



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 2009461 - PA (2021/0339757-7)

**RELATOR** : **MINISTRO FRANCISCO FALCÃO**  
**AGRAVANTE** : FAZENDA NACIONAL  
**AGRAVADO** : PETRÓLEO BRASILEIRO S A PETROBRAS  
**ADVOGADOS** : CANDIDO FERREIRA DA CUNHA LOBO - RJ049659  
MARCO AURÉLIO FERREIRA MARTINS E OUTRO(S) -  
SP194793  
ROBERTA MARIA CAPELA LOPES SIROTHEAU - PA014049  
JOSÉ DAVI CAVALCANTE MOREIRA - DF052440

### EMENTA

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. ASSOCIAÇÃO LATINO-AMERICANA DE INTEGRAÇÃO (ALADI). TRIANGULAÇÃO COMERCIAL. DIVERGÊNCIA ENTRE A CERTIFICAÇÃO DE ORIGEM E O FATURAMENTO DA EXPORTAÇÃO. BENEFÍCIO TRIBUTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE.

I. Não há violação do art. 1.022 do CPC/2015 quando o Tribunal *a quo* se manifesta clara e fundamentadamente acerca dos pontos indispensáveis para o desate da controvérsia, apreciando-a fundamentadamente (art. 489 do CPC/2015), apontando as razões de seu convencimento, ainda que de forma contrária aos interesses da parte, como verificado na hipótese; Precedente: AgInt no REsp n. 1.841.359/PR, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 26/6/2023, DJe de 29/6/2023).

II. Conforme dispõe o art. 4º da Resolução n. 78, de 1987, que aprovou o Regime Geral de Origem para a ALADI, as mercadorias originárias, para serem beneficiadas pelo tratamento tributário preferencial, devem ter sido expedidas diretamente do país exportador para o país importador. Dessa forma, as mercadorias transportadas não podem passar pelo território de países não signatários dos acordos firmados no âmbito da ALADI e, quando em trânsito por um ou mais países não participantes, o trânsito deverá ser justificado por motivos geográficos ou por considerações referentes a requerimentos do transporte; não estejam destinadas ao comércio, uso ou emprego no país de trânsito; e não sofram, durante o transporte e depósito, qualquer operação diferente da carga e descarga ou

manuseio para manter as mercadorias em boas condições.

III. O Acordo 91 do Comitê de Representantes da ALADI, que disciplina a certificação da origem, no art. 1º, preconiza a coincidência entre a descrição dos produtos em declaração de importação, o produto negociado e a descrição constante em fatura comercial que acompanha os documentos em despacho aduaneiro.

IV. Conquanto a triangulação seja prática comum no comércio exterior, não se vislumbra o cumprimento dos requisitos para a concessão do favor fiscal em específico, em virtude da divergência entre a certificação de origem e a fatura comercial, decorrente da exportação dos produtos de origem venezuelana por terceiro país não signatário dos acordos firmados na ALADI.

V. A certificação da origem deve atestar a procedência real da mercadoria, de tal modo não ser possível a expedição direta do país exportador para o país importador ser flexibilizada em função de uma conveniência comercial destinada à redução de custos de maneira fictícia, especialmente quando não for expressamente mencionada no texto normativo.

VI. Agravo conhecido para dar parcial provimento ao recurso especial.

## **ACÓRDÃO**

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Turma, por unanimidade, conhecer do agravo para dar parcial provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator.

Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques, Teodoro Silva Santos e Afrânio Vilela votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 02 de abril de 2024.

Ministro Francisco Falcão  
Relator



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 2009461 - PA (2021/0339757-7)

**RELATOR** : **MINISTRO FRANCISCO FALCÃO**  
**AGRAVANTE** : FAZENDA NACIONAL  
**AGRAVADO** : PETRÓLEO BRASILEIRO S A PETROBRAS  
**ADVOGADOS** : CANDIDO FERREIRA DA CUNHA LOBO - RJ049659  
MARCO AURÉLIO FERREIRA MARTINS E OUTRO(S) -  
SP194793  
ROBERTA MARIA CAPELA LOPES SIROTHEAU - PA014049  
JOSÉ DAVI CAVALCANTE MOREIRA - DF052440

### EMENTA

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. ASSOCIAÇÃO LATINO-AMERICANA DE INTEGRAÇÃO (ALADI). TRIANGULAÇÃO COMERCIAL. DIVERGÊNCIA ENTRE A CERTIFICAÇÃO DE ORIGEM E O FATURAMENTO DA EXPORTAÇÃO. BENEFÍCIO TRIBUTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE.

I. Não há violação do art. 1.022 do CPC/2015 quando o Tribunal *a quo* se manifesta clara e fundamentadamente acerca dos pontos indispensáveis para o desate da controvérsia, apreciando-a fundamentadamente (art. 489 do CPC/2015), apontando as razões de seu convencimento, ainda que de forma contrária aos interesses da parte, como verificado na hipótese; Precedente: AgInt no REsp n. 1.841.359/PR, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 26/6/2023, DJe de 29/6/2023).

II. Conforme dispõe o art. 4º da Resolução n. 78, de 1987, que aprovou o Regime Geral de Origem para a ALADI, as mercadorias originárias, para serem beneficiadas pelo tratamento tributário preferencial, devem ter sido expedidas diretamente do país exportador para o país importador. Dessa forma, as mercadorias transportadas não podem passar pelo território de países não signatários dos acordos firmados no âmbito da ALADI e, quando em trânsito por um ou mais países não participantes, o trânsito deverá ser justificado por motivos geográficos ou por considerações referentes a requerimentos do transporte; não estejam destinadas ao comércio, uso ou emprego no país de trânsito; e não sofram, durante o transporte e depósito, qualquer operação diferente da carga e descarga ou

manuseio para manter as mercadorias em boas condições.

III. O Acordo 91 do Comitê de Representantes da ALADI, que disciplina a certificação da origem, no art. 1º, preconiza a coincidência entre a descrição dos produtos em declaração de importação, o produto negociado e a descrição constante em fatura comercial que acompanha os documentos em despacho aduaneiro.

IV. Conquanto a triangulação seja prática comum no comércio exterior, não se vislumbra o cumprimento dos requisitos para a concessão do favor fiscal em específico, em virtude da divergência entre a certificação de origem e a fatura comercial, decorrente da exportação dos produtos de origem venezuelana por terceiro país não signatário dos acordos firmados na ALADI.

V. A certificação da origem deve atestar a procedência real da mercadoria, de tal modo não ser possível a expedição direta do país exportador para o país importador ser flexibilizada em função de uma conveniência comercial destinada à redução de custos de maneira fictícia, especialmente quando não for expressamente mencionada no texto normativo.

VI. Agravo conhecido para dar parcial provimento ao recurso especial.

## **RELATÓRIO**

Trata-se de ação ordinária ajuizada por PETRÓLEO BRASILEIRO S/A – PETROBRÁS, com vistas à desconstituição de crédito tributário decorrente do processo administrativo fiscal n. 10209.000065/2003-23, no valor de R\$ 35.860,52 (trinta e cinco mil oitocentos e sessenta reais e cinquenta centavos).

Segundo a contribuinte, a exigência do imposto de importação não encontra respaldo jurídico, tendo em vista a redução tarifária prevista em acordo internacional firmado no âmbito da Associação Latino-Americana de Integração (ALADI), ainda que tenha ocorrido a triangulação comercial.

O magistrado de 1ª instância, na sentença de fls. 216-221, julgou procedente o pedido formulado na petição inicial para anular o crédito tributário em comento.

Houve a interposição do recurso de apelação.

O Tribunal Regional Federal da 1ª Região, por unanimidade, decidiu negar provimento ao recurso de apelação, conforme acórdão assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE IMPORTAÇÃO. GLP BUTANO. REDUÇÃO TARIFÁRIA. BENS COM ORIGEM E DESTINADOS A PAÍSES INTEGRANTES DA ALADI — PARTICIPAÇÃO DE TERCEIRO PAÍS, COMO OPERADOR, NÃO SIGNATÁRIO DO TRATADO DE MONTEVIDÉU 1980. POSSIBILIDADE.

1. Havendo "Certificado de Origen", "Bill of Landing" e "Invoice" provando que o combustível importado é de origem venezuelana (país integrante da ALADO, despachado desse país diretamente para o Brasil (também integrante da ALADO, autoriza-se, em princípio, a redução da tarifa do Imposto sobre Importação, nos termos do Acordo de Complementação Econômica n.º 39 (ratificado pelo Decreto 3.138, de 16 AGO 1999). (AG 0067629-40.2011.4.01.0000 / PA, 7º Turma, Des. Luciano Tolentino Amaral, DJ 21/09/2012.)

2. O fato de os produtos terem sido faturados pelas subsidiárias da PETROBRÁS nas Ilhas Cayman, país que não é membro da ALADI, não desnatura o conceito de origem para fins de fruição do tratamento preferencial, pois o que importa é que o Certificado de Origem tenha sido emitido pelo país produtor, no caso, a Venezuela, membro efetivo da ALADI. (AGA 0016619-54.2011.4.01.0000 / MA, 79 Turma, Des. Reynaldo Fonseca, DJ 19/10/2012.)

3. Apelação a que se nega provimento.

Para o Tribunal de origem, a triangulação comercial “*não desnatura o conceito de origem para fins de fruição do tratamento preferencial*”. Dessa forma, tendo em vista a produção na Venezuela e o transporte direto ao Brasil, impõe-se a concessão do benefício, a despeito do faturamento pela *Petrobrás International Finance Company* (PIFCO) em país não signatário dos acordos firmados no âmbito da ALADI.

Os embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional não foram acolhidos.

Às fls. 313-335, a Fazenda Nacional interpôs, com fundamento no art. 105, III, *a*, da CF, recurso especial, alegando violação dos arts. 489, § 1º, IV, e 1.022, II, ambos do CPC/2015; do art. 4º da Resolução ALADI n. 78, de 1987, internalizada pelo Decreto n. 98.874, de 1990, e do art. 1º do Acordo 91 do Comitê de Representantes da ALADI, internalizado pelo Decreto n. 98.836, de 1990; e do art. 111, II, do CTN.

Sustentou, em síntese, (1) o não enfrentamento dos argumentos apresentados em embargos de declaração; e (2) a necessidade de coincidência entre o certificado de origem do produto e a fatura comercial, não sendo possível estender o benefício nos casos em que a exportação é feita por subsidiária situada em país não signatário.

O recurso especial não foi admitido pelo Tribunal de origem, em virtude da necessidade do reexame da matéria fática, o que encontraria óbice na Súmula n. 7 do STJ.

A Fazenda Nacional, com fundamento no art. 1.042 do CPC/2015, interpôs o agravo de fls. 364-381, a fim de demonstrar a inaplicabilidade da Súmula n. 7 do STJ ao caso, sendo desnecessário o revolvimento do conjunto probatório colacionado aos autos.

É o relatório.

## VOTO

A controvérsia dos autos refere-se à interpretação de dispositivos de acordos internacionais incorporados ao ordenamento jurídico nacional pelo Decreto n. 98.874, de 1990, e pelo Decreto n. 98.836, de 1990, não demandando o exame dos elementos fáticos-probatórios colacionados aos autos, sobretudo porque não há divergência quanto à origem dos produtos em país integrante da ALADI e ao faturamento em país com tributação favorecida, nos termos do art. 24 da Lei n. 9.430, de 1996, e do art. 1º da Instrução Normativa n. 1.037, de 2010.

Dessa forma, considerando que a agravante, além de cumprir os pressupostos de admissibilidade deste agravo, logrou impugnar a fundamentação da decisão agravada, passo ao exame do recurso especial interposto.

Não há violação do art. 1.022 do CPC/2015 quando o Tribunal *a quo se*

manifesta clara e fundamentadamente acerca dos pontos indispensáveis para o desate da controvérsia, apreciando-a fundamentadamente (art. 489 do CPC/2015), apontando as razões de seu convencimento, ainda que de forma contrária aos interesses da parte, como verificado na hipótese (AgInt no REsp n. 1.841.359/PR, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 26/6/2023, DJe de 29/6/2023).

Conforme entendimento pacífico desta Corte, “o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão”. A prescrição trazida pelo art. 489 do CPC/2015 confirma a jurisprudência já sedimentada pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça, “sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida”. (EDcl no MS 21.315/DF, relatora Ministra Diva Malerbi (Desembargadora convocada TRF 3ª Região), Primeira Seção, julgado em 8/6/2016, DJe 15/6/2016.)

No caso, o Tribunal de origem se manifestou sobre “o regime jurídico de regência”, embora tenha reputado irrelevante o fato de os produtos terem sido objeto de triangulação comercial, de modo a revelar o mero inconformismo da recorrente nesse ponto.

Vê-se, portanto, que não houve violação dos arts. 489, § 1º, IV, e 1.022, II, ambos do CPC/2015.

Passo agora à análise do mérito do recurso especial.

O Direito Tributário Internacional não se preocupa única e exclusivamente com as hipóteses de dupla tributação sob a perspectiva jurídica (identidade do sujeito em relação a duas soberanias) e econômica (sobreposição de tributos em que a identidade do objeto pode coexistir com a diversidade de sujeitos). Tem por escopo também superar problemas de dupla não-incidência tributária (*double non-taxation*), compreendida como

o fenômeno pelo qual, nas relações entre dois ou mais países, cujas leis tributárias são potencialmente aplicáveis a uma certa situação da vida, esta não é efetivamente abrangida por nenhuma delas.

A dupla não-incidência tributária, assim, pode decorrer da (1) inexistência de tratados internacionais tributários e de normas tributárias internas; (2) de previsões expressas em tratados internacionais, revelando a intenção de soberanias em não tributar determinado fato imponible; ou pode se dar (3) nas situações em que, apesar de atribuída a competência exclusiva para tributar, um dos países acaba por não a exercer, (3.a) seja por razões de lei interna (imunidade, não incidência e isenção), (3.b) seja por conflito de interpretação do tratado ou da lei interna.

Nesse sentido, ensina Alberto Xavier, *in verbis*:

A dupla não tributação jurídica pode ocorrer nas relações entre dois ou mais Estados, quer estes estejam ligados entre si por tratados tributários ou não. Na inexistência de tratado tributário, a dupla não tributação resultará da inexistência, em ambos os Estados em presença, de normas tributárias que se considerem aplicáveis a uma determinada situação de vida (conflito negativo ou vácuo de normas, *Normenmangel*).

Na existência de um tratado tributário entre os Estados em presença, a dupla não tributação pode resultar das próprias regras convencionais. Um primeiro tipo de disposições nesse sentido existirá quando a dupla não tributação é objeto da vontade expressa convergente dos dois Estados, como sucederá quando ambos estabelecem que nenhum dos dois tributará certo tipo de rendimento ou capital (...)

O segundo tipo de disposições convencionais que pode dar origem ao fenômeno da dupla não tributação resulta da existência de normas de repartição de competência tributária entre os Estados em presença que conduzam ao reconhecimento da competência exclusiva de um deles para tributar certo rendimento, seja ele o Estado da residência ou o Estado da fonte. Consequência automática do reconhecimento da competência exclusiva de um Estado é a exclusão da competência do outro Estado, a qual é vulgarmente denominada, ainda que erroneamente, de isenção.

(...)

Quando uma norma convencional atribui a um Estado a competência exclusiva para tributar uma certa situação, proibindo *ipso iure* que o outro exerça os seus poderes tributários, o fenômeno da dupla não tributação pode ocorrer em razão de duas causas distintas:

(i) Ambos os Estados estão de acordo em reconhecer que apenas um deles tem competência exclusiva, mas este Estado não a exerce efetivamente em razão de disposição de sua lei interna (dupla não tributação por razões de lei interna);

(ii) O Estado de residência interpreta as disposições do tratado como concedendo competência exclusiva ao Estado da fonte, mas este último interpreta as mesmas disposições do tratado no sentido de que esta não lhe atribui a referida competência exclusiva (dupla não tributação por conflito de interpretação).

No que concerne à dupla não tributação por razões de lei interna ainda há que distinguir consoante o fundamento da não aplicação da lei interna, a qual pode derivar de: (i) imunidade constitucional, vedando a taxação de certas pessoas ou bens; (ii) não incidência,

no sentido da inexistência de disposição expressa que especificamente tribute uma certa situação; (iii) isenção, a qual por sua vez se pode dividir em: a) objetiva, se subtrair da tributação normal um bem ou rendimento; b) subjetiva, se exclui certas pessoas de tributação em função da natureza delas, de uma forma temporária ou permanente, sendo que em certos casos a isenção de certas pessoas não exclui a imposição da tributação a outras que com ela estão ligadas (...)

No que concerne à dupla não tributação em razão de conflitos de interpretação, importa observar que tais conflitos respeitam, via de regra, não tanto à interpretação das regras dos tratados em si mesmas consideradas, mas à qualificação, em face dessas regras, de certas figuras jurídicas do direito interno dos Estados em presença. (...) (XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 33-35)

Ademais, o Direito Tributário Internacional procura enfrentar o planejamento tributário agressivo (*aggressive tax planning*), consistente na utilização de estratégias por corporações para explorar lacunas e incompatibilidades entre sistemas tributários de dois ou mais países, por meio da manipulação de elementos de conexão para transferir lucros para locais com pouca ou nenhuma relação com a atividade econômica, com vistas à redução ou à anulação da carga tributária.

O planejamento tributário refere-se à escolha racional quanto ao regime tributário a ser aplicado a determinados fatos imponíveis, por meio dos elementos de conexão destinados à solução de conflito entre normas, podendo resultar no afastamento da aplicação de qualquer das normas potencialmente aplicáveis (dupla não-incidência, abordada alhures) ou na incidência de regime menos oneroso ao contribuinte.

Conquanto o planejamento tributário não constitua um ilícito *per se*, cuidando-se de prática inerente à esfera da autonomia privada, a comunidade internacional passou a demandar – sobretudo após a crise do *subprime* de 2008 – respostas adequadas às condutas que, embora formalmente legais, possam ameaçar a integridade, a equidade (*fairness*) e o equilíbrio dos sistemas tributários (DOURADO, Ana Paula. ***Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6***. In: *Intertax*, vol. 43, n. 1, p. 43. Disponível em [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3370307](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3370307)).

Foi desenvolvido, assim, o conceito geral de planejamento tributário agressivo, englobando tanto a elisão como a evasão fiscais, a fim de coordenar a atuação internacional dos países para o desenvolvimento de novas políticas com vistas a eliminar aberturas para exploração de lacunas e incompatibilidades entre sistemas tributários. O planejamento tributário agressivo não apenas implica a perda de arrecadação e a transferência artificial de lucros para locais com tributação ausente ou reduzida em prejuízos aos cofres públicos, mas também cria diversas distorções entre os agentes econômicos nacionais e internacionais, promovendo a alocação ineficiente e desigual dos recursos e, por conseguinte, comprometendo a livre concorrência.

Nesse contexto, o Projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting* – Erosão da Base Tributável e Transferência de Lucros), elaborado no âmbito da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), propôs diversas ações com vistas (1) à neutralização dos efeitos de disparidades no tratamento tributário de duas ou mais jurisdições (*neutralising the effects of hybrid mismatch arrangements*), tais como a dupla dedução, os diferimentos e os créditos excessivos de tributos; (2) ao combate eficiente de práticas tributárias danosas (*harmful tax practices*) – a exemplo da divisão e distribuição de rendimentos, da acumulação de rendimentos em país de tributação privilegiada e da transferência de rendimentos – ampliando a transparência e exigindo realização de atividades substanciais para usufruir de regime tributário mais favorável; (3) à prevenção de abusos ou uso impróprio dos tratados (*prevention of tax treaty abuse*), a exemplo do *rule shopping* (beneficiários por tratado internacional de bitributação que buscam regras mais favoráveis ou constituir vácuos de tributação, de modo a afastar os sistemas tributários passíveis de incidência), *treaty shopping* (acesso indireto a benefícios tributários previstos em acordos bilaterais por não residente nos países signatários, por meio de estruturas societárias e arranjos contratuais específicos, tais como sociedades

condutoras diretas, sociedades trampolins e relações bilaterais de favorecimento) e outras formas indevidas de seletividade de disposições específicas de convenções; entre outros (SIMÕES, Joanna Carolina. *Treaty Shopping: An Overview of Domestic and International Anti-Avoidance Provisions*. In: Doutrinas Essenciais de Direito Internacional, vol. 2, fev. 2012, p. 59-72; LEDUC, Sébastien; MICHELSE, Geerten. *Are Tax Treaties Worth It for Developing Economies?* In: *Corporate Income Taxes under Pressure: Why Reform Is Needed and How It Could Be Designed*. Washington: Fundo Monetário Internacional, 2021. Disponível em <https://www.elibrary.imf.org/display/book/9781513511771/ch008.xml>).

Nesse sentido, a interpretação ampliada de benefícios tributários previstos em acordos internacionais aos casos de triangulação comercial possibilita a criação de aberturas para práticas abusivas de elisão fiscal, configurando incentivo à indesejada seletividade corporativa quanto ao tratamento tributário, em prejuízo às funções redistributivas e concorrenciais dos tributos e em contrariedade aos objetivos da OCDE em relação à tributação internacional. Por conseguinte, impõe-se a observância dos estritos termos da intenção dos países signatários de acordo internacional para fazer jus à obtenção de benefício tributário.

No caso, dispõe o art. 4º da Resolução n. 78, de 1987, que aprovou o Regime Geral de Origem para a ALADI, que as mercadorias originárias, para serem beneficiadas pelo tratamento tributário preferencial, “devem ter sido expedidas diretamente do país exportador para o país importador”.

Dessa forma, as mercadorias transportadas não podem passar pelo território de países não signatários dos acordos firmados no âmbito da ALADI e, quando em trânsito por um ou mais países não participantes, o trânsito deverá ser justificado por motivos geográficos ou por considerações referentes a requerimentos do transporte; não estejam

destinadas ao comércio, uso ou emprego no país de trânsito; e não sofram, durante o transporte e depósito, qualquer operação diferente da carga e descarga ou manuseio para manter as mercadorias em boas condições.

Ademais, o Acordo 91 do Comitê de Representantes da ALADI, que disciplina a certificação da origem, no art. 1º, preconiza a coincidência entre a descrição dos produtos em declaração de importação, o produto negociado e a descrição constante em fatura comercial que acompanha os documentos em despacho aduaneiro.

Nesse sentido, impende transcrever os dispositivos, *in verbis*:

**Resolução n. 78, de 1987 - Regime Geral de Origem:**

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 trasbordo 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.

**Acordo 91, de 1980 - Regulamentação das Disposições Referentes à Certificação da Origem**

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. (Grifos ausentes no original.)

Em conclusão, os países da ALADI firmaram a vinculação entre o certificado de origem e a fatura comercial para fins de comprovação da origem da mercadoria, não sendo possível conferir o tratamento tributário mais favorável quando ausentes os requisitos exigidos por tratado internacional.

É incontroverso que o faturamento da exportação foi realizado pela PFICO em

país não signatário da ALADI (Ilhas Cayman).

Conquanto a triangulação seja prática comum no comércio exterior, não se vislumbra o cumprimento dos requisitos para a concessão do favor fiscal em específico, em virtude da divergência entre a certificação de origem e a fatura comercial, decorrente da exportação dos produtos de origem venezuelana por terceiro país não signatário dos acordos firmados na ALADI. Afinal, a certificação da origem é feita em função da fatura comercial, a qual foi feita em país não signatário dos acordos firmados no âmbito da ALADI.

A certificação da origem deve atestar a procedência real da mercadoria, de modo a não ser possível a expedição direta do país exportador para o país importador ser flexibilizada em função de uma conveniência comercial destinada à redução de custos de maneira fictícia, especialmente quando não for expressamente mencionada no texto normativo.

Nesse sentido, comenta Aleksey Lanter Cardoso:

É de clareza cristalina que se os países participantes estipularam somente se reconhecer a origem da mercadoria e, por conseguinte, o gozo do benefício tarifário, por meio da vinculação entre certificado e fatura, não se revela possível alterar a vontade dos signatários, manifestada no Acordo, com a pretensão de tentar demonstrar a origem por outros meios, sob pena de negar vigência ao acordo internacional.

No momento em que há divergência entre Certificado de Origem e Fatura Comercial, ou a ausência dos requisitos previstos nos acordos internacionais, o Estado importador fica impedido de reconhecer o tratamento preferencial, devendo ser aplicado o regime normal de tributação previsto para os países não signatários dos acordos internacionais.

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.

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. (CARDOSO, Aleksey Lanter. **Regras de Origem e Preferências Comerciais: Análise da Jurisprudência Aplicada aos ACEs 27 e 39 da ALADI**. In: Revista da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, v. 4, n. 2, jul./dez; 2014, p. 79).

Desse modo, a exportação em discussão não se amolda aos requisitos determinados pelo art. 4º do Regime Geral de Origem (Decreto n. 98.874, de 24 de janeiro de 1990) e pelo art. 1º do Acordo 91 do Comitê de Representantes da ALADI (Decreto n. 98.836, de 17 de janeiro de 1990), não devendo as mercadorias serem beneficiadas pelo tratamento tributário privilegiado em relação ao imposto de importação, sob pena de interpretação extensiva de isenção tributária, o que afronta o art. 111, II, do CTN.

Ante o exposto, conheço do agravo para dar parcial provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO  
SEGUNDA TURMA**

Número Registro: 2021/0339757-7

PROCESSO ELETRÔNICO

AREsp 2.009.461 /

PA

Números Origem: 0002358-68.2004.4.01.3900 00023586820044013900 200439000023576  
2358-68.2004.4.01.3900 23586820044013900

PAUTA: 02/04/2024

JULGADO: 02/04/2024

**Relator**

Exmo. Sr. Ministro **FRANCISCO FALCÃO**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro AFRÂNIO VILELA

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. MARIO LUIZ BONSAGLIA

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

**AUTUAÇÃO**

AGRAVANTE : FAZENDA NACIONAL  
AGRAVADO : PETRÓLEO BRASILEIRO S A PETROBRAS  
ADVOGADOS : CANDIDO FERREIRA DA CUNHA LOBO - RJ049659  
MARCO AURÉLIO FERREIRA MARTINS E OUTRO(S) - SP194793  
ROBERTA MARIA CAPELA LOPES SIROTHEAU - PA014049  
JOSÉ DAVI CAVALCANTE MOREIRA - DF052440

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - II/ Imposto sobre Importação

**CERTIDÃO**

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"A Turma, por unanimidade, conheceu do agravo para dar parcial provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator."

Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques, Teodoro Silva Santos e Afrânio Vilela votaram com o Sr. Ministro Relator.