



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

PROCESSO Nº : 11131.000880/98-78
SESSÃO DE : 11 de novembro de 1999
ACÓRDÃO Nº : 302-34.120
RECURSO Nº : 120.100
RECORRENTE : GRANOSUL AGROINDUSTRIAL LTDA
RECORRIDA : DRJ-FORTALEZA/CE

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO – ALÍQUOTA PREFERENCIAL.

O Certificado de Origem emitido anteriormente à data da Fatura Comercial, em desacordo com as regras fixadas pelos países participantes, é imprestável para fins de comprovação da origem da mercadoria e utilização da alíquota preferencial estabelecida no Acordo de Complementação Econômica (ACE) - 14.

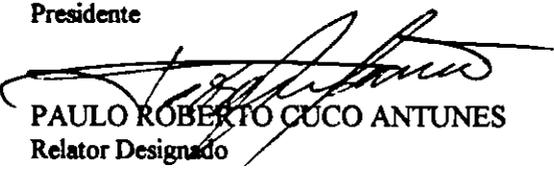
Multa de mora e juros de mora incabíveis.
RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, quanto à exigência dos tributos. Vencidos os Conselheiros Hélio Fernando Rodrigues Silva, relator, Elizabeth Maria Violatto, Ubaldo Campello Neto e Maria Helena Cotta Cardozo que davam provimento. Por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, para excluir as penalidades e, por maioria de votos, em dar provimento quanto aos juros, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Ronaldo Lázaro Medina (Suplente) e Henrique Prado Megda que negavam provimento. Designado para redigir o acórdão o Conselheiro Paulo Roberto Cuco Antunes.

Brasília-DF, em 11 de Novembro de 1999.


HENRIQUE PRADO MEGDA
Presidente


PAULO ROBERTO CUCO ANTUNES
Relator Designado

05 MAI 2003
Participou, ainda, do presente julgamento, o Conselheiro LUIS ANTONIO FLORA. Ausente a Conselheira ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO.

RECURSO Nº : 120.100
ACÓRDÃO Nº : 302-34.120
RECORRENTE : GRANOSUL AGROINDUSTRIAL LTDA
RECORRIDA : DRJ-FORTALEZA/CE
RELATOR : HÉLIO FERNANDO RODRIGUES SILVA
RELATOR DESIG. : PAULO ROBERTO CUOCO ANTUNES

RELATÓRIO

Em procedimento de revisão aduaneira, a Fiscalização, procedendo ao exame das DI's nºs 1.679, 1.681, 1.682, 2.923, 2.924, registradas pela empresa GRANOSUL AGROINDUSTRIAL LTDA, em 06/08/93, 06/08/93, 08/08/93, 03/12/93 e 03/12/93, respectivamente, entendeu ter apurado que o desembaraço das mercadorias acobertadas pelas citadas DI's, se deu considerando indevidamente a redução de 100% da alíquota do II, pois, ao contrário do que havia declarado o Contribuinte, aquelas importações não faziam jus a redução prevista do Acordo de Complementação Econômica nº 14 (ACE-14), uma vez que, em conflito ao exigido pelas normas de Certificação de Origem do Acordo, instituídas em 18/01/90, pelo Decreto 98.936/90, as datas de emissão dos Certificados de Origem que amparavam àquelas operações eram posteriores às das respectivas faturas comerciais.

Diante da irregularidade que entendeu constatada, a Fiscalização lavrou, em 10/06/98, auto de infração para exigir crédito tributário no valor total de R\$ 954.130,19, composto das seguintes parcelas:

- a) Imposto de Importação: R\$ 498.867,64. Exigidos com fulcro nos artigos 89, inciso II; 99; 100; 111; 112; 455; 456; 499 e 542 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85, e pelo § 2º do Acordo 91, apenso ao Decreto 98.936/90;
- b) Multa do II: 99.773,53. Exigidos com base no artigo 530 do Decreto 91.030/85, c/c art. 56 da Lei 8.383/91;
- c) Juros de Mora do II: R\$ 355.489,02. Exigidos conforme a legislação vigente à época da autuação e discriminados às fls. 07.

O quadro abaixo melhor esclarece a defasagem de datas de documentos que motivou a autuação:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.100
ACÓRDÃO Nº : 302-34.120

Nºs das DI's	Data da Fatura	Data do Embarque	Data do Certificado de Origem
1.679	06/07/93	29/06/93	29/06/93
1.681	06/07/93	27/06/93	27/06/93
1.682	06/07/93	01/07/93	01/07/93
2.923	12/11/93	06/11/93	06/11/93
2.924	09/11/93	06/11/93	06/11/93

Regularmente intimada, a empresa apresentou, tempestivamente, Impugnação à exigência do crédito tributário, alegando, segundo relato da autoridade julgadora *a quo*, em síntese, que:

- a) todos os Certificados de Origem foram emitidos na mesma data do embarque das mercadorias;
- b) o Protocolo Adicional ao acordo de Complementação Econômica nº 14, firmado entre Brasil e Argentina, vigente a partir de 04/05/93, aplicável, portanto, aos fatos geradores em causa, autoriza a emissão do Certificado de Origem até a data do embarque das mercadorias, tal como se verificou no vertente caso, sendo isso razão suficiente para caracterizar a improcedência do lançamento;
- c) mesmo que existissem divergências de datas, tal não seria suficiente para determinar a nulidade do Certificado de Origem, para cuja elaboração, em nada contribuiu a Impugnante, de vez que não teve acesso a nenhum ato no porto de origem na Argentina;
- d) o Decreto 929/93, possui previsão para excluir a obrigatoriedade do cumprimento da obrigação pretendida pelos agentes autuantes (artigo 24 do 17º Protocolo Adicional ao ACE-14);
- e) a sanção imposta pelos autuantes não se aplica ao caso, uma vez que não se verifica falsidade no Certificado de Origem, pois, em momento algum foi atribuída à Impugnante a prática de ato de má-fé;
- f) o rigorismo dos autuantes está em desacordo com o que vem sendo decidido pelo Conselho de Contribuintes, conforme ementas de acordãos que transcreve;
- g) de acordo com a interpretação do § 3º do artigo 113 do Código Tributário Nacional – CTN, combinado com o artigo 3º do mesmo

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.100
ACÓRDÃO Nº : 302-34.120

Código, não se afigura possível a realização de lançamento de tributo por falta de cumprimento de obrigação acessória.

A autoridade julgadora *a quo* conheceu da Impugnação por ser tempestiva, dando-lhe provimento parcial para julgar procedente o lançamento relativo ao imposto de importação correspondente às DI's nºs 1.679, 1.681 e 1.682, registradas em 04/08/93, no valor total R\$ 260.938,78, o qual deverá ser acrescido de multa de mora, no percentual de 20% (AD COSIT 10/97), e juros de mora, de acordo com a legislação aplicável.

Como fundamento de sua decisão, a autoridade julgadora argumentou que:

“Da análise dos autos constata-se que as DI's em causa foram registradas nos meses de agosto e novembro de 1993, sendo nas respectivas datas considerados ocorridos os fatos geradores do Imposto de Importação, segundo interpretação do artigo 87, inciso I, do Regulamento Aduaneiro.

Sustenta a defesa que por ocasião dos fatos geradores já vigorava o 17º Protocolo Adicional ao ACE-14, firmado entre Brasil e Argentina em 04/05/93, em cujo artigo décimo previa-se a autorização da emissão do Certificado de Origem até a data do embarque das mercadorias, nos seguintes termos:

“DEZ – Em todos os casos, o certificado de origem deverá ter sido emitido o mais tardar na data de embarque, mercadoria amparada pelo mesmo”.

De acordo com o artigo 49, inciso I, da vigente Constituição Federal, cuja interpretação encontra-se pacificada na doutrina e na jurisprudência, não há dúvida de que a eficácia interna dos acordos internacionais depende de decreto legislativo a cargo do Congresso Nacional, cabendo ainda ao Presidente da República baixar decreto dando execução à avença, que só a partir de então passa a ter o caráter de norma jurídica interna, vigente e aplicável.

No presente caso, embora o 17º Protocolo Adicional ao ACE-14 tenha realmente firmado em 04/05/93, conforme alega a defesa, as regras por ele introduzidas, inclusive a que passou a permitir a emissão do Certificado de Origem até a data do embarque, somente

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.100
ACÓRDÃO Nº : 302-34.120

vieram a ter eficácia interna com a publicação do Decreto 929/93 em 15/09/93.

Em face do acima exposto, é de se concluir que a regra permissiva da emissão do Certificado de Origem até a data do embarque, ampara parcialmente a defesa, aplicando-se às importações relativas às DI's nºs 2.923 e 2.924, dado que registradas em 30/11/93, quando já vigorava o Decreto 929/93, de sorte que deve ser excluído o correspondente crédito tributário.

Quanto às demais importações, registradas antes da vigência do Decreto 929/93, prevalecem as regras estabelecidas nos artigos segundo e quarto do Acordo 91 (Decreto nº 98.836/90), *in verbis*:

“SEGUNDO – (...), os certificados de origem não poderão ser emitidos com antecipação à data de emissão da fatura comercial correspondente à operação de que se trate, mas na mesma data ou dentro dos sessenta dias seguintes.”

“QUARTO – Os certificados de origem deverão ser emitidos de conformidade com as normas estabelecidas no Regime Geral de Origem e na presente regulamentação.”

A questão que emerge é saber se a inobservância da regra acima constitui mero erro material involuntário, insusceptível de produzir qualquer efeito jurídico, ou, ao contrário, importa inabilitação do Certificado de Origem para gerar seus efeitos fiscais.

A resposta à indagação supra passa por uma digressão sobre as técnicas idas pela hermenêutica. Observe-se, nesse sentido que, tendo o acordo internacional o escopo de instituir um benefício que excepciona uma regra geral, deve comportar uma interpretação estrita. Isso é o que ensina o Prof. CARLOS MAXIMILIANO em sua clássica obra *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, Ed. Forense, 11ª edição, pág. 205, ao afirmar que “em regra, é estrita a interpretação das leis excepcionais, das fiscais e das punitivas”.

Logo, no presente caso aplica-se a máxima segundo a qual a lei não abriga palavras inúteis, de tal sorte que se a norma estabelece uma proibição, com certeza tem sua razão de ser, pelo que deve afigurar-se relevante para assegurar os objetivos do pacto.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.100
ACÓRDÃO Nº : 302-34.120

Realmente, se pretendesse o acordo internacional limitar a invalidade do Certificado de Origem apenas à determinadas hipóteses, certamente as teria explicitado. Assim, é razoável inferir essa invalidade, sempre que tal documento deixe de preencher qualquer requisito exigido nas normas pertinentes. Trata-se de cláusula tácita.

Semelhante entendimento já foi manifestado pelo Terceiro Conselho de Contribuintes em situação idêntica, através do Acórdão nº 303-28.121, sessão de 21/02/95, proferido pela Terceira Câmara, cuja ementa declara:

“Certificado de Origem emitido em data anterior à fatura não tem validade para efeito de redução tarifária negociada no ACE nº 14, da ALADI. Telex do exportador não é documento hábil para corrigir data da fatura. Recurso não provido.”

Em outro caso envolvendo a aplicação do ACE-14, assim se pronunciou o Conselho, por meio do Acórdão nº 303-27.993, sessão de 25/08/94:

“Certificado de origem emitido em data anterior à emissão da fatura, em desacordo com o art. 2º do Acordo 91, da ALADI, promulgado com o Dec. 98.836/90 não se presta à comprovação de que trata o parágrafo único do art. 434 do Regulamento Aduaneiro. Recurso não provido.”

Como se pode ver, a inobservância da regra acessória que motivou a inabilitação do Certificado de Origem e, conseqüentemente, a glosa da redução tarifária, não pode ser confundida com mero erro material escusável, como pretende a defesa. De outra parte, a presente exação não constitui sanção, como sugere a Impugnante, mas a exigência do tributo que deixou de ser pago mediante a utilização indevida de um documento inábil. Em realidade, a exigência não decorreu da Imputação de falsidade ao Certificado de Origem, cuja autenticidade não se discute, mas da inobservância de um requisito de validade.

Quanto ao argumento do sujeito passivo de que não poderia ser responsabilizado por uma possível falha na expedição de um documento de cuja emissão não participou, cabe ressaltar que, não obstante o Certificado seja realmente expedido por um terceiro, ao

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.100
ACÓRDÃO Nº : 302-34.120

contribuinte cumpre diligenciar junto ao encarregado no país exportador, para que a solicitação do certificado seja feita em tempo hábil, de modo a que seja expedido dentro do prazo exigido pela norma internacional.

Sobre o alegado fato de o Terceiro Conselho de Contribuintes vir decidindo em harmonia com a tese da defesa, há que se ressaltar que referidos acórdãos não vinculam esta decisão administrativa de primeiro grau.

Finalmente, cabe apreciar o argumento da defesa no sentido de que pela interpretação do § 3º do artigo 113 do CTN, combinado com o artigo 3º do mesmo Código, não se afiguraria possível o lançamento de tributo por falta de cumprimento de obrigação acessória. A esse respeito, há que se reconhecer que, em tese, o descumprimento de uma obrigação acessória, não dá realmente ensejo ao lançamento de tributo, mas de multa. Todavia, no presente caso, o tributo não foi lançado simplesmente porque o sujeito passivo descumpriu uma obrigação acessória, mas que ocorreu um fato gerador que deu causa ao nascimento a uma obrigação tributária, cuja exigência deixou de ser efetivada pelo gozo de um benefício, que veio posteriormente revelar-se indevido”.

Regularmente intimado, o Importador, amparado por decisão liminar concedida pelo M.M. Juiz Federal da 6ª Vara da Justiça Federal do Ceará, que o isenta do depósito prévio para interposição de recursos, fez chegar a esse 3º Conselho de Contribuintes Recurso Voluntário, o qual, embora, em essência, nada de novo trouxesse em suas razões, reforçou a solicitação de que fosse declarado improcedente o lançamento realizado.

A Douta Procuradoria da Fazenda Nacional deixou de vir aos autos apresentar contra-razões.

É o relatório.

RECURSO Nº : 120.100
ACÓRDÃO Nº : 302-34.120

VOTO VENCEDOR EM PARTE

Em que pese o brilhantismo nas fundamentações desenvolvidas pelo Nobre Conselheiro Relator ao defender sua tese, com a mesma não posso pactuar, "data máxima venia", pelos motivos que tento explicitar.

Segundo a Autuação:

"(...) O parágrafo segundo do Acordo 091, que trata da Regulamentação das Disposições Referentes à Certificação de Origem, Instituído pelo Decreto 98.936/90, em vigor a partir da data da sua publicação no D.O.U. (18/01/90), estabelece que os certificados de origem não podem "ser emitidos com antecipação à data de emissão da fatura comercial correspondente à operação de que se trate, mas na mesma data ou dentro dos sessenta dias seguintes" (grifo nosso).

De acordo com a documentação anexa às Declarações de Importação objeto desta Notificação, os Certificados de Origem foram emitidos com antecipação à data das respectivas faturas, conforme abaixo se relaciona, contrariando a norma contida no acordo supra citado."

Com tais afirmações não discrepa o Ilustre Relator, o qual entende, todavia, que a Infração supramencionada relaciona-se exclusivamente com o descumprimento de "obrigação acessória", a qual não tem o condão de invalidar o Certificado de Origem, se nele restam elementos que permitem atestar a origem da mercadoria negociada.

Argumenta ainda o Nobre Relator que "o descumprimento de obrigação acessória não dá causa ao lançamento de tributo, mas de multa"; e que o Acordo só exige o estabelecimento de sanções para casos de falsidade ideológica".

Esses, me parecem, são os pontos nevrálgicos da questão aqui em discussão.

É preciso, antes de tudo, que nos aprofundemos um pouco mais na situação que envolve o presente litígio, para demonstrarmos, corretamente, a linha de raciocínio que pretendemos expor.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.100
ACÓRDÃO Nº : 302-34.120

A empresa submeteu a despachos aduaneiros de Importação mercadorias que se dizem originárias da Argentina, pleiteando a aplicação da alíquota preferencial de 0% (zero por cento), ao amparo do Acordo de Complementação Econômica (ACE) nº 14 - artigos 2º e 7º do Decreto 60/91, em substituição às alíquotas normais estabelecidas na preferência tarifária.

À época das referidas importações era condição indispensável e primordial à utilização de tal benefício que fosse feita a comprovação da origem das mercadorias (origem e não apenas a procedência), o que se dava através do competente Certificado de Origem, regulamentado, à época, pelas disposições do Decreto nº 98.936/90.

O art. 15, do referido Acordo, estabelece, expressamente:

"Art. 15 - As preferências negociadas ao amparo do programa de liberação do presente Acordo beneficiarão exclusivamente, os produtos originários de ambos os países, de conformidade com as normas estabelecidas no Anexo V". (grifos meus).

Como diz, com muita propriedade, o próprio I. Relator em seu R.Voto, ora produzido, "verbis":

"(...) Percebe-se, pelo que se leu, que as ações decorrentes do ACE-14 objetivavam impactar fortemente o ambiente sócio-econômico dos países-membros, visando, principalmente, através da facilitação do intercâmbio comercial, reforçar a economia dos mesmos e, conseqüentemente, promover a melhora de seus ambientes sociais.

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, instrumento cuja função principal é permitir o gozo de benefício fiscal vinculado à comprovação da origem da mercadoria."

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.100
ACÓRDÃO Nº : 302-34.120

O I. Relator concorda com o nosso pensamento de que o referido "Certificado de Origem" é a peça fundamental na apreciação do pleito da Recorrente e, conseqüentemente, no atendimento ou não das circunstâncias que ensejariam a utilização do benefício pleiteado - aplicação da alíquota preferencial prevista no Acordo que, no caso, era de 0% (ZERO POR CENTO).

Evidentemente que diante do envolvimento de tão relevantes aspectos inseridos no bojo do Tratado, com fortes impactos e reflexos em seus "ambientes sócio-econômicos", os países signatários do referido Acordo, na pessoa de seus lícitos representantes, não poderiam abrir mão da garantia e segurança necessárias à comprovação de que os produtos negociados entre si estariam sendo produzidos, efetivamente, por esses respectivos países. Daí a relevância dos Certificados de Origem e da sua confecção dentro das regras previamente estabelecidas.

Ora, a partir do momento em que tais regras de confecção desses documentos não são respeitadas, coloca-se em dúvida, evidentemente, a sua validade e conseqüentemente, a própria "origem" da mercadoria.

Com efeito, se a regra diz que os Certificados de Origem "não podem ser emitidos com antecipação à data de emissão das Faturas Comerciais", cabe a indagação: Que motivos teriam levado a acontecer tal fato com relação às DIs. que envolvem o presente processo ?

É evidente que se o documento, no caso primordial ao reconhecimento do benefício fiscal, está viciado, à luz da suas normas de emissão, não é de se considerá-lo válido para os efeitos pretendidos, em função da relevância das conseqüências desse ato. Assim sendo, inválido o Certificado de Origem, caracteriza-se a não comprovação, necessária e adequada, da origem das mercadorias envolvidas.

De outro modo, não me parece adequado considerar a apresentação dos Certificados de Origem, em tais situações, como "obrigações acessórias", da forma como definida pelo C.T.N.

O Parágrafo 2º, do artigo 113, do nosso Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), ao definir o que seja obrigação tributária "acessória", assim estabelece:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.100
ACÓRDÃO Nº : 302-34.120

"Art. 113 -...

.....
§ 2º - A obrigação acessória decorre da lei tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela prevista no interesse da arrecadação ou da fiscalização." (grifei)

Vê-se, portanto, que a exigência relacionada à apresentação do Certificado de Origem, na forma estabelecida, não se enquadra na referida definição, pois que não decorre de "lei tributária", mas sim de Acordo Internacional que, inclusive, se sobrepõe à legislação tributária, na forma como estabelece o art. 98 do mesmo C.T.N.

Somente por estes aspectos já veríamos, claramente, que a importadora (Recorrente) não poderia fazer jus ao benefício fiscal pretendido, uma vez que não comprovou, inequivocamente, a origem das mercadorias importadas e objeto do presente litígio.

Por outro lado é preciso deixar claro que a obrigação tributária principal cujo objeto é de natureza patrimonial, ou seja, o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, já nasceu desde o momento da ocorrência do fato gerador do imposto, que se concretizou com a entrada das mercadorias no território nacional, conforme estabelecido no art. 19 do C.T.N.

O art. 113, parágrafo 1º, do mesmo C.T.N., estabelece:

"Art. 113 -...

§ 1º - A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se com o crédito dela decorrente".

Assim, em uma importação regular, independentemente dos benefícios fiscais estabelecidos no Acordo supracitado, tais mercadorias estavam sujeitas ao pagamento do tributo, pela aplicação das alíquotas vigentes na TAB.

A partir do momento em que o importador pleiteia a utilização de um benefício fiscal, no caso o estatuído pelo ACE-14, está ele tentando satisfazer a tal obrigação principal, ou seja, extinguindo-a.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.100
ACÓRDÃO Nº : 302-34.120

O benefício da preferência tarifária questionado não é de aplicação automática e imediata, havendo que ser pleiteado pelo interessado, examinado e reconhecido pela repartição fiscal, o que se dá após a ocorrência do fato gerador do imposto e, conseqüentemente, do surgimento da obrigação tributária principal, na forma da legislação de regência.

Tanto é assim que o pleito da interessada à aplicação do referido benefício foi formulado no corpo das próprias Declarações de Importação, as quais deveriam se fazer acompanhar da comprovação adequada e inequívoca do atendimento aos requisitos indispensáveis à sua concessão, para exame pela autoridade competente.

Assente-se que dentre os requisitos fundamentais que contemplam a utilização de tal benefício estão, além da inclusão das mercadorias nas listas negociadas, também a comprovação da sua origem, o que se dá pelo Certificado de Origem, emitido em conformidade com as regras previamente estabelecidas.

Portanto, torna-se óbvio que a apresentação do Certificado de Origem não se encaixa como uma simples obrigação tributária "acessória", conforme definida no art. 113, § 2º do C.T.N., mas sim de um requisito essencial para que o interessado (importador) possa fazer jus ao benefício pretendido, conforme estabelecido no Acordo, livrando-se, no caso, do pagamento da obrigação principal já existente.

Fica, deste modo, devidamente afastada a hipótese de transformação da "obrigação acessória" em "obrigação principal", uma vez que, no caso, a segunda precede a primeira.

Parece-me claro, portanto, que o lançamento do tributo decorreu, efetivamente, do descumprimento da obrigação "principal", haja vista que a Recorrente não logrou comprovar, por meios hábeis, que as mercadorias importadas faziam jus ao benefício fiscal pleiteado, tratando-se, assim, de uma exigência legal, ao contrário do que entendeu, "data venia", o Nobre Relator.

E não se cogita aqui de qualquer sanção em virtude da irregularidade detectada nos Certificados de Origem apresentados, mormente porque a sanção mencionada no Acordo, para os casos de falsidade ideológica, até onde se sabe, não havia sido ainda definida, qualificada e tipificada pela norma correlata.

Nessa linha de raciocínio, entendo acertada a exigência tributária formulada pela repartição de origem.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.100
ACÓRDÃO Nº : 302-34.120

Quanto à cobrança de juros de mora e a aplicação da penalidade prevista no art. 530 do Regulamento Aduaneiro (multa de mora), entende indevidas tais exigências, como passo a expor.

Com relação aos juros, repito aqui o entendimento que já manifestei em outros julgados semelhantes:

Tais encargos, que nada mais são do que remuneração do capital, só se tornam devidos, em meu entender, a partir do trânsito em julgado da decisão administrativa que considerar devidos os tributos sobre os quais passarão a incidir.

Com efeito, estabelecido o litígio em foro administrativo, sujeitando o lançamento e, conseqüentemente, a exigência tributária, à revisão e reforma, ainda nesta esfera, evidentemente que não se pode falar em "vencimento" do débito ou na existência, efetiva, de crédito tributário "devido".

A legislação de regência que trata dos referidos acréscimos declara que tais encargos incidirão quando não ocorrer o pagamento do crédito tributário (ou tributo) "devido", na data do vencimento.

Assim acontecendo, temos que enquanto não ocorrer o trânsito em julgado da sentença final administrativa que confirmar, total ou parcialmente, o crédito tributário lançado e, ainda, após concedido o prazo para o regular e amigável pagamento, não há que se falar em "vencimento" ou em "tributos devidos".

Além do mais, tal exigência caracteriza-se como flagrante infringência a dispositivo constitucional, precisamente ao instituto do direito à ampla defesa e ao contraditório, pois que a simples imposição de tais encargos, desde a ocorrência do fato gerador, caracteriza fator relevante para a inibição do sujeito passivo ao exercício de tal direito.

A Fazenda Nacional dispõe de outros mecanismos para proteger-se da defasagem da moeda durante a fase litigiosa administrativa que é muito morosa, na maioria das vezes. Para tanto, aplica a atualização monetária do débito a ser pago pelo contribuinte ao final da refrega.

Ocorre que a morosidade em tais controvérsias administrativas decorre, quase sempre, por culpa exclusiva da administração, uma vez que os contribuintes (sujeitos passivos) dispõem de exíguos prazos para interferirem nos processos (impugnações e recursos). Tal culpa não pode ser simplesmente transferida para os contribuintes, impingindo-lhes a obrigação de remunerar o capital que vier a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA

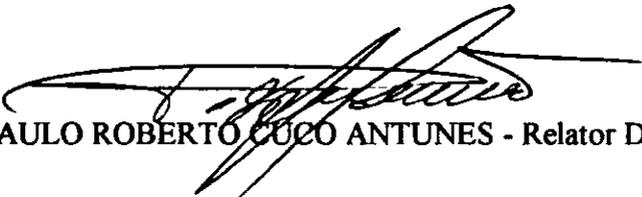
RECURSO Nº : 120.100
ACÓRDÃO Nº : 302-34.120

ser, ao final, considerado devido à Fazenda Nacional, sem que isso represente, claramente, cerceamento ao seu sagrado direito à ampla defesa e ao contraditório.

Na mesma linha de raciocínio, segue a aplicação da penalidade prevista no art. 530, do Regulamento Aduaneiro (Multa de Mora).

Diante de tais razões, voto no sentido de dar parcial provimento ao Recurso, excluindo da exigência apenas a penalidade (art. 530 do R.A.) e os juros de mora.

Sala das Sessões, em 11 de novembro de 1999


PAULO ROBERTO CÚCO ANTUNES - Relator Designado

RECURSO Nº : 120.100
ACÓRDÃO Nº : 302-34.120

VOTO VENCIDO EM PARTE

Do relatado, constata-se que, após o julgamento de primeira instância, a lide restringe-se à determinação da procedência ou improcedência da exigência do imposto de importação, mais multa e juro de mora, nas importações das mercadorias acobertadas pelas DI's I.679, I.681 e I.682, as quais, segundo o entendimento das autoridades aduaneiras, não poderiam estar beneficiadas pela redução de 100%, previstas no ACE-14, como sustentou o Contribuinte, pois não estariam amparadas por certificados de origem válidos.

Dito isso, passo a analisar cada um dos argumentos chaves que sustentam a decisão de primeira instância, com a finalidade de, verificando-se a consistência jurídica de cada um deles, compor um conjunto de elementos que indique pela procedência ou improcedência daquela decisão.

Inicialmente, é preciso considerar a seguinte afirmação do julgador *a quo*:

"(..)se pretendesse o acordo internacional limitar a invalidade do Certificado de Origem apenas a determinadas hipóteses, certamente as teria explicitado. Assim, é razoável inferir essa invalidade, sempre que tal documento deixe de preencher qualquer requisito exigido nas normas pertinentes. Trata-se de cláusula tácita "

Creio que a determinação da consistência de tal afirmação, requer o exame de alguns dispositivos do ACE-14, transcritos abaixo, com o objetivo de melhor entender a finalidade da certificação de origem dentro do contexto do acordado entre Brasil e Argentina.

O artigo 1º do ACE- I 4, estabelece que:

"Artigo 1º- O presente Acordo tem por objetivo, entre outros:

- a) facilitar a criação das condições necessárias para o estabelecimento do Mercado Comum entre ambos os países signatários;*
- b) promover a complementação econômica, em especial a industrial e tecnológica, a fim de otimizar a utilização e mobilidade dos fatores de produção e de alcançar escalas operacionais eficientes; e*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.100
ACÓRDÃO Nº : 302-34.120

c) estimular os investimentos orientados a um intensivo aproveitamento dos mercados e da capacidade competitiva de ambos os países nas correntes de intercâmbio regional e mundial"

Sobre o Regime de Origem, o artigo 15 do Acordo estabelece o seguinte:

"Artigo 15 -As preferências negociadas ao amparo do programa de liberação do presente Acordo beneficiarão exclusivamente os produtos originários de ambos os países de conformidade com as normas de origem estabelecidas no Anexo V "

Sobre a certificação de Origem, os itens décimo e onze do Anexo V daquele Acordo dispõem da seguinte forma:

"DÉCIMO - Para que a importação dos produtos incluídos no presente Acordo possa beneficiar-se das reduções de gravames e restrições outorgadas entre si pelos países signatários, na documentação correspondente às exportações desses produtos deverá constar uma declaração que *certifique o cumprimento dos requisitos de origem estabelecidos de acordo com o disposto no capítulo anterior.*

ONZE - A declaração a que se refere o artigo precedente será expedida pelo produtor final ou pelo exportador da mercadoria e certificada por uma repartição oficial ou entidade de classe com personalidade jurídica, autorizada pelo Governo do país signatário exportador.

.....
.....
Ambos os Governos se comprometem a estabelecer um regime harmonizado de sanções para casos de falsidade ideológica nos certificados. "

Percebe-se pelo que se leu, que as ações decorrentes do ACE-14 objetivavam impactar fortemente o ambiente sócio-econômico dos países-membros, 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 : 120.100
ACÓRDÃO Nº : 302-34.120

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 predeterminadas, por instituições credenciadas no país do exportador.

Em resumo, evidencia-se que o Certificado de Origem é, desta forma, no contexto que se examina, instrumento cuja função principal é permitir o gozo de benefício fiscal vinculado a 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 permitem atestar a origem da mercadoria negociada. Isto fica cristalino quando se constata que o Acordo só exige o estabelecimento de sanções para casos de falsidade ideológica.

É importante reparar que se não fosse assim, considerando inquestionável a autenticidade dos Certificados de Origem, como, aliás, o próprio julgador ressaltou, quando expôs que: "(...) a exigência não decorreu da Imputação de falsidade ao Certificado de Origem, cuja autenticidade não se discute (...)", 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.

Ora, por tudo que se expôs, contrariamente ao que quer fazer crer o julgador *a quo*, em relação ao Certificado de Origem, não é "razoável inferir essa invalidade, sempre que tal documento deixe de preencher qualquer requisito exigido nas normas pertinentes", isto porque a lógica jurídica, a partir da mera leitura do Acordo, impõe conclusão oposta.

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 exposta, analisando-se a consistência de outra afirmação da autoridade *a quo*, ou seja:

"Finalmente, cabe apreciar o argumento da defesa no sentido de que pela interpretação do § 3º do artigo 113 do CTN, combinado com o artigo 3º do mesmo Código, não se afiguraria possível o lançamento de tributo por falta de cumprimento de obrigação acessória. A esse respeito, há que se reconhecer que, em tese, o descumprimento de

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.100
ACÓRDÃO Nº : 302-34.120

uma obrigação acessória, não dá realmente ensejo ao lançamento de tributo, mas de multa. Todavia, no presente caso, o tributo não foi lançado simplesmente porque o sujeito passivo descumpriu uma obrigação acessória, mas porque ocorreu um fato gerador que deu causa ao nascimento a uma obrigação tributária, cuja exigência deixou de ser efetivada pelo gozo de um benefício, que veio posteriormente revelar-se indevido "

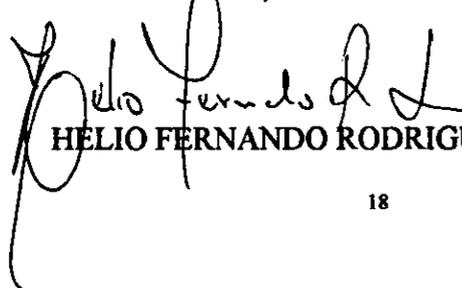
Data maxima venia, não em tese, mais sim em decorrência da expressa letra da lei, o descumprimento de obrigação acessória não dá causa ao lançamento de tributo, mas de multa. Isso é certo. O que resta saber é se o lançamento do tributo, foi motivado pelo descumprimento da obrigação principal, a de pagar o tributo, ou da acessória, a de fixar as datas no certificado de origem segundo a cronologia exigida pela norma vigente à época do registro das DI's. 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 -14, conforme atestava Certificado de Origem, autêntico, a alíquota do imposto de importação estava reduzida a zero por cento. Logo, não houve descumprimento da obrigação principal. O que houve sim, foi a verificação da não conformidade material do Certificado de Origem com o requerido pela norma, 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 a lei, deveria ser aplicado, se coubesse, somente a multa.

Com relação à multa, vale ressaltar que a multa aplicada foi a de mora, ou seja, aplicou-se sanção pelo não recolhimento do tributo devido no tempo estabelecido em lei. 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.

Sala das Sessões, em 11 de novembro de 1999.



HELIO FERNANDO RODRIGUES SILVA - Conselheiro