



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

Processo nº 10209.000553/2005-01
Recurso nº 338.279 Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-01.234 – 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: 27/09/2000

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 ancorado no referido acordo de preferência.

Recurso Especial do Procurador Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por 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,

Assinado digitalmente em 12/05/2011 por RODRIGO DA COSTA POSSAS, 18/07/2011 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Autenticado digitalmente em 12/05/2011 por RODRIGO DA COSTA POSSAS
Emitido em 23/07/2011 pelo Ministério da Fazenda

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. 173 a 186) dirigido à Câmara Superior de Recursos Fiscais, com fulcro no artigo 7º, inciso 1, 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 302-39.550, fls. 158/169, de 18/06/2008, cuja ementa transcrevo:

Assunto: Imposto sobre a Importação - Data do fato gerador: 10/08/2000
IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. CERTIFICADO DE ORIGEM.

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

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

Adotaremos o relatório da instância *a quo*, com as alterações pertinentes.

Cuida-se de lançamento tributário efetuado pela Alfândega do Porto de Belém contra o interessado supra qualificado, nos termos do Auto de Infração (fls. 2 a 11), cujo crédito tributário constituído se refere ao Imposto de Importação e acréscimos legais, perfazendo na data de sua lavratura o valor total de R\$ 341.507,00.

Consta que a autuada procedeu à importação de bens com a utilização da redução tarifária prevista no Acordo de Complementação Econômica nº 39 (ACE 39), conforme Decreto nº 3.138, de 1999, firmado entre o Governo do Brasil e os Governos da Colômbia, do Equador, do Peru e da Venezuela (Países-Membros da Comunidade Andina).

Das razões da autuação

A fiscalização aduziu diversos dispositivos normativos, para, em seguida, argumentar que constatou diversas irregularidades, conforme a seguir se resume:

DESQUALIFICAÇÃO DO CERTIFICADO DE ORIGEM APRESENTADO

Reportando-se ao artigo 8º da Resolução ALADI/CR nº 252/99, a fiscalização entende que a certificação de origem é feita em função da fatura comercial que acoberta a mercadoria, o que significa dizer que a constatação de divergência entre o certificado de origem e a fatura comercial impede o reconhecimento do tratamento preferencial;

No caso concreto, o Certificado de Origem nº ALD-1000831037, de 17/08/2000, se reporta à Fatura Comercial nº 110699-0, da empresa PDVSA PETROLEO Y GÁS S/A, da Venezuela, a qual não foi apresentada no despacho;

Entretanto, a fatura que instruiu o despacho aduaneiro foi a de nº PIFSB-781/2000, de 05/09/2000, pela empresa PETROBRAS INTERNATIONAL FINANCE COMPANY (PIFCO), situada nas Ilhas Cayman, país não membro da ALADI;

O conhecimento de embarque foi consignado à empresa PIFCO.

OPERAÇÃO DE COMERCIALIZAÇÃO DO PRODUTO EFETUADA PELA EMPRESA NÃO ESTÁ ACOBERTADA PELA RESOLUÇÃO 252 DO COMITÊ DE REPRESENTANTES DA ALADI

O artigo 4º da Resolução 252 (Decreto nº 3.325/99) não prevê a intervenção de um terceiro país não membro da ALADI na qualidade de exportador;

O artigo 9º da Resolução 252 (Decreto nº 3.325/99) admite a participação de um terceiro país, membro ou não da ALADI, porém estabelece requisitos a serem cumpridos;

A hipótese prevista no artigo 9º não se aplica no caso em tela, visto que não houve interveniência de um operador, mas a participação de um terceiro país na qualidade de exportador;

Ainda que a empresa exportadora, situada nas Ilhas Cayman, se enquadrasse como operadora, seria necessário que o produtor ou exportador do país de origem indicasse no certificado de origem, no campo "observações", que a mercadoria seria 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 conhecesse o 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;

Destaca que a indicação da fatura emitida pela PD VSA em um campo da fatura PIFCO, bem como a mera referência à PIFCO no campo "Observações" do certificado de origem não suprem as disposições da Resolução 252, visto que não identifica a operação pretendida. Também não consta que o importador tenha apresentado a declaração juramentada referida na legislação;

Conforme correspondência de fls. 31 a 33, o importador confirma que adquire a mercadoria da Venezuela, revende para sua subsidiária, a empresa MECO (Ilhas Cayman), e posteriormente a recompra, fato que caracteriza a participação de um terceiro país na qualidade de exportador, isto é, uma operação comercial entre uma empresa brasileira e outra das Ilhas Cayman sem respaldo em certificado de origem.

DAS ISENÇÕES E REDUÇÕES DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO

Atentando-se ao 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), defende a fiscalização que qualquer situação excepcional em matéria tributária, como a redução de imposto, só poderá ser reconhecida se expressamente prevista na legislação, se utilizada conforme estabelece a legislação, sendo que a não observância dos requisitos da lei implicará na perda da redução.

Diante do exposto, a fiscalização concluiu que a importação não contempla o Acordo Tarifário, seja em razão da divergência entre a fatura comercial e o certificado de origem, seja também porque o produto foi comercializado por terceiro país sem que tenham sido atendidos os requisitos estabelecidos na legislação pertinente, razão porque tratou de lavrar o auto de infração objeto da lide, para exigir o tributo de modo integral deduzido da parte já recolhida, além dos juros de mora e da multa de ofício de 75%.

Das razões da defesa

Cientificado do lançamento, a autuada insurgiu-se contra a exigência, apresentando a impugnação de fls. (38 a 57), nos termos conforme se resumirá nos itens seguintes.

Após proceder a um resgate 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. Em seguida, analisa a suposta ocorrência de infrações, pelo que faz as suas considerações jurídicas:

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

Admite um 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.

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

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

Defende que os documentos que instruíram a DI são regulares, e estão em consonância com a Resolução 252.

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

Diz que a fiscalização laborou em equívoco ao tentar interpretar o Tratado de Montevidéu e suas regras complementares, e 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.

Argumenta que a Resolução 252 não definiu a figura do operador, bem como não informou como deveria ser a operação.

Rebate o argumento de que a autuada não cumprira as formalidades exigidas na Resolução 252 ressaltando a conduta formalista do autuante, e aduz o princípio da razoabilidade e da instrumentalidade das formas.

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.

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 1966¹, 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 pelo princípio da tipicidade cerrada, dogmatizado pelos arts. 97, VI e 111, II do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966)²

¹ 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.

² 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.

Vejamos o que diz Alberto Xavier³

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 Borges⁴, 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)*

Possivelmente, a principal consequência 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 Eloquentemente do legislador, com as restrições brilhantemente defendidas pelo Min. Moreira Alves, nos autos do RE Nº 130.552-5 - DF (DJ de 28/06/1991):

(...)

II - outorga de isenção;

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

“... 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 Becker⁵, 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 possuir 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 Ferragut⁶, 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^o 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, 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

⁶ Presunções no Direito Tributário. São Paulo, Dialética, 2001 p. 85

⁷ 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.

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 consequências 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 cumpria 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 Xavier⁸:

*“... 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 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*

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

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 Borges⁹:

“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 voluntário.

Rodrigo da Costa Pôssas - Relator