

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 10494.001486/98-20  
SESSÃO DE : 18 de maio de 1999  
ACÓRDÃO Nº : 301-28.991  
RECURSO Nº : 119.931  
RECORRENTE : PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS  
RECORRIDA : DRJ-PORTO ALEGRE-RS

CERTIFICADO DE ORIGEM. EMISSÃO. O atraso na emissão do documento não pode acarretar a exigência dos tributos genericamente incidentes sobre a operação de importação.  
RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

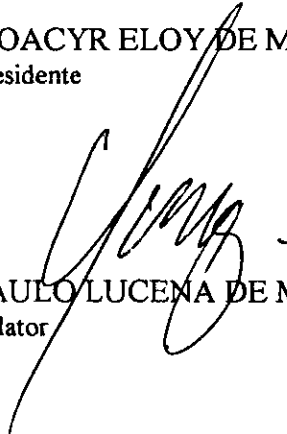
ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Brasília-DF, em 18 de maio de 1999

  
MOACYR ELOY DE MEDEIROS  
Presidente

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL  
Coordenação-Central de Expedientes Extrajudiciais  
da Fazenda Nacional

Em ...../...../.....

  
04-08-99  
LUCIANA CORTEZ ROMIZ GENTES  
Procuradora da Fazenda Nacional

PAULO LUCENA DE MENEZES  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: LEDA RUIZ DAMASCENO, CARLOS HENRIQUE KLASER FILHO, ROBERTA MARIA RIBEIRO ARAGÃO, MÁRCIA REGINA MACHADO MELARÉ e LUIZ SÉRGIO FONSECA SOARES. Ausente o Conselheiro FAUSTO DE FREITAS E CASTRO NETO. Fez sustentação oral o Advogado Dr. RUY JORGE RODRIGUES PEREIRA FILHO OAB/RJ nº 46.659.

RECURSO Nº : 119.931  
ACÓRDÃO Nº : 301-28.991  
RECORRENTE : PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS  
RECORRIDA : DRJ-PORTO ALEGRE-RS  
RELATOR(A) : PAULO LUCENA DE MENEZES

## RELATÓRIO

O presente feito decorre de créditos tributários decorrentes do Processo nº 10494.000238/98-52, no tocante à parte mantida pela decisão de 1ª instância (cf. vol.1, fl. 01 e 02).

Neste sentido, nota-se que a ora Recorrente foi autuada em virtude da identificação de certificados de origem emitidos intempestivamente, no decorrer do ano de 1994, considerando-se duas hipóteses distintas, quais sejam:

- a) Importações efetuadas com amparo no Décimo-Sétimo Protocolo Adicional ao Acordo de Complementação Econômica n. 14: o certificado de origem deveria ser emitido até a data do embarque da mercadoria (Art. 10);
- b) Importações efetuadas com amparo no Segundo Protocolo Adicional ao Acordo de Complementação Econômica nº 18: nesta situação o prazo para a emissão do certificado também consistia na data do embarque da mercadoria.

Assim sendo, com base nos Artigos 131, 134, 135 e 434 do Regulamento Aduaneiro, bem como nas orientações vertentes dos Pareceres SRRF/DISIT/10ª 001/94 e DT/10ª 001/96, foi exigido o Imposto de Importação com os acréscimos correspondentes.

A empresa originalmente impugnou o lançamento, destacando os seguintes argumentos: a) a Ordem de Serviço IRF/RS 01/94, que é norma complementar tributária, para os fins do Art. 100 do CTN, admitia expressamente a aceitação de certificados de origem emitidos após a data de embarque (itens 5.4, 6 e 7); b) com o advento do Decreto nº 1.300/94, o prazo pertinente ao ACE-14 foi estendido, admitindo-se a sua emissão até 10 dias úteis após o embarque das mercadorias.

A decisão de primeira instância, contudo, julgou procedente o lançamento, por entender, com base na lição de Hely Lopes Meireles, que a Ordem de Serviço nº 01/94, que foi exarada pelo Inspetor da Receita Federal de Porto Alegre visando disciplinar questões decorrentes da IN/SRF 37/94, até por uma questão de competência, é ato administrativo meramente ordinatório. Por conseguinte, não se

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.931  
ACÓRDÃO Nº : 301-28.991

enquadra entre os atos administrativos normativos, tidos como normas complementares pelo Art. 100 do CTN.

Por outro lado, o item 5.4 da Ordem de Serviço em pauta não admite a interpretação apresentada pela Recorrente, tendo um alcance muito mais restrito.


No entanto, entendeu-se que o argumento pertinente à alteração do prazo de emissão promovida pelo Decreto nº 1300/94 é em parte procedente, embora seja descabida a sua aplicação retroativa com fulcro no Art. 106, I do CTN, na medida em que tal preceito trata exclusivamente de leis interpretativas, o que não se verifica no caso concreto.

Por decorrência da exoneração de tributo em montante superior a R\$ 500.000,00, a autoridade julgadora recorreu de ofício.

Inconformada, a Recorrente interpôs tempestivamente o recurso cabível, repisando os argumentos anteriormente expostos (fl. 636/642), bem como juntando a guia do depósito recursal legalmente exigido (fl. 648).

Nas contra-razões de fl. 651/654, a Fazenda Nacional opina pela manutenção da decisão monocrática.

É o relatório.



RECURSO N° : 119.931  
ACÓRDÃO N° : 301-28.991

VOTO

O recurso de fl. 85/92 é tempestivo e atende às demais formalidades exigidas, pelo que do mesmo tomo conhecimento.

A matéria ventilada nos autos já foi objeto de diversas manifestações por parte deste Colegiado.

Reitero, dessa forma, o meu entendimento sobre o tema, já exposto em outras oportunidades, no sentido de que a apresentação do Certificado de Origem fora do prazo, desde que não subsistam dúvidas quanto aos seus requisitos intrínsecos e sendo o atraso razoável ou justificado, satisfaz plenamente a finalidade para a qual o mesmo foi instituído.

Primeiro, porque admitir o contrário implica em aceitar a prevalência da forma sobre a essência, bem como desconsiderar, por completo, o princípio jurídico da razoabilidade,

A interpretação restritiva a que alude o Art. 111, II do CTN, não autoriza uma visão meramente formal da normas jurídicas tributárias.

A interpretação literal, ensina a melhor doutrina, permite uma identificação inicial do sentido da norma, mas que não é necessariamente absoluta. Esta posição é sustentada, entre outros, por GILBERTO DE ULHÔA CANTO, um dos responsáveis pela elaboração do Código Tributário Nacional, que em parecer versando sobre o tema, reconheceu que adotou “no dito dispositivo, orientação a todos os títulos lastimável, e que já era anacrônica à época da elaboração do projeto” (*Direito Tributário Aplicado*, Forense Universitária, 1992, p. 55).

No mesmo sentido, a lição RUY BARBOSA NOGUEIRA, que assevera: “... na moderna literatura jurídica, a interpretação da lei tributária não é *pro fisco* nem *pro contribuinte* mas *pro lege*. (...) Todas as disposições do Código Tributário Nacional sobre a interpretação *não só não esgotam sequer as especificidades*, mas são apenas normas de orientação e visam a conduzir, como não poderiam deixar de ser, a descoberta da vontade *objetivada* na lei tributária e impedir distorções contra quaisquer das partes da relação jurídico-tributária” (*Interpretação no Direito Tributário*, obra coletiva, Ed. RT, ps. 13/14. Grifos no original).

De se destacar, por oportuno, que essa mesma linha de exposição encontra acolhida no Supremo Tribunal Federal. Constate-se:

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES  
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.931  
ACÓRDÃO Nº : 301-28.991

“Dito artigo (Art. 111) não consagra o “gramaticalismo rígido”, condenado na literatura geral e especializada de hermenêutica, não impedindo a harmonização dos sistemas de interpretação estrita e sistemática.

A orientação rígida só se compadece com o princípio já superado de que a isenção fiscal seria um odioso privilégio pessoal ou de classe, prevalecendo hoje a tese de que a franquia tributária só se inspira objetivamente, no interesse público: a interpretação não se fraciona em gramatical e lógica, sendo uma só, embora se instrumente através de elementos lógicos, gramaticais, sociológicos e teleológicos.

Os incentivos fiscais se afinam com a interpretação sistemática e teleológica (AI nº 98.249-3/AM, Min. Rel. Djaci Falcão).”

Em segundo lugar, nota-se que não há, de fato, base legal para o lançamento.

Os dispositivos mencionados tratam do prazo para a emissão, apresentação ou mesmo dos requisitos de validade do Certificado de Origem. No entanto, a conclusão adotada no Auto de Infração, reunindo todos estes elementos, decorre de mera interpretação legal, a qual, todavia, não me convence.

Vou mais além, ainda que existisse norma expressa autorizando a exigência de impostos, ante a não apresentação tempestiva do Certificado de Origem, entendo que o julgador deveria avaliar cada caso particular, moderando a aplicação do texto legal, se assim entendesse prudente e se tal conduta encontrasse apoio nos princípios jurídicos hospedados no sistema tributário pátrio.

Cumpre, por fim, tecer breves comentários sobre dois tópicos suscitados em particular no presente feito.

No que tange à correta classificação da Ordem de Serviço nº 01/94, entendo que assiste razão à Recorrente.

Com efeito, prevalece entre os doutos o entendimento de que as ordens de serviços incluem-se nos “atos normativos” a que se refere o Art. 100, I do CTN. Além dos autores citados no recurso, pode-se apontar, ainda, a lição de MARIA DE FÁTIMA RIBEIRO, que consignou: “Nos termos do Art. 100 do CTN tem-se como normas complementares os atos normativos das autoridades administrativas, destacando-se entre eles as portarias, as ordens de serviços, instruções normativas” (Comentários ao Código Tributário Nacional, obra coletiva, Forense, p. 207) (grifei).

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.931  
ACÓRDÃO Nº : 301-28.991

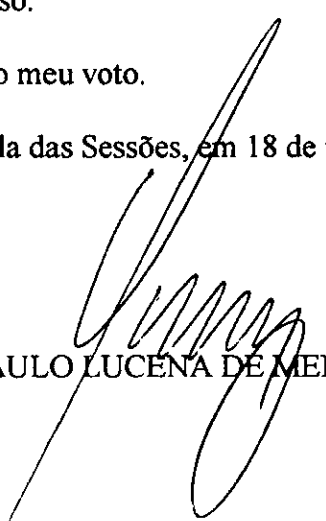
Já com relação a aplicação retroativa das inovações promovidas no ACE-14, entendo que se aplica ao caso o disposto no Art. 106, II do CTN, como já tive a oportunidade de expor em outros julgados (v.g. Recurso nº 119.889), e como vem decidindo este Egrégio Conselho (Acórdãos nº 303-28252 e 303-28246).

Desta forma, não me parece que subsistam argumentos jurídicos que permitam considerar os Certificados de Origem apresentados com atraso como documentos inábeis ou inválidos, de forma a legitimar a exigência de todos os impostos genericamente incidentes sobre a operação.

Diante do exposto, e por tudo o mais que do processo consta, dou provimento ao recurso.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 18 de maio de 1999

  
PAULO LUCENA DE MENEZES - Relator