



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
SEGUNDA CÂMARA

PROCESSO Nº : 11080.005921/97-57  
SESSÃO DE : 27 de janeiro de 2000  
ACÓRDÃO Nº : 302-34.163  
RECURSO Nº : 120.282  
RECORRENTE : MOINHOS DE TRIGO INDÍGENA S/A - MOTRISA  
RECORRIDA : DRJ/PORTO ALEGRE/RS

CERTIFICADO DE ORIGEM. Mercosul. Importação amparada por certificado de origem idôneo atestando a origem Comunitária da mercadoria importada, habilita ao gozo do benefício fiscal de redução à zero da alíquota do imposto de importação, mesmo que, descumprindo obrigação tributária acessória, o certificado de origem tenha sido entregue a destempe à Aduana do país importador.  
RECURSO PROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. O Conselheiro Paulo Roberto Cuco Antunes votou pela conclusão.

Brasília-DF, em 27 de janeiro de 2000

HENRIQUE PRADO MEGDA  
Presidente

HÉLIO FERNANDO RODRIGUES SILVA  
Relator

12 JUL 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO, ELIZABETH MARIA VIOLATTO, PAULO ROBERTO CUCO ANTUNES, MARIA HELENA COTTA CARDOZO e RODRIGO MOACYR AMARAL SANTOS (Suplente). Ausentes os Conselheiros LUIS ANTONIO FLORA e UBALDO CAMPELO NETO.

RECURSO Nº : 120.282  
ACÓRDÃO Nº : 302-34.163  
RECORRENTE : MOINHOS DE TRIGO INDÍGENA S/A - MOTRISA  
RECORRIDA : DRJ/PORTO ALEGRE/RS  
RELATOR(A) : HÉLIO FERNANDO RODRIGUES SILVA

## RELATÓRIO

Trago os fatos que motivaram a instauração desse procedimento administrativo tributário contencioso, reproduzindo o relato do julgador *a quo*, *in verbis*:

*“Trata este processo de determinação e exigência de crédito tributário no âmbito do despacho aduaneiro processado perante a Inspeção da Receita Federal em Porto Alegre, com base na Declaração de importação (DI) nº 97/0307617-3, registrada no Sistema Integrado de Comércio Exterior (SISCOMEX) no dia 17/4/1997 (extrato nas fls. 6 a 9).*

*Por se tratar de importação de trigo a granel, a DI foi registrada antes da chegada da mercadoria (despacho antecipado), tendo sido realizada a descarga direta no estabelecimento da interessada, conforme requerimento e respectiva autorização de fl. 10, tudo de acordo com o disposto na Instrução Normativa nº 40, de 3/8/1995, do Secretário da Receita Federal (IN SRF), e nos arts. 11, 43 e 44 da IN SRF nº 69, de 10/12/1996.*

*No referido despacho a interessada pleiteou o desembaraço aduaneiro da mercadoria com a desgravação tarifária de que trata o Decreto nº 550, de 27/5/1992, que dispõe sobre a execução do Acordo de Alcance Parcial de Complementação Econômica nº 18, entre o Brasil, Argentina, Paraguai e Uruguai (AAPCE nº 18 - Mercosul).*

*Valendo-se do disposto no art. 12 da IN SRF nº 5, de 16/1/1997, a interessada deixou de apresentar na data do registro da DI o certificado de origem exigível para a efetiva fruição do tratamento tarifário pretendido, tendo firmado o termo de responsabilidade a que alude o § único do art. 1º da mencionada IN SRF nº 5/1997, comprometendo-se a apresentar o certificado de origem respectivo até 15 dias após o registro da DI.*

*N*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.282  
ACÓRDÃO Nº : 302-34.163

*Constatando que até 8/7/1997 não havia sido apresentado certificado de origem algum e considerando que o embarque da mercadoria no exterior teria ocorrido antes do deferimento do Licenciamento de Importação (LI) relativo ao despacho de que se trata, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 1 a 5, para formalizar a decorrente exigência de crédito tributário relativo ao Imposto de Importação, calculado pela aplicação da alíquota de 10%, acrescido de juros de mora e da multa de 75% de que trata o art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, por falta de recolhimento do aludido imposto, e relativo à multa de 30% sobre o valor da mercadoria, de que trata o art. 526, VI, do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 5/3/1985, por embarque antes de emitida a guia de importação ou documento equivalente, observada a limitação imposta pelo § 2º, II, do referido art. 526. A exigência perfez na data da autuação, R\$ 96.648,47.*

*A interessada impugnou tempestivamente a exigência, conforme arrazoado de fls. 18 a 22, acompanhado, especialmente, de cópia do Certificado de Origem nº 110418, emitido em 11/4/1997 pela Câmara de Exportadores de la Republica Argentina (fl. 28), e de telas do Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex) relativas ao licenciamento da importação em causa (fls. 37 a 39). Em síntese, a impugnante invoca a conduta sempre irrepreensível no ramo de atividade em que atua há mais de 60 anos, mas reconhece que não houve a apresentação do certificado de origem no prazo estabelecido, limitando-se a imputar a responsabilidade por essa falta ao despachante aduaneiro. Afirma também que "todos os documentos estavam disponíveis muitíssimo antes da lavratura do Auto de Infração" e que "o trigo correspondente àquela importação, à data do Auto de Infração, já estava totalmente moído e a farinha de trigo vendida". Por último, relata que houve duas substituições do LI original, que teria sido emitido antes do embarque na mercadoria no exterior.*

*Conforme consta na fl. 60, foi determinada a realização de diligência, para esclarecimento dos fatos relacionados com o licenciamento da importação em causa (Diligência DICEX nº 04/022/97), a qual teve como resultado a juntada dos documentos de fls. 62 a 72."*

Tendo tomado conhecimento da Impugnação interposta em função dos fatos constantes do relato acima, por ser tempestiva, a autoridade julgadora *a quo*, no mérito, julgou procedente em parte o lançamento, para manter a exigência de que

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.282  
ACÓRDÃO Nº : 302-34.163

trata o Auto de Infração de fls. 1 a 5, relativa ao Imposto de Importação, acrescido de juros de mora e da multa de 75% de que trata o art. 44, I, da lei nº 9.430/1996, por falta de recolhimento do mencionado imposto, e para cancelar a multa de 30% sobre o valor da mercadoria, de que trata o art. 526, VI, do Regulamento Aduaneiro, por embarque antes de emitida a guia de importação ou documento equivalente.

Como fundamento de sua decisão, o julgador expôs, *in verbis*:

*“A IN SRF nº 69/1996 estabelece que o registro da declaração de importação, que caracteriza o início do despacho aduaneiro (art.9º), somente será efetivado, além de outros requisitos, após a chegada da carga (art. 10, III), exceto na modalidade de despacho antecipado de que trata o art. 11. O art. 13 da mesma IN dispõe que a declaração de importação será instruída, dentre outros documentos, com aqueles exigidos em decorrência de acordos internacionais - como é o caso do certificado de origem - ou de legislação específica. O art. 32 da IN SRF nº 69/1996 preceitua que somente após o registro do desembaraço no Siscomex será autorizada a entrega da mercadoria ao importador. É bom lembrar que o § único do art. 3º da IN em questão reza que desembaraço aduaneiro constitui o ato final do despacho, em virtude do qual é autorizada a entrega da mercadoria ao importador.*

*Devem ser tidas como regras gerais, então, as seguintes assertivas:*

- I - despacho aduaneiro somente pode se iniciado após a chegada da mercadoria;*
- II - o certificado de origem deve instruir a declaração de importação, no caso de mercadorias em relação às quais se pretenda usufruir de tratamento preferencial, em razão da origem;*
- III- a entrega da mercadoria ao importador ocorre somente após o registro do desembaraço o Siscomex.*

*Acontece que no caso concreto foram autorizados em favor da impugnante uma série de procedimentos disciplinados em normas voltadas à facilitação do despacho aduaneiro, conforme será demonstrado a seguir, segundo as quais é possível dar tratamento distinto daquele determinado pelas regras gerais antes mencionadas.*

*Com efeito, o art. 453 do Regulamento Aduaneiro estabelece que poderá ser autorizada pelo Secretário da Receita Federal, em casos*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.282  
ACÓRDÃO Nº : 302-34.163

*excepcionais, devidamente justificados, o começo do despacho aduaneiro antes da chegada da mercadoria (inciso I).*

*Invocando essa faculdade, o Secretário da Receita Federal editou a IN SRF nº 40/1995, para autorizar o despacho aduaneiro antecipado na importação de graneis (art. 4º), modalidade de despacho que, na época (1995), ainda era disciplinado no item 7 do Anexo I da IN SRF nº 40, de 19/11/1974, sendo que na ocasião do registro da DI no 97/0307617-3 o despacho antecipado já se achava normatizado no art. 11 da IN SRF nº 69/1996.*

*O art. 1º da IN SRF nº 40/1995, por sua vez, prevê a descarga direta do granel para tanques, silos ou depósitos especiais de armazenamento não alfandegados do importador, sob controle aduaneiro.*

*A IN SRF nº 5/1997, a par disso, estatui que nas importações de produtos a granel ou perecíveis originários dos demais países do Mercosul o certificado de origem necessário para amparar o tratamento tributário favorecido pode ser apresentado pelo importador à unidade da SRF de despacho aduaneiro até 15 dias após o registro da DI no Siscomex (art. 1º), sendo que, para se utilizar desse procedimento, o importador deve juntar à documentação que instrui o despacho aduaneiro termo de responsabilidade em que se constituam as obrigações fiscais decorrentes da falta de entrega do certificado de origem no prazo estabelecido (§ 1º do art.1º).*

*O requerimento de fl. 10 evidencia que a interessada pleiteou a adoção das medidas que facilitam o despacho aduaneiro, consubstanciadas nos arts. 1º e 4º IN SRF nº 40/1995, tendo sido acolhido esse pleito.*

*Conforme consta na fl. 7, a interessada firmou o termo de responsabilidade de que trata o § 1º do art. 1º da IN SRF nº 5/1997, ficando, assim, dispensada de instruir a DI nº 97/0307617-3 com o certificado de origem que amparasse o tratamento tarifário pretendido, podendo apresentá-lo nos 15 dias seguintes ao registro da DI.*

*Ocorre, conforme relatado no Auto de Infração (fls. 1 e 2) que a interessada, vale repetir, favorecida pelas medidas que facilitam o despacho aduaneiro previstas na IN SRF nº 40/1995, deixou de*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.282  
ACÓRDÃO Nº : 302-34.163

*apresentar a documentação exigida para o desembaraço, bem como deixou de efetuar a necessária retificação da DI, para ajuste da quantidade efetivamente descarregada, e, o que é mais grave, não cumpriu a obrigação de apresentar, no prazo estabelecido, o certificado de origem, o que, nos termos do § 1º do art. 1º da IN SRF nº 5/1997, torna exigível o Imposto de Importação devido com base na alíquota normal (10%, no caso) para a mercadoria despachada.*

*Deve-se ter presente, a propósito, que não está em discussão a efetiva origem argentina da mercadoria submetida a despacho aduaneiro: litígio diz respeito à inobservância do prazo para apresentação do documento que atesta a origem da mercadoria. Por essa razão, é, absolutamente inócua a apresentação do certificado de origem a que se refere a cópia de fl. 28, a esta altura dos acontecimentos.*

*A propósito, também, deve-se registrar, com respeito à alegação de que "o trigo correspondente àquela importação, à data do Auto de Infração, já estava totalmente moído e a farinha de trigo vendida" caracteriza o descumprimento do compromisso assumido pela interessada no requerimento de descarga direta de fl. 10, conforme segue: "A empresa compromete-se em armazenar a mercadoria e não utilizá-la antes do desembaraço da respectiva Declaração de Importação, constituindo - se como fiel depositária da mesma, nos termos do artigo 1.282 e seguintes do Código Civil Brasileiro".*

*Quanto às alegações de que a impugnante não teve qualquer participação nos fatos e de que a responsabilidade, no caso, é do despachante aduaneiro, impõe-se trazer à baila o teor do § único do art. 499 e do art. 500, IV, do Regulamento Aduaneiro, no sentido de que, salvo disposição expressa em contrário, a responsabilidade por infração independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, e de que a pessoa natural ou jurídica responde pela infração em razão do despacho que promover, de qualquer mercadoria (§ 2º do art. 94 e art. 95, IV, do Decreto-lei nº 37, de 18/11/1966, respectivamente).*

*À vista disso, é a da impugnante a responsabilidade pelo descumprimento da obrigação de apresentar o certificado de origem no prazo de 15 dias após o registro da DI nº 97/0307617-3, devendo recolher o crédito tributário decorrente dessa falta,*

70

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.282  
ACÓRDÃO Nº : 302-34.163

*relativamente à mercadoria efetivamente submetida a despacho aduaneiro.*

*Quanto à multa de que trata o art. 526, VI, do Regulamento Aduaneiro, por embarque da mercadoria antes de emitida a guia de importação ou documento equivalente (LI, no caso), impõe-se ter em vista, inicialmente que o embarque em questão considera-se ocorrido em 31/3/1997, de acordo com o art. 528 do Regulamento Aduaneiro, pois essa é a data de expedição do conhecimento internacional de embarque de fl. 12 (cópia da via não negociável).*

*De acordo com a informação prestada pela Inspeção da Receita Federal em Porto Alegre (fls. 71 e 72), em 26/3/1997, antes do embarque, portanto, foi deferido o LI nº 97/0239690-8, para 3.000 toneladas de mercadoria classificada no código 1001.90.90 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), sendo que, em 17/4/1997, esse LI foi substituído pelo de nº 97/0312712-9, que se acha mencionado no extrato da DI nº 97/0307617-3 (fl. 9), alterando-se apenas a quantidade para 2.625 toneladas. Esse último LI ainda foi substituído pelo de nº 97/0545052-0, em 17/4/1997, o qual evidencia a situação "deferido utilizado", tendo sido, afinal, ajustada a quantidade da mercadoria para 2.645,94 toneladas, o que foi confirmado posteriormente pelo Laudo Pericial de quantificação de fl. 13-verso, emitido em 24/4/1997.*

*O art. 12 da Portaria nº 21, de 12/12/1996, do Secretário de Comércio Exterior, dispõe que até o registro da declaração de importação, o importador poderá solicitar alteração do licenciamento não automático, inclusive prorrogação da validade, mediante sua substituição no Siscomex, sujeito a novo exame pela Secretária de Comércio Exterior/Departamento de Operações de Comércio Exterior, ouvidos os demais órgãos anuentes, se for o caso, ficando ressalvado (§ 2º) que não serão autorizadas substituições que descaracterizem a operação originalmente licenciada.*

*As substituições verificadas ocorreram na mesma registro da DI nº 97/0307617-3 (17/4/1997) e tiveram por escopo alterar a quantidade do trigo a granel importado, estando amparadas, portanto, na legislação de regência, motivo pelo qual torna-se indevida a multa de que trata o art. 526, VI, do regulamento aduaneiro.*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO-CONSELHO DE CONTRIBUENTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.282  
ACÓRDÃO Nº : 302-34.163

Regularmente intimada da decisão e com ela inconformada, o importador apresentou, com o devido preparo, Recurso Voluntário a esse 3º Conselho de Contribuintes, no qual, em suas razões, argumenta, essencialmente, o seguinte:

“ .....

*É despiciendo fazer maiores considerações a respeito da legislação regente da matéria, eis que a própria narrativa da DRJ em sua decisão (item 16) confirma textualmente que todos os procedimentos legais para a referida tramitação do despacho antecipado foram tomadas pela RECORRENTE, inclusive quanto ao termo de compromisso a que alude o § 1º do artigo 1º da IN SRF nº 5/97, ficando, desta forma, dispensada de instruir a DI nº 97/0307617-3 com o certificado de origem, o qual poderia ser apresentado nos 15 dias seguintes ao registro da DI.*

.....  
*Ora, na verdade o fato gerador do imposto de importação é a entrada da mercadoria estrangeira no território aduaneiro e o momento de sua incidência é a data de Registro da DI, que no caso deu-se antes da chegada da mercadoria, por ter a RECORRENTE se habilitado ao despacho antecipado.*

*Pelos documentos acostados ao processo e pela própria decisão da DRJ, constata-se que o registro da DI em comento foi efetuado em data de 17.04.97 (Fls.37/39) e que o certificado de origem da mercadoria foi emitido em data de 11.04.97 (fls.28).*

*Assim sendo, verifica-se que o documento de origem da mercadoria importada, certificando que o trigo era de procedência argentina, foi emitido antes de sua entrada no território nacional, portanto, antes da incidência do fato gerador do imposto de importação.*

*Se o momento da incidência tributária do imposto de importação é o seu fato gerador, à toda evidência, à sua respectiva desgravação tarifária dá-se, igualmente, naquele exato momento. Somente pode haver desgravação tarifária se houver a respectiva incidência sobre a ocorrência objetiva do fato gerador. E este é o momento no qual a alíquota tarifária incide, ao mesmo tempo em que se torna isenta, conforme dispuser a norma.*

*Com efeito, no momento da incidência tributária do imposto de importação em 17.04.97 (data do registro da DI), a qual foi*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.282  
ACÓRDÃO Nº : 302-34.163

*desgravada por ter a RECORRENTE pleiteado o despacho antecipado e cumprido com as determinações daí decorrentes, de há muito o certificado de origem havia sido emitido (11.04.97).*

*No momento do fato gerador do imposto de importação e de sua respectiva incidência, portanto, a RECORRENTE já estava de posse do documento que certificava a procedência do trigo importado da argentina, o que realmente é o fato essencial no caso em questão.*

*Não é o certificado de origem que desgrava a mercadoria importada da alíquota tarifária, mas sim a comprovação efetiva de que o trigo à granel realmente possui procedência argentina, no momento do fato gerador do imposto de importação.*

*E a referida procedência está absolutamente comprovada pelos documentos acostados ao processo, tendo sido, inclusive, corroborada pelo próprio Fisco .....*

*Em nenhum momento, por conseguinte, o órgão fiscal, tanto no auto de infração lavrado, quanto por ocasião do julgamento singular, levantou quaisquer dúvidas a respeito da procedência do trigo argentino, o que efetivamente é o fato relevante para a objetiva desgravação tarifária procedida.*

*O certificado de origem foi emitido de forma regular, por autoridade competente e não há condição de considerá-lo nulo sem prova convincente de falso conteúdo ideológico, ainda mais que o órgão emitente, em 11.04.97, antes do lançamento, ratifica sua legitimidade, autenticidade e validade, mencionando o exportador, o importador e a mercadoria a que o mesmo se refere.*

*A apresentação do certificado de origem no período de até quinze dias após registro da declaração de importação, como determina a IN SRF 5/97, é mera formalidade.*

*No caso, está comprovado que a procedência do trigo importado era efetivamente argentina, o que constitui-se, para todos os efeitos jurídicos e legais, no fato isentivo da incidência tributária a que a RECORRENTE tem pleno direito de utilizar-se.*

*Não é a simples apresentação do certificado de origem, dentro de um prazo determinado, que beneficia a RECORRENTE da isenção*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.282  
ACÓRDÃO Nº : 302-34.163

*obtida. Na verdade, a só apresentação do certificado de origem, dentro do referido prazo, não beneficia qualquer empresa a importar a mercadoria com desgravação tarifária. Tanto isto é verdadeiro, que basta a mercadoria proceder de um país não beneficiado, que a simples apresentação do certificado de origem não afasta a obrigação da empresa importadora de arcar com a incidência tributária do imposto de importação.*

*A natureza jurídica da desgravação tarifária isencional não esta condicionada, portanto à apresentação do referido documento dentro do prazo estipulado na IN SRF 5/97, mas sim, ao fato da mercadoria importada ser efetivamente de procedência argentina. Esta sim, é condição indispensável e essencial, exigida por lei, para a empresa beneficiar-se do tratamento tarifário isencional, sob pena da mercadoria passar a ser tributada com base na alíquota normal.*

*Afora isso, o descumprimento da obrigação de apresentar, repita-se, de somente apresentar, o certificado de origem no prazo estabelecido à unidade da SRF, principalmente no presente caso em que está provado e comprovado que o citado documento fora emitido no prazo determinado pela legislação de regência, não possui, por si só, o condão de transmutar uma operação absolutamente isenta em uma operação tributável.*

*Neste sentido, o direito da RECORRENTE beneficiar-se do tratamento tributário favorecido, nas importações de produtos a granel originários dos demais países do MERCOSUL - obrigação principal - não pode ser descaracterizada por uma mera obrigação acessória, comprovadamente cumprida, mas não apresentada à repartição fiscal no prazo determinado por uma norma infra-legal.*

*A simples inobservância da apresentação no prazo, de uma informação fiscal, portanto, somente poderia converter a operação isenta em tributável, se a mercadoria importada NÃO fosse procedente de um dos demais países do MERCOSUL, como determina especificamente a legislação de regência.*

*Assim sendo, se havia sido cumprida a obrigação principal no momento do fato gerador e no da incidência do imposto de importação, como foi amplamente demonstrado, a RECORRENTE dispunha de plenas condições de usufruir do desgravame tarifário que lhe outorga a legislação pertinente, não cabendo desqualifica-*

RECURSO Nº : 120.282  
ACÓRDÃO Nº : 302-34.163

*lo, nem descaracteriza-lo pela só razão do descumprimento da apresentação fora do prazo de um documento de origem, mera formalidade acessória, primordialmente no caso presente no qual está demonstrado e comprovado que o referido documento foi emitido no prazo legalmente previsto para tal providência.*

.....  
.....  
**IV - DA DISPENSA DO CERTIFICADO DE ORIGEM**

*Se todas as razões de fato e de direito anteriormente argüidas não forem suficientes para debelar a descabida e improcedente exigência de crédito tributário pretendida pelo Fisco, entende a RECORRENTE que, no caso em exame, o certificado de origem é perfeitamente dispensável, o que será amplamente comprovado.*

*A conclusão da RECORRENTE tem respaldo no Oitavo Protocolo Adicional ao Acordo de Complementação Econômica nº 18, assinado pelo Brasil, Argentina, Paraguai e Uruguai, anexo ao Decreto nº 1.568, de 21 de julho de 1995, do qual citamos:*

*"Artigo 1º - Substituir a regime geral de origem do Acordo de Complementação Econômica nº 18 e suas modificações pelo "Regulamento de Origem do MERCOSUL, que consta como Anexa I do presente Protocolo.*

*Artigo 2º - O regime geral de origem incluído no Regulamento a que se refere o artigo anterior vigorará a partir do primeiro dia de janeiro de mil novecentos e noventa e cinco para todos os produtos amparados pelo artigo 2º do Regulamento Geral de Origem registrados como Anexo I do presente Protocolo e os produtos do Regime de Adequação que, pelas alíquotas praticadas, estiverem enquadrados como exceção à Tarifa Externa Comum do MERCOSUL. Serão aplicados a tais produtos, além do referido regime geral, os requisitos específicos de origem registrados no Anexo II deste Protocolo."*

*Temos, portanto, que o Regulamento de Origem das Mercadorias no MERCOSUL é aplicável para:*

*- todos os produtos amparados pelo artigo 2º do Regulamento Geral de Origem registrados como Anexo I do presente Protocolo;  
e*

RECURSO Nº : 120.282  
ACÓRDÃO Nº : 302-34.163

*- todos os produtos do Regime de Adequação que, pelas alíquotas praticadas, estiverem enquadradas como exceção à Tarifa Externa Comum do MERCOSUL.*

*Prosseguindo na análise, deve-se consultar o Artigo 2º do Regulamento Geral de Origem, Anexo I do Protocolo, onde se encontra o Âmbito de Aplicação do Regulamento, que nos esclarece, nos termos do artigo 2º do Protocolo, quais os produtos que deverão ser objeto de certificação de origem, "in verbis":*

**CAPÍTULO II**  
**ÂMBITO DE APLICAÇÃO**  
**Artigo 2º**

*"As disposições deste Regulamento serão aplicáveis nos seguintes casos:"*

*- produtos que estejam em processo de convergência à Tarifa Externa Comum;*

*- produtos sujeitos à Tarifa Externa Comum, mas cujos insumos, partes, peças e componentes estejam em processo de convergência, salvo os casos em que o valor total dos insumos extrazona não supere 40% do valor FOB total do produto final;*

*- medidas de política comercial diferentes aplicadas por um ou mais Estados- Partes; e*

*- em casos excepcionais a serem decididos pela Comissão do MERCOSUL.*

*Ora, a mercadoria importada pela RECORRENTE (trigo à granel) não está em processo de convergência à Tarifa Externa Comum, inexistem componentes em processo de convergência, inexistem qualquer medida de política comercial diferente aplicada por qualquer dos Estados - Partes e tampouco existe qualquer decisão da Comissão de Comércio do MERCOSUL incluindo-a no âmbito de aplicação das disposições do Regulamento de Origem das Mercadorias no MERCOSUL que exija a certificação e comprovação de origem.*

*A mercadoria importada pela RECORRENTE é considerada originária do MERCOSUL por ser um produto do reino vegetal,*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.282  
ACÓRDÃO Nº : 302-34.163

*integralmente produzido na Argentina, País signatário e parte do MERCOSUL, com insumos originários desse mesmo Estado Parte, o que a inclui integralmente nas disposições do Anexo I, Capítulo III, artigo 3, letra "b", do Regimento Geral de Origem - VIII Protocolo Adicional.*

*Continuando a análise sistematizada da matéria em comento, deve-se verificar o que estabelece o artigo 14 do Regulamento de Origem, que possui o seguinte teor:*

*"O certificado de origem é o documento que permite comprovar a origem das mercadorias, devendo acompanhar as mesmas em todos os casos sujeitos à aplicação de normas de origem, de acordo com o artigo 2º do presente Regime, ...."*

*Sendo assim, o Certificado de Origem é documento perfeitamente dispensável no caso específico do trigo importado pela RECORRENTE, eis que a referida mercadoria não se encontra no âmbito de aplicação do anteriormente transcrito artigo 2º, mas sim, no âmbito do artigo 3º, eis que o trigo à granel é considerado originário de um dos demais Estados - partes, como foi amplamente demonstrado.*

*Na esteira desse raciocínio, chega-se às seguintes conclusões lógicas:*

*a) o acordo internacional, anexo ao Decreto nº 1.568, de 21 de julho de 1995, de que se trata, foi firmado pelo Brasil muito tempo antes das disposições estabelecidas pela IN SRF nº 5, editada em 16 de novembro de 1997, que é posterior, portanto, à assinatura do referido acordo;*

*b) uma simples instrução normativa, legislação de cunho eminentemente infra - legal, não tem a prerrogativa de alterar ou modificar uma situação que está perfeitamente definida em um acordo internacional, que, como é sabido e consabido, tem absoluta prevalência sobre as normas internas do País (art. 98 do CTN e art. 101 do Regulamento Aduaneiro).*

*Em consequência da mencionada conclusão, fica plenamente comprovado que houve equívoco do Fisco ao pretender exigir imposto de importação pela alíquota normal (10%) para o trigo à granel importado pela RECORRENTE, a qual foi negociada no*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.282  
ACÓRDÃO Nº : 302-34.163

*âmbito do MERCOSUL pela alíquota ZERO, como faz prova a legislação pertinente. "*

Finalmente, entendendo haver consolidado sua defesa, a Recorrente requereu o cancelamento e arquivamento do auto de infração lavrado.

A Procuradoria da Fazenda Nacional, por ser o total do crédito tributário inferior ao limite de que dispõe o §1º do art. 1º da Portaria MF 260/95, com a nova redação dada pela Portaria MF189/97, não apresentou contra-razões.

É o relatório.

RECURSO Nº : 120.282  
ACÓRDÃO Nº : 302-34.163

VOTO

Inicialmente, antes de adentrar no cerne do que se deve analisar, é importante dar melhores contornos jurídicos à algumas afirmações feitas pela Recorrente, com intuito de estabelecer um quadro tecnicamente homogêneo, a partir do qual definirei meu voto.

Nesse sentido, destaco as seguintes afirmações da Recorrente:

“.....  
.....  
*Ora, na verdade o fato gerador do imposto de importação é a entrada da mercadoria estrangeira no território aduaneiro e o momento de sua incidência é a data de Registro da DI, que no caso deu-se antes da chegada da mercadoria, por ter a RECORRENTE se habilitado ao despacho antecipado.*  
.....  
*Se o momento da incidência tributária do imposto de importação é o seu fato gerador, à toda evidência, a sua respectiva desgravação tarifária dá-se, igualmente, naquele exato momento. Somente pode haver desgravação tarifária se houver a respectiva incidência sobre a ocorrência objetiva do fato gerador. E este é o momento no qual a alíquota tarifária incide, ao mesmo tempo em que se torna isenta, conforme dispuser a norma.*  
.....  
.....”

Na realidade a incidência ocorre no momento em que ao conceito da hipótese tributária do imposto de importação, conforme estabelecido no artigo 19 do CTN, isto é, a entrada de produtos estrangeiros no território nacional, se subsume o conceito do fato concreto. Assim, no caso sob exame, ocorreu a incidência tributária no momento que o trigo argentino importado ingressou em território brasileiro. Ocorre que o inciso I, do artigo 87, do Decreto nº 91.030/95, o Regulamento Aduaneiro, estabelece que, para efeito do cálculo do valor devido do imposto, considera-se ocorrido o fato gerador no registro da DI. Trata-se, portanto de uma ficção jurídica, destinada a viabilizar o cálculo do valor devido do imposto de importação, já que, na prática, seria inviável o seu estabelecimento tomando-se por base o momento do efetivo ingresso da mercadoria estrangeira em território nacional, em decorrência das dificuldades práticas de se determinar esse momento no dia a dia.

Aprofundando um pouco a investigação sobre as afirmações acima, é relevante ressaltar que não procede qualquer cognição envolvendo os fatos sob exame

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.282  
ACÓRDÃO Nº : 302-34.163

e a fenomenologia da isenção tributária, pois que nesta, disposição legal expressa, ~~retira do campo da incidência determinada ocorrência que, normalmente, nela estaria incluída.~~ Assim, o benefício fiscal envolvido nos fatos que se estuda é o da redução tarifária, mas especificamente, o da redução à alíquota zero. A fenomenologia desse benefício fiscal pode ser descrita, resumidamente, da seguinte forma: ocorre o fato jurídico tributário, dá-se a incidência, nasce o direito a um crédito tributário que, entretanto, é nulo, pois que importação está amparada por dispositivo legal que reduz à zero a alíquota do imposto devido.

Assim, considerando o exposto, e já enfrentando a questão nuclear do litígio a ~~compor, entendo que quando do ingresso do trigo importado pela Recorrente, já amparado por certificado de origem idôneo, conforme afirmação do próprio Fisco, era inquestionável seu direito à redução à zero da alíquota do imposto de importação,~~ uma vez que no texto do ACE 18 e de seus Protocolos Adicionais, incorporados ao ordenamento jurídico pátrio, ~~não há nenhuma disposição que implique na perda do benefício da redução à zero por descumprimento de obrigação acessória, muito menos por entregar a destempo o certificado de origem à Aduana, exigência que foi criada pela SRF, através de norma administrativa, cujo descumprimento, no máximo, poderia acarretar aplicação de sanção pecuniária, desde que essa estivesse vigendo no momento da ocorrência do fato gerador.~~

Apesar de entendermos que, já a essa altura, a solução do litígio já se encontra ~~delineada em favor da pretensão da Recorrente, cumpre também analisar a contundente afirmação de que não era necessário a apresentação do certificado de origem para que a importação de trigo da argentino pudesse ser beneficiada pela redução a zero da alíquota do imposto de importação (II).~~

O fato é que, analisando-se, combinadamente, os artigos 2º e 3º do Oitavo Protocolo Adicional do AAPCE/18 e 14 do seu Anexo I, já reproduzidos no relatório, ~~conclui-se que o importador não está obrigado, no âmbito normativo do Mercosul, a apresentar o certificado de origem para alguns produtos procedentes dos Estados – Partes, dentre eles o objeto da importação em questão, para ter o direito de gozar do benefício da redução a zero do II.~~

Não fosse suficiente tudo o que se expôs para evidenciar a improcedência da ~~ação fiscal, pode-se estabelecer uma terceira via, essa de caráter mais geral, para ressaltar o descabimento da exigência do crédito tributário. Tal terceira via, se inicia ao se constatar que o ACE-18, assim como o ACE-14, que o antecedeu e, politicamente, viabilizou, possui como objetivo central impactar fortemente o ambiente sócio - econômico dos Estados – Partes, visando, principalmente, através da facilitação do intercâmbio comercial, reforçar a economia dos mesmos e, conseqüentemente, promover a melhora de seus ambientes sociais.~~

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.282  
ACÓRDÃO Nº : 302-34.163

A facilitação do intercâmbio comercial, no contexto acima, deveria privilegiar, essencialmente, as mercadorias produzidas nos países - membros, o que fez com que se previsse no Acordo regras quanto ao regime de origem, isto é, requisitos mínimos que as mercadorias deveriam atender para que fossem tomadas como produtos dos Estados signatários do Acordo. A conformidade com esses requisitos seria atestada por um Certificado de Origem, a ser emitido conforme regras pré determinadas por instituições credenciadas no país do exportador.

Em resumo, evidencia-se que o Certificado de Origem é, desta forma, no contexto que se examina, não somente um instrumento cuja função principal é permitir o gozo de benefício fiscal vinculado à comprovação da origem da mercadoria.

Desta forma, qualquer eventual inconformidade detectada nos requisitos de forma exigidos na elaboração de um certificado de origem, não tem o condão de invalidá-lo, se nele restam consignados elementos que permitam atestar a origem da mercadoria negociada. Isto fica cristalino quando se constata que o Acordo e seus Protocolos Adicionais sinalizam para estabelecimento de sanções para casos de constatação de falsidade ideológica do certificado de origem e do não atendimento de outras exigências formais neles estabelecidas. Entre sanções, ressalte-se, não se inclui a perda do benefício pela apresentação certificado de origem válido a destempo, conforme se pode conferir analisando-se os artigos 22/24 do citado Oitavo Protocolo Adicional.

É importante reparar que se não fosse assim, considerando inquestionável a autenticidade dos Certificados de Origem, como, aliás, o próprio julgador ressaltou, ficaríamos diante de um quadro esdrúxulo, onde se aplica sanção de perda do benefício fiscal ligado à comprovação de origem do material, estando esta devidamente confirmada.

Entendo que o que foi exposto acima já é suficiente para fazer ruir a viga mestra da estrutura do que se decidiu em primeira instância, entretanto, creio que a improcedência daquela decisão também pode ser exposta, ressaltando-se que em decorrência da expressa letra da lei, o descumprimento de obrigação acessória não dá causa ao lançamento de tributo, mas de multa. Isso é certo. O que resta saber é se o lançamento do tributo, foi motivado pelo descumprimento da obrigação principal, a de pagar o tributo, ou da acessória, a de entregar o certificado de origem dentro do prazo estabelecido pela norma vigente à época do registro da DI.

Assim, deve-se ressaltar que a obrigação principal era pagar o tributo, mas nada foi pago, pois alegou-se que, por proceder a mercadoria importada da Argentina, país signatário do ACE -18, conforme atestava Certificado de Origem, autêntico, a alíquota do imposto de importação estava reduzido a zero por cento. Logo, não houve

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.282  
ACÓRDÃO Nº : 302-34.163

descumprimento da obrigação principal. O que houve sim, foi a verificação do não cumprimento, dentro do prazo normativo, da obrigação de apresentar o Certificado de Origem, a lavratura do auto de infração e, conseqüente, exigência do crédito tributário. Assim resta evidenciado que a causa primeira da exigência do valor do tributo foi o descumprimento da obrigação acessória e, portanto, trata-se de exigência ilegal, pois conforme o § 3º do art. 113, do CTN, abaixo reproduzido, deveria ser aplicado, se coubesse, somente a multa.

*Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§ 3º. A obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária.*

Por último, creio que é conveniente ressaltar que estamos diante de um tema, ou seja, perda de benefício fiscal vinculado à origem do material por descumprimento de obrigação acessória, sobre o qual já há, por parte deste Conselho, um claro indicativo do sentido a seguir, sentido este que pode-se vislumbrar a partir da análise, dentre outras, da ementa do Acórdão nº 302-33.986, de relatoria da Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo provido por unanimidade, *in verbis*:

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

A decisão acima, que de tão emblemática foi reproduzida no Boletim do 3º Conselho de Contribuintes, edição de Julho/99, e outras semelhantes, tão somente reconduzem os fatos aos trilhos da justiça, segundo o norte jurídico. Sim, pois fere à lógica, e, por isso ao direito, a idéia do importador, fazendo vir ao país mercadoria amparada por acordo internacional que estabelece benefício fiscal em decorrência da origem da mercadoria, perder esse benefício, estando a origem da mercadoria comprovada, por não ter atentado, ou atendido a destempo, a aspectos de forma menores relativos à certificação de origem, tais como, por exemplo: a data de emissão do certificado posterior a da fatura, ou ainda, apresentar o certificado após o prazo estipulado.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.282  
ACÓRDÃO Nº : 302-34.163

Com relação a multa, vale ressaltar que a multa aplicada foi em razão do não recolhimento do tributo. Eis que, por tudo que se disse até aqui, nenhum tributo era devido, logo não há o que se falar em multa e, muito menos, em juros de mora.

Diante do exposto e do que mais há nos autos, conheço, por tempestivo, do RECURSO VOLUNTÁRIO, para, no mérito, dar-lhe provimento.

Assim é o voto



Hélio Fernando Rodrigues Silva  
Conselheiro relator



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
\_2ª\_ CÂMARA

Processo nº: 11080.005921/97-57

Recurso nº : 120.282

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no parágrafo 2º do artigo 44 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, fica o Sr. Procurador Representante da Fazenda Nacional junto à 2ª Câmara, intimado a tomar ciência do Acórdão nº 302-34.163.

Brasília-DF, 17/05/2000

MF - 3.º Conselho de Contribuintes

Henrique Prado Megda  
Presidente da 2.ª Câmara

Ciente em:

12.07.2000

Silcio José Fernandes  
Procurador da Fazenda Nacional