



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA TURMA**

Processo nº 10209.000707/2002-11
Recurso nº 303-131.498 Especial do Procurador
Matéria II/IPI - FALTA DE RECOLHIMENTO
Acórdão nº 03-06.155
Sessão de 29 de outubro de 2008
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado PETRÓLEO BRASILEIRO S/A.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 27/10/1998

CERTIFICADO DE ORIGEM. ERRO MATERIAL. Descabida descaracterização da origem beneficiada de produto que venha acompanhado de Certificado de Origem em desacordo com o previsto no Regulamento de Origem do Mercosul.

COMPROVAÇÃO DE ORIGEM. A Administração Aduaneira deve buscar a verdade dos fatos nos termos do Art. 15 da Resolução 252, do Comitê de Representantes, de 4 de agosto de 1999, que consolidou e atualizou as normas de origem.

RECURSO ESPECIAL NEGADO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencida a Conselheira Susy Gomes Hoffmann que deu provimento ao recurso. As Conselheiras Anelise Daudt Prieto e Maria Cristina Roza da Costa acompanharam a Conselheira Relatora pelas suas conclusões.

ANTONIO PRAGA
Presidente

JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARMANDO
Relatora

FORMALIZADO EM: 27 MAI 2009

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Anelise Daudt Prieto, Susy Gomes Hoffmann, Judith do Amaral Marcondes, Nilton Luiz Bartoli (Substituto convocado), Luciano Lopes de Almeida Moraes (Substituto convocado), Antonio Carlos

Relatório

Como relatado pelo condutor do voto na instância *a quo*:

“Trata este processo do lançamento inerente ao Imposto de Importação, acrescido dos juros de mora previstos no art. 61, § 3º, da Lei 9.430, de 27/12/1996, da multa capitulada no art. 44, inciso I, do mesmo dispositivo legal, assim como da multa regulamentar de que trata o inciso V, do art. 106, do Decreto-Lei nº 37, de 18/11/1966, perfazendo, na data da autuação, um crédito tributário no valor total de R\$ 100.333,53, objeto do Auto de Infração fls. 01/09.

Segundo a *descrição dos fatos e enquadramentos legais* objeto do Auto de Infração em evidência, o lançamento foi motivado pelo fato do Certificado de Origem apresentado pelo importador, objeto da Declaração de Importação – DI de nº 98/1076752-8, registrada em 27/10/1998 (fls. 10/13), não ter atendido aos requisitos constantes do artigo 2º do Acordo 91, assim como da Resolução nº 78, ambos no âmbito da *Associação Latino-Americana de Integração – ALADI*, aprovados, respectivamente, pelos Decretos 98.836, de 17/01/1990, e 98.874/90, de 24/01/1990, de forma que a suplicante não poderia ter se beneficiado da redução da alíquota do Imposto sobre Importações – II prevista no *Acordo de Preferência Tarifária Regional nº 04 (PTR-04)*, firmado entre o Brasil e a Venezuela, dentre outros países-membros signatários, acordo este aprovado pelo Decreto nº 90.782, de 28/12/1984.

Afirma a fiscalização que, embora o produto importado (querosene de aviação) tenha sido transportado diretamente para o Brasil, a empresa teria efetuado operação de triangulação comercial, a qual não estaria “*prevista na Resolução 78 nem no Acordo 91, celebrados no âmbito da ALADI...*”. Tal operação, segundo a autoridade lançadora, teria ocorrido da seguinte forma:

“- A PETROBRÁS adquire os produtos da empresa venezuelana (PDV S.A.);

- Em seguida, revende os produtos para uma subsidiária, situada nas Ilhas Cayman, denominada Petrobras International Finance Company (PIFCO);

- Posteriormente recompra os produtos.”

Ressalta ainda o Fisco que a Resolução 232, que introduziu modificação no Acordo 91 da ALADI, passou a admitir “que a mercadoria, objeto de intercâmbio, seja faturada por um operador de um terceiro país”, mas que “esta modificação. não abrange o tipo de triangulação comercial praticada pela PETROBRAS”. Com base em tais fatos, conclui o seguinte:

“Desta forma, reputa-se como indevida a redução tarifária utilizada, pelo fato de que a fatura que necessariamente instrui a DI em questão é aquela emitida pela subsidiária da Petrobrás, situada nas ilhas Cayman, sendo que a mesma não consta do Certificado de Origem,



emitido na Venezuela, considerando ainda que as normas emanadas da ALADI, representadas pelas resoluções retronominadas, não admitem o tipo de triangulação comercial, praticado pelo importador”.

Com base em tais fatos, foi efetuado o lançamento da diferença do Imposto de Importação não recolhido, acrescida dos juros de mora e da multa de ofício já discriminadas anteriormente.

Em adição, foi exigida a multa regulamentar de que trata o inciso V, do art. 106, do Decreto-Lei nº 37, de 18/11/1966 (art. 521, inciso IV, do Regulamento Aduaneiro então vigente), cujo lançamento foi assim justificado:

“Apresentação de Fatura Comercial nº PIFSB-589/98, emitida em 21.10.1998, pela empresa Petrobras International Finance Company (PIFCO), situada nas ilhas Cayman, em desacordo com as exigências estabelecidas no art. 425, alíneas “a”, “h”, “i” e “m” do Regulamento Aduaneiro (RA), aprovado pelo Decreto nº 91.030/85.”

Da impugnação

Cientificada do lançamento em 04/12/2002 (fls. 01), a recorrente insurgiu-se contra a exigência, apresentando, em 02/01/2003, a impugnação de fls. 18/19, alegando em sua defesa, exclusivamente, o seguinte:

Data vênia, o auto de infração não merece prosperar, pois, a mercadoria foi embarcada na Venezuela, vindo diretamente para o Brasil, sendo descarregada em Belém do Pará, sem escalas nas Ilhas Cayman.

Não houve descarga do produto nas Ilhas Cayman.

Não houve transbordo de carga alguma.

Ocorre que, por ser o mercado de petróleo muito dinâmico, a carga foi vendida para a PFICO, com sede nas Ilhas Cayman, mas a mercadoria nunca teve procedência em tal local.

Isto posto, é a presente para requerer a anulação do auto de infração por ser de merecida Justiça.

Ressalte-se ainda que a interessada se equivocou ao afirmar que a importação teria sido realizada ao amparo do Acordo de Complementação Econômica

nº 27, firmado entre o Brasil e a Venezuela, uma vez que as informações constantes da DI nº 98/1076752-8 (dados complementares – vide fls. 11), asseveram que o acordo internacional invocado para o caso foi o PTR-04 – Acordo de Preferência Tarifária Regional nº 04 – como já ressaltado no presente relatório.

Perante os argumentos acima elencados, a Delegacia da Receita Federal de Julgamentos em Fortaleza - CE entendeu por bem julgar o lançamento procedente em parte, conforme Acórdão nº 4.653 de 16 de julho de 2004. Transcrevo em seguida o voto condutor de autoria do relator, AFRF Francisco José Barros Rios:



Das Preliminares

Da admissibilidade da impugnação

Preenchidos os requisitos formais de admissibilidade da presente impugnação, dela se toma conhecimento.

Da matéria não impugnada

Há que se ressaltar, em princípio, que a recorrente, em sua breve impugnação, faz alusão apenas a questões inerentes à certificação de origem da mercadoria, não tendo havido, por parte da autora, nenhuma contestação inerente à aplicação da penalidade de que trata o art. 521, inciso IV, do Regulamento Aduaneiro então vigente, que tem sua base legal no inciso V, do art. 106, do Decreto-Lei nº 37, de 18/11/1966.

A ausência de contestação enseja a aplicação do art. 17 do Decreto 70.235/72, com a redação dada pelo art. 67 da Lei 9.532/97, segundo o qual “considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante”, bem como do disposto no Ato Declaratório Normativo COSIT nº 15, de 12/07/1996, onde está prescrito que:

“expirado o prazo para impugnação da exigência, deve ser declarada a revelia e iniciada a cobrança amigável, sendo que eventual petição, apresentada fora do prazo, não caracteriza impugnação, não instaura a fase litigiosa do procedimento, não suspende a exigibilidade do crédito tributário nem comporta julgamento de primeira instância, salvo se caracterizada ou suscitada a tempestividade, como preliminar.”

Assim, considera-se como não impugnado o lançamento concernente à formalização da exigência da multa pela apresentação de fatura comercial em desacordo com as exigências prescritas no Regulamento Aduaneiro, e, conseqüentemente, não instaurada a fase litigiosa do procedimento pela inexistência de pré-questionamento na 1ª instância administrativa, o que toma preclusa eventual arguição posterior sobre a matéria.

No entanto, muito embora tal infração não tenha sido contestada expressamente pela recorrente, entendo ser relevante tecer alguns comentários atinentes à citada penalidade, uma vez que, à primeira vista, e especificamente em relação à multa em comento, poder-se-ia pensar na possibilidade de exoneração de ofício do lançamento, uma vez que a Lei nº 10.833, de 29/12/2003, revogou expressamente o inciso V do art. 106 do Decreto-Lei 37/66, tipo específico no qual fora enquadrada a suplicante, conforme disposto no art. 94 da citada lei, abaixo reproduzido:

Art. 94. Ficam revogados:

I – as alíneas a dos incisos III e IV e o inciso V do art. 106, o art. 109 e o art. 137 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, este com a redação dada pelo art. 4º do Decreto-Lei nº 2.472, de 1988;

(...)

(grifou-se)



No tocante ao preceito legal revogado em discussão, o mesmo vigorava nestes termos:'

Art. 106 – Aplicam-se as seguintes multas, proporcionais ao valor do imposto incidente sobre a importação da mercadoria ou o que incidiria se não houvesse isenção ou redução:

(...)

V – de 1% a 2% (um a dois por cento), não podendo ser, no total, superior a Cr\$ 100.000,00, pela apresentação da fatura comercial em desacordo com uma ou mais de uma das exigências que forem estabelecidas no regulamento, salvo o caso da letra “b” do inciso anterior. (grifei)

É importante assinalar que é princípio assente no seio constitucional o da não retroatividade da lei penal, exceto para beneficiar o réu (art. 5º, XL).

O cânone interpretativo fundamental é o de que as leis devem ser interpretadas de acordo com as normas superiores da Constituição. Nesse sentido, há que se ressaltar que, em sede infraconstitucional, consagra o Código Tributário Nacional – CTN, em seu art. 106, a possibilidade de aplicação retroativa da legislação tributária a fatos pendentes, nas hipóteses nele elencadas. Assim, quanto ao prosseguimento da exigência de penalidade cuja fundamentação legal não mais se encontre em vigor, dispõe o supracitado artigo do CTN:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I – (...)

II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração:

(...)

(grifei)

Todavia, a análise mais pormenorizada revela que o caso *sub examine* também não encontra guarida no dispositivo legal acima elencado. É que, embora tendo revogado expressamente o inciso V do art. 106 do Decreto-Lei nº 37/66, que previa a aplicação de penalidade “*pela apresentação da fatura comercial em desacordo com uma ou mais de uma das exigências que forem estabelecidas no regulamento*”, a mesma Lei 10.833/2003, através de alteração do art. 107 do mesmo DL 37/66, manteve a hipótese de incidência de multa no caso da ocorrência da infração acima caracterizada, conforme se vê do disposto no art. 77 da lei em tela, abaixo transcrito:

Art. 77. Os arts. 1º, 17, 36, 37, 50, 104, 107 e 169 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, passam a vigorar com as seguintes alterações:

(...)

“Art. 107. Aplicam-se ainda as seguintes multas:

(...)



X – de R\$ 200,00 (duzentos reais):

(...)

c) pela apresentação de fatura comercial em desacordo com uma ou mais de uma das indicações estabelecidas no regulamento; e

(...) (grifei)

Constata-se, assim, que em nenhum momento a Lei 10.833/2003 impôs alteração que deixasse de definir como infração a apresentação de fatura comercial em desacordo com os ditames do Regulamento Aduaneiro, embora não se possa mitigar o fato de que a forma encontrada pelo legislador para modificar o valor da multa (revogar a hipótese que tratava da infração para, mais adiante, tratar da mesma infração mas com imposição de multa majorada) foi pouco convencional, uma vez que bastaria ter sido alterado diretamente o inciso V do art. 106 do DL 37/66, que passaria a vigor, dali em diante, com o novo valor da penalidade prevista para o caso.

Diante do exposto, a única possibilidade de afastamento da multa em discussão com base no art. 106, II, “a”, do CTN, seria se o novo Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 4.543, de 26/12/2002) não mais dispusesse sobre as exigências da fatura comercial, ou, pelo menos, tratasse de outros requisitos não violados no caso presente, uma vez que a penalidade só se concretizaria “*pela apresentação de fatura comercial em desacordo com uma ou mais de uma das indicações estabelecidas no regulamento*” (grifei). Contudo, o art. 497 do Decreto nº 4.543/2002 contém todos os requisitos da fatura comercial então previstos no art. 425 do Regulamento Aduaneiro à época vigente (Decreto nº 91.030, de 05/03/1985), não havendo outra conclusão senão pela impossibilidade de exoneração da multa em tela, a qual, ressalte-se, já se encontra definitiva no foro administrativo, pelas razões acima elencadas.

Do Mérito

Das considerações iniciais

A matéria versada no presente processo diz respeito a tratamento tributário diferenciado por aplicação de alíquota reduzida prevista no *Acordo de Preferência Tarifária Regional nº 04* (PTR-04), que está condicionado à apresentação de Certificado de Origem e ao atendimento das exigências estabelecidas na Resolução nº 78 e no Acordo nº 91, da ALADI.

De acordo com os elementos dos autos, as mercadorias amparadas pelo Certificado de Origem apresentado pelo importador (fls. 15) correspondem à fatura comercial nº 45332-0, emitida pela empresa *PDVSA Petróleo Y Gas*, ao passo que a fatura que instruiu a DI fora expedida pela empresa *Petrobras International Finance Company – PIFCO*, situada nas Ilhas Cayman (vide fls. 16). Isso configuraria o descumprimento de requisitos constantes da Resolução nº 78 e do Acordo nº 91, da ALADI, já devidamente referenciados no relatório do presente voto, o que seria motivo para a glosa do benefício tarifário pleiteado, conforme entende a autoridade lançadora.

Da preferência tarifária prevista em acordo internacional

Conforme já relatado, o cerne do processo em evidência diz respeito a tratamento tributário favorecido em razão da origem da mercadoria, a que julga ter direito o sujeito passivo, por aplicação de alíquota reduzida prevista no *Acordo de Preferência Tarifária*



Regional nº 04 (PTR-04). Nesse sentido, preceitua o art. 434 do Regulamento Aduaneiro – RA então em vigor, aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 05/03/1985:

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

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

A Associação Latino-Americana de Integração (ALADI) foi criada pelo Tratado de Montevidéu, de 12/08/1980, onde estavam previstas algumas modalidades de acordos, dentre os quais os Acordos de Alcance Regional. O Brasil, na qualidade de país-membro da citada associação, assinou o Regime Geral de Origem, consubstanciado na Resolução nº 78 do Comitê de Representantes, anexa ao Decreto nº 98.874, de 24/11/1990, assim como a Regulamentação das Disposições Referentes à Certificação de Origem, que se operou através do Acordo nº 91, apenso ao Decreto nº 98.836, de 17/01/1990. Tais normas disciplinam a comprovação da origem da mercadoria e estipulam outros requisitos a serem atendidos para a fruição das preferências tarifárias pactuadas entre os países membros da ALADI.

No uso das prerrogativas da ALADI, foi assinado, entre o Brasil, a Venezuela e outros dez países-membros signatários, o Acordo de Preferência Tarifária Regional nº 04 (PTR-04), o qual teve sua execução na esfera nacional determinada pelo Decreto nº 90.782 de 28/12/1984, assim como pelo Decreto nº 164, de 03/07/1991, que dispôs sobre a execução do Segundo Protocolo Modificativo (Segundo Protocolo Adicional) do Acordo em tela. Tal modificação, no caso de “países de desenvolvimento intermediário” (como o Brasil), implicou na redução, em 28%, dos “gravames aplicáveis às importações de terceiros países”, o que motivou a recorrente a pleitear a redução de 28% da alíquota do II aplicável ao produto importado pela mesma, de tal forma que referida alíquota passaria de 12 para 8,64%.

Referido acordo, por adotar o Regime Geral de Origem da ALADI, consubstanciado na Resolução 78 e no Acordo 91, impende a observação dos ditames estabelecidos pelos citados dispositivos de direito internacional. Peço vênha para destacar a regra contida no art. 7º da Resolução nº 78 da ALADI, verbis:

“SÉTIMO – Para que as mercadorias objeto de intercâmbio possam beneficiar-se dos tratamentos preferenciais pactuados pelos participantes de um acordo celebrado de conformidade com o tratado de Montevidéu 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.”



Os certificados de origem emitidos para os fins do regime de desgravação terão prazo de validade de 180 dias, contados a partir da data de certificação pelo órgão ou entidade competente do país exportados. (grifei)

Há que se examinar, portanto, se a importação objeto da lide observou ou não as citadas normas de direito internacional.

Da divergência entre certificado de origem e fatura comercial

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

Assim, o reconhecimento desse direito pelo Fisco implica a verificação quanto ao cumprimento das exigências específicas, competindo ao sujeito passivo assegurar a cobertura documental que o caso requer. Daí inferir-se que a apresentação de certificado de origem que ampare a mercadoria submetida a despacho é pressuposto de validade do regime de tributação utilizado pelo importador.

Atente-se para o disposto no artigo 1º do Acordo 91, abaixo discriminado:

"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 o despacho aduaneiro."

De acordo com o citado dispositivo a certificação da origem é feita em função da fatura comercial que acoberta determinada partida de mercadoria. Desse modo, a norma internacional vincula expressamente o certificado de origem da mercadoria à fatura comercial correspondente. Tanto assim o é que o formulário-padrão adotado para formalizar a mencionada certificação possui um campo próprio destinado à informação expressa do número da fatura a que corresponde. Logo, um determinado certificado de origem ampara exclusivamente a mercadoria coberta pela fatura comercial nele indicada. Enfim, é o vínculo entre certificado de origem e fatura comercial que garante o cumprimento dos requisitos fixados entre os Estados signatários do acordo e legitima o gozo do benefício tarifário quanto à mercadoria importada.

Dada a importância do documento em análise como instrumento de certificação de origem de mercadoria, infere-se que, diante da ausência de qualquer dos requisitos exigidos pelos acordos internacionais ou da constatação de divergência entre o certificado e a fatura comercial, o Estado importador fica impedido de reconhecer o tratamento preferencial, devendo ser aplicada à mercadoria o regime normal de tributação previsto para as importações de países terceiros.

Ora, se os países participantes estipularam que somente se pode reconhecer a origem da mercadoria e, por conseguinte, o gozo do benefício tarifário através da vinculação entre certificado e fatura, tem-se como inadmissível substituir a vontade dos países signatários,



manifestada no acordo, com a pretensão de se tentar demonstrar a origem por outros meios, sob pena de se negar vigência ao acordo internacional na via administrativa, o que seria um disparate. Assim, inexiste qualquer outro meio idôneo que possa suprir essa prova, sem a qual não se pode identificar a origem da mercadoria e reconhecer a redução tarifária.

No caso concreto, verifica-se que embora o certificado de origem, cuja cópia encontra-se anexada às fls. 15, traga explicitamente indicado como país exportador a Venezuela, fazendo referência expressa à mercadoria acobertada pela fatura comercial de nº 45332-0, que teria sido emitida naquele país, a fatura apresentada pelo importador como documento de instrução da DI foi, de fato, a de na PIFSB-589/98 (fls. 16), emitida pela empresa *Petrobras International Finance Company – PIFCO*, localizada nas Ilhas Cayman, país não signatário do PTR-04, e que consta na DI como exportadora.

Sobre o problema já houve manifestação da Coordenação-Geral do Sistema, Aduaneiro, a qual, analisando a hipótese de adequação das normas às operações de intermediação, expediu a NOTA COANA/COLAD/DITEG nº 60, de 19/08/1997, onde ressalta que, inerente à questão, ainda não teria havido regulamentação por parte da ALADI. A regulamentação das operações de intermediação somente se incorporou à legislação brasileira com o advento da Resolução nº 232, de 08/10/1997, norma cuja adequação ao caso presente será objeto de análise em tópicos posteriores.

Neste estágio de apreciação, independentemente de qualquer exame quanto à operação comercial realizada pelo importador, constata-se que há uma divergência documental relevante para efeito de fruição da redução tarifária, uma vez que o Certificado de Origem traz informação discrepante com relação à fatura comercial apresentada e, por consequência, quanto à mercadoria submetida ao despacho.

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

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

O fato de a mercadoria ser procedente da Venezuela e ter sido transportada diretamente para o Brasil não tem o condão de comprovar a sua origem, ou seja, de demonstrar o local em que foi produzida, o que somente é possível mediante a declaração da entidade competente por meio do certificado de origem. Cumpre ainda destacar que a mera indicação do número da fatura comercial no Certificado de Origem, bem como do número desse mesmo



certificado em um campo da fatura emitida pela empresa das Ilhas Cayman, não suprem as exigências acima destacadas, nem têm o condão de constituir um vínculo entre os documentos, tratando-se de informação unilateral do exportador, destituída de legitimidade para a criação de vínculo entre sua fatura, emitida posteriormente, e um Certificado de Origem já expedido e vinculado a outra fatura. Portanto; deve-se tomar por base a informação da instituição que tem legitimidade para certificar a origem, e não a da empresa exportadora de terceiro país.

Uma vez demonstrado que há falhas quanto aos requisitos formais e materiais da certificação de origem, resta examinar os efeitos do envolvimento de terceiro país, não signatário do acordo, na transação internacional que resultou na importação, objetivando verificar, em ocorrendo tal hipótese, se seria cabível a fruição da redução de alíquota prevista no âmbito da ALADI.

Da intermediação de terceiro país não signatário do acordo

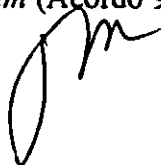
Conforme já ressaltado, a fruição do benefício de redução tarifária importa a observância estrita das condições e requisitos estabelecidos nos acordos internacionais de regência. O reconhecimento pelo fisco do benefício tributário pactuado entre os países participantes implica a constatação de que a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

Deve-se compreender que os acordos firmados no âmbito da ALADI visam estabelecer, em longo prazo e de maneira gradual e progressiva, um mercado comum onde vigore a eliminação ou redução de tarifas e de outras barreiras ao comércio entre os países participantes. Neste mister, evidencia-se como de suma importância o estabelecimento de normas que visem a preservar a finalidade que norteou a celebração do acordo.

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

Uma leitura acurada dos dispositivos legais que disciplinam o regime de origem permite a inferência de que a vedação à participação de terceiros países torna-se evidente e imperativa, na medida em que há norma dispondo, de forma inequívoca, que deverá haver uma correspondência entre o certificado de origem e a fatura comercial que acompanha os documentos apresentados para o despacho aduaneiro, assegurando-se, dessa forma, além da plena identidade entre a mercadoria submetida ao despacho e o objeto da certificação, que a operação comercial que deu ensejo à importação se amolda aos princípios pactuados, atendendo, assim, aos seus objetivos.

Pode-se concluir, portanto, com exceção da hipótese em que haja a intervenção de “operador” de terceiro país, assunto a ser tratado adiante, que o legislador não deixou margem para outro tipo de transação, a exemplo da que ocorreu na operação comercial ora analisada. Com razão, e em conformidade com a *Regulamentação das Disposições Referentes à Certificação da Origem* (Acordo 91), deve estar cristalinamente demonstrado que o produto



acreditado pelo certificado de origem é o efetivamente negociado com o emissor da fatura comercial do país produtor, sendo considerado exportador, para esse fim, o país-membro da ALADI.

Importante ressaltar que, uma vez que o produtor é identificado como aquele que fabrica a mercadoria, não sendo necessariamente o exportador (aquele que promove a venda e emite a fatura comercial que acompanha os documentos de exportação), fica evidente o motivo de constar o nome do país exportador no certificado de origem, qual seja, identificar os países envolvidos na transação comercial.

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

No amparo desse raciocínio é importante destacar as regras contidas no art. 4º da Resolução ALADI n° 78, de 1987, *verbis*:

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

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

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

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

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

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

Deve-se evitar conclusões com base numa interpretação isolada da disposição acima transcrita, porquanto esta impõe apenas um dos requisitos a serem atendidos para fins de fruição dos tratamentos preferenciais, qual seja, a expedição direta da mercadoria, sendo que há ainda outros requisitos exigidos pelas normas do regime de origem.

Fazendo-se uma interpretação lógico-sistemática das normas que disciplinam tal regime, pode-se inferir que, em princípio, a vedação à intervenção de um terceiro país é insita à concepção do acordo tarifário, de forma que a “*expedição direta*”, a que alude o dispositivo acima transcrito, não se circunscreve apenas ao trânsito físico, mas também ao aspecto econômico, impedindo a participação de país não signatário do acordo. A natureza intrínseca



do acordo é o favorecimento dos países signatários, tanto assim que as normas que estabelecem o regime de origem deixam evidente que o documento de certificação que acompanha a mercadoria deve traduzir essa realidade de forma inquestionável.

Desse modo, se é correto afirmar que, na situação de que trata a alínea "b" da norma acima transcrita, a mesma está proibindo o comércio, uso ou emprego da mercadoria no país de trânsito, não é razoável concluir que na hipótese prevista na alínea "a", ou seja, quando transportada sem passar pelo território de país não participante do acordo, que a mesma norma esteja permitindo o comércio da mercadoria com terceiro país, porquanto, repita-se, a vedação à participação de terceiro país é corolário da própria natureza dos acordos, que visam o favorecimento apenas dos países signatários. Portanto, tem-se como regra geral que, mesmo as mercadorias originárias de país signatário, destinadas diretamente a outro país signatário, não se beneficiarão dos tratamentos preferenciais se comercializadas com terceiros países não integrantes da ALADI.

Contudo, é importante ressaltar que as operações denominadas por triangulação comercial passaram a ser prática freqüente no comércio internacional moderno. Assim, com o advento da Resolução nº 232 do Comitê de Representantes da ALADI, que alterou o Acordo 91, e incorporada à nossa legislação pelo Decreto nº 2.865, publicado em 08/12/1998, passou-se a permitir a participação de um operador de um terceiro país, membro ou não da ALADI, da seguinte forma:

SEGUNDO – Quando a mercadoria objeto de intercâmbio for faturada por um operador de um terceiro país, membro ou não da Associação, o produtor ou exportador do país de origem deverá indicar no formulário respectivo, na área relativa a "observações", que a mercadoria objeto de sua Declaração será faturada de um terceiro país, identificando o nome, denominação ou razão social e domicílio do operador que em definitivo será o que fature a operação a destino.

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

Todavia, as disposições da norma em apreço não se aplicam à espécie dos autos, uma vez que a importação ocorreu antes da entrada em vigor da referida norma. Apesar disso, da análise das peças processuais, constata-se que não ocorreu a intervenção de um operador nos moldes previstos na Resolução mencionada. O próprio contribuinte admite que adquire a mercadoria da Venezuela, revende-a para sua subsidiária situada nas Ilhas Cayman e; posteriormente, a recompra, fato este que descaracteriza a participação de um operador na forma prevista na legislação referenciada, evidenciando, desta forma, a participação de uma empresa situada em país não signatário da ALADI, mas que fatura e exporta para o Brasil uma mercadoria para a qual se pretende aplicar preferências tarifárias pactuadas entre o Brasil e a Venezuela.



De relevo salientar que a intervenção de um operador está condicionada ainda ao atendimento dos requisitos previstos no art. 2º do Acordo 91, com redação dada pela Resolução 232, hipótese não confirmada na espécie em análise.

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

Logo, pode-se asseverar que a operação realizada pela impugnante não está amparada pelos mencionados acordos internacionais, não sendo, portanto, aplicável o tratamento preferencial pretendido.

Assim, tratando-se de uma operação comercial entre uma empresa brasileira e: outra das Ilhas Cayman, sem respaldo em certificado de origem, não há como se invocar a redução tarifária prevista no PTR-04, firmado no âmbito da ALADI, uma vez que reside na essência das normas que disciplinam o regime de origem a vedação da citada operação quando não atendidos os requisitos previstos nos acordos de regência.

Da multa de ofício

Conforme ressaltado no relatório anexo ao presente voto, o lançamento formalizado contra a suplicante abrangeu a multa de ofício capitulada no art. 44, inciso I, da Lei 9.430/96, calculada no percentual de 75%.

Embora a citada multa não tenha sido explicitamente contestada pela recorrente, cumpre observar, de ofício, o entendimento adotado pela Secretaria da Receita Federal, emanado no Ato Declaratório Interpretativo – ADI – SRF nº 13, de 10 de setembro de 2002, cujo artigo 1º assim estabelece, textualmente:

Art. 1º. Não constitui infração punível com a multa prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a solicitação, feita no despacho de importação, de reconhecimento de imunidade tributária, isenção ou redução do imposto de importação e preferência percentual negociada em acordo internacional, quando incabíveis, bem assim a indicação indevida de destaque ex, desde que o produto esteja corretamente descrito, com todos os elementos necessários à sua identificação e ao enquadramento tarifário pleiteado, e que não se constate, em qualquer dos casos, intuito doloso ou má fé por parte do declarante.

No caso presente, não há nos autos nenhum registro de que tenha havido irregularidade na descrição da mercadoria; tampouco constam elementos que possam evidenciar dolo ou má fé por parte do importador. Assim, entendo que deverá ser aplicado, de ofício, o disposto no ADI SRF nº 13/2002, com a conseqüente exoneração da multa de 75% formalizada no auto de infração que ora se discute.

Ressalte-se, por fim, que além da exigência dos juros de mora, devidamente formalizada, caberia no caso o lançamento da multa de mora de 20%, prevista no art. 61 da Lei



nº 9.430/96, calculada sobre o imposto de importação devido, apurado em ato de revisão aduaneira.

Da conclusão

Com base nas considerações acima expostas, e considerando o disposto nos arts. 203, inciso I, e 204 do Regimento Interno da SRF, aprovado pela Portaria MF nº 259, de 24/08/2001, combinado com a Portaria SRF nº 1.514, de 23/10/2003, e no exercício do mandato conferido pela Portaria SRF nº 28, de 09/01/2004;

VOTO no sentido de

I – DECLARAR NÃO IMPUGNADA a questão relativa à aplicação da multa regulamentar tipificada no inciso V, do art. 106, do Decreto-Lei nº 37, de 18/11/1966, tornando definitivo, na esfera administrativa, o crédito tributário lançado no Auto de Infração correspondente ao valor de R\$ 12,67 (doze reais e sessenta e sete centavos);

II – CONHECER DA IMPUGNAÇÃO, quanto ao restante das matérias objeto do presente auto de infração, para JULGAR PROCEDENTE EM PARTE o lançamento de que trata o contencioso administrativo em evidência, nos seguintes termos:

a) CONSIDERAR DEVIDO o crédito tributário relativo ao Imposto de Importação, no valor de R\$ 39.930,29 (trinta e nove mil, novecentos e trinta reais e vinte e nove centavos), acrescido dos juros de mora calculados com base na legislação vigente; e,

b) EXONERAR, de ofício, o crédito tributário concernente à multa de 75% capitulada no inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, no valor de R\$ 29.947,72 (vinte e nove mil, novecentos e quarenta e sete reais e setenta e dois centavos). FRANCISCO JOSÉ BARROS RIOS. Auditor Fiscal da Receita Federal - Matrícula nº 64.900 - Relator”.

Devidamente cientificada, a recorrente apresentou as razões de seu recurso com anexos, às fls. 58 a 65, mantendo na íntegra todo o arrazoadado apresentado em primeira instância, agora com maior ênfase nos fatos de que mero erro no preenchimento da fatura emitida pela PFICO, quando os mesmos condizem perfeitamente com os demais dados da operação, não deve ser motivo para perda do benefício que lhe foi assegurado por lei, como igualmente, a participação de um terceiro país operador é perfeitamente permitida, embasando devidamente as suas alegações, ao final rebate a utilização da taxa SELIC sobre o pretenso crédito tributário. Ademais, anexou a Relação de Bens para Arrolamento”.

A Fazenda Nacional interpôs Recurso especial por maioria, alegando contrariedade à evidência das provas.

É o relatório.



Voto

Conselheira Judith do Amaral Marcondes Armando, Relatora

Valho-me de outro voto de minha relatoria sobre matéria idêntica a esta.

“Submete-se à apreciação o Recurso Especial interposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, irresignada com o teor do Acórdão nº 303-33.324, da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, proferido por unanimidade dos votos, e assim ementado:

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO 1998. REGIME PREFERENCIAL DE TRIBUTAÇÃO NO ÂMBITO DA ALADI. ALÍQUOTA DE TRIBUTAÇÃO NA MODALIDADE REDUÇÃO PTR-04. TRIANGULAÇÃO COMERCIAL. NORMAS DE EXECUÇÃO PREVISTAS NO ACORDO DE COMPLEMENTAÇÃO ECONÔMICA Nº 27 (ACE 27), FIRMADO ENTRE BRASIL E VENEZUELA, EXECUTADO INTERNAMENTE PELO DECRETO Nº 1.381, DE 31 DE JANEIRO DE 1995, E DECRETO Nº 1.400, DE 21 DE FEVEREIRO DE 1995. CERTIFICADO DE ORIGEM. TRATADO DE ASSUNÇÃO FIRMADO EM 26/03/1991, PROMULGADO NO BRASIL PELO DECRETO Nº 350, DE 21/11/1991 ENTRE OS PAÍSES MEMBROS DA ALADI. AFASTADA A PRELIMINAR SUSCITADA. MERAS FORMALIDADES NÃO PODEM ACARRETER A EXIGÊNCIA DE TRIBUTOS SOBRE A OPERAÇÃO, POR NÃO RESTAR FERIDO O PRINCÍPIO DA INTERPRETAÇÃO LITERAL DA LEGISLAÇÃO QUE OUTORGA O FAVOR FISCAL E NÃO EXISTIR PREVISÃO LEGAL PARA O TIPO DE SANÇÃO APLICADA.

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

Recurso voluntário provido

Alega a PGFN que tal interpretação é contrária a que está contida no Acórdão nº 302-354435, assim ementado:

NULIDADE DO LANÇAMENTO.

Rejeitada a arguição de nulidade do lançamento, tendo em vista que a exigência foi formalizada com observância das normas processuais e materiais aplicáveis ao fato em exame.

Nulidade Rejeitada.



MÉRITO

PREFERÊNCIA TARIFÁRIA PREVISTA EM ACORDO INTERNACIONAL. CERTIFICADO DE ORIGEM.

É incabível a aplicação de preferência tarifária percentual em caso de divergência entre Certificado de Origem e Fatura Comercial bem como quando o produto importado é comercializado por terceiro país, sem que tenham sido atendidos os requisitos previstos na legislação de regência.

Negado provimento por unanimidade.

De fato está configurada a divergência.

Ocorre que, tendo em vista a edição em 4 de agosto de 1999, da Resolução nº 252, do Comitê de Representantes, o seu art. 15 determina que sempre que um país considere que o certificado de origem não está de acordo com as disposições contidas no Regime de Origem, comunicará o fato ao país exportador para que esse adote as medidas que considere necessárias para solucionar o problema apresentado. E, além do pedido de informações poderá adotar as medidas que considere de seu interesse para salvaguardar seus direitos.

De fato, a medida que deve ser tomada pela Administração Aduaneira para salvaguardar os interesses tributários do Fisco é a exigência de garantia e não a desconsideração do regime de tributação beneficiado em decorrência da aplicação das Normas de Origem do Mercosul.

Proceder de outra forma seria desconsiderar, tanto o disposto no próprio Regime de Origem, quanto os demais valores que norteiam o tratamento discriminado positivamente que se deve adotar no comércio entre os Estados-parte.

Que fique claro que a Resolução 252 mencionada é uma consolidação das Normas de Origem e seu art. 15 não é inovador. Já estava no Anexo I, do Acordo de Complementação Econômica nº 18, não podendo, portanto, se alegar que não vigia à época dos fatos aqui narrados.

Assim sendo, em atenção às Decisões do Comitê de Representantes da ALADI que é o órgão político permanente e foro negociador onde são analisadas e aprovadas todas as iniciativas destinadas a dar cumprimento aos objetivos do Tratado que constituiu a ALADI, não vislumbro a contrariedade à legislação suscitada pela Procuradoria.

Como é cediço, a legislação decorrente de Tratados assinados pelo Brasil compõe, ao lado das normas domésticas, o ordenamento jurídico pátrio, naquilo que não se confrontar com a Constituição Federal.”

Com as necessárias adaptações, principalmente ao fato de que este recurso fala de *contrariedade à evidência das provas*, a questão fundamental é a mesma: certificado de origem em desacordo com as normas estabelecidas pela ALADI>

Em primeiro lugar há de se considerar que as normas não foram contrariadas a tal ponto de desacreditar o regime de origem. E mais, a própria ALADI traça a conduta a ser seguida quando desconformidades se apresentam.

O próprio art. 434 citado pela PGFN não poderia ser mais eficaz para dar suporte a minha decisão. Se qualquer mercadoria que goze de tratamento tributário preferencial em razão da origem pode fazer prova por qualquer meio idôneo, porque deveria a norma ser mais gravosa para o país associado?

Assim sendo, pelas razões expostas, nego provimento ao recurso interposto pela Fazenda Nacional.”

Sala das Sessões, em 29 de outubro de 2008


JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARMANDO – Relatora