



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 18336.001169/2003-10
Recurso nº 303-131.252 Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-00.053 – 3ª Turma
Sessão de 27 de maio de 2009
Matéria Imposto de Importação - Preferência Tarifária - Divergência entre certificado de origem e Fatura Comercial - Intermediação de País não signatário do Acordo Internacional
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado Petróleo Brasileiro S/A - PETROBRÁS

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 27/10/1998

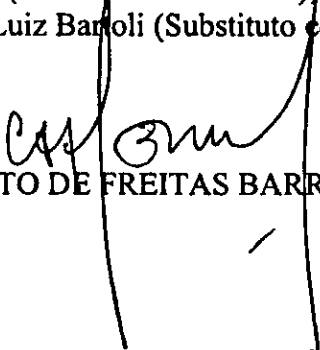
PREFERÊNCIA TARIFÁRIA NO ÂMBITO DA ALADI.
DIVERGÊNCIA ENTRE CERTIFICADO DE ORIGEM E
FATURA COMERCIAL. INTERMEDIÇÃO DE PAÍS NÃO
SIGNATÁRIO DO ACORDO INTERNACIONAL.

É incabível a concessão de preferência tarifária quando não atendidas as condições do favor fiscal. A divergência entre certificado de origem e fatura comercial, associada ao fato de as mercadorias importadas terem sido comercializadas por terceiro país, não signatário do acordo internacional, sem atendimento das condições neste estabelecidas, caracterizam o inadimplemento dessas condições.

Recurso Especial do Procurador Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Judith do Amaral Marcondes Armando (Substituto convocada), Luciano Lopes de Almeida Moraes (Substituto convocado) e Nilton Luiz Baroli (Substituto convocado), que negavam provimento ao recurso.


CARLOS ALBERTO DE FREITAS BARRETO
Presidente




HENRIQUE PINHEIRO TORRES
Relator

FORMALIZADO EM: 22 JUN 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Susy Gomes Hoffmann, Luis Marcelo Guerra de Castro e Antonio Carlos Guidoni Filho (Vice-Presidente Substituto).

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório do acórdão recorrido:

Trata o presente processo de exigência do Imposto de Importação, acrescido de multa e juros de mora e, perfazendo, na data da autuação, um crédito tributário no valor total de R\$ 417.234,39, objeto do Auto de Infração fls. 01-07.

Segundo a descrição dos fatos constantes do Auto de Infração, a empresa em epígrafe promoveu a importação de mercadoria, submetida a despacho aduaneiro com base na Declaração de Importação – DI de nº 98/1078382-5, registrada em 27/10/1998 (fls. 09-12), utilizando a redução da alíquota do Imposto de Importação, prevista no Acordo de Complementação Econômica nº 27 (ACE 27), firmado entre Brasil e Venezuela, executado internamente pelo Decreto nº 1.381, de 31 de janeiro de 1995, e Decreto nº 1.400, de 21 de fevereiro de 1995.

Pelo exame dos documentos que instruíram a DI a fiscalização constatou que o Certificado de Origem indica a Venezuela como país de origem da mercadoria e a PDVSA como empresa exportadora ou produtora. Todavia, a fatura comercial apresentada pelo importador foi emitida pela Petrobrás International Finance Company (PIFCO), empresa situada nas Ilhas Cayman, país que não é membro da ALADI.

Conforme detectou a fiscalização, o contribuinte promoveu a importação de produtos, com transporte direto da Venezuela para o Brasil, sendo recepcionada pela empresa Petróleo Brasileiro S/A, por conta do endosso efetuado pela PIFCO no verso do Conhecimento de Embarque. A PIFCO figura como exportadora na DI ao passo que o Conhecimento de embarque informa a PDVSA.

Além disso, o Certificado de Origem faz menção à fatura nº 45331-0, emitida pela empresa PDVSA Petróleo Y Gás, não havendo correspondência entre o referido documento e a fatura comercial apresentada, de nº PIFSB-588/98, a qual foi emitida pela PIFCO, situada nas Ilhas Cayman. Em um dos campos dessa fatura há indicação do número do certificado de origem.

Acrescenta a fiscalização que o certificado de origem não informa a quantidade de mercadoria e, como não foi apresentada a respectiva fatura comercial, não há como saber a quantidade de mercadoria certificada. Outra constatação diz respeito ao código NALADI-SH, informado no certificado de origem como sendo 2710.00.50, ao passo que na DI consta 2710.00.30, violando o art. 1º do Acordo 91 da ALADI, apenso ao Decreto nº 98.836/1990.

De acordo com a Resolução nº 78 da ALADI (Decreto nº 98.874/1990), para se beneficiar de preferência tarifária, os documentos de exportação devem ser acompanhados de um certificado de origem, porém, no caso concreto, o documento foi expedido após o embarque, não podendo, portanto, amparar a mercadoria em questão. Observa também a fiscalização que o certificado de origem foi expedido antes da emissão da fatura comercial contrariando o art. 2º do Acordo 91.

Por fim, invocando o art. 111, inciso II, do Código Tributário Nacional, a fiscalização considerou imprestável o certificado de origem para o fim da redução pleiteada, exigindo a diferença de imposto que deixou de ser recolhida, com juros e multa de mora, conforme enquadramento legal citado às fls. 04-05.

Cientificado do lançamento em 06/09/2001, conforme fl. 01, o contribuinte insurgiu-se contra a exigência, apresentando a impugnação de fls. 188-201, em 08/10/2001, por meio da qual expõe as seguintes razões de defesa:

- o Certificado de Origem destina-se a comprovar a origem da mercadoria no âmbito do MERCOSUL, conforme Tratado de Assunção de 1991, promulgado pelo Decreto nº 350, de 21 de novembro de 1991, o qual prevê que referido documento tem validade de 180 dias;*
- quanto à multa pela apresentação do Certificado de Origem fora do padrão, os documentos emitidos na Venezuela, se analisados em conjunto, são iguais e, mesmo que não fossem, inexistem um formulário único;*
- o que interessa é a substância do ato, pois o formulário existe e foi emitido por sociedade certificadora habilitada no país de origem, tendo data, assinatura, especificação das mercadorias, carimbos e todos os aspectos formais foram cumpridos;*
- não pode haver um "baralhamento" de tipos de Certificados de Origem, uma vez que em um mesmo país poderá haver duas ou mais entidades certificadoras, como no caso da Argentina, sendo lógico que não há que haver um padrão, e nesse sentido o Decreto nº 98.974/90 não fala em formulário único;*
- a exceção do Tratado de Assunção não existe nenhuma outra disposição legal acerca da data de emissão da fatura comercial, sendo que qualquer norma de direito interno, principalmente Instrução Normativa, contraria o espírito do tratado internacional;*
- a interpretação teleológica do tratado há que considerar as facilidades das transações realizadas pelos países integrantes do Mercosul e prestigiar a origem dos produtos destes;*

- a "DRF/CE" tem entendimento de que o descumprimento do prazo para apresentação do Certificado de Origem, previsto na IN SRF nº 97, de 1994, não enseja a perda do benefício de redução tarifária, se referido documento atende aos requisitos do Acordo Internacional;
- o Terceiro Conselho de Contribuintes tem entendimento de que não se pode determinar a perda da redução tarifária e considerar nulo o Certificado de Origem sem prova convincente de falso conteúdo ideológico e antes que se proceda a consulta ao órgão emitente do país exportador, não havendo norma que exija relação cronológica entre o Certificado de Origem e a fatura comercial; outro não tem sido o entendimento da Justiça Federal;
- o fato de a ALADI ter permitido a triangulação comercial a partir de 08/12/1997 (sic) não quer dizer que antes estava proibido, pois, sob a ótica do direito comercial, é um costume adotado internacionalmente; a ALADI veio cancelar uma prática comercial há muito adotada;
- tendo em vista o princípio de que é permitido o que não for proibido e com base no art. 5º, inciso II, da Constituição Federal, não havendo lei proibitiva, é improcedente o Auto de Infração;
- em virtude de significativas especificidades geopolíticas, que acarretam limitações aos negócios e inviabilizam o pagamento no prazo estipulado pelo fornecedor, a mercadoria é enviada diretamente para o Brasil e uma das subsidiárias da Petrobrás, por ordem da controladora, paga o preço da compra ao produtor-exportador situado na Venezuela, sendo que, concomitantemente, a Petrobrás revende a mercadoria à mesma subsidiária e a recompra para alongar o prazo para pagamento;
- a fatura final, relativa à recompra, compreende o preço puro e idêntico constante das faturas anteriores, acrescido apenas do repasse dos encargos financeiros das linhas de crédito tomadas;
- a exigência da fatura e o lançamento do imposto contrariam frontalmente a apreciação que sobre a matéria fez o órgão sistêmico da Secretaria da Receita Federal, nos termos na Nota Coana/Colad/Diteg nº 60, de 19/08/1997; que conclui pela regularidade da intermediação, inclusive quando envolver preferência tarifária;
- o art. 4º, "b", da Resolução nº 78 e o Acordo nº 91 não vedam a compra direta com intermediação posterior de terceiros, com finalidade de mera alavancagem financeira e sem trânsito por outro país; a vedação é quanto à figura do atravessador ou especulador e não impede que o importador subsequente negocie a mercadoria, quando já satisfeitas a finalidade e as formalidades do Acordo;
- em razão da falta de recursos necessários para o pagamento do preço, a realização dessas operações de intermediação reputa-se necessária para a empresa, como forma de alavancagem financeira, e vital para a economia do país, no que se refere ao saldo de divisas, abastecimento e preço dos derivados de petróleo, em decorrência do agravamento de custos, acaso seja efetuada a antecipação dos pagamentos;

- a operação comercial não colide com a intenção que presidiu a celebração dos Acordos de redução tarifária, impondo-se o reconhecimento do benefício neles previsto, em homenagem à real origem da mercadoria e sua expedição direta;
- 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, devendo-se observar ainda o devido processo legal.
- o art. 18 do Decreto nº 70.235/1972, com redação dada pela Lei nº 8.748/1993, confere à autoridade julgadora o poder de determinar de ofício a realização de perícia;
- é impertinente a afirmação do fiscal de que o certificado de origem não faz referência à participação de um operador de terceiro país, uma vez que no campo "observações" consta tal informação;
- ao contrário do que alegou a fiscalização, o número da fatura que consta no certificado de origem não diverge da fatura que instrui o despacho, porque aquele número está indicado no campo "invoice";
- não cabe a perda da redução tarifária em razão da falta de informação a respeito da quantidade da mercadoria no certificado de origem, bem como em face da emissão da fatura comercial depois da expedição do certificado;
- o enquadramento legal citado no auto de infração não traz disposição relativa à perda do direito de redução, fazendo com que o citado enquadramento não se coadune com a penalidade aplicada;
- em observância aos princípios da legalidade e tipicidade, erigidos pela Constituição Federal à categoria de princípios fundamentais, só se admite a imposição de penalidade quando detectada conduta que corresponda à exata descrição normativa, sendo que a penalidade imposta, perda da redução tarifária, não existe na legislação vigente;
- as importações ocorreram com base na Portaria DECEX nº 15, de 09 de agosto de 1991, que dispensa a emissão prévia de GI, combinada com a IN SRF nº 6, de 1986, que autoriza os embarques no exterior de produtos petrolíferos sem emissão prévia de GI;
- nos termos do art. 59, inciso II, do Decreto 70.235/1972, o auto de infração está eivado de nulidade por contrariar o art. 10, inciso IV, do mesmo diploma, ao deixar de especificar de modo claro o que está sendo cobrado, a disposição legal infringida a penalidade aplicável;
- em atendimento ao princípio constitucional do contraditório e da ampla defesa, cabe indagar qual a disposição legal infringida e a penalidade aplicável, uma vez que há na mesma autuação enquadramentos legais divergentes;
- aplica-se ao caso o art. 112 do CTN;
- revelar-se imprescindível a realização de uma perícia, apresentando o motivo e os quesitos às fls. 44, sendo suficiente o perito oficial da

Receita Federal, não havendo necessidade de nomeação de perito por parte da impugnante;

- não há como se refutar a apreciação da prova material apresentada pela impugnante, em respeito ao princípio da verdade material e do formalismo moderado, impondo-se uma interpretação flexível e razoável, quanto às formas para evitar que sejam vistas como um fim em si mesmo, desligadas da verdadeira finalidade do processo.

Perante os argumentos acima elencados, a Delegacia da Receita Federal de Julgamentos em Fortaleza - CE entendeu por bem julgar improcedente a impugnação, Acórdão nº 4.822 de 27 de agosto de 2004. Transcrevo em seguida o voto condutor de autoria do relator, AFRF José Fernando Costa D'Almeida:

"I – DAS PRELIMINARES

ADMISSIBILIDADE DA IMPUGNAÇÃO

Deve-se conhecer da impugnação, uma vez que foi apresentada, tempestivamente e por parte legítima.

ALEGAÇÃO DE NULIDADE

Não prospera a alegação de nulidade, haja vista a consentaneidade do enquadramento legal expressamente citado no Auto de Infração com a destrição dos fatos, feita de modo detalhado pela fiscalização.

Tem-se, então, que a exigência tributária repousa sobre base legal clara e descrição indubitável, revelando correlação com a exigência formulada, permitindo ao sujeito passivo exercer amplamente o seu direito de defesa, comprovando-se essa ilação, ademais, pelo teor da impugnação apresentada, em que o defendente demonstra haver compreendido o motivo da autuação. Conclui-se, então, não ter ocorrido preterição do direito de defesa, pelo que não está caracterizada a nulidade suscitada, não se configurando nenhuma das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Pelo contrário, não se consegue vislumbrar qualquer vício que comprometa a validade do lançamento, uma vez que foram atendidas todas as garantias processuais como, nos termos dos arts. 9º e 10 do Decreto nº 70.235, de 1972. Destaque-se ainda que o lançamento foi efetuado com observância dos requisitos dos atos administrativos em geral, além dos requisitos específicos, conforme preconiza o art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN.

Em verdade, o argumento levantado pelo não se prende à ausência de fundamentação da autuação, porquanto esta consta expressamente no Auto de Infração, mas se deve a sua discordância com o enquadramento legal adotado pela fiscalização. Portanto, a alegação de nulidade está assentada em aspectos relativos ao mérito da questão, cuja análise está adiante delineada, uma vez que implica apreciar se são procedentes os fundamentos fáticos e jurídicos que motivaram a autuação, não sendo apropriado, por isso, tratá-la sob o enfoque de nulidade.

DA PRESCINDIBILIDADE DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA //

O art. 16 do Decreto nº 70.235, de março de 1972, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 1993, assim se preceitua:

"Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

IV – as diligências ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16." (grifos na transcrição)

Dada a natureza do exame desejado, poder-se-ia aventar que teria o litigante pretendido solicitar diligência e não perícia. Com efeito, a prova dos fatos alegados não depende de conhecimento técnico especializado, que pudesse justificar a realização de uma perícia. De qualquer modo, a medida não seria acatada, uma vez que os propósitos de eventual diligência ou perícia, de acordo com os motivos suscitados pela impugnante, seriam: investigar se o Certificado de Origem guarda correspondência com a fatura comercial pertinente ao despacho aduaneiro e, com base nesses documentos, identificar o país de origem e concluir se a importação está amparada pelo Acordo tarifário. Ora, tais verificações, por óbvio, prescindem das medidas cogitadas pela defesa, eis que os citados documentos encontram-se acostados a estes autos, sendo possível elucidar as questões suscitadas, conforme apreciado nos fundamentos relativos ao mérito, adiante expostos.

É oportuno ainda ressaltar que o art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 1993, autoriza o julgador a determinar de ofício perícias ou diligências, quando considerá-las necessárias para a instrução do processo e, conseqüentemente, para a solução do litígio. Todavia, em face da existência nos autos de provas suficientes para o julgamento do processo torna-se prescindível a realização de diligência ou perícia. Não determinar diligências ou perícias desnecessárias em nada ofende o princípio do devido processo legal, antes pelo contrário, obedece exatamente a preceito expresso da lei que rege o processo administrativo.

Assim, os autos contêm prova documental de inquestionável valor para a elucidação dos fatos, de modo que referidos documentos, examinados à luz da legislação pertinente, constituem um conjunto probatório suficiente para formar a convicção do julgador.

DA JURISPRUDÊNCIA DOS CONSELHOS DE CONTRIBUINTE

Registre-se que as respeitáveis decisões dos Conselhos de Contribuintes sobre Certificado de Origem não possuem eficácia normativa, em razão da inexistência de lei que lhe atribua tal efeito, e por conseqüência, não têm o condão de vincular o julgamento em primeira instância. Por força do art. 19 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, a autoridade julgadora formará livremente sua

convicção, estando vinculada às provas dos autos e, obviamente, à interpretação que formular acerca das disposições legais e normativas que regem a matéria, o que eventualmente pode coincidir com o entendimento da instância superior.

II – DO MÉRITO

DA PREFERÊNCIA TARIFÁRIA PREVISTA EM ACORDO INTERNACIONAL

A matéria versada no presente processo diz respeito a tratamento tributário favorecido em razão da origem da mercadoria, usufruído pelo sujeito passivo, por aplicação de alíquota reduzida prevista no ACE 27. Nesse sentido, preceitua o art. 434 do Regulamento Aduaneiro – RA, aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 05 de março de 1985 (vigente à época do fato):

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

Parágrafo único - Tratando-se de mercadoria importada do país-membro da Associação Latino-Americano de Integração (ALADI), quando solicitada a aplicação de redução tarifária negociada pelo Brasil, a comprovação constará de certificado de origem emitido por entidade competente, de acordo com modelo aprovado pela citada Associação.”

A Associação Latino-Americana de Integração (ALADI), foi criada pelo Tratado de Montevideu em 12 de Agosto de 1980, e o Brasil, sendo país-membro da citada associação, assinou o Regime Geral de Origem, consubstanciado na Resolução 78 do Comitê de representantes, anexa ao Decreto nº 98.874, de 24 de novembro de 1990, e a Regulamentação das Disposições Referentes à Certificação de Origem, que se operou através do Acordo 91, apenso ao Decreto nº 98.836, de 17 de janeiro de 1990, posteriormente alterado pela Resolução 232 do Comitê de Representantes da ALADI, incorporada em nossa legislação pelo Decreto nº 2.865, de 07 de dezembro de 1998. Tais normas disciplinam a comprovação da origem da mercadoria e estipulam outros requisitos a serem atendidos para fruição das preferências tarifárias pactuadas entre os países membros da ALADI.

O ACE 27, firmado entre Brasil e Venezuela, executado internamente pelo Decreto nº 1.381/95 e Decreto nº 1.400/95, adota em seu art. 10 o Regime de Origem da ALADI, consubstanciado na Resolução 78 e no Acordo 91. Nesse passo, é importante destacar a regra contida no art. 7º da Resolução nº 78 da ALADI, verbis:

“SÉTIMO – Para que as mercadorias objeto de intercâmbio possam beneficiar-se dos tratamentos preferenciais pactuados pelos participantes de um acordo celebrado de conformidade com o tratado de Montevideu 1980, os países-membros deverão acompanhar os documentos de exportação, no formulário-padrão adotado pela Associação, de uma declaração que acredite o cumprimento dos requisitos de origem que correspondam, de conformidade com o disposto no Capítulo anterior.

Essa declaração poderá expedida pelo produtor final ou pelo exportador da mercadoria de que se tratar, certificada em todos os casos por uma repartição oficial ou entidade de classe com personalidade jurídica, credenciada pelo Governo do país exportador.” (grifei)

DA DIVERGÊNCIA ENTRE CERTIFICADO DE ORIGEM E FATURA COMERCIAL

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

Assim, o reconhecimento desse direito pelo Fisco implica a verificação de que a importação ocorreu informada com a devida documentação probatória, competindo ao sujeito passivo assegurar a cobertura documental que o caso requer. Daí inferir-se que a apresentação de Certificado de Origem que ampare a mercadoria submetida a despacho é pressuposto de validade do regime de tributação utilizado pelo importador.

Atente-se para o artigo 1º do Acordo 91 do Comitê de Representantes da ALADI, que trata da regulamentação das Disposições Referentes à Certificação da Origem, promulgado pelo Decreto nº 98.836, de 1990:

“PRIMEIRO – A descrição dos produtos incluídos na Declaração que acredita o cumprimento dos requisitos de origem estabelecidos pelas disposições em vigor deverá coincidir com a que corresponde ao produto negociado, classificado de conformidade com a NALADI, e com a constante na fatura comercial que acompanha os documentos apresentados para seu despacho aduaneiro.” (grifei)

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

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

Ora, se os países participantes estipularam que somente se pode reconhecer a origem da mercadoria e, por conseguinte, o gozo do benefício tarifário, através da vinculação entre certificado e fatura, tem-se como inadmissível substituir a vontade dos países signatários, manifestada no Acordo, com a pretensão de tentar demonstrar a origem por outros meios, sob pena e negar vigência ao acordo internacional. Assim, inexiste qualquer outro meio idôneo que possa suprir essa prova, sem a qual não se pode identificar a origem da mercadoria e reconhecer a redução tarifária.

No caso concreto, além da divergência entre o código NALADI informado no Certificado de Origem em relação ao indicado na DI, verifica-se que, embora o Certificado de Origem, cuja cópia encontra-se anexada às fls. 17, traga explicitamente indicado como País exportador a Venezuela, fazendo referência expressa à mercadoria acobertada pela fatura comercial de nº 45331-0, que teria sido emitida naquele país, a fatura apresentada pelo importador, como documento de instrução da DI, foi a de nº PIFSB-588/98, anexada às fls. 18, emitida pela empresa PETROBRÁS INTERNATIONAL FINANCE COMPANY – PIFCO, localizada nas Ilhas Cayman, país não signatário do ACE 27, estando referida empresa qualificada na respectiva DI como exportadora.

Neste estágio de apreciação, independentemente de qualquer exame quanto, à operação comercial realizada pelo importador, para efeito de fruição da redução tarifária, constata-se que há uma divergência documental relevante, uma vez que o certificado de origem traz informação discrepante com relação à fatura comercial apresentada e, por conseqüência; quanto à mercadoria submetida a despacho, bem como no que se refere ao país exportador dessa mercadoria, o que por si só já inviabiliza o reconhecimento da redução tarifária.

Cumpre ainda destacar que a mera indicação do número da fatura comercial, mencionado no Certificado de Origem, bem como do número desse mesmo certificado, em um campo da fatura emitida pela empresa das Ilhas Cayman, não supre as exigências acima estacadas, nem tem o condão de constituir um vínculo entre os documentos, tratando-se de informação unilateral do exportador situado nas Ilhas Cayman, o qual não possui legitimidade para criar um vínculo entre sua fatura, emitida posteriormente, e um Certificado de Origem já expedido na Venezuela e vinculado a outra fatura. Portanto, deve-se tomar por base a informação da instituição que tem legitimidade para certificar a origem e não a da empresa exportadora de terceiro país.

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

4

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

O fato de a mercadoria ser procedente da Venezuela e ter sido transportada diretamente para o Brasil não tem o condão de comprovar a sua origem, ou seja, de demonstrar o local em que foi produzida, o que somente é possível mediante a declaração da entidade competente por meio do Certificado de Origem.

DA EXPEDIÇÃO DO CERTIFICADO DE ORIGEM ANTES DA EMISSÃO DA FATURA

Ao contrário do que sustenta o defendente, existe disposição normativa prevista em acordo internacional no âmbito da ALADI acerca da data de expedição do Certificado de Origem em relação à emissão da fatura comercial correspondente. Trata-se do art. 2º do Acordo 91, segundo o qual “os certificados de origem não poderão ser emitidos em antecipação à data de emissão da fatura comercial correspondente à operação de que se trate, mas na mesma data ou dentro dos sessenta dias seguintes.” Tal norma reforça a conclusão sobre a vinculação que deve existir entre Certificado de Origem e fatura e se justifica pelo fato de ser inadmissível certificar a origem de uma mercadoria, fazendo constar no respectivo documento o número da fatura, se esta ainda nem foi emitida.

A propósito, a Decisão nº 601/98, da DRJ em Fortaleza e não da DRF/CE, como afirmado na impugnação, não trata dessa matéria, ao contrário do que faz crer o defendente. Referida decisão versa sobre a entrega do Certificado de Origem pelo contribuinte, na repartição aduaneira, após o prazo previsto na IN SRF nº 97/94, e não sobre o prazo para emissão do Certificado pelo órgão competente do país exportador, em relação à data da fatura comercial.

Entretanto, do exposto no tópico anterior depreende-se que, no caso, não há lógica alguma em afirmar, como fez a fiscalização, que uma das irregularidades detectadas seria a expedição do Certificado de Origem antes da emissão da fatura comercial, porquanto se o certificado apresentado não se correlaciona mesmo à fatura, é despiciendo perquirir acerca da data de expedição de um documento em relação ao outro, para fins de caracterizar infração. Não há vínculo entre ambos os documentos, o que desautoriza qualquer conclusão a respeito do cumprimento ou não da exigência normativa quanto à antecedência de emissão do Certificado em relação à fatura. Assim, essa constatação é irrelevante para a descaracterização da redução de alíquota pleiteada. Ressalte-se, contudo, que a impropriedade desse argumento não invalida os demais fundamentos em que se baseou a fiscalização, conforme analisados neste voto.

M

DA FALTA DE INFORMAÇÃO A RESPEITO DA QUANTIDADE DE MERCADORIA

Por outro lado, deve-se reconhecer que a mera falta de indicação da quantidade de mercadoria no Certificado de Origem não serve de suporte ao lançamento, uma vez que o citado documento, em regra, não traz expressamente tal informação; o faz apenas de modo indireto, na medida em que faz referência à fatura comercial a que se vincula, a qual deve conter a quantidade de mercadoria negociada.

Observe-se ainda que a matéria aí não se esgota, devendo-se prosseguir a apreciação, perquirindo-se quanto aos efeitos da intermediação de terceiro país, não signatário do Acordo, na transação internacional que resultou na importação, para examinar se, mesmo nessa hipótese, é cabível a fruição da redução de alíquota prevista no âmbito da ALADI.

DA INTERMEDIÇÃO DE TERCEIRO PAÍS NÃO SIGNATÁRIO DO ACORDO

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

Deve-se compreender que os Acordos firmados no âmbito da ALADI visam estabelecer, a longo prazo e de maneira gradual e progressiva, um mercado comum, que culmine com a eliminação das tarifas e outras barreiras ao comércio entre os países que dele participam. Neste mister, evidencia-se de suma importância o estabelecimento de normas que visem preservar a finalidade que norteou a celebração do Acordo.

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

Uma leitura acurada dos dispositivos legais que disciplinam o Regime de Origem permite a inferência de que regra é a vedação à intermediação de terceiros países, na medida em que há norma dispondo de forma inequívoca que deverá haver uma correspondência entre o Certificado de Origem e a fatura comercial que acompanha os Documentos apresentados para o despacho aduaneiro, assegurando-se, dessa forma, que a mercadoria submetida ao despacho é a mesma, objeto da certificação e que a operação comercial que deu ensejo à importação se amolda aos princípios pactuados nos Acordos, atendendo, assim, a seus objetivos.



Pode-se concluir, portanto, que, exceto na hipótese de transações comerciais em que intervenha "operador" de terceiro país, conforme abordado adiante, o legislador não deixou margem para outro tipo de intermediação. Com razão, em conformidade a Regulamentação das Disposições Referentes à Certificação da Origem (Acordo 91), deve estar cristalinamente demonstrado que o produto acreditado pelo certificado de origem é o efetivamente negociado com o emissor da fatura comercial do país produtor, sendo considerado exportador, para esse fim, o País-membro da ALADI signatário do Acordo.

Importante ressaltar que, uma vez que o produtor é identificado como aquele fabrica a mercadoria, podendo não se confundir com o exportador, ou seja, o que promove a venda e emite a fatura comercial correspondente, a qual acompanha os documentos de exportação, fica evidente o motivo de constar o nome do país exportador no Certificado de Origem, qual seja, identificar os países envolvidos na transação comercial.

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

Deve-se evitar conclusões com base numa interpretação isolada do art. 4º da Resolução ALADI/CR n° 78, de 1987, porquanto esta impõe apenas um dos requisitos a serem atendidos para fins de fruição dos tratamentos preferenciais, qual seja a expedição direta da mercadoria, sendo que também são exigidos outros requisitos pelas normas do Regime de Origem.

Fazendo-se uma interpretação lógico-sistemática das normas que disciplinam regime, pode-se inferir, como regra geral, que a vedação à intermediação de um terceiro país é ínsita à natureza do acordo tarifário, que visa o favorecimento apenas dos países signatários. Nessa perspectiva é que o art. 1º do Acordo 91 estabelece a obrigatoriedade de vinculação expressa entre o documento de certificação e a fatura comercial, de modo a permitir a identificação da origem da mercadoria.

Por outro lado, impõe-se reconhecer que as operações conhecidas por triangulação comercial passaram a ser prática freqüente no comércio internacional moderno. Assim, com o advento da Resolução 232 do Comitê de Representantes da ALADI, incorporada em nossa legislação pelo Decreto n° 2.865, publicado em 08/12/1998, que alterou o Acordo 91; foi modificado o regime de origem, passando-se a permitir a participação de um operador de um terceiro país, desde que atendidos os requisitos estabelecidos na citada Resolução. Todavia; não se aplicam as disposições da Resolução 232 à espécie dos autos, visto que a importação ocorreu antes do início de vigência da referida norma. Assim, não há que falar em observação, no certificado de origem, sobre participação de operador de terceiro país, mesmo porque tal, informação não consta no citado documento (fls. 17).



Alíás, da análise das peças processuais, tendo em vista a falta de vinculação entre Certificado e fatura, sequer restou comprovada a intermediação de um operador de terceiro país. O que se evidencia dos documentos é a negociação com uma empresa situada nas Ilhas Cayman, que fatura e exporta para o Brasil uma mercadoria, para a qual se pretende aplicar preferências tarifárias pactuadas entre Brasil e Venezuela, com base nos Acordos firmados no âmbito da ALADI.

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

Destaque-se ainda que não há contrariedade entre essa conclusão e a Nota COANA/COLAD/DITEG nº 60/1997, a que alude a defendente. Ao contrário do que interpreta, a nota em apreço diz expressamente que ALADI não havia regulamentado tal situação até então, porém, sustenta exatamente a necessidade de correlação entre a fatura comercial e o Certificado de Origem, nos termos hoje preconizados na Resolução 232 acima citada.

Não cabe alegar a inexistência de previsão normativa expressa para a perda de redução tarifária. Por razões óbvias, tratando-se de uma operação comercial entre uma empresa brasileira e outra das Ilhas Cayman, sem respaldo em certificado de origem, não há como invocar a redução tarifária prevista no ACE 27, firmado no âmbito da ALADI, porque reside na essência das normas que disciplinam o regime de origem, a vedação pretensa redução tarifária, quando não atendidos os requisitos previstos nos Acordos de regência.

Pelo exposto neste voto, inexistente dúvida quanto aos aspectos elencados nos incisos do art. 112 do CTN, não se justificando, portanto, a sua aplicação ao caso, sendo incabível falar em interpretação mais favorável ao acusado.

Labora em equívoco a impugnante quando alude ao prazo de validade do Certificado de Origem, referindo-se ao Tratado de Assunção de 1991, promulgado pelo Decreto nº 350, de 21 de novembro de 1991, no âmbito do MERCOSUL. Do mesmo modo é impertinente a alusão a suposta multa pela apresentação do Certificado de Origem fora do formulário-padrão. Também não faz sentido invocar a Portaria DECEX nº 15/1991 e a IN SRF nº 6/1986. Conforme relatado anteriormente, a autuação não se relaciona com as alegadas matérias.

DA PRESCINDIBILIDADE DE CONSULTA AO PAÍS EXPORTADOR

Firmadas as conclusões acima, cumpre examinar o artigo DEZ da Resolução nº 78 da ALADI:

DEZ – 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 ao mencionado país exportador para que este adote as medidas que considere necessárias para solucionar os problemas apresentados.

Em nenhum caso o país importador deterá os trâmites de importação dos produtos amparados nos certificados a que se refere o parágrafo anterior, mas poderá, além de solicitar as informações adicionais que correspondam às autoridades governamentais do país exportador, adotar as medidas que considere necessárias para garantir o interesse fiscal.”

Ressalte-se, inicialmente, que a situação ora apreciada não se enquadra na hipótese descrita no referido art. 10 da Resolução 78, porquanto este se refere aos casos em os certificados expedidos não se ajustam ao regime de origem instituído no acordo internacional, seja quanto aos seus elementos intrínsecos, no que concerne ao cumprimento dos requisitos de origem, à autenticidade ou veracidade da certificação, seja quanto aos seus elementos extrínsecos, como, por exemplo, uso do formulário padronizado, todas essas irregularidades imputáveis à entidade responsável pela emissão do documento.

O cerne da questão em litígio não é a desconformidade do certificado apresentado ao regime de origem adotado pela ALADI; até porque não há elementos para perquirir sobre essa proposição; nem o contribuinte foi autuado por esse motivo. No caso concreto, é a fatura comercial apresentada pelo importador e, por consequência, a mercadoria a ela vinculada, que não estão amparadas pelo certificado de origem expedido na Venezuela, cuja ineficácia não estaria sendo questionada se a importação se referisse ao exportador mencionado no certificado e à mercadoria amparada pela fatura nele indicada.

Ainda, é a operação comercial praticada pelo importador que também não se ajusta aos Acordos da ALADI, os quais não permitem a aplicação das preferências tarifárias para mercadorias objeto de triangulação comercial antes da Resolução 232 e quando não tenham sido atendidos os requisitos previstos na legislação. Por isso mesmo, a importação em causa, por não estar respaldada ao Certificado de Origem apresentado, não se beneficia da pretendida redução de alíquota.

De qualquer modo, a cláusula acima não significa uma vedação ao país importador em perquirir acerca do atendimento dos requisitos previstos nos Acordos firmados no âmbito da ALADI, para fins de reconhecer ou não a fruição das respectivas preferências tarifárias. À obviedade, o país de destino é soberano para recusar reconhecimento de redução tarifária quando considerar que a solicitação do importador não está amparada pelos acordos internacionais invocados.

O dispositivo acima transcrito não condiciona a adoção de medidas fiscais à prévia audiência do país exportador, preceituando apenas que, acaso constatado que os certificados não se ajustam às normas do regime de origem, o fato será comunicado ao país exportador para que este adote as providências cabíveis, e que, além disso, o país

importador poderá solicitar informações adicionais ao país exportador e adotar as medidas fiscais pertinentes.

A solicitação de informações ao país exportador consiste em uma faculdade do país importador, que pode exercê-la segundo julgue necessário para elucidar algum problema detectado num caso concreto. Por isso mesmo, a norma autoriza expressamente a adoção de medidas fiscais independentemente da comunicação ou da solicitação de informações ao país exportador. Portanto, é incabível o argumento no sentido de sempre submetera reconhecimento do benefício ao pronunciamento de Estado estrangeiro e, por isso, não há falar em violação do devido processo legal.

CONCLUSÃO As importações que não se ajustam aos Acordos da ALADI, seja em razão de divergência entre Certificado de Origem e fatura, seja porque o produto estrangeiro é comercializado por terceiro país, sem que tenham sido atendidos os requisitos previstos na legislação de regência, não estão contempladas pela redução de alíquota, devendo se processar pelo regime normal de tributação, ficando sujeitas ao Imposto de Importação, calculado sob a alíquota normal estabelecida para a respectiva classificação fiscal.

Portanto, com base nos fundamentos acima expostos e considerando a competência definida nos arts. 203, I, e 204 c/c Anexo V do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 259, de 24 de agosto de 2001, com as alterações promovidas pela Portaria SRF 3.022, de 29 de novembro de 2001, c/c as Portarias SRF nºs 1.514, de 23 de outubro de 2003, e 1.781, de 26 de dezembro de 2003,

VOTO no sentido de REJEITAR a preliminar de nulidade, suscitada pela impugnante; indeferir o pedido de perícia e diligência e, no mérito, JULGAR PROCEDENTE o lançamento objeto da presente lide para considerar devido o respectivo crédito tributário, constituído no Auto de Infração de fls. 02/06. José Fernando Costa D'Almeida, Auditor Fiscal da Receita Federal, Matrícula nº. 11.236."

Devidamente cientificada, a recorrente apresentou as razões de seu recurso, mantendo na íntegra todo o arrazoadado apresentado em primeira instância com maior menção a julgados pretéritos para embasar as suas alegações, além de anexar relação de bens para arrolamento (fls. 107/108), Licença de Operação referente a empresa PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS - LUBNOR (fls. 109), bem como, demonstrativos financeiros contábeis da empresa, entre eles o balanço contábil anual que foi publicado no Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro em 12 de março de 2004 (fls. 110/193).

A Câmara a quo deu provimento ao recurso. O acórdão foi assim ementado:

Imposto de Importação 1998. Regime preferencial de tributação. Alíquota de tributação na modalidade redução. Triangulação comercial. Normas de execução prevista no acordo de complementação econômica nº 27 (ACE 27), firmado entre Brasil e Venezuela, executado internamente pelo Decreto nº 1.381, de 31 de janeiro de 1995, e Decreto nº 1.400, de 21 de fevereiro de 1995. Certificado de origem. Tratado de assunção firmado em 26/03/1991, promulgado no

Brasil pelo Decreto n° 350, de 21/11/ 1991 entre os países membros da ALADI. Afastadas as preliminares suscitadas. Meras formalidades não podem acarretar a exigência de tributos sobre a operação, por não ferir o princípio da interpretação literal da legislação que outorga o favor fiscal e não possuir previsão legal para o tipo de sanção aplicada.

Por entendimento inequívoco do Conselho de Contribuintes é permitida a prática internacional de operações comerciais e financeiras de triangulação comercial sem a perda da preferência tributária no âmbito da ALADI, se dentro dos trâmites legais. Os Certificados de Origem podem ser apresentados durante e / ou depois de emitidas as faturas e terão prazo de validade de 180 dias. Meros erros formais não podem dar suporte à autuação.

Recurso voluntário provido

A Procuradoria da Fazenda Nacional dissentiu da decisão que lhe foi desfavorável e apresentou recurso especial, fls. 221/243, por meio do qual requereu a reforma do acórdão vergastado para que se restabelecesse a decisão da Primeira Instância Administrativa.

O recurso foi admitido pela Presidente da 3ª Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, despacho às fls. 245/247, quanto ao argumento da Procuradoria, de que:

As importações que não se ajustam aos Acordos da ALADI, seja em razão da divergência entre Certificado de Origem e fatura, seja porque o produto estrangeiro é comercializado por terceiro país, sem que tenham sido atendidos os requisitos previstos na legislação de regência, não estão contempladas pela redução de alíquota, devendo se processar pelo regime normal de tributação, ficando sujeitas ao Imposto de Importação, calculado sob a alíquota normal estabelecida para a respectiva classificação fiscal.

A contribuinte apresentou contra-razões às fls. 252/262. 

É o Relatório.

Voto

Conselheiro HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, dele conheço.

As questões trazidas a debate giram em torno dos efeitos da divergência entre certificado de origem e Fatura Comercial, e, também, do fato de o produto importado haver sido comercializado por terceiro país, não signatário de Acordo Internacional.

As importações efetuadas ao abrigo do benefício de redução tarifária entre os países membros da ALADI para gozarem do favor fiscal devem preencher todos os requisitos estabelecidos no respectivo acordo firmado pelos membros dessa Associação. Dentre esses requisitos apresenta-se como essencial a comprovação da origem da mercadoria, que, nas importações realizadas no âmbito da ALADI, a comprovação dessa origem dá-se exclusivamente por meio do Certificado de Origem. Por conseguinte, O Fisco só pode reconhecer o direito ao favor fiscal quando a importação for realizada ao amparo de toda a documentação exigida, sendo que o ônus probatório da regularização documental compete ao importador.

Assim, a apresentação da documentação exigida, dentre esta o Certificado de Origem que ampare a mercadoria submetida a despacho, é pressuposto de validade do regime de tributação utilizado pelo importador.

De outro lado, a teor do art. 1º do Acordo 91 do Comitê de Representantes da ALADI, promulgado pelo Decreto nº 98.836, de 1990, com a redação dada pela Resolução 232 da ALADI, apensa ao Decreto nº 2.865, de 07 de dezembro de 1998, não deixa margem à dúvida de que a certificação da origem é feita em função da fatura comercial que acoberta determinada partida de mercadoria.

PRIMEIRO - A descrição dos produtos incluídos no formulário que acredita o cumprimento dos requisitos de origem estabelecidos pelas disposições vigentes deverá, coincidir com a que corresponde ao produto negociado, classificado de conformidade com a NALADI/SH, e com a que se registra na fatura comercial que acompanha os documentos apresentados para seu despacho aduaneiro. (destaquei)

A seu turno, o ACE 27, firmado entre Brasil e Venezuela, incorporado à legislação brasileira por meio dos Decretos nºs 1.381/95 e 1.400/95, adotou o Regime de Origem previsto na ALADI, consubstanciado na Resolução nº 78 e no Acordo 91. O art. 7º dessa resolução assim dispõe:

Artigo 7º - Para que as mercadorias objeto de intercâmbio possam beneficiar-se dos tratamentos preferenciais pactuados pelos participantes de um acordo celebrado de conformidade com o Tratado de Montevideu 1980, os países - membros deverão acompanhar os documentos de exportação, no formulário - padrão adotado pela

Associação, de uma declaração que acredite o cumprimento dos requisitos de origem que correspondam, de conformidade com o disposto no Capítulo anterior.

Essa declaração poderá ser expedida pelo produtor final ou pelo exportador da mercadoria de que se tratar, certificada em todos os casos por uma repartição oficial ou entidade de classe com personalidade jurídica, credenciada pelo Governo do país exportador.

É de clareza meridiana que a exegese das normas internacionais insertas nos dispositivos transcritos linhas acima é no sentido de ser indissociável a vinculação existente entre o Certificado de Origem da mercadoria e a fatura comercial correspondente. Não é por outro motivo que o formulário-padrão, adotado para a mencionada certificação, possui campo próprio destinado à informação expressa do número da fatura a que se relaciona. Por conseguinte, cada Certificado de Origem refere-se, exclusivamente, à mercadoria constante da fatura comercial nele indicada.

Assim, não resta a menor dúvida de que é o vínculo entre Certificado de Origem e fatura comercial que garante o cumprimento dos requisitos fixados entre os Estados signatários do Acordo, e legitima o gozo do benefício tarifário quanto à mercadoria importada.

Aqui, peço licença para transcrever a conclusão do ilustre relator do acórdão da DRJ, com as quais comungo.

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

28. Ora, se os países participantes estipularam que somente se pode reconhecer a origem da mercadoria e, por conseguinte, o gozo do benefício tarifário, através da vinculação entre certificado e fatura, tem-se como inadmissível substituir a vontade dos países signatários, manifestada no Acordo, com a pretensão de tentar demonstrar a origem por outros meios, sob pena de negar vigência ao acordo internacional. Assim, inexistente qualquer outro meio idôneo que possa suprir essa prova, sem a qual não se pode identificar a origem da mercadoria e reconhecer a redução tarifária.

29. No caso concreto, além da divergência entre o código NALADI informado no Certificado de Origem em relação ao indicado na DI, verifica-se que, embora o Certificado de Origem, cuja cópia encontra-se anexada à fl. 17, traga explicitamente indicado como País exportador a Venezuela, fazendo referência expressa à mercadoria acobertada pela fatura comercial de nº 45331-0, que teria sido emitida naquele país, a fatura apresentada pelo importador, como documento de instrução da DI, foi a de nº PIFSB-588/98, anexada à fl. 18, emitida pela empresa PETROBRÁS INTERNATIONAL FINANCE COMPANY - PIFCO, localizada nas Ilhas Cayman, país não signatário do ACE 27, estando referida empresa qualificada na respectiva DI como exportadora.

30. Neste estágio de apreciação, independentemente de qualquer exame quanto à operação comercial realizada pelo importador, para efeito de fruição da redução tarifária, constata-se que há uma divergência documental relevante, uma vez que o certificado de origem traz informação discrepante com relação à fatura comercial apresentada e, por consequência, quanto à mercadoria submetida a despacho, bem como no que se refere ao país exportador dessa mercadoria, o que por si só já inviabiliza o reconhecimento da redução tarifária.

31. Cumpre ainda destacar que a mera indicação do número da fatura comercial, mencionado no Certificado de Origem, bem como do número desse mesmo certificado, em um campo da fatura emitida pela empresa das Ilhas Cayman, não supre as exigências acima destacadas, nem tem o condão de constituir um vínculo entre os documentos, tratando-se de informação unilateral do exportador situado nas Ilhas Cayman, o qual não possui legitimidade para criar um vínculo entre sua fatura, emitida posteriormente, e um Certificado de Origem já expedido na Venezuela e vinculado a outra fatura. Portanto, deve-se tomar por base a informação da instituição que tem legitimidade para certificar a origem e não a da empresa exportadora de terceiro país.

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

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

34. O fato de a mercadoria ser procedente da Venezuela e ter sido transportada diretamente para o Brasil não tem o condão de comprovar a sua origem, ou seja, de demonstrar o local em que foi produzida, o que somente é possível mediante a declaração da entidade competente por meio do Certificado de Origem.

Esclareça-se, por oportuno, que não há contrariedade entre a posição aqui adotada e a Nota COANA/COLAD/DITEG nº 60/1997, a que alude a autuada. Ao contrário do alegado no recurso voluntário, a nota em apreço diz expressamente que ALADI não havia regulamentado tal situação até então, porém, a manifestação Fazendária sustenta exatamente a

necessidade de correlação entre a fatura comercial e o Certificado de Origem, nos termos hoje preconizados na Resolução nº 232 acima citada.

Em outro giro, além da apresentação de Certificado de Origem e de fatura comercial, em conformidade com as normas previstas no acordo internacional, a importação das mercadorias deve obedecer às demais regras determinadas nos Acordos de regência.

O escopo de se condicionar a redução de tarifa às importações amparadas por certificado de origem emitido, nos termos e na forma prevista pela ALADI é para prevenir operações comerciais que, pela sua natureza, poderiam, de modo ilegítimo, estender o benefício fiscal às importações de terceiros países não signatários do tratamento preferencial. Assim, à exceção de operações em que intervenha operador de terceiro país, para que haja o benefício fiscal, deve-se demonstrar que o produto acreditado pelo certificado de origem é o efetivamente negociado com o emissor da fatura comercial do país produtor, sendo considerado exportador, para esse fim, o País-membro da ALADI signatário do Acordo.

Vale aqui transcrever a norma inserta no art. 4º da Resolução ALADI/CR nº 78, de 1987:

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

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

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

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

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

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

De outro lado, não se pode olvidar que, com a globalização, é cada vez mais freqüente as operações comerciais que envolvam mais de 2 países, denominadas de operações triangulares. A par dessas mudanças nas relações comerciais internacionais, o Comitê de Representantes da ALADI editou a Resolução nº 232, que veio a ser incorporada na legislação brasileira pelo Decreto nº 2.865, publicado em 08/12/1998. Essa resolução alterou o Acordo 91, no sentido de modificar o regime de origem, passar a permitir a participação de um operador de um terceiro país, membro ou não da ALADI, da seguinte forma:

SEGUNDO - Quando a mercadoria objeto de intercâmbio for faturada por um operador de um terceiro país, membro ou não 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 terceiro país, a área correspondente do certificado não deverá ser preenchida. Nesse caso, o importador apresentará à administração aduaneira correspondente uma declaração juramentada que justifique o fato, onde deverá indicar, pelo menos, os números e datas da fatura comercial e do certificado de origem que amparam a operação de importação.

Todavia as disposições acima não se aplicam à espécie dos autos, posto que, da documentação carreada aos autos, não se verifica a participação de um operador, nos moldes previstos na Resolução acima transcrita. A uma porque a falta de vinculação entre Certificado de origem e a fatura comercial, ilide a prova da intermediação de um operador de terceiro país. A única evidência extraída da documentação juntada pela autuada é de que houve participação de sociedade empresária situada nas Ilhas Cayman, que fatura e exporta para o Brasil mercadoria, para a qual se pretende aplicar preferências tarifárias pactuadas entre este e a Venezuela, com base nos Acordos firmados no âmbito da ALADI. A duas porque a alegada operação triangular não foi respaldada pelo Certificado de Origem, para efeito de gozo da redução tarifária, como exige a legislação.

Ressalte-se, por oportuno, que, como bem anotou o acórdão de primeira instância,

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

(...)

53. Não cabe alegar a existência de previsão normativa expressa para a perda de redução tarifária. Por razões óbvias, tratando-se de uma operação comercial entre uma empresa brasileira e outra das Ilhas Cayman, sem respaldo em certificado de origem, não há como invocar a redução tarifária prevista no ACE 27, firmado no âmbito da ALADI, porque reside na essência das normas que disciplinam o regime de origem, a vedação pretensa redução tarifária, quando não atendidos os requisitos previstos nos Acordos de regência.

Esclareça-se, por oportuno, que não se está aqui exigindo tributo com fundamento em mero descumprimento de obrigação acessória, mas sim pelo descumprimento de uma das condições essenciais para a concessão da redução tarifária – certificado de origem –, previstas em acordo internacional (Artigo Segundo do Acordo 91) e, também, no

H

Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto 91.030, de 5 de março de 1985, parágrafo único do art. 434.

Por último, deve-se ter presente que a legislação do comércio exterior envolve uma série de controles a serem implementados pelos países participantes, sendo os ritos e formas previstos nos acordos internacionais imprescindíveis para uniformizar os procedimentos em cada um dos signatários, bem como assegurar o cumprimento fiel das regras estabelecidas no respectivo acordo. Em razão disso, torna-se bastante restrito o campo de aplicação dos princípios do formalismo moderado e da verdade material.

De todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso apresentado pela Fazenda Nacional.

Sala das Sessões, em 27 de maio de 2009.


HENRIQUE PINHEIRO TORRES