



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

Processo nº 10209.000731/2005-95
Recurso nº 503.709
Resolução nº 3102-00.125 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Data 01 de julho de 2010
Assunto Solicitação de Diligência
Recorrente PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por maioria de votos, em acatar a preliminar de diligência. Vencidos os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro (Relator) e Paulo Sérgio Celani, que a rejeitaram. Designada para redigir a Resolução a Conselheira Beatriz Veríssimo de Sena. A Conselheira Nanci Gama declarou-se impedida de votar.


Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente e Relator


Beatriz Veríssimo de Sena - Redatora Designada

EDITADO EM: 26/07/2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro, José Fernandes do Nascimento, Paulo Sérgio Celani (Suplente), Nanci Gama, Beatriz Veríssimo de Sena e Elias Fernandes Eufrásio (Suplente).

RELATÓRIO

Por bem descrever a matéria litigiosa, adoto relatório que embasou o acórdão recorrido, que passo a transcrever:

Trata o presente processo de exigência do Imposto de Importação e respectivos acréscimos legais, no valor total de R\$ 87.846,68 objeto do Auto de Infração fls. 02/11

Segundo descrição dos fatos constante do Auto de Infração, a empresa em epígrafe através da Declaração de Importação de nº 00/0921592-6, registrada em 27/09/2000, pleiteou redução tarifária da alíquota "ad valorem" de 6%, para os produtos classificados no código NCM 2711 12 10, que à época era a alíquota normal vigente, para a alíquota reduzida de 1,20% para o imposto de importação, prevista no Acordo de Complementação Econômica nº 39 (ACE 39), conforme Decreto de execução nº 3.138, de 16/08/1999, firmado entre Brasil e os seguintes países: Colômbia, Equador, Peru, Venezuela, (Países-Membros da Comunidade Andina)

Esclarece a Fiscalização, quanto à operação, o seguinte:

a) o certificado de origem nº ALD 1000933081, fl.21 emitido na Venezuela, em 27/09/2000, indicou como país de origem da mercadoria, a Venezuela e declarou como empresa exportadora a PDVSA PETROLEO Y GAS, S A,

b) o certificado de origem registra em seu corpo como país exportador a Venezuela, fazendo referência expressa à fatura comercial nº 11761-0, emitida pela empresa PDVSA PETRÓLEO Y GAS S/A e não apresentada no despacho;

c) a Fatura Comercial que instruiu o despacho de importação foi a de nº PIFSB 1017/2000, fl. 20, emitida em 14.11.2000 pela Petrobras International Finance Company (Pifco) empresa com sede nas Ilhas Cayman, país não membro da ALADI,

d) no conhecimento de embarque, fl.19, documento que assegura a propriedade da mercadoria, esta foi consignada a Petrobras International Finance Company, logo essa empresa situada nas Ilhas Cayman era a proprietária da mercadoria;

e) diante dos fatos e documentos apresentados, a operação comercial foi analisada à luz da Resolução nº 252, do Comitê de Representantes da ALADI, recepcionada na legislação brasileira através do Decreto nº 3.325/99

Oferece ainda a Fiscalização os seguintes esclarecimentos, fls. 05:

Embora o artigo nono da Resolução nº 252, do Comitê de Representantes da ALADI, recepcionada na legislação brasileira através do Decreto nº 3.325/99 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 há interveniente de um operador, nos termos da citada Resolução, mas a participação de um terceiro país na qualidade de exportador, na medida e que uma empresa situada nas Ilhas Cayman, fatura e exporta para o Brasil uma mercadoria objeto de preferências tarifárias no âmbito da ALADI.

O importador, através da correspondência UM-REMAM/CMB 019/02, de 19/08/02, fls 30/32, confirma que adquire a mercadoria da Venezuela, revende para sua subsidiária, a empresa Petrobras International Finance Company 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 nas Ilhas Cayman sem respaldo em certificado de origem.

Conclui a fiscalização que a importação não contempla o acordo tarifário, seja em razão da divergência entre a Fatura Comercial, fl 20 e o Certificado de Origem nº ALD 1000933081, fl 21, seja também porque o produto foi comercializado por terceiro país sem que tenham sido atendidos os requisitos estabelecidos na legislação vigente.

Cientificado do lançamento em 01/09/2005, conforme fls. 11, o contribuinte insurgiu-se contra a exigência, apresentando em 14/09/2005 a impugnação de fls. 36/55, nos seguintes termos a seguir resumidos em apertada síntese:

- inicialmente se reporta aos fatos que ensejaram a ação fiscal esclarecendo a operação comercial em foco, ou seja, Petróleo Brasileiro S.A – PETROBRAS, através de empresa integrante de seu grupo econômico, a Petrobras International Finance Company (Pifco), sediada nas Ilhas Cayman, adquiriu querosene de aviação, produzido na Venezuela, junto à PDVSA – Petróleo e Gás S/A, empresa sediada no mesmo país, com redução de 80% da alíquota do Imposto de Importação, com base no Acordo de Complementação Econômica nº 39 (ACE-39), conforme Decreto de execução nº 3.138/99;

- destaca ainda que o envolvimento das três empresas na operação comercial gerou a expedição de duas faturas comerciais, sendo a primeira, emitida pela PDVSA e destinada à PFICO e, a segunda, PIFSB, expedida pela PFICO para a Petróleo Brasileiro S.A – PETROBRAS. Esclarece que a última fatura que instruiu a declaração de importação, fez referência expressa à fatura comercial originária (PDVSA);

- a operação comercial acima explicitada é conhecida por triangulação comercial que consiste numa prática internacional comum, adotada por razões comerciais de alongamento de prazo para pagamento e ampliação de fontes de captação de recursos;

- o Certificado de Origem foi expedido na Venezuela contendo a declaração da produtora e exportadora do produto, a PDVSA, e a certificação propriamente dita, do Ministério da Indústria e Comércio daquele país, assim o Certificado de Origem trouxe a indicação da fatura comercial expedida pela vendedora, conforme previsto no artigo 10 da Resolução;

- razão alguma assiste ao órgão atuante quanto à suposta falta de correspondência entre o Certificado de Origem e a fatura expedida pela PFICO, vez que essa fatura traz informações condizentes com aquelas contidas no Certificado, inclusive faz referência a ele em seu corpo. Tudo em consonância com o disposto no artigo oitavo da Resolução 252, aprovada pelo Decreto nº 3.325, de 30/12/1999;

- o órgão atuante ainda impôs multa regulamentar à impugnante alegando que mencionada fatura, emitida pela PFICO, apresentada no despacho aduaneiro, não cumpriu as exigências estabelecidas no art. 425, alíneas "a", "h", "i" e "m" do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85;

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



- a PFICO, sequer teve a posse da mercadoria ou lucrou com sua revenda, inclusive o transporte da mercadoria ocorreu diretamente da Venezuela para o Brasil, como demonstram o Certificado de Origem e o Conhecimento de Embarque,
- ressalta o caráter instrumental do Imposto de Importação, enfatizando que este é um instrumento regulador do comércio exterior, possuindo assim, função extrafiscal e não arrecadatória, como a maioria dos impostos;
- nesse sentido traz à colação os dispositivos da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional que regem o citado imposto bem como respeitável doutrina;
- discorre sobre a interpretação dos tratados ressaltando que o autuante equivocou-se ao tentar interpretar o Tratado de Montevideu e suas regras complementares;
- analisa a Resolução 252 destacando que a conclusão do autuante de que "a certidão de origem é feita em função da fatura comercial que acoberta a mercadoria" é um grande e lamentável equívoco. Ao contrário do que afirma o autuante a legislação não vincula duas formas de documentos (Certificado de Origem e Nota Fiscal), mas tão somente a identidade de seu conteúdo representado pela descrição das mercadorias e a correspondência com a mercadoria efetivamente negociada,
- o vínculo que legitima o gozo da preferência tarifária, não é o desenho do formulário ou informações complementares, mas o objetivo de sua expedição, qual seja, atestar que a mercadoria negociada tem origem num país participante do Acordo,
- ao permear a autuação cm o art. 129 do Decreto nº 91.030/95, o que fez o Auditor foi desconsiderar a literabilidade das normas estabelecidas no Tratado de Montevideu,
- o alegado descumprimento dos requisitos previstos no art 425 do Regulamento Aduaneiro está vinculado à questão da falta de previsão de procedimento específico para os casos de triangulação comercial, pois na ausência de norma específica, o importador apresentou somente uma fatura, mas diligenciou para que no corpo desse documento fossem anotados os números do certificado de origem e da fatura originária,
- o art. 425 impõe regras voltadas para o exportador e, no caso, a PIFCO atuou na qualidade de simples operadora;
- invoca o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 13 de 10/09/2002, destacando os artigos 100, I e 106, I, ambos do Código Tributário Nacional – CTN, a fim de seja afastada a multa prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96;
- tendo sido o CTN recepcionado pela Constituição Federal, argüi que a instituição de taxa de juros diferente daquela prevista no § 1º, do artigo 161 do CTN, somente pode ocorrer através de Lei Complementar, o que não aconteceu no caso da aplicação da SELIC, que decorre da Lei Ordinária nº 9.065/95;



– ademais a ilegalidade não está apenas na forma da instituição da SELIC, como taxa de juros, mas também na sua essência, uma vez que não foi instituída para remunerar a mora, assim requer que seja excluída a aplicação da taxa SELIC em face da impossibilidade de se utilizar a taxa SELIC como taxa de juros moratórios;

– tendo a taxa SELIC a característica de taxa de remuneração de capital investido, quando o Fisco aplica a taxa SELIC sobre créditos em atraso, ele está, em verdade agindo como agente financeiro, equiparando a relação tributária a uma operação de financiamento, o que carece de sustentação legal;

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

- Cita respeitável doutrina

Ponderando as razões aduzidas pela autuada, juntamente com o consignado no voto condutor, decidiu o órgão de piso pela manutenção parcial da exigência, conforme se observa na ementa abaixo transcrita:

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Data do fato gerador: 27/09/2000

PREFERÊNCIA TARIFÁRIA PREVISTA EM ACORDO INTERNACIONAL. CERTIFICADO DE ORIGEM

É incabível a aplicação de preferência tarifária percentual em caso de divergência entre Certificado de Origem e fatura comercial bem como quando o produto importado é comercializado por terceiro país, sem que tenham sido atendidos os requisitos previstos na legislação de regência

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 27/09/2000

MULTA DE OFÍCIO. INEXIGIBILIDADE.

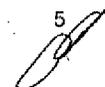
Incabível a exigência da multa de ofício capitulada no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, quando a mercadoria se encontra corretamente descrita na declaração de importação, com todos os elementos necessários à sua identificação e enquadramento tarifário, em consonância com Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 13/2002.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. ARGÜIÇÃO DE INSUBSISTÊNCIA FORMAL DAS LEIS. FORO ADMINISTRATIVO. INCOMPETÊNCIA PARA ANÁLISE DO MÉRITO.

O processo administrativo está adstrito à observação do cumprimento da legislação vigente, sendo o mesmo inaplicável à análise de questões atinentes a supostas incongruências formais existentes no texto legal ou no processo legislativo.



5



Lançamento Procedente em Parte

Após tomar ciência da decisão recorrida em 31/07/2009 (sexta-feira), comparece a recorrente mais uma vez aos autos em 31/08/2009, para, em sede de recurso voluntário, essencialmente, reiterar as alegações manejas por ocasião da instauração da fase litigiosa.

Dado que o montante exonerado é inferior ao limite fixado na Portaria MF nº 03, de 03 de janeiro de 2008, não pende recurso de ofício da fração da decisão de primeira instância que afastou parcialmente a exigência.

É o Relatório

VOTO VENCIDO

Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro, Relator

Tomo conhecimento do presente recurso, que foi tempestivamente apresentado e trata de matéria afeta a esta Terceira Seção.

Enfrento separadamente cada uma das razões re recurso aduzidas

I-Cabimento da Preferência Tarifária

Diferentemente do que se verifica na exigência fiscal levada a efeito nos autos do processo tombado sob o nº 10209.000398/2005-14, 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 atuei como relator, 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

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

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

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

()

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

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 Eloquente 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 eloquente’ (Berndt 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.

⁴ Teoria Geral da Isenção Tributária São Paulo Malheiros, 2001, 3ªed p p 190/191

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:

⁵ Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo, Lejus, 3ª ed p. 123

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

*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**. É 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 n^o 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 n^o 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 n^o 78, atualmente consolidado na Resolução n^o 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 terceiro país, não à sua comercialização por um operador nele estabelecido.

Tanto é assim que a Resolução n^o 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

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.

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.

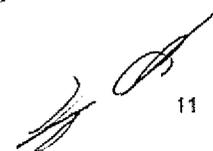
Nessa esteira, a meu ver, a tipicidade cerrada que norteia a avaliação do cumprimento dos pressupostos inerentes ao Acordo proíbe que se busquem outros meios para, supostamente demonstrar a observância do regime de origem.

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



11

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)

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 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

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

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 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 desagratório da isenção se produza (Wirksamkeitsersfordernis).

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.

Finalmente, no que se refere à preliminar de diligência, trago à colação as palavras de James Marins¹⁰:

⁹ Teoria Geral da Isenção Tributária. São Paulo. Malheiros, 2001, 3ª ed p. 336

¹⁰ Direito Processual Tributário. São Paulo. 2005, Dialética, 4ª Edição, p. 279.

"... cumprirá à autoridade julgadora de primeira instância apreciar os requerimentos de produção de provas, apreciar sua pertinência e determinar a realização daquelas que - seja em virtude de terem sido requeridas ou por deliberação ex officio da autoridade de primeira instância - sejam necessárias para que a instrução se complete

O juízo de pertinência probatória será feito principalmente com base nos critérios de imprescindibilidade e praticabilidade " (os grifos não constam do original)

Ou seja, apesar da inquestionável moderação com que as regras relativas à formalidade dos atos processuais devem ser aplicadas, a adoção da medida de complementação da instrução só se justifica se tomada em caráter subsidiário à obrigação das partes de instruir o processo.

Se, conforme sobejamente demonstrado, a recorrente descumpriu esse dever de instruir, entendo que não é tarefa do julgador suprir essa omissão.

2- Taxa Selic

Não vejo como afastar a incidência da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC sobre exigência discutida nos autos do presente recurso Voluntário.

Com efeito, a matéria foi alvo do art. 161 do Código Tributário Nacional, que prevê:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantias previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º. Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês. (destaquei)

Como se verifica, o limite de 1% ao mês somente é considerado se outra lei, ordinária, já que não se trata de matéria reservada a lei complementar, estipular outro percentual ou prazo para cálculo.

O fato é que, como é cediço, fazendo uso dessa faculdade, o art. 61, caput e § 3º da Lei nº 9.430, de 1996 assim dispôs:

Art. 61 Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(..)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Assim sendo, penso que a pesquisa da natureza dessa cobrança pouca relevância assume para a solução do litígio. Trata-se de exigência prevista em lei cuja constitucionalidade vem sendo pacificamente reconhecida por nossas cortes superiores.

Apenas à guisa de exemplo, cite-se:

1- REsp 929.995 - PE (Min. Teori Albino Zavascki, DJ. 23/04/2007)

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. JUROS MORATÓRIOS TAXA DE JUROS SELIC. RECURSO ESPECIAL NÃO PROVIDO.

1. A taxa à qual se refere o art. 406 do CC é a SELIC, tendo em vista o disposto nos arts. 13 da Lei 9.065/95, 84 da Lei 8.981/95, 39, § 4º, da Lei 9.250/95, 61, § 3º, da Lei 9.430/96 e 30 da Lei 10.522/02.

2. Recurso especial não provido.

2- REsp 803707 / PR (Min. João Otávio de Noronha, DJ 14.08.2006)

EMENTA

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. MULTA DE MORA. ART. 61 DA LEI N. 9.430/1996. BASE DE CÁLCULO. JUROS MORATÓRIOS TAXA SELIC. ART. 161, § 1º, DO CTN.

1. Constitui a base de cálculo da multa de mora prevista no art. 61 da Lei n. 9.430/1996 o valor principal da dívida atualizado pela taxa Selic.

2. É lícita, por força do comando contido na Lei n. 9.065/1995, a aplicação da taxa Selic nos casos em que há parcelamento do débito tributário ou em que há quitação total, mas com atraso. Precedentes

3. Nas ações que tenham por fim a repetição de pagamentos indevidos efetuados antes de 1º 1.96 e cujo trânsito em julgado ainda não tenha ocorrido, incide, na atualização do indébito, a partir dessa data, exclusivamente, a taxa Selic. Desde aquela data, não tem mais aplicação o mandamento inserido no art. 167, parágrafo único, do CTN, o qual, diante da incompatibilidade com o disposto no art. 39, § 4º, da Lei n. 9.250/95, restou derogado.

4. Recurso especial improvido.

Importante frisar, ademais, que a presente discussão já encontra-se pacificada nesta corte administrativa, sendo inclusive alvo da Súmula 3ºCC nº 4, que diz:

A partir de 1º de abril de 1995 é legítima a aplicação/utilização da taxa Selic no cálculo dos juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Luis Marcelo Guerra de Castro

VOTO VENCEDOR

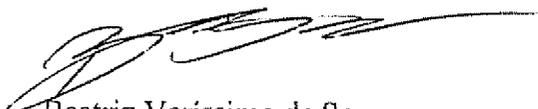
Conselheira Beatriz Veríssimo de Sena, Relatora Designada

Peço licença para divergir do voto do ilustre Relator, pois entendo que deva ser realizada diligência, a fim de esclarecer a lide.

Em síntese, a alegação de descumprimento do regime de origem está calcada no suposto descompasso entre a operação e a Resolução nº 252 da Associação Latino-Americana de Integração (ALADI), promulgada pelo Decreto nº 3.325/99. De acordo com a Autoridade Fiscal, haveria um descompasso entre o certificado de origem e a fatura comercial apresentados por ocasião do despacho de importação. Aduz, ainda, que não fora apresentada declaração juramentada capaz de suprir a referida falha documental.

Considero que a presença de fatura comercial correspondente à operação em exame auxiliaria a verificação da origem da mercadoria e, conseqüentemente, a aplicação do benefício fiscal da Resolução nº 252 da ALADI. De posse desse documento, será possível fazer o cotejo entre a mercadoria submetida ao crivo do Fisco e a constante do certificado de origem objeto do presente litígio.

Por isso, **converto o julgamento em diligência** para que o Recorrente seja intimado a juntar aos autos, se assim entender conveniente, cópia das faturas comerciais correspondentes à operação em análise neste processo administrativo fiscal, para o devido cotejo com o certificado de origem.



Beatriz Veríssimo de Sena