



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 18336.001125/2004-62
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-001.990 – 3ª Turma
Sessão de 12 de junho de 2012
Matéria II REDUÇÃO DE ALÍQUOTA. ALADI. TRIANGULAÇÃO COMERCIAL
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado PETROBRÁS SA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 25/05/1999

PREFERÊNCIA TARIFÁRIA CONCEDIDA EM RAZÃO DA ORIGEM. ALADI. TRIANGULAÇÃO. CUMPRIMENTO DAS EXIGÊNCIAS DOCUMENTAIS.

A apresentação de todas as faturas comerciais atreladas a operação triangular, permitindo seu cotejamento com o certificado de origem que comprova o cumprimento do regime de origem da Aladi, associada à expedição direta da mercadoria de país signatário daquele acordo para o Brasil impõe a manutenção da preferência tarifária, ainda que o faturamento se dê a partir de país não signatário.

Recurso Especial do Procurador Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Júlio César Alves Ramos (Relator), Henrique Pinheiro Torres e Marcos Aurélio Pereira Valadão, que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas.

(Assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício e Redator Designado

(Assinado digitalmente)

Júlio César Alves Ramos - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Luciano Lopes de Almeida Moraes, Júlio César Alves Ramos, Rodrigo da Costa Pôssas, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Antônio Lisboa Cardoso, Marcos

Aurélio Pereira Valadão, Maria Teresa Martínez López, Susy Gomes Hoffmann e Otacílio Dantas Cartaxo.

Relatório

Trata-se de recurso especial, tempestivo, interposto em 26/08/2008, contra o Acórdão nº 301-34.250, cuja ementa abaixo se transcreve:

Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 24/11/1999

PREFERÊNCIA TARIFÁRIA. ALADI TRIANGULAÇÃO. A preferência tarifária fundamentada em Acordo de Complementação Econômica - ACE depende do transporte direto do país de origem até o Brasil, podendo ser faturada por operador de terceiro país, associado ou não à ALADI

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO

O referido acórdão foi proferido no recurso original nº 132.073 (3CC) na sessão plenária de 29/1/2008, e teve o seguinte resultado:

Por unanimidade de votos, deu-se provimento ao recurso. Ausentes os conselheiros Irene Souza da Trindade Torres e João Luiz Fregonazz. O conselheiro Rodrigo Cardozo declarou-se impedido.

A Fazenda Nacional aponta divergência com o decidido pela Segunda Câmara do mesmo Terceiro Conselho de Contribuintes, acórdão nº 302-36.741, nos seguintes termos

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO — II PEDIDO DE RESTITUIÇÃO.

Data do Fato Gerador: 21/08/1998

CERTIFICADO DE ORIGEM PREFERÊNCIA TARIFÁRIA PREVISTA EM ACORDO INTERNACIONAL. É incabível a aplicação de benefício de redução de alíquota do Imposto de Importação, decorrente de Acordos Internacionais firmados no âmbito da ALADI e MERCOSUL, quando as operações registradas nas Declarações de Importação não estão amparadas pelos Certificados de Origem pertinentes.

NEGADO PROVIMENTO POR MAIORIA.

A matéria nele versada, de amplo conhecimento deste colegiado, consiste em apontado descumprimento das condições para redução do imposto de importação prevista em acordos internacionais no âmbito da ALADI. Tal descumprimento decorreria do fato de a fatura comercial que instruiu o despacho de importação não ser a mesma referida no certificado de origem que atestaria o cumprimento dos requisitos. Nesta última, porém, constam o número do certificado e o número da fatura mencionada nele.

Consiste a defesa, essencialmente, na alegação de que a Petrobrás adquire o petróleo da empresa PDVSA, conforme consta no certificado de origem (fl. 22 dos autos). Posteriormente, mas antes que ele deixe o território venezuelano, realiza uma venda e recompra, no mesmo dia, a uma subsidiária sua nas Ilhas Cayman, o que, aduz, lhe proporciona melhores condições de financiamento da compra. Por isso, é emitida uma fatura pela subsidiária para acompanhar a mercadoria, sendo esta que instrui o despacho.

No presente processo, a empresa efetuou o recolhimento integral do II vindo a requerer a restituição da diferença correspondente à redução não fruída. Instruiu o seu pedido com cópias das faturas e do certificado de origem, entre outros documentos, mostrando que não há divergência entre eles, isto é, a fatura mencionada no certificado de origem é a mesma mencionada na segunda fatura, que também menciona, corretamente, o número do certificado de origem correspondente.

O não deferimento do pedido de restituição decorreu de que, para este procedimento – conhecido como triangulação comercial –, os atos regulamentares dos acordos assinados pelo Brasil prevêm forma específica, que não foi seguida pela empresa. Concretamente, a necessidade de que, já no certificado de origem, seja citado que o produto será faturado por um terceiro operador, ou, em caso de impossibilidade, a elaboração de uma “declaração juramentada” apontando as causas e os procedimentos seguidos. Diferentemente, a empresa limita-se a fazer constar na segunda fatura – aquela que instrui o despacho – os números do certificado de origem e da fatura original (fl. 20).

Admitido o recurso consoante despacho de fls. 263/264, a empresa, intimada, apresentou contrarrazões em que repetiu as alegações presentes em todos os recursos versando esta matéria, quais sejam, em suma, a necessidade de realizar a operação de triangulação por razões financeiras, a ausência de qualquer prejuízo na forma como foi comprovado o cumprimento das condições previstas nos acordos internacionais ainda que não tenha sido seguido, à risca, o procedimento neles previsto para o caso de triangulação comercial.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Júlio César Alves Ramos, Relator

O recurso fazendário é tempestivo e apresenta a decisão contrária prolatada por outra Câmara. Dele conheço, pois.

Examina este colegiado, mais uma vez, a possibilidade de a origem de mercadoria para efeito de redução de alíquota do II prevista nos acordos internacionais no âmbito da ALADI ser realizada por um meio diferente daquele previsto nos atos que a disciplinam.

Especificamente, pretende a recorrida substituir a declaração juramentada prevista no art. 2º do ACE 91 pela mera referência cruzada nos documentos comerciais e no certificado de origem. Mais especificamente ainda, pretende que o certificado de origem possa mencionar uma dada fatura expedida por empresa sediada na Venezuela mas que outra fatura, agora já originada em empresa sediada em paraíso fiscal fora da ALADI, seja a que instrua o

despacho de importação, desde que nesta última haja menção à anterior, a qual, por sua vez, fora mencionada no Certificado.

O que se tem nos presentes autos, e em outros tantos, é que uma dada quantidade de determinada mercadoria foi desembaraçada pela Petrobrás com base em uma fatura que não corresponde àquela mencionada no certificado de origem, mas que coincide completamente (a mercadoria) com a que lhe foi faturada pela empresa mencionada no certificado. E, ademais, na fatura que instruiu o despacho de importação há expressa menção tanto ao certificado de origem quanto ao número e data da fatura nele mencionada.

Também incontroverso que a fatura que instruiu o despacho somente foi emitida após a data de emissão do certificado de origem, podendo-se depreender que seu número ainda não era conhecido quando da emissão deste último.

Destarte, para que se obste o aproveitamento da redução tarifária o que está faltando é a declaração juramentada prevista no art. 2º da Resolução ALADI 232 e o que se decidiu foi que, à vista dos documentos exibidos, ela seria dispensável.

Assim não penso, porém.

Com efeito, embora não tenha mesmo sido cumprida a providência prevista nos atos regulamentares dos acordos, não vejo como não se possa, à vista dos documentos exibidos garantir que:

- 1) houve uma aquisição na Venezuela de uma mesma quantidade da mercadoria objeto do certificado de origem;
- 2) essa quantidade, nem mais, nem menos, está sendo desembaraçada no País.

Nesses termos, e até onde consegui visualizar, a resistência fiscal parece escorada na possibilidade de que o mesmo certificado venha a ser utilizado em mais de uma operação de importação, especialmente em casos em que a “exportadora” pertence ao mesmo grupo empresarial importador.

Naturalmente, isso requer que o mesmo certificado seja mencionado em mais de uma fatura, o que, por si só, já constituiria fraude. E ela ficaria ainda mais evidente se constasse de uma “declaração juramentada”.

Seja por esse ou por qualquer outro motivo, o fato é que a Resolução ALADI a previu e sendo ela internalizada por meio de um decreto presidencial entendo que não pode ser por nós simplesmente considerada “letra morta”.

Essas, em suma, as considerações expendidas no acórdão paradigma, que entendo mais bem embasadas do que a mera referência em alguns julgados favoráveis à empresa ao princípio do formalismo moderado que impera no âmbito do processo administrativo e que permitiria a “substituição” da forma de comprovação expressamente prevista no ato regulador. Ora, o princípio mencionado apenas autoriza a aceitação de forma não solene quando outra, mais específica e rigorosa, não esteja expressamente estabelecida.

No caso em tela, ocorre exatamente a impossibilidade referida, pois a norma que regula o benefício tributário concedido no âmbito da ALADI traz expressa a providência a ser seguida, descabendo aos julgadores administrativos simplesmente ignorá-la, mormente porque, sabemos todos, são elas incorporadas ao ordenamento jurídico pátrio por meio de decreto presidencial que a todos nós vincula.

Por fim, quero deixar claro que não estou aqui a dizer que a empresa recorrida, uma estatal e das mais importantes do Mundo, tenha praticado fraude, seja nesta, ou em qualquer outra operação comercial. Mas a Lei tem de valer igualmente para todos, e o reconhecimento de que ela pode descumprir a Resolução obriga-nos a aceitar esse descumprimento para qualquer outra, em que tais pretensões de lisura já não sejam tão fortes.

Com essas considerações, voto pelo provimento do recurso fazendário de modo a restaurar a exigência afastada pela decisão recorrida.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Júlio César Alves Ramos

Voto Vencedor

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Redator Designado

O recurso foi apresentado com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dele tomo conhecimento e passo a apreciar.

Do Cabimento da Preferência Tarifária

O parágrafo único do art. 434 do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 1985, vigente à época dos fatos controvertidos:

Art. 434. No caso de mercadoria que goze de tratamento tributário favorecido em razão de sua origem, a comprovação desta será feita por qualquer meio julgado idôneo.

Parágrafo único. Tratando-se de mercadoria importada de país-membro da Associação Latino-Americana de Integração (ALADI), quando solicitada a aplicação de reduções tarifárias negociadas pelo Brasil, a comprovação constará de certificado de origem emitido por entidade competente, de acordo com modelo aprovado pela citada Associação.

Nessa esteira, entendo aplicáveis, na espécie, as considerações formuladas por ocasião do voto vencido, prolatado quando do julgamento do Recurso nº 137.831 (Processo nº 18336.000413/2005-81), onde atuou como relator o conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro, onde foram enfrentadas as alegações trazidas na jurisprudência da CSRF que apoiaria as considerações do sujeito passivo. Transcrevo:

Por sintetizar o raciocínio que orienta esse entendimento, transcrevo ementa de acórdão da CSRF prolatado nos autos do

Recurso Especial nº 302-124323, que teve como relatora a i. Conselheira Anelise Daudt Prieto, no qual, por maioria de votos, decidiu-se:

CERTIFICADO DE ORIGEM - PREFERÊNCIA TARIFÁRIA - RESOLUÇÃO ALADI 232 - Produto exportado pela Venezuela e comercializado através de país não integrante da ALADI. A apresentação para despacho do Certificado de Origem emitido pelo país produtor da mercadoria, acompanhado da fatura do país interveniente e do conhecimento de embarque que deixam clara a origem da mercadoria, supre as informações que deveriam constar de declaração juramentada a ser apresentada à autoridade aduaneira, como previsto no art. 9º, do Regime Geral de Origem da Aladi (Res. 78).

Recurso especial provido.

Apesar de entender que tal decisão está em harmonia com a regra geral de origem estampada no art. 9º do Decreto-lei nº 37, de 1966¹, peço licença para discordar das conclusões consignadas no aresto.

Penso que, na espécie, o dispositivo nacional deve ceder espaço ao regime da Aladi, onde não foram produzidos os documentos corretos para a concessão da preferência tarifária objeto do presente litígio, nem suprida a sua ausência pelos meios definidos no mesmo acordo.

Por uma questão de sistematização, analiso separadamente os fatores que me levaram a adotar essa conclusão.

1- Tipicidade e Relação Jurídica Tributária

Interessa à solução do litígio, a meu ver, avaliar se os fatos carreados aos autos se subsumem perfeitamente à hipótese abstratamente prevista na norma negocial que estabeleceu a preferência tarifária objeto do presente litígio. Caso isso não se verifique, afastado estaria o fundamento para sua concessão.

Ou seja, independentemente de ser conceituada como uma isenção parcial ou alíquota diferenciada, a aplicação da preferência tarifária negociada é necessariamente orientada pelo princípio da tipicidade cerrada, dogmatizado pelos arts. 97, VI e 111, II do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966)²

¹ Art. 9º Respeitados os critérios decorrentes do ato internacional de que o Brasil participe, entender-se-á por país de origem da mercadoria aquele onde houver sido produzida ou, no caso de mercadoria resultante de material ou mão-de-obra de mais de um país, aquele onde houver recebido transformação substancial.

² Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...)

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

(...)

II - outorga de isenção;

Vejamos o que diz Alberto Xavier³

Como já mais de uma vez se sublinhou, o lançamento é o ato administrativo pelo qual a Administração aplica a norma tributária material a um caso concreto. Nuns casos, essa aplicação tem por conteúdo reconhecer a tributabilidade do fato e, portanto, declarar a existência de uma relação jurídica tributária e definir o montante da prestação devida. Noutras hipóteses, porém, da aplicação da norma ao caso concreto resulta o reconhecimento da não tributabilidade do fato e, portanto, da não existência no caso concreto de uma obrigação de imposto. **Nos primeiros, a Administração pratica um ato de conteúdo positivo; nas segundas, um ato de conteúdo negativo.** *(destaquei)*

José Souto Maior Borges⁴, a seu turno, pontifica:

É o fato gerador, consoante se demonstrou, uma entidade jurídica (supra, III). Por força do princípio da legalidade da tributação, o fato gerador existe si et ia quantum estabelecido previamente em texto de lei: os contornos essenciais da hipótese de incidência (núcleo e elementos adjetivos) integram todos a lei tributária material. Sem a previsão legal hipotética dos fatos ou conjunto de fatos que legitimam a tributação inexistente portanto fato gerador de obrigação tributária.

Por isso, afirma-se corretamente que o fato gerador é fato jurídico.

Sob outro ângulo, a análise jurídica revela ser a extensão do preceito que tributa delimitada pelo preceito que isenta. A norma que isenta é assim uma norma limitadora ou modificadora: restringe o alcance das normas jurídicas de tributação; delimita o âmbito material ou pessoal a que deverá estender-se o tributo ou altera a estrutura do próprio pressuposto da sua incidência.

A norma de isenção, obstando o nascimento da obrigação tributária para o seu beneficiário, **produz o que já se denominou fato gerador isento**, essencialmente distinto do fato gerador do tributo. *(destaquei)*

Possivelmente, a principal consequência da pré-falada tipicidade cerrada, pelo menos para a solução do vertente processo, é a impossibilidade se pode recorrer à analogia a pretexto de colmatar supostas lacunas da norma. Nesse caso, há que se aplicar a doutrina do Silêncio Eloquentemente do legislador, com as restrições brilhantemente defendidas pelo Min. Moreira Alves, nos autos do RE Nº 130.5525 DF (DJ de 28/06/1991):

“... só se aplica a analogia quando, na lei, haja lacuna, e não o que os alemães denominam ‘silêncio eloquente’ (Beredtes Schweigen) que é o silêncio que traduz que a hipótese

³ Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1998, 2.ed. p. 100.

⁴ Teoria Geral da Isenção Tributária. São Paulo: Malheiros, 2001, 3ªed. p.p. 190/191

contemplada é a única a que se aplica o preceito legal, não se admitindo, portanto, aí o emprego da analogia.”

Tal ressalva é importante para a solução do presente litígio porque, como se verá a seguir, o regime de origem do ACE 39, que isola a aplicação do regime do DL 37, de 1966, definiu as formas de suprir eventual falha documental perpetrada na demonstração do cumprimento dos requisitos de origem.

É defeso ao intérprete, portanto, considerar suprida eventual falha documental por meios diversos dos previstos no Acordo, invocando, por exemplo, analogicamente, o comando do art. 9º, que trata do Regime Geral de Origem.

2-Regime de Origem do ACE 39

Conforme se observa na leitura do já transcrito art. 9º do Decreto-lei nº 37, de 1966, delimitou com razoável precisão o conceito jurídico de “origem”, que, aliás, muito se aproxima do significado coloquial da expressão (local onde a mercadoria foi produzida ou sofreu transformação substancial).

Assim, para efeito de aplicação da legislação, sempre que a delimitação da origem da mercadoria for relevante, caberia ao intérprete investigar o local onde a mercadoria foi produzida ou sofreu transformação substancial.

Tratar-se-ia então do emprego do que Alfredo Augusto Becker⁵, apoiado na doutrina de Emilio Betti, denominou Cânone Hermenêutico da Totalidade do Sistema Jurídico, que a unicidade dos conceitos jurídicos, independentemente do contexto em que o mesmo esteja sendo empregado. Diz o autor:

“...uma definição, qualquer que seja a lei que a tenha enunciado, deve valer para todo o direito; salvo se o legislador expressamente limitou, estendeu ou alterou aquela definição ou excluiu sua aplicação num determinado setor do direito; mas para que tal alteração ou limitação ou exclusão aconteça é indispensável a existência de regra jurídica que tenha disciplinado tal limitação, extensão, alteração ou exclusão.”

Ocorre que, segundo o próprio art. 9º, o conceito de origem ali consignado cede espaço aos critérios fixados em ato internacional de que o Brasil participe, hipótese que se verifica no presente julgamento, onde se encontra em discussão a aplicação de preferência tarifária outorgada nos termos do Acordo de Complementação Econômica nº 39, promulgado pelo Decreto nº 3.138, de 16/08/1999.

Vendo por outro ângulo, para efeito de reconhecimento de preferência tarifária, se o acordo que a concede possuir regime próprio, mercadoria originária de país signatário é aquela que preenche as condições daquele ato, ainda que tais condições não

⁵Teoria Geral do Direito Tributário, São Paulo, Lejus, 3ª ed. p. 123

guardem relação com conceitos consagrados no plano da linguagem corriqueira ou no regime nacional de origem.

Ou seja, assim como, para efeito de lei, determinados bens evidentemente móveis podem ser tratados como imóveis, para efeito da aplicação de preferência, mercadorias evidentemente extraídas de determinado país podem deixar de ser reconhecidas como originárias ou, em sentido inverso, ainda que não tenham sofrido qualquer transformação substancial, fazem jus ao regime diferenciado. O acordo que concede a preferência é soberano.

Tanto em um quanto em outro exemplo, configurar-se-ia uma ficção jurídica, onde o mundo fático, por disposição legal, é distorcido pelo jurídico.

Preciso, a meu ver o conceito de ficção jurídica apresentado por Maria Rita Ferragut (Presunções no Direito Tributário. São Paulo, Dialética, 2001 p. 85), citando a obra de Perez de Ayala:

*De acordo com José Perez de Ayala a ficção jurídica constitui-se na valoração contida num preceito legal, em virtude do qual se atribuem, a determinados supostos de fatos, certos efeitos jurídicos, **violentando ou ignorando a natureza real das coisas**. É uma técnica que permite ao legislador atribuir efeitos jurídicos que, na ausência da ficção, não seriam possíveis a certos fatos ou realidades sociais. (grifei)*

No caso da preferência tarifária em debate, o regime de origem a ser considerado, por determinação expressa do artigo 8º do ACE nº 39, é o estabelecido na Resolução 78 da Aladi e pelas demais regras que a complementam, dentre as quais destaca-se a Resolução 252 do Comitê de Representantes da Aladi, promulgada pelo Decreto nº 3.325, de 1999.

Cabe registrar, desde já, que, diferentemente do entendimento consignado no acórdão hostilizado, não vejo a “triangulação” comercial represente uma violação à regra do artigo Quarto da Resolução Aladi nº 78, atualmente consolidado na Resolução nº 252, que condiciona o reconhecimento da origem à expedição direta da mercadoria.

Com efeito, o Conhecimento de Transporte juntado por cópia à fl. 17 não faz menção ao fato de que a mercadoria tenha transitado, sido transbordada ou armazenada em um país estranho ao ACE 39: a mercadoria, segundo aquele documento, foi embarcada em Punta Cardon, Venezuela, com destino ao Território Brasileiro.

Ou seja, a meu ver, assim como consignado no citado acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a regra em questão impõe restrições ao trânsito físico da mercadoria por um

⁶ Para a qualificação da origem das mercadorias que se beneficiem do presente Acordo as Partes Signatárias aplicarão o Regime Geral de Origem previsto na Resolução 78 e nas disposições complementares e modificativas do Comitê de Representantes da ALADI, salvo se as Partes Signatárias convierem diferentemente.

terceiro país, não à sua comercialização por um operador nele estabelecido.

Tanto é assim que a Resolução nº 252 estabeleceu regra específica para a importação de mercadoria onde figure como exportador operador sediado em país não-participante do ACE.

Veja-se o que diz o artigo nono da Resolução 252, incorporado ao Regime de Origem da Aladi por essa mesma resolução:

NONO - Quando a mercadoria objeto de intercâmbio for faturada por um operador de um terceiro país, membro ou não da Associação, o produtor ou exportador do país de origem **deverá indicar no formulário respectivo, no campo relativo a "observações", que a mercadoria objeto de sua Declaração será faturada de um terceiro país, identificando o nome, denominação ou razão social e domicílio do operador que, em definitivo, será o que fature a operação a destino. (destaquei)**

Na situação a que se refere o parágrafo anterior e, **excepcionalmente**, se no momento de expedir o certificado de origem não se conhecer o número da fatura comercial emitida por um operador de um terceiro país, **o campo correspondente do certificado não deverá ser preenchido. Nesse caso, o importador apresentará à administração aduaneira correspondente uma declaração juramentada que justifique o fato, onde deverá indicar, pelo menos, os números e datas da fatura comercial e do certificado de origem que amparam a operação de importação. (os grifos não constam do original)**

Note-se que, a mesma resolução 252 estabelece, por via oblíqua, as conseqüências do descumprimento das regras inerentes ao certificado de origem, literalmente:

SÉTIMO - Para que as mercadorias objeto de intercâmbio possam beneficiar-se dos tratamentos preferenciais pactuados pelos países participantes de um acordo celebrado de conformidade com o Tratado de Montevideu 1980, esses países deverão acompanhar os documentos de exportação, no formulário-padrão adotado pela Associação, **de uma declaração que acredite o cumprimento dos requisitos de origem que correspondam, de conformidade com o disposto no Capítulo anterior.** Essa declaração poderá ser expedida pelo produtor final ou pelo exportador da mercadoria de que se tratar. (destaquei)

Com efeito, se a norma condiciona o reconhecimento da preferência à apresentação da declaração própria do Certificado de Origem, segundo os ditames do acordo, por óbvio, afasta o tratamento diferenciado se descumpridas as condições pré-estabelecidas.

De se observar, ademais que, analisando o parágrafo único do artigo nono da mesma resolução, pode-se inferir que a norma definiu com clareza quais são as providências a adotar nas hipóteses em que a triangulação comercial impede o

preenchimento na forma pré-estabelecida, rito que, conforme apontado pelas autoridades autuantes, não foi seguido.

Nessa esteira, a meu ver, a tipicidade cerrada que norteia a avaliação do cumprimento dos pressupostos inerentes ao Acordo proíbe que se busquem outros meios para, supostamente demonstrar a observância do regime de origem.

Ora, o regime de origem fixado pela Resolução 252 é aquele cuja prova é feita nos termos das regras procedimentais nele previstas, saber o último porto de embarque da mercadoria, neste caso, não supre o descumprimento daquelas regras.

Ou seja, não é suficiente, para aplicação do tratamento diferenciado, a demonstração, por outros meios documentais, que a mercadoria, aparentemente foi produzida e embarcada na Venezuela. Isso seria suficiente se o reconhecimento estivesse sujeito à regra geral gizada no artigo 9º do Decreto-lei nº 37, de 1966.

Repise-se que, em obediência ao princípio da tipicidade, não se pode partir do pressuposto que a sistemática definida na Resolução 252 contém lacunas. Ela simplesmente optou por não admitir, por exemplo, que a falha na adoção das providências elencadas no art. nono sejam supridas pela apresentação de uma fatura comercial estranha àquela que constou do Certificado de Origem.

Finalmente, a meu ver, razão assiste às autoridades autuantes quando apontaram a impossibilidade de se cotejar a quantidade da mercadoria amparada pelo certificado de origem coligido aos autos, que não contém essa informação.

Sem que tal informação conste do certificado ou não for possível vincular certificado e fatura comercial, como saber se a totalidade das mercadorias desembarcadas no Brasil foi embarcada na Venezuela?

Resta prejudicado portanto o cumprimento do requisito estabelecido no artigo oitavo da Resolução 252, literis:

OITAVO - A descrição das mercadorias incluídas na declaração que acredita o cumprimento dos requisitos de origem estabelecidos pelas disposições vigentes deverá coincidir com a que corresponde à mercadoria negociada, classificada de conformidade com a NALADI/SH e com a que se registra na fatura comercial que acompanha os documentos apresentados para o despacho aduaneiro.(grifei)

Logo, a certificação da origem é feita com base também em função da fatura comercial que acoberta a saída de mercadorias. Pelas normas internacionais vigentes (art. 4º do Acordo 91 do Comitê de representantes da Aladi), é necessário que haja a vinculação do certificado de origem da mercadoria à fatura comercial correspondente, o que foi deito no presente caso.

Com efeito, é o vínculo entre certificado de origem e fatura comercial que garante o cumprimento dos requisitos fixados entre os Estados signatários do Acordo e legitima a fruição do benefício tarifário quanto à mercadoria importada.

Não se pode olvidar, por outro lado, que a avaliação do cumprimento das condições fixadas pela legislação específica do regime reclama a observância das normas que disciplinam a fruição da isenção condicionada, especialmente o pelo art. 179, caput e § 2º, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966), que dizem:

Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para concessão.

(...)

§ 2º O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

Art. 155. A concessão da moratória em caráter individual não gera direito adquirido e será revogado de ofício, sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumpria ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora:

Aplicar o art. 179 e, se for o caso, o art. 155, significa, a meu ver, avaliar, conforme o caso, o cumprimento das condições fixadas no Acordo, inclusive no que se refere ao cumprimento das exigências de ordem instrumental.

Sobre a imperiosidade da coexistência dos aspectos instrumental e material, bem assim da obrigatoriedade do sujeito passivo trazer ao processo, pelos meios adequados, os elementos que permitam a avaliação do cabimento da isenção, vale a pena relembrar trecho da obra de Alberto Xavier⁷:

*“... Na verdade, enquanto a Administração fiscal tem o dever de investigar oficiosamente os fatos arvorados por lei em elementos do tipo tributário, **nem sempre esse dever lhe cabe quanto aos fatos impeditivos da obrigação de imposto.** Não pode afirmar-se que a Administração não tenha o dever de investigar a verdade material quanto ao fato isento, nos casos a que nos referimos: o que sucede é que **a lei faz depender o início da investigação de um pressuposto processual, que é um requerimento ou solicitação expressa do particular, sem o qual a Fazenda não pode reconhecer a isenção, nem portanto operar a sua eficácia impeditiva.** É o que resulta do artigo 179 do Código Tributário Nacional, segundo o qual “a isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento no qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do*

⁷ Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. Rio de Janeiro. Forense, 1998, 2ª ed., p. 103/104.

cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão”. (destaquei)

De se reafirmar, portanto, que, como frisou o mestre lusitano, a regra isencional de caráter especial não gera efeitos *ope iuris*. É necessário que se cumpra o rito procedimental próprio, consubstanciado no pleito do benefício e na apresentação de prova do preenchimento das condições definidas na norma de caráter substancial.

De maneira semelhante, pondera Souto Maior Borges⁸:

“Toda isenção deve ser concedida mediante prova documental da sua causa que remova as contestações e incertezas.

(...)

Deve-se distinguir assim, consoante o ensinamento de Amílcar de Araújo Falcão, no estudo das isenções, dois momentos ou aspectos distintos:

I) o aspecto substancial ou material, ou seja, os requisitos ou elementos de perfeição ou integração dos pressupostos da isenção; regime que estabelece os pressupostos para o surgimento do direito à isenção (Tatbestandsstücke), os destinatários da norma (Normadressaten) e o âmbito, o alcance ou extensão do preceito isentivo; II) o aspecto formal, um processus, um requisito de eficácia para que o efeito desagravatório da isenção se produza (Wirksamkeitserfordernis).

*Distingue-se, deste modo, entre pressupostos integrativos da relação jurídica de isenção e **pressupostos de eficácia do resultado legalmente estabelecido**. Estes últimos relacionam-se pois com as circunstâncias que condicionam a produção dos efeitos jurídicos. (destaquei)*

Ora, se foi indicado o país de destino da mercadoria, a intervenção do operador estabelecido em terceiro país e, a partir da apresentação da fatura comercial atrelada ao referido certificado, identificam-se claramente todos os elos da cadeia comercial, não há como afirmar que o certificado esteja em desacordo com as regras do acordo, máxime em razão de que as informações relativas ao domicílio da Pifco estão perfeitamente identificadas na fatura acreditada por tal certificado.

Com essas considerações, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial.

(Assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas

⁸ Teoria Geral da Isenção Tributária. São Paulo. Malheiros, 2001, 3ª ed. p. 336