



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

Processo nº 10209.000055/2004-79
Recurso nº 303-131.497 Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-00.054 – 3ª Turma
Sessão de 26 de maio de 2009
Matéria IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - PREFERÊNCIA TARIFÁRIA - DIVERGÊNCIA ENTRE CERTIFICADO DE ORIGEM E FATURA COMERCIAL - INTERMEDIÇÃO DE PAÍS NÃO SIGNATÁRIO DO ACORDO INTERNACIONAL
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado PETRÓLEO BRASILEIRO S/A

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 17/07/1998

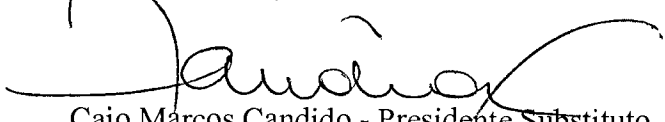
PREFERÊNCIA TARIFÁRIA. ALADI. TRIANGULAÇÃO.

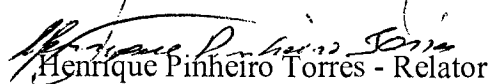
A preferência tarifária fundamentada em Acordo de Complementação Econômica - ACE depende do transporte direto do país de origem até o Brasil, podendo ser faturada por operador de terceiro país, associado ou não à ALADI, desde que documentalmente provada esta triangulação com as correspondentes invoice e fatura operacionais. Provada a operação prevalece a preferência tarifária.

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 da Fazenda Nacional. Vencido o Conselheiro Henrique Pinheiro Torres (Relator). Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Susy Gomes Hoffmann.


Caio Marcos Candido - Presidente Substituto


Henrique Pinheiro Torres - Relator

EDITADO EM: 30/03/2011

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Guidoni Filho, Henrique Pinheiro Torres, Susy Gomes Hoffmann, Judith do Amaral Marcondes Armando, Luciano Lopes de Almeida Moraes, Nilton Luiz Bartoli, Luis Marcelo Guerra de Castro e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório do acórdão recorrido:

Trata o presente processo de exigência do Imposto de Importação acrescido de juros e multa de ofício, no percentual de 75%, prevista n° art. 44, inciso I, da Lei n° 9.430/1996, perfazendo, na data da autuação, um crédito tributário n° valor total de R\$ 520.705,33, objeto do Auto de Infração às fls. 01-12.

Segundo a descrição dos fatos contida no Auto de Infração, o importador utilizou indevidamente a redução tarifária prevista n° Acordo de Complementação Econômica n° 27 (ACE-27), firmado entre Brasil e Venezuela, conforme Decreto n° 1.381, de 31/01/1995. O crédito tributário lançado corresponde à importação de Óleo Diesel, amparada pela Declaração de Importação n° 98/0694457-7, registrada em 17/07/1998.

A autuação se baseia nos seguintes fundamentos:

- para comprovação de que a mercadoria é originária da Venezuela, exige-se o Certificado de Origem, cabendo ainda ao contribuinte o cumprimento das normas de regência para que faça jus ao benefício tarifário, nos termos do art. 434 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto n° 91.030/1985 (vigente à época do fato) e art. 4° da Resolução n° 78, que dispõe sobre o Regime de Origem da ALADI, conforme Decreto n° 98.874/1990;*
- a fatura comercial n° PIFSB-355/98 (fls. 17), que instruiu a declaração de importação, foi emitida pela Petrobrás Internacional Finance Company – PIFCO, localizada nas Ilhas Cayman;*
- o Certificado de Origem (fls. 18) declara que as mercadorias correspondem à fatura comercial n° 41341-0, diferentemente da fatura que instruiu a declaração de importação em causa;*
- Houve comercialização da mercadoria nas Ilhas Cayman, através da PIFCO, a qual funcionou como exportadora, conforme declarado no Siscomex (fls. 16);*
- A importação está em desacordo com o art. 434 do Regulamento Aduaneiro e art. 4° da Resolução 78, uma vez que a mercadoria deveria ter sido expedida diretamente do país exportador para o país importador, ambos os países membros da ALADI;*

- O Brasil importou mercadoria das Ilhas Cayman, país que não é membro da ALADI.

Cientificado do lançamento em 10/02/2004, conforme fl. 01, o contribuinte insurgiu-se contra a exigência, apresentando a impugnação de fls. 22-34, em 05/03/2004, por meio da qual expõe as seguintes razões de defesa:

- preliminarmente, alega que durante o prazo de 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador, a Fazenda se manteve inerte, de modo que o lançamento foi tacitamente homologado;

- o crédito tributário lançado no presente processo encontra-se alcançado pelo instituto da decadência, devendo ser considerado extinto e o auto de infração ser julgado improcedente, por força do art. 156, incisos V e VII, e art. 173 do Código Tributário Nacional (CTN), bem como dos arts. 138 e 139 do Decreto-lei nº 37/66;

- por meio de empresa do seu grupo, a Petrobrás Internacional Finance Company (PIFCO), sediada nas Ilhas Cayman, a impugnante adquiriu mercadoria produzida na Venezuela, da empresa PDVSA – Petróleo e Gás S/A, sediada neste mesmo país, utilizando a redução de alíquota do Imposto de Importação, com base no ACE 27;

- a negociação envolvendo três empresas gerou a expedição de duas faturas comerciais, sendo a primeira, nº 40447-0, expedida pela PDVSA, e a segunda, PIFSB-355/98, expedida pela PIFCO, sendo esta última a fatura comercial que instruiu a declaração de importação, fazendo referência expressa ao número do Certificado de Origem e à fatura comercial originária, bem como apresentando dados coincidentes;

- trata-se de uma operação denominada triangulação comercial, prática internacional comum, sendo adotada para obtenção de alongamento de prazo para pagamento e ampliação de fonte de captação de recursos;

- de acordo com a Nota COANA/COLAD/DITEG nº 60/1997, a triangulação comercial não afasta a preferência tarifária prevista em acordo internacional, entendimento que está em consonância com as normas contidas na Resolução 78 e Acordo 91, aprovados pelos Decretos nºs 98.874/1990 e 98.836/1990, e também com o próprio objetivo da ALADI;

- ainda conforme a citada nota, a ALADI não se posicionou de forma contrária à triangulação comercial, tendo sempre admitido essa prática internacional;

- realizou comércio com país integrante da ALADI, utilizando sua subsidiária sediada nas Ilhas Cayman, na qualidade de operadora comercial e não de exportadora;

- a ALADI, por meio da Resolução nº 232, executada pelo Decreto nº 2.865/1998, cuja vigência iniciou-se em 08/11/1998, introduziu novo artigo no Acordo 91, tratando da expedição de Certificado de Origem, nº caso de triangulação;

- a Resolução 232 não tratou do tema “triangulação” como se fosse uma inovação, vez que determinou a inserção do “novo” artigo ao Acordo 91/89, o qual traz normas de cunho meramente instrumental, ao invés de inseri-lo na Resolução 78/87, a qual instituiu o Regime Geral de Origem;

- tanto a ALADI quanto a SRF não estabeleceram procedimento específico para as importações que envolvessem, concomitantemente, triangulação comercial e aplicação de preferência tarifária, de modo que o importador procedeu da forma que entendeu mais adequada, apresentando a segunda fatura nº despacho aduaneiro;

- segundo esclarece a referida Nota, a SRF não havia determinado a apresentação das duas faturas;

- não houve violação ao disposto no artigo 4º da Resolução nº 78/87, estando devidamente comprovado, pelos documentos que instruíram a DI em apreço e a fatura comercial nº 40447-0, que a mercadoria foi transportada diretamente da Venezuela, para o Brasil, sem sequer passar por território de país não integrante da ALADI;

- com fundamento no Ato Declaratório Normativo nº 13, de 10/09/2002, e nos artigos 100 e 106 do CTN, deve ser afastada a aplicação da multa de ofício ao presente caso;

- deve ser excluída a utilização da taxa Selic, em razão de sua legalidade e inconstitucionalidade, com base no art. 146 da Constituição Federal e art. 161, § 1º do CTN.

Perante os argumentos acima elencados, a Delegacia da Receita Federal de Julgamentos em Fortaleza - CE entendeu por bem julgar o lançamento procedente em parte, conforme Acórdão nº 4.562 de 24 de junho de 2004. Transcrevo em seguida o voto condutor de autoria do relator, AFRF José Fernando Costa D’Almeida:

“I – DAS PRELIMINARES DA ADMISSIBILIDADE DA IMPUGNAÇÃO

A impugnação foi apresentada tempestivamente, atendendo aos demais requisitos de admissibilidade, devendo, pois, ser conhecida.

DO PRAZO DECADENCIAL

Improcede a alegação de decadência, suscitada pela impugnante, uma vez que o lançamento anterior, relativo à mesma declaração de importação, foi anulado por vício formal, conforme Acórdão DRJ/FOR nº 3.804, de 27 de novembro de 2003, proferido no processo administrativo nº 10209.000207/2003-52. Assim, aplica-se o disposto no art. 173, inciso II, do CTN, que estabelece:

“Art. 173 – O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - (...)

II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.”

Consta do voto proferido no Acórdão acima mencionado, a seguinte conclusão: “Voto no sentido de declarar nulo o lançamento objeto do //

presente litígio, sem prejuízo, se for o caso, da formalização de novo lançamento, na devida forma, observado o disposto nº art. 173, inciso II, do Código Tributário Nacional.”

Portanto, anulado o lançamento anterior, referente ao mesmo fato gerador, inicia-se novo prazo decadencial de 5 anos para formalização de outro lançamento, tendo como termo inicial a data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. Considerando que o Acórdão anulatório foi proferido em 27/11/2003 e a ciência do novo lançamento ocorreu em 10/02/2004, conclui-se que este foi formalizado dentro do prazo decadencial, não cabendo falar em nulidade do auto de infração de que trata este processo.

II – DO MÉRITO

A matéria versada no presente processo diz respeito a tratamento tributário favorecido em razão da origem da mercadoria, utilizado pelo sujeito passivo, por aplicação de alíquota reduzida prevista no ACE 27. Nesse sentido, preceitua o art. 434 do Regulamento Aduaneiro – RA, aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 05 de março de 1985 (vigente à época do fato):

“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.”

A Associação Latino-Americana de Integração (ALADI), foi criada pelo Tratado de Montevideu em 12 de Agosto de 1980, e o Brasil, sendo país-membro da citada associação, assinou o Regime Geral de Origem, consubstanciado na Resolução 78 do Comitê de representantes, anexa ao Decreto nº 98.874, de 24 de novembro de 1990, e a Regulamentação das Disposições Referentes à Certificação de Origem, que se operou através do Acordo 91, apenso ao Decreto nº 98.836, de 17 de janeiro de 1990, posteriormente alterado pela Resolução 232 do Comitê de Representantes da ALADI, incorporada em nossa legislação pelo Decreto nº 2.865, de 07 de dezembro de 1998. Tais normas disciplinam a comprovação da origem da mercadoria e estipulam outros requisitos a serem atendidos para fruição das preferências tarifárias pactuadas entre os países membros da ALADI.

O ACE 27, firmado entre Brasil e Venezuela, executado internamente pelo Decreto nº 1.381/95 e Decreto nº 1.400/95, adota em seu art. 10 o Regime de Origem da ALADI, consubstanciado na Resolução 78 e no Acordo 91. Nesse passo, é importante destacar a regra contida no art. 7º da Resolução nº 78 da ALADI, verbis:

“SÉTIMO – Para que as mercadorias objeto de intercâmbio possam beneficiar-se dos tratamentos preferenciais pactuados pelos

participantes de um acordo celebrado de conformidade com o tratado de Montevideu 1980, os países-membros 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 expedida pelo produtor final ou pelo exportador da mercadoria de que se tratar, certificada em todos os casos por uma repartição oficial ou entidade de classe com personalidade jurídica, credenciada pelo Governo do país exportador.”

DA DIVERGÊNCIA ENTRE CERTIFICADO DE ORIGEM E FATURA COMERCIAL

Em observância às normas pactuadas entre os países signatários do acordo internacional de regência, o tratamento tarifário diferenciado está calcado na origem da mercadoria e, por isso mesmo, a sua fruição fica condicionada à comprovação dessa origem através de um documento próprio: o Certificado de Origem.

Assim, o reconhecimento desse direito pelo Fisco implica a verificação de que a importação ocorreu informada com a devida documentação probatória, competindo ao sujeito passivo assegurar a cobertura documental que o caso requer. Daí inferir-se que a apresentação de Certificado de Origem que ampare a mercadoria submetida a despacho é pressuposto de validade do regime de tributação utilizado pelo importador.

Atente-se para o artigo 1º do Acordo 91 do Comitê de Representantes da ALADI, que trata da regulamentação das Disposições Referentes à Certificação da Origem, promulgado pelo Decreto nº 98.836, de 1990:

“PRIMEIRO – A descrição dos produtos incluídos na Declaração que acredita o cumprimento dos requisitos de origem estabelecidos pelas disposições em vigor deverá coincidir com a que corresponde ao produto negociado, classificado de conformidade com a NALADI, e com a constante na fatura comercial que acompanha os documentos apresentados para seu despacho aduaneiro.” (grifei)

Observe-se, então, que a certificação da origem é feita em função da fatura comercial que acoberta determinada partida de mercadoria. Desse modo, a norma internacional vincula expressamente o Certificado de Origem da mercadoria à fatura comercial correspondente. Tanto assim, que o formulário-padrão, adotado para formalizar a mencionada certificação, possui um campo próprio destinado a informação expressa do número da fatura a que se relaciona. Assim, um determinado Certificado de Origem ampara exclusivamente a mercadoria coberta pela fatura comercial nele indicada. Enfim, 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 o gozo do benefício tarifário quanto à mercadoria importada.

Dada a importância do documento em análise como instrumento de certificação de origem de mercadoria, infere-se que, diante a ausência de qualquer dos requisitos exigidos pelos acordos internacionais ou da constatação de divergência entre certificado e fatura comercial, o Estado importador fica impedido de reconhecer o tratamento

preferencial, devendo ser aplicada à mercadoria o regime normal de tributação, previsto para as importações de terceiros países.

Ora, se os países participantes estipularam que somente se pode reconhecer a origem da mercadoria e, por conseguinte, o gozo do benefício tarifário, através da vinculação entre certificado e fatura, tem-se como inadmissível substituir a vontade dos países signatários, manifestada no Acordo, com a pretensão de tentar demonstrar a origem por outros meios, sob pena e negar vigência ao acordo internacional. Assim, inexiste qualquer outro meio idôneo que possa suprir essa prova, sem a qual não se pode identificar a origem da mercadoria e reconhecer a redução tarifária.

No caso concreto, verifica-se que, embora o Certificado de Origem, cuja cópia encontra-se anexada às fls. 18, traga explicitamente indicado como País exportador a Venezuela, fazendo referência expressa à mercadoria acobertada pela fatura comercial de nº 41341-0, que teria sido emitida naquele país, a fatura apresentada pelo importador, como documento de instrução da DI, foi de fato a de nº PIFSB-355/98, anexada às fls. 17, emitida pela empresa PETROBRÁS INTERNATIONAL FINANCE COMPANY – PIFCO, localizada nas Ilhas Cayman, país não signatário do ACE 27, estando referida empresa qualificada na respectiva DI como exportadora (fl. 16).

Neste estágio de apreciação, independentemente de qualquer exame quanto, à operação comercial realizada pelo importador, para efeito de fruição da redução tarifária, constata-se que há uma divergência documental relevante, uma vez que o certificado de origem traz informação discrepante com relação à fatura comercial apresentada e, por conseqüência; quanto à mercadoria submetida a despacho, bem como no que se refere ao país exportador dessa mercadoria, o que por si só já inviabiliza o reconhecimento da redução tarifária.

*É certo que os referidos acordos internacionais estabelecem uma forma solene para o documento que atesta a origem da mercadoria pactuada, o que evidencia, sem dúvida, o seu aspecto **formal**. Por outro lado, é imperioso concluir que, se tal documento contém informações relacionadas à mercadoria negociada, tal como a indicação da fatura comercial que a acoberta, reputando-se imprescindíveis para assegurar a sua origem e, por conseguinte, conferir legitimidade ao benefício tarifário, tais elementos revestem-se, pois, de inegável caráter **material**, na medida em que identificam exatamente o bem objeto de tributação favorecida.*

Destaque-se que a finalidade do Certificado de Origem é assegurar, perante países envolvidos na transação, que a mercadoria objeto de intercâmbio é efetivamente originária e procedente do país declarante, estando, por isso, sujeita à tributação diferenciada, e dessa forma o documento materializa, enquanto elemento probatório, a regularidade da utilização do benefício tarifário pleiteado. Assim, não se pode concluir que a divergência de dados entre certificado e fatura se trata de mera formalidade, porquanto tal ocorrência significa a impossibilidade material de assegurar-se a origem da mercadoria e o direito ao regime de tributação pleiteado. //

O fato de a mercadoria ser procedente da Venezuela e ter sido transportada diretamente para o Brasil não tem o condão de comprovar a sua origem, ou seja, de demonstrar o local em que foi produzida, o que somente é possível mediante a declaração da entidade competente por meio do Certificado de Origem.

Cumpra ainda destacar que a mera indicação do número da fatura comercial, mencionado no Certificado de Origem, bem como do número desse mesmo certificado, em um campo da fatura emitida pela empresa das Ilhas Cayman, não supre as exigências acima estacadas, nem tem o condão de constituir um vínculo entre os documentos, tratando-se de informação unilateral do exportador situado nas Ilhas Cayman, o qual não possui legitimidade para criar um vínculo entre sua fatura, emitida posteriormente, e um Certificado de Origem já expedido na Venezuela e vinculado a outra fatura. Portanto, deve-se tomar por base a informação da instituição que tem legitimidade para certificar a origem e não a da empresa exportadora de terceiro país. De qualquer modo, o número indicado na fatura comercial emitida pela PIFCO (40447-0) não corresponde àquele mencionado no Certificado de Origem (41341-0), o que torna inócuas as alegações da defesa.

Observe-se ainda que a matéria aí não se esgota, devendo-se prosseguir a apreciação, perquirindo-se quanto aos efeitos da intermediação de terceiro país, não signatário do Acordo, na transação internacional que resultou na importação, para examinar se, mesmo nessa hipótese, é cabível a fruição da redução de alíquota prevista no âmbito da ALADI.

DA INTERMEDIÇÃO DE TERCEIRO PAÍS NÃO SIGNATÁRIO DO ACORDO

Repita-se que a fruição do benefício de redução tarifária importa a observância estrita das condições e requisitos estabelecidos nos acordos internacionais de regência. O reconhecimento pelo Fisco do benefício tributário pactuado entre países implica a constatação de que a importação ocorreu pelos exatos termos acordados, cuja prova documental de cumprimento de tais requisitos deve necessariamente ser inquestionável. Nesse sentido, além da apresentação de Certificado de Origem e fatura comercial, deve a operação de importação estar em conformidade com as demais regras estabelecidas nos Acordos de regência.

Deve-se compreender que os Acordos firmados no âmbito da ALADI visam estabelecer, a longo prazo e de maneira gradual e progressiva, um mercado comum, que culmine com a eliminação das tarifas e outras barreiras ao comércio entre os países que dele participam. Neste mister, evidencia-se de suma importância o estabelecimento de normas que visem preservar a finalidade que norteou a celebração do Acordo.

Da interpretação dessas normas, constata-se, em face do caráter recíproco dos tratamentos preferenciais para os países integrantes da ALADI, que a concessão de redução, tarifária com base nos requisitos de origem foi formulada justamente para prevenir operações comerciais que, pela sua natureza, poderiam, de modo ilegítimo, estender a importações terceiros países não signatários o tratamento preferencial acordado exclusivamente entre os países membros.

4

Uma leitura acurada dos dispositivos legais que disciplinam o Regime de Origem permite a inferência de que regra é a vedação à intermediação de terceiros países, na medida em que há norma dispondo de forma inequívoca que deverá haver uma correspondência entre o Certificado de Origem e a fatura comercial que acompanha os Documentos apresentados para o despacho aduaneiro, assegurando-se, dessa forma, que a mercadoria submetida ao despacho é a mesma objeto da certificação e que a operação comercial que deu ensejo à importação se amolda aos princípios pactuados nos Acordos, atendendo, assim, a seus objetivos.

Pode-se concluir, portanto, que, exceto na hipótese de transações comerciais em que intervenha "operador" de terceiro país, conforme abordado adiante, o legislador não deixou margem para outro tipo de intermediação. Com razão, em conformidade a Regulamentação das Disposições Referentes à Certificação da Origem (Acordo 91), deve estar cristalinamente demonstrado que o produto acreditado pelo certificado de origem é o efetivamente negociado com o emissor da fatura comercial do país produtor, sendo considerado exportador, para esse fim, o País-membro da ALADI signatário do Acordo.

Importante ressaltar que, uma vez que o produtor é identificado como aquele fabrica a mercadoria, podendo não se confundir com o exportador, ou seja, o que promove a venda e emite a fatura comercial correspondente, a qual acompanha os documentos de exportação, fica evidente o motivo de constar o nome do país exportador no Certificado de Origem, qual seja, identificar os países envolvidos na transação comercial.

À luz das normas até agora mencionadas, resulta claro que as preferências e contrapartidas econômicas, assentadas no regime de origem, contemplam exclusivamente o comércio praticado entre os países signatários, destinando-se tal regime a coibir uma interferência nociva aos objetivos dos Acordos pactuados entre os países-membros, ressalvada a hipótese de intermediação de operador de terceiro país, prevista pelas normas da ALADI, adiante analisada.

Deve-se evitar conclusões com base numa interpretação isolada do art. 4º da Resolução ALADI/CR nº 78, de 1987, porquanto esta impõe apenas um dos requisitos a serem atendidos para fins de fruição dos tratamentos preferenciais, qual seja a expedição direta da mercadoria, sendo que também são exigidos outros requisitos pelas normas do Regime de Origem.

Fazendo-se uma interpretação lógico-sistemática das normas que disciplinam regime, pode-se inferir, como regra geral, que a vedação à intermediação de um terceiro país é insita à natureza do acordo tarifário, que visa o favorecimento apenas dos países signatários. Nessa perspectiva é que o art. 1º do Acordo 91 estabelece a obrigatoriedade de vinculação expressa entre o documento de certificação e a fatura comercial, de modo a permitir a identificação da origem da mercadoria.

Por outro lado, impõe-se reconhecer que as operações conhecidas por triangulação comercial passaram a ser prática freqüente no comércio internacional moderno. Assim, com o advento da Resolução 232 do

Comitê de Representantes da ALADI, incorporada em nossa legislação pelo Decreto nº 2.865, publicado em 08/12/1998, que alterou o Acordo 91; foi modificado o regime de origem, passando-se a permitir a participação de um operador de um terceiro país, desde que atendidos os requisitos estabelecidos na citada Resolução. Todavia; não se aplicam as disposições da Resolução 232 à espécie dos autos, visto que a importação ocorreu antes do início de vigência da referida norma. Assim, não há que falar em observação, no certificado de origem, sobre participação de operador de terceiro país, mesmo porque tal, informação não consta no citado documento (fls. 17).

Aliás, da análise das peças processuais, tendo em vista a falta de vinculação entre Certificado e fatura, sequer restou comprovada a intermediação de um operador de terceiro país. O que se evidencia dos documentos é a negociação com uma empresa situada nas Ilhas Cayman, que fatura e exporta para o Brasil uma mercadoria, para a qual se pretende aplicar preferências tarifárias pactuadas entre Brasil e Venezuela, com base nos Acordos firmados no âmbito da ALADI.

Ademais, o documento de fls. 56, apresentado pelo contribuinte como sendo a cópia fatura que teria sido emitida na Venezuela, em nada beneficia a defesa. Em primeiro lugar, somente a apresentação do exemplar original da fatura produz efeitos fiscais, nos termos do art. 425, § 1º, e art. 427 do Regulamento Aduaneiro. Ademais, independentemente disso, o documento apresentado possui o número 40447-0, o qual não corresponde à fatura comercial indicada nº Certificado de Origem, cujo número é 41341-0, além de conter dados divergentes em relação à quantidade e ao preço. Por fim, as informações contidas nº citado documento não são compatíveis com a alegada operação de triangulação comercial, uma vez que, segundo consta na referida cópia de fatura, o adquirente da mercadoria foi a própria Petrobrás sediada no Brasil, representando uma venda direta para a impugnante.

É oportuno esclarecer que em matéria tributária, qualquer situação excepcional, como a redução de imposto, só pode ser reconhecida se expressamente prevista na legislação. Assim, sendo a norma tributária de natureza cogente e considerando as regras do Regime Geral de Origem, não cabe ao intérprete decidir pela prescindibilidade deste ou daquele requisito, ao argumento de que se trata de mera formalidade, sob pena de atentar contra o próprio acordo internacional, haja vista que tais regras são claras quanto à obrigatoriedade de vinculação entre Certificado de Origem e fatura comercial.

Destaque-se ainda que não há contrariedade entre essa conclusão e a Nota COANA/COLAD/DITEG nº 60/1997, a que alude a defendente. Ao contrário do que interpreta, a nota em apreço diz expressamente que ALADI não havia regulamentado tal situação até então, porém, sustenta exatamente a necessidade de correlação entre a fatura comercial e o Certificado de Origem, nos termos hoje preconizados na Resolução 232 acima citada.

Assim, tratando-se de uma operação comercial entre uma empresa brasileira e outra das Ilhas Cayman, sem respaldo em certificado de origem, não há como invocar a redução tarifária prevista no ACE 27, firmado no âmbito da ALADI, porque reside na essência das normas que disciplinam o regime de origem, a vedação da pretensa redução

tarifária, quando não atendidos os requisitos previstos nos Acordos de regência.

Ressalte-se, ainda, que a situação ora apreciada não se enquadra na hipótese descrita no referido art. 10 da Resolução 78, porquanto este se refere aos casos em os certificados expedidos **não se ajustam ao regime de origem** instituído no acordo internacional, seja quanto aos seus elementos intrínsecos, no que concerne ao cumprimento dos requisitos de origem, à autenticidade ou veracidade da certificação, seja quanto aos seus elementos extrínsecos, como, por exemplo, uso do formulário padronizado, todas essas irregularidades imputáveis à entidade responsável pela emissão do documento.

O cerne da questão em litígio não é a desconformidade do certificado apresentado ao regime de origem adotado pela ALADI; até porque não há elementos para perquirir sobre essa proposição; nem o contribuinte foi autuado por esse motivo. No caso concreto, é a fatura comercial apresentada pelo importador e, por conseqüência, a mercadoria a ela vinculada, que não estão amparadas pelo certificado de origem expedido na Venezuela, cuja ineficácia não estaria sendo questionada se a importação se referisse ao exportador mencionado no certificado e à mercadoria amparada pela fatura nele indicada.

É também a operação comercial praticada pelo importador que também não se ajusta aos Acordos da ALADI, os quais não permitem a aplicação das preferências tarifárias para mercadorias objeto de triangulação comercial antes da Resolução 232 e quando não tenham sido atendidos os requisitos previstos na legislação. Por isso mesmo, a importação em causa, por não estar respaldada ao Certificado e Origem apresentado, não se beneficia da pretendida redução de alíquota.

De qualquer modo, a cláusula acima não significa uma vedação ao país importador em perquirir acerca do atendimento dos requisitos previstos nos Acordos firmados no âmbito da ALADI, para fins de reconhecer ou não a fruição das respectivas preferências tarifárias. À obviedade, o país de destino é soberano para recusar reconhecimento de redução tarifária quando considerar que a solicitação do importador não está amparada pelos acordos internacionais invocados.

Portanto, as importações que não se ajustam aos Acordos da ALADI, seja em razão de divergência entre Certificado de Origem e fatura, seja porque o produto estrangeiro é comercializado por terceiro país, sem que tenham sido atendidos os requisitos previstos na legislação de regência, não estão contempladas pela redução de alíquota, devendo se processar pelo regime normal de tributação, ficando sujeitas ao Imposto de Importação, calculado sob a alíquota normal estabelecida para a respectiva classificação fiscal.

DA MULTA DE OFÍCIO

No que diz respeito à exigência da multa prevista no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, cumpre destacar o disposto no Ato Declaratório Interpretativo (ADI) SRF nº 13, de 10/09/2002, em seu art. 1º: //

“Art. 1º Não constitui infração punível com a multa prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a solicitação, feita no despacho de importação, de reconhecimento de imunidade tributária, isenção ou redução do imposto de importação e preferência percentual negociada em acordo internacional, quando incabíveis, bem assim 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.”

O referido ADI consiste em norma de natureza declaratória. Essa natureza advém do fato de que a norma se destina a interpretar, definir ou dar sentido às palavras, ou ainda, esclarecer dúvida quanto à aplicação de outra norma, conforme DE PLÁCIDO E SILVA, em Vocabulário Jurídico, vol. III e IV, pág. 250, Editora Forense. A respeito dos efeitos temporais do citado ADI, impõe-se considerar que, por não se caracterizar como ato constitutivo, é da sua essência da norma interpretativa a produção de efeitos retroativos, o que, aliás, encontra amparo no art. 106, inciso I, do CTN.

O presente caso, tratando-se de solicitação de preferência percentual negociada em acordo internacional, como não há nos autos relato da fiscalização que indique ter havido incorreção na descrição da mercadoria, tampouco constam elementos que possam evidenciar dolo ou má fé por parte do importador, aplica-se o disposto no Ato Declaratório acima citado.

Desta forma, torna-se descabida a multa de ofício aplicada pela fiscalização, devendo incidir apenas os encargos legais previstos na legislação de regência, no caso, a multa de mora de 20%, prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/96, e os juros de mora.

DOS JUROS DE MORA

Com esteio no art. 161, § 1º, do CTN, que ressalva a possibilidade de a lei dispor de modo diverso quanto à taxa de juros de mora, o art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996, estabelece que tais acréscimos serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, conforme indicado no Auto de Infração.

O procedimento fiscal está em perfeita consonância com a disposição legal que determina a incidência da Taxa SELIC, uma vez que a atividade administrativa do lançamento é obrigatória e vinculada, sob pena de responsabilidade funcional, consoante a norma expressa do art. 142, parágrafo único, do CTN. Cabe ressaltar que o presente julgamento também constitui atividade vinculada e, assim, cinge-se aos ditames legais aplicáveis à espécie.

Os órgãos administrativos não podem negar aplicação a uma norma legal, sob argumento de que há conflito com a Constituição Federal ou com uma Lei Complementar. A presunção é que o Legislativo, antes de aprovar a lei tenha examinado essa questão e chegado à conclusão de não haver tal contrariedade. Essa presunção somente sucumbe ante o pronunciamento judicial. Inadmissível é pretender que a autoridade administrativa descumpra a lei; até aí não vai o seu poder. Destarte, ao órgão administrativo é vedado afastar a incidência dos juros de mora com base na taxa da Selic expressamente estabelecida por lei. //

Assim, falece competência ao julgador administrativo para se pronunciar sobre suposta inconstitucionalidade ou ilegalidade das normas que prevêem a aplicação de juros de mora com base na taxa Selic, matérias cujo exame é reservado ao Poder Judiciário, não sendo o órgão administrativo o foro apropriado para discussões dessa natureza.

Com efeito, os mecanismos de controle da constitucionalidade, regulados pela própria Constituição Federal, passam, necessariamente, pelo Poder Judiciário, que detém com exclusividade essa prerrogativa, conforme prevê a Lei Maior, no Capítulo III do Título IV. Assim, inadmissível desrespeitar a norma legal que impõe a taxa SELIC, em face da mera alegação de inconstitucionalidade suscitada em processo administrativo, sem que tenha havido pronunciamento do Supremo Tribunal Federal em Ação Direta de Inconstitucionalidade (art. 102, I, "a", da CF) ou a suspensão da execução da lei pelo Senado Federal após declaração do STF em via incidental (art. 52, X, da CF) ou, ainda, ato do Secretário da Receita Federal que autorize a extensão de entendimento firmado em decisões de inconstitucionalidade proferidas em caso concreto, conforme previsto no art. 77 da Lei nº 9.430, de 1996, e Decreto nº 2.346, de 1997. O caso em exame não se enquadra em nenhuma das hipóteses mencionadas.

CONCLUSÃO

Portanto, com base nos fundamentos acima expostos e considerando a competência definida nos arts. 203, I, e 204 c/c Anexo V do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 259, de 24 de agosto de 2001, com as alterações promovidas pela Portaria SRF 3.022, de 29 de novembro de 2001, c/c as Portarias SRF nºs 1.514, de 23 de outubro de 2003, e 1.781, de 26 de dezembro de 2003,

VOTO no sentido de

I) preliminarmente, REJEITAR A ARGÜIÇÃO DE DECADÊNCIA, suscitada pela impugnante;

II) no mérito, JULGAR PROCEDENTE EM PARTE o lançamento objeto da lide, para:

a) CONSIDERAR DEVIDO o crédito tributário relativo ao Imposto de Importação, acrescido da multa de mora e dos juros de mora, nos termos da legislação aplicável;

b) EXONERAR a multa de ofício de 75%, no valor de R\$ 138.953,57. José Fernando Costa D'Almeida Auditor Fiscal da Receita Federal - Matrícula nº 11.236 – Relator."

Devidamente cientificada, a recorrente apresentou as razões de seu recurso com anexos, às fls. 79 a 98, mantendo na íntegra todo o arrazoado apresentado em primeira instância com maior ênfase aos fatos de que mero erro no preenchimento da fatura emitida pela PFICO, quando os mesmos condizem perfeitamente, não será motivo para perca do benefício que lhe foi assegurado por lei, como //

igualmente, a participação de um terceiro país operador é perfeitamente permitida, embasando devidamente as suas alegações, ao final rebate a utilização da taxa SELIC sobre o pretensão crédito tributário. Ademais, anexou a Relação de Bens para Arrolamento.

A Câmara *a quo* deu provimento ao recurso. O acórdão foi assim ementado:

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO 1998. REGIME PREFERENCIAL DE TRIBUTAÇÃO. ALÍQUOTA DE TRIBUTAÇÃO NA MODALIDADE REDUÇÃO. TRIANGULAÇÃO COMERCIAL. NORMAS DE EXECUÇÃO PREVISTAS NO ACORDO DE COMPLEMENTAÇÃO ECONÔMICA Nº 27 (ACE 27), FIRMADO ENTRE BRASIL E VENEZUELA, EXECUTADO INTERNAMENTE PELO DECRETO Nº 1.381, DE 31 DE JANEIRO DE 1995, E DECRETO Nº 1.400, DE 21 DE FEVEREIRO DE 1995. CERTIFICADO DE ORIGEM. TRATADO DE ASSUNÇÃO FIRMADO EM 26/03/1991, PROMULGADO NO BRASIL PELO DECRETO Nº 350, DE 21/11/1991 ENTRE OS PAÍSES MEMBROS DA ALADI. AFASTADAS AS PRELIMINARES SUSCITADAS. MERAS FORMALIDADES NÃO PODEM ACARRETER A EXIGÊNCIA DE TRIBUTOS SOBRE A OPERAÇÃO, POR NÃO RESTAR FERIDO PRINCÍPIO DA INTERPRETAÇÃO LITERAL DA LEGISLAÇÃO QUE OUTORGA O FAVOR FISCAL E NÃO EXISTIR PREVISÃO LEGAL PARA O TIPO DE SANÇÃO APLICADA.

Por entendimento inequívoco do Conselho de Contribuintes é permitida a prática internacional de operações comerciais e financeiras de triangulação comercial sem a perda da preferência tributária no âmbito da ALADI, se dentro dos trâmites legais. Certificado de Origem atesta a procedência da mercadoria. Meros erros formais não podem dar suporte a autuação.

Recurso voluntário provido.

A Procuradoria da Fazenda Nacional dissentiu da decisão que lhe foi desfavorável e apresentou recurso especial, fls. 130/146, por meio do qual requereu a reforma do acórdão vergastado para que se restaure toda a autuação.

O recurso foi admitido pela Presidenta d 3ª Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, despacho às fls. 148/150, quanto à alegação da Procuradoria de que há contrariedade à evidência das provas e ao argumento de que é o vínculo entre Certificado de Origem e a fatura comercial que garante o cumprimento dos requisitos fixados entre os Estados signatários do Acordo e legitima o gozo do benefício tarifário quanto à mercadoria importada e, de que, no caso em tela, em decorrência da falta de vinculação entre Certificado e fatura, não teria sido comprovada a intermediação de um operador de terceiro país.

A contribuinte apresentou contra-razões às fls. 154/171.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, Relator

4

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, dele conhecido.

As questões trazidas a debate cingem-se aos efeitos da divergência entre certificado de origem e Fatura Comercial, e, também, ao fato de o produto importado haver sido comercializado por terceiro país, não signatário de Acordo Internacional.

As importações efetuadas ao abrigo do benefício de redução tarifária entre os países membros da ALADI para gozarem do favor fiscal devem preencher todos os requisitos estabelecidos no respectivo acordo firmado pelos membros dessa Associação. Dentre esses requisitos apresenta-se como essencial a comprovação da origem da mercadoria, que, nas importações realizadas no âmbito da ALADI, a comprovação dessa origem dá-se exclusivamente por meio do Certificado de Origem. Por conseguinte, O Fisco só pode reconhecer o direito ao favor fiscal quando a importação for realizada ao amparo de toda a documentação exigida. Sendo que o ônus probatório da regularização documental compete ao importador.

Assim, a apresentação da documentação exigida, dentre esta o Certificado de Origem que ampare a mercadoria submetida a despacho, é pressuposto de validade do regime de tributação utilizado pelo importador.

De outro lado, a teor do artigo 1º do Acordo 91 do Comitê de Representantes da ALADI, promulgado pelo Decreto nº 98.836, de 1990, com a redação dada pela Resolução 232 da ALADI, apensa ao Decreto nº 2.865, de 07 de dezembro de 1998, não deixa margem à dúvida de que a certificação da origem é feita em função da fatura comercial que acoberta determinada partida de mercadoria.

PRIMEIRO - A descrição dos produtos incluídos no formulário que acredita o cumprimento dos requisitos de origem estabelecidos pelas disposições vigentes deverá, coincidir com a que corresponde ao produto negociado, classificado de conformidade com a NALADI/SH, e com a que se registra na fatura comercial que acompanha os documentos apresentados para seu despacho aduaneiro. (destaquei)

É de clareza meridiana que a exegese da norma internacional inserta no artigo primeiro transcrito linhas acima, é no sentido de ser indissociável a vinculação existente entre o Certificado de Origem da mercadoria e a fatura comercial correspondente. Não é por outro motivo que o formulário-padrão, adotado para a mencionada certificação, possui campo próprio destinado à informação expressa do número da fatura a que se relaciona. Por conseguinte, cada Certificado de Origem refere-se, exclusivamente, à mercadoria constante da fatura comercial nele indicada.

Assim, como bem asseverou a decisão de primeira instância, *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 o gozo do benefício tarifário quanto à mercadoria importada.*

Aqui, peço licença para transcrever a conclusão do ilustre relator do acórdão da DRJ, com as quais comungo.

16. Dada a importância do documento em análise como instrumento de certificação de origem de mercadoria, infere-se que, diante a ausência //

de qualquer dos requisitos exigidos pelos acordos internacionais ou da constatação de divergência entre certificado e fatura comercial, o Estado importador fica impedido de reconhecer o tratamento preferencial, devendo ser aplicada à mercadoria o regime normal de tributação, previsto para as importações de terceiros países.

17. Ora, se os países participantes estipularam que somente se pode reconhecer a origem da mercadoria e, por conseguinte, o gozo do benefício tarifário, através da vinculação entre certificado e fatura, tem-se como inadmissível substituir a vontade dos países signatários, manifestada no Acordo, com a pretensão de tentar demonstrar a origem por outros meios, sob pena de negar vigência ao acordo internacional. Assim, inexistente qualquer outro meio idôneo que possa suprir essa prova, sem a qual não se pode identificar a origem da mercadoria e reconhecer a redução tarifária.

18. No caso concreto, verifica-se que, embora o Certificado de Origem, cuja cópia encontra-se anexada às fls. 18, traga explicitamente indicado como País exportador a **Venezuela**, fazendo referência expressa à mercadoria acobertada pela fatura comercial de nº **41341-0**, que teria sido emitida naquele país, a fatura apresentada pelo importador, como documento de instrução da DI, foi de fato a de nº **PIFSB-355/98**, anexada às fls. 17, emitida pela empresa **PETROBRÁS INTERNATIONAL FINANCE COMPANY - PIFCO**, localizada nas **Ilhas Cayman**, país não signatário do PTR 4, estando referida empresa qualificada na respectiva DI como exportadora. (fl.16).

19. Neste estágio de apreciação, independentemente de qualquer exame quanto à operação comercial realizada pelo importador, para efeito de fruição da redução tarifária, constata-se que há uma divergência documental relevante, uma vez que o certificado de origem traz informação discrepante com relação à fatura comercial apresentada e, por consequência, quanto à mercadoria submetida a despacho, bem como no que se refere ao país exportador dessa mercadoria, o que por si só já inviabiliza o reconhecimento da redução tarifária.

20. É certo que os referidos acordos internacionais estabelecem uma forma solene para o documento que atesta a origem da mercadoria pactuada, o que evidencia, sem dúvida, o seu aspecto **formal**. Por outro lado, é imperioso concluir que, se tal documento contém informações relacionadas à mercadoria negociada, tal como a indicação da fatura comercial que a acoberta, reputando-se imprescindíveis para assegurar a sua origem e, por conseguinte, conferir legitimidade ao benefício tarifário, tais elementos revestem-se, pois, de inegável caráter **material**, na medida em que identificam exatamente o bem objeto de tributação favorecida.

21. Destaque-se que a finalidade do Certificado de Origem é assegurar, perante os países envolvidos na transação, que a mercadoria objeto de intercâmbio é efetivamente originária e procedente do país declarante, estando, por isso, sujeita à tributação diferenciada, e dessa forma o documento **materializa**, enquanto elemento probatório, a regularidade da utilização do benefício tarifário pleiteado. Assim, não se pode concluir que a divergência de dados entre certificado e fatura se trata de mera formalidade, porquanto tal ocorrência significa a impossibilidade material de //

assegurar-se a origem da mercadoria e o direito ao regime de tributação pleiteado.

22. O fato de a mercadoria ser procedente da Venezuela e ter sido transportada diretamente para o Brasil não tem o condão de comprovar a sua origem, ou seja, de demonstrar o local em que foi produzida, o que somente é possível mediante a declaração da entidade competente por meio do Certificado de Origem.

23. Cumpre ainda destacar que a mera indicação do número da fatura comercial, mencionado no Certificado de Origem, bem como do número desse mesmo certificado, em um campo da fatura emitida pela empresa das Ilhas Cayman, não supre as exigências acima destacadas, nem tem o condão de constituir um vínculo entre os documentos, tratando-se de informação unilateral do exportador, o qual não possui legitimidade para criar um vínculo entre sua fatura, emitida posteriormente, e um Certificado de Origem já expedido e vinculado a outra fatura. Portanto, deve-se tomar por base a informação da instituição que tem legitimidade para certificar a origem e não a da empresa exportadora de terceiro país. De qualquer modo, o número indicado na fatura comercial emitida pela PIFCO (40447) não corresponde àquele mencionado no Certificado de Origem (41341-0), o que torna inócuas as alegações da defesa.

24. Observe-se ainda que a matéria aí não se esgota, devendo-se prosseguir a apreciação, perquirindo-se quanto aos efeitos da intermediação de terceiro país, não signatário do Acordo, na transação internacional que resultou na importação, para examinar se, mesmo nessa hipótese, é cabível a fruição da redução de alíquota prevista no âmbito da ALADI.

Em outro giro, além da apresentação de Certificado de Origem e fatura comercial, em conformidade com as normas previstas no acordo internacional, a importação das mercadorias deve obedecer as demais regras determinadas nos Acordos de regência.

O escopo de se condicionar a redução de tarifa às importações amparadas por certificado de origem emitido, nos termos e na forma prevista pela ALADI é para prevenir operações comerciais que, pela sua natureza, poderiam, de modo ilegítimo, estender o benefício fiscal às importações de terceiros países não signatários do tratamento preferencial. Assim, à exceção de operações em que intervenha operador de terceiro país, para que haja o benefício fiscal, deve-se demonstrar que o produto acreditado pelo certificado de origem é o efetivamente negociado com o emissor da fatura comercial do país produtor, sendo considerado exportador, para esse fim, o País-membro da ALADI signatário do Acordo.

Vale aqui transcrever a norma inserta no art. 4º da Resolução ALADI/CR nº 78, de 1987:

QUARTO - Para que as mercadorias originárias se beneficiem dos tratamentos preferenciais, as mesmas devem ter sido expedidas diretamente do país exportador para o país importador. Para esses efeitos, considera-se como expedição direta:

a) As mercadorias transportadas sem passar pelo território de algum país não participante do acordo.

b) As mercadorias transportadas em trânsito por um ou mais países não participantes, com ou sem transbordo ou armazenamento temporário, sob a vigilância da autoridade aduaneira competente nesses países, desde que:

i) o trânsito esteja justificado por motivos geográficos ou por considerações referentes a requerimentos do transporte;

ii) não estejam destinadas ao comércio, uso ou emprego no país de trânsito; e

iii) não sofram, durante seu transporte e depósito, qualquer operação diferente da carga e descarga ou manuseio para mantê-las em boas condições ou assegurar sua conservação.

De outro lado, não se pode olvidar que, com a globalização, é cada vez mais freqüente as operações comerciais que envolvam mais de 2 países, denominadas de operações triangulares. A par dessas mudanças nas relações comerciais internacionais, o Comitê de Representantes da ALADI editou a Resolução nº 232, que veio a ser incorporada na legislação brasileira pelo Decreto nº 2.865, publicado em 08/12/1998. Essa resolução alterou o Acordo 91, no sentido de modificar o regime de origem, passar a permitir a participação de um operador de um terceiro país, membro ou não da ALADI, da seguinte forma:

SEGUNDO - Quando a mercadoria objeto de intercâmbio for faturada por um operador de um terceiro país, membro ou não membro da Associação, o produtor ou exportador do país de origem deverá indicar no formulário respectivo, na área relativa 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.

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, a área correspondente do certificado não deverá ser preenchida. 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.

Todavia as disposições acima não se aplicam à espécie dos autos, posto que, da documentação carregada aos autos, não se verifica a participação de um operador, nos moldes previstos na Resolução acima transcrita. A uma porque a falta de vinculação entre Certificado de origem e a fatura comercial, ilide a prova da intermediação de um operador de terceiro país. A única evidência extraída da documentação juntada pela autuada é de que houve participação de sociedade empresária situada nas Ilhas Cayman, que fatura e exporta para o Brasil mercadoria, para a qual se pretende aplicar preferências tarifárias pactuadas entre este e a Venezuela, com base nos Acordos firmados no âmbito da ALADI. A duas porque a alegada operação triangular não foi respaldada pelo Certificado de Origem, para efeito de gozo da redução tarifária, como exige a legislação.

Ressalte-se, por oportuno, que, como bem anotou o acórdão de primeira instância,

36. Ademais, o documento de fl. 56, apresentado pela contribuinte como sendo a cópia fatura que teria sido emitida na Venezuela, em

nada beneficia a defesa. Em primeiro lugar, somente a apresentação do exemplar original da fatura produz efeitos fiscais, nos termos do art. 425, § 1º, e art. 427 do Regulamento Aduaneiro. Ademais, independentemente disso, o documento apresentado possui o número 40447-0, o qual não corresponde à fatura comercial indicada no certificado de Origem, cujo número é 41341-0, além de conter dados divergentes em relação à quantidade e ao preço. Por fim, as informações contidas no citado documento não são compatíveis com a alegada operação de triangulação comercial, uma vez que, segundo consta da referida cópia de fatura, o adquirente da mercadoria foi a própria Petrobrás sediada no Brasil, representando uma venda direta para a impugnante.

37. É oportuno esclarecer que em matéria tributária, qualquer situação excepcional, como a redução de imposto, só pode ser reconhecida se expressamente prevista na legislação. Assim, sendo a norma tributária de natureza cogente e considerando as regras do Regime Geral de Origem, não cabe ao intérprete decidir pela prescindibilidade deste ou daquele requisito, ao argumento de que se trata de mera formalidade, sob pena de atentar contra o próprio acordo internacional, haja vista que tais regras são claras quanto à obrigatoriedade de vinculação entre Certificado de Origem e fatura comercial.

38. Destaque-se ainda que não há contrariedade entre essa conclusão e a Nota COANA/COLAD/DITEG nº. 60/1997, a que alude a defendente. Ao contrário do que interpreta, a nota em apreço diz expressamente que ALADI não havia regulamentado tal situação até então, porém, sustenta exatamente a necessidade de correlação entre a fatura comercial e o Certificado de Origem, nos termos hoje preconizados na Resolução 232 acima citada.

39. Assim, tratando-se de uma operação comercial entre uma empresa brasileira e outra das Ilhas Cayman, sem respaldo em certificado de origem, não há como invocar a redução tarifária prevista no PTR 4, firmado no âmbito da ALADI, porque reside na essência das normas que disciplinam o regime de origem, a vedação pretensa redução tarifária, quando não atendidos os requisitos previstos nos Acordos de regência.

Esclareça-se, por oportuno, que não se está aqui exigindo tributo com fundamento em mero descumprimento de obrigação acessória, mas sim pelo descumprimento de uma das condições essenciais para a concessão da redução tarifária – certificado de origem –, previstas em acordo internacional (Artigo Segundo do Acordo 91) e, também, no Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 5 de março de 1985, parágrafo único do art. 434.

Por último, deve-se ter presente que a legislação do comércio exterior envolve uma série de controles a serem implementados pelos países participantes, sendo os ritos e formas previstos nos acordos internacionais imprescindíveis para uniformizar os procedimentos em cada um dos signatários, bem como assegurar o cumprimento fiel das regras estabelecidas no respectivo acordo. Em razão disso, torna-se bastante restrito o campo de aplicação dos princípios do formalismo moderado e da verdade material. *A*

De todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso apresentado pela Fazenda Nacional.

Henrique Pinheiro Torres

Voto Vencedor

Conselheira Susy Gomes Hoffmann, Redatora Designada

Como designada para redigir o voto vencedor, utilizo-me de voto que elaborei em recurso apresentado pela própria interessada Petrobrás, e tratando de caso idêntico, Recurso 132.072. Assim peço vênha para transcrever parte daquele voto e que fique aqui como razões de decidir.

Anoto que farei, ao final, as indicações específicas aos documentos deste processo:

Cuida-se de impugnação a Auto de Infração de fls. 01/08 elaborada pela empresa PETRÓLEO DO BRASIL S.A. – PETROBRÁS e referente a lançamento de Imposto de Importação, acrescido de juros de mora e multa, nos termos do artigo 61, §2º e 3º, da Lei 9430/96, totalizando crédito tributário no valor de

Notadamente, foram constadas, em tese, as seguintes infrações no aludido Auto de Infração:

- Certificado de origem com emissão anterior a fatura comercial, certificado de origem em desacordo com formulário único adotado pelo Comitê de Representantes;*
- Triangulação comercial sem amparo da legislação, pois envolvido país não signatário;*
- Não apresentação de declaração juramentada, enseja a perda do benefício;*
- O certificado de origem e da fatura comercial apresentados em desconformidade na forma prescrita a espécie, o importador não tem direito a tributação com alíquota reduzida;*
- O benefício a que dispõe o Acordo de Complementação Econômica n 27 (ACE-29) fica condicionado as exigências de certificação de mercadoria, prevista no Regime Geral de Orientação da ALADI.*
- Mercadoria direto para o Brasil.*

Discutiu-se, assim, sobre a operação fiscal realizada, a possibilidade de tratamento tributário favorecido em razão da origem da mercadoria, por aplicação da alíquota reduzida ACE-27, nos termos do 434 do Regulamento Aduaneiro – RA aprovado pelo Decreto n 91030, de 05/03/1985.



Tal tratamento favorecido é fruto da Associação Latino-Americana de Integração (ALADI), que foi criada pelo Tratado de Montevideu, de 12/08/1980, em que foram previstas algumas modalidades de acordos, dentre os quais os Acordos de Alcance Parcial. Notadamente, o Brasil, país-membro da citada associação, assinou o Regime Geral de Origem, que se operou através do Acordo 91, apenso ao Decreto n 98836, de 17/01/1990.

Essas normas disciplinam ainda a comprovação da origem da mercadoria e estipulam outros requisitos a serem atendidos para a fruição das preferências tarifárias pactuadas entre os países membro da ALADI.

Especificamente, entre os países Brasil e Venezuela, no uso das prerrogativas da ALADI, foi assinado o Acordo de Complementação Econômica – ACE n 27, com execução interna determinada pelo Decreto nº 1381/95 e pelo Decreto nº 1400/95 (Primeiro Protocolo Adicional).

No caso em debate, descrito e originado no Auto de Infração de fls. 01/08, as mercadorias amparadas pelo certificado de origem apresentado pelo importador correspondem a fatura comercial nº 45922-0, que teria sido emitida pela Empresa PDVSA Petróleo Y GAS, sendo que a fatura que instituiu a DI foi expedida pela Empresa Petrobras Internacional Finance Company – PIFCO, localizada nas Ilhas Cayma.

A empresa explica a operação comercial, que é aparentemente complexa, mas muito viável economicamente, ou seja:

“A par disso significativas especificidades geo-políticas dessas mercadorias acarretam limitações aos negócios, inviabilizando alternativas comerciais que superariam aqueles óbices. Exemplo disso é a proposta de compra direta por uma dessas subsidiárias, que então revenderiam para a PETROBRAS com o prazo de pagamento necessário, o que os fornecedores (tais como a CORPOVEN AS E A PETRÓLEO DE VENEZUELA AS – PDVSA) até recentemente recusavam, opondo impedimentos nesse sentido. Buscando equacionar esse significativo rol de contingenciamento, e como uma das alternativas comerciais, passou a a PETROBRAS a comprar do produto...; mas uma dessas subsidiárias paga diretamente ao produtor-exportador o preço dessa compra, por ordem da controladora. Concomitantemente, a PETROBRAS revende a mercadoria a subsidiária, com tal prazo; e a recompra para pagamento em até 180 dias.” E arremata: “A fatura final compreende o preço puro, e idêntico, constante em ambas as faturas anteriores, acrescido apenas do repasse dos encargos financeiros das linhas de crédito tomadas. E a mercadoria, em face da aquisição original, é enviada diretamente do país produtor para o Brasil; só muito raramente haverá trânsito por outro país”. (

Este fato, com os outros inicialmente capitulados, no Auto de Infração, foram sopesados contra a Contribuinte, dando causa a sua desclassificação do regime aduaneiro – não redução – e aplicação da tributação integral.

Feitas estas sucintas introduções de voto, segue-se no enfrentamento das questões proposta. Preliminarmente, afasta-se a nulidade invocada, por falta de fundamentação válida, eis que o fisco vem traduzindo juridicamente todos os seus atos, com observância da lei e interpretação plausível, ainda que não acolhida por este julgado.

Não há que se falar em violação ao contraditório, a ampla defesa e ao devido processo legal.

No tocante ao descumprimento no prazo previsto na IN 97/94, para apresentação do Certificado de Origem nas importações, é de bom tom sustentar que não por isso acarreta perda do benefício de redução tarifária decorrente de acordo internacional, em homenagem ao direito material, deixando de lado formalidades exageradas, que não refletem, sequer, índole subjetiva negativa do contribuinte com fraude a fiscalização tributária. Tema adiante retomado.

No tocante a perda de redução tarifária por motivos de erros formais de preenchimento do certificado de origem e outros, também, deve-se considerar, que a omissão, na fatura comercial, não é suficiente para afirmar se foi emitida antes ou depois do Certificado. Isto é, a indicação expressa no certificado do número da fatura, pressupõe que quando da emissão deste, já existia a fatura. Cita-se Acórdão 302-34118, proferido pela 2ª Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, nos seguintes termos da Ementa:

“CERTIFICADO DE ORIGEM X FATURA COMERCIAL. A omissão, na fatura Comercial, da data de sua emissão, torna impossível afirmar se foi emitida antes ou depois do Certificado. A indicação expressa no Certificado do número da fatura, pressupõe que quando da emissão deste já existia a fatura. Aplicação das disposições do artigo 112 do CTN em caso de dúvida quanto a natureza ou as circunstâncias materiais do fato, ou a natureza ou extensão dos seus efeitos (in dubio pro reo). Recurso Provido.”

E mais, tem-se o Acórdão 303-30.380, da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, que encaixa, como luva, ao caso em debate, e foi prolatado com muito bom sendo, nos seguintes termos da Ementa:

“IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. PREFERÊNCIA TARIFÁRIA PREVISTA EM ACORDO INTERNACIONAL. CERTIFICADO DE ORIGEM. 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 das respectivas faturas bem assim das faturas do país interveniente, supre as informações que deveriam constar de declaração juramentada a ser apresentada a autoridade aduaneira, como previsto no Regime Geral de origem da ALADI. RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.”

No tocante à triangulação comercial sem amparo da legislação, pois envolvido país não signatário, e à não apresentação de declaração juramentada, que ensejaria a perda do citado benefício, passa-se a considerar. Trata-se de observação estritamente relacionada aos termos da lei, que não se enquadra à sistemática buscada pelo Tratado.

A Contribuinte em debate é empresa de grande porte, mundialmente conhecida, que depende de um regime de mercado diferenciado, sem fugir, é claro, da legalidade. A intermediação de importação, ainda

20 M

que com preferência tarifária, já foi observada pela NOTA COANA N 60/97, que concluiu pela sua regularidade, a favor da redução tarifária.

Tais operações, como negócios indiretos e posteriores, adjeto de uma operação principal, buscam de forma alternativa a alavancagem e otimização financeira da compra, viabilizando-a e evitando-se liquidação a vista, que teria impacto sobre saldos de divisas do País. No caso em concreto, verifica-se que o Certificado de Origem, fls. 17, trouxe explicitamente indicado como país de origem exportador a Venezuela, fazendo referência expressa a mercadoria acobertada por fatura comercial.

A fatura apresentada pelo importador como documento de instrução da DI, n PIFSB-624/98 (fls. 16), destaca a empresa PETROBRÁS INTERNNATIONAL COMPANY-PIFCO, localizada nas Ilhas Cayman e país não signatário do ACE-27, como exportadora, fazendo, por outro lado, referência ao mesmo certificado de origem ALD 981001176-SC, que consta a Venezuela como país de origem.

Nesta esteira, ao ser intimada a juntar aos autos os documentos específicos que comprovariam a triangulação mercantil representada com as correspondentes invoice (n 45332-0) e fatura correspondente, a empresa cumpriu tal diligência, fls. 224.

Desta feita, a presença destes documentos implica em confirmar a origem da mercadoria e o direito ao regime de tributação pleiteado, bem como, implica na existência de uma fatura até então referida no supracitado Certificado de Origem e, posteriormente, provada nos autos.

Demonstra-se, pois, a correspondência entre o certificado de origem e a fatura comercial, tornando-se possível diferenciar ordenadamente as tarefas de produtor, importador e exportador, como exige esse regime de beneficiamento.

Outrossim, aceita a triangulação comercial, que foi acolhida pelo ordenamento jurídico vigente, e juntado tais documentos, resta clara a transparência formal da operação. Neste sentido, tem-se a Resolução ALADI n 232, de 08/12/1998:

“SEGUNDO- 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, na área relativa 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.

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, a área correspondente do certificado não deverá ser preenchida. Nesse caso, o importador apresentará a 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.”

Por fim, quanto à alegada inexistência de apresentação de declaração juramentada, de plano, ao se analisar a Resolução n 232, nota-se que tal exigência passou a ser necessária após a ocorrência da importação, posto que tal norma é de posterior vigência, como observado pelo próprio fisco, fls. 67 – item 52.

Considerando que, no presente caso, há a prova documental e efetiva da triangulação, visto que às fls. 55 dos autos verifica-se a Fatura em nome da PFICO e tendo como compradora a Petrobrás Brasil. Há o certificado de origem às fls. 53, remetendo-se à fatura 41.341.

Posto isto, voto no sentido NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL DA PROCURADORIA DA FAZENDA. //


Susy Gomes Hoffmann