



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA TURMA

Processo n.º : 18336.000470/2001-36
Recurso n.º : 301-124964
Matéria : REDUÇÃO
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS
Recorrida : 1ª CÂMARA DO 3º CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sessão de : 06 de novembro de 2006.
Acórdão n.º : CSRF/03-05.111

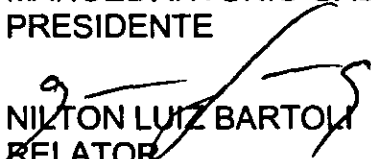
CERTIFICADO DE ORIGEM - PREFERENCIA TARIFÁRIA - RESOLUÇÃO ALADI 232 - Produto exportado pela Venezuela e comercializado através de país não integrante da ALADI. No âmbito da ALADI admite-se a possibilidade de operações através de operador de um terceiro país, observadas as condições da Resolução ALADI 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 negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL,

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. Vencido o Conselheiro Otacílio Dantas Cartaxo que deu provimento ao recurso.


MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE


NILTON LUIZ BARTOLI
RELATOR

FORMALIZADO EM: 14 FEV 2007

Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: CARLOS HENRIQUE KLASER FILHO, JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARMANDO, LUÍS ANTONIO FLORA, ANELISE DAUDT PRIETO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR.

Processo n.º : 18336.000470/2001-36
Acórdão n.º : CSRF/03-05.111

Recurso n.º : 301-124964
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial, interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, contra decisão proferida pela 1ª. Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, lavrada no Acórdão nº 301-30.375 (fls. 123/128), consubstanciado na seguinte ementa:

"PROCESSUAL. AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

A existência de pronunciamento de órgão da Administração e o teor dos acordos internacionais em sentido contrário ao mérito dizem respeito à sua procedência, não constituindo causa de nulidade do lançamento.

PROCESSUAL. PERÍCIA.

Indefere-se o pedido de perícia efetuado sem observância das normas processuais e desnecessário para a formação da convicção do julgador.

PREFERÊNCIA TARIFÁRIA. ALADI. TRIAGULAÇÃO.

A preferência tarifária fundamentada em Acordo de Complementação Econômica, ACE 39, depende do transporte direto do país de origem até o Brasil, podendo ser faturada por operador de terceiro país, associado ou não à ALADI.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO POR MAIORIA."

Do provimento exarado no acórdão em questão, a Procuradoria da Fazenda Nacional recorre (fls. 130/148), tempestivamente, com base no art. 5º, inciso I, do Regimento Interno da CSRF, alegando sucintamente que:

(I) há uma série de provas que demonstram que não havia como ser deferida a redução de tarifa de importação, quais sejam:

1. emissão fora de prazo do certificado de origem referente à Fatura Comercial emitida pela empresa PFICO, ao "Bill of

Landing" (conhecimento de embarque), bem como ao Laudo Técnico de Arqueação;

2. "Bill of Landing" (conhecimento de embarque) emitido a destempo relativamente à Fatura Comercial emitida pela PFICO;
3. não cumpriu as exigências literais presentes nas cláusulas nona e décima do Regimento de Origem da ALADI;
4. o número da Fatura Comercial, constante do Certificado de Origem, é divergente do número da Fatura Comercial, emitida pela PFICO, que instruiu a DI;
5. falta, na Fatura Comercial, dos elementos basais de validação da Fatura Comercial;
6. não consta no Certificado de Origem a quantidade do produto, nem a existência de um terceiro país como intermediado na operação, ferindo o disposto no artigo 1º do Acordo nº 91/89, e as cláusulas nona e décima do Regimento de Origem, o qual regulamenta as disposições referentes à Certificação de Origem;
7. a operação de triangulação comercial efetuada pelo contribuinte não está acobertada pela Resolução 78/87 (Decreto nº. 98.874/90), pelo Acordo 91/89 (Decreto nº. 98.836/90), e nem pela disposição da Resolução nº. 232/97 (Decreto nº. 2.865/98).

(II) é defeso emitir Certificado de Origem com data anterior à da emissão da Fatura Comercial correspondente à operação, mas sim na mesma data dos sessentas dias subseqüentes, conforme previsto no Acordo nº 91/89, e regulamentado pelo Decreto nº. 98.836/90;

(III) ressalta que a Fatura Comercial que corresponde à operação, é aquela emitida pelo produtor no país de origem do produto, e que no caso em questão, a Fatura Comercial correspondente ao Certificado de Origem em apreço, fls. 23, seria a de nº. 68.225-0, emitida na Venezuela pela empresa PDVSA PETROLEO Y GAS AS, fabricante do produto;



Processo n.º : 18336.000470/2001-36
Acórdão n.º : CSRF/03-05.111

(IV) não há como se invalidar o Certificado de Origem no que tange ao prazo de emissão da Fatura Comercial emitida pela PFICO, localizada nas Ilhas Cayman, ou com relação ao "Bill of Landing";

(V) para gozar da redução tarifária prevista é necessário que o Certificado de Origem acompanhe a documentação de exportação, quando de sua apreciação para fins de desembaraço aduaneiro;

(VI) o artigo 1º do Acordo nº 91 da ALADI, ao estabelecer que a descrição do produto constante da declaração que acredita o cumprimento dos requisitos de origem, deve coincidir com o correspondente produto negociado, constante da fatura que acompanha os documentos apresentados para seu despacho aduaneiro, vincula expressamente a mercadoria ao emissor da fatura, e do caso dos autos, verifica-se que o emissor da fatura comercial que instruiu o despacho não é país signatário do ACE nº 39;

(VII) as normas que disciplinam a certificação de origem estabelecem a forma solene para o documento que atesta a origem da mercadoria pactuada, de modo que é imperioso concluir que o documento contém elementos que estão adstritos à mercadoria certificada, e deverão ser observadas pelos países signatários, dada à imprescindibilidade destas para ratificar a origem da mercadoria objeto do benefício tarifário;

(VIII) a indicação do número da fatura comercial no Certificado de Origem não constitui mera formalidade, outrossim, o vínculo necessário entre a fatura comercial que ampara a partida de mercadoria pactuada e o certificado de origem, centra-se na segurança jurídica visada pelo acordo junto às partes signatárias, ao estabelecer uma redução tarifária em função da origem da mercadoria;

(IX) a Fatura Comercial é documento de suma importância para o despacho de importação, de modo que a divergência documental apontada, longe de ser mera formalidade, constitui-se em instrumento de relevância inegável para a perda da redução tarifária;

(X) a ausência de qualquer dos requisitos exigidos descaracteriza o certificado e invalida o tratamento preferencial pleiteado, devendo ser aplicada à mercadoria o tratamento normal, previsto para as importações de terceiros países;

(XI) se o benefício acordado entre os países signatários do acordo está calcado na origem da mercadoria, a apresentação do Certificado de Origem é

Processo n.º : 18336.000470/2001-36
Acórdão n.º : CSRF/03-05.111

pressuposto de validade para que o benefício pactuado seja reconhecido pelo país importador, pela imprescindibilidade deste documento, conforme está disciplinado no Regime de Origem ALADI/CR/Resolução 78, art.7º;

(XII) exceto na hipótese de operações comerciais em que intervenha operador de outro país, o legislador não deixou margem para a interveniência de um terceiro país, nos moldes das operações “sub examine”, eis que necessária à demonstração de que o produto acreditado pelo certificado de origem é o efetivamente negociado com o emissor da fatura comercial do país produtor, sendo considerado exportador o País-membro da ALADI signatário do acordo pactuado, segundo a Regulamentação das Disposições Referentes à Certificação de Origem do Acordo 91;

(XIII) a regra geral é que mesmo as mercadorias originárias de países signatários, destinadas a país-membro, não se beneficiarão dos tratamentos preferenciais quando comercializadas com terceiros países não integrantes da ALADI, entretanto, tal operação passou a ser permitida com o advento da Resolução nº 232 da ALADI, a qual, contudo, não se aplica no caso em testilha, tendo em vista a constatação de que o terceiro país está na qualidade de exportador, na medida em que uma empresa situada nas Ilhas Cayman fatura e exporta para o Brasil, mercadoria objeto de preferências tarifárias no âmbito da ALADI;

(XIV) o que se observa, *in casu*, é que a empresa venezuelana – PDV S/A Petróleo Y Gas S/A, vendeu a mercadoria em apreço para a subsidiária da Petrobrás, situada nas Ilhas Cayman, denominada Petrobras International Finance Company - PFICO, e esta a revendeu para a Petrobrás, descaracterizando a participação de um operador, nos moldes da legislação prevista;

(XV) ainda que a empresa exportadora, Petrobras International Finance Company (PFICO), situada nas Ilhas Cayman, se enquadrasse como operadora, seria necessário, nos termos da Resolução 232, que o produtor ou exportador do país de origem indicasse no Certificado de Origem, na área relativa à “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.

Processo n.º : 18336.000470/2001-36
Acórdão n.º : CSRF/03-05.111

Conclui, o d. Procurador da Fazenda Nacional, que "constata-se, pelas provas carreadas aos autos, a total impropriedade da operação realizada pela autuada, uma vez que resta sobejamente demonstrado que não há subsunção dos fatos arrolados nos autos às disposições da Resolução 232, de 1997, para o gozo do tratamento preferencial estabelecido no Acordo firmado entre os países membros."

Por fim, cita que "o Conselho de Contribuintes, analisando caso análogo, já reconheceu a procedência do entendimento firmado pela contribuinte neste feito." – Acórdão nº. 302-33.887.

Por todo o exposto, requer, a Recorrente, seja cassado o v. acórdão recorrido, restaurando-se o inteiro teor da r. decisão de 1ª. Instância.

A Informação Técnica de fls. 149/151 concluiu que restou caracterizada nos autos a existência de provas que contrariam o dispositivo legal que fundamentou a decisão do acórdão recorrido, motivo pelo qual propôs pelo seguimento do Recurso Especial, o que foi aprovado por Despacho da d. Presidência da 1ª. Câmara do 3º Conselho de Contribuintes.

Às fls. 154 o contribuinte tomou ciência do recurso interposto pela União, insurgindo-se contra ele em contra-razões, reiterando argumentos apresentados em sua impugnação e recurso voluntário, aduzindo ainda, em suma, que:

(I) a Resolução 232 expressamente dispensa o registro no certificado quando não for possível no momento de sua emissão saber o número da fatura final que acobertará a importação, assim como é expressa na permissão a interveniência de operador de terceiro país;

(II) é obviamente incongruente a objeção quanto à fatura final que acoberta a importação – e única passível de registro na DI – ter sido emitida por exportador de terceiro país;

(III) é incontroversa a origem da mercadoria, registrando a própria fiscalização que "os produtos são transportados diretamente para o Brasil, conforme demonstram os conhecimentos de transporte em anexo";

(IV) não tem base legal ou lógica a desqualificação da revendedora como operadora, feita sem qualquer fundamentação específica, exceto a absurda de que é ela a exportadora;

(V) mais absurda ainda é a alegação de que a Resolução 78 não alude a origem e sim a exportador, pois esse acordo é exatamente para regular a

Processo n.º : 18336.000470/2001-36
Acórdão n.º : CSRF/03-05.111

certificação de origem, objeto e finalidade exclusivos da citada Resolução, ressaltando-se que toda ela fala em país exportador, que é indisputavelmente o de origem, sob pena de se admitir absurdo na norma, sendo que a própria Resolução em alguns de seus outros artigos se refere claramente a terceiro país, inclusive admitindo mercadorias de origem desses terceiros países, quando a participação de insumos dos países signatários for igual ou maior que 50% do valor FOB da mercadoria;

(VI) o artigo 10 da Resolução 78 obriga a consulta quando o país importador "considere" que o ato de certificação praticado por outro dos signatários "não se ajustam" ao disposto nela, e é por demais óbvia, dispensando réplica, a inconsistência da alegação de que a consulta no caso seria ao país exportador e não ao de origem, emissor dos certificados;

(VII) as razões utilizadas na autuação exprimem entendimento diverso da própria Secretaria da Receita Federal, já consubstanciado em julgamentos da própria CSRF;

(VIII) nas importações cujas mercadorias são remetidas diretamente para o Brasil, tendo certificado de origem e mercadoria devidamente identificadas na fatura comercial do terceiro país, resta claro o inadequado entendimento da União Federal, manifestado em seu Recurso Especial;

(IX) apresenta diversos julgados dos quais destaca como pontos de divergência ao Recurso Especial:

- a. que a apresentação para despacho do Certificado de Origem emitido pelo país produtor da mercadoria, acompanhado das respectivas faturas, bem assim das faturas do país interveniente, supre as informações que deveriam constar de declaração juramentada a ser apresentada à autoridade aduaneira, como previsto no art. 9º, do Regime Geral da ALADI (Resolução 78);
- b. que a existência de pronunciamento de órgão da Administração e o teor dos acordos internacionais sem sentido contrário ao mérito dizem respeito à sua procedência, não constituindo causa de nulidade do lançamento;
- c. que a preferência tarifária fundamentada em Acordo de Complementação Econômica, ACE-39, depende do transporte direto do país de origem até o Brasil, podendo ser faturada por operador de terceiro país, associado ou não à ALADI;

- d. que mesmo caracterizado o equívoco no preenchimento de uma GI, mas inexistindo qualquer dúvida da legitimidade do Certificado de Origem, há que prevalecer a verdade material sobre a verdade meramente formal e, por isso, não há que se falar em perda do benefício tarifário;
- e. que a falta de preenchimento do campo 9 do Certificado de Origem não é suficiente para redundar na perda da alíquota negociada, se preenchidas as demais condições;
- f. que a divergência constante de documentos relativos à importação dos produtos em relação ao país de origem, não traz qualquer prejuízo cambial ou fiscal, tornando incabível a aplicação da penalidade;
- g. que não constitui descumprimento dos requisitos para a concessão do benefício de redução do imposto de importação o fato de, quando do transporte da mercadoria originária de país participante, transitar justificadamente por país não participante, por inteligência do artigo 4º, alínea b e seus itens, do Regime Geral de Origem, da Resolução 78, firmado entre o Brasil e a Associação Latino-Americana da Integração – ALADI, aprovado pelo Decreto nº. 98.874/90.

(X) a regra acolhida no contrato internacional é a de que o importador de mercadoria originária de uma das partes que, incluída na lista anexa ao acordo, (i) seja transportada diretamente de uma parte para a outra; ou que, (ii) apesar de ter passado por país não signatário, preencha os requisitos da alínea "b"; entretanto, em momento algum se tem na legislação que a inobservância destes aspetos formais traga a perda do direito à redução;

(XI) as decisões proferidas neste processo não trazem qualquer dispositivo legal que traga imposição à perda da redução tarifária e em nenhum momento o enquadramento legal citado no auto de infração faz referência à perda do direito de redução tarifária, fazendo com que o enquadramento legal não se coadune com a penalidade imputada à recorrente;

(XII) indaga, em atendimento ao princípio constitucional do contraditório e da ampla defesa, qual foi a disposição legal infringida e a penalidade aplicável, vez que há na mesma autuação fiscal, enquadramentos legais distintos e divergentes;

(XIII) ressalta que os diversos vícios formais levantados até o momento, e que são tidos de modo expresso na legislação como obrigatórios, estão a pugnar pela anulação do auto de infração, por redundarem na fragilização da defesa da impugnante, o que contraria o princípio da ampla defesa e do contraditório, garantido na Constituição Federal, bem como no art. 59, II, do Decreto nº. 70.235/72, sendo ainda aplicado ao caso o artigo 112 do Código Tributário Nacional;

(XIV) ressalta o texto do artigo 112 do Código Tributário Nacional, segundo o qual, "a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida...";

(XV) as obrigações principais são decorrentes do fato gerador previsto em lei, tendo a penalidade pecuniária como objeto (artigo 113, do Código Tributário Nacional), por sua vez as obrigações acessórias não culminam em pagamento de tributo, salvo aquelas em que há previsão em lei, podendo ser negativas ou positivas, de arrecadação ou fiscalização de tributos;

(XVI) sob nenhum termo o descumprimento de obrigação acessória pode fazer nascer obrigação principal, ainda que em observação ao artigo 113, § 3º, do Código Tributário Nacional, o qual dispõe que no caso de violação de obrigação acessória no que tange penalidade pecuniária, esta pode ser convertida em obrigação principal especificamente no que se refere à penalidade pecuniária;

(XVII) a obrigação principal oriunda de infringência de obrigação acessória será somente relativa à multa, não podendo lhe ser exigida penalidade correspondente à obrigação principal, mas tão somente a multa pecuniária, além do fato de que não podia ser penalizado pelo descumprimento de obrigação acessória cujo ônus recaía sobre o Fisco;

(XVIII) nos termos do artigo 4º, da Resolução nº. 78, da ALADI, aprovada pelo Decreto nº. 98.836/90, a fruição dos tratamentos preferenciais se dá em razão das mercadorias serem exportadas diretamente do país exportador ao país importador, o que se considera como expedição direta, eis que as mercadorias são transportadas sem passar pelo território de algum país não participante do acordo;

(XIX) no caso, não há dúvida de que as mercadorias foram transportadas da Venezuela para o Brasil, passando pelas ilhas Cayman apenas virtualmente, e sendo a mercadoria proveniente da Venezuela, país signatário do Tratado de Montevideu, atendeu o requisito para se beneficiar da redução tarifária;

Processo n.º : 18336.000470/2001-36
Acórdão n.º : CSRF/03-05.111

(XX) o conteúdo do Certificado de Origem e eventuais divergências que podem causar confronto com as Faturas Comerciais, não podem embasar a negativa do benefício pretendido;

(XXI) nos termos do artigo 434, *caput*, do Regulamento Aduaneiro, no caso de mercadoria que goze de tratamento tributário favorecido em razão de sua origem, a comprovação da origem será feita por qualquer meio julgado idôneo. Já o parágrafo único, do mesmo artigo, faz ressalva em relação às mercadorias importadas de país-membro da 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;

(XXII) o Certificado de Origem tem como objetivo fazer cumprir os requisitos de origem pactuados pelos países membros de um determinado Acordo ou Tratado, para assim efetivar o benefício proveniente das preferências tarifárias negociadas.

Diante de todo o exposto, o contribuinte requer seja negado provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Para corroborar seus argumentos cita jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais, da 1ª, 2ª e 3ª Câmara do 3º Conselho de Contribuintes, do TRF 4ª Região, assim como, escólios doutrinários.

Acórdãos congruentes com seus argumentos juntados às fls. 183/212.

Os autos foram distribuídos a este Conselheiro, constando numeração até as fls. 220, última.

É o relatório.

Processo n.º : 18336.000470/2001-36
Acórdão n.º : CSRF/03-05.111

VOTO

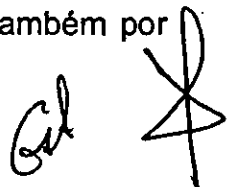
Conselheiro NILTON LUIZ BARTOLI, Relator

O Recurso Especial de Divergência oposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional é tempestivo e contém matéria de competência desta E. Câmara de Recursos Fiscais, o que habilita esta Colenda Turma a examinar o feito.

Impõe-se anotar que para cabimento do Recurso Especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, com fundamento no inciso I, do art. 5º do Regimento Interno da CSRF, se faz necessário que o recorrente demonstre, fundamentadamente, a contrariedade à lei ou à evidência de prova, conforme disposto no §1º, do artigo 7º, do mesmo mandamento.

Neste ponto, em que pese o esforço da d. Procuradoria da Fazenda Nacional em rechaçar o v. acórdão recorrido, bem como a conclusão da r. Informação Técnica de fls. 149/151, de que há nos autos provas contrárias ao dispositivo legal que fundamentou a decisão recorrida, entendo que não se vislumbra na referida decisão qualquer resquício de julgamento contrário à lei ou evidência de prova, como irá se demonstrar.

De outro lado, sequer seria razoável admitir-se que o acórdão recorrido fosse contrário à lei ou à evidência da prova, na medida em que a matéria objeto do presente litígio, de fato, conforme consta das contra-razões ao recurso, já esteve por inúmeras vezes sob a apreciação da Primeira, Segunda e Terceira Câmaras do Terceiro Conselho de Contribuintes, e, inclusive, desta Eg. Câmara Superior de Recursos Fiscais. Assim, além das razões que a seguir serão expostas, também por



Processo n.º : 18336.000470/2001-36
Acórdão n.º : CSRF/03-05.111

essa o recurso não se mostra cabível, a menos que se admita a prática colegiada reiterada de ilegalidade.

Isto posto, apesar de entender que não se deveria tomar conhecimento do r. Recurso Especial, por não estarmos diante de julgamento contrário à lei ou à evidência de prova, adentro na análise dos autos, seja para demonstrar a correção da r. decisão recorrida no sentido de que não dá margem à interposição de Recurso Especial fundamentado no artigo 5º, inciso I, do Regimento Interno desta Eg. Câmara, seja para que, ainda que admitido o recurso, seja mantido o v. acórdão recorrido.

Desta feita, além de reiterar as próprias razões que deram fundamento ao *decisum* recorrido, destaco e trago à baila decisão prolatada pela Colenda Terceira Câmara do Eg. Terceiro Conselho de Contribuintes, no processo n.º 10380.030650/99-74, Recurso n.º 123168, Acórdão n.º 303-29.776, onde o douto Relator, Conselheiro Irineu Bianchi, apreciou de forma sublime situação que em tudo se assemelha à do presente caso.

Por tal razão, tendo em vista, ainda, que é pacífico o entendimento, com o qual compartilho, sobre a matéria naquela Câmara, bem como guardando as eventuais divergências de fato e de direito, que possam particularizar a matéria posta em exame naquela oportunidade, adoto as razões de decidir daquele ilustre Conselheiro, assim alinhadas:

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

- a) divergência constatada entre o número da fatura comercial informada no Certificado de Origem e o da fatura apresentada pelo importador como documento de instrução das respectivas declarações de importação e;
- b) a operação intentada pelo importador (triangulação comercial) não está acobertada pelas normas que regem os acordos internacionais no âmbito da ALADI.

Two handwritten signatures are present in the bottom right corner of the page. The first signature is a cursive 'G' followed by a small flourish. The second signature is a stylized, angular mark resembling a large 'X' or a star.

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

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

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

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

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

¹ Texto consolidado, extraído diretamente do site www.aladi.org, contendo as disposições das Resoluções nºs 227, 232 e dos Acordos 25, 91 e 215 do Comitê de Representantes

- 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.

Processo n.º : 18336.000470/2001-36
Acórdão n.º : CSRF/03-05.111

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 a mercadoria negociada classificada de conformidade com a NALADI/SH e com a que foi registrada na fatura comercial que acompanha os documentos apresentados para o despacho aduaneiro.

Analisando e confrontando cada uma das Dis 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

Processo n.º : 18336.000470/2001-36
Acórdão n.º : CSRF/03-05.111

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 N° 60/97, de 19 de agosto de 1997, antes referenciada, traz importante constatação, sendo pertinente a respectiva transcrição:

Na triangulação comercial que reiteramos, é prática 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

² Texto consolidado, extraído diretamente do site www.aladi.org, contendo as disposições das Resoluções n°s 227, 232 e dos Acordos 25, 91 e 215 do Comitê de Representantes

Processo n.º : 18336.000470/2001-36
Acórdão n.º : CSRF/03-05.111

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."

Processo n.º : 18336.000470/2001-36
Acórdão n.º : CSRF/03-05.111

Observo, ao final, que referida posição, por mim adotada e acompanhada à unanimidade quando do julgamento do Recurso Voluntário 123183, no âmbito da 3ª. Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, foi objeto de Recurso Especial por parte da Fazenda Nacional, tendo esta Eg. CSRF confirmado, também por unanimidade de votos, o ora decidido, como se denota do extrato processual que se segue:

Número do Recurso: 303-123183

Turma: TERCEIRA TURMA

Número do Processo: 11131.001590/99-12

Tipo do Recurso: RECURSO DE DIVERGÊNCIA

Matéria: IV/ALÍQUOTA

Recorrente: FAZENDA NACIONAL

Interessado(a): PETRÓLEO BRASILEIRO S/A PETROBRÁS

Data da Sessão: 23/05/2006 09:30:00

Relator(a): Otacílio Dantas Cartaxo

Acórdão: CSRF/03-04.853

Decisão: NPU - NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso. Fez sustentação oral o advogado da contribuinte Dr. Ruy Jorge Rodrigues Pereira Filho, OAB/DF nº. 1226.

Isto posto, adotando *"in totum"* as razões expostas acima, sou pelo não conhecimento do Recurso Especial interposto pela d. Fazenda Nacional, em que hábil e tempestivo, para no mérito negar-lhe provimento.

Sala das Sessões – DF, em 06 de novembro de 2006.


NILTON LUIZ BARTOLI

