



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA

MGFO

Sessão de 11 de julho de 1979

ACORDÃO N.º 24.534

Recurso n.º 93.540 - Processo nº: 0845/61983/78

Recorrente S.A. MARTINELLI - AGÊNCIA MARÍTIMA

Recorrid DRF - SANTOS

FALTA APURADA EM CONFERÊNCIA FINAL DE MANIFESTO- O fato gerador do imposto de importação é a entrada da mercadoria estrangeira no país, materializando-se, quanto à mercadoria em falta, o fato gerador ficto. Também na chegada do navio são levados ao conhecimento das autoridades aduaneiras os elementos necessários à apuração da falta. O "dólar fiscal" e alíquotas tarifárias a serem utilizados no cálculo do crédito tributário são os vigentes nessa ocasião.

Visto, relatado e discutido o presente processo,

ACORDAM os Membros da 2ª Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Sálvio Medeiros Costa, que negou, e Levy Valério de Oliveira, Raimundo José Alves Gonçalves e Edwaldo Reis da Silva, que deram, em parte, para considerar como data de referência para cálculo do tributo a da conferência final do manifesto, na forma do relatório e votos que passam a integrar o presente julgado.

Sala de Sessões, 11 de julho de 1979.

EDWALDO REIS DA SILVA

- Presidente

JOÃO DA SILVA ARAÚJO

- Relator

OLEGÁRIO SILVEIRA VERSIANI DOS ANJOS

- Procurador da
Faz. Nacional

Participaram ainda do presente julgamento os seguintes
Conselheiros:

ENILA LEITE DE FREITAS CHAGAS, EDUARDO NOGUEIRA DA GAMA
e EDUARDO JORGE PEREIRA JUNIOR.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

MF-TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, SEGUNDA CÂMARA

RECORRENTE: S.A. MARTINELLI - AGÊNCIA MARÍTIMA

Rec.93.540

RECORRIDA : DRF - SANTOS

Ac. 24.534

RELATOR : JOÃO DA SILVA ARAÚJO

R E L A T Ó R I O

Em ato de conferência final do manifesto do navio "KENNMERLAND", entrado em 03/12/73, apurou-se a falta ou extravio e o acréscimo de diversos volumes, conforme discriminado no auto de infração de fl.01.

As fls.7/10, a autuada admite o extravio das mercadorias, discordando, entretanto, do critério adotado para o cálculo do Imposto de Importação.

Com arrimo na Orientação Normativa Interna C.S.T. nº 30/76, a autoridade "a quo" julgou procedente a ação fiscal.

Em recurso tempestivo, fls. 21/24, reitera-se o entendimento de que a quantificação do tributo deve ser efetuada com observância dos índices vigorantes à época da importação.

É o relatório.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Ac . 24.534

V O T O

A questão suscitada no processo é a de saber-se que alíquota e taxa de câmbio devem ser aplicadas para cálculo do imposto, no caso do fato gerador ficto estabelecido no parágrafo único do art. 1º do Decreto-lei 37/66.

Este, depois de estabelecer, concorde com o C.T.N., que o fato gerador do Imposto de Importação é a entrada da mercadoria estrangeira no território nacional (caput do art. 1º) estatue no seu parágrafo único, a figura do mesmo fato gerador, porém ficto, ao considerar, para efeito da ocorrência do fato gerador, como entrada no território nacional, a mercadoria que constar como tendo sido importada, mas posteriormente achada em falta. Esse dispositivo se apoia no art. 116 do C.T.N., pois considera ocorrido o mesmo fato gerador quando se reúnem as circunstâncias materiais constante do manifesto, do conhecimento de carga ou documentos equivalentes-necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios, ou sejam, a descarga da mercadoria, sua entrada no território nacional. E nenhuma disposição do Decreto-lei 37/66 ou de outra qualquer lei dispõe em contrário.

E portanto estatue que o mesmo fato gerador ficto ocorre no momento estabelecido no caput do art. 1º.

O fato de haver empregado o mesmo parágrafo único a expressão "cuja falta venha a ser apurada pela autoridade aduaneira", aliado à redação do art. 23 parágrafo único, tem levado à interpretação segundo a qual o fato gerador do imposto ocorre no momento em que a autoridade aduaneira apura a falta referida, resultando daí conclusão de que a alíquota e taxas cambiais a aplicar sejam as daquele momento.

Tal interpretação, data vênia, não encontra apoio na lei, no direito e nas regras de hermenêutica.

Com efeito, uma mercadoria consta como tendo sido importada quando constante de manifesto, conhecimento de carga ou documentos equivalentes, e desde o momento em que o veículo condutor (navio, avião etc...) entra no porto ou local a que, segundo tais documentos, se destina tal mercadoria, e a autoridade aduaneira recebe tais documentos. Recebendo, outrossim, as folhas de descarga das

-segue-

mercadorias, tem, nesse momento, conhecimento de qualquer falta de mercadoria que deveria ter sido descarregada.

Aquele, o momento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, tanto para as mercadorias efetivamente descarregadas, como para aquelas que porventura venham a ser encontradas em falta; com relação às últimas, o fato gerador é ficto, isto é, considera-se a mercadoria em falta como realmente entrada no território nacional, entrada que ocorre desde o momento em que ocorreria o fato gerador real se não houvesse a falta.

Interpretar-se de outra maneira, dando como ocorrido o fato gerador ficto de que se trata em outro momento, seria admitir-se a possibilidade jurídica de criar a simples lei tributária fato gerador, ainda que ficto, diverso do previsto no art. 19 do Código Tributário Nacional - lei Complementar da Constituição, de maior hierarquia.

Tal possibilidade jurídica tem sido rechassada pelo Supremo Tribunal Federal, como se vê, entre outros, dos acórdãos proferidos nos Agravos nº 74.526-in DJ. de 05/10/78, 74.389-in DJ. 10/10/78 e 74.597.1, in DJ 16/03/79, declarando este, em sua ementa, que "o artigo 23, do Decreto-lei nº 37, de 1966, que considera ocorrido o fato gerador do Imposto de Importação na data do registro na repartição aduaneira da respectiva declaração, não pôde prevalecer sobre a disposição sobranceira do artigo 19 do Código Tributário Nacional, segundo o qual o fato gerador é a entrada do produto estrangeiro no território nacional" (os grifos não são do original).

Ora, se disposição expressa de lei não pode prevalecer, muito menos simples interpretação da mesma lei que venha conflitar com aquela disposição de lei Complementar da Constituição, como é o Código Tributário Nacional.

Tal interpretação feriria regras elementares de hermenêutica, e feriria o princípio da hierarquia das leis.

Por outro lado, apurar uma falta de mercadoria presuppõe que a mesma tenha sido considerada como entrada, e a falta ocorrido antes de qualquer início do procedimento da apuração, o que exclue a possibilidade de se tomar como momento da ocorrência do fato gerador o da apuração posterior do mesmo fato já antes ocorrido.

O Código Tributário Nacional dispõe no art. 143 que quando o valor tributável esteja expresso em moeda estrangeira, no lança-

lançamento far-se a sua conversão em moeda nacional ao câmbio do dia da ocorrência do fato gerador, não havendo no Decreto-lei 37/66 qualquer disposição em contrário.

E no artigo 144, imperativamente dispõe que "o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada".

A interpretação do parágrafo único do art. 23 do Decreto-lei 37/66 há de ser feita em conformidade com tais disposições do C.T.N., lei cogente para a União, os Estados e os Municípios, e de tais disposições não pode divergir.

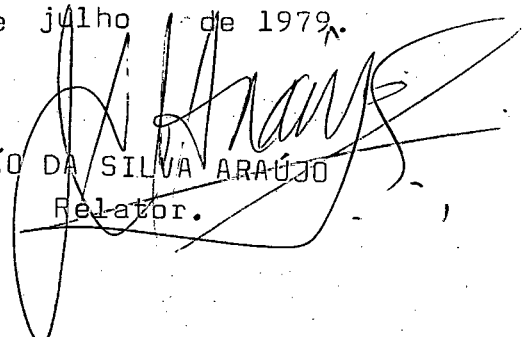
Ora, em nenhum momento o Decreto-lei 37/66, e o Decreto nº 63.431/68, dispõem de modo diverso sobre a taxa de câmbio a ser utilizada na conversão da moeda estrangeira, no caso, tornando-se assim, obrigatória a aplicação do art. 143 do C.T.N.

Em nenhum momento diz que deve ser aplicada alíquota diversa da correspondente ao momento da ocorrência do fato gerador estabelecido na caput do art. 1º do Decreto-lei 37/66, em consonância com o art. 19 do Código Tributário Nacional.

E isso se torna patente na análise do Decreto nº 63.431/68, que regulamentando especificamente a conferência final do manifesto, dispõe, expressamente, que a mercadoria ficará sujeita aos tributos vigentes na data do respectivo fato gerador, que não define, limitando-se a repetir a norma do parágrafo único do art. 1º do Decreto-lei 37/66, e que os valores expressos em moeda estrangeira serão convertidos em moeda nacional à taxa de câmbio vigente naquela mesma data, que, como vimos, é a prevista no caput do artigo 1º do Decreto-lei 37/66.

Ante o exposto, dou provimento ao recurso.

Sala de Sessões, 11 de julho de 1979.


JOÃO DA SILVA ARAÚJO
Relator.

V O T O V E N C I D O

Na solução do presente litígio, há de se ter em vista a regra estabelecida no parágrafo único do artigo 23, do Decreto-lei nº 37/66, verbis:

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

Como se vê, dita disposição legal determina dois momentos distintos como data de referência para fixação dos valores fiscais (taxa de "dóllar" e alíquotas "ad valorem"):

- o conhecimento de falta;
- o da sua apuração,

consistindo a primeira hipótese na entrega à repartição fiscal, por qualquer uma das partes interessada (importador, transportador ou entidade portuária) de expediente, ou coisa que o valha, que a coloque a par da ocorrência, inclusive através da sistemática mandada adotar pelo Ato Declaratório nº 0800/125, de 06/06/75 da 8ª SRRF, desde que posta em prática e se trate de processo originário daquela Região. Esse entendimento fora esposado pela maioria da Câmara no acórdão nº 24.398/79 (Recurso nº 93.302), assim ementado:

"Falta de mercadoria. Caso em que seu conhecimento pelo órgão aduaneiro precedeu à conferência final de manifesto. Na determinação do valor do Imposto de Importação devido (taxa de câmbio e alíquotas) toma-se como referência o primeiro momento. Recurso provido por maioria", cujo voto, a guisa de melhores esclarecimentos, a seguir transcrevo:

"Em vários outros recursos da natureza como a destes autos, tem-se firmado o entendimento de que o fisco deve cobrar os tributos determinados com base na taxa do dollar e alíquotas atuais ao respectivo ato da conferência do manifesto. É de notar-se, contudo, que nesses recursos, a apuração da falta se efetivou ao mesmo tempo em que a mesma tornou-se conhecida, mediante a atividade fiscal prevista no parágrafo 1º do artigo 39, do Decreto-lei nº 37/66.

Esses momentos se distinguem neste processo porquanto um antepõe-se ao outro numa defasagem que se estende por mais de cinco meses. A Inspeção foi notificada da fal

ta pela importadora, mediante requerimento de 23 de janeiro de 1978 (doc.fl.1), deferido no dia 30 seguinte, através de cujo despacho, na conformidade do parágrafo único do artigo 23, do Decreto-lei nº 37/66, verbis:

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 TOMAR CONHECIMENTO (grifei),

se consubstanciou e se formalizou o conhecimento da falta, para só após algum tempo se proceder à apuração, pela conferência final do manifesto respectivo, o que ocorreu em 19 de julho daquele ano, ato esse precedido de notificação à transportadora para prestar esclarecimentos.

Não resta dúvida que o despacho à petição da importadora define a situação caracterizadora da hipótese segunda - conhecimento da falta - prevista na disposição supra transcrita, para a fixação da data de referência em questão.

Inobstante o conhecimento da falta remontar ao mês de janeiro de 1978, a recorrente pediu a menos, porquanto, como visto, solicitou fosse adotada a situação vigente na data da notificação para prestar esclarecimentos.

Essa é mais uma razão, pois, para dar provimento ao recurso."

Observa-se, assim, que a maioria da Câmara se orientou no sentido de que fossem adotados os valores atuais à data do conhecimento da falta e não os vigentes à época da apuração.

Nestes autos, contudo, não consta, s.j.m., tenha a importadora tomado as providências firmadas no mencionado Ato Declaratório nem de outra forma comunicado o fato à repartição, o que poderia ter feito, na oportunidade, a transportadora, e ora recorrente, com base em seus registros de descargas. A falta foi conhecida no curso roteiro da conferência final de manifesto, quando, então, procedeu-se a sua apuração. Confundem-se os dois momentos, ao contrário da espécie examinada no recurso retro citado, em que o fato, repito, fora levado ao conhecimento da autoridade aduaneira, mediante expediente próprio do importador e só algum tempo depois formalizou-se a apuração da falta, distinguindo-se, claramente, a ocorrência, em ocasiões diversas, das duas circunstâncias aludidas na disposição acima transcrita.

Discordo, pois, das razões de decidir da autoridade recorrida que, mesmo invocando o parágrafo único do art. 23, considerou que "o fato gerador, aqui, verifica-se no momento em que, constituído o crédito, é expedida a intimação (art.26 do Decreto nº 63.431/68), que corresponde a um lançamento", e, em consequência, cobrou os tributos conforme situação vigente da data da autuação. Do mesmo modo discordo, também, da pretensão da recorrente de pagar o imposto conforme lançamento efetivado com base em taxa de dollar e alí quota atuais à importação.

Permito-me apresentar como razão dessa minha discordância o voto proferido no acórdão nº 23.563 (recurso nº 90.516), cujos fundamentos adoto e a seguir transcrevo:

"A questão está em se considerar como ocorrido o fato gerador, no caso de mercadoria alcançada pela disposição do parágrafo único do art. 1º do supracitado diploma legal, conforme situação vigente na data da autuação, que é a orientação trazida pela autoridade recorrida, ou da data da apuração da falta ou, ainda, à época da importação ou da entrada do navio, como defende a recorrente.

Como se vê, a conferência final do manifesto e o lançamento tributário respectivo referem-se a atos administrativos praticados em ocasiões diversas. Aquele em 21/06/74 e esse, isto é, a constituição do crédito, em 29/06/76.

Viu-se, também, que a autoridade singular, com fundamento na legislação pertinente, reputou essencial, para o julgamento, o fato gerador (fls.19), porém o considerou ocorrido quando do lançamento ex-officio do crédito exigido, de cujo ato, como aduz, foi notificada a autuada, de conformidade com o artigo 26 do Decreto nº 63.431/68, forma pela qual se configurou, exteriorizou-se o fato gerador.

É esse, portanto, o ponto de controvérsia que, não só neste como em outros processos da mesma espécie, ensejou recurso a esse Conselho. Estabelecer-se uma divisa para a fixação da data dessa ocorrência, tendo em vista as várias proposições apresentadas, inclusive com assento no Ato Declaratório nº 0800/125/75, da SRRF 8ª e Norma de Orientação CST nº 30/76, a fim de situá-la no tempo, é que primeiramente deve ser decidido.

Querem alguns, atendo-se estritamente aos termos dos artigos 19 do Código Tributário Nacional (CTN) e 1º do Decreto-lei nº 37/66, que o mesmo ocorre, pura e simplesmente, com a entrada da mercadoria no País, entrada essa suscetível de ser tomada como o primeiro ponto em que a embarcação toca em águas territoriais brasileiras, ou o primeiro porto de escala; outros entendem deva ser tomada a data do desembarço da mercadoria ou da impo-tação, ainda a da descarga da mercadoria ou a entrada do navio .

Para todos esses pressupostos, todavia, carece de exatidão, por ocasionar incerteza no estabelecimento de uma data certa. Assim, face ao cunho subjetivo que tem caracterizado a interpretação da expressão "entrada no território nacional", inserida nas disposições definidoras do fato gerador do Imposto de Importação, havemos de buscar subsídio no artigo 116, item I, do mencionado Código, verbis:

Art. 116 - Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento que o se verifiquem as circunstân -
cias materiais necessárias a que produza os
efeitos que normalmente lhe são próprios.

II -

Deixa antever a norma, dada a clareza do texto, que a proposição insere nos artigos 19 do CTN e 1º do Decreto-lei nº 37/66, embora pressuponha uma situação sufici^{ente} para a caracterização do fato gerador, admite sua fixação circunstancial, revelando, também, o cuidado do legislador de estabelecer um momento para se considerar ocorrido e existentes os seus efeitos, que consiste, salvo melhor juízo, no momento em que a fiscalização apura certos elementos necessários à sua concretização.

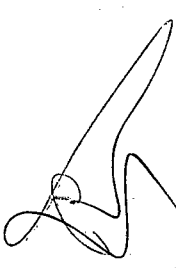
Nesse sentido há o Parecer da Procuradoria da Fazenda Nacional, no Rio de Janeiro, dado no processo nº..... 768/29.431/75 (D.O. 02/10/75) que, considerando os momentos diferenciados para a ocorrência do fato gerador do Imposto de Importação, tal como resumbra a disposi-ção supra transcrita, fez ver que:

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

a entrada da mercadoria no território nacional e, especificamente, em cada parada do navio em porto provido por repartição aduaneira, tem relevância para o fato gerador em causa, porém como termo inicial, por não servir de termo final, como momento de sua ocorrência, por lhe faltar precisão e por não dar ao Fisco uma data prevista e certa. E mais: que a legislação cuidou de estabelecer várias situações para que nasça o momento da obrigação tributária respectiva, levando-se em conta o regime fiscal a que está sujeita a mercadoria. Por exemplo, de uma declaração de vontade do importador se se tratar de despacho normal de mercadoria tributada, ou ainda da abertura da mala postal no caso de mercadoria entrada no País por via postal. Da mesma forma, não haverá fato gerador enquanto a mercadoria estiver submetida a um regime aduaneiro especial.

Para cada situação dessas, buscamos subsídio na regra geral, mas havemos de interpretá-la, como toda e qualquer norma, dentro do contexto de que faz parte.

Assim requer os casos de faltas de mercadorias apuradas em conferência final de manifesto, para cujo procedimento deve-se ter em vista o disposto no artigo 1º e seu parágrafo único, do Decreto-lei nº 37/66, mas em inteira consonância com a orientação traçada pelo parágrafo único do artigo 23, desse diploma legal, e o artigo 116, item I, do CTN, observando o disposto no artigo 143, do mencionado Código. Segundo a inteligência desse elenco de disposições o fato gerador, no caso, deve-se alinhar na mesma regra atribuída aos outros regimes, isto é, terá lugar no instante em que o Fisco verificar as circunstâncias materiais necessárias à constituição do crédito tributário, ainda que esse não seja lançado nessa oportunidade, como é a hipótese destes autos.



Diante de todas essas considerações, passando a decidir, vejo que, neste processo, a apuração dos fatos e mais elementos em função dos quais é feito o lançamento, não ocorreu quando da lavratura do auto de infração mas sim na ocasião em que se apuraram as faltas e acréscimos mediante a conferência final do manifesto, efetuada em 21 de junho de 1974, conforme se vê da representação de fls. 2, devidamente protocolizada.

Consequentemente, nenhuma outra data deve prevalecer sobre essa, nem para retroagir à época da importação, conforme entendimento da parte, nem para se ajustar em posição compatível com a do auto de infração, lavrado, co

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

mo visto, após ter decorrido 2 anos e 8 dias do procedimento inicial, a não ser que se constatasse a existência de um motivo especial capaz de assim se admitir.

Nenhuma circunstância aponta o processo que impedisse a constituição do crédito ao tempo da apuração da falta.

À vista de todo o exposto, e considerando que, de acordo com os artigos 143 do CTN e 23, parágrafo único, do Decreto-lei nº 37/66, o transportador tem obrigação de pagar o Imposto de Importação conforme situação vigente na data do fato gerador, e verificado que este fato, na hipótese sob exame, se concretizou no momento da apuração da falta, não vejo como assumir os fundamentos da decisão nem aceitar as razões de recurso.

À vista de todo o exposto, dou provimento, em parte, ao recurso voluntário, para que sejam reformuladas as bases de cálculo do imposto, levando-se em conta o dollar e a alíquota tarifária vigentes à época da apuração da falta, isto é, da data da representação de fls. 2."

Diga-se de passagem que esse voto fora, por diversas vezes, confirmado pela extinta Instância Especial, ao prover recurso hierárquico, citando-se entre outros, o pertinente ao acórdão nº 23.431 (Recurso nº 92.049).

À vista do exposto, e considerando que o caso destes autos se enquadra na situação discorrida no acórdão retro transcrito (Ac. nº 23.563), uma vez que o conhecimento da falta ocorreu simultaneamente com a sua apuração, voto por dar provimento ao recurso, em parte, a fim de que seja considerada como data de referência para o cálculo do tributo a da conferência final de manifesto (representação de fls. 2).

Sala das Sessões, em 11 de julho de 1979.


RAIMUNDO JOSÉ ALVES GONÇALVES

Conselheiro.