



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 10209.000666/00-21  
SESSÃO DE : 23 de fevereiro de 2005  
ACÓRDÃO Nº : 303-31796  
RECURSO Nº : 128.708  
RECORRENTE : PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS  
RECORRIDA : DRJ/FORTALEZA/CE

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO.PREFERÊNCIA TARIFÁRIA ALADI.TRIANGULAÇÃO COMERCIAL COM PAÍS NÃO SIGNATÁRIO.

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 à autoridade aduaneira, como previsto no Regime Geral de origem da ALADI. Restituição devida.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Brasília-DF, em 23 de fevereiro de 2005

  
ANELISE DAUDT PRIETO  
Presidente

  
ZENALDO LOIBMAN  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: NANCI GAMA, SÉRGIO DE CASTRO NEVES, SILVIO MARCOS BARCELOS FIÚZA, MARCIEL EDER COSTA, NILTON LUIZ BARTOLI e CARLOS FERNANDO FIGUEIREDO BARROS (Suplente). Esteve presente a Procuradora da Fazenda Nacional MARIA CECÍLIA BARBOSA.

RECURSO N° : 128.708  
ACÓRDÃO N° : 303-31796  
RECORRENTE : PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS  
RECORRIDA : DRJ/FORTALEZA/CE  
RELATOR : ZENALDO LOIBMAN

## RELATÓRIO

Trata o presente processo de pedido de restituição de imposto de importação no valor de R\$ 45.259,67, conforme requerimento de fl. 01, relativamente à Declaração de Importação n° 99/0754351-9, registrada em 08/09/1999.

O pedido se baseia na não observância do Acordo de Complementação Econômica (ACE-39) assinado pelo Brasil, Venezuela, Colômbia, Equador e Peru, membros da comunidade andina, o qual reduz a alíquota do imposto de importação em 80%. O pedido foi instruído com os documentos de fls. 02/07.

O processo foi encaminhado ao setor de revisão aduaneira que após análise constatou irregularidades que levaram à lavratura do auto de infração de fls. 17/23.

O interessado nos termos do PAF apresentou sua manifestação de inconformidade perante a IRF/Porto de Belém. O Despacho decisório de fls. 31 determina o indeferimento da restituição tendo por base o Parecer de fls. 30 cujo teor aponta o descumprimento pelo interessado do regime de origem estabelecido para justificar a redução tarifária de importações oriundas de país-membro da ALADI. Dessa constatação decorreu a majoração da alíquota de 6,48% para 9%, via auto de infração para cobrara além da diferença de imposto, multa de ofício, juros de mora e multa regulamentar por apresentação de fatura comercial em desacordo com as exigências do art. 425 do RA.

Ciente da referida decisão a autuada apresentou tempestivamente sua impugnação perante a DRJ competente. As razões de defesa constantes às fls. 32/36 são em resumo:

I. Se a fatura comercial de n° 70500-0 emitida pela PDVSA Petróleo y Gás S/A corresponde à mercadoria, e não corresponde à fatura de n° PIFSB-886/99 emitida pelo exportador que instruiu a DI, a PIFCO, é porque se trata de uma operação triangular, na qual a PDVSA vende o produto à PIFCO, que por sua vez o exporta para a Petróleo Brasileiro S/A- PETROBRÁS.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 128.708  
ACÓRDÃO N° : 303-31796

II. O Terceiro Conselho tem entendimento uníssono de que não se pode determinar a perda da redução tarifária com base em erros formais em documentos. Transcreve ementas de Acórdãos do Conselho de Contribuintes.

III. Em decorrência de especificidades geopolíticas que acarretam limitações aos negócios e inviabilizam o pagamento no prazo estipulado pelo fornecedor, a mercadoria é enviada diretamente para o Brasil e uma das subsidiárias da Petrobrás, por ordem da Controladora, paga o preço da compra ao produtor-exportador situado na Venezuela, sendo que concomitantemente, a Petrobrás revende a mercadoria à mesma subsidiária e a recompra para alongar o prazo para pagamento. A fatura final, relativa à recompra, compreende o preço puro e idêntico ao constante das faturas anteriores, acrescido apenas do repasse dos encargos financeiros das linhas de crédito tomadas.

IV. A exigência da fatura e o lançamento do imposto contrariam frontalmente a apreciação que o órgão sistêmico da SRF faz sobre a matéria, nos termos da Nota COANA/COLAD/DITEG n° 60/1997, que conclui pela regularidade da intermediação, inclusive quando envolver preferência tarifária.

V. Em razão da falta de recursos para o pagamento do preço, a intermediação realizada nessas operações como forma de alavancagem financeira é reputada como necessária para a empresa, e vital para a economia brasileira, no que se refere ao saldo de divisas, abastecimento e preço dos derivados de petróleo, em razão do agravamento de custos que uma antecipação dos pagamentos poderia causar.

VI. A Resolução 78 e o Acordo 91 não vedam a compra direta com interveniência posterior de terceiros, quando a finalidade é mera alavancagem financeira, e sem trânsito por outro país. A vedação é quanto à figura do atravessador ou especulador, e não impede que o importador subsequente negocie a mercadoria, quando já estiverem satisfeitas a finalidade e as formalidades do acordo.

VII. A operação comercial não colide com a intenção que presidiu a celebração dos Acordos de redução tarifária, impondo-se o reconhecimento do benefício neles previstos, em homenagem à real origem da mercadoria e sua expedição direta.

VIII. O art. 10 da Resolução 78 determina que os países signatários procederão a consultas entre os governos, sempre, e previamente à adoção de medidas que impliquem rejeição do Certificado de Origem, devendo-se observar o devido processo legal.

IX. A falta de elementos no Certificado de Origem não se apresenta como motivo para desqualificar o benefício fiscal e para ensejar a presente atuação em contraposição ao pedido legítimo de restituição feito pelo

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 128.708  
ACÓRDÃO N° : 303-31796

contribuinte. Possíveis omissões ou erros na documentação não devem desconsiderar que é o certificado de origem feito a partir da fatura comercial, documento que atesta a transação comercial.

Pede, por fim, que seja adotado no julgamento do pedido de restituição, o entendimento do Terceiro Conselho de Contribuintes manifestado em diversos acórdãos proferidos nos processos que tratavam de matéria idêntica ao deste processo, para que se reforme o Despacho Decisório.

A 2ª Turma de Julgamento da DRJ/Fortaleza, por unanimidade, decidiu indeferir o pedido de restituição e, em resumo, assim fundamentou:

1. Em que pesem os respeitáveis acórdãos do Conselho de Contribuintes, esses não vinculam o julgamento em primeira instância. Por outro lado, há que ressaltar que o Terceiro Conselho possui jurisprudência no sentido de exigir para a efetivação da Preferência no âmbito da ALADI, que a importação deve estar acobertada pelo certificado de origem que respalde a fatura comercial do exportador, tendo decidido pela procedência do crédito tributário em recurso do interesse deste mesmo contribuinte, conforme Ac. 302-34.956. Nesse mesmo sentido foram os Acórdãos 302-35.373, 301-27.936, 302-33.915;

2. O eventual recolhimento a maior realizado por ocasião do registro da DI foi compensado com diferença de imposto de importação apurada em virtude da retificação da DI, decorrente da descaracterização dos benefícios fiscais do ACE-39, que serviu de base ao auto de infração em causa

3. Como resultado da revisão aduaneira foi lavrado auto de infração, por utilização indevida de redução tarifária, em face de divergência entre o certificado de origem e a fatura comercial que acoberta a DI;

4. A impugnação contra o indeferimento da restituição pauta-se em argumentos contrários à referida descaracterização dos benefícios fiscais, cabendo, pois, verificar as razões que suscitaram o indeferimento do pedido de restituição;

5. Os acordos no âmbito da ALADI visam, em longo prazo, de maneira gradual e progressiva o estabelecimento de um mercado comum. Assim evidencia-se como de suma importância, as normas acerca do Regime Geral de Origem, conforme Resolução 78/1987 que estabelece que a caracterização da origem deve ser inequívoca, sob pena de invalidar os benefícios da redução tarifária;

6. Destaca-se a regra do art. 7º da Resolução 78 da ALADI;

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 128.708  
ACÓRDÃO N° : 303-31796

7. Ressalta-se que o art. 1º do Acordo 91 do Comitê de Representantes da ALADI vincula expressamente a mercadoria ao emissor da fatura, e no presente caso o emissor da fatura comercial não é o país signatário do ACE-39. A norma internacional vincula expressamente o certificado de origem da mercadoria à fatura comercial correspondente, tanto que o formulário adotado possui campo próprio à informação do nº da fatura a que se relaciona;

8. Infere-se então que na ausência de qualquer dos requisitos exigidos ou da constatação de divergência entre o certificado de origem e a fatura comercial que o Estado importador fica impedido de reconhecer a preferência, devendo aplicar no caso o regime normal de tributação;

9. No caso concreto, embora o certificado de origem indique a Venezuela como país exportador, fazendo referência à Fatura Comercial nº 70500-0, a fatura apresentada pelo importador como documento que instrui a DI foi a de nº PIFSB-886/99 emitida pela PIFCO, qualificada como exportadora na DI e localizada nas Ilhas Cayman, país não signatário do ACE-39;

10. Deve-se evitar interpretação isolada do artigo sétimo da Resolução ALADI nº 78/1987, que esta impõe apenas um dos requisitos a serem atendidos para a fruição do tratamento preferencial, qual seja a expedição direta da mercadoria, mas também há outros requisitos exigidos pelas normas do regime de origem, de forma que uma interpretação lógico-sistemática permite inferir a vedação à interveniência de um terceiro país, assim a “expedição direta” a que alude o supracitado dispositivo não se circunscreve apenas ao trânsito físico, mas também ao econômico;

11. Entretanto impõe-se reconhecer que as operações de triangulação comercial passaram a ser prática freqüente no comércio internacional, assim com o advento da Resolução 232 do Comitê ALADI, incorporado em nosso ordenamento por via do Decreto 2.865/98, alterou o Acordo 91 e modificou o regime de origem, passando-se a permitir a participação de um operador de um terceiro país, membro ou não da ALADI, mas, no caso, o fato gerador se deu em 08/09/1999, portento ainda sob a vigência da referida Resolução, todavia, suas disposições não se aplicam à espécie posto que da análise dos autos resulta que não ocorreu a intermediação de um operador nos moldes previstos na Resolução;

12. A intermediação prevista está condicionada aos requisitos do art.2º do Acordo 91 c/a redação dada pela Resolução 232, que não se confirma no caso se fosse o caso o exportador do país de origem teria indicado no certificado que a mercadoria seria faturada por um terceiro país, identificando o nº da fatura, nome, denominação ou razão social e domicílio do operador;

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.708  
ACÓRDÃO Nº : 303-31796

13. Qualquer que seja o motivo alegado, seja mera alavancagem financeira ou não, tratando-se de uma operação comercial entre empresa brasileira e outra das Ilhas Cayman, sem respaldo em certificado de origem, não há como invocar a redução tarifária prevista no ACE-39.

Desta forma considerando que o pleiteante não faz jus aos benefícios fiscais do ACE-39 não há valor a ser restituído, mantendo-se o indeferimento do pedido de restituição.

Inconformada a interessada impetrou dentro do prazo legal, conforme documentos de fls. 57/58, seu recurso voluntário (fls. 59/62) contra a decisão da DRJ, com as seguintes razões principais:

I. Houve recolhimento a maior de tributo, conforme DI, pela não aplicação da redução tarifária prevista no ACE 39;

II. Não há divergência entre o Certificado de Origem e a Fatura Comercial. Os i. julgadores não analisaram os documentos dentro do contexto da triangulação comercial, a qual acarreta necessariamente a expedição de duas e não somente uma fatura comercial. O envolvimento de três empresas gerou as duas faturas, a de nº 70500-0 e a PIFSB-886/99, esta última instruiu a DI, e faz referência expressa ao Certificado de Origem e à fatura anterior, com dados perfeitamente coincidentes;

III. A expedição do C. O observou todas as normas, inclusive indicando com exatidão a fatura correspondente, não podendo aquele documento ser considerado ineficaz. É certo que a recorrente não apresentou no momento do despacho aduaneiro as duas faturas comerciais, somente a última, entretanto, como bem explicita a NOTA/COANA/COLAD/DITEG nº 60/97 “não há a exigência expressa de apresentação de duas faturas comerciais”.

IV. Não houve intermediação de país não membro da ALADI. As normas inseridas no art. 4º da Resolução 78/87 não foram violadas. O exame acurado dos documentos acostados comprova que a mercadoria foi enviada diretamente da Venezuela para o Brasil, assim a operação realizada foi de “expedição direta”, a mercadoria não passou por território de país não participante da ALADI. A expressão “expedição direta” refere-se ao trânsito físico, observe-se que na redação do dispositivo do citado art. 4º se utiliza o vocábulo “território”, o que conduz a esta interpretação e não a de trânsito econômico. Aliás o art. 5º informa como deve ser entendido o vocábulo “território”, como compreendendo as zonas francas localizadas dentro dos limites geográficos de qualquer um dos países-membros;

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 128.708  
ACÓRDÃO N° : 303-31796

Face ao exposto requer o provimento ao recurso, para que se reforme o r. Acórdão DRJ e seja deferido o pedido de restituição.

O presente processo se iniciou com um pedido de restituição conforme consta à fl. 01. A DRJ especificou em sua decisão que o mérito deste processo é a solicitação de restituição de indébito, ocorrido pela não aplicação do ACE 39. Da análise do pedido resultou um auto de infração cobrando crédito tributário superior ao que seria a restituição. A repartição de origem entendeu ser desnecessário o recolhimento de depósito recursal ou pelo menos não o providenciou nem o exigiu do contribuinte

É o relatório.



RECURSO Nº : 128.708  
ACÓRDÃO Nº : 303-31796

VOTO

O recurso é tempestivo, acompanhado do depósito recursal e trata de matéria da competência desta Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes.

Preliminares :

1) É ou não necessário o depósito recursal neste caso? O valor do imposto efetivamente recolhido na importação foi de R\$ 69.493,32 e o valor do crédito apurado pela fiscalização foi de R\$ 96.518,50, além da multa de ofício, juros de mora e multa regulamentar. (O valor do pedido de restituição era de R\$ 45.259,67).

Penso de forma coincidente com a repartição de origem que considerou ser dispensável o depósito, por ser de restituição o mérito do processo.

2) O mérito é só o pedido de restituição ou além disto também o valor lançado pelo auto de infração decorrente da revisão aduaneira procedida em razão do pedido de restituição?

Penso que a análise da procedência ou não do pedido de restituição embute a análise do auto de infração. Se for procedente o pedido de restituição resulta improcedente o auto de infração, e se for improcedente o pedido de restituição será procedente o auto de infração. Nesta última hipótese poder-se-ia considerar que o recolhimento efetivado supriu o que seria o depósito. Mas, sendo a origem do processo o pedido de restituição descabe depósito prévio.

Houve inicialmente pedido de restituição pela Petrobrás. Posteriormente foi feita Revisão Aduaneira da DI que tinha dado origem ao pedido inicial de restituição.

Como resultado da revisão foi lavrado AUTO DE INFRAÇÃO, COBRANDO DIFERENÇA DE IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO, com relação à mesma DI, porque considerou indevida a utilização de redução tarifária, por haver divergência entre o certificado de origem e a fatura comercial.

Trata-se de matéria já apreciada em várias oportunidades por esta Câmara, e cujo entendimento está aqui pacificado. Adoto aqui na íntegra o esclarecedor voto proferido pelo ilustre conselheiro Irineu Bianchi com referência ao recurso nº 123.168 que foi aprovado por unanimidade e resultando no Acórdão 303-29.776, apreciou situação em tudo semelhante à do presente caso.

Por tal razão, e guardando as eventuais divergências de fato, que possam particularizar a matéria posta em exame naquela oportunidade, adoto as razões de decidir daquele ilustre Conselheiro, assim alinhadas:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 128.708  
ACÓRDÃO N° : 303-31796

Entende a fiscalização que a recorrente perdeu o direito de redução pleiteado, pelos seguintes motivos:

divergência constatada entre o número da fatura comercial informada no Certificado de Origem e o da fatura apresentada pelo importador como documento de instrução das respectivas declarações de importação e;

a operação intentada pelo importador (triangulação comercial) não está acobertada pelas normas que regem os acordos internacionais no âmbito da ALADI.

Observa-se que a ação fiscal não impugna a validade dos Certificados de Origem e nem das Faturas Comerciais, pelo que, afasta-se de imediato a alegação da recorrente no sentido de ter ocorrido prejuízo quanto a ver suprimida a diligência prevista no art. 10 da Resolução nº 78 da ALADI, que prevê a consulta entre os Governos, sempre e antes da adoção de medidas no sentido da rejeição do certificado apresentado.

Assim, válidos os documentos apresentados no desembaraço aduaneiro, ao menos no seu aspecto formal, entendo que o deslinde do conflito passa necessariamente pela análise dos atos praticados pela recorrente, vale dizer, se foram realizados atos contrários aos requisitos preceituados na legislação de regência, capazes de gerar a perda do benefício tarifário.

A fruição dos tratamentos preferenciais acha-se normatizada no art. 4º, da Resolução ALADI/CR nº 78<sup>1</sup> – Regime Geral de Origem (RGO)-, aprovada pelo Decreto nº 98.836, de 1990, 4º, *in verbis*:

“ CUARTO.- Para que las mercancías originarias se beneficien de los tratamientos preferenciales, las mismas deben haber sido expedidas directamente del país exportador al país importador. Para tales efectos, se considera como expedición directa:

Las mercancías transportadas sin pasar por el territorio de algún país no participante del acuerdo.

Las mercancías transportadas en tránsito por uno o más países no participantes, com o sin transbordo o almacenamiento temporal, bajo la vigilancia de la autoridad aduanera competente em tales países, siempre que:

---

<sup>1</sup> Texto consolidado, extraído diretamente do site [www.aladi.org](http://www.aladi.org), contendo as disposições das Resoluções nºs 227, 232 e dos Acordos 25, 91 e 215 do Comitê de Representantes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 128.708  
ACÓRDÃO N° : 303-31796

- i) el tránsito esté justificado por razones geográficas o por consideraciones relativas a requerimientos del transporte;
- ii) no estén destinadas al comercio, uso o empleo en el país de tránsito; y
- iii) no sufran, durante su transporte y depósito, ninguna operación distinta a la carga y descarga o manipuleo para mantenerlas en buenas condiciones o asegurar su conservación. "

O *caput* do dispositivo em comento, combinado com sua letra "a", estabelece, de forma expressa e clara, que é requisito para a fruição dos tratamentos preferenciais, que as mercadorias tenham sido expedidas diretamente do país exportador ao país importador, considerando-se expedição direta, as mercadorias transportadas sem passar pelo território de algum país não participante do acordo.

As hipóteses perfiladas na letra "b", segundo entendo, destinam-se àqueles casos em que, fisicamente, a mercadoria passe por terceiro país não participante do acordo, e por isto mesmo não se aplicam ao presente caso.

É que a análise dos documentos apresentados demonstra que embora a ocorrência de triangulação comercial, as mercadorias foram transportadas diretamente da Venezuela para o Brasil, e apenas virtualmente passaram pelas Ilhas Cayman.

Logo, sob o ponto de vista da origem das mercadorias, não há nenhuma dúvida de que as mesmas são procedentes da Venezuela, país signatário do Tratado de Montevideu, ficando atendido o requisito para que a importadora se beneficiasse do tratamento preferencial.

Entendo, outrossim, que o conteúdo do Certificado de Origem e as divergências que podem causar no confronto com as Faturas Comerciais, não podem embasar a negativa ao benefício pretendido.

Com efeito, analisando a dicção do art. 434, *caput*, do Regulamento Aduaneiro, verifica-se que o mesmo determina que no caso de mercadoria que goze de tratamento tributário favorecido em razão de sua origem, a comprovação desta mesma origem será feita por qualquer meio julgado idôneo.

Já o parágrafo único faz ressalva em relação às mercadorias importadas de país membro da Associação Latino-Americana de Integração (ALADI), quando solicitada a aplicação de reduções tarifárias negociadas pelo Brasil, caso em que a comprovação da origem se fará através de certificado emitido por entidade competente, de acordo com modelo aprovado pela citada Associação.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 128.708  
ACÓRDÃO N° : 303-31796

A previsão legal acima acha-se perfilada com o que estabelece o art. 7º, da Resolução ALADI/CR n° 78<sup>2</sup> – Regime Geral de Origem (RGO)-, aprovada pelo Decreto n° 98.836, de 1990.

A finalidade precípua do Certificado de Origem, na forma do dispositivo legal citado e nos termos da NOTA COANA/COLAD/DITEG N° 60/97, de 19 de agosto de 1997, acostada pela recorrente às fls. 179/181, é tratar-se de

“... um documento exclusivamente destinado a acreditar o cumprimento dos requisitos de origem pactuados pelos países membros de um determinado Acordo ou Tratado, com a finalidade específica de tornar efetivo o benefício derivado das preferências tarifárias negociadas”.

Já o art. 8º determina que as mercadorias incluídas na declaração que acredita o cumprimento dos requisitos de origem estabelecidos pelas disposições vigentes, deverá coincidir com a que corresponde a mercadoria negociada classificada de conformidade com a NALADI/SH e com a que foi registrada na fatura comercial que acompanha os documentos apresentados para o despacho aduaneiro.

Analisando e confrontando cada uma das DI e respectivos documentos complementares (Certificado de Origem, Bill of Lading, Faturas Comerciais), apresentados para despacho, verifica-se que a descrição das mercadorias é a mesma, não se constatando qualquer divergência, o que reforça o entendimento de que as operações atenderam ao disposto no art. 4º, letra “a”, da Resolução n° 78.

Resta uma análise no que se refere à triangulação comercial, apontada pelo fisco como causa para a negativa do benefício pleiteado.

A mesma NOTA COANA/COLAD/DITEG N° 60/97, de 19 de agosto de 1997, antes referenciada, traz importante constatação, sendo pertinente a respectiva transcrição:

‘Na triangulação comercial que reiteramos, é prática frequente no comércio moderno, essa acreditação não corre riscos, pois se trata de uma operação na qual o vendedor declara o cumprimento do requisito de origem correspondente ao Acordo em que foi negociado o produto, habilitando o comprador, ou seja, o importador a beneficiar-se do tratamento preferencial no país de destino da mercadoria. O fato de que um terceiro país fature essa

<sup>2</sup> Texto consolidado, extraído diretamente do site [www.aladi.org](http://www.aladi.org), contendo as disposições das Resoluções n°s 227, 232 e dos Acordos 25, 91 e 215 do Comitê de Representantes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 128.708  
ACÓRDÃO N° : 303-31796

mercadoria é irrelevante no que concerne à origem. O número da fatura comercial aposto na Declaração de Origem é uma condição coadjuvante com essa finalidade. Importante notar ainda que, em ambos os casos (ALADI e MERCOSUL), não há exigência expressa de apresentação de duas faturas comerciais. No caso MERCOSUL, se obriga apenas que na falta da fatura emitida pelo interveniente, se indique, na fatura apresentada para despacho (aquela emitida pelo exportador e/ou fabricante), a modo de declaração jurada, que "esta se corresponde com o certificado, com o número correlativo e a data de emissão, e devidamente firmado pelo operador."

A lacuna apontada na referida NOTA restou preenchida através da Resolução n° 232 do Comitê de Representantes da ALADI, incorporada ao ordenamento jurídico pátrio pelo Decreto n° 2.865, de 7 de dezembro de 1988, que alterou o Acordo 91 e deu nova redação ao art. 9° da Resolução 78, prevendo:

'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 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.'

Contudo, o Julgador Singular entendeu que não houve a interveniência de um operador, mas sim de um terceiro país exportador, consoante a fundamentação a seguir:

Observa-se que a Resolução 232, de 1998, ressalva a interveniência de um operador de um terceiro país, signatário ou não do acordo em questão. Entretanto, à espécie dos autos não se aplicam as disposições da norma em apreço, visto que da análise das peças processuais, harmoniosamente analisadas, constata-se

RECURSO N° : 128.708  
ACÓRDÃO N° : 303-31796

que não há a interveniência de um operador, nos moldes previstos na Resolução retromencionada, mas a participação de um terceiro país na qualidade de exportador, na medida em que uma empresa situada nas Ilhas Cayman, fatura e exporta para o Brasil uma mercadoria objeto de preferências tarifárias no âmbito da ALADI. Com efeito, na maioria das operações, o próprio contribuinte admite que "revende a mercadoria à subsidiária", situada nas Ilhas Cayman e, posteriormente, "a recompra", o que descaracteriza a participação de um operador, na forma prevista na legislação. Em outras operações a interveniência também não atende os requisitos exigidos no art. segundo do Acordo 91, como a redação dada pela Resolução 232 da ALADI, acima transcrito.

Observe-se que as normas que dispõem sobre a certificação de origem, no âmbito da ALADI, trazem, como pressuposto mandamental, a origem da mercadoria acobertada pela fatura comercial emitida pelo país exportador, fato que deve estar inequivocamente demonstrado em todas as peças que instruem o despacho de importação, tendo em vista que essa documentação materializa, enquanto elemento probatório perante o país importador, a regularidade da utilização do benefício pleiteado.

À luz da legislação de regência, nos precisos termos das normas de certificação de origem, no âmbito da ALADI, constata-se que, ainda que a empresa exportadora, situada nas Ilhas Cayman, se enquadrasse de fato como operadora, seria necessário, nos termos da Resolução 232, acima citada, que o produtor ou exportador do país de origem indicasse no Certificado de Origem, na área relativa a "observações", que a mercadoria objeto de sua declaração seria faturada por um terceiro país, identificando o nome, denominação ou razão social e domicílio do operador ou, se no momento de expedir o certificado de origem, não se conhecesse o número da fatura comercial emitida pelo operador de um terceiro país, o importador deveria apresentar à Administração aduaneira correspondente uma declaração juramentada que justificasse o fato.

Porém, no caso em tela, os certificados de origem apresentados, fls. 21, 31, 42, 53, 64, 76, 86, 100, 117 e 128, 139, 150 e 160 não atendem as exigências da mencionada Resolução. Também não consta dos autos que o importador tenha apresentado a declaração juramentada referida na legislação.

A se considerar que a subsidiária da recorrente não se equipara a operador, como entendeu o Julgador Singular, não seria o caso de aplicar-se as disposições do art. 9º antes citado.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 128.708  
ACÓRDÃO N° : 303-31796

Por outra via, se a PIFCO for qualificada como operadora, nos termos da Resolução 78, fica evidente que a norma em apreço não foi observada, visto que os Certificados de Origem contém, em sua totalidade, o número da Fatura Comercial emitida pela empresa venezuelana.

Na primeira hipótese, como entendido pela decisão singular, retorna-se à situação, justamente aquela analisada pela NOTA COANA antes mencionada, no sentido de que as triangulações comerciais são práticas freqüentes e que não prejudicam a acreditação estampada no Certificado de Origem, caso em que, os requisitos para a fruição do benefício estão atendidos.

Na segunda hipótese, configura-se a inobservância ao disposto na Resolução 78, porquanto com o desembaraço aduaneiro, a recorrente, na qualidade de importadora, deveria apresentar uma declaração juramentada justificando a razão pela qual no campo relativo a "observações" do Certificado de Origem não foi preenchido, informando ainda os números e datas das faturas comerciais e dos certificados de origem que ampararam as operações de importação.

Mas nestas alturas cabe averiguar se a não entrega da declaração juramentada tem o condão de desqualificar as operações como hábeis à fruição do tratamento diferenciado ou mesmo, se o conjunto de documentos apresentados no desembaraço suprem as informações que deveriam constar do aludido documento.

A única justificativa plausível e racional para a exigência de uma declaração juramentada é a consideração de que, no ato do desembaraço, seria apresentada apenas a fatura emitida pelo operador.

Não é o caso presente, uma vez que todos os documentos utilizados nas ditas triangulações, foram apresentados à autoridade aduaneira, de sorte que as informações que deveriam constar da mencionada declaração já se acham presentes nos mesmos, suprindo, ao meu ver, toda e qualquer exigência legal.

Não vislumbro, assim, qualquer motivo para descaracterizar as operações realizadas sob o pálio do tratamento tributário favorecido, segundo o espírito que norteou a elaboração da Resolução n° 78".

Adoto *in totum* as razões expostas acima. Pelo exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário para declarar devida a restituição solicitada.

Sala das Sessões, em 23 de fevereiro de 2005.



ZENALDO LOIBMAN - Relator