sintetizar o raciocínio que orienta esse entendimento, transcrevo ementa de acórdão da CSRF prolatado nos autos do Recurso Especial nº 302-124323, que teve como relatora a i. Conselheira Anelise Daudt Prieto, no qual, por maioria de votos, decidiu-se:*

*CERTIFICADO DE ORIGEM - PREFERENCIA TARIFÁRIA - RESOLUÇÃO ALADI 232 - Produto exportado pela Venezuela e comercializado através de país não integrante da ALADI. A apresentação para despacho do Certificado de Origem emitido pelo país produtor da mercadoria, acompanhado da fatura do país interveniente e do conhecimento de embarque que deixam clara a origem da mercadoria, supre as informações que deveriam constar de declaração juramentada a ser apresentada à autoridade aduaneira, como previsto no art. 9º, do Regime Geral de Origem da Aladi (Res. 78).*

*Recurso especial provido.*

*Apesar de entender que tal decisão está em harmonia com a regra geral de origem estampada no art. 9º do Decreto-lei nº 37, de 1966<sup>1</sup>, peço licença para discordar das conclusões consignadas no aresto.*

*Penso que, na espécie, o dispositivo nacional deve ceder espaço ao regime da Aladi, onde não foram produzidos os documentos corretos para a concessão da preferência tarifária objeto do presente litígio, nem suprida a sua ausência pelos meios definidos no mesmo acordo.*

*Por uma questão de sistematização, analiso separadamente os fatores que me levaram a adotar essa conclusão.*

#### *1- Tipicidade e Relação Jurídica Tributária*

*Interessa à solução do litígio, a meu ver, avaliar se os fatos carreados aos autos se subsumem perfeitamente à hipótese abstratamente prevista na norma negocial que estabeleceu a preferência tarifária objeto do presente litígio. Caso isso não se verifique, afastado estaria o fundamento para sua concessão.*

*Ou seja, independentemente de ser conceituada como uma isenção parcial ou alíquota diferenciada, a aplicação da preferência tarifária negociada é necessariamente orientada*

---

<sup>1</sup> Art. 9º - Respeitados os critérios decorrentes do ato internacional de que o Brasil participe, entender-se-á por país de origem da mercadoria aquele onde houver sido produzida ou, no caso de mercadoria resultante de material ou mão-de-obra de mais de um país, aquele onde houver recebido transformação substancial.

*pele princípio da tipicidade cerrada, dogmatizado pelos arts. 97, VI e 111, II do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966)<sup>2</sup>*

*Vejamos o que diz Alberto Xavier<sup>3</sup>*

***Como já mais de uma vez se sublinhou, o lançamento é o ato administrativo pelo qual a Administração aplica a norma tributária material a um caso concreto. Nuns casos, essa aplicação tem por conteúdo reconhecer a tributabilidade do fato e, portanto, declarar a existência de uma relação jurídica tributária e definir o montante da prestação devida. Noutras hipóteses, porém, da aplicação da norma ao caso concreto resulta o reconhecimento da não tributabilidade do fato e, portanto, da não existência no caso concreto de uma obrigação de imposto. Nos primeiros, a Administração pratica um ato de conteúdo positivo; nas segundas, um ato de conteúdo negativo. (destaquei)***

*José Souto Maior Borges<sup>4</sup>, a seu turno, pontifica:*

*É o fato gerador, consoante se demonstrou, uma entidade jurídica (supra, III). Por força do princípio da legalidade da tributação, o fato gerador existe si et ia quantum estabelecido previamente em texto de lei: os contornos essenciais da hipótese de incidência (núcleo e elementos adjetivos) integram todos a lei tributária material. Sem a previsão legal hipotética dos fatos ou conjunto de fatos que legitimam a tributação inexistente portanto fato gerador de obrigação tributária.*

*Por isso, afirma-se corretamente que o fato gerador é fato jurídico.*

*Sob outro ângulo, a análise jurídica revela ser a extensão do preceito que tributa delimitada pelo preceito que isenta. A norma que isenta é assim uma norma limitadora ou modificadora: restringe o alcance das normas jurídicas de tributação; delimita o âmbito material ou pessoal a que deverá estender-se o tributo ou altera a estrutura do próprio pressuposto da sua incidência.*

*A norma de isenção, obstando o nascimento da obrigação tributária para o seu beneficiário, **produz o que já se denominou fato gerador isento**, essencialmente distinto do fato gerador do tributo. (destaquei)*

<sup>2</sup> Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...)

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

(...)

II - outorga de isenção;

<sup>3</sup> Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1998, 2.ed. p. 100.

*Possivelmente, a principal conseqüência da pré-falada tipicidade cerrada, pelo menos para a solução do vertente processo, é a impossibilidade se pode recorrer à analogia a pretexto de colmatar supostas lacunas da norma. Nesse caso, há que se aplicar a doutrina do Silêncio Eloqüente do legislador, com as restrições brilhantemente defendidas pelo Min. Moreira Alves, nos autos do RE N° 130.552-5 - DF (DJ de 28/06/1991):*

*“... só se aplica a analogia quando, na lei, haja lacuna, e não o que os alemães denominam ‘silêncio eloqüente’ (Beredtes Schweigen) que é o silêncio que traduz que a hipótese contemplada é a única a que se aplica o preceito legal, não se admitindo, portanto, aí o emprego da analogia.”*

*Tal ressalva é importante para a solução do presente litígio porque, como se verá a seguir, o regime de origem do ACE 39, que isola a aplicação do regime do DL 37, de 1966, definiu as formas de suprir eventual falha documental perpetrada na demonstração do cumprimento dos requisitos de origem.*

*É defeso ao intérprete, portanto, considerar suprida eventual falha documental por meios diversos dos previstos no Acordo, invocando, por exemplo, analogicamente, o comando do art. 9º, que trata do Regime Geral de Origem.*

*Conforme se observa na leitura do já transcrito art. 9º do Decreto-lei nº 37, de 1966, delimitou com razoável precisão o conceito jurídico de “origem”, que, aliás, muito se aproxima do significado coloquial da expressão (local onde a mercadoria foi produzida ou sofreu transformação substancial).*

*Assim, para efeito de aplicação da legislação, sempre que a delimitação da origem da mercadoria for relevante, caberia ao intérprete investigar o local onde a mercadoria foi produzida ou sofreu transformação substancial*

*Tratar-se-ia então do emprego do que Alfredo Augusto Becker<sup>5</sup>, apoiado na doutrina de Emilio Betti, denominou Cãnone Hermenêutico da Totalidade do Sistema Jurídico, que a unicidade dos conceitos jurídicos, independentemente do contexto em que o mesmo esteja sendo empregado. Diz o autor:*

*“...uma definição, qualquer que seja a lei que a tenha enunciado, deve valer para todo o direito; salvo se o legislador expressamente limitou, estendeu ou alterou aquela definição ou excluiu sua aplicação num determinado setor do direito; mas para que tal alteração ou limitação ou exclusão aconteça é indispensável a existência de regra jurídica que tenha disciplinado tal limitação, extensão, alteração ou exclusão.”*

*Ocorre que, segundo o próprio art. 9º, o conceito de origem ali consignado cede espaço aos critérios fixados em ato internacional de que o Brasil participe, hipótese que se verifica no presente julgamento, onde se encontra em discussão a aplicação de preferência tarifária outorgada nos termos do*

*Acordo de Complementação Econômica nº 39, promulgado pelo Decreto nº 3.138, de 16/08/1999.*

*Vendo por outro ângulo, para efeito de reconhecimento de preferência tarifária, se o acordo que a concede possui regime próprio, mercadoria originária de país signatário é aquela que preenche as condições daquele ato, ainda que tais condições não guardem relação com conceitos consagrados no plano da linguagem corriqueira ou no regime nacional de origem.*

*Ou seja, assim como, para efeito de lei, determinados bens evidentemente móveis podem ser tratados como imóveis, para efeito da aplicação de preferência, mercadorias evidentemente extraídas de determinado país podem deixar de ser reconhecidas como originárias ou, em sentido inverso, ainda que não tenham sofrido qualquer transformação substancial, fazem jus ao regime diferenciado. O acordo que concede a preferência é soberano.*

*Tanto em um quanto em outro exemplo, configurar-se-ia uma ficção jurídica, onde o mundo fático, por disposição legal, é distorcido pelo jurídico.*

*Preciso, a meu ver o conceito de ficção jurídica apresentado por Maria Rita Ferragut<sup>6</sup>, citando a obra de Perez de Ayala:*

*De acordo com José Perez de Ayala a ficção jurídica constitui-se na valoração contida num preceito legal, em virtude do qual se atribuem, a determinados supostos de fatos, certos efeitos jurídicos, **violentando ou ignorando a natureza real das coisas**. E uma técnica que permite ao legislador atribuir efeitos jurídicos que, na ausência da ficção, não seriam possíveis a certos fatos ou realidades sociais. (grifei)*

*No caso da preferência tarifária em debate, o regime de origem a ser considerado, por determinação expressa do artigo 8<sup>7</sup> do ACE nº 39, é o estabelecido na Resolução 78 da Aladi e pelas demais regras que a complementam, dentre as quais destaca-se a Resolução 252 do Comitê de Representantes da Aladi, promulgada pelo Decreto nº 3.325, de 1999.*

*Cabe registrar, desde já, que, diferentemente do entendimento consignado no acórdão hostilizado, não vejo a “triangulação” comercial represente uma violação à regra do artigo Quarto da Resolução Aladi nº 78, atualmente consolidado na Resolução nº 252, que condiciona o reconhecimento da origem à expedição direta da mercadoria.*

*Com efeito, o Conhecimento de Transporte juntado por cópia à fl. 17 não faz menção ao fato de que a mercadoria tenha transitado, sido transbordada ou armazenada em um país estranho ao ACE 39: a mercadoria, segundo aquele documento,*

<sup>6</sup> Presunções no Direito Tributário. São Paulo, Dialética, 2001 p. 85

<sup>7</sup> Para a qualificação da origem das mercadorias que se beneficiem do presente Acordo as Partes Signatárias aplicarão o Regime Geral de Origem previsto na Resolução 78 e nas disposições complementares e modificativas do Comitê de Representantes da ALADI, salvo se as Partes Signatárias convierem diferentemente.

*foi embarcada em Punta Cardon, Venezuela, com destino ao Território Brasileiro.*

*Ou seja, a meu ver, assim como consignado no citado acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a regra em questão impõe restrições ao trânsito físico da mercadoria por um terceiro país, não à sua comercialização por um operador nele estabelecido.*

*Tanto é assim que a Resolução nº 252 estabeleceu regra específica para a importação de mercadoria onde figure como exportador operador sediado em país não-participante do ACE.*

*Veja-se o que diz o artigo nono da Resolução 252, incorporado ao Regime de Origem da Aladi por essa mesma resolução:*

***NONO - Quando a mercadoria objeto de intercâmbio for faturada por um operador de um terceiro país, membro ou não da Associação, o produtor ou exportador do país de origem deverá indicar no formulário respectivo, no campo relativo a "observações", que a mercadoria objeto de sua Declaração será faturada de um terceiro país, identificando o nome, denominação ou razão social e domicílio do operador que, em definitivo, será o que fature a operação a destino. (destaquei)***

*Na situação a que se refere o parágrafo anterior e, excepcionalmente, se no momento de expedir o certificado de origem não se conhecer o número da fatura comercial emitida por um operador de um terceiro país, o campo correspondente do certificado não deverá ser preenchido. Nesse caso, o importador apresentará à administração aduaneira correspondente uma declaração juramentada que justifique o fato, onde deverá indicar, pelo menos, os números e datas da fatura comercial e do certificado de origem que amparam a operação de importação. (os grifos não constam do original)*

*Note-se que, a mesma resolução 252 estabelece, por via oblíqua, as conseqüências do descumprimento das regras inerentes ao certificado de origem, literalmente:*

***SÉTIMO - Para que as mercadorias objeto de intercâmbio possam beneficiar-se dos tratamentos preferenciais pactuados pelos países participantes de um acordo celebrado de conformidade com o Tratado de Montevideu 1980, esses países deverão acompanhar os documentos de exportação, no formulário-padrão adotado pela Associação, de uma declaração que acredite o cumprimento dos requisitos de origem que correspondam, de conformidade com o disposto no Capítulo anterior. Essa declaração poderá ser expedida pelo produtor final ou pelo exportador da mercadoria de que se tratar. (destaquei)***

*Com efeito, se a norma condiciona o reconhecimento da preferência à apresentação da declaração própria do Certificado de Origem, segundo os ditames do acordo, por óbvio, afasta o tratamento diferenciado se descumpridas as condições pré-estabelecidas.*

*De se observar, ademais que, analisando o parágrafo único do artigo nono da mesma resolução, pode-se inferir que a norma definiu com clareza quais são as providências a adotar nas hipóteses em que a triangulação comercial impede o preenchimento na forma pré-estabelecida, rito que, conforme apontado pelas autoridades autuantes, não foi seguido.*

*Nessa esteira, a meu ver, a tipicidade cerrada que norteia a avaliação do cumprimento dos pressupostos inerentes ao Acordo proíbe que se busquem outros meios para, supostamente demonstrar a observância do regime de origem.*

*Ora, o regime de origem fixado pela Resolução 252 é aquele cuja prova é feita nos termos das regras procedimentais nele previstas, saber o último porto de embarque da mercadoria, neste caso, não supre o descumprimento daquelas regras.*

*Ou seja, não é suficiente, para aplicação do tratamento diferenciado, a demonstração, por outros meios documentais, que a mercadoria, aparentemente foi produzida e embarcada na Venezuela. Isso seria suficiente se o reconhecimento estivesse sujeito à regra geral gizada no artigo 9º do Decreto-lei nº 37, de 1966.*

*Repise-se que, em obediência ao princípio da tipicidade, não se pode partir do pressuposto que a sistemática definida na Resolução 252 contém lacunas. Ela simplesmente optou por não admitir, por exemplo, que a falha na adoção das providências elencadas no art. nono sejam supridas pela apresentação de uma fatura comercial estranha àquela que constou do Certificado de Origem.*

*Finalmente, a meu ver, razão assiste às autoridades autuantes quando apontaram a impossibilidade de se cotejar a quantidade da mercadoria amparada pelo certificado de origem coligido aos autos, que não contém essa informação.*

*Sem que tal informação conste do certificado ou não for possível vincular certificado e fatura comercial, como saber se a totalidade das mercadorias desembarcadas no Brasil foi embarcada na Venezuela?*

*Resta prejudicado portanto o cumprimento do requisito estabelecido no artigo oitavo da Resolução 252, literis:*

***OITAVO - A descrição das mercadorias incluídas na declaração que acredita o cumprimento dos requisitos de origem estabelecidos pelas disposições vigentes deverá coincidir com a que corresponde à mercadoria negociada, classificada de conformidade com a NALADI/SH e com a que se registra na fatura comercial que acompanha os documentos apresentados para o despacho aduaneiro. (grifei)***

Logo, a certificação da origem é feita com base também em função da fatura comercial que acoberta a saída de mercadorias. Pelas normas internacionais vigentes (art. 4º do

Acordo 91 do Comitê de representantes da Aladi), é necessário que haja a vinculação do certificado de origem da mercadoria à fatura comercial correspondente.

O próprio formulário adotado para formalizar a certificação possui um campo específico destinado à clara e perfeita informação do número da fatura a que se relaciona. Assim, qualquer certificado de origem somente pode ser usado para amparar a mercadoria coberta pela fatura comercial nele indicada.

Com efeito, é o vínculo entre certificado de origem e fatura comercial que garante o cumprimento dos requisitos fixados entre os Estados signatários do Acordo e legitima a fruição do benefício tarifário quanto à mercadoria importada.

No momento em que há divergência nas informações prestadas no certificado de origem e na fatura comercial, ou a ausência dos requisitos previstos nos acordos internacionais, O estado importador fica impedido de reconhecer o tratamento preferencial, devendo ser aplicado o regime normal de tributação previsto para os países não signatários dos acordos internacionais.

Não se pode olvidar, por outro lado que a avaliação do cumprimento das condições fixadas pela legislação específica do regime reclama a observância das normas que disciplinam a fruição da isenção condicionada, especialmente o pelo art. 179, caput e § 2º, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966), que dizem:

*Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para concessão.*

(...)

*§ 2º O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.*

*Art. 155. A concessão da moratória em caráter individual não gera direito adquirido e será revogado de ofício, sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumprira ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora:*

Aplicar o art. 179 e, se for o caso, o art. 155, significa, a meu ver, avaliar, conforme o caso, o cumprimento das condições fixadas no Acordo, inclusive no que se refere ao cumprimento das exigências de ordem instrumental.

Sobre a imperiosidade da coexistência dos aspectos instrumental e material, bem assim da obrigatoriedade do sujeito passivo trazer ao processo, pelos meios adequados, os elementos que permitam a avaliação do cabimento da isenção, vale a pena relembrar trecho da obra de Alberto Xavier<sup>8</sup>:

*“... Na verdade, enquanto a Administração fiscal tem o dever de investigar oficiosamente os fatos arvorados por lei em elementos do tipo tributário, **nem sempre esse dever lhe cabe quanto aos***

<sup>8</sup> Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. Rio de Janeiro. Forense, 1998, 2ª ed., p. 103/104.

*fatos impeditivos da obrigação de imposto. Não pode afirmar-se que a Administração não tenha o dever de investigar a verdade material quanto ao fato isento, nos casos a que nos referimos: o que sucede é que a lei faz depender o início da investigação de um pressuposto processual, que é um requerimento ou solicitação expressa do particular, sem o qual a Fazenda não pode reconhecer a isenção, nem portanto operar a sua eficácia impeditiva. É o que resulta do artigo 179 do Código Tributário Nacional, segundo o qual “a isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento no qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão”. (destaquei)*

De se reafirmar, portanto, que, como frisou o mestre lusitano, a regra isencional de caráter especial não gera efeitos *ope iuris*. É necessário que se cumpra o rito procedimental próprio, consubstanciado no pleito do benefício e na apresentação de prova do preenchimento das condições definidas na norma de caráter substancial.

De maneira semelhante, pondera Souto Maior Borges<sup>9</sup>:

*“Toda isenção deve ser concedida mediante prova documental da sua causa que remova as contestações e incertezas.*

(...)

*Deve-se distinguir assim, consoante o ensinamento de Amílcar de Araújo Falcão, no estudo das isenções, dois momentos ou aspectos distintos:*

*I) o aspecto substancial ou material, ou seja, os requisitos ou elementos de perfeição ou integração dos pressupostos da isenção; regime que estabelece os pressupostos para o surgimento do direito à isenção (Tatbestandsstücke), os destinatários da norma (Normadressaten) e o âmbito, o alcance ou extensão do preceito isentivo;*

*II) o aspecto formal, um processus, um requisito de eficácia para que o efeito desagravatório da isenção se produza (Wirksamkeitserfordernis).*

*Distingue-se, deste modo, entre pressupostos integrativos da relação jurídica de isenção e **pressupostos de eficácia do resultado legalmente estabelecido**. Estes últimos relacionam-se pois com as circunstâncias que condicionam a produção dos efeitos jurídicos. (destaquei)*

Não existe, pois, como debater a incidência da norma isentiva de cunho material ignorando aquelas de natureza processual. Sem o cumprimento dos *pressupostos de eficácia*, a cargo do sujeito passivo. A norma simplesmente não produz efeitos sem a intervenção do beneficiário.

Nesse contexto, à luz do fixado no caput do art. 179 do CTN, é imperioso que o sujeito passivo que pretende usufruir do benefício faça prova que reúne condições para tanto.

Ausente a comprovação documental pelos meios estabelecidos no Acordo de Complementação Econômica, incabível é a preferência tarifária. Voto pelo provimento do recurso especial.

Rodrigo da Costa Pôssas - Relator