



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA**

**Processo nº** 18336.000413/2005-81  
**Recurso nº** 137.831 Voluntário  
**Matéria** II/CLASSIFICAÇÃO FISCAL  
**Acórdão nº** 303-35.315  
**Sessão de** 19 de maio de 2008  
**Recorrente** PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS  
**Recorrida** DRJ-FORTALEZA/CE

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 18/04/2000

**IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO - 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 admiti-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 VOLUNTÁRIO PROVIDO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da terceira câmara do terceiro conselho de contribuintes, pelo voto de qualidade, dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do redator. Vencidos os Conselheiros Tarásio Campelo, Luis Marcelo Guerra de Castro, Relator, e Celso Lopes Pereira Neto, que negaram provimento. Designado para redigir o voto o Conselheiro Nilton Luiz Bartoli. Os Conselheiros Heroldes Bahr Neto e Nanci Gama declararam-se impedidos.

  
ANELISE DAUDT PRIETO - Presidente

  
NILTON LUIZ BARTOLI - Redator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Vanessa Albuquerque Valente e Tarásio Campelo Borges.

## Relatório

Por bem descrever a matéria litigiosa, adoto relatório que embasou a decisão recorrida, que passo a transcrever:

*Trata o presente processo de exigência do Imposto de Importação e respectivos acréscimos legais, no valor total de R\$ 389.403,69 objeto do Auto de Infração fls. 01/09.*

*2. Segundo descrição dos fatos constante do Auto de Infração, a empresa em epígrafe através da Declaração de Importação de nº 00/0342671-2, registrada em 18/04/2000, pleiteou redução tarifária da alíquota "ad valorem" de 6%, para os produtos classificados no código NCM 2710.00.41, que à época era a alíquota normal vigente, para a alíquota reduzida de 3,00% para o imposto de importação, prevista no Acordo de Complementação Econômica nº 39 (ACE 39), conforme Decreto de execução nº 3.138, de 16/08/1999, firmado entre Brasil e os seguintes países: Colômbia, Equador, Peru, Venezuela, (Países-Membros da Comunidade Andina).*

*3. Esclarece a Fiscalização, quanto à operação, o seguinte:*

*a) o certificado de origem nº 31712 emitido na Venezuela, em 25/05/2000, indicou como país de origem da mercadoria, a Venezuela e declarou como empresa exportadora a PDVSA PETROLEO Y GAS, S.A.;*

*b) o certificado de origem registra em seu corpo como país exportador a Venezuela, fazendo referência expressa à fatura comercial nº 94956-0, provavelmente emitida naquele país, no entanto, a fatura comercial de nº PIFSB-465/2000, que instrui o despacho, foi emitida pela Petrobras International Finance Company (Pifco);*

*c) uma terceira empresa, a Petrobras International Finance Company (Pifco) empresa com sede nas Ilhas Cayman, país não membro da ALADI, consta na DI como exportadora;*

*d) a mercadoria foi embarcada diretamente da Venezuela para o Brasil e recepcionada pela Petróleo Brasileiro S.A – PETROBRAS, na qualidade de importador, por conta do endosso que lhe foi conferido pela Pifco, conforme consta no conhecimento de embarque emitido em 29/03/2000;*

*e) diante dos fatos e documentos analisados, a operação comercial foi analisada à luz da Resolução nº 252, do Comitê de Representantes da ALADI, recepcionada na legislação brasileira através do Decreto nº 3.325/99.*

*4. Oferece ainda a Fiscalização os seguintes esclarecimentos, fls. 03/05:*

- a) o certificado de origem emitido na Venezuela apenas cita no campo 10 – OBSERVAÇÕES – o nome da Petrobras International Finance Company – Pifco, sem especificar, conforme determina o artigo 9º da Resolução 252, o domicílio da empresa e o número da fatura comercial emitida pela mesma;
- b) o número da fatura comercial (94956-0) que consta no campo referente à declaração de origem, do respectivo certificado, diverge da fatura que instruiu a DI.465/2000 “Para atender as exigências do artigo 9º, esse campo do certificado de origem deveria indicar o número da fatura emitida pela Pifco, ou então, ter sido deixado em branco, caso o número dessa fatura não fosse conhecido quando da emissão do certificado. Nessa situação, o importador deveria ter apresentado a declaração juramentada prevista no citado artigo, o que se tivesse sido o caso concreto, também deixou de ser observado”;
- c) o certificado de origem não relaciona a quantidade da mercadoria objeto da certificação, como estabelece o art. 8º da Resolução 252;
- d) na verdade, a operação realizada na importação da mercadoria diferiu da operação prevista no artigo acima mencionado, pois na realidade a operação original consistiu na venda da mercadoria pela PDVSA à Pifco, situada nas Ilhas Cayman, país não signatário do ACE-39, como se observa pelo fato do consignatário da mercadoria no conhecimento de carga ser a Pifco;
- e) fica caracterizada uma operação triangular envolvendo, além das duas empresas dos países-membros da ALADI, Venezuela e Brasil (PDVSA e PETROBRÁS) uma terceira empresa, Pifco com sede nas Ilhas Cayman que fatura e exporta para o Brasil uma mercadoria para a qual se pretende aplicar preferências tarifárias pactuadas entre o Brasil e a Venezuela;
- f) dessa forma houve uma operação comercial entre uma empresa brasileira e outra das Ilhas Cayman, sem respaldo em certificado de origem, portanto não há como invocar a redução tarifária prevista no ACE-39, uma vez que não foram atendidos os requisitos previstos no Acordo.
- 5) Diante dos fatos, a Fiscalização decidiu pela desclassificação do regime aduaneiro de tributação na modalidade redução, retificando-o para regime de tributação integral.
- 6) Em função do constatado, foi lavrado Auto de Infração para cobrança da diferença do Imposto de Importação e acréscimos legais.
- 7) Cientificado do lançamento em 12/04/2005, conforme fls. 02, o contribuinte insurgiu-se contra a exigência, apresentando em 10/05/2005a impugnação de fls. 19/44, nos seguintes termos:
- 7.1 - invoca Acórdãos do Egrégio Terceiro Conselho de Contribuintes, cujo resultado em matéria semelhante lhe foi favorável, destacando que os Conselhos de Contribuintes foram concebidos para um escopo especial: orientar a aplicação das leis tributárias no âmbito da SRF e unificar-lhes a interpretação para todo o Brasil, assim é “data máxima vênia”, necessário que suas decisões/jurisprudências sejam

*observadas, para que se mantenham firmes e coerentes em todas as unidades da Secretaria da Receita Federal;*

*7.2 - argúi que a crise mundial, restrições administrativas impostas na área cambial, a exigência dos prazos para entrega da documentação de importação, as dificuldades na captação de recursos por que passa o país, além de significativas especificidades geo-políticas dessas mercadorias, acarretam limitações aos negócios, inviabilizando alternativas comerciais que superam esses óbices.*

*7.3 - Esses fatores e adicionalmente o curto prazo de pagamento praticado no mercado internacional de petróleo, variando entre 05 a 30 dias do carregamento, levam a PETROBRAS a se valer de linhas de crédito tomadas no exterior, diretamente por suas subsidiárias lá sediadas. Nesse sentido é a proposta de compra direta por uma dessas subsidiárias, que então revenderiam para a PETROBRAS com o prazo de pagamento necessário, o que os fornecedores (tais como a CORPOVEN S.A e a PETROLEOS DE VENEZUELA S.A- PDVSA) até recentemente recusavam, opondo impedimentos nesse sentido;*

*7.4 - alega que por interesses vitais da economia do País e para equacionar o significativo rol de contingenciamentos, e como uma das alternativas comerciais, passou a PETROBRAS a comprar o produto, com o prazo necessário, mas uma das subsidiárias paga diretamente ao produtor-exportador o preço dessa compra, por ordem da controladora. Concomitantemente a PETROBRAS revende a mercadoria à subsidiária, com tal prazo; e a recompra para pagamento até 180 dias;*

*7.5 - destaca que a Resolução nº 78 e o Acordo nº 91, não vedaram a compra direta com interveniência posterior de terceiros com finalidade de mera alavancagem financeira, e sem trânsito por outro país;*

*7.6 - descabe a perda da redução em face da não informação da quantidade, bem como pela emissão de fatura comercial depois do certificado de origem;*

*7.7 - ressalta que a fatura final, compreende o preço puro e idêntico, constante em ambas as faturas anteriores, acrescido apenas do repasse dos encargos financeiros das linhas de crédito tomadas.*

*7.8 - E a mercadoria, em face da aquisição original, é enviada diretamente do país produtor para o Brasil e, só muito raramente, haverá trânsito por outro país;*

*7.9 - ressalta a necessidade de realização dessas operações intermediárias pela empresa como forma de alavancagem financeira;*

*7.10 - reitera que essas operações de intermediação de um terceiro país não colidem com a intenção que presidiu a celebração dos Acordos de redução tarifária, tampouco prejudicam seu enquadramento no regime de origem;*

*7.11 - o art. 10 da Resolução 78 determina que os países signatários procederão a consultas entre os Governos, sempre e previamente à*

*adoção de medidas que impliquem rejeição do Certificado de Origem, observando-se ainda o devido processo legal;*

*7.12 - alega que é improsperável a pretensa divergência entre os números constantes do Certificado de Origem e da fatura correspondente;*

*7.13 - basta observar que o número da fatura comercial que consta no campo referente à declaração de origem, do respectivo certificado, efetivamente **NÃO DIVERGE** da fatura que instruiu o processo Pfico;*

*7.14 - em nenhum momento o enquadramento legal citado no auto, faz disposição quanto à perda do direito de redução nestes casos, logo o enquadramento legal não se coaduna com a penalidade imputada à impugnante;*

*7.15- afirma que o Auto de infração está eivado de nulidade, por contrariar e negar vigência ao art. 10, inciso IV do Decreto nº 70.235/72, ao não especificar de modo claro o que está sendo cobrado;*

*7.16 - indaga em atendimento ao princípio constitucional do contraditório e da ampla defesa, (art. 5º LV da CF/88), qual a disposição legal infringida e a penalidade aplicável, vez que há na mesma autuação Fiscal, enquadramentos legais distintos e divergentes;*

*7.17 - traz a lume o art. 112 do CTN e conclui que o cerne do auto de Infração reside na impossibilidade material de correlacionar a fatura comercial da Pfico com a da PDVSA, o que não pode prosperar;*

*7.18 - em observância ao princípio da verdade material, requer a realização de perícia para comprovar se os documentos objeto da presente lide têm a devida adequação ou correlação às importações em questão, apresentando a quesitação às fls.33/34:*

*1) Seria correto afirmar que o número da fatura comercial que consta no campo referente à declaração de origem do respectivo certificado, diverge da fatura que instrui o processo Pfico?*

*2) Seria correto afirmar que ao observarmos o campo "INVOICE" se vê com clareza que através daquele número identifica-se a Fatura Comercial (venezuelana) a que dispõe o d. Fiscal?*

*3) Seria correto afirmar que a informação que consta no campo "INVOICE", é suficiente para se esclarecer o país de origem e demais dados da origem do produto?*

*4) Por fim, seria correto afirmar que do certificado de origem se extrai referências suficientes/claras – OBSERVAÇÕES – sobre a participação de um operador de um terceiro país na transação?*

*5) Com algumas diligências e análise de todos os documentos que compuseram a importação, é possível afirmar que o(s) produto(s) importado(s) tem origem efetivamente na Venezuela, e se a mercadoria relacionada nos documentos mencionados no AI são as mesmas?*

*7.19 - Ressalta que quanto ao art. 16, inciso IV do Decreto nº 70.235/72, pode-se afirmar que o perito oficial da SRF seria suficiente,*

*e por isso não havia necessidade de nomeação de perito da parte, assim sendo não há como se refutar a apreciação da prova material ora apresentada pela impugnante, em respeito ao princípio do formalismo moderado.*

*7.20- Ressalta que, tratando-se de importações no interesse do País e sob rigoroso controle do Governo Federal, verifica-se desarrazoada a atuação, em que pese a erudição de seu signatário.*

*7.21 - traz à colação respeitável doutrina e jurisprudência administrativa;*

*7.22 - reitera que há copiosa jurisprudência no Terceiro Conselho de Contribuintes acatando a tese da defesa e elenca resumidamente os fundamentos utilizados pelo Conselho de Contribuintes em matéria semelhante;*

*7.23 - requer ainda que seja declarado nulo por ilegalidade, e se caso não seja esse o entendimento, seja cancelado o Auto de Infração por sua manifesta im procedência/insubsistência.*

Ponderando os fundamentos expostos na impugnação, decidiu o órgão julgador de 1ª instância, nos termos do voto do relator, considerar a exigência parcialmente procedente, exonerando a recorrente do valor correspondente à multa de ofício capitulada no art. 44, I da Lei nº 9.430, de 1996, conforme se observa na leitura da ementa abaixo transcrita:

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

*Data do fato gerador: 18/04/2000*

**PEDIDO DE PERÍCIA NÃO FORMULADO.**

*Considera-se não formulado o pedido de perícia que deixe de atender aos requisitos previstos na legislação de regência.*

**NULIDADE DO LANÇAMENTO.**

*Im procedente a argüição de nulidade do lançamento apontada pela defesa, tendo em vista que a exigência foi formalizada com observância das normas processuais e materiais aplicáveis ao fato em exame.*

*Assunto: Imposto sobre a Importação - II*

*Data do fato gerador: 18/04/2000*

**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.*

*Lançamento Procedente em Parte*

**É o Relatório.**

## Voto Vencido

Conselheiro LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO, Relator

O recurso é tempestivo: conforme se observa à fl. 70, a recorrente tomou ciência da decisão de 1ª instância em 11/01/2007 e, no protocolo de fl. 74, apresentou suas razões de recurso em 06/02/2007. Preenchidos os demais requisitos de admissibilidade, dele se deve tomar conhecimento.

Conforme anteriormente descrito, compete a esta Terceira Câmara decidir se, a partir dos elementos coligidos aos autos e à luz do ACE 39, foram cumpridas as regras para a mercadoria seja considerada originária de um dos seus Países-membro (no caso a Venezuela).

De se chamar atenção para o fato de que a matéria sob exame é de longa data conhecida por este Colegiado e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, que, diversamente do órgão julgador *a quo*, fixou jurisprudência no sentido de que a preferência tarifária pleiteada não poderia ser afastada pelas inconsistências documentais apontadas pela autoridade fiscal: divergência do nome do exportador e do número da fatura comercial que instrui o despacho da mercadoria e o certificado que atestaria a sua origem.

Por sintetizar o raciocínio que orienta esse entendimento, transcrevo ementa de acórdão da CSRF prolatado nos autos do Recurso Especial nº 302-124323, que teve como relatora a i. Conselheira Anelise Daudt Prieto, no qual, por maioria de votos, decidiu-se:

*CERTIFICADO DE ORIGEM - PREFERENCIA TARIFÁRIA - RESOLUÇÃO ALADI 232 - Produto exportado pela Venezuela e comercializado através de país não integrante da ALADI. A apresentação para despacho do Certificado de Origem emitido pelo país produtor da mercadoria, acompanhado da fatura do país interveniente e do conhecimento de embarque que deixam clara a origem da mercadoria, supre as informações que deveriam constar de declaração juramentada a ser apresentada à autoridade aduaneira, como previsto no art. 9º, do Regime Geral de Origem da Aladi (Res. 78).*

*Recurso especial provido.*

Apesar de entender que tal decisão está em harmonia com a regra geral de origem estampada no art. 9º do Decreto-lei nº 37, de 1966<sup>1</sup>, peço licença para discordar das conclusões consignadas no aresto.

Penso que, na espécie, o dispositivo nacional deve ceder espaço ao regime da Aladi, onde não foram produzidos os documentos corretos para a concessão da preferência tarifária objeto do presente litígio, nem suprida a sua ausência pelos meios definidos no mesmo acordo.

<sup>1</sup> Art. 9º - Respeitados os critérios decorrentes do ato internacional de que o Brasil participe, entender-se-á por país de origem da mercadoria aquele onde houver sido produzida ou, no caso de mercadoria resultante de material ou mão-de-obra de mais de um país, aquele onde houver recebido transformação substancial.

Por uma questão de sistematização, analiso separadamente os fatores que me levaram a adotar essa conclusão.

#### 1- Tipicidade e Relação Jurídica Tributária

Interessa à solução do litígio, a meu ver, avaliar se os fatos carreados aos autos se subsumem perfeitamente à hipótese abstratamente prevista na norma negocial que estabeleceu a preferência tarifária objeto do presente litígio. Caso isso não se verifique, afastado estaria o fundamento para sua concessão.

Ou seja, independentemente de ser conceituada como uma isenção parcial ou alíquota diferenciada, a aplicação da preferência tarifária negociada é necessariamente orientada pelo princípio da tipicidade cerrada, dogmatizado pelos arts. 97, VI e 111, II do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966)<sup>2</sup>

Vejam os que diz Alberto Xavier<sup>3</sup>

*Como já mais de uma vez se sublinhou, o lançamento é o ato administrativo pelo qual a Administração aplica a norma tributária material a um caso concreto. Nuns casos, essa aplicação tem por conteúdo reconhecer a tributabilidade do fato e, portanto, declarar a existência de uma relação jurídica tributária e definir o montante da prestação devida. Noutras hipóteses, porém, da aplicação da norma ao caso concreto resulta o reconhecimento da não tributabilidade do fato e, portanto, da não existência no caso concreto de uma obrigação de imposto. Nos primeiros, a Administração pratica um ato de conteúdo positivo; nas segundas, um ato de conteúdo negativo. (destaquei)*

José Souto Maior Borges<sup>4</sup>, a seu turno, pontifica:

*É o fato gerador, consoante se demonstrou, uma entidade jurídica (supra, III). Por força do princípio da legalidade da tributação, o fato gerador existe si et ia quantum estabelecido previamente em texto de lei: os contornos essenciais da hipótese de incidência (núcleo e elementos adjetivos) integram todos a lei tributária material. Sem a previsão legal hipotética dos fatos ou conjunto de fatos que legitimam a tributação inexistente portanto fato gerador de obrigação tributária.*

*Por isso, afirma-se corretamente que o fato gerador é fato jurídico.*

*Sob outro ângulo, a análise jurídica revela ser a extensão do preceito que tributa delimitada pelo preceito que isenta. A norma que isenta é assim uma norma limitadora ou modificadora: restringe o alcance das*

<sup>2</sup> Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...)

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

(...)

II - outorga de isenção;

<sup>3</sup> Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1998, 2.ed. p. 100.

<sup>4</sup> Teoria Geral da Isenção Tributária. São Paulo. Malheiros, 2001, 3ªed. p.p. 190/191

*normas jurídicas de tributação; delimita o âmbito material ou pessoal a que deverá estender-se o tributo ou altera a estrutura do próprio pressuposto da sua incidência.*

*A norma de isenção, obstando o nascimento da obrigação tributária para o seu beneficiário, produz o que já se denominou fato gerador isento, essencialmente distinto do fato gerador do tributo. (destaquei)*

Possivelmente, a principal conseqüência da pré-falada tipicidade cerrada, pelo menos para a solução do vertente processo, é a impossibilidade se pode recorrer à analogia a pretexto de colmatar supostas lacunas da norma. Nesse caso, há que se aplicar a doutrina do Silêncio Eloqüente do legislador, com as restrições brilhantemente defendidas pelo Min. Moreira Alves, nos autos do RE Nº 130.552-5 - DF (DJ de 28/06/1991):

*“... só se aplica a analogia quando, na lei, haja lacuna, e não o que os alemães denominam ‘silêncio eloqüente’ (Beredtes Schweigen) que é o silêncio que traduz que a hipótese contemplada é a única a que se aplica o preceito legal, não se admitindo, portanto, aí o emprego da analogia.”*

Tal ressalva é importante para a solução do presente litígio porque, como se verá a seguir, o regime de origem do ACE 39, que isola a aplicação do regime do DL 37, de 1966, definiu as formas de suprir eventual falha documental perpetrada na demonstração do cumprimento dos requisitos de origem..

É defeso ao intérprete, portanto, considerar suprida eventual falha documental por meios diversos dos previstos no Acordo, invocando, por exemplo, analogicamente, o comando do art. 9º, que trata do Regime Geral de Origem.

## 2-Regime de Origem do ACE 39

Conforme se observa na leitura do já transcrito art. 9º do Decreto-lei nº 37, de 1966, delimitou com razoável precisão o conceito jurídico de “origem”, que, aliás, muito se aproxima do significado coloquial da expressão (local onde a mercadoria foi produzida ou sofreu transformação substancial).

Assim, para efeito de aplicação da legislação, sempre que a delimitação da origem da mercadoria for relevante, caberia ao intérprete investigar o local onde a mercadoria foi produzida ou sofreu transformação substancial

Tratar-se-ia então do emprego do que Alfredo Augusto Becker<sup>5</sup>, apoiado na doutrina de Emilio Betti, denominou Cãnone Hermenêutico da Totalidade do Sistema Jurídico, que a unicidade dos conceitos jurídicos, independentemente do contexto em que o mesmo esteja sendo empregado. Diz o autor:

*“...uma definição, qualquer que seja a lei que a tenha enunciado, deve valer para todo o direito; salvo se o legislador expressamente limitou, estendeu ou alterou aquela definição ou excluiu sua aplicação num determinado setor do direito; mas para que tal alteração ou limitação ou exclusão aconteça é indispensável a existência de regra jurídica que tenha disciplinado tal limitação, extensão, alteração ou exclusão.”*

<sup>5</sup> Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo, Lejus, 3ª ed. p. 123

Ocorre que, segundo o próprio art. 9º, o conceito de origem ali consignado cede espaço aos critérios fixados em ato internacional de que o Brasil participe, hipótese que se verifica no presente julgamento, onde se encontra em discussão a aplicação de preferência tarifária outorgada nos termos do Acordo de Complementação Econômica nº 39, promulgado pelo Decreto nº 3.138, de 16/08/1999.

Vendo por outro ângulo, para efeito de reconhecimento de preferência tarifária, se o acordo que a concede possui regime próprio, mercadoria originária de país signatário é aquela que preenche as condições daquele ato, ainda que tais condições não guardem relação com conceitos consagrados no plano da linguagem corriqueira ou no regime nacional de origem.

Ou seja, assim como, para efeito de lei, determinados bens evidentemente móveis podem ser tratados como imóveis, para efeito da aplicação de preferência, mercadorias evidentemente extraídas de determinado país podem deixar de ser reconhecidas como originárias ou, em sentido inverso, ainda que não tenham sofrido qualquer transformação substancial, fazem jus ao regime diferenciado. O acordo que concede a preferência é soberano.

Tanto em um quanto em outro exemplo, configurar-se-ia uma ficção jurídica, onde o mundo fático, por disposição legal, é distorcido pelo jurídico.

Preciso, a meu ver o conceito de ficção jurídica apresentado por Maria Rita Ferragut (*Presunções no Direito Tributário*. São Paulo, Dialética, 2001 p. 85), citando a obra de Perez de Ayala:

*De acordo com José Perez de Ayala a ficção jurídica constitui-se na valoração contida num preceito legal, em virtude do qual se atribuem, a determinados supostos de fatos, certos efeitos jurídicos, violentando ou ignorando a natureza real das coisas. É uma técnica que permite ao legislador atribuir efeitos jurídicos que, na ausência da ficção, não seriam possíveis a certos fatos ou realidades sociais. (grifei)*

No caso da preferência tarifária em debate, o regime de origem a ser considerado, por determinação expressa do artigo 8º do ACE nº 39, é o estabelecido na Resolução 78 da Aladi e pelas demais regras que a complementam, dentre as quais destaca-se a Resolução 252 do Comitê de Representantes da Aladi, promulgada pelo Decreto nº 3.325, de 1999.

Cabe registrar, desde já, que, diferentemente do entendimento consignado no acórdão hostilizado, não vejo a “triangulação” comercial represente uma violação à regra do artigo Quarto da Resolução Aladi nº 78, atualmente consolidado na Resolução nº 252, que condiciona o reconhecimento da origem à expedição direta da mercadoria.

Com efeito, o Conhecimento de Transporte juntado por cópia à fl. 17 não faz menção ao fato de que a mercadoria tenha transitado, sido transbordada ou armazenada em um país estrangeiro ao ACE 39: a mercadoria, segundo aquele documento, foi embarcada em Punta Cardon, Venezuela, com destino ao Território Brasileiro.

<sup>6</sup> Para a qualificação da origem das mercadorias que se beneficiem do presente Acordo as Partes Signatárias aplicarão o Regime Geral de Origem previsto na Resolução 78 e nas disposições complementares e modificativas do Comitê de Representantes da ALADI, salvo se as Partes Signatárias convierem diferentemente.

Ou seja, a meu ver, assim como consignado no citado acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a regra em questão impõe restrições ao trânsito físico da mercadoria por um terceiro país, não à sua comercialização por um operador nele estabelecido.

Tanto é assim que a Resolução nº 252 estabeleceu regra específica para a importação de mercadoria onde figure como exportador operador sediado em país não-participante do ACE.

Veja-se o que diz o artigo nono da Resolução 252, incorporado ao Regime de Origem da Aladi por essa mesma resolução:

***NONO - Quando a mercadoria objeto de intercâmbio for faturada por um operador de um terceiro país, membro ou não da Associação, o produtor ou exportador do país de origem deverá indicar no formulário respectivo, no campo relativo a "observações", que a mercadoria objeto de sua Declaração será faturada de um terceiro país, identificando o nome, denominação ou razão social e domicílio do operador que, em definitivo, será o que fature a operação a destino. (destaquei)***

*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. (os grifos não constam do original)*

Note-se que, a mesma resolução 252 estabelece, por via oblíqua, as conseqüências do descumprimento das regras inerentes ao certificado de origem, literalmente:

***SÉTIMO - Para que as mercadorias objeto de intercâmbio possam beneficiar-se dos tratamentos preferenciais pactuados pelos países participantes de um acordo celebrado de conformidade com o Tratado de Montevideu 1980, esses países 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 ser expedida pelo produtor final ou pelo exportador da mercadoria de que se tratar. (destaquei)***

Com efeito, se a norma condiciona o reconhecimento da preferência à apresentação da declaração própria do Certificado de Origem, segundo os ditames do acordo, por óbvio, afasta o tratamento diferenciado se descumpridas as condições pré-estabelecidas.

De se observar, ademais que, analisando o parágrafo único do artigo nono da mesma resolução, pode-se inferir que a norma definiu com clareza quais são as providências a adotar nas hipóteses em que a triangulação comercial impede o preenchimento na forma pré-estabelecida, rito que, conforme apontado pelas autoridades autuantes, não foi seguido.

Nessa esteira, a meu ver, a tipicidade cerrada que norteia a avaliação do cumprimento dos pressupostos inerentes ao Acordo proíbe que se busquem outros meios para, supostamente demonstrar a observância do regime de origem.

Ora, o regime de origem fixado pela Resolução 252 é aquele cuja prova é feita nos termos das regras procedimentais nele previstas, saber o último porto de embarque da mercadoria, neste caso, não supre o descumprimento daquelas regras.

Ou seja, não é suficiente para aplicação do tratamento diferenciado a demonstração, por outros meios documentais, que a mercadoria, aparentemente foi produzida e embarcada na Venezuela. Isso seria suficiente se o reconhecimento estivesse sujeito à regra geral gizada no artigo 9º do Decreto-lei nº 37, de 1966.

Repise-se que, em obediência ao princípio da tipicidade, não se pode partir do pressuposto que a sistemática definida na Resolução 252 contém lacunas. Ela simplesmente optou por não admitir, por exemplo, que a falha na adoção das providências elencadas no art. nono sejam supridas pela apresentação de uma fatura comercial estranha àquela que constou do Certificado de Origem.

Finalmente, a meu ver, razão assiste às autoridades autuantes quando apontaram a impossibilidade de se cotejar a quantidade da mercadoria amparada pelo certificado de origem coligido aos autos, que não contém essa informação.

Sem que tal informação conste do certificado ou não for possível vincular certificado e fatura comercial, como saber se a totalidade das mercadorias desembarcadas no Brasil foi embarcada na Venezuela?

Resta prejudicado portanto o cumprimento do requisito estabelecido no artigo oitavo da Resolução 252, literis:

*OITAVO - A descrição das 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 se registra na fatura comercial que acompanha os documentos apresentados para o despacho aduaneiro.(grifei)*

Com essas considerações, mais uma vez pedindo licença aos meus pares que não comungam da minha opinião, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

Sala das Sessões, em 19 de maio de 2008

LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO – Relator

## Voto Vencedor

Conselheiro NILTON LUIZ BARTOLI, Redator.

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 n.º 10.380.030650/99-74, Recurso n.º 123.168, Acórdão n.º 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:

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

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

*Observa-se que a ação fiscal não impugna a validade dos Certificados de Origem e nem das Faturas Comerciais, pelo que, afasta-se de imediato a alegação da recorrente no sentido de ter ocorrido prejuízo quanto a ver suprimida a diligência prevista no art. 10 da Resolução 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<sup>7</sup> – Regime Geral de Origem (RGO)-, aprovada pelo Decreto n.º 98.836, de 1990, 4.º, n verbis:*

<sup>7</sup> Texto consolidado, extraído diretamente do site [www.aladi.org](http://www.aladi.org), contendo as disposições das Resoluções n.ºs 227, 232 e dos Acordos 25, 91 e 215 do Comitê de Representantes

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

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

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

*el tránsito esté justificado por razones geográficas o por consideraciones relativas a requerimientos del transporte;*

*no estén destinadas al comercio, uso o empleo en el país de tránsito; y*

*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 Montevideú, 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 78<sup>8</sup> – 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 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*

<sup>8</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

*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.*

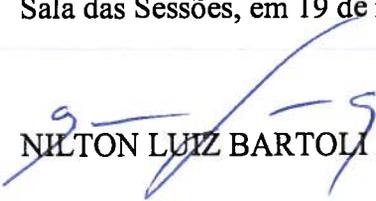
*A única justificativa plausível e racional para a exigência de uma declaração juramentada é a consideração de que, no ato do desembaraço, seria apresentada apenas a fatura emitida pelo operador.*

*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.”*

Adotando, assim, “*in totum*” as razões expostas acima e sou pelo conhecimento do recurso voluntário, eis que hábil e tempestivo, para no mérito, dar-lhe provimento.

Sala das Sessões, em 19 de maio de 2008

  
NILTON LUIZ BARTOLI - Redator