



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10209.000236/2003-14
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3301-002.967 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de maio de 2016
Matéria Imposto de Importação
Recorrente Petróleo Brasileiro S/A - Petrobrás
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 14/07/1998

PREFERÊNCIA TARIFÁRIA NO ÂMBITO DA ALADI. DIVERGÊNCIA ENTRE CERTIFICADO DE ORIGEM E FATURA COMERCIAL. INTERMEDIÇÃO DE PAÍS NÃO SIGNATÁRIO DO ACORDO INTERNACIONAL. INADMISSIBILIDADE DO REGIME FAVORECIDO.

Na vigência do artigo 7º da Resolução CR ALADI 78 (até 07/12/1998), regulamentada pelo Acordo Brasil/ALADI 91, não permitidas reduções tarifárias quando na operação houver triangulação com a participação de país não membro da ALADI.

A Resolução CR ALADI 232, que introduziu modificação na Resolução ALADI 78/Acordo 91 para permitir a triangulação de país não pertencente ao Bloco, não possui natureza interpretativa. Impedida sua aplicação retroativa às importações realizadas anteriormente à 08/12/1998, data de início de sua vigência.

REDUÇÃO TARIFÁRIA DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. AUSÊNCIA DE HIGIDEZ DOCUMENTAL. IMPOSSIBILIDADE DE CONCESSÃO/MANUTENÇÃO DO BENEFÍCIO

Instrução processual revelou inconsistências e irregularidades que apontam para ausência de higidez documental hábil a conceder (despacho aduaneiro) ou manter (revisão aduaneira) as preferências tarifárias acordadas entre Brasil e Venezuela, concretizada na redução da alíquota do imposto de importação de mercadoria adquirida e nacionalizada pela recorrente.

Datas de emissões e/ou apresentações de conhecimento de carga, fatura comercial e certificado de origem não sustentam a operação declarada pela recorrente. O Certificado de Origem, documento indispensável para comprovar a fruição do benefício da redução tarifária, revela-se inapto a

amparar a redução do imposto de importação, vez que a assinatura nele aposta foi em data posterior à conclusão do despacho aduaneiro.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 14/07/1998

NULIDADE. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO
VÁLIDA.TIPICIDADE.

O lançamento contém todos os requisitos exigidos pela norma legal, estando devidamente fundamentado, não sendo verificada ofensa aos princípios da tipicidade e da legalidade. Autuação fundada na ausência de higidez documental que implicou a incidência do imposto de importação sem os benefícios da redução preferencial prevista em Acordo Internacional.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 14/07/1998

FATURA COMERCIAL

Comprovado nos autos que a Fatura Comercial não contém os requisitos exigidos na legislação de regência, imprescindível para a aplicação da preferência tarifária no âmbito da ALADI, torna-se cabível a exigência da penalidade.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencida a Conselheira Semíramis de Oliveira Duro. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira.

ANDRADA MÁRCIO CANUTO NATAL - Presidente.

SEMÍRAMIS DE OLIVEIRA DURO - Relatora.

PAULO ROBERTO DUARTE MOREIRA - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal (Presidente), Francisco José Barroso Rios, Luiz Augusto do Couto Chagas, Paulo Roberto Duarte Moreira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen.

Relatório

Por bem descrever a matéria em litígio, adoto relatório que embasou o acórdão recorrido:

Trata o presente processo de exigência do Imposto de Importação, acrescido da multa de mora e dos juros de mora, perfazendo, na data da autuação, o crédito tributário no valor R\$ 106.778,33, objeto do Auto de Infração de fls. 02-08.

2. De acordo com a descrição dos fatos constante do Auto de Infração, a empresa interessada, por meio do processo nº 10209.000703/00-56, protocolizou pedido de restituição de parcela do Imposto de Importação, em razão de apuração errônea da sua base de cálculo, no que diz respeito ao valor do frete. Por ocasião do exame do pedido, foi efetuada a revisão da DI, da qual resultou a conclusão de gozo indevido, na importação, da preferência tarifária, prevista no

Acordo de Complementação Econômica nº 27 (ACE 27), no âmbito da Associação Latino-americana de Integração (ALADI).

3. Em decorrência, foi lavrado auto de infração para exigência de diferença do Imposto de Importação, levando em conta, na apuração da base de cálculo, o requerido pela impugnante no pedido de restituição, ou seja, foi atendido ao pleito de alteração da base de cálculo, mas aplicando-se a alíquota integral, sem a preferência tarifária, o que resultou em imposto a pagar.

4. A autuação se baseia ainda nos seguintes fundamentos:

4.1 para fruição da redução tarifária exige-se o certificado de origem, conforme previsto no art. 434 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto n.º 91.030/1985;

4.2 o regime de origem estabelecido para o ACE 27 é o previsto na Resolução nº 78, anexa ao Decreto nº 98.874/1990, e no Acordo 91, apenso ao Decreto nº 98.836/1990, firmados no âmbito da ALADI;

4.3 não há uma correspondência entre o certificado de origem e a fatura comercial que instruiu a DI, emitida pela empresa Petrobrás International Finance Company (PIFCO), situada nas Ilhas Cayman, país que não é membro da ALADI;

4.4 o certificado de origem não faz menção à fatura comercial que instrui o despacho (PIFCO PIF-SB-009), mas faz referência à fatura nº 40.819-0, a qual constatou-se consiste em um documento emitido pela empresa PDVSA Petróleo e Gás, situada na Venezuela, de mesma numeração e não da empresa CORPOVEN, como mencionando na DI;

4.5 na operação de importação, houve a intervenção da empresa Petrobrás Internacional Finance Company (PIFCO), situada nas Ilhas Cayman, terceiro país que não é membro da ALADI, o que não é previsto na Resolução nº 78 da ALADI, executada pelo Decreto nº 98.874/1990;

4.6 o certificado de origem indica que o país exportador é a Venezuela, fazendo referência expressa a fatura comercial que teria sido emitida nesse país, porém, a fatura que instruiu a DI foi emitida pela PIFCO, a qual está identificada na DI como exportadora, de onde se conclui que as Ilhas Cayman é o país de aquisição;

4.7 a operação de comercialização não está amparada pela Resolução 78 nem pelo Acordo 91, da ALADI;

4.8 a Resolução nº 232 da ALADI, apensa ao Decreto nº 2.865/1998, alterou o Acordo 91, passou a permitir que a participação de um operador de terceiro país, desde que atendidos os requisitos por ela exigidos, porém a citada Resolução não estava em vigor na época da importação em causa;

4.9 em atendimento à intimação, a empresa enviou correspondência onde admite que adquire a mercadoria da Venezuela, revende para a PIFCO e,

posteriormente, a recompra, fato que caracteriza a participação de um terceiro país na qualidade de exportador;

4.10 a fatura comercial não contém os requisitos previstos nas alíneas “a”, “h”, “i”, e “m” do art. 425 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/1985.

5. Cientificado do lançamento em 16/04/2003, conforme fl. 02, o contribuinte insurgiu-se contra a exigência, apresentando a impugnação de fls. 59-67, em 12/05/2003, por meio da qual expõe as seguintes razões de defesa:

5.1 A impugnante adquiriu o produto junto à PDVSA, através de sua subsidiária, a PFICO, tendo havido a participação de operador de um terceiro país, razão pela qual foram expedidas duas faturas comerciais, sendo que a fatura PIFSB-375/98 faz referência ao certificado de origem e também à fatura emitida pela PDVSA, deixando claro o liame existente entre todos os documentos;

5.2 Não houve a intervenção de país não membro da ALADI na operação comercial, havendo apenas a intermediação de uma empresa, sediada nas Ilhas Cayman, que pertence ao grupo econômico da Petrobrás;

5.3 a operação consistiu no seguinte: a PFICO, subsidiária da Brasoil, a qual, por sua vez, é subsidiária da Braspetro, sendo esta última subsidiária da Petrobrás, adquiriu o produto da Corpoven (subsidiária da PDVSA), sediada na Venezuela;

5.4 foi cumprida a exigência prevista no art. 4º da Resolução nº 78, restando provado que a mercadoria foi expedida diretamente da Venezuela para o Brasil, países membros da ALADI, sem passar pelo território de outro país;

5.5 o termo “expedição direta”, constante do caput do art. 4º da Resolução 78, refere-se apenas ao trânsito físico e não ao econômico;

5.6 não houve registro da intermediação da PFICO, porque o Siscomex impede tais registros, os quais nunca foram exigidos pela Receita Federal bem como a cópia das faturas anteriores;

5.7 tais operações decorrem da dificuldade de captação de recursos no país, sendo curto o prazo pagamento no mercado de petróleo, de modo que para alongar tal prazo, a impugnante vem utilizando linhas de crédito no exterior, por suas subsidiárias;

5.8 em razão da crise mundial, algumas restrições administrativas têm sido impostas na área cambial, como coincidência de prazos para a autuada fechar o contrato de câmbio e entregar os recursos para sua liquidação, obrigando-a a, nessa mesma oportunidade, entregar os documentos de importação, o que a própria Receita Federal admite não ser possível e, por isso, concede prazo maior;

5.9 de acordo com a Nota COANA/COLAD/DITEG nº 60/1997, a intermediação em importações não afasta a preferência tarifária prevista em acordo internacional;

5.10 operações dessa natureza são de uso corrente nas trocas comerciais internacionais e no mercado financeiro nacional e internacional, objetivando o financiamento e o aperfeiçoamento das garantias;

5.11 acordos tarifários visam a proteção recíproca das exportações de países que enfrentem especial dificuldade, sendo exemplo disso, o custo mais alto do

petróleo da Venezuela, que somente com a redução tarifária se torna suportável, e cuja aquisição conforma-se no esforço para integração dos países do cone sul, na esteira da decisão governamental de mudanças estratégicas na matriz energética e nas suas fontes fornecedoras;

5.12 a Resolução nº 78 e o Acordo nº 91 não vedam a redução tarifária em caso de importação (compra direta) com intervenção de terceiros, sem trânsito da mercadoria por outro país;

5.13 a operação é expressamente acobertada, constituindo inversão lógico-normativa a vedação vislumbrada pelo Fisco, que não é prevista em tema de estrita reserva de lei;

5.14 a Resolução nº 232, promulgada pelo Decreto nº 2.835/1998, passou a admitir expressamente a operação, exatamente para dirimir dúvidas ainda existentes;

5.15 tais operações vêm sendo legitimadas pela Receita Federal, como atestam os precedentes sobre a matéria, favoravelmente à Petrobrás;

5.16 o importador não violou o art. 425, alíneas “a”, “h”, “i” e “m”, do Regulamento Aduaneiro, pois a fatura comercial PFISB-375/98 faz menção ao certificado de origem e à fatura comercial nº 40.819-0, sendo que esta contém todos os requisitos arrolados no citado art. 425;

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

A 2ª Turma da DRJ/FOR, no Acórdão nº 08-14.559, de 04/12/2008, julgou procedente em parte o lançamento, para considerar devido o crédito tributário do imposto de importação no valor de R\$ 40.217,60, acrescido da multa de mora no percentual de 20% e dos juros de mora, nos termos da legislação aplicável, bem como a multa por descumprimento das exigências regulamentares da fatura comercial, no valor de R\$ 12,67 e, exonerar a multa no percentual de 75%, no valor de R\$ 30.163,20. A decisão foi assim ementada:

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Data do fato gerador: 14/07/1998

PREFERÊNCIA TARIFÁRIA NO ÂMBITO DA ALADI. DIVERGÊNCIA ENTRE CERTIFICADO DE ORIGEM E FATURA COMERCIAL. INTERMEDIÇÃO DE PAÍS NÃO SIGNATÁRIO DO ACORDO INTERNACIONAL.

É incabível a aplicação de preferência tarifária em caso de divergência entre Certificado de Origem e fatura comercial bem como quando o produto importado é comercializado por terceiro país, não signatário do Acordo Internacional, sem que tenham sido atendidos os requisitos previstos na legislação de regência.

MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE.

Incabível a aplicação da multa prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, em caso de solicitação indevida, feita no despacho de importação, de reconhecimento de preferência percentual negociada em acordo internacional, quando o produto estiver corretamente descrito, com todos os elementos necessários à sua identificação e ao enquadramento tarifário

pleiteado, e não ficar caracterizado intuito doloso ou má fé por parte do declarante.

Assunto: Obrigações Acessórias

Data do fato gerador: 14/07/1998

FATURA COMERCIAL.

A apresentação da fatura comercial em desacordo com as exigências regulamentares sujeita o importador à multa prevista na legislação.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 18/02/1998

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE.

Falece competência à autoridade administrativa para apreciar arguição de ilegalidade e inconstitucionalidade de normas legais.

Em recurso voluntário, a PETROBRÁS requer que o auto de infração seja declarado nulo e/ou insubsistente por sua flagrante ilegalidade ou que seja cancelado por manifesta improcedência, reiterando os argumentos da sua impugnação.

Em 30 de setembro de 2010, este processo teve seu julgamento convertido em diligência, pela Resolução nº 3102-000.138, da 1ª Câmara/2ª Turma Ordinária, para intimar a PETROBRÁS a apresentar, no prazo de 30 dias, a via original da fatura comercial indicada no certificado de origem que instruiu o despacho de importação, ou seja, a fatura comercial expedida pela pessoa jurídica PDVSA PETRÓLEO Y GAS S.A. A diligência foi devidamente cumprida, como certificou a autoridade fiscal em 9 de dezembro de 2013.

Portanto, consta, nestes autos, a Fatura Comercial PDVSA nº 40.819-0, à e-fl. 181 (cópia autenticada em cartório da Invoice nº 40819-0).

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro

O recurso voluntário é tempestivo e reúne os pressupostos legais de interposição, dele, portanto, tomo conhecimento.

A Petrobrás foi autuada em decorrência do entendimento da autoridade fiscal que a operação comercial entre Venezuela — Ilhas Cayman — Brasil, realizadas pelas empresas PDVSA — PIECO — PETROBRÁS, respectivamente, descaracteriza a origem da mercadoria pela interveniência de terceiro país não membro do acordo, impedindo o gozo de preferências tarifárias em razão da origem acordadas no âmbito da ALADI. Sendo assim, a operação realizada deveria receber tratamento de importação comum, com aplicação da alíquota integral do imposto de importação, equivalente a 12%.

Para a fiscalização, seria inaplicável a redução de alíquota do Imposto de Importação, em 80%, praticada pela PETROBRÁS, nos termos em que prevista no acordo firmado entre países integrantes da ALADI, pelo fato de a operação de importação ter a

participação de país não signatário do referido tratado. A operação de importação teve a participação da Petrobras Internacional Finance Company – PFICO, sediada nas Ilhas Cayman.

Em razões recursais, a PETROBRÁS reitera os argumentos da impugnação, de que a operação de importação realizada de produtos da Venezuela, adquiridos da PDVSA, não desatendeu às normas do Acordo Internacional que prevê a redução tributária praticada, por não se verificar importação de país não integrante da ALADI. Esclarece que a origem do produto importado foi a Venezuela e o destino o Brasil. Que a empresa integrante do grupo PETROBRAS, a PFICO - Petrobras Internacional Finance Company, com sede nas Ilhas Cayman, participou da operação como operador no objetivo de, através da triangulação comercial, propiciar melhores condições negociais notadamente em relação a prazos. Assim, a participação de um operador de terceiro país, membro ou não da ALADI, é admitida pela Resolução 232 do Comitê Representante da ALADI.

A razão determinante para a outorga fiscal de descaracterização do benefício de redução do Imposto de Importação foi a participação na operação comercial realizada com a Venezuela, de empresa sediada em país não integrante da ALADI. Contudo, a terceira empresa a participar faz parte do próprio grupo econômico da PETROBRÁS, assim considerada não como intermediária, mas como operadora internacional dos seus interesses: a Petrobras International Finance Company — PFICO, então subsidiária da Braspetro Oil Services Company — BRASOIL, que é empresa subsidiária da Petróleo International S/A — BRASPETRO, sendo esta última subsidiária da Petróleo Brasileiro S.A — PETROBRÁS, e intermediou, em relação a esta, a aquisição de produto junto à PDVSA Petróleo e Gás S/A, empresa sediada na Venezuela.

Por conseguinte, não há nos autos, circunstância fática que descaracterize a origem e o destino da mercadoria importada, tampouco a descaracterização da operação comercial originariamente realizada entre a PETROBRÁS e a PDVSA. Com isso, não há que se afirmar que a exportação fora realizada a partir das Ilhas Cayman, e que por isto não teria incidência a norma de redução tributária. Ressalte-se que estes autos estão devidamente instruídos com despacho de importação e a Fatura Comercial PDVSA nº 40.819-0.

O artigo quarto da Resolução ALADI nº 252 dispõe que:

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 tais efeitos, considera-se como expedição direta.

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

A mercadoria não transitou pelas Ilhas Cayman, portanto, encontra-se cumprido o dispositivo acima.

Por sua vez, o artigo nono da Resolução Aladi nº 252 prescreve:

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.

O acordo ALADI não proíbe que a mercadoria seja faturada por um operador situado em um país não membro da ALADI. Observa-se que a mercadoria foi unicamente faturada a partir das Ilhas Cayman e embarcada diretamente da Venezuela para o Brasil.

Acolhida a questão pelo CARF, a exemplo do Acórdão nº 3201-00.444:

IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 21/12/1999

ALADI. PREFERÊNCIA TARIFÁRIA. CERTIFICADO DE ORIGEM E FATURAS COMERCIAIS. INTERMEDIÇÃO. PAÍS NÃO SIGNATÁRIO. A rastreabilidade das operações é fundamental para que seja considerada a triangulação ocorrida - PDVSA, PIECO, PETROBRÁS - e superada a questão de não haver o preenchimento das formalidades previstas para a aplicação de preferência tarifária em caso de divergência entre certificado de origem e fatura comercial, bem como quando o produto importado é comercializado por terceiro país, não signatário do acordo internacional. Após a diligência determinada, constam dos autos todas as faturas (originária e do interveniente) o BL e o Certificado de Origem, todos ligados entre si. Julg. 30/04/2010.

E do Acórdão 3102-00.691:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 24/05/2000

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, impõem a manutenção da preferência tarifária, ainda que o faturamento se dê a partir de país não signatário, Recurso Voluntário Provido. Julg. 01/07/2010.

A querela também já tem pronunciamento judicial favorável à Petrobrás:

TRIBUTÁRIO E INTERNACIONAL. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. MERCADORIA ORIGINÁRIA DE PAÍS MEMBRO DA ALADI. VENEZUELA. IMPORTAÇÃO. PETROBRAS. TRIANGULAÇÃO VIRTUAL COM PAÍS NÃO MEMBRO. PETROBRÁS FINANCE COMPANY SEDE ILHAS CAYMAN. ORIGEM E DESTINO DA MERCADORIA. NÃO DESCARACTERIZAÇÃO. BENEFÍCIO FISCAL EXISTENTE. APELAÇÃO PROVIDA. REMESSA OFICIAL E APELAÇÃO DA UNIÃO IMPROVIDAS.

1. Trata-se de remessa oficial e apelações interpostas em face de sentença que, em ação anulatória de débito fiscal, proposta pela PETROBRAS – Petróleo Brasileiro S/A para anular ato de lançamento de imposto de importação de derivados de petróleo adquiridos da Venezuela, julgou parcialmente procedente o pedido apenas para determinar a exclusão da multa isolada, aplicada. Concluiu

a sentença pela existência do crédito tributário, por considerar inaplicável a redução de alíquota do Imposto de Importação, em 80%, praticada pela apelante nos termos em que prevista no acordo firmado entre países integrantes da ALADI, pelo fato de a operação de importação ter a participação de país não signatário do referido tratado. A operação de importação teve a participação da Petrobras Internacional Finance Company – PFICO, sediada nas Ilhas Cayman.

2. A razão determinante para a autuação fiscal, que descaracterizou o benefício de redução do Imposto de Importação, foi a participação na operação comercial realizada para com a Venezuela, de empresa sediada em país não integrante da ALADI. Contudo, a terceira empresa a participar faz parte do próprio grupo econômico da PETROBRAS, assim considerada não como intermediária, mas como operadora internacional dos seus interesses. Sob outro aspecto, certamente de maior relevância, não se verificam nas razões que motivaram o auto de infração, circunstância fática que descaracterizasse a origem e o destino da mercadoria importada. Não há, assim, informação de que, além da triangulação comercial realizada, houvesse descaracterização da operação comercial originariamente realizada entre a PETROBRAS e a PDVSA. Precedentes: (AGA, Desembargador Federal Reynaldo Fonseca, TRF1 - Sétima Turma, e-DJF1. Data: 19/10/2012, p. 1344; AC 200481000211851, Desembargadora Federal Margarida Cantarelli, TRF5 - Quarta Turma, DJ - Data: 09/07/2009 – p. 169 - nº 129).

3. Apelação da PETROBRAS provida. Remessa oficial e apelação da União, improvidas. Honorários de sucumbência, R\$ 5.000,00. TRF 1ª Região, Apelação/Reexame Necessário 2004.39.00.002359-3/PA, julg. 07/10/2013.

Em suma, o fato de os produtos terem sido faturados pelas subsidiárias da PETROBRÁS nas Ilhas Cayman, país que não é membro da ALADI, não desnatura o conceito de origem para fins de fruição do tratamento preferencial tarifário, uma vez que o Certificado de Origem foi emitido pelo país produtor, no caso, a Venezuela, membro efetivo da ALADI; o país de origem das mercadorias foi a Venezuela e não as Ilhas Cayman. O que houve foi uma triangulação comercial lícita entre PDVSA, PIFCO, PETROBRÁS.

Conclusão

Do exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário, afastando a exigência do imposto de importação e das multas de ofício e regulamentar.

Sala de Sessões, em 17 de maio 2016.

(assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira

Preliminar de nulidade - fundamentação legal inadequada

A recorrente alega que o enquadramento legal citado pela autoridade autuante não determinaria a "perda do direito de redução (desclassificação do regime aduaneiro)", fato que configuraria ofensa aos princípios da tipicidade e da legalidade.

Consoante o disposto no artigo 10 do Decreto n.º 70.235/1972, tem-se que:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Na descrição dos fatos e enquadramento legal do auto de infração (fl. 06), a autoridade fiscal demonstrou que à luz das legislações da ALADI e aduaneira, o certificado de origem é imprescindível à comprovação da regularidade da importação beneficiada com redução tarifária do imposto de importação.

Uma vez comprovado que o documento não se vincula à fatura comercial emitida por empresa exportadora localizada em país não-membro do Bloco não foi reconhecida a redução do imposto pleiteada. Tal medida não se constitui uma penalidade em si, ao contrário, a autuada não provou sua situação de beneficiária e o imposto incidiu sem qualquer preferência prevista no acordo internacional.

Considerações iniciais acerca da legislação que concede benefícios na importação

O litígio envolve a fruição ou não da redução do imposto de importação prevista no ACE nº 27, no âmbito da ALADI, celebrado entre Brasil e Venezuela, quando o produto originário da Venezuela é adquirido por empresa localizada em país não signatário da ALADI e, após, revendido para o Brasil.

A PETROBRAS registrou a Declaração de Importação (DI) nº 98/0680121-0, da mercadoria (butano liquefeito), em 14/07/1998, cujo desembaraço ocorreu em 02/09/1998, e, portanto, a operação rege-se pela legislação então vigente.

O tratamento tributário favorecido em razão da origem da mercadoria importada encontrava-se disciplinado no Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.035/1985, vigente à época dos fatos, *in verbis*:

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. (grifei)

O Decreto-Lei nº 37/1966 que dispõe sobre o imposto de importação e a reorganização dos serviços aduaneiros ao tratar das "Disposições Gerais" (Seção I), das "Isenções e Reduções" (Capítulo III), do Imposto de Importação (Título I) prescreve:

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

Art. 9º. Respeitados os critérios decorrentes de ato internacional de que o Brasil seja parte, tem-se por país de origem da mercadoria aquele onde houver sido produzida ou, no caso de mercadoria resultante de material ou de mão-de-obra de mais de um país, aquele onde houver recebido transformação substancial. (grifei)

Em acréscimo, a Lei nº 8.030/1990 trouxe novas disposições à matéria "isenção e redução de impostos de importação" estabelecendo no art. 6º, quanto às isenções e reduções do imposto previstos em acordos internacionais, o seguinte:

Art. 6º. Os bens objeto de isenção ou de redução do imposto, em decorrência de acordos internacionais firmados pelo Brasil, terão o tratamento tributário neles previsto. (grifei)

Neste ponto torna-se importante estabelecer a natureza dos requisitos legais necessários à fruição do benefício da redução tarifária para o imposto de importação, na aquisição de mercadoria originária de país parte da ALADI submetido à despacho aduaneiro.

Identifico pois dois requisitos: o primeiro, necessário ao atendimento dos critérios estabelecidos nos atos emitidos no âmbito da ALADI, representado, primordialmente, pelo Certificado de Origem, emitido nos termos estabelecidos pelo Acordo e a fatura comercial (invoice); outro, para atender aos requisitos do despacho aduaneiro, nas hipóteses de concessão de benefícios, tal como a redução tarifária do imposto de importação.

1 - A regularidade do Certificado de Origem e fatura comercial, à luz da legislação da ALADI

Da aplicação do artigo sétimo da Resolução Aladi/CR 78, combinado com o

Acordo 91

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 10/06/2016 por SEMIRAMIS DE OLIVEIRA DURO, Assinado digitalmente em 10/0

6/2016 por SEMIRAMIS DE OLIVEIRA DURO, Assinado digitalmente em 13/06/2016 por ANDRADA MARCIO CANUTO

NATAL, Assinado digitalmente em 10/06/2016 por PAULO ROBERTO DUARTE MOREIRA

Impresso em 17/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Os países membros da ALADI assinaram o Regime de Origem que se consubstancia nos critérios utilizados para determinar o país de origem de uma mercadoria importada e disciplina os demais requisitos a serem atendidos para a fruição do tratamento tributário favorecido.

O ato foi celebrado e corporificado pelo Comitê de Representantes (CR) na Resolução Aladi/CR nº 78 (promulgada pelo Decreto nº 98.874 de 24/01/1990) cuja regulamentação operou-se no Acordo nº 91 (promulgado pelo Decreto nº 98.836 de 17/01/1990), firmado entre Brasil e ALADI.

O artigo sétimo da Resolução estabeleceu a obrigatoriedade da emissão do certificado de origem que deve acompanhar os documentos de exportação e consignará o cumprimento dos requisitos de origem para que a mercadoria objeto de intercâmbio beneficie-se do tratamento preferencial pactuado.

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. (grifei)

A fatura comercial é documento de apresentação obrigatório no despacho aduaneiro devendo conter as indicações estabelecidas nos atos legais (art. 425 e 431 do RA/1985) sendo de suma importância para acobertar a mercadoria importada e comprovar, no caso da redução tarifária prevista no ACE-27, sua vinculação ao certificado de origem. Assim é que o artigo primeiro do Acordo 91 da ALADI determina:

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.

Não é outra a interpretação da regra acima senão que, a fatura comercial a ser apresentada com fins à identificação da mercadoria submetida a despacho aduaneiro deverá manter plena correspondência entre as informações em si consignadas com aquelas apostas no certificado de origem.

O recurso voluntário da contribuinte foi pautado para julgamento em 30/09/2010 (fls. 158/163) sob a relatoria do Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro cujo

voto e decisão da Turma foi no sentido de converter o julgamento em diligência para se obter a fatura comercial indicada no certificado de origem que instruiu o despacho de importação.

Nesta nova oportunidade, ante a tal precedente, tendo em vista que, no presente recurso, igualmente não se verifica intimação para apresentação da fatura indicada no Certificado de Origem e, o que é mais importante, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, vem endossando a imprescindibilidade da apresentação da fatura expedida pela PDVSA, me rendi à opinião da maioria e, com espeque no art. 29 do Decreto nº 70.235, de 19721, decidi que a prudência exige a complementação da instrução processual, por meio da conversão do julgamento e diligência.

Assim sendo, converto o julgamento do presente recurso em diligência, a ser executada por meio da unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) preparadora, a fim de que seja a recorrente intimada a apresentar, no prazo de 30 dias, a via original da fatura comercial indicada no certificado de origem que instruiu o despacho de importação.

A finalidade da providência foi a de se constatar a rastreabilidade dos documentos, segundo corrente de julgamento no CARF¹ em que se mantém o benefício da redução tarifária, na hipótese de comprovação de que a importação ocorreu a partir do país declarado na fatura, pertencente à ALADI, e que o desembaraço tenha se processado normalmente.

No mesmo sentido é voto da relatora original. Adotou-se a prevalência da substância sobre a forma, entendendo-se que a triangulação da operação (Venezuela-Ilhas Cayman-Brasil) não desnatura a origem da mercadoria importada para fins de fruição da redução do imposto de importação.

Discordo, porém, do entendimento esposado pela relatora e adoto linha de decisão que somente admite a triangulação na vigência do Acordo 91, e, ademais, minha compreensão é no sentido de que não foram cumpridos os requisitos do art. 7º da Resolução nº 78 da ALADI.

A regra do artigo sétimo impõe os seguintes requisitos para o benefício do tratamento preferencial, não cumpridos em decorrência do exportador não se localizar na Venezuela:

(i) O país-membro deverá emitir certificado de origem (CO) para acompanhar os documentos de exportação.

Significa dizer que o CO deverá declarar e atestar que as informações que constam na fatura emitida por empresa do país-membro expressam o cumprimento dos requisitos de origem.

¹ Artigo publicado por Marcos Aurélio Pereira Valadão, intitulado "Regras de origem no âmbito da Aladi e as operações de triangulação na jurisprudência do CARF" na obra "Tributação Aduaneira à luz da jurisprudência do CARF", da MP Editora, páginas 216-217, em que se analisa os julgamentos no antigo Conselho de Contribuintes e no CARF. O autor identificou as possibilidades de decisão, conforme o ato da Aladi vigente ao tempo da operação de importação e o cumprimento dos demais requisitos no despacho aduaneiro, sistematizando-as em quatro diferentes correntes de decisões.

O CO apresentado no despacho aduaneiro (fl. 23) não faz qualquer referência à fatura emitida nas Ilhas Cayman (fl. 181), portanto, não houve nos documentos de exportação a "declaração que acredite o cumprimento dos requisitos de origem", conforme exigido pelo artigo sétimo.

(ii) A declaração será prestada pelo produtor ou o exportador (quando aquele não for o exportador). Necessário ainda que o certificado de origem seja emitido pelo exportador situado em país membro.

A Resolução versa sobre os pactos firmados entre países participantes de um determinado acordo internacional, daí referir-se à "países-membros" o que exclui a participação de terceiro país alheio à ALADI, como é o caso do exportador situado nas Ilhas Cayman.

(iii) A declaração deverá ser certificada no país exportador.

Significa que o formulário expedido pelo produtor/exportador tem que ser atestada e assinada por repartição oficial ou entidade de classe credenciada pelo Governo do país exportador.

A Venezuela não é o país exportador, assim, descumprido o requisito final do artigo sétimo.

O Acordo nº 91 Brasil/ALADI, regulamentador da Resolução nº 78 também foi descumprido.

Isto porque ao dispor quanto à adoção de normas de facilitação e aplicação uniforme do Regime Geral de Origem previsto na Resolução nº 78 estabeleceu em seu artigo primeiro sobre a obrigatoriedade de coincidência entre as informações do certificado de origem e os documentos apresentados para o despacho aduaneiro, ambos a serem emitidos no país de origem da mercadoria beneficiária com a preferência tarifária.

Da não aplicação do artigo quarto da Resolução ALADI 78.

A Recorrente argumentou no sentido de cumprir os requisitos do regime de origem com fundamento no artigo quarto da Resolução nº 78, vez que a mercadoria foi embarcada na Venezuela e enviada diretamente para porto brasileiro, sem sofrer qualquer modalidade de operação prevista em suas alíneas.

Não procede a interpretação da Recorrente em relação às disposições do artigo quarto que não pode ser realizada isoladamente sem conjugá-la com as demais regras da Resolução/CR nº 78, em especial das do artigo sétimo.

A Resolução nº 78 trata das regras e requisitos para a qualificação da origem de mercadoria que serão objeto de negociação entre países participantes da ALADI, tal se percebe no Decreto nº 98.874/1990 que introduziu a Resolução no ordenamento jurídico e enuncia em sua ementa que "*Dispõe sobre a execução do Estabelecimento do Regime Geral de Origem, da Resolução nº 78, entre o Brasil e a Associação Latino-Americana de Integração ALADI*".

Não há referência na Resolução à possibilidade de negociação (exportação) envolver terceiro país. Sua disposição é acerca da manutenção ou não da condição de origem do país-parte quando a mercadoria sofrer quaisquer das alterações ou operações elencadas nas alíneas e incisos do artigo quarto.

Daí que o artigo quarto tão somente alude à expedição de mercadoria negociada (adquirida e exportada) entre países-partes da ALADI.

Da não aplicação da NOTA COANA/COLAD/DITEG 60/97

Quanto aos argumentos acerca da NOTA COANA/COLAD/DITEG 60/97 que a recorrente infere anuir com seu entendimento, entendo desarrazoado.

Em síntese, o teor da nota reconhece a inexistência de regulamentação da situação de terceiro país participar da operação de triangulação entre países-membros, do que decorre a conclusão no sentido de sustentar a necessidade de correlação entre a fatura e o certificado de origem.

Entendo ainda que referida Nota filia-se à corrente que aceita a participação de terceiro país na operação triangular, desde que sua regularidade esteja comprovada pela rastreabilidade dos documentos instrutivos do despacho aduaneiro de importação, o que não se verifica no presente caso, com se verá no próximo tópico.

Da não aplicação da Resolução CR ALADI 232/252.

A previsão expressa de operador localizado em outro país, apto a participar de operação no âmbito da ALADI, mantendo-se as preferências tarifárias acordadas, somente foi introduzida em 07/12/1998 pela Resolução CR ALADI nº 232 (promulgada pelo Decreto nº 2.865 de 07/12/1998). Após, houve a consolidação das Resoluções 78, 227, 232 e os Acordos 25, 91 e 215 do CR na Resolução ALADI nº 252 (promulgada pelo Decreto nº 3.325 de 30/12/1999).

O Decreto nº 2.865/1998 que introduziu a Resolução 232 no ordenamento positivo traz em sua parte preliminar considerações que denotam seu objetivo, qual seja, o de alterar a Regulamentação das disposições referentes à certificação de origem consolidada até então no Acordo 91, *in verbis*:

CONSIDERANDO que os Representantes Plenipotenciários dos Estados Membros da Associação Latino-Americana de Integração, com base no Tratado de Montevideu de 1980, assinaram, em 8 de outubro de 1997, em Montevideu, a Resolução nº 232 do Comitê de Representantes que modifica a Regulamentação das Disposições Referentes à Certificação de Origem, do Acordo 91, daquele Comitê;

Estabelece seu art. 1º:

Artigo 1º - Modificar o Artigo Primeiro do Acordo 91 do Comitê de Representantes, regulamentar da Resolução 78 que institui o Regime Geral de Origem da Associação, o qual ficará redigido da seguinte forma:

*Artigo 2º - **Incorporar ao Acordo 91** do Comitê de Representantes, como Artigo Segundo, o seguinte:*

*"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 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".

A Resolução 232 introduziu modificação substancial quanto às operações com mercadorias/produtos originários dos países-membros, no tocante à manutenção dos benefícios do tratamento tributário preferencial quando envolver "operador" localizado em terceiro país, independentemente deste ser parte ou não da ALADI.

Esta interpretação harmoniza-se com a doutrina de Marcos Aurélio Pereira Valadão², na leitura que fez do disposto no artigo 2º da Resolução ALADI 232:

*Da leitura do dispositivo fica claro que **a operação de triangulação é permitida, a partir da Resolução 232, em moldes completamente diferentes da Resolução 78, que na verdade não autorizava a operação de triangulação como vinha sendo praticada** (ver art. 4º, b, da Resolução CR 78 transcrita acima). O dispositivo da Resolução 232 é idêntico ao art. 9º da Resolução 252 (que entrou em vigor no Brasil em 30/12/1999). Veja-se que ambas as Resoluções 232 e 252 contemplam a transação efetiva por terceiro país, fora do bloco, e dão tratamento substancialmente diferente em termos das formalidades que devem ser cumpridas, em relação à Resolução CR 78.*

O exame atento do texto preliminar e do novel regramento introduzido pelo Decreto nº 2.865/1998, de 07/12/1998 não deixa dúvida quanto ao caráter modificativo (vez que consta do próprio texto dos arts. 1º e 2º) do Acordo 91 e artigo sétimo da Resolução ALADI 78.

Decorre então não se sustentar argumentos que invocam uma pretensa natureza interpretativa da Resolução 232, para alargar as regras vigentes sob a égide da

² VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Regras de origem no âmbito da Aladi e as operações de triangulação na jurisprudência do CARF. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães, SARTORI, Angela, DOMINGO, Luiz Roberto (Org) Tributação Aduaneira à luz da jurisprudência do CARF. São Paulo: MP Editora, 2013. p. 213.

Resolução 78/Acordo 91. Os enunciados prescritivos em análise não socorre tal interpretação; ademais, o Decreto nº 2.865/1998 não possui o *status* de lei interpretativa pois assim não dispôs sua ementa, conforme exige o art. 106, do CTN para que o ato tenha tal natureza.

Acrescenta-se ainda a sempre atual lição de Carlos Maximiliano³ da qual se extrai que redução de impostos devem constar de disposições legais e interpretam-se estritamente.

"280 - Os privilégios financeiros do fisco se não estendem a pessoas, nem a casos não contemplados no texto (...)

281 - As isenções e simples atenuações de impostos e taxas, decretadas em proveito de determinados indivíduos ou corporações, sofrem exegese restrita; e não se presumem, precisam ser plenamente provadas (. . .)."

A interpretação possível e coerente da Resolução 232 com o ordenamento jurídico e o Regime de Origem da ALADI, conduz ao entendimento que:

- A Resolução 232 somente alterou o Acordo 91 para, a partir de sua vigência, permitir o faturamento da mercadoria objeto de preferência tarifária por terceiro país membro ou não da ALADI;
- A alteração se fez necessária pois que o Acordo 91/Resolução 78 não previa e, portanto, não permitia o faturamento por terceiro país.
- A inovação traz uma obrigatoriedade para o faturamento por terceiro país: (i) a indicação que a mercadoria será faturada por terceiro país, consignando as informações que identifique a fatura e o operador; (ii) caso não se tenha a fatura do "terceiro operador", apresentar declaração juramentada com indicação da fatura comercial e do certificado de origem.

De todo acima exposto, extrai-se as seguintes conclusões:

A operação de importação de mercadoria, originária de país-membro da ALADI, segundo suas Regras de Origem, em cujo âmbito celebrou-se o ACE-27 entre Brasil e Venezuela, com a concessão mútua de preferências tarifárias concretizada na redução do imposto de importação somente passou a permitir a participação de terceiro país com a vigência da Resolução ALADI 232, internalizada pelo Decreto nº 2.865, de 07/12/1998.

Na vigência do artigo 7º da Resolução ALADI 78 (até 07/12/1998), regulamentada pelo Acordo Brasil/ALADI 91, não permitida a concessão e/ou manutenção das reduções tarifárias quando na operação houver triangulação com a participação de país não membro da ALADI.

A Resolução ALADI 232, que introduziu modificação na Resolução ALADI 78/Acordo 91 para permitir a triangulação de país não pertencente ao Bloco, não possui natureza interpretativa, impedindo sua aplicação retroativa às importações realizadas no âmbito do ACE-27 anteriormente à 08/12/1998, data de início de sua vigência.

Neste mesmo sentido transcrevo recentes decisões da CSRF que só admitem as operações de triangulação para os casos com fatos geradores ocorridos após a vigência da Resolução 32.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II

Data do fato gerador: 29/10/1998

PREFERÊNCIA TARIFÁRIA NO ÂMBITO DA ALADI. DIVERGÊNCIA ENTRE CERTIFICADO DE ORIGEM E FATURA COMERCIAL. INTERMEDIÇÃO DE PAÍS NÃO SIGNATÁRIO DO ACORDO INTERNACIONAL. INADMISSIBILIDADE DO REGIME FAVORECIDO.

Incabível a aplicação de preferência tarifária no caso de divergência entre o certificado de origem e a fatura comercial, bem assim quando houver intermediação e o produto importado for comercializado por terceiro país não signatário do acordo internacional, operação denominada triangulação, antes da vigência da Resolução ALADI 232, internalizada por via do Decreto nº 2.865, de 08/12/1998.

Negado provimento ao Recurso Especial do Contribuinte.

(CSRF, 3ª Turma, Processo nº 18336.001193/2003-41, Sessão de 06/03/2012, Acórdão nº 9303-01.870. Relator Marcos Aurélio Pereira Valadão).

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 08/05/1998

PREFERÊNCIA TARIFÁRIA NO ÂMBITO DA ALADI. DIVERGÊNCIA ENTRE CERTIFICADO DE ORIGEM E FATURA COMERCIAL. INTERMEDIÇÃO DE PAÍS NÃO SIGNATÁRIO DO ACORDO INTERNACIONAL.

É incabível a concessão de preferência tarifária quando não atendidas as condições do favor fiscal. A divergência entre certificado de origem e fatura comercial, associada ao fato de as mercadorias importadas terem sido comercializadas por terceiro país, não signatário do acordo internacional, caracterizam o inadimplemento dessas condições.

Recurso Especial do Contribuinte Negado

(CSRF, 3ª Turma, Processo nº 18336.000520/2003-47, Sessão de 23/09/2014, Acórdão nº 9303-003.102. Relator Henrique Pinheiro Torres).

Outras decisões da CSRF da mesma recorrente, com fatos geradores ocorridos na vigência da Resolução ALADI/CR nº 78 (data anterior à 08/12/1998) cujos resultados foram pela rejeição do recurso especial da PETROBRÁS: 9301-01.556 (06/07/2011), 9303-001.989 (12/06/2012), 9303-003.060 (12/08/2014), 9303-003.105 (23/09/2014), 9303-003.164 (25/11/2014).

Por fim, impõe-se destacar a inexistência de elementos nos autos que permitam inferir a apresentação da fatura emitida pela PDVSA no despacho aduaneiro, vez que a relação de documentos acostados (fls. 16/17) não a discrimina. Não obstante, firmes estão os argumentos e conclusões até aqui expostos suficientes para decidir pela improcedência do recurso voluntário.

Conclui-se que a situação fática, representada pelos documentos emitidos na operação triangular e acostados nos autos, não se amolda aos requisitos contidos na Resolução ALADI nº 78 e Acordo Brasil/ALADI nº 91 para fruição do benefício da redução do imposto de importação, pois que o exportador está situado em país alheio ao Bloco, a fatura comercial que representa a negociação não foi emitida por produtor ou exportador venezuelano e o certificado de origem não acredita tal fatura, nos termos exigidos pelo Regime de Origem.

Por tudo exposto neste tópico "1" não há razão para reconhecer a operação triangular, envolvendo exportador não membro da ALADI, como apta a amparar a importação da recorrente e conceder-lhe o benefício da redução do imposto de importação.

2 - A regularidade na instrução do despacho aduaneiro da DI nº 98/0680121-0 com pedido de fruição da redução tarifária do imposto de importação

Estabeleci no introito deste voto que as exigências legais para a fruição do benefício da redução tarifária para o imposto de importação comportam requisitos estabelecidos no âmbito da ALADI, analisados nos tópicos anteriores, com a conclusão de que na situação fática foram descumpridos, implicando a perda da redução tarifária.

Em que pese restar elementos suficientes para decidir pela improcedência do recurso voluntário da recorrente, há de se avançar na análise deste outro requisito, pois, de forma diversa, cinge-se à averiguação do cumprimento dos requisitos formais para fruição de benefício fiscal concedido à mercadoria importada, estabelecidos na legislação aduaneira (veja-se o tópico "*Considerações iniciais acerca da legislação que concede benefícios na importação*"), por ocasião de seu despacho aduaneiro ou, em momento posterior, em ato de revisão aduaneira.

O ponto de partida da fiscalização aduaneira foi a emissão de Mandado de Procedimento Fiscal nº 0217600.2003.00008-0 com fins à revisão aduaneira da DI nº 98/0680121-0, cujo objeto foi o pedido de restituição efetuado no processo nº 10209.000.703/00-56 no qual o pleito era a restituição do imposto de importação pago sobre parcela de frete incluso na base de cálculo.

Assim, com base no procedimento de revisão aduaneira procedeu-se à instrução processual colacionando-se nos autos os documentos relacionados à operação de importação, que se encontram discriminados às folhas 16 a 17.

Desta feita, focando não a operação iniciada no exterior mas na instrução do despacho aduaneiro, com os documentos apresentados e anexados ao presente processo, procede-se a análise da regularidade da importação.

Ponto desde logo que a cronologia dos fatos, ou mais precisamente, das datas de emissões e apresentações dos documentos no despacho aduaneiro, revelam **inconsistências insanáveis que impossibilitam a fruição do benefício da redução tarifária, com fundamento legal nos Atos e Acordos Internacionais no âmbito da ALADI.**

Vejamos as datas, os documentos e o momento de sua apresentação no despacho aduaneiro.

Em **30/06/1998** foi emitido o Bill of Lading (Conhecimento de Carga), emitido pela PDVSA e consignado à PETROBRAS (fl. 24). O Conhecimento de Carga confere a propriedade de uma carga carregada em veículo de transporte. Significa que houve a transferência da propriedade ou posse da mercadoria da PDVSA para o adquirente ou consignatário (PETROBRAS), ou alguém por este designado, por força de um contrato.

Em **05/07/1998** O navio transportador atracou em porto brasileiro e a carga foi armazenada em nome da consignatária (PETROBRAS).

Em **14/07/1998** a PETROBRAS registrou a DI nº 98/0680121-0.

A DI é registrada preenchendo-se seus dados com base nos documentos que acobertam a operação: conhecimento de carga, fatura comercial e certificado de origem. A recorrente preencheu a DI consignando informações amparadas pela fatura comercial, emitida pela exportadora PFICO nº PIFSB-375/98 (fl. 25), e Certificado de Origem nº ALD 980900227-CS (fl. 26).

Em **21/07/1998** foi emitida a fatura comercial pela PDVSA nº 40819-0 (fl. 181).

A fatura PDVSA traz consignado "due date", em tradução livre, data de vencimento para 30/07/1998. Esta fatura, conforme instrução processual, somente foi apresentada em 09/10/2013 (fl. 174).

Em **20/08/1998** foi emitida a fatura comercial pela exportadora PFICO nº PIFSB 375/98 (fl. 25).

A fatura PFICO traz consignado o Certificado de Origem emitido somente em 04/09/1998. Não é factível que a mercadoria seja negociada somente após sua chegada no destino. Também não é factível que a fatura faça referência ao Certificado de Origem que ainda não fora emitido.

Em **31/08/1998** foi emitido o Certificado de Origem nº ALD 980900227-CS pela PDVSA (fl. 26).

O Certificado de Origem traz consignado a fatura comercial nº 40819-0 (emitida pela PDVSA), apresentado em 09/10/2013. A apresentação da fatura que instruiu o despacho aduaneiro foi posterior ao desembaraço (ultimo ato do despacho)

Em **02/09/1998** foi concluído o despacho aduaneiro, com o desembaraço da mercadoria.

Neste ato disponibilizou-se a mercadoria ao importador para sua retirada do recinto alfandegado, na hipótese de não ter ocorrido sua entrega antecipada. Em 02/09/1998, o Certificado de Origem, emitido na Venezuela dois dias antes, não estava "creditado" por repartição pública ou entidade credenciada pelo Governo venezuelano, que ocorreu somente em 04/09/1998 (fl. 24).

Em **04/09/1998** o Certificado de Origem nº ALD 980900227-CS, emitido em 31/08/1998 pela PDVSA, foi assinado por pessoa identificada como Ricardo Arcondo (fl. 24).

O Certificado de Origem, documento indispensável para comprovar a fruição do benefício da redução tarifária, conquanto se relevasse o vício da emissão por país que não exportou a mercadoria, revela-se inapto a amparar a redução do imposto de importação no despacho, vez que a assinatura nele aposta foi em data posterior à conclusão do despacho aduaneiro.

A descrição dos fatos, amparada nos documentos colacionados, e conforme a instrução processual destes autos, revelou significativas inconsistências, por vezes insanáveis, e irregularidades que apontam para ausência de higidez documental hábil a conceder ou manter as preferências tarifárias acordadas entre Brasil e Venezuela, concretizada na redução da alíquota do imposto de importação de mercadoria adquirida e nacionalizada pela recorrente.

O quadro a seguir apresenta, sinteticamente, segundo ordem cronológica dos fatos (emissão ou apresentação do documento), as inconsistências e irregularidades constatadas que implicam o não reconhecimento da redução tributária pleiteada.

DATA	DOCUMENTO / EVENTO	INCONSISTÊNCIAS INSANÁVEIS E/OU IRREGULARIDADES
30/06/1998	Emissão Conhecimento de Carga (BL)	Mercadoria embarcada antes da data de sua negociação que consta da fatura que instruiu o despacho aduaneiro
05/07/1998	Chegada do navio	
14/07/1998	Registro da DI	Registro da DI antes da emissão da fatura comercial e do certificado de origem.
21/07/1998	Emissão fatura PDVSA-PFICO	Data da fatura posterior à data do registro da DI.
20/08/1998	Emissão fatura PFICO-PETROBRAS	Data da fatura posterior à data do registro da DI. Consignou informação acerca de documento ainda não emitido.
31/08/1998	Emissão CO	O Certificado de Origem não foi apresentado no despacho aduaneiro, pois a data de sua emissão é posterior ao início do procedimento. A fatura indicada no Certificado de origem não foi informada na DI, nem apresentada no seu despacho aduaneiro.
02/09/1998	Conclusão do despacho aduaneiro (mercadoria entregue)	Na data do desembaraço aduaneiro o Certificado de Origem não estava "creditado" (assinado) por repartição pública ou entidade credenciada pelo Governo venezuelano.
04/09/1998	Assinatura CO por agente credenciado	O Certificado de Origem revela-se inapto a amparar a redução do imposto de importação no despacho, vez que a assinatura nele aposta foi em data posterior à conclusão do despacho aduaneiro.
09/10/2013	Apresentação fatura PDVSA	A fatura PDVSA foi juntada aos autos somente em sede de recurso voluntário, após diligência.

Ao término da análise deste tópico ofereço as seguintes conclusões acerca das irregularidades apuradas:

1. A data do conhecimento de carga aponta para a situação em que a mercadoria foi embarcada, ocorreu o transporte e sua descarga em porto brasileiro, sem que houvesse uma fatura comercial emitida que suportasse uma negociação internacional;

2. A DI foi registrada com as informações quanto à fatura comercial e certificado de origem que ainda não se encontravam emitidos. A situação é insustentável: ou outros documentos foram apresentados no despacho aduaneiro, ou os documentos da real negociação não foram apresentados, ou a negociação não é a que se fez instruídas nos documentos apresentados;

3. A impossibilidade da fatura comercial da PFICO, que instruiu o despacho de importação, consignar em seu conteúdo o certificado de origem que somente foi emitido quarenta e um dias após.

4. A impossibilidade do certificado de origem ter sua assinatura aposta por repartição pública ou entidade de classe credenciada no governo venezuelano em data posterior ao desembaraço aduaneiro (entrega) da mercadoria.

Por tudo exposto neste tópico "2" não há razão para reconhecer a higidez dos documentos que ampararam a importação da recorrente e conceder-lhe o benefício da redução do imposto de importação.

Explicações da Recorrente quanto à operação: dois modus operandi divergentes entre si

A recorrente, em dois momentos distintos, manifestou-se nos autos acerca da operação triangular envolvendo a PDVSA-PFICO-PETROBRAS; entretanto, ofereceu explicações distintas que não se conciliam entre si.

A primeira manifestação (10/04/2003 - fl. 58) foi em atendimento à intimação da fiscalização aduaneira encarregada de proceder à revisão de ofício da importação que, no relatório anexo ao auto de infração, cuja impugnação inaugurou este contencioso, foi assim sintetizada (fl. 15):

Atendendo a intimação nº 0217600/00082/02, solicitado pelo Auditor Fiscal responsável 'para efetuar a análise em outras declarações de Importações da Petróleo Brasileiro S. A., a empresa apresentou correspondência UN-REMAN/CMB 019/02 de 19/08/02, onde a própria empresa confirma que adquire a mercadoria da Venezuela, revende para sua subsidiária, a empresa Petrobras International Finance Company, e posteriormente a recompra, fato que caracteriza a participação de um terceiro país na qualidade de exportador.

A Recorrente informou utilizar-se da seguinte modalidade de operação triangular para adquirir a mercadoria originária da PDVSA:

PDVSA-PETROBRAS-PFICO-PETROBRAS

A segunda manifestação (20/02/2009 - fl. 127), divergente da anterior, desta feita em seu recurso voluntário, a recorrente novamente explica a operação triangular, detalhando as informações das faturas comerciais envolvidas, quanto às datas e seus participantes, como indicado (fls. 129/130):

No Conhecimento de Embarque, percebe-se que o produto foi embarcado pela PDVSA PETROLEO Y GAS S.A., a ser entregue diretamente no Brasil, com a menção de que o conteúdo era Butano Normal, ou "Normal Butane".

Depois, temos o Certificado de Origem, expedido na data de 31 de agosto de 1998, mais uma vez provando que a mercadoria foi importada da PDVSA, informando que o país exportador é a Venezuela, e o país importador é o Brasil.

(...)

Em seguida, temos a fatura emitida pela PDVSA Petróleo y Gás S.A nº 40819-0, datada de 21 de julho de 1998, tendo como comprador a Petrobras International Finance Company (PIFCO).

ORA, CONSTA FATURA NO AUTOS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO, EXPEDIDA PELA REAL EXPORTADORA. A PDVSA PETRÓLEO Y GÁS S.A, TENDO COMO COMPRADOR A PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. TUDO, PORTANTO, EM CONFORMIDADE COM O QUE DISPÕE O ACE-27.

Por fim, constata-se a fatura (invoice) expedida pela PIFCO nº PIFSB — 375/98, na data de 20 de agosto de 1998, na qual se faz, expressamente, menção à Invoice nº 40.819-0, tendo como comprador, mais uma vez, a PETROLEO BRASILEIRO S.A, a PETROBRAS.

ISSO OCORREU PORQUE, CONFORME SERÁ MELHOR EXPLICADO, A SEGUIR, VISANDO A OBTER PRAZOS DE FINANCIAMENTO MAIS EXTENSOS, A PETROBRAS REVENDE A MERCADORIA À SUBSIDIARIA, PIFCO, E A RECOMPRA, PARA PAGAMENTO EM ATÉ 180 DIAS.

Em síntese, a operação deu-se no seguinte modelo, com a inserção das datas informadas no recurso que, ressalta-se, são coincidentes com aquelas apostas nas cópias dos referidos documentos acostadas nos autos e demonstrada no tópico "2" deste voto:

PDVSA (21/07/1998)-PIFCO (20/08/1998)-PETROBRAS

Analisemos as duas operações evidenciando-se que ao menos uma delas não se sustenta, eis que divergentes e incompatíveis entre si.

Na primeira informação prestada pela recorrente, tem-se a operação **PDVSA-PETROBRAS-PIFCO-PETROBRAS**.

Não se sustenta frente aos próprios documentos coligidos que constam dos autos.

A uma, a fatura PDVSA-PETROBRAS (nº 40819-0 - emitida em **21/07/1998** -fl. 181) somente foi colacionada aos autos em 09/10/2013 (fl. 181), do que decorre sua não-existência no registro da DI (14/07/1998) e não apresentação em todo o despacho aduaneiro (concluído em 02/09/1998).

A duas, não existe nos autos a fatura comercial de venda da PETROBRAS para a PFICO.

A três, a fatura PFICO-PETROBRAS (nº PIFSB 375/98 - emitida em **20/08/1998** - fl. 25) não existia na data do registro da DI (14/07/1998), do que decorre sua não apresentação na instrução despacho aduaneiro (concluído em 02/09/1998).

Conclui-se que a operação triangular **PDVSA-PETROBRAS-PFICO-PETROBRAS** não ocorreu à vista dos documentos que constam deste processo.

Na segunda informação prestada pela recorrente, tem-se a operação **PDVSA (21/07/1998)-PFICO (20/08/1998)-PETROBRAS**.

Esta operação também não se sustenta frente aos documentos coligidos nos autos.

A uma, não existe nos autos a fatura comercial PDVSA-PFICO, emitida em 21/07/1998. Em verdade, a fatura PDVSA (nº 40819-0 - emitida em **21/07/1998** -fl. 181) tem como adquirente a PETROBRAS.

A duas, sofre do vício apontado, qual seja, somente foi colacionada aos autos em 09/10/2013 (fl. 181), do que decorre sua não existência no registro da DI (14/07/1998) e não apresentação em todo o despacho aduaneiro (concluído em 02/09/1998).

A três, a fatura PFICO-PETROBRAS (nº PIFSB 375/98 - emitida em **20/08/1998** - fl. 25) não existia na data do registro da DI (14/07/1998), do que decorre sua não apresentação na instrução despacho aduaneiro (concluído em 02/09/1998).

Conclui-se, igualmente, que a operação triangular **PDVSA-PFICO-PETROBRAS** não ocorreu à vista dos documentos que constam deste processo.

Ademais, conquanto não se verifica a real operação triangular, a conclusão é inexorável à luz dos documentados analisados: o exportador é a PFICO, e não a venezuelana PDVSA, tal como suscita a recorrente.

Por tudo exposto neste tópico a recorrente não logrou êxito em demonstrar a higidez documental da sua operação triangular. Ofereceu em dois momentos distintos explicações quanto ao *modus operandi* da importação; contudo, nenhuma delas é factível, vez as inconsistência e irregularidades apontadas e demonstradas no tópico "2".

Multa por ausência de elementos essenciais na fatura comercial

O art. 425 do Regulamento Aduaneiro - RA, aprovado pelo Decreto n.º 91.030/85, prescreve a obrigatoriedade da fatura comercial como documento de instrução do despacho aduaneiro de importação, nos seguintes termos:

Art. 425 O despacho de importação será instruído também com fatura comercial, assinada pelo exportador, que conterá as seguintes indicações (Decreto-lei nº 37/66, art. 45).

- a) nome e endereço, completos, do exportador;*
- b) nome e endereços completos, do importador;*
- c) especificação das mercadorias em português ou em idioma oficial do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (GATT), ou, se em outro idioma, acompanhada de tradução em língua portuguesa, a critério da autoridade aduaneira, contendo as denominações próprias e comerciais, com a indicação dos elementos indispensáveis à sua perfeita identificação;*
- d) marca, numeração e, se houver, número de referência dos volumes;*
- e) quantidade e espécie dos volumes;*
- f) peso bruto dos volumes, entendendo-se como tal o da mercadoria com todos os seus recipientes, embalagens e demais envoltórios;*
- g) peso líquido, assim considerado o da mercadoria livre de todo e qualquer envoltório;*
- h) país de origem, como tal entendido aquele onde houver sido produzida a mercadoria, ou onde tiver ocorrido a última transformação substancial;*
- i) país de aquisição, assim considerado aquele do qual a mercadoria foi adquirida para ser exportada para o Brasil, independentemente do país de origem da mercadoria ou de seus insumos;*
- j) país de procedência, assim considerado aquele onde se encontrava a mercadoria no momento de sua aquisição;*
- l) preço unitário e total de cada espécie de mercadoria e, se houver, o montante e a natureza das reduções e descontos concedidos ao importador;*
- m) frete e demais despesas relativas às mercadorias especificadas na fatura;*
- n) condições e moeda de pagamento.*

A apresentação do referido documento com as indicações exigidas pelo art. 425 do RA, é imprescindível ao exercício da fiscalização aduaneira, em virtude da relevância das informações acerca da operação de importação, tais como: valor aduaneiro, base de cálculo para os tributos incidentes na importação; discriminação da mercadoria; o nome e endereço completos do importador e do exportador, condição em que a mercadoria foi negociada.

Isto porque, sendo a fatura comercial representativa de uma venda mercantil, deverá indicar os sujeitos da relação jurídica de compra e venda; país de origem, aquisição e

procedência da mercadoria, visto que a indicação dos intervenientes (empresas e países) têm reflexos diretos no tratamento tributário concedido à mercadoria importada.

Note-se que as informações acima elencadas, longe de serem meras formalidades, constituem-se de fato em elementos imprescindíveis à fruição das preferências tarifárias, com a redução do imposto de importação, no âmbito negocial do ACE-27. As exigências da Resolução ALADI 78 e Acordo 91 são no sentido de impor plena correspondência entre as informações consignadas nos certificados de origem e das faturas comerciais que os acompanham.

A cópia da fatura PFICO-PETROBRAS (fl 25), demonstra cabalmente a ausência dos elementos de inclusão obrigatória, conforme taxativamente citados na descrição dos fatos de fls.07, tal qual dispõe o art. 425 do Regulamento Aduaneiro.

Nesse diapasão, não há reparos no feito fiscal, visto que a legislação tributária foi corretamente aplicada ao caso concreto.

Da conclusão

Por todo o exposto, voto para negar provimento ao recurso.

Sala de sessões, em 17 de maio de 2016

(assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Redator designado