



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº 10209.000726/2005-82
Recurso nº 138.284 Voluntário
Matéria II/IPI - FALTA DE RECOLHIMENTO
Acórdão nº 302-39.855
Sessão de 15 de outubro de 2008
Recorrente PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS
Recorrida DRJ-FORTALEZA/CE

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 04/09/2000

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. CERTIFICADO DE ORIGEM. RESOLUÇÃO ALADI 232/97. Em se tratando de produto exportado pela Venezuela e comercializado através de um terceiro país que não integra a ALADI, é possível a realização desta operação, mantendo a preferência tarifária, desde que sejam observadas as condições da Resolução ALADI nº 232/97.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da segunda câmara do terceiro conselho de contribuintes, por maioria de votos, dar provimento ao recurso, nos termos do voto do redator designado. Vencidos os Conselheiros Ricardo Paulo Rosa, relator, Corinthians Oliveira Machado e Maria Regina Godinho de Carvalho (Suplente) que negavam provimento. Designado para redigir o acórdão o Conselheiro Marcelo Ribeiro Nogueira.


JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARMANDO - Presidente


MARCELO RIBEIRO NOGUEIRA – Redator Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Beatriz Veríssimo de Sena, Luis Alberto Pinheiro Gomes e Alcoforado (suplente) e Davi Machado Evangelista (Suplente). Ausentes os Conselheiros Luciano Lopes de Almeida Moraes, Mércia Helena Trajano D'Amorim, Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro e Procuradora da Fazenda Nacional Maria Cecília Barbosa. Esteve presente o advogado Igor Vasconcelos Saldanha, OAB/DF – 20.191.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório que embasou a decisão de primeira instância que passo a transcrever.

Trata o presente processo de exigência do Imposto de Importação - II acrescido de juros de mora e da multa de ofício no percentual de 75%, perfazendo, na data da autuação, um crédito tributário no valor total de R\$ 110.234,63.

2. Segundo a descrição dos fatos constante do Auto de Infração, a empresa registrou a Declaração de Importação nº 00/0835843-0, em 04/09/2000, submetendo a despacho aduaneiro 19476,596 barris de Querosene de Aviação, mercadoria classificável no código NCM 2710.00.31 da Tarifa Externa Comum – TEC, utilizando-se da redução de 80% da alíquota do Imposto de Importação prevista no Acordo de Complementação Econômica nº 39 (ACE 39), assinado pelo Brasil no âmbito da ALADI, instituído pelo Decreto nº 3.138, de 16/08/1999.

3. Após análise dos documentos que instruíram a DI (fatura comercial, certificado de origem e conhecimento de carga), a fiscalização concluiu que em se tratando de uma operação comercial entre uma empresa brasileira e uma sediada nas Ilhas Cayman, não haveria como a interessada invocar a redução tarifária prevista nos Acordos firmados no âmbito da ALADI.

4. A negativa à redução tarifária nos termos do ACE 39, conforme pleiteada na citada DI, foi justificada pela fiscalização com base nos seguintes fatos e irregularidades:

a) “No Certificado de Origem nº ALD 1000931931 (fls. 21) emitido em 05.09.2000, está declarado que as mercadorias indicadas correspondem a fatura comercial nº 112710-0 emitida pela empresa PDVSA PETRÓLEO Y GAS S/A, situada na Venezuela e não apresentada no despacho. Entretanto, a Fatura Comercial que instruiu o despacho de importação foi a de nº PIFSB-1010/2000 (fls. 20), emitida em 14.11.2000 pela empresa Petrobras International Finance Company (PIFCO) situada nas Ilhas Cayman, país não membro da ALADI, documento que a fiscalização aduaneira utilizou para fazer as verificações e procedimentos fiscais necessários para o desembaraço aduaneiro da mercadoria ...”;

b) quanto ao “conhecimento de embarque (fls. 19), documento que assegura a propriedade da mercadoria, este foi consignado à empresa Petrobras International Finance Company (PIFCO), logo essa empresa situada nas Ilhas Cayman era a proprietária da mercadoria”;

c) “a Resolução 252 do Comitê de Representantes da ALADI, apenso ao Decreto nº 3.325, de 30/12/1999, que trata de sua execução no seu artigo quarto, não prevê a intervenção de um terceiro país não membro da ALADI na qualidade de exportador caracterizada nesta operação”;

d) *conquanto o artigo nono da Resolução nº 252 do Comitê de Representantes da ALADI, apenso ao Decreto nº 3.325, de 30.12.1999, "admita que a mercadoria objeto de intercâmbio possa ser faturada por um operador de um terceiro país, não se aplica ao caso, uma vez que não houve interveniência de um operador, nos termos da Resolução acima mencionada, 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";*

e) *"mesmo que a empresa exportadora, situada nas Ilhas Cayman, se enquadrasse de fato como operadora, seria necessário 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 ser 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 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, o que não ocorreu";*

f) *a indicação da invoice emitida pela PDVSA PETRÓLEO Y GAS S/A em um campo da fatura emitida pela Petrobras International Finance Company (PIFCO) não supre as exigências da citada Resolução nº 252, tampouco a referência feita à PFICO neste documento, "visto que não identifica efetivamente a operação pretendida";*

g) *em função do disposto no artigo 129 do Regulamento Aduaneiro de 1985, então vigente (Interpreta-se literalmente a legislação aduaneira que dispuser sobre outorga de isenção ou redução do Imposto de Importação), qualquer situação excepcional em matéria tributária, como a redução de imposto, só poderá ser reconhecida se expressamente prevista na legislação, se utilizada conforme estabelece a legislação, sendo que a não observância dos requisitos da lei implicará na perda da redução.*

5. *Deste modo, concluiu a fiscalização que as preferências e contrapartidas econômicas, assentadas no regime de origem, contemplam exclusivamente o comércio praticado entre dois países signatários, destinando-se tal regime a coibir qualquer interveniência nociva aos objetivos dos acordos pactuados entre os países-membros, pois conforme a legislação de vigência à época, o legislador não deixou margem para a interveniência de um terceiro país, nos moldes da operação de fato ocorrida, de que resultou a importação efetuada pela fiscalizada.*

6. *Em função do constatado, foi lavrado o auto de infração de fls. 02/11 para cobrança da diferença do Imposto de Importação, acompanhada dos juros de mora e da multa de ofício de 75%.*

Da impugnação

7. Inconformada com a exigência, da qual tomou ciência em 01/09/2005, fl. 02, a autuada apresentou impugnação, em 14/09/2005, documentos às fls. 36/55, nos termos a seguir resumidos:

7.1. após traçar um histórico acerca dos fatos que permeiam à lide, a impugnante se reporta à operação comercial realizada onde explica que se trata de uma triangulação comercial, prática internacional comum adotada por razões comerciais de alongamento de prazo para pagamento e ampliação de fontes de captação de recursos;

7.2. defende que a triangulação comercial não elide a aplicação de redução tarifária prevista em acordo firmado no âmbito da ALADI;

7.3. reconhece a ocorrência de equívoco no preenchimento da DI, na qualidade de operadoras comerciais e não de exportadoras, isso se referindo à condição da PIFCO, onde afirma também que esta sequer teve a posse da mercadoria ou lucrou com a revenda;

7.4. diz que a própria fiscalização reconhece que o contribuinte procedeu à importação da PDVSA (Venezuela) com transporte direto ao Brasil;

7.5. destaca ainda que a PIFCO figura como exportadora pelo fato da Receita Federal não prever o procedimento específico nos casos de triangulação comercial;

7.6. defende que os documentos que instruíram a DI são regulares, e estão em consonância com a Resolução nº 252;

7.7. opõe-se a uma suposta multa regulamentar ao descumprimento dos requisitos do art. 425 do Regulamento Aduaneiro/85 inerentes à fatura comercial por entender que tal fato ocorre pela falta de previsão do procedimento de triangulação comercial;

7.8. alega que a fiscalização laborou em equívoco ao tentar interpretar o Tratado de Montevidéu e suas regras complementares, conforme razões apresentadas às fls. 40 a 49, onde aduz que a legislação não vincula duas formas de documentos (certificado de origem e nota fiscal), mas tão somente a identidade do seu conteúdo, representado pela descrição das mercadorias e a correspondência com a mercadoria efetivamente negociada;

7.9. considera que a Resolução nº 252 não definiu a figura do operador, bem como não informou como deveria ser a operação;

7.10. rebate o argumento de que a autuada não cumprira as formalidades exigidas na Resolução nº 252, ressaltando a conduta formalista do autuante, dando destaque aos princípios da razoabilidade e da instrumentalidade das formas;

7.11. ressalta o caráter instrumental do Imposto de Importação, onde aduz que este é um instrumento regulador do comércio exterior, possuindo assim, função extrafiscal e não arrecadatória, como a maioria dos impostos;

7.12. discorda da aplicação da multa proporcional de 75 %, tomando por base o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 13, de 10/09/2002, e ainda, destaca a inaplicabilidade da taxa SELIC;

8. Ao final, com base nos fundamentos acima elencados, a impugnante requer que o lançamento seja considerado totalmente insubsistente, protestando por todos os meios de prova em direito admitidos.

Assim a Delegacia da Receita Federal de Julgamento sintetiza sua decisão na ementa correspondente.

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Data do fato gerador: 04/09/2000

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

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

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 04/09/2000

MULTA DE OFÍCIO. INEXIGIBILIDADE.

Incabível a exigência da multa de ofício capitulada no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, quando a mercadoria se encontra corretamente descrita na declaração de importação, com todos os elementos necessários à sua identificação e enquadramento tarifário, em consonância com Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 13/2002.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. ARGUIÇÃO DE INSUBSISTÊNCIA FORMAL DAS LEIS. FORO ADMINISTRATIVO. INCOMPETÊNCIA PARA ANÁLISE DO MÉRITO.

O processo administrativo está adstrito à observação do cumprimento da legislação vigente, sendo o mesmo inaplicável à análise de questões atinentes a supostas incongruências formais existentes no texto legal ou no processo legislativo.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Ricardo Paulo Rosa, Relator

O recurso é tempestivo. Trata-se de matéria de competência deste Terceiro Conselho. Dele tomo conhecimento.

As razões de recurso são, em linhas gerais, as mesmas apresentadas em sede de impugnação.

A questão que se apresenta diz respeito à admissibilidade ou não do certificado de origem apresentado pelo contribuinte com vistas à aplicação da alíquota preferencial prevista no Acordo de Complementação Econômica nº 39 (ACE-39) do qual o Brasil, país importador, e a Venezuela, país exportador, são signatários.

Conforme já esclarecido nos autos, o problema com o Certificado Origem está na informação nele contida de que a mercadoria importada seria procedente da empresa *PDVSA Petróleo y Gas S/A*, situada na Venezuela, enquanto a fatura apresentada no despacho aduaneiro foi emitida pela *Petrobras International Finance Company – PIFCO*, empresa situada nas Ilhas Cayman, país que não é membro da ALADI.

Na peça recursal a empresa esclarece as razões para que isso tenha ocorrido.

“Crescentes têm sido as dificuldades na captação de recursos por que passa o País. Adicionalmente, o prazo de pagamento praticado no mercado internacional de petróleo é curto, variando entre 05 a 30 dias do carregamento. Visando captar os recursos necessários, e alongar tal prazo, vem a PETROBRÁS se valendo, inclusive, de linhas de crédito tomadas, no exterior, diretamente por suas subsidiárias lá sediadas”.

...

“Buscando equacionar esse significativo rol de contingenciamentos, e como uma das alternativas comerciais, passou a PETROBRÁS a comprar do produtor, com aquele prazo; mas uma dessas subsidiárias paga diretamente ao produtor-exportador o preço dessa compra, por ordem da controladora. Concomitantemente, a PETROBRÁS revende a mercadoria à subsidiária, com tal prazo; e a recompra para pagamento em até 180 dias”.

Não é difícil compreender que o litígio diz respeito a uma questão adstrita à observância das formalidades exigidas pela legislação para que se reconheça a redução da alíquota do Imposto na importação da mercadoria. Uma vez compreendidas as razões por que a empresa pratica a operação nesses moldes e, corolário, o porquê dos problemas identificados na instrução da declaração de importação, não se discute, do ponto de vista comercial, a razoabilidade desta prática, tão pouco a efetiva origem das mercadorias, mas exclusivamente a possibilidade de que esta operação seja considerada como regular do ponto de vista tributário.

Em primeira instância, o voto vencedor orientou-se pela procedência da autuação. Reproduzo parte do voto.

“Entretanto, a Resolução nº 252 que engloba as Resoluções nºs 227, 232 e os Acordos nºs 25, 91 e 215 do Comitê de Representantes da ALADI, em seu art. 9º veio permitir a participação de um operador de um terceiro país, membro ou não da ALADI, nos seguintes termos:

“Nono. 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, no campo relativo a “observações”, que a mercadoria objeto de sua Declaração será faturada de um terceiro país, identificando o nome, denominação ou razão social e domicílio do operador que em definitivo será o que fature a operação a destino.”

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, o campo correspondente do certificado não deverá ser preenchido. 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.”

40. É oportuno esclarecer que em matéria tributária, qualquer situação excepcional só pode ser acatada se expressamente prevista na legislação. Observa-se que a Resolução nº 252, ressalva a interveniência de um operador de um terceiro país, signatário ou não do acordo em questão. Todavia, à espécie dos autos não se aplicam as disposições da norma em apreço, visto que, da análise das peças processuais, 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”.

Em sua defesa a recorrente argumenta, dentre outros, que a decisão estaria contrariando frontalmente a apreciação que sobre a matéria fez o órgão sistêmico central da SRF, mediante a **NOTA COANA/COLAD/DITEG N° 60/97**, claríssima no sentido de que a apresentação das faturas anteriores é despicienda e que não há exigência expressa de apresentação de duas faturas comerciais”.

Parte da Nota é reproduzida no recurso voluntário. Segundo entendimento do contribuinte, o teor de seu texto atesta a desnecessidade de que os números constantes dos Certificados de Origem e das faturas sejam coincidentes, conforme consta na decisão de primeira instância.

Transcrevo o texto da Nota reproduzido no recurso.

“O número da fatura comercial aposto na Declaração de Origem é 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 do 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 da emissão, e devidamente firmado pelo operador”.

Ora, não vejo como pode prosperar a interpretação sugerida pelo contribuinte.

A Nota é clara no sentido de que (i) não há exigência expressa de apresentação de duas faturas comerciais e (ii), no caso do MERCOSUL, é obrigatória a indicação, na fatura apresentada para despacho (que será necessariamente aquela emitida pelo exportador e/ou fabricante, e não a apresentada pelo interveniente como no caso) de declaração jurada, de que “esta se corresponde com o certificado, com o número correlativo e a data da emissão, e devidamente firmado pelo operador”.

O contribuinte também considera que não foi observado o artigo 10 da Resolução ALADI nº 78 com o seguinte teor:

“10 – Sempre que um país signatário considere que os certificados expedidos por uma repartição oficial ou entidade de classe credenciada do país exportador não se ajustam às disposições contidas no presente regime, comunicará o fato às autoridades governamentais do país exportador para que este adote as medidas que considere necessárias para solucionar os problemas apresentados”.

Não creio que essa determinação se aplique ao caso presente.

Não se pode aceitar a hipótese de que, a cada problema identificado pela autoridade aduaneira de um dos países membro em um determinado certificado de origem, o país tenha que comunicar o fato ao país exportador para, só depois da manifestação deste, resolver qual medida adotar em relação ao problema identificado.

É certo que o artigo está dirigido às situações em que o **país** considere que há problemas com os **certificados** expedidos por uma determinada **repartição oficial ou entidade de classe credenciada**. Isso constatado, cumprirá a um dos países signatários comunicar o fato ao país exportador para que esse adote as medidas necessárias para **solucionar o problema** e não para que este se manifeste em relação a um determinado erro identificado pela autoridade fiscal no certificado emitido, como condição para adoção as providências que julgar adequadas.

No que diz respeito às restrições impostas no artigo 4º da Resolução 78 e da afirmação de que *“em momento algum tem na legislação que a inobservância destes aspectos formais traga PERDA DO DIREITO À REDUÇÃO”*, considero equivocado entendimento manifesto pelo contribuinte e, ainda mais, as conclusões a que o mesmo deu ensejo.

Tais restrições dizem respeito às “mercadorias transportadas em trânsito por um ou mais países não participantes, com ou sem transbordo ou armazenamento temporário, sob vigilância da autoridade aduaneira competente nesses países”, o que não ocorreu no presente caso e, ainda menos, motivou a autuação fiscal. Por outro lado, a inobservância das condições especificadas nos itens *i*, *ii*, e *iii* da alínea “b”, importam, sim, na perda do direito à redução do imposto.

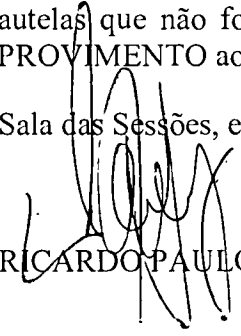
É por demais claro o comando contido no caput do artigo 4º.

“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. (grifei)

Ou seja, contrário senso, não satisfeita a condição *sine qua non*, as mercadorias originárias não se beneficiarão do tratamento preferencial.

De todo o exposto, o que se conclui é que a operação empreendida pela recorrente está em desacordo com a legislação de regência que, inclusive, em caso análogo, exige que sejam adotadas certas cautelas para o reconhecimento da aplicação da alíquota preferencial, cautelas que não foram observadas no caso vertente. Por esse motivo, VOTO POR NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 15 de outubro de 2008


RICARDO PAULO ROSA- Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Marcelo Ribeiro Nogueira, Redator Designado

Ousei discordar dos doutos argumentos do ilustre Conselheiro relator, pois entendo que a questão dos presentes autos já foi bastante discutida neste Conselho de Contribuintes e foi brilhantemente resolvida no mérito pelo ilustre Conselheiro Relator Irineu Bianchi, ao julgar o Recurso n.º 123.168, que gerou o Acórdão n.º 303-29.776, da mesma recorrente, cujo voto condutor adoto como fundamento para minha decisão no presente caso, ressalvados os necessários ajustes quanto aos fatos dos autos, nos seguintes termos:

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 n.º 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. 4.º, da Resolução ALADI/CR n.º 78 – Regime Geral de Origem (RGO)-, aprovada pelo Decreto n.º 98.836, de 1990, 4.º, 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.

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.

Analizando e confrontando cada uma das DI's e respectivos documentos complementares (Certificado de Origem, Bill of Lading, Faturas nºs 227, 232 e dos Acordos 25, 91 e 215 do Comitê de Representantes 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 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 apostado 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 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 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.

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, suprimindo, 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 nº 78."

Ressalvo que não é outra a jurisprudência reiterada da Câmara Superior de Recursos Fiscais neste particular, da qual cito a título exemplificativo a seguinte decisão:

CERTIFICADO DE ORIGEM - PREFERENCIA TARIFÁRIA - 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.

A apresentação para despacho do Certificado de Origem emitido pelo país produtor da mercadoria, acompanhada 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 artigo 9º, do Regime Geral de Origem da Aladi (Res. 78)

Recurso especial provido. (Recurso nº 302-124.383, relator Conselheiro Nilton Luiz Bartoli, maioria, sessão de 06 de novembro de 2006)

Assim, entendo que restou devidamente comprovada nos autos a operação de importação nos moldes da operação comercial de triangulação, que justifica a aplicação norma inserida na Resolução 232 da ALADI e VOTO por conhecer do recurso e dar-lhe integral provimento, reconhecendo que a operação comercial descrita no auto de infração impugnado se enquadra no que dispõe a Resolução 232 da ALADI.

Sala das Sessões, em 15 de outubro de 2008


MARCELO RIBEIRO NOGUEIRA - Redator Designado