



MINISTÉRIO DA FAZENDA

YSC

Sessão de 27 novembro de 1979

ACORDÃO Nº CSRE/03-0.018

Recurso nº - RP/302-0.036

Recorrente - FAZENDA NACIONAL

Recorrido 2a: CÂMARA DO 3º CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Sujeito Passivo: CIA. EXPRESSO MERCANTIL

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 vigorerantes na data da representação relativa à conferência final de manifesto. Vencidos os Cons. Randolpho Henrique de Souza Neto (Relator), Enila Leite de Freitas Chagas e Wilfrido Augusto Marques. Designado Relator para o acórdão o Cons. Edwaldo Reis da Silva.

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

AMADOR OUTERELO FERNANDEZ

PRESIDENTE

EDWALDO REIS DA SILVA

RELATOR DESIGNADO

LEON FREJDA SZKLAROWSKY

PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes
Conselheiros: HINDEMBURGO DOBAL TEIXEIRA, PAULO DE ALMEI-
DA e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 0845/60.033/78

RECURSO N.º:- RP/302-0.036

ACÓRDÃO N.º:- CSRF/03-0.018

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

RECORRIDA: SEGUNDA CÂMARA DO TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: CIA. EXPRESSO MERCANTIL

R E L A T Ó R I O

Em ato de conferência final de manifesto, foi apurada, pelo órgão fiscal, falta de mercadorias estrangeiras importadas, sendo responsabilizada pelo evento a empresa transportadora, da qual se exige, nos termos do Art. 60 do Decreto-Lei nº 37 de 18.11.66, indenização do valor do Imposto de Importação correspondente, além da multa prevista no Art. 106, inciso II, alínea "d", do referido Decreto-Lei (v. decisão de primeira instância, de fls. 14/19).

A responsabilizada reconhece e confirma os extravios apurados, mas discorda da autoridade aduaneira quanto à forma de cálculo do tributo devido, que entende deva ter por base os valores - taxa de câmbio e alíquotas - vigentes ao tempo da importação (fls. 25/28).

Apelou, assim, à 2a. Câmara do Egrégio 3º Conselho de Contribuintes, que, por maioria de votos, deu provimento ao recurso interposto (Acórdão nº 24.401, de 17/04/1979, fls. 34/42, lido em sessão).

Dessa r. decisão recorre, tempestivamente, o ilustre Dr. Procurador da Fazenda Nacional junto àquele órgão. Em

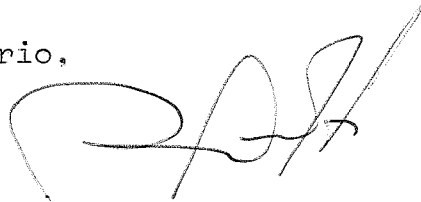
SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0845/60.033/78

Acórdão nº CSRF/03-0.018

suas razões de fls. 43/46, que leio na íntegra em plenário, sustenta que no ato de conferência final do manifesto do veículo transportador "é que se conhece oficialmente a falta e deflagra-se, por tanto, o fato gerador", devendo, pois, ser adotados, no cálculo do respectivo crédito tributário, o "dólar fiscal" e as alíquotas tarifárias vigorerates nessa ocasião.

Em seu Parecer de fls. 61/64, que passo a ler, na íntegra, o Dr. Procurador junto a este órgão, pede o provimento do recurso da Fazenda.

É o relatório,



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0845/60.033/78
Acórdão nº-CSRF/03-0.018

V O T O

Conselheiro EDWALDO REIS DA SILVA, Relator Designado:

Versa o processo sobre a data a ser tomada por base para o cálculo do Imposto de Importação devido, na hipótese de falta de mercadoria estrangeira, ocorrida na descarga do navio transportador e apurada em conferência final de manifesto.

A autuada expressamente reconhece os extravios apurados e admite sua responsabilidade pelos mesmos.

O litígio, portanto, cinge-se exclusivamente à determinação da base de cálculo do referido tributo.

Trata-se, sem dúvida, de matéria bastante controversa, sobre a qual a própria Administração Tributária, em vários de seus níveis, já teve oportunidade de manifestar-se, sem, todavia, chegar a entendimento uniforme.

Na apreciação e julgamento do feito, adotou a maioria da Câmara recorrida a tese do sujeito passivo responsável (a empresa transportadora), segundo a qual são aplicáveis ao cálculo em questão os valores - taxa de câmbio e alíquotas tarifárias - vigentes na data da importação, conforme constou da Declaração correspondente às mercadorias descarregadas. É de registrar-se que a maioria da mesma Câmara entendeu serem aqueles valores os vigentes à data do ato de conferência final de manifesto, havendo, ainda, uma terceira posição isolada, entendendo que esse momento deveria ser o da formalização do lançamento pelo respectivo Auto de Infração, tal como o decidira a instância singular.

Num rápido retrospecto da legislação de regência, temos que o Decreto-lei nº 37, de 18.11.66, reproduzindo, em seu art. 1º, disposição do art. 19 do Código Tributário Nacional, estabelece que o Imposto de Importação tem como fato gerador a entrada da mercadoria importada no território nacional; e aduz, em seu pará



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0845/60.033/78

Acórdão nº-CSRF/03-0.018

grafo único, "verbis":

"Considerar-se-á entrada no território nacional, para efeito de ocorrência do fato gerador, a mercadoria que constar como tendo sido importada e cuja falta venha a ser apurada pela autoridade aduaneira".

O mesmo diploma legal, em seu art. 23, estabelece que, quando se tratar de mercadoria despachada para consumo, considera-se ocorrido o fato imponível na data do registro da respectiva Declaração de Importação; e, em seu parágrafo único, prescreve:

"No caso do parágrafo único do art. 1º, a mercadoria ficará sujeita aos tributos vigentes na data em que a autoridade aduaneira apurar a falta ou de la tiver conhecimento" (grifei).

Estabeleceu, assim, a lei dois momentos alternativos de referência para o cálculo do tributo devido: 1) a apuração da falta; 2) seu conhecimento pela autoridade aduaneira.

Por sua vez, dispõe o parágrafo único do art. 60 do mesmo Decreto-lei:

"O dano ou avaria e o extravio serão apurados em processo, na forma e condições que prescrever o regulamento, cabendo ao responsável, assim reconhecido pela autoridade aduaneira, indenizar a Fazenda Nacional do valor dos tributos que, em consequência, deixarem de ser recolhidos".

Ora, não consta dos autos tenha, por qualquer forma, ocorrido o conhecimento da falta em causa por parte do órgão aduaneiro antes daquela conferência final, que, de acordo com o disposto no art. 39, § 1º, do citado Decreto-lei nº 37, tem por



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0845/60.033/78

Acórdão nº-CSRF/03-0.018

fim precisamente a "apuração de responsabilidade por eventuais diferenças quanto à falta ou acréscimo de mercadoria".

A Declaração de Importação "pro forma" instituída pelo Ato Declaratório nº 0800/125, de 06.06.75, da S.R.R.F. da 8a. Região Fiscal, que criou na Delegacia da Receita Federal em Santos o Setor de Controle de Manifestos e implantou, nesse serviço, o processamento eletrônico de dados, seria, por certo, a forma de dar a conhecer as faltas ocorridas ao órgão aduaneiro. Mas, à época em que foi praticada a infração, ainda não estava em vigor aquele Ato Declaratório, o qual, por sua natureza não interpretativa, não pode produzir efeitos "ex tunc", até porque isso importaria em violação ao disposto no citado parágrafo único do art. 23 do Decreto-lei nº 37/66, já que a repartição aduaneira não teve conhecimento do extravio, pela simples e boa razão de que, naquela ocasião, inexistia o documento que a colocaria a par da falta, ou seja, a declaração "pro forma", - como ressaltou o então membro da Câmara recorrida, Conselheiro Enrique Manuel Garbayo Guarido, em seu brilhante voto vencido proferido no Acórdão nº 23.608 (Recurso nº 90.757), entre outros, e cujo trecho pertinente leio em sessão (lê).

No caso em exame, portanto, a autoridade aduaneira só veio a ter conhecimento da falta ou extravio por ocasião do ato de conferência final do manifesto do navio transportador - ou seja, o confronto dos registros de descarga com o manifesto ou documento equivalente, realizado na forma do art. 25 do Decreto nº 63.431/68 - ato esse materializado na Representação de fls., prevista no § 1º do mesmo artigo, em que são apontadas as faltas ou extravios de volumes na descarga, os quais são considerados por lei como entrados no território nacional, para fins tributários.

Assim, não posso concordar com o argumento central que respaldou a decisão da douta Câmara recorrida: o de que no momento do Registro da Declaração de Importação a falta já era conhecida pelo Fisco, que disporia, aí, dos valores e demais elementos



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0845/78
Acórdão nº-CSRF/03-0.018

para o cálculo do tributo e, se não promoveu logo a conferência do manifesto, não pode o responsável ser penalizado pela morosidade.

É fora de dúvida que a falta em questão só foi conhecida pela repartição aduaneira no ato formal da aludida conferência, ocasião em que foi lavrada a Representação fls.

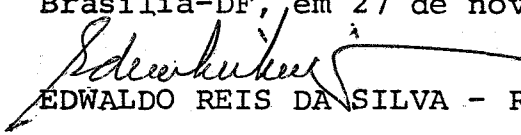
, como previsto no citado art. 25, § 1º, do mencionado Decreto 63.431/68, que regulamenta a espécie. A taxa de conversão (dólar fiscal) e as alíquotas tarifárias aplicáveis, para efeito de cálculo da indenização prevista no art. 60, parágrafo único, do Decreto-lei nº 37/66, hão de ser as vigorantes nessa ocasião, por força do disposto no citado art. 23, parágrafo único, do mesmo diploma legal. Norma essa que está em inteira harmonia com a disposição constante do art. 143 do Código Tributário Nacional, "verbis":

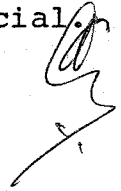
"Art. 143 - Salvo disposição de lei em contrário, quando o valor tributário esteja expresso em moeda estrangeira, no lançamento far-se-á sua conversão em moeda nacional ao câmbio do dia da ocorrência do fato gerador da obrigação".

Apurada a falta, o passo subsequente é a apuração da responsabilidade pela infração, que se inicia pelas medidas preparatórias do lançamento, seguindo-se a lavratura do Auto de Infração, a notificação ao sujeito passivo identificado e seu direito à impugnação da exigência, a apreciação e julgamento do feito pela autoridade singular, etc., etc., medidas essas previstas no Decreto nº 70.235/72, que rege o processo de determinação e exigência dos créditos tributários da União.

Isto posto, dou provimento ao Recurso Especial.

Brasília-DF, em 27 de novembro de 1979


EDWALDO REIS DA SILVA - Relator (Designado)



VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO RANDOLFO HENRIQUE DE SOUZA NETO

Discute-se, no presente processo, a base a ser adotada para o cálculo do crédito tributário: se devem ser aplicados o "dólar fiscal" e alíquotas vigentes à época da importação, ou por ocasião da conferência final de manifesto.

O fato gerador do imposto de importação é definido pelo Art. 19 do CTN, nos seguintes termos:

"Art. 19 - O imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros tem como fato gerador a entrada destes no território nacional."

A norma do Código é repetida pelo caput do art. 19 do D.L. 37/66 que estabelece:

"Art. 19 - O imposto de importação incide sobre mercadoria estrangeira e tem como fato gerador sua entrada no território nacional."

A hipótese de falta de mercadoria é tratada no parágrafo único do citado art. 19, que estatue a figura do mesmo fato gerador, porém ficto, ao considerar ... "entrada no território nacional, para efeito de ocorrência do fato gerador, a mercadoria que constar como tendo sido importada e cuja falta venha a ser apurada pela autoridade aduaneira."

De início, há de se estabelecer distinção entre a ocorrência do fato gerador, definida na legislação antes citada, e o procedimento do lançamento que, embora prescrito no art. 142 do CTN, pode até, por várias razões, nem vir a efetivar-se.

Por outro lado, o parágrafo único do art. 60 do D.L. 37/66 prevê a obrigatoriedade do responsável por dano ou avaria e por extravio "indenizar a Fazenda Nacional do valor dos tributos



que, em consequência, deixaram de ser recolhidos". Ora, os tributos recolhidos pelo importador foram calculados à base do dólar fiscal e alíquotas vigentes no momento do registro da D.I. Outra não poderia ser a base de cálculo para a indenização, pelo transportador, dos tributos não recolhidos em consequência da falta.

Resta, assim, o disposto no parágrafo único do art. 23, do D.L. 37/66, como norma isolada e discrepante do entendimento estabelecido por legislação hierarquicamente superior.

"Art. 23 - (omissis)

Parágrafo único - no caso do parágrafo único do art. 1º, a mercadoria ficará sujeita aos tributos vigentes na data em que a autoridade aduaneira apurar a falta ou dela tiver conhecimento."

Mesmo admitindo-se a prevalência do art. 23, há que se distinguir os dois momentos de que trata o parágrafo único: apuração da falta ou seu conhecimento pela autoridade aduaneira.

Por ocasião da descarga do navio, as autoridades aduaneiras recebem toda a documentação referente à carga e o confronto entre conhecimentos, manifestos e folhas de descarga já permite estabelecer as faltas, danos ou avarias. O próprio desembaraço de parte da mercadoria, promovido pelo importador, permite às autoridades tomarem conhecimento da ocorrência de faltas.

Estão, assim, configuradas as circunstâncias materiais a que se refere o art. 116 do CTN, para considerar ocorrido o fato gerador.

O raciocínio que considera a conferência final de manifesto como o momento adequado para conhecimento oficial da falta, está em curso de colisão com o instituto da decadência quinquenal (art. 150, § 4º do CTN), uma vez que nenhum prazo é fixado para esta conferência. Transfere-se, assim, para o contribuinte



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0845/60.033/78

Acórdão nº-CSRF/03-0.018

os ônus decorrentes da inércia da repartição que, dispondo dos elementos essenciais, não procede ao lançamento.

O próprio início do processo de apuração de falta de mercadoria implica na ocorrência anterior do fato gerador ficto descrito no parágrafo único do art. 1º do D.L. 37/66. Em abono, ainda, desta tese dispõem os artigos 143 e 144 do CTN:

"Art. 143 - Salvo disposição da lei em contrário, quando o valor tributário esteja expresso em moeda estrangeira, no lançamento far-se-á sua conversão em moeda nacional ao câmbio do dia da ocorrência do fato gerador da obrigação."

"Art. 144 - O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificado ou revogada."

Interpretar-se diferentemente o art. 23 é negar a possibilidade de reconciliá-lo com toda a legislação que o circunscreve e admitir a criação, pela lei ordinária, de fato gerador, mesmo ficto, distinto do previsto no art. 19 do CTN.

Acórdãos recentes do STF (como o proferido no Agravo 74.597, D.J. de 16.MAR.79) têm considerado que o art. 23, do D.L. 37/66 não pode prevalecer sobre a disposição sobranceira do art. 19 do CTN.

Inaceitável, então, a partir de uma interpretação restritiva do malfadado art. 23 e de seu parágrafo único, submeter o contribuinte ao pagamento dos tributos calculados à taxa de câmbio e alíquotas do momento em que a repartição julgar mais oportuno promover seu lançamento.

Inconcebível por fim que, para o fisco, o direito



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL - PROCESSO nº 0845/60.033/78
Acórdão nº-CSRF/03-0.018

de efetivar o lançamento nasça no instante em que o mesmo é exercido, numa revogação tácita do instituto da decadência.

Isto posto

Proponho o desprovimento do recurso.

Brasília, DF., em 27 de novembro de 1979

RANDOLFO HENRIQUE DE SOUSA NETO - RELATOR

VOTO DO CONSELHEIRO AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ (PRESIDENTE)

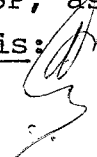
No caso dos autos dois fatos são o cerne da questão: o primeiro, diz respeito à eficácia das normas do artigo 23 e seu parágrafo único do Decreto-lei nº 37, de 18.11.66, face ao estabelecido no art. 19 da Lei nº 5.172, de 25.10.66 (C.T.N.); o segundo, refere-se ao momento em que o Fisco tomaria conhecimento 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 arrazoadado), 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 Bolívar 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 tratando de mercadoria para consumo e entrepостada.

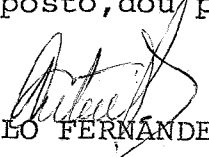
Não é desarrazoada a interpretação de que, em tais hipóteses, se aplica o art. 23 do Decreto-lei nº 37-66, não se podendo afastá-lo sob o fundamento de ser o CTN lei complementar, uma vez que ambos - o CTN e o Decreto-lei nº 37-66, que lhe é posterior - entraram em vigor anteriormente à Constituição 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 extraviciada 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 OUTEREIRO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE 