



MINISTÉRIO DA FAZENDA

.mat

Sessão de 27/novembro de 1979

ACORDÃO Nº CSRF/03-0.025

Recurso nº RP/302-0.011

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Recorrido SEGUNDA CÂMARA DO TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: MOORE MCCORMACK (NAVEGAÇÃO) S.A.

FALTA OU EXTRAVIO DE MERCADORIA IMPORTADA: parágrafo único do art. 1º do Decreto-lei nº 37, de 18/11/66. Na hipótese de ser conhecida e apurada a falta em ato de "conferência final de manifesto" (Decreto nº 63.431, de 16/10/68, art. 25), toma-se como referência para cálculo do tributo devido (conversão da taxa de câmbio e aplicação de alíquotas tarifárias) a data da aludida conferência.

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

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, dar provimento ao Recurso Especial para considerar devidos os tributos com base na taxa de câmbio e alíquota vigentes na data da representação relativa à conferência final de manifesto. Vencidos os Conselheiros Enila Leite de Freitas Chagas, Wilfrido Augusto Marques e Eduardo Jorge Pereira Júnior (suplente convocado).

Sala das Sessões (DF), em 27 de novembro de 1979.

  
~~AMADOR OUTEIRO FERNANDEZ~~ PRESIDENTE

  
PAULO DE ALMEIDA RELATOR

  
LEON FREJDA SZKLAROWSKY PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Con-  
selleiros: Hindemburgo Dobal Teixeira, Edwaldo Reis da Silva e Se-  
bastião Rodrigues Cabral.



## SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 0845/58.010/77

RECURSO N.º: — RP/302-0.011

ACÓRDÃO N.º-CSRF/03-0.025

RECORRENTE: — FAZENDA NACIONAL

RECORRIDA: SEGUNDA CÂMARA DO TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: MOORE MCCORMACK (NAVEGAÇÃO) S.A.

### R E L A T Ó R I O

Em decorrência de conferência final de manifesto, constatou-se a falta de mercadorias acusada no auto de infração básico, exigindo-se os tributos correspondentes, calculados com base na alíquota tarifária e valor do dólar fiscal vigentes à época dessa constatação. (fls. 1).

A transportadora responsabilizada não concordou com a época de referência para o cálculo dos tributos e do valor fiscal, alegando que o parágrafo único do art. 60 do Decreto-lei nº 37/66 manda que, nos casos de dano ou avaria e extravio de mercadorias importadas, cabe ao responsável indenizar o valor dos tributos que, em consequência, deixaram de ser recolhidos, de modo que, para a determinação do "quantum" devido, basta verificar o que teria sido recolhido pelo importador, caso não tivesse ocorrido o extravio, isto é, aplicando-se as alíquotas tarifárias vigentes à época em que a mercadoria não extraviada foi submetida a despacho, adotando-se o valor contemporâneo da moeda estrangeira.

A autoridade de primeira instância decidiu pela procedência da ação fiscal, sob o fundamento de que as faltas e acréscimos apurados em conferência final de manifesto terão como

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0845/58.010/77

Acórdão nº CSRF/03-0.025

base de cálculo de impostos devidos a data em que se expedir a intimação prevista no art. 26 do Decreto nº 63.431/68, de conformidade com o determinado na Orientação Normativa Interna nº CST 30/76.

A interessada, então, recorreu ao Terceiro Conselho de Contribuintes, alegando, como já fizera na impugnação inicial, que já por ocasião do despacho aduaneiro, que é instruído com o respectivo conhecimento marítimo, a autoridade aduaneira, ao desembaraçar quantidade de mercadoria ou de volumes inferior à que está indicada naquele documento, desde então TOMA CONHECIMENTO DA FALTA, circunstância aludida no parágrafo único do art. 23 do Decreto-lei nº 37, de 18/11/1966, que esclarece dever a mercadoria em falta ficar "sujeita aos tributos vigorantes na data em que a autoridade aduaneira apurar a falta OU DELA TOMAR CONHECIMENTO", o que aliás, estaria em conformidade com ato da autoridade fiscal regional (Ato Declaratório nº 0800/125, da S.R.R.F. da 8a. Região).

A douta Segunda Câmara do referido Conselho, solucionou o recurso pelo Acórdão nº 24.479 (fls. 43/49, dando-se, por maioria de votos, provimento ao recurso, com apoio no seguinte voto (lido na íntegra em sessão).



Voto vencido a fls. 48/49 (também lido por inteiro em sessão).

É dessa decisão que recorre o ilustre Procurador Representante da Fazenda Nacional junto à Câmara, fazendo-o nos seguintes termos (lido em sessão).

A fls. 54/57 cópia de decisão da autoridade hierárquica então competente sobre assunto idêntico.

O ilustre Procurador do Contencioso Administrativo opinou a fls. 61/64 no mesmo sentido do recurso especial.

É o relatório.



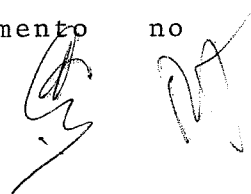
SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL      Processo nº 0845/58.010/77  
Acórdão nº CSRF/03-0.025

V O T O

Conselheiro PAULO DE ALMEIDA, Relator:

Trata-se, Senhor Presidente, de típica "vexata quaestio", questão aliás, mais que tumultuosa, tumultuada, não só pelos responsáveis tributários, mas também no âmbito da própria administração fiscal federal, tantas e tais são as variadas posições encontradas nesse assunto, embora duas teses básicas se distingam e que são as versadas neste recurso: a que defende o caráter puramente declaratório do ato da autoridade que verifica o extravio, com eficácia, portanto, "ex tunc", para efeito de exigência dos tributos com referência à data da descarga do veículo condutor de cujos papéis consta manifestada a carga não encontrada; e a que espousa a natureza constitutiva do referido ato administrativo, de maneira a valer apenas "ex nunc", a partir de sua prolação, para a consequência correlata de serem os impostos atendidos às taxas vigentes quando da formalização da exigência tributária. O mesmo quanto ao valor da moeda estrangeira para estabelecimento da base de cálculo. Os que se filiam à primeira, argumentam com a caracterização do fato gerador do imposto de importação pela entrada da mercadoria no território nacional, definida em lei, no art. 1º do Decreto-lei nº 37/66, não se podendo deslocar a incidência para outra ocasião sem ofensa a ela; os outros apoiam-se no parágrafo único do mesmo artigo legal, conjugado com o mesmo parágrafo do art. 23, do mesmo Decreto-lei, para considerarem a hipótese de incidência, no caso de falta de mercadoria, ocorrida somente quando da verificação da ocorrência, formal e expressamente declarada pela autoridade administrativa.


A primeira posição tem comportado, conforme as circunstâncias, toda a problemática até hoje levantada em torno do preciso momento em que se considera a mercadoria entrada em território nacional, desde o limite das 200 milhas marítimas até a saída da repartição aduaneira, com os momentos intermediários da entrada na barra; ancoragem no lagamar do porto; acostamento no



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0845/58.010/77  
Acórdão nº CSRF/03-0.025

ciais; descarga; entrada nos armazéns; submissão a despacho, etc.- ao sabor da maior conveniência para o interessado. A segunda também tem ensejado, por parte do próprio Fisco, algumas variantes: o Ato Declaratório nº 0800/125/75, da Superintendência Regional da Receita Federal em São Paulo, tão citado nos recursos, mandou que, no caso de falta, os tributos já ficassem calculados em declaração de importação "pro-forma", na ocasião do despacho da mercadoria restante, para efeito de sua posterior exigência; já a Orientação Normativa Interna da Coordenação do Sistema de Tributação de nº 30/76 - hierarquicamente superior àquele - determinou que se tomasse para referência a data em que for expedida a intimação prevista no art. 26 do Decreto 63/431/68, que regulamenta a conferência final de manifesto; nada obstante, a fiscalização em geral toma valor fiscal e alíquota vigentes à data da lavratura do auto de infração, como ficou esclarecido no recurso 93.545 (Processo 0845/57.036/78), mediante diligência determinada pela Câmara competente.

Toda essa controvérsia parece-me, porém, gerada menos por dificuldade de interpretação dos textos legais envolvidos do que por motivação econômico-financeira, tendo em vista especialmente a base de cálculo, sendo sabido que as moedas estrangeiras, mormente o dólar, sempre sobem de valor em relação à moeda nacional, de modo que, para o pagador dos tributos quanto mais antiga a base de cálculo, melhor, e vice-versa para o Fisco, naturalmente. Pois a colocação legal parece-me clara, fácil: se comprovadamente a mercadoria não entrou no país, não há falar-se em fato gerador real, concreto, que é o que resulta da efetiva entrada no território nacional e que é o previsto no "caput" do art. 1º do Decreto-lei 37/66, mas tão somente no fato gerador presumido, previsto e definido no respectivo parágrafo único, como tendo ocorrência vinculada à verificação da falta - "que venha a ser apurada", diz o texto legal. Só então nasce para o Fisco o direito de exigir tributos, pois nessa ocasião é que se caracteriza a circunstância material que a lei adota como presunção do fato impositivo - a não entrada do que devia ter entrado, por estar manifestado.



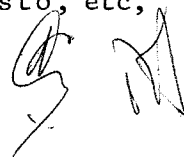
SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL      Processo nº 0845/58.010/77

Acórdão nº CSRF/03-0.025

E o art. 23 é a expressão fiel e conseqüente dessa conceituação, ao dispor que, no caso, a mercadoria ficará sujeita aos tributos vigentes na data em que a autoridade aduaneira apurar a falta ou dela tomar conhecimento. Lógica formal e lógica jurídica, perfeita integração de normas harmônicas em torno de hipótese de incidência específica, contempladora de situação peculiar e independente do fato gerador concreto do tributo.

E para frisar a peculiaridade do fato em discussão, como espécie autônoma de fato tributário do Imposto de Importação, basta lembrar que, no caso de falta total de determinada mercadoria manifestada, não havendo nenhuma quantidade restante a ser despachada, qual seria a data do fato gerador para a exigência dos tributos sobre o total que faltou? A da entrada no território nacional de quê, se nada entrou? É claro, portanto, que só quando constatada a falta, pois apenas então se pode ter como efetivado o fato gerador presumido do parágrafo único do art. 1º. Isso porque, em suma, enquanto que o fato gerador efetivo do I.I. é a entrada da mercadoria no país, o presumido é caracterizado juntamente pelo contrário - a não entrada do que devia ter entrado.

Mas também se controverte quando é que a autoridade aduaneira apura a falta ou toma conhecimento da falta. Ora, apurar é tornar puro, escoimar, eliminar dúvidas ou incertezas, e isso só se faz deliberadamente, mediante, no caso, procedimento específico previsto no Decreto 63.431/68, no que se refere à conferência final do manifesto, enquanto que tomar conhecimento é deparar-se com o fato de qualquer maneira positiva - na conferência da mercadoria posta a despacho e na vistoria aduaneira, especialmente - mas sempre de maneira direta em relação a determinada mercadoria, não, como querem os responsáveis por extravio, de modo vago e genérico, implícito, qual o conhecimento que resultaria de receber a autoridade aduaneira todos os papéis referentes ao navio e à carga, quando de sua chegada, pois é claro que tais documentos são manuseados ordenada e sistematicamente com vistas aos diversos fins peculiares à administração fiscal, nas oportunidades adequadas - despacho, vistoria, conferência de manifesto, etc,



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL      Processo nº 0845/58.010/77

Acórdão nº CSRF/03-0.025

não de uma só vez e simultaneamente para todos os fins. Inegavelmente, tanto a apuração como o conhecimento da falta de mercado ria importada são atos formais, expressos, emitidos oportunamente com objetivos específicos, não podendo ser substituídos por situa ções implícitas.

Tenho pois, por incontestável o direito de a Fazenda Nacional exigir tributos sobre mercadoria estrangeira extraviada' calculados sobre base de cálculo e alíquotas vigorantes à data em que a autoridade fiscal consigna expressamente a falta, em docu mento emitido e protocolizado para esse fim.

Dou, conseqüentemente, provimento ao recurso espe cial.

Brasília, DF em 27 de novembro de 1979

  
PAULO DE ALMEIDA - RELATOR

VOTO DO CONSELHEIRO AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ (PRESIDENTE)

No caso dos autos dois fatos são o cerne da questão: o primeiro, diz respeito à eficácia das normas do artigo 23 e seu parágrafo único do Decreto-lei nº 37, de 18.11.66, face ao estabelecido no art. 19 da Lei nº 5.172, de 25.10.66 (C.T.N.); o segundo, refere-se ao momento em que o Fisco tomaria conhecimento de todos os elementos que lhe possibilitariam exigir dos omissos os tributos sonegados.

Os dois assuntos, na realidade, não apresentam novidade, embora esta Câmara, ainda não tivesse a oportunidade de sobre eles se pronunciar, em razão de sua recente instalação.

Sobre esses dois aspectos os ilustres Conselheiros da Câmara recorrida, Dr. Henrique Manuel Garbayo Guarido (cujo voto foi acostado aos autos pelo Procurador da Fazenda Nacional, fazendo parte integrante do seu arrazoado), Raimundo José Alves Gonçalves e Edwaldo Reis da Silva, já fizeram judiciosos pronunciamentos através dos votos que proferiram no julgamento da tormentosa questão, ora sob apreciação desta Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Também fora dos estritos limites da Câmara recorrida (Colenda 2a. Câmara do 3º Conselho de Contribuintes) a matéria já mereceu acurado exame.

Com efeito, a compatibilidade entre o estabelecido no art. 19 do Código Tributário Nacional e as normas do Decreto-lei nº 37, de 18.11.66, que dispõem sobre o exato momento em que se considera ocorrido o fato gerador (especialmente a hipótese mencionada no art. 23 (mas que por analogia se aplica a qualquer outra situação estabelecida no mesmo Decreto-lei nº 37/66) já foi amplamente estudada pelo Poder Judiciário, tendo o Pleno do Colendo Tribunal Federal de Recursos, ao apreciar o Incidente de Uniformização de Jurisprudência no AMS nº 79.570-SP, assentado o que se lê na Súmula nº 4, daquele Tribunal, in verbis:

"É compatível com o artigo 19 do Código Tributário Nacional a disposição do artigo 23 do Decreto-lei nº 37, de 18.XI.1966. (Referência: Cód. Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25.10.66, Artigos 19, 114 e 116, I; Decreto-lei nº 37, de 18.XI.1966, artigos 1º, 23 e 44; Incidente de Uniformização de Jurisprudência da AMS nº 79.570-SP (Pleno, 10.8.1978)."

Daí para cá a jurisprudência de todas as suas Turmas é indiscrepante, como se observa de inúmeros decisórios, todos unânimes, daquela alta Corte de Justiça, podendo serem mencionados a título de ilustração as AMS nºs. 78.588-SP, 3a. Turma, Relator Ministro Carlos Mário da Silva Velloso; 82.855-SP, 1a. Turma, Relator Ministro Presidente Márcio Ribeiro; 80.552-SP, 2a. Turma, Relator Ministro Paulo Távora; e 84.258-SP, 1a. Turma, Relator Ministro Washington Bolivar de Brito.

Da mesma forma, o Egrégio Supremo Tribunal Federal, em diversos arestos unânimes apreciando a mesma matéria, já sentenciou em acórdão da lavra do eminente Ministro Rafael Mayer:

"Imposto de importação. Fato gerador - Alíquota. Mercadoria para consumo ou entrepostada. Compatibilidade da disposição do art. 23 do Decreto-lei 37/66 com o art. 19 do Código Tributário Nacional. Enquanto o CTN define como fato gerador a entrada da mercadoria no território nacional, o Decreto-lei 37/66 o completa especificando o necessário momento nele não previsto, de modo a tornar precisa no espaço, no tempo e na circunstância a ocorrência do fato gerador. Procedentes do STF. - Recurso extraordinário não conhecido. (RE nº 91.309-2-SP, 1a. Turma, sessão de 14.8.79 in D.J., de 10.9.79)."

Este pronunciamento ratifica o anterior do Ministro Relator no RE nº 90.114-SP.

Igualmente a Colenda 2a. Turma do Excelso Supremo Tribunal Federal já se pronunciara uniformemente no Agravo de Instrumento nº 74.597-RJ, em que foi Relator o Ministro Cordeiro Guerra e no RE nº 90.471-MG, relatado pelo eminente Ministro Moreira Alves, lendo-se na ementa deste último decisório:

"Fato gerador do imposto de importação em se tratar de mercadoria para consumo e entrepóstada. Não é desarrazoada a interpretação de que, em tais hipóteses, se aplica o art. 23 do Decreto-lei nº 37-66, não se podendo afastá-lo sob o fundamento de ser o CTN lei complementar, uma vez que ambos - o CTN e o Decreto-lei nº 37-66, que lhe é posterior - entraram em vigor anteriormente à Constituição de 1967, sendo portanto, leis ordinárias que, no tocante às normas gerais do direito tributário (o que sucede com as que definem fato gerador), passaram a considerar-se como leis complementares a partir da vigência daquela Constituição. Aplicação da Súmula 400.  
Inexistência do dissídio de jurisprudência alegado no recurso.  
Recurso extraordinário não conhecido."

Por outro lado, o segundo aspecto da questão, ou seja, o momento em que a autoridade competente toma conhecimento pleno dos elementos que a habilitem a, cumulativamente: conhecer da infração e identificar o infrator para, após ouvir este último, estar em condições de formalizar a exigência fiscal, também haviam sido minuciosamente analisadas pela antiga Instância Especial (Ministro da Fazenda ou Secretário-Geral do mesmo Ministério, em razão de delegação de competência), como se pode observar da decisão, também acostada aos autos pelo ilustre Procurador da Fazenda Nacional que interpôs o Recurso, concluindo-se que: na ausência de ciência à repartição fiscal, por qualquer que seja o meio utilizado, dos nomes do transportador e importador, da quantidade e qualidade da mercadoria considerada extraviada e dos demais elementos indispensáveis para o cálculo do tributo, somente com a "conferência fiscal de manifesto" são detectados aqueles elementos que — ainda mediante certas cautelas, tal como a intimação prévia do transportador (pois é comum nesta fase ele vir a provar a inexistência do extravio, dado a mercadoria ter aportado por outro navio, a mesma quantidade importada ter vindo em menos volumes etc.) — habilitarão a Fazenda Nacional a quantificar a obrigação tributária e a qualificar o sujeito passivo, em fim, a formalizar a exigência fiscal.

Em face do exposto, dou provimento ao recurso especial.

  
AMADOR OUTEREÑO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE 