



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10209.000701/00-21  
Recurso nº : 128.905  
Acórdão nº : 303-32.078  
Sessão de : 15 de junho de 2005  
Recorrente(s) : PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS  
Recorrida : DRJ/FORTALEZA/CE

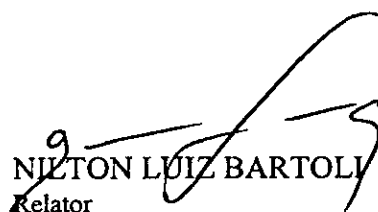
PEDIDO DE RESTITUIÇÃO – PREFERÊNCIA TARIFÁRIA  
PREVISTA EM ACORDO INTERNACIONAL - CERTIFICADO  
DE ORIGEM - RESOLUÇÃO ALADI 232.

Produto exportado pela Venezuela e comercializado através de país  
não integrante da ALADI. No âmbito da ALADI admite-se a  
possibilidade de operações através de operador de um terceiro país,  
observadas as condições da Resolução ALADI nº 232, de 08/10/97.  
RECURSO 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.

  
ANELISE DAUDT PRIETO  
Presidente

  
NILTON LUIZ BARTOLI  
Relator

Formalizado em: 29 SET 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Zenaldo Loibman,  
Nanci Gama, Sérgio de Castro Neves, Silvio Marcos Barcelos Fiúza, Marciel Eder  
Costa e Tarásio Campelo Borges. Esteve presente a Procuradora da Fazenda  
Nacional Maria Cecília Barbosa.

Processo nº : 10209.000701/00-21  
Acórdão nº : 303-32.078

## RELATÓRIO

Trata-se de pedido de restituição formalizado pelo contribuinte em 01/09/2000, fundamentado no artigo 10 do Decreto nº 2.256/97, tendo em vista inclusão indevida do valor do frete na base de cálculo do Imposto de Importação.

Em virtude do mencionado pedido de restituição, fora lavrado Auto de Infração, juntado às fls. 15/23, decorrente de ato de revisão aduaneira, na qual apurou-se que a “operação de comercialização do produto efetuada pelo contribuinte não está acobertada pela Resolução ALADI/CR 78 apenso ao Decreto nº 98.874, de 25/01/1990 que trata de sua execução e pelo Acordo 91 apenso ao Decreto nº 98.836, de 18/01/1990 que trata de sua execução.”

Enquadrou-se a autuação nos artigos 1º; 77, inciso I; 80, inciso I, alínea “a”; 83; 86; 87, inciso I; 89, inciso II; 99; 100; 103; 111; 112; 129 a 136; 411 a 413; 416; 418; 455; 456; 499; 500, incisos I e IV; 501, inciso III; e 542, do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85 – Decreto nº 1.381/95 e Decreto nº 1.400/95 no âmbito da ALADI - artigos 2º e 4º do Acordo 91/89 no âmbito da ALADI, apenso ao Decreto nº 98.836/90, que trata de sua execução – e, artigo 4º da Resolução nº 78/87, no âmbito da ALADI, apenso ao Decreto nº 98.874/90.

Apurou-se ainda que a fatura comercial apresentada pela importadora, foi emitida em desacordo com as exigências estabelecidas no artigo 425, alíneas “a”, “h”, “i” e “m” do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85.

Ao lançamento foi acrescido multa proporcional e regulamentar, bem como, juros de mora.

O pedido de restituição pleiteada pelo contribuinte foi indeferido pelo Despacho Decisório juntado às fls. 26, fundamentado no relatório de fls. 25, o qual concluiu “não ser devida a restituição solicitada pelo interessado, tendo em vista a detecção em revisão aduaneira de que o interessado descumprira o regime de origem estabelecido para as empresas que almejam auferir a redução tarifária concedida às importações de país-membro da Associação Latino-Americana de Integração (ALADI), neste caso em questão, a Resolução ALADI/CR nº 78, de 1987, conforme informação fiscal às fls. 14 e enquadramento legal do Auto de Infração retrocitado, fato este que ocasionou o aumento do valor da alíquota do imposto de importação de 2,4% para 12%, e por conseguinte, a cobrança creditícia, através do mesmo Auto de Infração, da diferença entre o que foi pago pelo importador e o que agora é devido.”

Em tempo hábil, apresentou o contribuinte manifestação de inconformidade, alegando, em síntese, que:

Processo nº : 10209.000701/00-21  
Acórdão nº : 303-32.078

- seu pedido de restituição baseou-se nos dispositivos da Lei nº 9.432/97 e do Decreto nº 2.256/97, os quais não deixam dúvidas quanto à exclusão do valor do frete da base de cálculo do imposto, quando a embarcação for registrada no REB – Registro Especial Brasileiro;

- pela própria constatação do auditor fiscal, conclui-se que apresentou a documentação exigida e tem direito indiscutível à restituição, por força da legislação de regência e pelo disposto no artigo 165 e seguintes do Código Tributário Nacional;

- o pedido de restituição não foi apreciado pois não houve decisão de mérito a respeito, e não foram apontadas razões, pelo menos jurídicas, para o seu indeferimento;

- a restituição e a infração supostamente cometida são questões diversas, estando, inclusive, sendo julgadas em processos distintos, ademais, a exigibilidade do crédito apurado no Auto de Infração nº 0217600/140-02 encontra-se suspensa, tendo em vista apresentação de tempestiva impugnação.

Conclui que se a exigibilidade do crédito apontado no Auto de Infração nº 0217600/140-02 encontra-se suspensa, não pode a Receita promover a pretendida compensação com o valor devido à PETROBRÁS, decorrente de recolhimento a maior do imposto, na mesma operação comercial.

Requer pelo acolhimento de sua manifestação, a fim de que seja deferido seu pedido de restituição.

Às fls. 32/33, cópia da impugnação apresentada quanto ao Auto de Infração nº 0217600/00080/02.

Remetidos os autos à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza – CE, foi indeferida a solicitação do contribuinte, nos termos da seguinte ementa:

“Assunto: Imposto sobre a Importação – II

Data do fato gerador: 28/01/1998

Ementa: PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO A MAIOR. 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 restituição de diferença do Imposto de Importação, pleiteada sob o argumento de inclusão indevida do valor do frete em

Processo nº : 10209.000701/00-21  
Acórdão nº : 303-32.078

sua base de cálculo, se tal diferença foi devidamente considerada na apuração do crédito tributário oriundo de lançamento objeto de ato de revisão aduaneira, o qual constatou que o produto importado foi comercializado por terceiro país, não signatário do Acordo Internacional, e ainda, a ocorrência de descumprimento do regime de origem, em virtude de divergências entre o certificado de origem e a fatura comercial, não tendo sido atendidos aos requisitos para gozo dos benefícios fiscais do Acordo de Alcance Parcial – Complementação Econômica nº 27.

Solicitação Indeferida.”

Contrário à decisão singular o contribuinte apresenta tempestivo Recurso Voluntário, reiterando os fundamentos de sua peça impugnatória e ressaltando que “já tendo sido declarada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza/CE, ser indevida a inclusão do frete na base de cálculo do imposto, a Recorrente tem direito indiscutível à restituição...”

Requer seja dado provimento o Recurso Voluntário, devendo ser reformado o r. acórdão recorrido, assim como ser deferido seu pedido de restituição.

Do Recurso Voluntário, não foram os autos encaminhados à ciência da Procuradoria da Fazenda Nacional, tendo em vista o disposto na Portaria MF nº 314, de 25/08/1999.

Os autos foram distribuídos a este Conselheiro constando numeração até as fls. 58, última.

É o relatório.



Processo nº : 10209.000701/00-21  
Acórdão nº : 303-32.078

## VOTO

Conselheiro Nilton Luiz Bartoli, Relator

Presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário por conter matéria de competência deste Eg. Conselho de Contribuintes.

Com o intuito de ilustrar e fundamentar o presente julgamento, trago à baila decisão prolatada por esta Colenda Câmara, no processo nº 10.380.030650/99-74, Recurso nº 123.168, Acórdão nº 303-29.776, em que o douto Conselheiro Relator Irineu Bianchi apreciou situação em tudo semelhante à do caso agora em estudo.

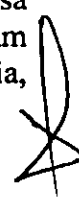
Por tal razão, e, ressalte-se, guardando as eventuais divergências de fato e de direito que possam particularizar a matéria posta em exame naquela oportunidade, menciono as razões de decidir daquele ilustre Conselheiro, assim alinhadas:

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

- a) 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;
- b) 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.



Processo nº : 10209.000701/00-21  
Acórdão nº : 303-32.078

A fruição dos tratamentos preferenciais acha-se normatizada no art. 4º, da Resolução ALADI/CR nº 781 – Regime Geral de Origem (RGO)-, aprovada pelo Decreto nº 98.836, de 1990, 4º, n 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:

- a) Las mercancías transportadas sin pasar por el territorio de algún país no participante del acuerdo.
- b) Las mercancías transportadas en tránsito por uno o más países no participantes, con o sin transbordo o almacenamiento temporal, bajo la vigilancia de la autoridad aduanera competente en tales países, siempre que:
  - 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.

<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

Processo nº : 10209.000701/00-21  
Acórdão nº : 303-32.078

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.

A previsão legal acima acha-se perfilada com o que estabelece o art. 7º, da Resolução ALADI/CR nº 782 – Regime Geral de Origem (RGO)-, aprovada pelo Decreto nº 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 Nº 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 à 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's e respectivos documentos complementares (Certificado de Origem, Bill of Lading, Faturas Comerciais), apresentados para despacho, verifica-se que a descrição das mercadorias

<sup>2</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

Processo nº : 10209.000701/00-21  
Acórdão nº : 303-32.078

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 nº 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 Nº 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 freqüente 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 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 nº 232 do Comitê de Representantes da ALADI, incorporada ao ordenamento jurídico pátrio pelo Decreto nº 2.865, de 7 de dezembro de 1988, que alterou o Acordo 91 e deu nova redação ao art. 9º 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



Processo nº : 10209.000701/00-21  
Acórdão nº : 303-32.078

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 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 dispõe sobre a certificação de origem, no âmbito na 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

Processo nº : 10209.000701/00-21  
Acórdão nº : 303-32.078

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.

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 frequentes 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, suprimindo, ao meu ver, toda e qualquer exigência legal.

Processo nº : 10209.000701/00-21  
Acórdão nº : 303-32.078

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 nº 78.”

Adotando, assim, “*in totum*” as razões expostas acima, entendo ser procedente o pedido de restituição formulado pelo contribuinte.

Diante do exposto, sou pelo conhecimento do recurso voluntário, eis que hábil e tempestivo, para no mérito, dar-lhe provimento.

Sala das Sessões, em 15 de junho de 2005

  
NILTON LUIZ BARTOLI - Relator