

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

PROCESSO N° : 11131.001237/96-45  
SESSÃO DE : 19 de maio de 1998  
ACÓRDÃO N° : 303-28.890  
RECURSO N.º : 119.036  
RECORRENTE : QUIAVE - QUIXADÁ ALIMENTOS AVÍCOLAS LTDA  
RECORRIDA : DRJ/FORTALEZA/CE

CERTIFICADO DE ORIGEM - emitido antes da fatura comercial.  
Comprovada a legitimidade da negociação da mercadoria, a simples emissão antecipada do Certificado de Origem não o invalida, mantendo-se a fruição do benefício tarifário de que trata o Acordo de Complementação Econômica entre Brasil e Argentina.  
RECURSO PROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e no mérito, em dar provimento ao recurso, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. O conselheiro Nilton Luiz Bartoli, votou pela conclusão.

Brasília-DF, em 19 de maio de 1998

JOÃO MOLANDA COSTA  
Presidente

MANOEL D'ASSUNÇÃO FERREIRA GOMES  
Relator

24 AGO 1998

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL  
Coordenação-Geral da Representação Extrajudicial  
da Fazenda Nacional  
Em 24/08/98  
LGP

LUCIANA CORTEZ RORIZ PONTES  
Procuradora da Fazenda Nacional

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros : SÉRGIO SILVEIRA MELO, ANELISE DAUDT PRIETO, TERESA CRISTINA GUIMARÃES FERREIRA (Suplente) e ISALBERTO ZAVÃO LIMA. Ausentes os Conselheiros: GUINÉS ALVAREZ FERNANDES e CELSO FERNANDES.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.036  
ACÓRDÃO Nº : 303-28.890  
RECORRENTE : QUIAVE - QUIXADÁ ALIMENTOS AVÍCOLAS LTDA  
RECORRIDA : DRJ/FORTALEZA/CE  
RELATOR(A) : MANOEL D'ASSUNÇÃO FERREIRA GOMES

## RELATÓRIO

Vistos e examinados os autos do presente processo, o qual trata da Notificação de Lançamento nº 209/96 (fls. 01/03), lavrado e cientificado em 10/10/96, versando sobre a autuação do ora recorrente ao pagamento do Imposto de Importação, no valor de 17.073,37 UFIR's, e da multa de 100%, prevista no art. 4º, inc.I, da Lei 8218/91, além dos juros de mora no valor de 7.853,75 UFIR's, pelo fato de ter sido constatado que o CERTIFICADO DE ORIGEM (fls.15) havia sido emitido em 20/11/92, enquanto que a emissão da Fatura Comercial nº 151/92 (fls.14) ocorreu em 26/11/92, contrariando o disposto no artigo 2º do ACORDO ALADI 91 (decreto nº 98836/90). Tendo perdido o direito à redução de 100%, utilizada por ocasião do registro da referida DI, nos termos do Acordo de Complementação Econômica (ACE-014), celebrado entre Brasil e Argentina, ficou o contribuinte obrigado a recolher o crédito tributário no valor de 42.000,49 UFIR's.

Tempestivamente, a ora recorrente apresentou sua Impugnação (fls.24/39), alegando, em síntese, que:

1) como preliminar, alega nulidade do lançamento já que:

- na notificação não consta a descrição do fato ilícito que fundamenta a cobrança do imposto nem seu respectivo enquadramento legal, bem como inexiste tipificação legal para imposição da multa de 100%;
- a notificação se baseia em uma presunção não prevista em lei;
- estão ausentes os pressupostos legais indispensáveis à realização da revisão do lançamento;
- é vedado a variação de critério jurídico para alterar o lançamento;

2) por ocasião do despacho aduaneiro foram realizados o exame documental e físico, sendo a mercadoria desembaraçada sem qualquer exigência fiscal, a qual, formulada agora, afigura-se indevida;

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.036  
ACÓRDÃO Nº : 303-28.890

3) não há possibilidade legal de revisão de ofício do lançamento anteriormente realizado através da declaração de importação e já homologado pela autoridade aduaneira por ocasião do despacho, pois inexistem os pressupostos legais que autorizem essa revisão, elencados nos artigos 145 e 149 do Código Tributário Nacional;

4) foram desatendidos os requisitos intrínsecos previstos no Decreto nº 70.235/72 para a formalização do crédito tributário, nem tampouco houve qualquer erro de fato que justifique a revisão do lançamento efetuado por meio de DI;

5) a autoridade fiscal não pode considerar o certificado de origem válido por ocasião do despacho e, posteriormente, desconsiderá-lo alegando sua invalidade, o que configura mudança de critério jurídico para alterar o lançamento original já homologado, procedimento vedado pelo artigo 146 do CTN;

6) a fatura comercial e conhecimento de carga comprovam a origem do milho importado, bem como o próprio certificado de origem, que está em conformidade com o parágrafo único do artigo 434 do Regulamento Aduaneiro e atende às regras de certificação de origem constantes do ACE-14;

7) o descumprimento do requisito quanto à data de emissão do certificado de origem não o torna inválido porque a lei não prevê essa consequência, não havendo também previsão de penalidade para tal situação;

8) as disposições sobre origem previstas no Acordo 91 e Resolução 78 não são aplicáveis a todas as espécies de acordos celebrados entre os países membros da ALADI, mas tão somente àqueles nos quais não se adotem normas específicas em matéria de origem;

9) como a importação se realizou ao amparo do ACE-14 e este adota normas específicas sobre certificação de origem, o Acordo 91 e a Resolução 78, firmados entre o Brasil e a ALADI, os quais estipulam exigência para a data de emissão do certificado de origem não são aplicáveis ao caso.

Recebida a impugnação pelo Sr. Delegado da DRF de Julgamento/Fortaleza - CE, este julgou parcialmente procedente a ação fiscal (fls.43/54), para manter a exigência referente ao I.I, e os respectivos juros de mora e para exonerar o contribuinte da multa de que trata o artigo 4º, inciso I da Lei 8.218/91, em 25/08/97, com a seguinte ementa:

**“IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO**  
Preferência tarifária pactuada em Acordo Internacional  
Certificado de Origem

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.036  
ACÓRDÃO Nº : 303-28.890

A fruição do benefício tarifário de que trata o Acordo de Complementação Econômica nº 14, entre Brasil e Argentina, fica condicionada ao atendimento das exigências previstas na Resolução 78 e Acordo 91, firmados no âmbito da ALADI, quanto à certificação da origem das mercadorias.

Encargos legais

Atendidas as condições previstas no Ato Declaratório Normativo COSIT nº 10/97, a solicitação, feita no despacho aduaneiro, de reconhecimento de preferência percentual prevista em acordo internacional, quando incabível, não constitui infração punível com a multa de ofício, devendo o imposto exigido, ser acrescido de juros e multa de mora.

**LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE”**

Fundamenta o Sr. Delegado que:

1) preliminarmente, quanto à revisão de ofício, o artigo 54 do Decreto-lei nº 37/66, com redação dada pelo Decreto-lei nº 2472/88, prevê expressamente, no caso de Imposto de Importação, o reexame do lançamento. Trata-se da chamada “Revisão Aduaneira”, prevista no art. 455 do R.A/85;

2) quanto à mudança de critério jurídico, vedada pelo artigo 146 CTN, esta não se confunde com os casos em que tenha havido erro no lançamento anterior. Desse modo, havendo erro, o lançamento deve ser retificado para se adequar às prescrições legais, conforme preceitua o art. 149 do CTN, que admite a revisão de ofício;

3) tal entendimento tem sido ratificado pelas decisões proferidas pelos Conselhos de Contribuintes;

4) improcede a alegação formulada concernente à falta de descrição dos fatos e apoio legal, atribuídos ao lançamento, haja vista a consentaneidade do enquadramento citado com a descrição apresentada pela fiscalização, entendimento elementar que decorre da simples apreciação da Notificação de Lançamento;

5) a falta de recolhimento do tributo caracterizou a infração, cuja definição e sanção estão previstas no art. 4º, inciso I da Lei 8218/91;

6) não tendo, portanto, ocorrido preterição do direito de defesa, não há que se falar na nulidade da Notificação de Lançamento;

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.036  
ACÓRDÃO Nº : 303-28.890

7) no mérito, as regras do ACE-14 estão em perfeita consonância com o disposto na Resolução 78 e o Acordo 91, cujo artigo 2º veda a emissão do certificado de origem antes da emissão da fatura comercial;

8) a apresentação do certificado sem observância do determinado no Acordo 91, não tem o condão de outorgar a pretensa redução do imposto; no presente caso, o certificado de origem é inválido na medida em que não preenche os requisitos exigidos nos tratados internacionais pertinentes;

9) de acordo com o Ato Declaratório nº 10/97, a solicitação, feita no despacho aduaneiro, de reconhecimento de preferência percentual negociada em acordo internacional, quando incabível não constitui infração punível com multa de ofício, desde que o produto esteja corretamente descrito, com todos os elementos necessários à sua identificação e ao enquadramento tarifário pleiteado, e que não se constate intuito doloso ou má fé por parte do declarante.

10) em razão da falta de pagamento do Imposto de Importação devido, exigido em ato de revisão aduaneira, devem incidir os encargos legais previstos na legislação de regência.

Devidamente notificada, a ora recorrente interpôs o recurso voluntário (fls.56/68), anexando o documento de fls. 69, onde alega, em síntese, que:

1) há ausência de subsunção em face de hipótese inexistente e de fato insuficiente;

2) não há lei que ampare a pretensão do autor do feito, nem ocorreu fato típico que se enquadre nos dispositivos citados na notificação de lançamento recebida;

3) não houve descumprimento de formalidades essenciais que invalide o citado documento. Também não ocorreu fraude, dolo ou má-fé. Transgressões sobre exigências secundárias não infirmam atos, nem processos;

4) nenhum dos motivos obrigatórios previstos no art. 149 do CTN fundamenta a revisão de lançamento discutida no presente processo;

5) não se atendeu ao artigo 112 do CTN que prescreva a interpretação mais favorável ao acusado;

6) inexiste qualquer tipificação legal descrevendo a emissão antecipada do certificado de origem em relação à data da fatura como ilícito punível com a exigência do Imposto de Importação;

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 119.036  
ACÓRDÃO N° : 303-28.890

7) a origem da mercadoria está sobejamente provada no despacho aduaneiro;

8) aos atos praticados entre os contratantes aplicam-se as regras às quais estão vinculadas as partes contratantes por força do tratado celebrado;

9) portanto, incabível as regras de certificação de origem estabelecidas no Regime Geral de Origem da ALADI e sua regulamentação;

10) o Decreto nº 929/93, em seu artigo 10, modificado posteriormente pelo Decreto nº 1300/94, reza que: "Em todos os casos, o certificado de origem deverá ter sido emitido com anterioridade à data do embarque da mercadoria amparada pelo mesmo ou, no mais tardar, dentro dos dez dias úteis seguintes à data mencionada."

11) deve-se aplicar retroativamente a norma mais benéfica conforme preceitua o artigo 106 do CTN, ou seja, no nosso caso, o Decreto nº 1300/94;

12) requer, portanto, a reforma parcial da decisão a quo a fim de excluir a exigência do Imposto de Importação, multa de mora e demais encargos legais.

É o relatório.

81

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.036  
ACÓRDÃO Nº : 303-28.890

VOTO

Quanto às preliminares argüidas pelo recorrente,

- 1) ausência de subsunção em face de hipótese inexistente e de fato suficiente;
- 2) falta de motivação da revisão, mudança de critério jurídico e interpretação mais favorável;
- 3) violação da cláusula do devido processo legal.

Cabe o seguinte julgamento:

1) não há que se falar em ausência de dispositivo legal que comine a pena de perda do benefício pleiteado pelo fato do certificado de origem ter data anterior à data da fatura.

Ora, o benefício pleiteado de redução de 100% do Imposto de Importação decorre não da Lei, e por isso não pode ser confundido com isenção, e sim do Acordo de Complementação Econômica, ACE - 014, celebrado entre Brasil e Argentina. A concessão de tal benefício está condicionada ao cumprimento de algumas obrigações por parte do importador, entre elas, aquela prevista no artigo segundo do Acordo 91, que trata da Regulamentação das Disposições Referentes à Certificação de Origem:

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

No presente caso, a fatura comercial foi emitida em 26/11/92 (fls. 14), enquanto que o Certificado de Origem teve sua emissão no dia 20/11/92 (fls. 15).

Houve, portanto, flagrante e indiscutível infração à norma supra citada, condicionadora do benefício pleiteado.

Não há, desse modo, que se falar em ausência de subsunção em face de hipótese inexistente.

2) No caso do Imposto de Importação, o art.54 do Decreto-lei nº 37/66, com redação dada pelo Decreto-lei nº 2472/88, prevê expressamente o reexame do lançamento, consistindo na apuração da regularidade do pagamento do imposto

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.036  
ACÓRDÃO Nº : 303-28.890

devido à Fazenda Nacional ou do benefício fiscal aplicado e da exatidão das informações prestadas pelo importador. Para realização desse procedimento, o mesmo dispositivo legal confere ao fisco o prazo de cinco anos contados do registro da DI. Trata-se da denominada "Revisão Aduaneira", disciplinada pelo art. 455 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91030/85, definida como sendo o ato pelo qual a autoridade fiscal competente, após o desembaraço da mercadoria, reexamina a documentação apresentada relativa ao despacho, com vistas a verificar a regularidade da importação quanto aos aspectos fiscais, bem como o cabimento dos benefícios fiscais invocados pelo importador.

Como se vê, o reexame do lançamento encontra pleno amparo legal.

3) Quanto ao devido processo legal, este está plenamente assegurado com o respeito às normas de Decreto 70235/72.

Quanto ao mérito da questão principal, cabem as seguintes análises:

De um lado, houve indiscutivelmente infração ao artigo segundo do Acordo 91, já que, como se sabe, o certificado de origem foi emitido 06 (seis) dias antes da fatura comercial.

Entretanto tal desencontro de datas não é o suficiente para invalidar um documento oficial como o Certificado de Origem, cujo conteúdo retrata fielmente o fato ocorrido, ou seja, a importação de 760 toneladas de milho argentino a granel safra 1991/1992, cor amarela e/ou vermelha, em grãos com casca, grado 2 ou melhor, da República Argentina. Tais informações são exatamente as mesmas contidas na Fatura Comercial nº 0151 (fls.14).

A redução de 100% da alíquota do I.I, pleiteada pelo ora recorrente, é um benefício concedido em razão do Acordo celebrado entre Brasil e Argentina. Não há que se confundir, em momento algum, com a figura tributária da isenção, tratada pelo nosso Código Tributário Nacional nos artigos 176 a 179, e que consiste numa forma de exclusão do crédito tributário, que sempre decorre da lei. Já a alíquota zero por cento (0%), como explica Roosevelt Baldomir Sosa in "Comentários à Lei Aduaneira- Decreto 91.030/85", São Paulo, Aduaneiras, 1995, pg. 165:

*"A alíquota zero por cento (0%) corresponde ao nível mínimo de tributação e como tal é jurídica e tecnicamente imposto integral, não se confundindo com qualquer outro regime tributário."*

Desse modo, não se tratando de isenção, não precisamos nos restringir à interpretação literal, prevista no artigo 111 do CTN. Devemos, sim, procurar entender qual fora o objetivo que o legislador, no nosso caso, os signatários do Acordo entre Brasil e Argentina quiseram atingir ao elaborarem a norma atingida. Em outras

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.036  
ACÓRDÃO Nº : 303-28.890

palavras, devemos procurar o elemento teleológico, que como ensina Carlos Maximiliano *in* "Hermenêutica e aplicação do Direito", Rio de Janeiro, Forense, 1994, pg. 151:

"(...)

*Toda prescrição legal tem provavelmente um escopo, e presume-se que a este pretenderam corresponder os autores da mesma, isto é, quiseram tornar eficiente, converter em realidade o objetivo ideado. A regra positiva deve ser entendida de modo que satisfaça aquele propósito; quando assim se não procedia, construíam a obra do hermeneuta sobre a areia movediça do processo gramatical.*

*Considera-se o Direito como uma ciência primariamente normativa ou finalística; por isso mesmo sua interpretação há de ser, na essência, teleológica. O hermeneuta sempre terá em vista o fim da lei, o resultado que a mesma precisa atingir em sua atuação prática.*  
(...) "

*(Grifo nosso)*

Pois bem, no nosso caso, a emissão antecipada da fatura comercial em relação à emissão do Certificado de Origem, prevista no artigo 2º do Acordo 91, é uma exigência da consequência lógica do fato do Certificado de Origem corresponder, como diz o próprio nome, a um certificado, uma declaração da origem da mercadoria negociada conforme a respectiva fatura comercial. O que se visa preservar é a correlação entre a mercadoria negociada, comprovada pela emissão da fatura comercial, e a sua origem, declarada no competente Certificado. A ordem das datas é mera consequência da ordem do processo de importação. Entretanto, se a correlação acima mencionada estiver garantida, através da coincidência das informações contidas em ambos os documentos, comprovando que a mercadoria adquirida foi de fato importada do país signatário, como ocorreu no nosso caso, então a finalidade da norma foi atingida.

Cabe lembrar que a fatura comercial é um documento emitido pelo exportador para formalizar a transferência de propriedade da mercadoria para o importador.

Ademais, a correção da data da fatura comercial seria facilmente sanada se tal erro fosse comunicado ao importador na época do registro da Declaração de Importação.

Corroborando o raciocínio acima exposto, a emissão da Guia de Importação, que no nosso caso ocorreu em 06/11/92 (fls.13), pressupõe a emissão da fatura *pro forma*. Portanto, não restam dúvidas que a venda da mercadoria foi efetivada antes do embarque.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 119.036  
ACÓRDÃO N° : 303-28.890

Finalmente, o bom senso não permite admitir o embarque de uma mercadoria sem antes a mesma ter sido devidamente negociada.

Desse modo, a mera antecipação de 06 dias na emissão do Certificado de Origem não é o suficiente para invalidá-lo.

Em face do exposto, conheço do recurso por tempestivo, para no mérito dar-lhe provimento.

Sala das Sessões, em 19 de maio 1998.



MANOEL D'ASSUNÇÃO FERREIRA GOMES - Relator