



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**TERCEIRA CÂMARA**

**Processo nº** 15165.002010/2002-44  
**Recurso nº** 133.474 De Ofício e Voluntário  
**Matéria** II/CLASSIFICAÇÃO FISCAL  
**Acórdão nº** 303-35.314  
**Sessão de** 19 de maio de 2008  
**Recorrentes** DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC  
IMPSAT COMUNICAÇÕES LTDA.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II**

Data do fato gerador: 07/03/2001, 08/05/2001

Erro de Capitulação Legal. Inocorrência. Preferência tarifária vinculada à origem e isenção de caráter especial. Ausência de identidade.

O afastamento de preferência tarifária não se confunde com revogação de isenção. Não há que se falar, portanto, em erro de capitulação do auto de infração onde o autuante descreve a legislação que disciplina o tratamento tarifário vinculado à origem e expõe os elementos que, na sua convicção, deixaram de ser observados.

Cerceamento do direito de defesa por ausência de procedimento de Investigação de Origem. Não caracterização.

A não realização de procedimento de Investigação de Origem disciplinado na Instrução Normativa SRF nº 149, de 2002, não configura cerceamento do direito de defesa, máxime em razão de que o sujeito passivo não seria parte em tal procedimento, restrito ao país importador e o exportador.

Regime de Origem. Declaração de Necessidade. Pendência de Disciplinamento.

O regime excepcional definido no art. 5º da Decisão CMC nº 6/94 e, atualmente, pelo art. 6º da Decisão CMC nº 01/04 carece de norma capaz de lhe dar eficácia.

Violação do Princípio da Irretroatividade. Inocorrência.

A expedição de parecer técnico, que expõe o modo como a Administração Pública interpreta determinado dispositivo contido em acordo internacional não viola o princípio da irretroatividade, pois não institui regra nova.

Violação do Princípio da Segurança Jurídica. Inocorrência.

Não há que se falar em violação ao princípio da segurança jurídica se não demonstrada a existência de um regime jurídico consolidado pela aquiescência, ainda que tácita, da Administração Pública.

RO Negado e RV Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da terceira câmara do terceiro conselho de contribuintes, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Heroldes Bahr Neto, Nanci Gama, Nilton Luiz Bartoli e Vanessa Albuquerque Valente, que deram provimento. Por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto do relator.

  
ANELISE DAUDT PRIETO

Presidente

  
LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Celso Lopes Pereira Neto e Tarásio Campelo Borges.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário, cumulado com recurso de ofício contra acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Florianópolis.

Por bem descrever a matéria litigiosa, adoto relatório que embasou a decisão recorrida, que passo a transcrever:

*A empresa acima qualificada importou, por meio das 11 (onze) Declarações de Importação (DIs) relacionadas no demonstrativo de fls. 128 a 130, registradas em 07/03/2001 e 08/05/2001 e desembaraçadas no canal verde, 743.101 metros de Cabos de Fibra Ópticas Monomodo LEAF (NZDF), Tipo Duto, 48 Fibras, Código A-DF (ZN) 2Y 4 X 12 E 10 / 125, classificando-os no código NCM 8544.70.10 (alíquotas de 19% de II e 2% de IPI). Como a importadora consignou que os referidos produtos fariam jus à preferência tarifária prevista no Acordo de Complementação Econômica (ACE) nº 18 – Mercosul, não houve qualquer recolhimento a título de Imposto de Importação.*

*Tendo em vista Representação juntada às fls. 109 a 112, oriunda da Coordenação-Geral de Administração Aduaneira (COANA), a fiscalização da Inspeção da Receita Federal em Curitiba/PR (IRF/Curitiba) efetivou a revisão aduaneira das aludidas DIs, constatando a ausência das Declarações de Necessidade que, no seu entender, deveriam obrigatoriamente acompanhar os Certificados de Origem que instruíram os despachos aduaneiros, a fim de que pudesse ser reconhecido o tratamento tributário preferencial pleiteado, consoante o que determina o art. 5º do Capítulo III, do Anexo I, do VIII Protocolo Adicional ao ACE nº 18, combinado com o art. 5º, do Anexo II, do XXII Protocolo Adicional ao ACE nº 18.*

*Conseqüentemente, foram lavrados os Autos de Infração de fls. 125 a 127 e 134 a 136, integrados pelos demonstrativos de fls. 128 a 133 e 137 a 142, para exigência do montante de R\$ 1.975.726,41, relativo a Imposto de Importação (II), e da quantia de R\$ 38.502,44 correspondente a Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), acrescidos de multa de ofício e juros de mora, em virtude da perda da preferência percentual de 100% no II estabelecida para produtos originários da Argentina.*

*Ciente da autuação, a interessada protocolizou, por meio de procurador, a defesa de fls. 156 a 179, acompanhada dos documentos de fls. 180 a 246, argumentando, em síntese, que:*

*- O não cumprimento dos requisitos específicos de origem, alusivos a processos produtivos, estabelecidos no Anexo II do XXII Protocolo Adicional ao ACE nº 18, somente é admitido em situações muito particulares, conforme previsto no art. 5º do Capítulo III, do Anexo I, do VIII Protocolo Adicional ao ACE nº 18, devendo o Estado Parte exportador não só atestar a impossibilidade de serem cumpridas tais*

*condições, como também informar ao Estado Parte importador e à Comissão de Comércio do Mercosul (CCM) que, por uma razão de natureza excepcional, faz-se necessário manter o regime tarifário a despeito de não estarem sendo observados os requisitos específicos relativos ao produto exportado;*

*- É esse, precisamente, o caso em tela, em que, devido a uma situação de caráter absolutamente excepcional, foi emitida Declaração de Necessidade (documento 3, em anexo) pela autoridade competente do país exportador (Argentina), atestando a impossibilidade de obtenção, junto a fornecedores de Estados Partes do Mercosul, de material (fibra óptica especial NZDF) utilizado na fabricação dos cabos importados;*

*- Por esse motivo, a autoridade argentina considerou procedente a aplicação do disposto no art. 5º do Capítulo III, do Anexo I, do VIII Protocolo Adicional ao ACE nº 18, de acordo com observação constante dos Certificados de Origem das mercadorias;*

*- Além disso, a autoridade argentina também comunicou oficialmente o Brasil e a CCM sobre a utilização de tais prerrogativas, conforme consta do item 8 da Ata da XLVII Reunião da Comissão de Comércio do Mercosul, ocorrida em 21/01/2001 (Documento 05, em anexo), antes do desembaraço das DIs sob exame;*

*- Vê-se, portanto, que foram cumpridas todas as exigências previstas no art. 5º do Capítulo III, do Anexo I, do VIII Protocolo Adicional ao ACE nº 18;*

*- Qualquer questionamento a respeito da necessidade de regulamentação específica do referido art. 5º não se aplica ao caso em questão, de acordo com o que restou consignado na Ata da LII Reunião da Comissão de Comércio do Mercosul, realizada em 05/10/2001 (documento 06, em anexo);*

*- Mesmo que a impugnante não tivesse condições de apresentar a Declaração de Necessidade (documento 3, anexo), ainda assim a presente autuação não teria condições de prosperar, pois a ausência de tal documento, meramente acessório, não seria suficiente para impedir a aplicação do regime tarifário do Mercosul;*

*- Com efeito, o que atesta a origem argentina dos produtos é, como o próprio nome diz, o Certificado de Origem, que foi devidamente apresentado pela importadora;*

*- Segundo entendimento jurisprudencial expresso nos documentos 07 e 08 em anexo, até a falta dos Certificados de Origem não pode impedir a aplicação do regime tarifário do Mercosul; assim, com mais razão, pode-se concluir que o mesmo raciocínio se aplica em relação às Declarações de Necessidade;*

*- Cabe ainda apontar que os dispositivos do Regulamento Aduaneiro que supostamente foram violados pela impugnante não guardam qualquer relação com o caso em tela;*

*- Como os produtos importados são de origem argentina e, portanto, devem receber o tratamento tarifário do Mercosul, também não há*



*como subsistir a autuação no tocante ao IPI, já que a base de cálculo desse imposto está correta, não tendo havido a violação de quaisquer dos dispositivos do Regulamento do IPI citados pela fiscalização.*

*Ao final, a interessada requer o cancelamento integral do crédito tributário lançado, protestando pela posterior juntada das Declarações de Necessidade, devidamente notarizadas e consularizadas.*

*Nesse sentido, foram anexados aos autos, posteriormente, os documentos de fls. 250 a 272.*

*Entendendo não se encontrarem reunidos todos os elementos necessários para formar convicção acerca do litígio, esta autoridade julgadora determinou a realização de diligência (fls. 274 a 276) para que a autoridade preparadora solicitasse a manifestação da Divisão de Assuntos Comerciais da Coordenação de Assuntos Tarifários e Comerciais da COANA quanto à validade dos documentos apresentados pela contribuinte, esclarecendo se eles se prestam a cumprir a formalidade que o citado órgão entende ser indispensável no caso em comento.*

*Em atendimento, foi juntada ao presente a Informação de fls. 279 a 283, instruída com os documentos de fls. 284 a 297, onde a COANA responde de forma negativa ao referido questionamento.*

Com base nesses elementos, decidiu o órgão colegiado *a quo* pela procedência parcial da exigência fiscal, conforme se verifica da leitura da ementa abaixo transcrita:

*Assunto: Imposto sobre a Importação - II*

*Data do fato gerador: 07/03/2001, 08/05/2001*

*Ementa: PREFERÊNCIA TARIFÁRIA NO ÂMBITO DO MERCOSUL. REQUISITOS ESPECÍFICOS DE ORIGEM.*

*É incabível a aplicação de preferência tarifária em caso de mercadoria que não cumpre com os requisitos específicos de origem do Mercosul, conforme previsto no art. 5º, do Anexo II, do XXII Protocolo Adicional ao ACE nº 18.*

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Data do fato gerador: 07/03/2001, 08/05/2001*

*Ementa: MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE.*

*Insubsistente a cominação de multa de ofício relativa à exigência dos tributos apurados em razão de solicitação indevida, feita no despacho de importação, de reconhecimento de preferência percentual negociada em acordo internacional, quando o produto estiver corretamente descrito, com todos os elementos necessários à sua identificação e ao enquadramento tarifário pleiteado, e não ficar caracterizado intuito doloso ou má fé por parte do declarante.*

*Lançamento Procedente em Parte.*



Mantendo a sua irresignação, compareceu a recorrente perante este Terceiro Conselho pleiteando a reforma daquele *decisum* renovando parte significativa dos fundamentos que embasaram a instauração da fase litigiosa do vertente processo, acrescentando, essencialmente:

1- que, quando da apresentação da sua Impugnação, trouxe à colação os documentos exigidos pela fiscalização e cuja não apresentação motivara a fixação de exigência, conforme se verifica dos documentos acostados às fls 250/272, sanando qualquer pendência porventura até então existente;

2- que tais documentos foram expedidos pela Autoridade competente, qual seja, a Secretaria da Indústria e Comércio do Ministério da Economia da Argentina.

3- que não foi observado o rito do Processo de Investigação de Origem e que tal inobservância cercearia seu direito de defesa;

4- que discorda das ponderações da Coordenação-Geral de Administração Aduaneira - COANA assentadas no protocolo nº 2005/00177, na medida em que:

a) apesar de não questionar o descumprimento do regime de origem, o mesmo teria sido excepcionado pela expedição de declaração de necessidade;

b) que a informação de que, em setembro de 2001 haveria estabelecimento situado no Brasil capaz de produzir fibras ópticas com os padrões das que foram incorporadas às mercadorias importadas, tal fato não influenciaria o pleito da recorrente, posto que as importações em litígio ocorreram entre março e maio de 2001;

6- que a nota técnica nº 170, do Departamento de Negociações Internacionais da Secretaria de Comércio Exterior (DEINT) igualmente reconheceu tal inexistência;

7- que o 8º Protocolo Adicional do ACE 18 não dependeria de regulamentação. Para tanto, faz uma minuciosa explanação acerca do rito de internalização dos acordos internacionais e sobre a aplicação do art. 98 do CTN.

8 - que, ademais, tanto o 8º, quando o 22º Protocolos teriam sido devidamente internalizados, através dos Decretos nº 1.368/95 e 2.874/98;

9- que, cumpridas as formalidades, tornaram-se normas de eficácia plena. Traz à colação trechos doutrinários de Pedro Dallari e Flavia Piovesan, além de ementa de solução de consulta expedida pela SRRF 9ª RF e de trecho extraído do sítio na Internet da Federação das Indústrias do Estado de São Paulo - FIESP;

10- que a soma desses fatores repudiariam as conclusões consignadas pela autoridade fiscal, bem assim o entendimento apresentado na LII reunião da Comissão de Comércio do Mercosul, consignados na Ata nº 06/01;

11- que o regime de origem do Mercosul para bens de capital sinaliza com a obrigatoriedade de agregação regional de no mínimo 60%, mas que o item 5.12 do Anexo II do 22º Protocolo Adicional ao ACE nº 18, traria requisitos específicos de origem para o produto em litígio, descrevendo um processo produtivo mínimo, transcreveu tal processo;

12 - que essas exigências podem ser mitigadas, permitindo-se que se empreguem materiais um país que não participe do Bloco, desde que verificadas circunstâncias excepcionais relativas a abastecimento, disponibilidade, especificações técnicas, prazo de entrega e preço, reconhecidas por meio de declaração de necessidade;

13 - que, efetivamente, no caso das importações em litígio, tal excepcionalidade encontra-se configurada, fato que, no seu sentir, teria sido esclarecido pela já citada nota técnica DEINT nº 170/2001, que reconheceu que os estabelecimentos produtores situados no Mercosul seriam incapazes de produzir fibras ópticas NZDF à época das importações;

14- que a delegação Argentina informara, em fevereiro de 2001, por ocasião da XLVII Reunião da CCM, a expedição das declarações de necessidade, mas que o Brasil somente contestara tal expedição em outubro do mesmo ano, por ocasião da LII Reunião da CCM;

15- que assim sendo, configurar-se-ia a retroação em prejuízo da recorrente. Faz extensa explanação acerca da aplicabilidade do princípio da irretroatividade e da segurança jurídica, reafirmando seu entendimento acerca da regulamentação do art. 5º, ato que instituiu a debatida "Declaração de Necessidade";

16 - que a decisão de regulamentar o art. 5º da Decisão CMC Nº 6/94, consignada na ata 06/01, correspondente à LII reunião CCM não alcançaria requisitos específicos de origem para fibras ópticas;

17 - que a reprovação da adoção de excepcionalidade pela nota técnica DEINT nº 170/2001 estaria equivocada, na medida em que, conforme parecer exarado por técnicos da Recorrente (Doc. 06), fibras ópticas do tipo monomodo não seriam capazes de substituir as fibras NZDF;

18- que a boa-fé demonstrada produziria os mesmos efeitos da denúncia espontânea, afastando a aplicação de multa moratória, aplicada em substituição à multa de ofício exonerada pelas autoridades de 1ª instância. Cita doutrina e jurisprudência acerca da matéria;

19 - questiona, finalmente, a constitucionalidade da taxa Selic para atualização dos débitos. Cita farta doutrina e jurisprudência acerca da matéria.

É o Relatório.



## Voto

Conselheiro LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO, Relator

### 1. Nulidade do Auto de Infração

Os questionamentos acerca da nulidade do auto de infração que materializa a exigência fiscal ora debatida encontram-se ancorados em dois pontos principais: suposto erro de capitulação legal e cerceamento do direito de defesa, materializado na não-observância do rito do procedimento de investigação de origem.

#### 1.1 - Erro de Capitulação Legal

O erro na descrição da sua fundamentação legal, segundo alegado, decorreria da ausência de expressa referência a dispositivos que tratassem da *perda do direito ao benefício fiscal, ou mesmo a qualquer questão relativa aos bens importados pela Recorrente, quais sejam, fibras ópticas.*

A despeito da compreensão da recorrente, o que está sendo discutido no presente processo não é uma revogação de isenção, mas a aplicabilidade ou não de preferência tarifária (no caso de 100%), em função da origem da mercadoria.

Ademais, como já confirmado na jurisprudência dos conselhos de contribuintes, ainda que configurado o reclamado erro, tal falha, por si só, não seria capaz de conduzir a ação fiscal à nulidade.

Apenas à guisa de ilustração, trago a colação ementa do lead case que pavimentou esse norte, colhido da obra de Luiz Henrique de Barros Arruda (*Processo Administrativo Fiscal de Determinação e Exigência de Créditos Tributários Decreto Nº 70.235/72 e Alterações Posteriores - Manual. São Paulo. Resenha Tributária, . 1994, 2ª ed. p. 47*)

*"NULIDADE - O erro no enquadramento legal da infração cometida não acarreta nulidade do auto de infração quando comprovado, pela judiciosa descrição dos fatos nele contida e alentada impugnação apresentada pelo contribuinte contra as imputações que lhe foram feitas, que inocorreu preterição do direito de defesa." (Ac. 103-12119, de 25/03/92)*

#### 1.2 Infração do Devido Processo Legal - Cerceamento do Direito de Defesa.

A inobservância do devido processo legal, a seu turno, estaria configurada pela não realização do competente procedimento de Investigação de Origem previsto no art. 13 da Instrução Normativa SRF nº 149, de 2002. Como consequência, lhe teria sido negada a oportunidade de contestar as conclusões levadas a efeito pela autoridade autuante.



Indiscutivelmente, a proteção ao exercício do direito de defesa é um dos marcos que deve nortear o processo administrativo fiscal. No caso concreto, entretanto, não vislumbro o alegado prejuízo.

A uma, porque o importador não seria parte do reclamado procedimento. Vejamos a redação do ato normativo que disciplina a sua realização:

*Art. 13. O processo aduaneiro de investigação de origem é o procedimento mediante o qual a autoridade aduaneira verifica o cumprimento das regras de origem para determinada mercadoria, quando houver suspeitas de irregularidade relacionada à veracidade ou observância das disposições do Regime de Origem do Mercosul, visando apurar ocorrências envolvendo o produtor ou o exportador da mercadoria importada.*

*Art. 14. Em caso de dúvida fundamentada sobre a autenticidade ou veracidade do Certificado de Origem, o chefe da unidade local da SRF solicitará à Coana a requisição de informações adicionais junto à autoridade competente do Estado-Parte exportador.*

*Parágrafo único. A Coana aguardará resposta ao pedido de informações pelo prazo de quinze dias úteis, contado da data de recebimento da solicitação pela autoridade competente do Estado-Parte exportador.*

*(...)*

*Art. 17. Durante o processo aduaneiro de investigação de origem, a Coana poderá:*

*I - requerer informações e cópia da documentação em posse da entidade certificadora do Estado-Parte exportador, necessárias à verificação da autenticidade do Certificado de Origem que ampara a mercadoria sob investigação e da veracidade das informações nele contidas;*

*II - enviar questionário escrito ao exportador ou produtor do outro Estado-Parte, relacionado com a mercadoria objeto de investigação;*

*III - solicitar à repartição oficial do Estado-Parte exportador, mediante justificativa, as gestões pertinentes destinadas à realização de visitas de verificação para examinar o processo produtivo e as instalações destinadas à produção da mercadoria em questão, ou*

*IV - adotar outros procedimentos, de conformidade com o acordado entre os Estados-Partes.*

*Parágrafo único. As ações previstas nos incisos I e II deste artigo serão efetivadas por intermédio das autoridades competentes do Estado-Parte exportador. (todos os destaques não constam do original)*

A duas, porque o pré-falado procedimento não é condição para que se proceda a avaliação do fiel cumprimento do regime de origem do Mercosul. Vejamos o que diz os artigos 1º e 2º desse mesmo ato administrativo:

*Art. 1º As mercadorias submetidas a despacho aduaneiro de importação com tratamento tarifário preferencial acordado pelos Estados-Partes integrantes do Mercado Comum do Sul (Mercosul) estão sujeitas ao controle e à verificação da origem, na forma estabelecida nesta Instrução Normativa.*

*§ 1º A origem das mercadorias terá como documento probante o Certificado de Origem emitido pelas repartições oficiais ou por outros organismos ou entidades por elas credenciados, de conformidade com o acordado pelos Estados-Partes.*

*§ 2º O controle a que se refere este artigo consiste no procedimento de verificação dos Certificados de Origem quanto aos aspectos de autenticidade, veracidade e observância das disposições estabelecidas no Regulamento de Origem do Mercosul.*

*Art. 2º O controle da origem será realizado, pela Secretaria da Receita Federal (SRF), no curso do despacho de importação ou em procedimento de fiscalização após o despacho aduaneiro. (destaquei)*

*Parágrafo único. No curso do despacho aduaneiro, o controle ocorrerá quando a declaração de importação for selecionada para conferência da correspondente mercadoria, inclusive sob os aspectos exclusivamente documentais.*

Ou seja, não existe vício formal na realização da verificação de conformidade em sede de revisão aduaneira ou, como explicitou a norma, “fiscalização após o despacho aduaneiro”. A investigação de origem é mais um meio de verificação do cumprimento do regime de origem, não o único.

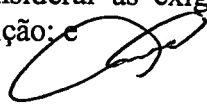
Ante a tais elementos, voto no sentido de rejeitar as arguições de nulidade do auto de infração.

## **2. Regime de Origem**

Admitindo que não existe litígio acerca dos aspectos formais dos Certificados de Origem que instruíram os despachos de importação objeto do vertente processo, a tarefa que se impõe a este Colegiado é decidir:

1- se o regime excepcional previsto nos §§ 2º e 3º do art. 5º do mesmo VIII Protocolo Adicional ao ACE 18, à época regido pelo art. 5º da Decisão CMC nº 6/94 e, atualmente, pelo art. 6º da Decisão CMC nº 01/04, depende ou não de disciplinamento adicional para ser aplicado;

2- se a decisão do Estado-Parte de invocar unilateralmente a aplicação desse regime produz efeitos se não ratificada pelo Estado-Parte que concedeu a preferência tarifária ou pela Comissão de Comércio do Mercosul;

3- se a aplicação desse dispositivo afastaria exclusivamente os requisitos específicos de origem ou autorizaria também desconsiderar as exigências do regime geral, focado no percentual de agregação e no “salto” de posição: 

4- se os fatos carreados aos autos autorizariam a aplicação daquele regime excepcional.

## 2.1 - Regime de Origem

A partir da edição do VIII Protocolo Adicional ao Acordo de Complementação Econômica nº 18 (promulgado pelo Decreto nº 1.568, de 1995), abriu-se a possibilidade de fixar os requisitos para que uma mercadoria seja considerada originária de um dos países-membro sob dois regimes distintos: o geral e o específico, disciplinado, respectivamente, no art. 3º e nos artigos 4º e 5º do seu Anexo I.

Diz o art. 3º:

*Serão considerados originários:*

*a) os produtos elaborados integralmente no território de qualquer um dos Estados Partes quando em sua elaboração forem utilizados, única e exclusivamente, materiais originários dos Estados Partes;*

*b) os produtos dos reinos mineral, vegetal e animal, incluindo os da caça e da pesca, extraídos, colhidos ou apanhados, nascidos e criados em seu território ou em suas águas territoriais, patrimoniais e zonas econômicas exclusivas e os produtos do mar extraídos fora de suas águas territoriais, patrimoniais e zonas econômicas exclusivas, por barcos de sua bandeira ou alugados por empresas estabelecidas em seu território e processados em suas zonas econômicas, mesmo quando tenham sido submetidos a processos primários de embalagem e conservação, necessários para sua comercialização e que não impliquem mudança na classificação da nomenclatura;*

*c) os produtos em cuja elaboração forem utilizados materiais não originários dos Estados Partes, quando resultantes de um processo de transformação realizado em seu territórios, que lhes confira uma nova individualidade caracterizada pelo fato de estarem classificados na Nomenclatura Comum do MERCOSUL em posição diferente à dos mencionados materiais exceto nos casos em que se considerar necessário o critério de mudança de posição tarifária mais valor agregado de 60%.*

*Não obstante, não serão considerados originários os produtos resultantes de operações ou processos efetuados no território de um Estado Parte pelos quais adquiriram a forma final em que serão comercializados, quando nessas operações ou processos forem utilizados exclusivamente materiais ou insumos não originários dos Estados Partes e consistam apenas em montagens ou ensamblagens, embalagem, fracionamento em lotes ou volumes, seleção, classificação, marcação, composição de sortimentos de mercadorias ou simples diluições em água ou outra substância que não altere as características do produto como originário ou outras operações ou processos equivalentes;*

*d) nos casos em que o requisitos estabelecidos da letra "c" não possa ser cumprido porque o processo de transformação operado não implica mudança de posição na Nomenclatura Comum do MERCOSUL, será*



*suficiente que o valor CIF porto de destino ou CIF porto marítimo dos insumos de terceiros países não exceda 40% do valor FOB das mercadorias de que se tratar;*

*Na ponderação dos materiais originários de terceiros países para os Estados Partes sem litoral marítimo, serão considerados como porto de destino os depósitos e zonas francas concedidos pelos demais Estados Partes, quando os materiais chegarem por via marítima;*

*e) os produtos resultantes de operações de ensablagem ou montagem realizados no território de um país do MERCOSUL, utilizando materiais originários de terceiros países, quando o valor CIF porto de destino ou CIF porto marítimo desses materiais não exceda 40% do valor FOB; e*

*f) os produtos que cumpram com os requisitos específicos a serem estabelecidos de conformidade com o procedimento disposto no Artigo 2 da Resolução 6/94 do GMC.*

*Os Bens de Capital cumprirão o regime geral de origem do MERCOSUL.*

Já os artigos 4º e 5º e seu § 1º, prevêm:

*Artigo 4º*

*A Comissão de Comércio do MERCOSUL poderá estabelecer futuramente requisitos específicos de origem, de forma excepcional e justificada, que prevalecerão sobre os critérios gerais, bem como rever os requisitos estabelecidos.*

*Artigo 5º*

*Na determinação dos requisitos específicos de origem a que se refere o Artigo 4º, bem como na revisão dos que tiverem sido estabelecidos, a Comissão de Comércio do MERCOSUL tomará como base, individual ou conjuntamente, os seguintes elementos:*

*I - Materiais e outros insumos empregados na produção:*

*a) Matérias-primas:*

*i) Matéria- prima preponderante ou que confira produto sua característica essencial; e ii) matérias-primas principais.*

*b) Partes ou peças:*

*i) parte ou peça que confira ao produto sua característica final;*

*ii) partes ou peças principais; e*

*iii) percentual das partes ou peças com relação ao valor total.*

*c) outros insumos*

*II - Processo de transformação ou elaboração utilizado*



*III - Proporção máxima do valor dos materiais importados de terceiros países a respeito do valor total do produto que resultar do procedimento de valoração acordado em cada caso.*

*Em casos excepcionais, quando os requisitos específicos não puderem ser cumpridos pela ocorrência de problemas circunstanciais de abastecimento, disponibilidade, especificações técnicas, prazo de entrega e preço, poderão ser utilizados materiais não originários dos Estados Partes. (destaquei)*

Conforme já mencionado, as mercadorias objeto do presente processo estão sujeitas a requisitos específicos, estabelecidos no 22º Protocolo Adicional ao Acordo de Complementação Econômica nº 18 (promulgado pelo Decreto nº 2.874, de 1997), responsável pela internalização da Decisão CMC nº 16/97.

Dispôs o referido ato que, para que um cabo óptico seja considerado originário do Bloco, deve ser observado o seguinte processo produtivo mínimo:

- A. Pintura de fibras;*
- B. Reunião de fibras em grupos;*
- C. Reunião para formação de núcleo;*
- D. Extrusão da capa ou aplicação de armação metálica e marcação;*
- E. Será admitida a realização das atividades descritas nos itens "A" e "B" por terceiros, desde que efetuada em um dos Estados Partes;*
- F. As empresas deverão realizar atividades de engenharia referentes ao desenvolvimento e adaptação do produto à sua fabricação e teste (ensaios) de aceitação operacional; e*
- G. Os cabos ópticos deverão utilizar fibras ópticas que atendam o requisito específico de origem definido para as mesmas.*

No caso concreto, a excepcionalidade pleiteada diz respeito à exigência consignada na letra "G", ou seja, os cabos objeto de litígio não foram fabricados com fibras ópticas originárias do Mercosul.

## 2.1 - Eficácia

O primeiro ponto que deve ser enfrentado, a meu ver, é eficácia da norma que instituiu o regime excepcional ora debatido.

Quanto a esse aspecto, relembre-se, sustenta a recorrente:

*"... os 8º e 22º Protocolos Adicionais ao ACE nº 18 foram licitamente internados pelos Decretos nº 1.368/95 e 2.874/98 respectivamente. Uma vez ratificados, as normas Jurídicas nele contidas são aplicáveis de imediato, conforme prescreve o art 105 do CTN, ipso literis"*

A Coordenação-Geral de Administração Aduaneira, por sua vez, ao ser instada a se manifestar no curso de diligência determinada pelas autoridades *a quo*, defende:

*"4.1. A CCM, na ata nº 07/97, de sua XXV Reunião, realizada no período de 9 a 10 de dezembro de 1997, cópia anexa, recomendou a regulamentação do art. 5º do Anexo 1 do VIII Protocolo Adicional do Acordo de Complementação Econômica nº 18 (ACE-1 8), entretanto, por falta de entendimento entre as partes, até hoje tal dispositivo não foi regulamentado. Assim, esta Coana entende que enquanto não for regulamentado, tal dispositivo torna-se, na prática, inaplicável."*

Já o Departamento de Negociações Internacionais, Órgão Vinculado à Secretaria de Comercio Exterior, do Ministério do Desenvolvimento, Industria e Comercio Exterior (MDIC), afirma, por meio da Nota Técnica nº 170 DEINT/2001, (doc. de fls. 290 a 297), *literis*:

*O governo argentino comunicou aos Estados Partes a decisão de aplicar a norma em questão. Entretanto, vale ressaltar que a mesma carece de efetividade, visto que não está regulamentada em face das dificuldades de elaboração de informações necessárias as quais deveriam constar na Declaração de Necessidade.*

Ou seja, na opinião daquele órgão governamental, a aplicação do regime invocado pela República Argentina esbarraria na ausência de dispositivo de natureza procedimental que disciplinasse a expedição da referida declaração.

Na mesma linha, a Comissão de Comércio do Mercosul (CCM), que determinou que o Comitê Técnico nº 3 ("*Normas y Disciplinas Comerciales*") incluísse a "**reglamentacion**" do art. 5º em sua agenda de trabalho (doc. de fl. 287)

É importante frisar, nessa senda, que a determinação da CCM foi a de que fossem tomadas providências para que se procedesse ao **disciplinamento ou regramento** do dispositivo e não a sua **regulamentação**.

Com efeito, segundo Dicionário da Sociedad General Espanhola de Libreria (Madri, 5º ed. 1997, p. 412 e ss), **reglamentacion** seria a ação ou resultado da ação de **reglamentar**, submeter a **regramento**, **criar uma regra** e não **regulamentar**, estabelecer o significado de outra norma pré-existente.

Pode-se perceber, portanto, que, diferentemente do argumentado em sede de recurso, o que se discute no âmbito daquela comissão não é a vigência do dispositivo legal nem a sua regulamentação. O ponto nodal para a solução desse aspecto do litígio é avaliar a sua eficácia ou condição de aplicabilidade.

Nesse ponto, feliz é a lição de Tercio Sampaio Ferraz (*Introdução ao Estudo do Direito*, São Paulo, Atlas, 2ª ed. p. 196 e ss), que divide a avaliação da eficácia da norma sob dois aspectos: o sociológico, que pouco interessa à solução do litígio e o técnico, que efetivamente definirá se a norma está apta a sua aplicação imediata.

Diz o mestre:

*Uma norma válida pode já ser vigente e, no entanto, não ter eficácia. Vigência e eficácia são qualidades distintas. A primeira refere-se ao tempo de validade. A segunda, à produção de efeitos. A capacidade de*



*produzir efeitos depende de certos requisitos. Alguns são de natureza fática, outros, de natureza técnico-normativa.*

*(...)*

*Uma norma também se diz eficaz quando estão presentes certos requisitos técnicos. A dogmática supõe, neste caso, a necessidade de enlaces entre diversas normas, sem os quais a norma não pode produzir seus efeitos.*

*(...)*

*Fala-se, então de eficácia ou ineficácia técnica. A exigência destes enlaces nos permite dizer que a eficácia técnica tem uma relevância sintática (relação signo/signo, norma/norma).*

Aliás, embora esse fato não possua influência na solução do litígio, pelo menos a partir do final do ano de 2007, o próprio governo argentino passou a pleitear a edição da norma que antes entendia desnecessária.

Veja-se, a esse respeito, o item 3.4 da Ata MERCOSUL/CCM Nº 08/07, lavrada por ocasião da XCVII Reunião da Comissão de Comércio do Mercosul, extraída do sítio do Mercosul na Internet (<http://www.mercosur.int/msweb/portal%20intermediario/es/index.htm>):

*3.4 Declaración de necesidad en el marco del Art. 6 la Dec. CMC Nº 01/04*

*Las Delegaciones de Argentina y Brasil manifestaron que este artículo debería ser objeto de reglamentación en el ámbito del CT Nº 3.*

Impende que se registre que a Decisão CMC 1/04 derogou a 6/94, sendo o comando do art. 5 da norma revogada reproduzido no art. 6 da revogadora.

Também é importante frisar que, diferentemente do afirmado em sede de recurso, na opinião deste relator, a CCM não consignou na ata 06/01 (doc. de fls. 286) o entendimento de que o disciplinamento que se encontrava pendente não alcançaria a operação sob análise.

Com efeito, além da discussão acerca da aplicação do regime do art. 5º, como meio de excepcionar a exigência dos requisitos específicos de origem, àquela época, o próprio regime das operações envolvendo fibras ópticas estava sendo alvo de questionamento, em razão da aplicação do 4º parágrafo do art. 5º, que diz:

*Perante a contínua reiteração destes casos, o Estado Parte exportador ou o Estado Parte importador comunicará esta situação à Comissão de Comércio para os efeitos da revisão do requisito específico.*

O que ficou consignado no documento citado, portanto, foi a determinação de que os dois assuntos - a necessidade de se rever os requisitos de origem para os cabos ópticos de um modelo geral e disciplinamento do regime da "declaração de necessidade" - fossem tratados independentemente.

Vejamos a transcrição do trecho onde tal assunto foi tratado:



*La CCM instruyó al CT Nº 3 a reglamentar el Artículo 5 de la Decisión CMC Nº 6/94, no vinculando dicha reglamentación al presente análisis de los requisitos específicos de origen para las fibras ópticas. (destaquei)*

Em uma tradução livre, tal trecho poderia assim ser lido:

*"A CCM instruiu o CT nº 3 a regrear o artigo 5 da Decisão CMC nº 6/94, não vinculando tal regramento à presente análise dos requisitos específicos de origem para as fibras óticas."*

Resta definido, a meu ver, que a opinião da CCM é a de que o dispositivo efetivamente careceria de disciplinamento, tanto que determinou ao comitê técnico competente a adoção das medidas preparatórias para tanto.

Apenas para esclarecer, nos termos do disposto no art. 17, do Regimento da CCM, aprovado pela Resolução GMC nº 61/96, compete aos Comitês Técnicos prestar assessoramento, que será manifestado por meio de informes, recomendações e ditames técnicos, sem força normativa, que darão subsídios à elaboração de diretrizes editadas pela comissão à qual está subordinado.

Já as diretrizes da CCM, encontram-se expressamente enumeradas dentre as fontes jurídicas do Mercosul, definidas de acordo o art. 41<sup>1</sup> do Protocolo de Ouro Preto (promulgado pelo Decreto nº 1.901, de 1996) de observância obrigatória pelos países membros, nos termos do art. 42<sup>2</sup> do mesmo ato.

## 2.2- Comunicação ao País Importador e à CCM.

Mais uma questão a ser solucionada por este colegiado é natureza da decisão unilateral do governo argentino comunicada ao governo brasileiro e à Comissão de Comércio do Mercosul.

Relembre-se, nem a Coordenação-Geral de Administração Aduaneira reconheceu os documentos apresentados pela recorrente como a exigida Declaração de Necessidade, nem, no âmbito da CCM, alcançou-se o consenso necessário à aprovação da certificação procedida pelo Governo Argentino.

Para dar mais clareza, peço vênica para lembrar o que diz o parágrafo 2º do já transcrito art. 5º:

*Dada a situação prevista no parágrafo anterior, as entidades autorizadas do Estado Parte exportador emitirão o certificado correspondente, que deverá ser acompanhado de uma declaração de necessidade, expedida pela autoridade governamental competente,*

<sup>1</sup> As fontes jurídicas do Mercosul são:

I. O Tratado de Assunção, seus protocolos e os instrumentos adicionais ou complementares;  
II. Os acordos celebrados no âmbito do Tratado de Assunção e seus protocolos;  
III. As Decisões do Conselho do Mercado Comum, as Resoluções do Grupo Mercado Comum e as **Diretrizes da Comissão de Comércio do Mercosul**, adotadas desde a entrada em vigor do Tratado de Assunção. (destaquei)

<sup>2</sup> As normas emanadas dos órgãos do Mercosul previstos no Artigo 2 deste Protocolo terão caráter obrigatório e deverão, quando necessário, ser incorporadas aos ordenamentos jurídicos nacionais mediante os procedimentos previstos pela legislação de cada país.



***informando ao Estado Parte importador e à Comissão de Comércio os antecedentes e circunstâncias que justifiquem a emissão desses documentos. (destaquei)***

A meu ver, a única exegese possível do dispositivo acima é a de que a preferência tarifária invocada com base no regime extraordinário da “Declaração de Necessidade” é concedida sob condição resolutiva, somente se consolidando pela sua aprovação pela Comissão de Comércio, ouvido o País que, em última análise, será o responsável pela concessão da preferência tarifária.

Não vejo, portanto, como referendar o entendimento de que a aplicação do parágrafo único do art. 5º estaria sujeita à exclusiva avaliação do país que pleiteia a concessão de preferência tarifária.

Mais do que atentar contra o espírito do multilateralismo e à reciprocidade que lhe dá sustentação, admitir que essa “comunicação” não está sujeita a *referendum*, é atribuir à norma palavras inúteis.

Por óbvio, se a referida declaração não estivesse sujeita a aquiescência, ainda que tácita, do país importador ou da CCM não haveria porque exigir a sua justificação.

Se a norma exige que se comuniquem os motivos que originarão a declaração (no caso concreto, desabastecimento), é evidente que estes motivos estão sujeitos a verificação por parte do importador e, se afastados, desconstituirão os efeitos da declaração de necessidade emitida sob uma premissa equivocada.

### 2.3 - Efeitos

Se, por hipótese, fosse admitida a aplicação do ato exceptuador independentemente de disciplinamento adicional ou de aprovação, a meu ver, remanesceriam dúvida acerca dos efeitos produzidos pela sua aplicação.

Desta feita, restaria a este Colegiado decidir se o ato em questão, ao autorizar o afastamento do regime específico origem para cabos ópticos, estaria também afastando regime geral, que limita o valor dos componentes fabricados fora do bloco a 40% do valor total da mercadoria.

Tal aspecto é de extrema relevância porque, conforme consignou a DEINT, na mesma nota técnica 170, a fibra ótica óptica NZDF representa 85% do custo dos cabos ópticos.

De fato, diz o dispositivo

*Em casos excepcionais, quando os requisitos específicos não puderem ser cumpridos pela ocorrência de problemas circunstanciais de abastecimento, disponibilidade, especificações técnicas, prazo de entrega e preço, poderão ser utilizados materiais não originários dos Estados Partes. (destaquei)*

Relembre-se, o regime de origem do Mercosul convive com duas sistemáticas a geral prevista no art. 3º do anexo I ao ACE 18 e a específica prevista nos art. 4º e 5º, que se excluem mutuamente.

A meu ver, o afastamento do regime específico não afasta as exigências do acordo, restabelece o regime geral, que limita o percentual máximo de agregação de mercadoria estranha ao bloco a 40%.

#### 2.4 - Condição Invocada - Desabastecimento

Conforme pode se verificar na leitura da ata da XLVII Reunião da Comissão de Comércio do Mercosul (doc. de fls. 284), realizada entre 19 e 21 de fevereiro de 2001, os representantes do Governo Argentino naquele órgão colegiado comunicaram que fariam uso do dispositivo acima transcrito na exportação de cabos produzidos a partir de fibra ótica NZDF produzida em País estranho ao Mercosul, justificando sua decisão na ausência estabelecimento instalado no bloco econômico capaz de produzir esse insumo.

Conforme se verifica na leitura da Nota Técnica nº 170 DEINT/2001 (doc. de fls. 290 a 297), tal fato foi comunicado à Associação Brasileira da Indústria Elétrica e Eletrônica (Abinee), que se posicionou contra a aplicação desse regime, alegando que:

a) apesar da fibra especial NZDF não poder ser produzida no Brasil, já que é um produto patenteado pela Corning Glass, dos Estados Unidos, empresas nacionais como Pirelli Cabos S.A., Xtal Fibras Ópticas S.A. e Alcatel Cabos Brasil S.A. estariam aptas a produzir qualquer fibra monomodo ou multimodo;

b) a Corning Glass, que possui subsidiária na Argentina (Corning Cable System Argentina S.A.), estaria aproveitando a exclusividade da sua patente para restringir o fornecimento de insumos por empresas brasileiras.

Assim, concluiu o órgão governamental:

*Esclarecemos que não há problemas de desabastecimento e segundo os fabricantes brasileiros do produto em questão, as fibras ópticas do tipo NZDF podem ser substituídas por fibras ópticas do tipo monomodo (single mode), atualmente fabricadas no Brasil, dependendo, apenas, do conceito do equipamento de transmissão utilizado (ver, em anexo, correspondência GV-O 54/O 1 da empresa ALCATEL CABOS BRASIL S.A., de 23/O 8/2001, e carta AB n.º 2060457, de 24/08/2001).*

Mesmo confirmando que a fibra ótica NZDF não era fabricada no Brasil, a associação que representa o setor econômico eventualmente prejudicado pela importação de mercadoria estranha ao bloco esclareceu que as mesmas, diferentemente do que afirma a recorrente, poderiam ser substituídas por fibras ópticas que à época poderiam ser fabricadas no Brasil.

De fato, faltaria a esse colegiado qualificação técnica para avaliar a possibilidade de substituição que se encontra em discussão, o que obrigaria a realização de perícia técnica por meio de instituição apta para tanto.

Entretanto, penso que tal complementação da instrução mostrou-se desnecessária. Se a norma não é eficaz e não surte os efeitos pretendidos, afastada estaria a preferência tarifária, não havendo porque se discutir eventual desabastecimento.

#### 3- Suposta Violação à Segurança Jurídica e à Irretroatividade



Questionando a aplicabilidade da opinião do Governo Brasileiro, sedimentada por meio da Nota Técnica DEINT, aos despachos objeto da presente exigência, argúi a recorrente, literalmente:

*Ou seja, após a internalização dos cabos de fibra ótica ocorrida em 07 de março de 2001 e 8 de maio de 2001, o Governo brasileiro, conforme Nota Técnica nº 170/DEINT/2001, de 11 de setembro de 2001, notificou a CCM em 05 de outubro de 2001*

*Contudo, tais atos denotam realidade completamente diferente daquela testemunhada quando os desembaraços aduaneiros da Recorrente se efetivaram*

*Logo, apesar de o tema ainda não estar decidido não se discute que, a partir de 05 de outubro de 2001, a exceção ao Regime Geral de Regras de Origem através da emissão de Declarações de Necessidade possa ser questionado pelas Autoridades Brasileiras.*

*Porém, claro está que tais atos não podem retroagir, sob pena de restarem vilipendiados princípios basilares do direito, quais sejam, da segurança jurídica e da irretroatividade das normas.*

*Como se vê, o Brasil tanto reconhece a validade, vigência e eficácia dos procedimentos ditos unilaterais adotados pelo Governo argentino, do qual valeu a Recorrente, que se prestou a, dentre das próprias regras nele estipulados a questioná-los quanto a seu conteúdo.*

*Portanto, não rega dúvida que o procedimento adotado pela Recorrente é lícito e vigente, sendo o auto de infração em tela insubsistente e nulo de pleno direito.*

Mais uma vez rendendo o merecido respeito à opinião da recorrente e pedido a devida vênia, não vejo como dar os efeitos pretendidos a tais fatos.

Em primeiro lugar, há que se ter em mente que a opinião do órgão fiscalizador, manifestada por meio da já falada nota técnica, não representa lei ou ato normativo inovador e, nessa condição, é incapaz de violar o Princípio da Irretroatividade, estampado no art. 150, III, "a" da Magna Carta<sup>3</sup>.

Ou seja, não existia um regime jurídico, ainda que tacitamente consolidado, que em seguida, teria sido modificado por meio da pré-falada nota técnica.

Tal documento que, em verdade, representa a conclusão dos estudos realizados pelo Brasil junto às classes produtoras, apenas expõe pormenorizadamente os motivos que o fizeram questionar o regime excepcional que a Argentina pretendeu aplicar unilateralmente.

Em segundo, cabe reafirmar que, em momento algum, o Brasil se manifestou positivamente à aplicação do regime excepcional que motivou a exigência fiscal ora debatida, seja por meio de lei, norma de caráter inferior ou até mesmo de práticas reiteradas, alçadas à

<sup>3</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) III - cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

condição de fonte do Direito Tributário pelo art. 100 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966)

Falar-se-ia então, por hipótese, em ofensa ao Princípio da Segurança Jurídica, que, como é sabido, apesar de implicitamente contemplado, não foi alvo de dogmatização expressa pela Constituição de 1988 ou norma hierarquicamente inferior.

Antes de analisar a reclamada violação, vejo proveitoso relembrar a lição de José Afonso da Silva<sup>4</sup>: apesar de sempre vigentes, as normas principiológicas constitucionais normalmente não reúnem todos os elementos necessários para sua incidência direta sobre determinado fato. Daí porque, desenvolveu o mestre paulista a clássica distinção entre normas de eficácia plena, contida e limitada:

*“Quando essa regulamentação normativa é tal que se pode saber, com precisão, qual a conduta positiva ou negativa a seguir relativamente ao interesse descrito na norma, é possível afirmar-se que está é completa e juridicamente dotada de plena eficácia”.*

Ou seja, malgrado a sua aptidão para, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho<sup>5</sup>, informar e iluminar a *compreensão de segmentos normativos*, o princípio invocado, a bem da verdade, não é uma regra jurídica, conforme a precisa lição de Alexy, para quem os princípios, enquanto “mandatos de otimização”<sup>6</sup>, assim se distinguem das regras:

*“El punto decisivo para la distinción entre reglas y principios es que los principios son normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, dentro de las posibilidades jurídicas y reales existentes. Por lo tanto, los principios son mandatos de optimización, que están caracterizados por el hecho de que pueden ser cumplidos en diferente grado y que la medida debida de su cumplimiento no sólo depende de las posibilidades reales sino también de las jurídicas. El ámbito de las posibilidades jurídicas es determinado por los principios y reglas opuestos. En cambio, las reglas son normas que sólo pueden ser cumplidas o no. Si una regla es válida, entonces de hacerse exactamente lo que el exige, ni más ni menos. Por lo tanto, las reglas contienen determinaciones en el ámbito de lo fáctica y jurídicamente posible. Esto significa que la diferencia entre reglas y principios es cualitativa y no de grado. Toda norma es o bien una regla o un principio” (grifei)*

No intuito de delinear o referido princípio e aplicá-lo como mandato de otimização de regras de eficácia plena que disciplinam o litígio trazido a este Colegiado, peço vênha para trazer a lição do Mestre Celso Antônio Bandeira de Mello<sup>7</sup>, que pontifica:

*Este princípio não pode ser radicado em qualquer dispositivo constitucional específico. É, porém, da essência do próprio Direito, notadamente do Estado Democrático de Direito...*

<sup>4</sup> *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*. 3ª. ed., São Paulo, Malheiros, 1998, p. 99:

<sup>5</sup> *Curso de direito tributário*. 3ª edição, p.72

<sup>6</sup> *Teoría de los Derechos Fundamentales*, apud Inocêncio Mártires Coelho. *Interpretação Constitucional*. Porto Alegre, 1997, Sérgio Antonio Fabris Editor, p. 85.

<sup>7</sup> *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo. Malheiros, 2008, 25ª ed. pp 123 a 125.

(...)

*Esta 'segurança jurídica' coincide com uma das mais profundas aspirações do Homem: a segurança em si mesma, a da certeza possível em relação ao que o cerca, sendo esta uma busca permanente do ser humano...*

(...)

*Por força mesmo deste princípio (conjugadamente com o da presunção de legitimidade dos atos administrativos e da lealdade e boa-fé), firmou-se o correto entendimento de que orientações firmadas pela Administração em dada matéria não podem, sem prévia e pública notícia, ser modificadas em casos concretos para fins de sancionar, agravar a situação dos administrados ou denegar-lhes pretensões, de tal sorte que só se aplicam aos casos ocorridos depois de tal notícia.”*  
(os grifos não constam do original)

Para arrematar, é importante frisar, finalmente, que, nos termos do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966), o surgimento da obrigação não se confunde com a aplicação de sanção<sup>8</sup>, nem, regra geral, admite ilações acerca da responsabilidade subjetiva do sujeito passivo<sup>9</sup>.

Isso não significa dizer que o referido princípio deixou de ser contemplado pelo CTN. Como é cediço, de acordo com o comando insculpido no seu art 100<sup>10</sup>, nas hipóteses em que o sujeito passivo age de acordo com a orientação, ainda que tácita, do Fisco, não lhe são impostas penalidades nem realizado qualquer outro acréscimo ao crédito tributário que deixou de ser recolhido em função de tal orientação.

Essa regra incorpora, a meu ver, o que Alexy denomina a “maior medida possível” para a aplicação do princípio da segurança jurídica no campo do Direito Tributário.

Ocorre, entretanto, que, segundo penso, não estão presentes no presente litígio os elementos que autorizam aplicar o já mencionado dispositivo.

Relembre-se, diferentemente do defendido, o Fisco não “aceitou” as declarações de necessidade quando da realização do desembaraço aduaneiro da mercadoria e, em seguida, se manifestou contra a manutenção da preferência tarifária.

<sup>8</sup> Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

<sup>9</sup> Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

<sup>10</sup> Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Em primeiro lugar, o governo brasileiro nunca emitiu qualquer manifestação favorável a aplicação do regime, sempre se posicionou contrariamente à manifestação do governo argentino;

Em segundo, a recorrente, diferentemente do que defende, não agiu em conformidade com o ato que entendeu perfeito e imediatamente aplicável. Conforme restou consignado no relatório fiscal e na representação do MDIC, as declarações de necessidade que respaldariam o afastamento do regime de origem não foram apresentadas ao Fisco por ocasião dos correspondentes despachos de importação, instruídos exclusivamente com os certificados de origem.

Por óbvio, se não foram apresentadas, não poderiam ter sido aceitas, ainda que provisoriamente e tacitamente;

Ou seja, ainda que existisse, hipoteticamente, um regime a ser preservado, a recorrente não agiu de acordo com o que preconiza tal regime, que, conforme redação anteriormente transcrita, não previu a possibilidade de apresentação a posteriori das declarações.

Não vejo, portanto, como aplicar ao caso concreto os princípios invocados. Simplesmente não há estabilidade a preservar: não existia um regime jurídico apto a respaldar o pleito de preferência tarifária e, ainda que se considerasse que as normas atualmente vigentes seriam suficientes para completá-lo, a recorrente não agiu em conformidade com o mesmo.

#### 4- Taxa Selic

Apesar da longa dissertação da recorrente acerca da inaplicabilidade da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC aos débitos tributários, não vejo como afastar a sua incidência sobre exigência discutida nos autos do presente recurso Voluntário.

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

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

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

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

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

*Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos*

*atos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

*(...)*

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

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

Apenas à guisa de exemplo, cite-se:

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

**EMENTA**

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

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

*2. Recurso especial não provido.*

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

**EMENTA**

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

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

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

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

*4. Recurso especial improvido.*



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

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

Mantida, portanto a sistemática de correção da exigência segundo o índice hostilizado.

#### 5- Multa de Ofício

Foi ainda objeto de recurso de ofício a desoneração da multa de 75% sobre o imposto que deixou de ser recolhido em razão da aplicação de preferência tarifária que, posteriormente, entendeu-se indevida.

Nesse aspecto, vejo igualmente irreparável a decisão *a quo*.

Efetivamente, há de se aplicar o Ato Declaratório Normativo nº 10, de 1997, que diz:

*Declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados, que não constitui infração punível com as multas previstas no art. 4º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a solicitação, feita no despacho aduaneiro, de reconhecimento de imunidade tributária, isenção ou redução do imposto de importação e preferência percentual negociada em acordo internacional, quando incabíveis, bem assim a classificação tarifária errônea ou a indicação indevida de destaque (ex), 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, em qualquer dos casos, intuito doloso ou má fé por parte do declarante.*

#### 6- Conclusão

Apesar da indiscutível importância de não se perder de vista os invocados princípios da Irretroatividade e da Segurança Jurídica, não vejo como, com base no que foi exposto, afastar a incidência dos impostos de importação e sobre produtos industrializados.

A meu ver, restou demonstrado que a mercadoria objeto do presente processo efetivamente não preenche os requisitos legais para ser considerada originária de um Estado Parte do Mercosul e, nessa condição, não se pode atribuir a preferência tarifária pleiteada.

Veja-se o comando do art. 8º do Decreto-lei nº 37, de 1966:

*Art. 8º - O tratamento aduaneiro decorrente de ato internacional, aplica-se exclusivamente a mercadoria originária do país beneficiário.*

Trata-se, portanto, de responsabilidade tributária objetiva, decorrente do vínculo entre a recorrente e os fatos geradores materializados por meio do registro das declarações de importação objeto do presente processo.



Assim sendo, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário e ao recurso de ofício.

Sala das Sessões, em 19 de maio de 2008



LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO - Relator