



MINISTÉRIO DA FAZENDA

LRC/

Sessão de 13 de novembro de 1984

ACORDÃO Nº CSRE/03-01.253

Recurso n.º RP 302-0.289

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Recorrido SEGUNDA CÂMARA DO TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: EXPRESSO MERCANTIL AGÊNCIA MARÍTIMA LTDA.

Conferência final de manifesto. Imunidade (art. 19, III "d" da Constituição Federal). Falta de papel com linhas ou marcas d'água, apurada na descarga do navio, caracteriza a não efetivação da utilização do produto na finalidade para a qual foi importado (impressão de livros ou jornais) e o descumprimento de condição legal para o reconhecimento da imunidade.

Face à frustração da aplicação do produto na finalidade prevista na lei, passa o mesmo a ser considerado como qualquer outro papel, classificável no código TAB 48.01.02.99, exigível o imposto com base nessa classificação.

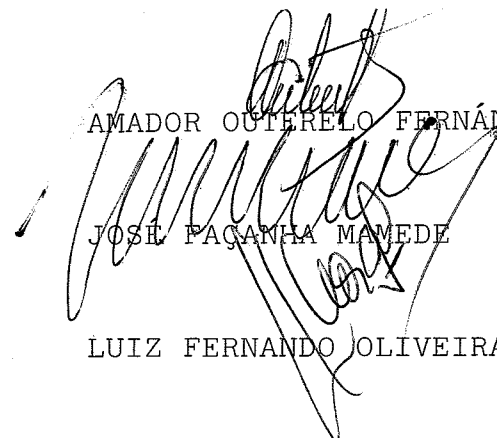
Recurso especial provido.

Visto, 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, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente acórdão. Vencidos os Cons. Enila Leite de Freitas Chagas, Hamilton de Sá Dantas e Newton Paranhos.

Sala das Sessões (DF), em 13 de novembro de 1984.

V. V.



AMADOR OUTEIROLO FERNÁNDEZ

- PRESIDENTE

JOSE FAÇANHA MAMEDE

- RELATOR

LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES - PROCURADOR DA
FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros:
HINDEMBURGO DOBAL TEIXEIRA, EDWALDO REIS DA SILVA e SEBASTIÃO RODRIGUES
CABRAL.

PROCESSO Nº 0711/005.271/83-08

RECURSO Nº: RP/302-0.289

ACÓRDÃO Nº: CSRF/03-01.253

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

RECORRIDA: SEGUNDA CÂMARA DO TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: EXPRESSO MERCANTIL AGÊNCIA MARÍTIMA LTDA.

R E L A T Ó R I O

Recorre o ilustre Procurador da Fazenda Nacional junto à 2ª Câmara do egrégio Terceiro Conselho de Contribuintes de decisão daquele Colegiado, constante do Acórdão nº 302-29.989, assim e mentado:

"Conferência final de manifesto. Falta de bobinas de papel linha d'água, importado com imunidade, além de gravado com alíquota zero na TAB. Indevido o imposto de importação. Cabível a multa, calculada na forma do parágrafo primeiro do art. 106 do Decreto-lei nº 37/66, com a redação dada pelo art. 3º do Decreto-lei nº 751/69. Recurso parcialmente provido".

Em suas razões de recurso, diz o recorrente que:

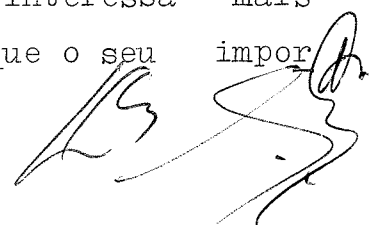
- a) não é correta a decisão da Câmara, visto que não fundamentada na melhor exegese da Norma Maior que estabelece a exigência de um destinatário específico de papel importado, para que se possa configurar a imunidade tributária desse material;
- b) tanto assim é, que a legislação de regência indica a forma como esse destinatário poderá gozar do benefício fiscal;
- c) a imunidade, como emerge claro da letra "d" do art. 19, III, da Constituição, é dirigida somente ao papel aplicado na impressão de livro, jornal e periódicos;
- d) dessa forma, não tem consistência o argumen-

Acórdão nº CSRF/03-01.253

argumento contido no voto vencedor no sentido de que, por ser o papel linha d'água gravado com alíquota zero, seja impossível apurar o imposto exigível em caso de desvio daquela aplicação específica;

- e) ocorre que, mercadoria imune, mas que tenha sido desviada de sua finalidade, vê elidido o benefício de que gozava e fica ao desabrigo do amparo constitucional, incidindo, em consequência, a norma tributária. Pois que a não tributação (incidência de alíquota zero), antes prevista, transmuda-se no oposto, isto é, tributação pela maior alíquota fixada para o papel similar, destinado também a impressão, mas sem a característica da linha d'água;
- f) assim, o transportador não pode eximir-se da responsabilidade pelo pagamento do imposto porque: a) não era o destinatário do papel; b) este sequer chegou ao seu verdadeiro destinatário, o importador;
- g) cumpre lembrar, por ser oportuna, no caso, a lição do falecido Conselheiro João Augusto Filho, em seu "Curso Atualizado de Assuntos Tributários, verbis:
- "Sendo ou o transportador ou o depositário o responsável pela avaria ou falta, a imunidade, isenção ou redução que beneficia o importador, contribuinte do imposto de importação, não beneficiarão transportador nem o depositário" (grifo do recorrente);
- h) enfim, não provada pelo transportador a ocorrência de caso fortuito, força maior ou vício próprio da mercadoria, circunstâncias que poderiam eximí-lo da tributação, é perfeitamente cabível a exigência de imposto e multa, o que impõe a reforma da decisão exarada pela douta Câmara a quo.

Em contra-razões, diz o sujeito passivo que há equívoco do recorrente ao dar ênfase à figura do destinatário da mercadoria porque não é este o cerne da questão em exame onde interessa mais a mercadoria em si, beneficiária de imunidade, do que o seu impor



Acórdão nº CSRF/ 03-01.253

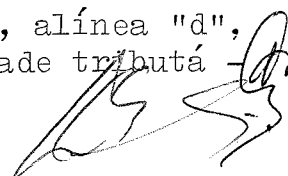
importador. Nesse sentido cita trecho de sentença proferida pelo MM. Dr. Juiz de Direito da 9a. Vara Federal do Rio de Janeiro, na qual aquele magistrado conclui que, sendo a mercadoria isenta, "a falta verificada, no desembarque, não pode estar sujeita a imposto, sob pena da concessão". Assim, diz o sujeito passivo, "somente cabível a pretensão do Fisco, se a carga em exame tivesse sido importada sob alíquota diferente de 0% e ou sob regime diferente da imunidade tributária". Aduz que adoção de alíquota não prevista para o tipo de papel importado seria uma "aberratio juris", pela ausência de tipicidade que justifique tal tributação. Invoca Acórdão do Egrégio Tribunal Federal de Recursos, que diz socorrer sua tese quando declara, na ementa transcrita nos autos, que no caso de avaria em mercadoria isenta, não havendo prejuízo para a Fazenda Nacional é inaceitável lançamento levado a efeito com apoio no art. 30 do Decreto 63.431/68. Rebelar-se, outrossim, contra a multa imposta, por ter ela sido calculada "de maneira aleatória e em cima de um imposto inexistente". Por fim, reclama do modo como foi aplicada a taxa de câmbio, com descumprimento, no seu entender, do disposto nos artigos 19, 143 e 144 do CTN, bem como do estabelecido nos artigos 1º e 24 do DL 37/66. Assim, conclui, caso o tributo fosse devido, seu cálculo deveria seguir a taxa de câmbio vigente na data da ocorrência do fato gerador, isto é, aquela fixada por ocasião da entrada do navio em território nacional.

É o relatório.

VOTO

Ascendem a mais de uma dezena os acórdãos já proferidos sobre o assunto por esta Câmara Superior de Recursos Fiscais, valendo transcrição o VOTO que prolatei no julgamento do Recurso RP/302-0.287 do qual se originou o Acórdão CSRF/03-1.203:

"Nos termos do art. 19, inciso III, alínea "d", da Constituição Federal, gozará de imunidade tributária -



Acórdão nº CSRF/ 03-01.253

tributária o papel destinado à impressão de jornais, periódicos e livros.

Trata-se, como se observa, de imunidade objetiva, mas condicionada a acerto destino

Para consolidar-se a imunidade, assim também como a isenção, quando condicionada, impõe-se que, além de fazer-se presente a espécie do bem alcançado pelo benefício, ainda se materialize o atendimento da condição estabelecida pela legislação regulamentar, sem que esta torne inviável aquela.

Neste sentido é o magistério de ALIOMAR BALEEIRO, em sua notável obra "Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar", 3a. edição, fls. 196/197, quando escreve:

"O problema de aplicação do inciso do art. 19, III, d, é de ordem técnica: como distinguir ou caracterizar o papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos ou livros, se pode ser usado para outros fins, inclusive impressão de anúncios, catálogos e outros objetivos comerciais?

Em primeiro lugar, por exclusão: tributa-se sempre o papel inadequado para impressão, como o transparente, o fortemente colorido, o "Kraft", o decorado. Em segundo lugar, fixando-se por lei ordinária, como anteriormente à Constituição já se fazia no Brasil, a marca distintiva para assinalar o papel importado, fabricado ou vendido, livre de impostos, para impressão de livros, jornais e periódicos. Linhas d'água visíveis por transparência, à distância de cinco ou mais centímetros, vem sendo a técnica adotada desde muitos anos e que permite identificar-se, em qualquer pedaço de tamanho útil, a quele papel e apurar-se o desvio fraudulento. Regulamentação fiscalizadora das empresas que podem adquirir e ter em depósito o papel imune; controle da contabilidade e da circulação dos jornais ou volume das edições e outras medidas que asseguram a eficácia da fiscalização, sem anular a imunidade." (grifos da transcrição).

A regulamentação da matéria foi estabelecida pelo Decreto nº 66.125, de 28.01.70, o qual em seu artigo 2º dispôs que:

"Art. 2º - A imunidade tributária somente será reconhecida ao papel que contiver em toda a

Acórdão nº CSRF/03-01.253

sua largura ou comprimento linhas d'água (ver
gé), separadas na dimensão de 4 a 6 centímetros!"

Esse mesmo diploma declara, no art. 3º, quem po
derá proceder à importação desse papel; no art. 4º, men
ciona os requisitos a que estão sujeitas a empresa jor
nalística ou editora, para gozar dos favores fiscais ,
entre os quais se cita o registro em cadastro próprio
e a assinatura de termo de responsabilidade, bem como
as hipóteses em que ocorrerá a caducidade do registro,
fixando no art. 4º, § 4º, verbis:

" § 4º - Trinta dias após o cancelamento do re
gistro, a empresa estará sujeita ao pagamento
dos tributos que seriam devidos sobre o esto
que remanescente de papel imune, calculados na
base da maior alíquota do imposto fixado para
papel similar, sem linhas ou marcas d'água, des
tinado à impressão, caso não o haja transfere
do a empresa que goze de idêntico benefício
fiscal."

A imunidade prevista no artigo 19, III, "d", da
Constituição Federal, para o papel de impressão impor-
tado, somente se aperfeiçoa quando cumprida a destina-
ção que motivou a referida vedação constitucional ao
poder de tributar, ou seja, a transformação desse pa
pel em livro, jornal ou periódico.

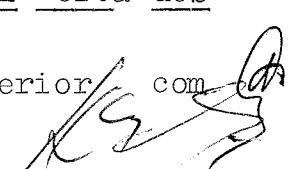
Portanto, a norma de incidência do imposto de
importação (artigo 1º, "caput", do Decreto-lei nº 37,
de 18/11/66) somente ficará definitivamente afastada ao
se completar o ciclo representado pela entrada real do papel
de impressão em território nacional e sua subsequente
transformação, sob controle fiscal, em livro, jornal ou
periódico.

Também pelo que se deduz da norma regulamentar
retrotranscrita (art. 2º do Decreto nº 66.125/70), a
imunidade há que ser reconhecida, isto é, declarada pe
la autoridade aduaneira a quem é apresentado o despa
cho de importação.

Ora, mercadoria faltante na descarga não é pas
sível de verificação e, portanto, de reconhecimento, por
onde se possa constatar ser ela a contemplada com a i-
munidade prevista na Constituição.

Ressalte-se que, na espécie dos autos, a imuni
dade não protege o papel com esta ou aquela qualidade,
isto é, o produto, mas determinado papel com certa des
tinação.

Se a mercadoria foi embarcada no exterior com



Acórdão nº CSRF/ 03-01.253

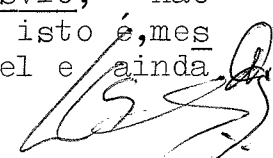
destino ao Brasil e não é oficialmente apresentada para descarga, temos a entrada presumida (artigo 1º, parágrafo único, do Decreto-lei nº 37, de 18/11/66). Há incidência imediata do imposto de importação, pois o extravio do papel de impressão configura, desde logo, o desatendimento da "conditio juris", inscrita no mencionado artigo 19, III, "d", da nossa Lei Básica, visto que, o seu não descarregamento, até prova em contrário, é prova do desvio, para destinação diversa da prevista no art. 19 da Constituição Federal.

De acordo com o disposto no artigo 60, parágrafo único, do Decreto-lei nº 37, de 18/11/66, cabe ao responsável pelo extravio indenizar a Fazenda Nacional do valor dos tributos que, em consequência, deixaram de ser recolhidos.

Embora, para efeitos fiscais, se considere a mercadoria entrada no território nacional (art. 1º § único do DL 37/66 - art. 3º do Decreto 63.431/68), não é possível comprovar ter sido ela utilizada nos fins para os quais foi solicitada a sua importação - impressão de livros, jornais e periódicos. Além disso, conforme consta do art. 3º do citado Decreto 66.125/70, o papel com imunidade só poderá ser importado por pessoas naturais ou jurídicas dedicadas à exploração da indústria do livro, jornal ou periódico. E o transportador, responsável pelos tributos e multas, nos casos de falta ou extravio de mercadorias (art. 26 do Decreto 63.431/68), não é industrial de livros ou jornais, não podendo, assim, beneficiar-se da imunidade.

Reconhece, porém a douta maioria da Câmara recorrida que, se ocorrer comunicação à Administração Fiscal da falta da mercadoria, apurada na descarga, por parte do transportador (como observado no Acórdão nº -302-29.649) este não se sujeitava a qualquer sanção e também não responderia pelo recolhimento do tributo, em razão de a Tarifa Aduaneira prever para o papel vários códigos; destinando ao papel com linha d'água para impressão de livros ou jornais os de nºs. 48.01.02.09 a 48.01.02.14; ao papel sem linha d'água para impressão de livros ou jornais os de nºs 48.01.02.15 e 48.01.02.16 e para qualquer outro papel, o código 48.01.02.99.

A conclusão da Câmara recorrida é a de que o papel que constar como embarcado para o Brasil como tendo linhas d'água, se classificaria nos códigos 48.01.02.09 a 48.01.02.14, ainda que este, em razão do desvio, não venha a ser transformado em jornal ou livro, isto é, mesmo que outro destino venha a ser dado ao papel e ainda



Acórdão nº CSRF/03-01.253

que este também não seja submetido aos controles previstos para o papel empregado exclusivamente na feitura de jornais e livros. Como consequência, concluiremos que: o transportador poderia, sem qualquer consequência (dado não responder por qualquer tributo ou penalidade pelo desvio de papel com linha d'água), desviar o papel e ficar por isso mesmo! Portanto, verdadeiro estímulo a esse procedimento irregular.

Já, de há muito, DEMELOMBE, citado por CARLOS MAXIMILIANO, em sua insuperável "HERMENÊUTICA E APLICAÇÃO DO DIREITO", ressaltava que:

"A interpretação das leis é obra de raciocínio e de lógica, mas também de discernimento e bom-senso, de sabedoria e experiência".

acrescentando o grande jurista CARLOS MAXIMILIANO, na obra citada que:

"Deve o Direito ser interpretado inteligentemente: não de modo que a ordem legal envolva um absurdo, prescreva inconveniências, vá ter a conclusões inconsistentes ou impossíveis".

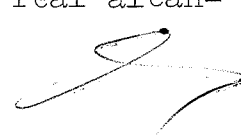
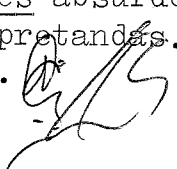
ou

"Desde que a interpretação pelos processos tradicionais conduz a injustiça flagrante, incoerências do legislador, contradição consigo mesmo, impossibilidades ou absurdos, deve-se presumir que foram usadas expressões impróprias, inadequadas, e buscar um sentido equitativo, lógico e acorde com o sentir legal e o bem presente e futuro da comunidade".

e prossegue o autor dizendo que:

"O hermeneuta eleva o olhar, dos casos especiais para os princípios dirigentes a que eles se acham submetidos, indaga se obedecendo a uma, não viola outra; inquire das consequências possíveis de cada exegese isolada. Assim, contemplados do alto os fenômenos jurídicos, melhor se verifica o sentido de cada vocábulo, bem como se um dispositivo deve ser tomado na acepção ampla, ou na estrita, como preceito comum, ou especial (ob. e aut. cits.)".

Ora, atentos a esses mandamentos, cabe ao hermeneuta, através dos diversos métodos interpretativos superar esses aparentes absurdos, revelando o real alcance das normas interpretandas. É o que vamos fazer.



Acórdão nº CSRF/ 03-01.253

Se é indiscutível que a conclusão da Câmara recorrida conduziria ao absurdo já demonstrado e de que, tanto a imunidade condicionada (art. 19, inciso III, alínea "d", da Constituição Federal) como a isenção condicionada (art. 16 do Decreto-lei nº 37/66) pressupõem a tributação do produto, passemos à análise dos textos.

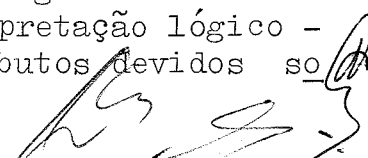
Em primeiro lugar, cabe-nos reconhecer a impropriedade técnica do legislador ordinário ao indicar a alíquota "0" (zero) para os produtos que a Constituição Federal visou imunizar, pois a imunidade como forma qualificada de não incidência teria de ser prevista como NT.

De qualquer sorte, naquelas posições, quer em obediência à interpretação teleológica, quer em decorrência da interpretação sistemática, quer ainda em obediência à literalidade de seu texto e à regulamentação baixada com o Decreto nº 66.125/70, somente pode ser enquadrado o papel que, além de se prestar à impressão de livros, jornais ou periódicos, efetivamente nisto seja aplicado.

Com efeito, o papel com linhas d'água pode ter inúmeras outras aplicações, além do emprego em jornais, livros e periódicos. No entanto, em consonância com a diretriz constitucional, somente aquele exclusivamente destinado à aplicação naqueles bens, que o legislador constitucional colocou ao resguardo de qualquer investida do poder tributante, é que ali se classifica.

Se o papel possuir linha d'água e não for comprovadamente aplicado como matéria-prima de jornais, livros e periódicos fatalmente não se enquadrará nos códigos.. 48.01.02.09 a 48.01.02.14, sendo deslocado para a posição 48.01.02.99, com alíquota de 55%, dado que, como já salientamos, tanto a imunidade como a isenção condicionais pressupõem a incidência tributária, afastando-a ou excluindo-a se atendidos os requisitos à sua fruição, dado que a tarifa adotou critério técnico-político para classificação do papel.

Também já vimos com a transcrição do art. 4º, § 4º, do Decreto nº 66.125/70, que, no caso de cancelamento do registro para importar papel, em razão de passar mais de 6 (seis) meses sem produzir jornal, revista ou livro, está a importadora obrigada ao pagamento dos tributos que seriam devidos sobre o estoque remanescente de papel de imprensa, importado ao abrigo da imunidade, caso não o haja transferido a empresa que goze de idêntico benefício fiscal, portanto, a interpretação lógico-sistemática impõe que se exijam os tributos devidos so



Acórdão nº CSRF/ 03-01.253

sobre idêntico papel, quando comprovadamente, sequer se submeteu o papel aos controles fiscais, em razão de seu desvio.

O insigne mestre ALÍPIO SILVEIRA, em sua notável "HERMENÊUTICA DO DIREITO BRASILEIRO", ensina que

"Entre as exigências do bem comum e os fins sociais da lei, ocupa a primazia a idéia de justiça, que visa a evitar que a aplicação mecânica da lei conduza a um resultado oposto à sua finalidade e a consequências absurdas ou iníquas" (obra citada, vol I, Editora Revista dos Tribunais, 1968).

Face à lição acima transcrita, fica evidente que não é possível aceitar-se a interpretação da lei fiscal adotada pelo voto vencedor na Câmara recorrida. Tal interpretação resultaria no absurdo condenado pelo ilustre autor, visto que, nas hipóteses de falta de papel importado, com ou sem marcas d'água, a última resultaria em exigência de maior ônus tributário para o contribuinte responsável, de quem seriam cobrados imposto (55% sobre o valor da mercadoria-alíquota atual da TAB) mais a multa de 50% desse imposto (art. 106 IV "a" do DL 37/66), enquanto que para o responsável pela falta ou extravio de papel com marca d'água estaria sendo exigida apenas uma multa de 75% de imposto calculado da mesma forma do anterior mas que, também não seria exigível, na hipótese de denúncia espontânea da irregularidade, mediante simples comunicação do extravio aos órgãos da Receita Federal.

Além do mais, ex vi dos artigos 157 do Código Tributário Nacional e 103 do Decreto-lei nº 37, de 18/11/66, a aplicação da penalidade fiscal não elide o pagamento dos tributos devidos.

Em resumo, a interpretação razoável das normas da legislação do imposto de importação, relativas ao papel de impressão, conduzem à tributação deste, toda vez que não atendidos os requisitos para aplicação da regra imunizante ou (impropriamente) da regra isencional.

Frise-se que tal entendimento não é novo no âmbito dos Conselhos de Contribuintes, visto que a egrégia 3a. Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes já proferiu inúmeros acórdãos em que se decidiu pela legitimidade da cobrança do tributo, em casos semelhantes, citando-se, dentre outros, o Acórdão nº 303-23.377, assim ementado:



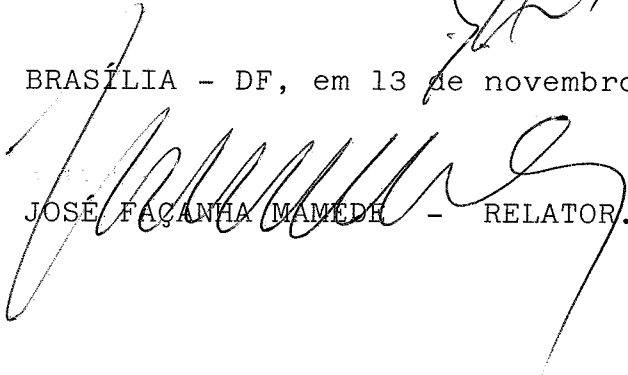
Acórdão nº CSRF/ 03-01.253

"Falta de rolos de papel para impressão de jornais e revistas, apurada em conferência final de manifesto. Destinação diversa daquela prevista na Constituição Federal determina nova classificação."

Face ao exposto, dou provimento ao recurso especial para declarar devido o imposto de importação nos casos de falta de papel de imprensa, apurada em conferência final de manifesto, quando deve o produto classificar-se na posição tarifária 48.01.02.99, sujeito à alíquota de 55%, como qualquer outro."

Pelo exposto e, tendo em vista os precedentes invocados, voto pelo provimento do recurso especial, nos termos do anteriormente decidido em casos semelhantes.

BRASÍLIA - DF, em 13 de novembro de 1984.


JOSE FAÇANHA MAMEDE - RELATOR.