



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

Processo n° : 10314.002622/00-75
Recurso n° : 129.619
Acórdão n° : 303-33.897
Sessão de : 06 de dezembro de 2006
Recorrentes : DRJ/SÃO PAULO/SP E GENERAL MOTORS DO
BRASIL LTDA
Recorrida : DRJ/SÃO PAULO/SP

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO E IPI VINCULADO. REGIME ADUANEIRO ESPECIAL DE ENTREPÓSITO INDUSTRIAL. O regime aduaneiro especial de entreposto industrial é um regime suspensivo, em que tanto o fato gerador quanto o lançamento ocorrem com o registro da declaração de admissão. Outros elementos temporais do fato gerador podem ocorrer posteriormente, de acordo com a destinação da mercadoria fabricada com os insumos importados. No caso, não tinham sido registradas, no prazo final, quinto dia útil do mês subsequente ao da venda, as respectivas declarações de importação e foi esta a situação encontrada início da fiscalização. Então, o câmbio e as alíquotas que deveriam ter sido utilizados para o cálculo dos tributos devidos na importação são os da data da declaração de admissão no regime.

MULTAS DE OFÍCIO. Não há que se falar em denúncia espontânea e em multa isolada, haja vista que as multas foram cobradas porque a empresa não havia recolhido, até o início do procedimento fiscal, os tributos devidos. Entretanto, as penalidades foram apuradas sobre uma base de cálculo indevida e é defeso a este Colegiado recalcular os tributos com base em novos fundamentos e a partir daí aplicar a multa, sob pena de estar procedendo a novo lançamento.

Recurso de ofício negado.

Recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento ao recurso voluntário, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Os Conselheiros Zenaldo Loibman e Nanci Gama votaram pela conclusão.


ANELISE DAUDT PRIETO
Presidente e Relatora

Processo nº : 10314.002622/00-75
Acórdão nº : 303-33.897

Formalizado em: 19 DEZ 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Sílvio Marcos Barcelos Fiúza, Sérgio de Castro Neves, Marciel Eder Costa, Nilton Luiz Bartoli e Tarásio Campelo Borges.

ADP

Processo nº : 10314.002622/00-75
Acórdão nº : 303-33.897

RELATÓRIO

Adoto o relatório da decisão recorrida, que passo a transcrever:

“A IRF/São Paulo iniciou, dia 19/02/1999, fiscalização na empresa acima qualificada, relativamente ao Regime de Entrepósito Industrial concedido mediante o Ato Declaratório SRF nº 178 de 06/12/1993.

Com a emissão do relatório de trabalho fiscal em 13/06/2000 (folhas 24 a 58), a IRF/São Paulo finalizou a fiscalização, concluindo, basicamente, que:

- 1) as informações prestadas pela empresa durante o período em que estava sendo fiscalizada eram inconsistentes. Os valores de estoque informados pela empresa, mediante os dados de seus sistemas informatizados, não batiam com aqueles encontrados pela fiscalização em conferência física;
- 2) conforme os registros da interessada, foram descumpridos os limites estipulados no Ato Declaratório quanto ao valor do estoque e o prazo de permanência das mercadorias no mesmo. Além disso, 95,7% dos veículos faturados foram destinados ao mercado interno, enquanto que, o Ato Declaratório previa que no mínimo 15% da produção deveria destinar-se à exportação;
- 3) ao verificar o estoque físico de mercadorias, foi concluído que havia falta das mesmas, ou seja, o estoque fiscal (existente nos registros da empresa) era maior do que aquele verificado em conferência física;
- 4) após explicar detalhadamente o sistema de controle de estoque do entreposto (Sistema IMM, baixas automáticas e manuais, Sistema CRIB – Almoxarifado 018, etc...), concluiu que o sistema IMM, responsável pelas baixas do estoque, não cumpriu com sua missão principal, seja por falha humana ou falha operacional do sistema;
- 5) evidentemente, ocorreram saídas de peças do estoque sem que houvesse as respectivas baixas nos sistemas;



Processo nº : 10314.002622/00-75
Acórdão nº : 303-33.897

- 6) realizou minucioso estudo relativo às “transmissões”, por serem estas peças de valor relevante e a fim de facilitar os trabalhos, uma vez que somente se utiliza uma transmissão para cada veículo montado, chegando a comprovar, de fato, as faltas de baixa das saídas do estoque;
- 7) a partir do momento em que a fiscalização iniciou seus trabalhos, a interessada promoveu um incomum processo de nacionalizações de DI's. Tais dados podem ser visualizados nos gráficos às folhas 46 a 48;
- 8) inequivocamente, os insumos importados com suspensão de tributos, através do regime especial, foram consumidos, deixaram fisicamente o entreposto e foram destinados ao mercado interno, sem que houvesse a correspondente baixa do regime, ocorrendo, conseqüentemente, a falta do pagamento dos tributos devidos no momento correto;
- 9) quantificou os tributos devidos, aplicou as penalidades e acréscimos moratórios cabíveis, subtraiu os tributos porventura já pagos e cobrou as diferenças ainda não recolhidas;
- 10) considerou, para efeito de cálculo dos tributos e penalidades, a data da apuração da falta, ou seja, dia 28/02/1999.

A fiscalização finalizou seu trabalho apresentando as tabelas do cálculo dos montantes devidos (folhas 61 a 85 e 301 a 1.890).

Em sua impugnação, às folhas 1.894 a 1.957, a interessada apresentou suas alegações de defesa, explicando, em síntese, que:

- 1) na apuração das diferenças de peças, a fiscalização não considerou aquelas existentes na “Seção B” da fábrica, relativa às peças em produção e retrabalho;
- 2) houve presunção na determinação da data de ocorrência do fato gerador, resultando em falta de liquidez e certeza ao crédito tributário;
- 3) não foi benéfica à interessada a adoção da data de 28/02/1999 para efeito de cálculo dos tributos. Nesta data a taxa de câmbio apresentou uma das maiores variações ocorridas no período;

- 4) ao presumir que todos os fatos geradores ocorreram em 28/02/1999, foi aplicada a taxa de câmbio de 01/03/1999 que era de R\$ 2,0351. No entanto, os fatos geradores ocorreram antes desta data, quando a taxa de câmbio situava-se entre R\$ 1,2000;
- 5) mesmo fazendo-se a compensação com os maiores valores de juros que seriam devidos em face do maior tempo decorrido entre as datas dos fatos geradores e a dos pagamentos, ainda assim a exigência fiscal é superior ao eventualmente devido em 35%, só em decorrência desse efeito de diferentes taxas de câmbio;
- 6) o fato da impugnante não ter prontamente apresentado à fiscalização as datas em que as mercadorias teriam saído do entreposto aduaneiro, não autoriza a fiscalização a exigir tributo indevido. Ao responder a Intimação n° 29, a interessada informou estar envidando esforços para obter tais informações;
- 7) embora tais dados não pudessem ser obtidos por simples acionamento do sistema informatizado, a apuração das datas das baixas de tais peças do entreposto pode perfeitamente ser apurada a partir das MICROFICHAS CONTÁBEIS onde são registradas as baixas por peça destinadas à produção, fato que acontece, em média, uma semana antes da emissão da Nota Fiscal de venda do veículo acabado;
- 8) o lançamento não pode ocorrer com base em indícios e presunções. O evento conhecido é a existência em 28/02/1999, data em que foi feito o levantamento pela fiscalização, de eventual diferença de peças saídas sem pagamento de impostos. Este fato, porém, por si só, não pode ser erigido como prova de que estas saídas ocorreram todas em 28/02/1999;
- 9) o valor total devido, a título das peças “transmissões”, pelo cálculo do fisco (com o câmbio de 01/03/1999), com multa e juros era de R\$ 10.216.845,54. No entanto, o valor total devido, considerando as datas corretas dos respectivos fatos geradores, seria de R\$ 3.216.231,89 a pagar;
- 10) o pagamento efetuado a destempo foi realizado com a taxa de R\$ 1,7000, bem maior do que a taxa de R\$ 1,2000 vigente na data dos respectivos fatos geradores. Assim, este

Processo n° : 10314.002622/00-75
Acórdão n° : 303-33.897

valor pago a mais compensa parte do que seria pago a título de encargos moratórios;

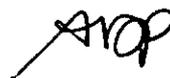
- 11) não há IPI a pagar. Em razão da não cumulatividade do IPI, o imposto pago na saída dos veículos absorve o IPI devido pela entrada de eventuais peças;
- 12) como não houve falta de recolhimento e nem pagamento a destempo, não há como cobrar a multa de 75%;
- 13) a multa de mora é indevida uma vez que os pagamentos foram feitos de forma espontânea;
- 14) a SELIC não é a taxa correta para efeito do cálculo dos juros de mora.

Esta DRJ, às folhas 2621 a 2625, propôs que o presente processo retornasse à repartição de origem para que fosse intimada a interessada a comprovar que peças em falta no Setor A estavam em retrabalho fora da empresa e que peças encontravam-se no Setor B, a fim de que fosse sanada a ilegalidade por ela mesma levantada.

Além disso, foi solicitado que a interessada fosse intimada a apresentar as tais microfichas e uma lista com as datas de emissão das notas fiscais de venda, nos termos em que explicou em sua impugnação.

Às folhas 2632 a 2635, a interessada expõe, em suma, que:

- 1) a partir da introdução do sistema informatizado pelo qual as baixas eram promovidas automaticamente, os dados das microfichas contábeis passaram a ser registrados diretamente no sistema, deixando estas de ter a finalidade específica de controle do estoque do entreposto industrial, passando a registrar, também, importações não destinadas ao entreposto;
- 2) em face disto e não obstante as peças consideradas faltantes tenham efetivamente saído do entreposto industrial com destino à produção ao longo do período fiscalizado, a impugnante junta todas as Declarações de Admissão;
- 3) propõe seja a base de cálculo dos tributos devidos determinada pelo câmbio vigente às datas de desembaraço das DA's;



Processo nº : 10314.002622/00-75
Acórdão nº : 303-33.897

- 4) a fiscalização considerou apenas aqueles valores de II e IPI relativos as baixas realizadas na categoria CZ (baixas manuais), quando deveria ter considerado todas as baixas relacionadas com as DA's no período (CAR, CZ, PEC e PER);
- 5) anexa demonstrativos visando a alteração das tabelas 03 e 05 do Fisco, considerando as novas bases de cálculo e os tributos pagos em razão das baixas CAR, CZ, PEC e PER.

A fiscalização, às folhas 3644 a 3659, alegou que:

- 1) a interessada nada apresentou relativamente as peças que estariam em retrabalho em outra empresa e no Setor B, sequer comentou ou após qualquer justificativa;
- 2) a interessada expressou que seus exames demonstraram serem as microfichas contábeis imprestáveis para indicar os valores de saída dos veículos daquele estabelecimento;
- 3) a data de 28/02/1999 não se trata de "escolha" da fiscalização. Tal data é a data de apuração dos fatos, a data do levantamento físico do estoque, a data da constatação da infração;
- 4) a data da apuração das diferenças é, conforme o espírito contido na legislação, a data mais correta para o lançamento referente a um levantamento de controle de estoques;
- 5) a nacionalização das peças pela interessada ocorreu após o início do procedimento de fiscalização, sendo infundada a alegação de espontaneidade;
- 6) efetuou, apenas por hipótese, o recálculo do crédito tributário devido, considerando que os tributos já teriam sido recolhidos em razão de aceitar todas as baixas intempestivas efetuadas (CZ, CAR, PER ou PEC). Tal cálculo resultou, tão só, na determinação da multas e juros de mora, calculados desde a apuração das diferenças (28/02/1999).

Novamente esta DRJ baixou o processo em diligência, entendendo que a fiscalização havia interpretado analogicamente o disposto no inciso II, "c", do artigo 87 do RA e solicitando que o cálculo do crédito tributário fosse feito tomando-se como base as datas das Declarações de Admissão.



Processo nº : 10314.002622/00-75
Acórdão nº : 303-33.897

A fiscalização (às folhas 3.670 a 3.673) explicou que não houve interpretação analógica para a utilização da data de 28/02/99. Tal data foi utilizada por ser a data em que ocorreu a apuração de que as mercadorias não mais se encontravam no estoque da interessada, uma vez que haviam sido destinadas a consumo sem o registro das respectivas DI's.

A fiscalização segue explicando que a única forma de dar baixa nos estoques de mercadorias entrepostadas ocorre por meio do registro de uma DI. Seguindo o raciocínio, a fiscalização admite que o crédito tributário principal já havia sido recolhido (mediante os registros das DI's, ainda que intempestivas) e, conforme os cálculos realizados pela contribuinte (planilhas às folhas 2648 a 3611), estão corretos os valores relativos aos juros de mora, não recolhidos.

Informa ainda que a aplicação da penalidade de ofício cabível utilizou como base de cálculo os valores das planilhas acima mencionadas.

Às folhas 3.683 a 3.686, a interessada alega que a fiscalização deixou de atender à diligência formulada. Informou também ser possível a realização do cálculo solicitado, demonstrando seus resultados à folha 3685."

A 2ª Turma de Julgamento da DRJ/SPO II considerou procedente em parte o auto de infração. A ementa da decisão é a seguinte:

"EMENTA: ENTREPOSTO INDUSTRIAL - nos termos do parágrafo único do artigo 23 do Decreto-lei nº 37/66, o fato gerador do imposto de importação se dá com o registro da DI, inclusive para mercadorias em regime suspensivo de tributação. Da mesma forma, o desembaraço aduaneiro é situação suficiente para a configuração do fato gerador do IPI, ainda que ambas as situações tenham ocorrido fora do prazo previsto na legislação pertinente. Cabíveis as multas de ofício por falta de recolhimento do tributo no prazo previsto. O IPI vinculado à importação é devido independentemente do recolhimento do IPI relativo à saída das mercadorias. Correta a aplicação da taxa SELIC no cálculo dos juros de mora. Lançamento procedente em parte."

O voto proferido pela DRJ foi o seguinte:

"A presente lide trata exclusivamente da nacionalização extemporânea de mercadorias entradas no País sob o regime suspensivo de Entreposto Industrial.

Com relação ao fato em si, a fiscalização exaustivamente demonstrou a ocorrência da infração, conforme brilhantemente exposto no auto de infração.



Processo n° : 10314.002622/00-75
Acórdão n° : 303-33.897

O confronto das informações fornecidas pelos sistemas da própria interessada demonstram, de forma incontestada, que o sistema IMM falhou em baixar as peças informadas pelo LISTAVIN, relativas aos veículos montados e faturados. Tal fato confirmou-se com a realização de conferência física do estoque, mediante o sistema CRIB Almoxarifado-018.

O resultado desta falha foi o não recolhimento, na data prevista, dos impostos devidos nos termos da legislação em vigor. A data prevista encontra-se disposta na IN SRF 58 de 08 de dezembro de 1995:

“Art. 3º - A DI, compreendendo todas as Notas Fiscais emitidas durante o mês, será apresentada pela autorizada, para registro, até o quinto dia útil do mês subsequente ao das vendas, acompanhada dos comprovantes de pagamento dos tributos devidos e da relação das Notas Fiscais correspondentes.”

Neste mister, até a própria interessada concorda com a falha do sistema e, conseqüentemente, com a falta de recolhimento, conforme verifica-se em seu pronunciamento, às folhas 2.633:

“De se ressaltar que tão logo detectou a falha do sistema providenciou imediatamente a nacionalização dessas peças não encontradas fisicamente, recolhendo os tributos devidos a partir de 03/99, fato que também é reconhecido pela fiscalização. Estando totalmente pagos os tributos devidos, a exigência fiscal NÃO SE DEVE A FALTA DE PAGAMENTO, mas de pagamento a menor que o devido, com origem única e exclusivamente nas diferentes taxas de câmbio do dia 28.02.99 (...)”

Percebe-se que as mercadorias não foram nacionalizadas no prazo previsto na IN58/95, porém, foram nacionalizadas a destempo e sob procedimento fiscal em datas anteriores à lavratura do auto de infração.

A fiscalização está cobrando os tributos com base nos valores devidos na data da apuração da falta (28/02/1999) e a interessada alega que tal exigência é indevida, uma vez que os tributos já foram recolhidos mediante os registros das DI's.

O Fato Gerador do Imposto de Importação

A fiscalização apurou, na data de 28/02/1999, que mercadorias entrepostadas haviam sido destinadas ao mercado interno sem o registro das respectivas DI's.

Foi então lavrado auto de infração, calculando-se os tributos devidos com base na data de apuração da falta.

Processo n° : 10314.002622/00-75
Acórdão n° : 303-33.897

Nos termos do artigo 144 do CTN, o lançamento deve reportar-se a data do fato gerador.

Quanto ao fato gerador do Imposto de Importação, dispõe o artigo 19 do CTN:

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

Já, o artigo 87 do RA, com base no Decreto-Lei 37/66, para tornar preciso no tempo, no espaço e na circunstância, a ocorrência do fato gerador, determina que:

“Art. 87 – Para efeito de cálculo do imposto, considera-se ocorrido o fato gerador:

I – na data do registro da Declaração de Importação de mercadoria despachada para consumo, inclusive a:

a) ingressada no país em regime suspensivo de tributação;

(...)

II – no dia do lançamento respectivo, quando tratar-se de:

(...)

c) mercadoria constante de manifesto ou documento equivalente, cuja falta ou avaria for apurada pela autoridade aduaneira.”

Quando a fiscalização detectou que as mercadorias haviam sido destinadas ao mercado interno sem que fossem registradas as DI's, esta encontrava-se frente a uma situação incomum para a caracterização do momento de ocorrência do fato gerador.

Neste caso, onde há lacuna na legislação, a aplicação de analogia para definir o momento do fato gerador seria recomendável. Com base nos elementos encontrados nos autos, não restava claro se a fiscalização havia utilizado de analogia, equidade ou qualquer outra forma de interpretação da legislação para reportar seu lançamento à data da apuração da falta.

A especificidade do presente caso está no fato de que, apesar de detectar a falta das mercadorias anteriormente aos registros das DI's (28/02/1999), a fiscalização somente efetuou o lançamento no dia 14/06/2000, em razão da magnitude

AVOP

Processo nº : 10314.002622/00-75
Acórdão nº : 303-33.897

e dificuldade dos trabalhos realizados. Neste momento, a interessada já havia, mesmo fora do prazo, promovido os registros das DI's, visando acertar o estoque escritural.

Após o retorno das diligências solicitadas, analisadas as argumentações das partes interessadas, restou devidamente claro para esta DRJ que no presente caso não seria necessária a aplicação da analogia para a definição do momento de ocorrência do fato gerador.

No caso em questão, o fato gerador ocorreu com o registro das DI's, situação definida em lei como necessária para sua ocorrência, sendo inaplicável a analogia para definir tal momento.

Não há que se falar em cálculo de tributos com base na data de apuração da falta ou com base nos registros das DA's, sendo que os próprios registros das DI's marcam a ocorrência do fato gerador e o correto momento para o cálculo dos mesmos. Assim sendo, não há que se falar em cobrança de diferença dos tributos.

Às folhas 2.648 a 3.611, a interessada apresenta as planilhas com os cálculos dos tributos pagos mediante os registros extemporâneos das DI's.

Conforme explicitado à folha 2.644, estas DI's refletem as baixas de todas as categorias de pedido, realizadas a partir de março de 1999 até junho de 2000, relacionadas com as admissões efetuadas até fevereiro de 1999.

A própria fiscalização, à folha 3.672, confirma serem corretos os cálculos do crédito tributário principal, recolhidos a destempo, explicitados nas planilhas supra mencionadas:

“Da leitura dos autos vê-se com facilidade que a fiscalizada entendia claramente ser este o caminho único e correto a seguir; e assim procedeu. Após a auditoria fiscal ter realizado o levantamento físico do estoque, promoveu despachos para consumo, registrando várias Declarações de Importação, no período de abril de 1999 até a lavratura do auto de infração, realizando assim o acerto do estoque escritural.

(...)

Concluimos que as planilhas apresentadas pela fiscalizada de folhas 2.648 a 3.611 apresentam os valores corretos do crédito tributário principal – já recolhido – como corretos estão os cálculos para os juros de mora – ainda não recolhidos, e serviram de base de cálculo para a imposição de penalidade de ofício cabível pelo recolhimento dos impostos no período sob ação fiscal.” (Meu grifo).



Processo n° : 10314.002622/00-75
Acórdão n° : 303-33.897

A interessada registrou as DI's das mercadorias cuja falta foi apurada, sob procedimento fiscal e sem o recolhimento dos acréscimos legais, o que lhe subtrai o direito à espontaneidade.

Desta forma, não há como alegar que os tributos não foram recolhidos, vez que a lei traz para o momento do registro da DI o fato gerador desta ocorrência. O que houve foi um descumprimento do prazo previsto na IN 58/95, porém, não é possível que tal descumprimento acarrete em nova cobrança dos tributos, os quais a própria fiscalização afirma terem sido recolhidos.

Assim, não encontra respaldo algum na legislação, a cobrança da diferença de tributos já pagos, em razão do lançamento reportar-se a data outra que não a do fato gerador.

Quanto ao descumprimento do prazo estabelecido na IN 58/95

O Secretário de Receita Federal, por intermédio no disposto na IN 58/95, concedeu um prazo para o lançamento, quando inadimplida a condição resolutive, qual seja, a destinação dos produtos ao mercado interno.

Note-se que o Secretário de Receita Federal nada cria, apenas disciplina. Não foi deslocado para o quinto dia útil do mês subsequente o fato gerador da obrigação tributária. O elemento temporal do fato gerador, para efeito de cálculo, continua sendo o registro da DI, na data em que for registrada.

A interessada recolheu os tributos devidos, porém, em desacordo com o prazo previsto na legislação, incorrendo na infração disposta nos artigos 44 e 45 da Lei 9.430/96:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

(...)

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

(...)

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

Processo nº : 10314.002622/00-75
Acórdão nº : 303-33.897

Art. 45. O art. 80 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, com as alterações posteriores, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal, a falta de recolhimento do imposto lançado ou o recolhimento após vencido o prazo, sem o acréscimo de multa moratória, sujeitará o contribuinte às seguintes multas de ofício:

I - setenta e cinco por cento do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido ou que houver sido recolhido após o vencimento do prazo sem o acréscimo de multa moratória;” (Meus grifos).

Relativamente à multas de mora, conforme os demonstrativos às folhas 01 e 1.891, percebe-se que não foram cobradas, não havendo porque manifestar-se a respeito das mesmas.

Com relação à alegação de espontaneidade nos pagamentos efetuados, esta é completamente improcedente.

O artigo 138 do CTN é muito claro:

“Art. 138 – A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo Único – Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.”

A interessada procedeu ao registro das DI's a partir de março de 1999, conforme ela mesma alega à folha 2.633, portanto, posteriormente ao início da fiscalização, em 19/02/1999, que visava verificar o cumprimento das normas estabelecidas no Ato Declaratório SRF 178/93, conforme pode ser visto no termo de início de fiscalização às folhas 87 e 88.

Assim, as multas de ofício foram perfeitamente aplicadas no caso em questão, tendo em vista o recolhimento fora do prazo dos tributos, não sendo pertinente a alegação de espontaneidade.

Da data de 28/02/1999

A fiscalização da IRF/São Paulo apurou, efetivamente, a falta de mercadorias nos estoques da interessada no dia 28/02/1999.

Processo nº : 10314.002622/00-75
Acórdão nº : 303-33.897

Estas mercadorias faltantes já haviam sido objeto de faturamento e integravam, desta forma, o mercado nacional.

Voltando ao que anteriormente fora exposto, acerca da obrigação tributária e do fato gerador, lembro que nos casos em que tudo transcorre normalmente, a legislação atribui a ocorrência do fato gerador à data do registro da DI.

Isto ocorre porque o registro da DI é, na verdade, o passo que marca a efetiva nacionalização da mercadoria. Somente a entrada da mercadoria, apesar de necessária não é o suficiente para gerar a obrigação tributária. Por isso é que a lei desloca para o registro da DI a efetiva ocorrência do fato gerador.

Com a publicação do Ato Declaratório 178 de 06/12/1993, foi permitido à interessada importar mercadorias com suspensão dos impostos incidentes na importação, com a condição resolutive de não se nacionalizar as mercadorias. No caso de ocorrência da condição resolutive (venda para o mercado interno), o fato gerador ocorre e a interessada compromete-se a dar saída dos produtos acabados do Setor C, para o mercado interno, somente após a conclusão do despacho aduaneiro correspondente (item 20 - I).

Tanto é assim, que quando a interessada decide destinar os produtos para o mercado interno, ela se compromete a registrar a DI, marcando, para os efeitos temporais, a ocorrência do fato gerador.

No entanto, no presente caso a interessada efetivou a condição resolutive de nacionalizar os veículos, faturando-os e incorporando-os à economia nacional, porém registrou as DI's em datas posteriores àquelas definidas na legislação.

Não se pode calcular os tributos devidos com base na data da apuração da falta destas mercadorias como queria a fiscalização no auto de infração. Os tributos foram recolhidos mediante os registros das DI's, momento este que é definido em lei como o da ocorrência do fato gerador e que a ele deve reportar-se o lançamento.

A própria fiscalização, posteriormente, considerou recolhidos os tributos pelos registros das DI's, solicitando que fosse considerado o crédito tributário decorrente da ação fiscal, somente no que tange à multa de ofício e os juros de mora (folhas 3.672 e 3.673).

Assim, considero improcedente a cobrança de tributos em razão da diferença das bases de cálculo apuradas na data de 28/02/1999 daquelas recolhidas nas respectivas DI's.



Processo nº : 10314.002622/00-75
Acórdão nº : 303-33.897

Do IPI vinculado

A impugnante alega que não há IPI devido, em razão da não cumulatividade deste imposto. O IPI pago na saída dos veículos absorve o IPI devido pela entrada de eventuais peças.

Neste aspecto, é sabido que o Imposto sobre Produtos Industrializados, conforme o inciso II do § 3º do artigo 153 da Constituição Federal, é um imposto não-cumulativo e deve ter compensado o valor devido em uma operação com o montante cobrado nas anteriores.

No entanto, tal compensação deve obedecer a certos critérios. O princípio da compensação deve ser observado, porém, determinadas disposições, também legais, não podem ser deixadas de lado.

É o caso da definição legal do fato gerador da obrigação tributária aqui analisado. O IPI em questão tem seu fato gerador no desembaraço aduaneiro das mercadorias, nos termos do artigo 46 do CTN:

“Art. 46 – O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

I – o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;”

Note-se que, por disposição expressa de lei, o IPI é devido na ocasião em que ocorre o desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas e deve, obrigatoriamente, ser recolhido.

O fato de a interessada ter recolhido o IPI, em sua totalidade, por ocasião da saída das mercadorias do estabelecimento comercial não pode servir como argumento que pretenda evitar a cobrança do crédito tributário decorrente da materialização de um fato gerador expresso em lei.

A partir do momento em que os veículos deixam o entreposto industrial para destinarem-se ao mercado interno, devem ser recolhidos os tributos outrora suspensos.

Não devem ser confundidos os distintos fatos geradores do IPI presente caso. Um deles se deu no momento em que se consideraram destinadas ao mercado interno as mercadorias objeto do regime de entreposto industrial, é o IPI vinculado à importação, suspenso em razão do regime especial. O outro fato gerador ocorre na saída do produto do estabelecimento industrial e tem sua base legal própria, especificada no inciso II do mesmo artigo 46 do CTN.

ADP

Processo nº : 10314.002622/00-75
Acórdão nº : 303-33.897

Ambos os fatos ocorreram e devem ser corretamente adequados às práticas que a lei determina. O pagamento a mais eventualmente realizado em um deles, não pode suprir a ocorrência, tampouco, as obrigações decorrentes do outro.

Das mercadorias do “Setor B” e em retrabalho em outras empresas

A interessada alegou em sua impugnação que, ao levantar o quantitativo de peças que estavam faltando nos estoques do “Setor A”, esqueceu-se de levar em consideração as peças que se encontravam em produção no “Setor B” e em retrabalho em outras empresas.

Esta DRJ, na intenção de apurar melhor estas afirmações, solicitou que fosse intimada a interessada a apresentar comprovação de quais peças encontravam-se no “Setor B” e em retrabalho em outras empresas, na ocasião da conferência física do estoque no “Setor A”, dia 28/02/1999.

Em resposta a solicitação feita a interessada simplesmente calou.

Na impugnação fez uma alegação, quando foi intimada a comprovar o alegado, a interessada não o fez.

Às folhas 2.632 a 2.635 não se encontra nenhuma menção às citadas peças, nem mesmo acerca da impossibilidade de comprovação da existência das mesmas.

A fiscalização, mediante as intimações nº 28 e 29, preocupou-se em analisar esta possibilidade. No entanto, as resposta às intimações foram, mais uma vez, evasivas.

Ao verificar fisicamente o estoque na “Seção B”, a fiscalização concluiu que o mesmo é irrelevante em razão da política de “just in time” utilizada pela interessada.

Se realmente havia peças em retrabalho em outras empresas, faltaram provas documentais do envio das mesmas. É de se estranhar que a interessada contrate serviços de outras empresas, fornecendo os produtos a serem trabalhados e não registre a saída destes produtos em documentação própria.

Assim, em razão das pretensões da impugnante não terem sido devidamente comprovadas, trato-as apenas como meras alegações, considerando sem vícios o procedimento de verificação dos estoques realizado pela fiscalização.

Dos juros de mora

No auto de infração percebe-se que foram cobrados valores referentes aos juros de mora e aos juros de mora isolados.

Processo n° : 10314.002622/00-75
Acórdão n° : 303-33.897

Os juros de mora cobrados tratam da aplicação da taxa SELIC sobre a diferença entre os tributos que a fiscalização considerou devidos na data da apuração e os valores pagos nas DI's, calculada desde 01/03/1999 até o mês anterior à lavratura do auto de infração (maio/2000).

Esta diferença de tributos, conforme explicitado anteriormente, é indevida, ficando também inexigível a cobrança de seus juros de mora.

Já os juros de mora isolados são aqueles referentes à taxa SELIC calculada desde 01/03/1999 até o efetivo pagamento dos tributos nos registros das DI's.

A fiscalização, às folhas 3.655 e 3.662, consolida os cálculos realizados pela própria impugnante para o cálculo destes juros (Tabela 02/DOC 04 – folhas 3.077/3.611).

Analisando os cálculos da citada tabela, percebe-se que os valores de juros de mora ali indicados referem-se exatamente aos períodos compreendidos entre março de 1.999 até os efetivos registros das DI's e tiveram como base os valores recolhidos nas mesmas DI's.

Isto pode ser comprovado ao analisarmos as tabelas 04 e 05 da fiscalização às folhas 71 e 298. O primeiro "part number" (01 132 642) da tabela 05 traz os valores de 415,08 e 608,42 como sendo juros de mora devidos e não recolhidos junto com as DI's para este item. Na tabela 04 vemos claramente que estes valores tratam dos juros de mora devidos de 01/03/1999 até as datas de registros das DI's.

Tudo isto está em conformidade com o que prevê a lei 9.430/96.

Assim, os juros de mora isolados, relativos aos atrasos nos pagamentos que deveriam ter sido efetuados em março de 1999, foram corretamente calculados pela própria interessada, consolidados pela fiscalização e devem ser mantidos nos termos da legislação em vigor.

No entanto, os cálculos da fiscalização, referentes aos juros de mora do IPI, resultaram em um valor superior aquele cobrado no auto de infração.

O Egrégio Conselho de Contribuintes tem considerado que a competência das DRJ não contempla a função de lançamento tributário, nos termos do artigo 142 do CTN, e assim, considerando nulo o procedimento de agravamento (Acórdão n° 107-04.028 de 15/04/1997, 1° CC).

Assim, conforme posicionamento desta Delegacia, mantemos o valor lançado e alertamos à repartição de origem que, dentro do prazo decadencial, efetue o lançamento da diferença relativa aos juros de mora do IPI.



Processo nº : 10314.002622/00-75
Acórdão nº : 303-33.897

Da taxa SELIC

Pelas mesmas razões relativas à aplicação das multas de ofício e administrativa, expostas acima, improcede a alegação de que a aplicação da taxa SELIC aos juros de mora estaria excluída pelo art.161, § 1º, do Código Tributário Nacional.

A impugnante discorda da utilização da taxa SELIC como base para cálculo dos juros de mora. No seu entendimento, inexistente definição legal para a taxa SELIC. Além disso, considera que estariam sendo impostos juros moratórios que compreendam, além da taxa prevista no artigo 161, § 1º do CTN, a inflação oficial e rendimentos de investidores no mercado de capitais.

Sabe-se que a cobrança de juros de mora está prevista no Código Tributário Nacional, nos seguintes termos do artigo 161:

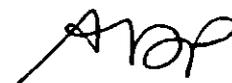
“Art. 161 - O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.” (meu grifo).

Conforme prevê o §1º supracitado, a Lei 9.065/95, por sua vez, de modo diverso, relativamente aos juros de mora, determinou:

“Art. 13 - A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea “c” do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.”

Eis que a Lei nº 9.065, de 20/06/1995, que dá nova redação a dispositivos da Lei nº 8.981, de 20/01/1995, que altera a legislação tributária federal e dá outras providências, dispôs em seu artigo 13, que a partir de 1º de abril de 1995, os juros de mora incidentes sobre tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, relativamente a fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária, de que trata o art. 84, inc. I, e §§ 1º, 2º e 3º, da Lei nº 8.981/1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos



Processo nº : 10314.002622/00-75
Acórdão nº : 303-33.897

federais, acumulada mensalmente, até o mês anterior ao do pagamento e a 1% no mês em que o pagamento estiver sendo efetuado.

Efetivamente, conforme se verifica na peça de autuação, a taxa SELIC foi cobrada consoante o que preceitua o dispositivo supracitado, não havendo porque contestar a aplicação de uma taxa perfeitamente definida em Lei.

Além disso, os juros de mora foram corretamente cobrados com base na Tabela 2, proposta pela impugnante, (folha 3.662), a qual se utilizou da taxa SELIC para a realização dos cálculos.

Desta forma conheço da impugnação por tempestiva para, no mérito, DEFERI-LA PARCIALMENTE.”

A DRJ em São Paulo ao deferir parcialmente a impugnação, manteve o crédito tributário no valor total de R\$ 40.429.984,01, sendo R\$ 17.381.827,67 multa de II, R\$ 21.666.708,95 multa de IPI, R\$ 761.453,15 juros de mora isolados de II e R\$ 619.994,24 juros de mora isolados de IPI e cancelou o crédito tributário no valor total de R\$ 22.985.894,22, sendo R\$ 3.884.865,59 de II, R\$ 9.114.500,73 de IPI, R\$ 865.548,05 de juros de mora do II, R\$ 2.030.710,76 de juros de mora de IPI, R\$ 2.556.781,72 de multa do II, R\$ 4.328.642,08 de multa de IPI e R\$ 204.845,29 de juros de mora isolados do II. (grifei)

Dessa decisão recorreu de ofício ao Terceiro CC, por ser o crédito tributário superior ao limite de alçada previsto no artigo 2º da Portaria MF 375/2001, e fez a seguinte recomendação:

“Cabe alertar à repartição de origem pela possibilidade de realização, dentro do prazo decadencial, do lançamento da diferença relativa aos juros de mora do IPI, fazendo constar na descrição dos fatos as razões e motivos que fundamentam a autuação.”

Irresignada, a contribuinte apresentou o seu recurso às fls. 4.183/4.259 acompanhado de arrolamento de bens que, segundo informação de fl. 4.385, consta do processo 10314.000826/2004-21, repetindo as mesmas razões da impugnação e acrescentando que:

1) A decisão recorrida, além de improcedente pelo mérito, está eivada de nulidades porque: a) altera a fundamentação fática do Auto de Infração e o critério de apuração do “quantum” eventualmente devido, promovendo novo lançamento sem ter competência para tanto, sem atender ao devido processo legal, com supressão de um grau de jurisdição e com violação ao direito de defesa da Recorrente; b) embora com denominações diferentes, que visa a dar nova roupagem aos fatos, também presume, para efeito de exigência de multas e juros, que o fato gerador dos tributos em causa – II e IPI – ocorreu em 28.02.99; c) é incoerente e



Processo n° : 10314.002622/00-75
Acórdão n° : 303-33.897

contraditória em sua argumentação, o que se reflete na apuração do “quantum” devido, pois se os tributos foram corretamente pagos na data dos fatos geradores – data do registro da DI – nada poderia ser exigido da Recorrente a título de multa e juros de mora.

2) Como se não bastassem as nulidades de que está eivada a decisão recorrida, pelo mérito também não pode prevalecer, pois embora houvesse concordância entre o Fisco e a Recorrente de que a data de 28/02/1999 não pode ser considerada como fato gerador do II e IPI no caso concreto, mesmo assim, embora com denominações diferentes, também presume (tal qual no auto de infração), para efeito de exigência de multas e juros, que o fato gerador dos tributos em causa – II e IPI – ocorreu em 28/02/99.

3) A multa de ofício de 75% é totalmente incabível, pois se tratando de um novo lançamento efetuado pela decisão recorrida, dele só foi intimada a Recorrente em 25/11/2003, data em que todos os tributos já haviam sido corretamente pagos.

4) Combateu, detalhadamente, item por item da decisão recorrida, enfatizando, sobretudo, a sua nulidade:

II – Das nulidades da decisão singular

II.1 – Alteração dos fundamentos de fato e de direito do auto de infração original

Todas as exigências contidas no auto de infração têm origem num único fato:

- Recolhimento a destempo do II e IPI suspensos quando da importação, relativamente a determinada quantidade de produtos importados, devido a falha no sistema informatizado de controle de seu processo produtivo, ou seja, a partir de 03/99, posteriormente à data da efetiva destinação ao mercado interno dos produtos fabricados com integração de tais mercadorias importadas, presumindo a fiscalização que todas essas saídas ocorreram em 28/02/99, um domingo, em razão do que fixou o dia 01/03/99 como data do fato gerador.

- Conseqüentemente, foi exigida a diferença de II e IPI de pagamento menor que o devido, seguida de juros de mora e multa por lançamento de ofício, causada, única e exclusivamente, em função das diferentes taxas de câmbio, a do dia 01/03/99, considerada como sendo a data do fato gerador, e a do dia do efetivo pagamento que, no entender do Fisco, teria ocorrido a destempo.

- A data do fato gerador foi presumida pela fiscalização, tendo em vista que as peças faltantes saíram efetivamente do entreposto industrial com destino à produção ao longo do período fiscalizado – meados de 1997 a 28/02/1999.

Processo nº : 10314.002622/00-75
Acórdão nº : 303-33.897

- Não podendo a recorrente apurar as datas do fato gerador e os valores a recolher por um critério de realidade, em demonstração de sua boa-fé juntou aos autos todas as Declarações de Admissão – DAs em relação às quais apurou-se a existência de peças não baixadas para que a fiscalização pudesse considerar ocorridos os fatos geradores nas datas dos desembarços das mercadorias constantes das DAs (docs. 02, 03, 05 e 07 da petição de fl.), critério que foi acolhido pela Segunda Turma de Julgamento na manifestação de fls. 3.664/3.668. Entretanto, a decisão recorrida, na presunção de que os fatos geradores ocorreram em 28/02/99, (domingo), prazo postergado para 01/03/99, modifica radicalmente a fundamentação fática e jurídica da autuação, passando a considerar a irregularidade não mais como recolhimento a destempo de II e IPI, relativamente a considerável quantidade de produtos importados, mas como diferenças de estoque apuradas em 28/02/1999.

- A partir dessa nova fundamentação fática argumenta o Fisco que o prazo para recolhimento seria 05/03/1999, nos termos do artigo 3º da IN SRF 58, de 08/12/1995 e que sendo esse o prazo para recolhimento de II e IPI sobre as diferenças de estoque apuradas, o fato de a recorrente ter feito esses recolhimentos a partir de 03/99 caracteriza pagamento feito fora do prazo, o que justifica a exigência da multa de 75% e juros de mora.

- Embora afirme a decisão recorrida que está acolhendo em parte a defesa da recorrente, procede, na verdade, a autêntico novo lançamento, recalculando totalmente o crédito tributário que entende devido, que passa a ser composto de multas e juros, lançamento sobre o qual a Recorrente não teve oportunidade de manifestar-se, o que implica cerceamento do direito de defesa.

II.2 – Da falta de legitimidade da Segunda Turma de Julgamento para efetuar lançamento tributário

Embora a DRJ não tenha competência para efetuar lançamento tributário, com a mudança na fundamentação fática e jurídica feita pela decisão recorrida com reflexos no “quantum” exigido, é evidente que houve novo lançamento.

II.3 – Do cerceamento do direito de defesa da recorrente

- Toda a defesa da recorrente se fez com base no lançamento original. A mudança de fundamentação da exigência e, conseqüentemente, de novo cálculo, ocasionou um absoluto cerceamento do direito de defesa, razão pela qual a decisão é nula.

II.4 – Da vinculação do ato administrativo ao motivo declarado

- Se o motivo da autuação era pagamento a destempo de tributos devidos, não pode a autoridade julgadora modificar o motivo original sem ferir de morte o direito de defesa.

AVOP

Processo nº : 10314.002622/00-75
Acórdão nº : 303-33.897

II.5 – Da presunção quanto à data do fato gerador

- A decisão recorrida é contraditória e inconsistente, porque apesar de haver acolhido as críticas ao auto de infração feitas na manifestação de fls. 3.670/3.673, mesmo assim incorreu no mesmo vício da fiscalização de presumir que em 28/02/99 ocorreu o fato gerador, pois embora afirme que o fato gerador ocorre formalmente com o registro da DI, substancialmente sustenta que ele ocorre com a entrega a consumo dos bens. Portanto, não pode prevalecer.

II.6 – Da inconsistência da argumentação da decisão recorrida

- Demonstrado na defesa que a data do fato gerador considerada pelo fiscal autuante, 28/02/99, prorrogada para 01/03/99, para apuração de diferenças de impostos, juros e multa a pagar, desde essa data até as datas dos efetivos pagamentos ocorridos a partir de 03/99, trazia enormes prejuízos para a Recorrente, pois a taxa de câmbio era mais alta que a taxa da efetiva ocorrência do fato gerador, a decisão recorrida altera o fundamento da exigência e o critério de cálculo do “quantum” devido.

- Sob o argumento de que a data da ocorrência do fato gerador é a data do registro da DI e que estas foram registradas pela recorrente a partir de março de 1999, considera que o pagamento dos tributos foi feito corretamente, não havendo diferença de principal a pagar. Entretanto, considerando que esse pagamento foi feito a destempo, pois deveria ter sido feito anteriormente (não diz quando), são devidos a multa de ofício de 75% e os juros de mora desde o quinto dia útil de março de 1999, fundamentando sua decisão no artigo 3º da IN SRF nº 58 de 08/12/95.

- Se a recorrente recolheu corretamente os tributos nas datas dos fatos geradores, conforme afirma a decisão, não tem sentido algum se falar e muito menos cobrar multa de ofício e juros de mora relativamente a período anterior, porque antes da ocorrência dos fatos geradores sequer existe obrigação tributária.

- Cita os artigos 113, § 1º e 114, do CTN e declara ser juridicamente impossível exigir multa e juros relativamente a período anterior ao da ocorrência do fato gerador conforme está ocorrendo, pois a decisão afirma que os fatos geradores ocorreram nas datas dos registros das DIs (de 03/99 em diante), tendo sido recolhidos os impostos. Entretanto, exigem multa de 75% e juros de mora desde o quinto dia útil de março de 1999.

- A jurisprudência administrativa é categórica em não admitir exigências tributárias e imposição de penalidades quando o levantamento fiscal é viciado, a ponto de não oferecer certeza e liquidez aos valores exigidos. (cita diversos acórdãos dos Conselhos de Contribuintes)



Processo nº : 10314.002622/00-75
Acórdão nº : 303-33.897

- Mesmo quando os elementos constantes dos autos evidenciam a existência de diferenças de imposto a pagar, não admite a jurisprudência nem a legislação que essas diferenças sejam apuradas de forma “aproximada”, sendo dever do fisco comprovar o “montante exato da diferença.”

III – MÉRITO

- Quanto ao mérito, nem o auto de infração, nem a decisão recorrida, que o manteve, podem prosperar, no que respeita às multas de ofício exigidas, porque, pela nova fundamentação fática trazida pela decisão, as multas de ofício estariam sendo exigidas porque a recorrente teria recolhido os tributos após o quinto dia útil de março/99, data do vencimento, sem espontaneidade, uma vez que já estava em curso a ação fiscal.

- Todavia, tratando-se de exigência de recolhimento de impostos sobre “diferenças de estoque” por ocasião dos recolhimentos ocorridos a partir de 03/99 essas diferenças de estoque não haviam sido apuradas definitivamente pelo Fisco que só veio a quantificá-las com a lavratura do Auto de Infração em 06/2000.

- Também, é de se considerar que somente com a decisão recorrida da qual a recorrente tomou ciência em 25/11/2001 é que foi efetuado o lançamento das exigências em causa sob a fundamentação “diferenças de estoque.”

Da não-cumulatividade do IPI

- Não houve extemporaneidade nos recolhimentos do IPI porque o IPI pago pela saída do veículo sobre 100% da base de cálculo absorve o IPI devido pela entrada de eventuais peças e foi recolhido em sua quase totalidade antes da data em que a DI deveria ter sido registrada e o IPI das peças recolhido. Apresenta dispositivos constitucionais sobre o assunto e decisões judiciais.

- Sendo o IPI um tributo cujo fato gerador é decendial apura-se o valor do imposto devido e recolhe-se o montante ainda dentro do mês em relação aos dois primeiros decêndios, e o referente ao terceiro decêndio logo no início do mês seguinte. Portanto, fica evidenciado que o IPI pela venda do carro, que absorve o IPI pela saída das peças, foi recolhido, ao menos com relação aos dois primeiros decêndios de cada mês, antes da ocorrência do fato gerador do IPI das peças, e em relação ao terceiro decêndio, praticamente no mesmo momento.

- A recorrente juntou, com a defesa, quadro demonstrativo das datas de vencimento do IPI dos veículos nos diversos decêndios dos anos de 1997, 1998 e 1999 até fevereiro comparando essas datas com o quinto dia útil do mês seguinte, onde claramente se observa que o IPI incidente na quase totalidade dos veículos vendidos em cada mês foi recolhido dentro do mesmo mês, ou seja, antes da ocorrência do fato gerador e do vencimento do IPI incidente sobre as peças que os compuseram.



Processo n° : 10314.002622/00-75
Acórdão n° : 303-33.897

- Tanto é correto o entendimento de que o IPI devido pelas entradas é absorvido pelo IPI devido pela saída do produto industrializado que a partir de 30/07/1999 por força da MP – 1.919, de 27/07/99, convertida na Lei 9.826, de 23/08/99, a Recorrente embora ainda emitindo a DI, passou a fazê-lo apenas para pagamento do II, ficando dispensada de efetuar o pagamento do IPI no 5º dia útil seguinte ao do faturamento dos veículos, justamente porque reconheceu o legislador que o IPI incidente sobre as peças já havia sido absorvido pelo IPI devido pela venda do veículo, ocorrida antes, e o recolhimento novamente, seguido de imediato crédito no mesmo montante para evitar a não-cumulatividade implica apenas em desnecessária e inócua formalidade. Cita o artigo 5º parágrafo 1º da mencionada Lei.

Art. 5º. A saída, do estabelecimento industrial, ou a importação de chassis, peças, partes, componentes e acessórios, destinados à montagem dos produtos classificados nas posições 8701 a 8705 da T'PI, dar-se-á com suspensão de IPI.

§ 1º – O fabricante dos veículos referidos no caput ficará sujeito ao recolhimento do IPI suspenso, caso destine os produtos recebidos com suspensão do imposto a fim diverso do ali estabelecido. (doc. 17 da defesa)

- A partir da vigência deste artigo, apenas quando as partes e peças destinadas a integrar veículos adquiridos com o IPI suspenso forem destinadas a fim diverso é que ficava a Recorrente obrigada a recolher IPI incidente sobre essas partes e peças em guia especial.

- Em sendo essas partes e peças integradas em veículos automotores, a tributação do veículo absorve a tributação das peças, bastando, para isso, recolher o IPI sobre o produto final.

Os pagamentos de IPI feitos a partir de março/1999 que o Fisco entende terem sido feitos a destempo foram feitos apenas para cumprir a obrigação acessória de emissão e registro da DI

- Foi exatamente para atender a essa formalidade que a recorrente nos meses de março/abril/maio/99 e subseqüentes ao emitir as DI, efetuou novamente o recolhimento do IPI (que já fora pago por ocasião das saídas dos veículos), pagamento esse que foi imediatamente seguido de crédito no mesmo montante, o que evidencia a desnecessidade e inocuidade da exigência.

- Entretanto, apesar de haver a recorrente recolhido de novo o IPI em valores maiores que os devidos por estar a taxa de câmbio mais alta em 1999 do que em 1997/98, época dos fatos geradores, apenas para cumprir obrigação formal de emitir a DI, quer a decisão recorrida considerar que tal recolhimento se deu a destempo, e exige pesados juros e multa de 75%.

Processo nº : 10314.002622/00-75
Acórdão nº : 303-33.897

Se jamais houve diferença de IPI a pagar e o pagamento efetuado não foi a destempo não há como cobrar multa de 75%

- Não há que se falar em aplicação da multa prevista no artigo 80, inciso I da Lei 4.502/64, uma vez que não houve falta de pagamento nem pagamento fora de prazo do IPI, ao contrário, houve antecipação desse imposto quando da venda dos veículos. Cita o art. 80, inciso I da referida Lei.

- O que está havendo é absoluta falta de tipicidade entre a conduta descrita na norma como ensejadora da aplicação da multa e o procedimento do contribuinte que recolheu o tributo antecipadamente.

- Insiste em afirmar que recolheu II maior que o devido, em virtude da elevada taxa de câmbio do mês dos fatos geradores e diz ser indevida a cobrança de multa referente a esse tributo, e que ao invés de devedor tem um saldo credor de R\$ 604.870,33 com acréscimos legais cabíveis.

- Cita o artigo 44, inciso I da Lei 9.430/96, para justificar as suas afirmações.

Da espontaneidade dos recolhimentos

- Diferentemente do que vem sendo afirmado pelo fisco, houve espontaneidade no recolhimento dos tributos em causa porque, conforme declarado no próprio relatório fiscal, a fiscalização iniciou-se com objetivos bem distintos daqueles que no final originaram a presente autuação e a primeira intimação dirigida à Recorrente para apurar especificamente os fatos em questão foi a de nº 20, datada de 25/08/99, conforme declarado pela fiscalização às fls. 36 dos autos: "A coleta específica de dados para essa fase de auditoria tributária teve início com a intimação 20."

- Nessa data os recolhimentos que o Fisco considera a destempo já tinham sido efetuados, porque ocorreram principalmente em março/abril/maio/99, muito antes de a fiscalização passar a essa fase da auditoria.

- Cita decisão proferida na Apelação em Mandado de Segurança nº 52421/PE pelo Juiz Ubaldo Cavalcante.

- Além de todos os argumentos, a Recorrente alega que sempre teve a fiscalização permanente, pois há em seus recintos, por se tratar de entreposto industrial, o fiscal residente, que é encarregado de verificar as entradas e saídas de mercadorias. Portanto, é de se indagar se por causa dessa permanente fiscalização ficaria a Recorrente impedida de se utilizar dos benefícios da denúncia espontânea, o que seria uma inconstitucional discriminação.

Processo nº : 10314.002622/00-75
Acórdão nº : 303-33.897

- Ressalta, também, que as nacionalizações extraordinárias não se realizaram porque a Recorrente estava sendo fiscalizada, mas porque o sistema de controle informatizado passou a indicar a existência de estoques fiscais acima do limite permitido e que os próprios fiscais informaram em seu Relatório que o sistema possuía esse tipo de controle e que o procedimento correto seria mesmo efetuar as nacionalizações se os estoques ultrapassassem o limite permitido.

- Portanto, havendo espontaneidade no procedimento da Recorrente, é totalmente incabível a multa de 75%.

Da imprestabilidade da taxa Selic como índice para efeitos de cômputo dos juros de mora

- Questiona a aplicação da taxa Selic como índice para cálculo de juros de mora isolados, porque o CTN fixa os juros de mora à taxa de 1% ao mês. Sendo a taxa Selic variável, por conta da pressão cambial, não pode a obrigação tributária variar ficando à mercê de circunstâncias e exclusivamente ao critério do Poder Executivo. Cita ementas de decisões da 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça.

- Embora não conste do auto de infração inicial, quando obtidos os valores para pagamento ou garantia, verificou a Recorrente que consta a exigência de juros pela taxa SELIC calculados sobre as multas, o que não pode ser exigido.

- Impossibilidade de se exigir juros sobre multas com base nas MP 1.542-17, de 18.12.96 e 1.621-31, de 13.01.98 e artigo 61, parágrafo 3º da Lei nº 9.430/96.

- Equivocadamente o Fisco, ao interpretar os art. 25 e 26 da MP 1.542-17, de 18.12.96, correspondentes aos art. 29 e 30 da MP 1.621-31, de 13.01.98, e do art. 61 e parágrafo 3º da Lei 9.430/96, concluiu que a partir de 01.01.97 passariam a incidir juros de mora equivalentes à taxa Selic para Títulos Federais, acumulada mensalmente, também sobre as multas desde que associadas a:

a) fatos geradores ocorridos a partir de 01.01.97;

b) fatos geradores ocorridos até 31.12.94, que não tenham sido objeto de parcelamento requerido até 31.08.95.

- Quanto às multas associadas a fatos geradores ocorridos em 1995 e 1996, concluiu que não há incidência de juros por falta de previsão legal. (Cita os artigos 25 e 26 da MP 1.542-17, de 18.12.96 e os artigos 29 e 30 da MP 1.621-31, de 13.01.98).

- A regra dos artigos 26 e 30 aplica-se, por expressa disposição legal, apenas a esses débitos expressos em UFIR, e não como pretende o Fisco, regra



Processo nº : 10314.002622/00-75
Acórdão nº : 303-33.897

geral que manda aplicar juros pela taxa Selic aos débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, dentre eles as multas.

- De se acrescentar que as multas em questão sequer existiam em 18/12/96, data da edição da MP 1.542-17, porque surgiram apenas em 06/200 quando da lavratura do auto de infração e já expressos em Reais.

- A interpretação pretendida pelo Fisco é tão esdrúxula que as multas relacionadas com fatos geradores ocorridos em 31/12/94 sofreriam a incidência de juros apenas: a) a partir de 01/01/1997 e ainda se b) não tiverem sido objeto de parcelamento requerido até 30 de agosto de 1995, ou se c) na data de início de vigência da MP nº 1.542-17, de 18/12/96 ainda não tivessem sido encaminhados para inscrição em Dívida Ativa da União.

- Essa interpretação não tem sentido algum, pois, para efeito de incidência de juros sobre multas não haveria razão lógica para que o legislador discriminasse entre débitos parcelados e não parcelados, inscritos e não inscritos.

- A razão óbvia desse dispositivo foi evitar que os débitos expressos em UFIR, cuja atualização monetária já seria automática, não sofressem a incidência da SELIC, figura híbrida composta de correção monetária e juros, o que seria um absurdo, por implicar em cobrança de correção monetária em duplicidade.

- Fica evidente que as normas em comento não vieram autorizar a incidência de juros sobre multas, mas tão somente disciplinar a conversão em reais dos débitos então existentes expressos em Ufir. Neste ponto o Fisco violou importantes regras de interpretação trazidas por Carlos Maximiliano em *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, Forense, 15ª edição, *verbis*:

"165 – Em todo caso, o hermeneuta usa, mas não abusa da sua liberdade ampla de interpretar os textos; adapta os mesmos aos fins não previstos outrora, porém compatíveis com os termos das regras positivas; somente quando de outro modo age, quando se excede, incorre na censura de Bacon – a de 'torturar as leis a fim de causar torturas aos homens'.

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

- Também esdrúxula e violadora das normas de hermenêutica é a interpretação dada ao artigo 61 e § 3º da Lei 9.430/96, para concluir que em relação os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/97 e a partir desta data haveria incidência de juros pela taxa Selic sobre o valor das multas.



Processo nº : 10314.002622/00-75
Acórdão nº : 303-33.897

Com efeito, está assim redigido o artigo 61, *verbis*:

“Art. 61 – Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso

§ 1º – A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º – O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º – Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do artigo 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.”

O Fisco interpretando esse dispositivo assim se manifesta:

“4.1 – Entendendo-se 'débitos decorrentes de tributos e contribuições' como 'débitos vinculados a tributos e contribuições', as multas de ofício estariam sendo consideradas e não apenas os 'débitos correspondentes a tributos e contribuições'.”

Portanto, a exigência de juros sobre multas pretendida pelo Fisco é ilegal e inconstitucional, não devendo prevalecer por falta de embasamento legal.

Por fim, requer o provimento do recurso ou, antes, a nulidade da decisão recorrida em face dos vícios de que padece.

Em 15/08/2006 a empresa solicitou a juntada de documentos que comprovariam a tempestividade do recurso voluntário, dos quais o Ilustre Procurador da Fazenda Nacional foi cientificado.

Por eles, verifica-se que a ciência da decisão recorrida ocorreu em 25/11/2003. Às fls. 4183 consta recurso voluntário com data de protocolo de 24/12/2003.

É o relatório.



Processo n° : 10314.002622/00-75
Acórdão n° : 303-33.897

VOTO

Conselheira Anelise Daudt Prieto, Relatora

Conheço dos recursos de ofício e voluntário, que tratam de matéria de competência deste Colegiado e foram tempestivamente apresentados.

Dos fatos

Em suma, o ocorrido foi o seguinte:

a-) foi concedido à empresa, por meio do AD SRF n° 178, de 06/12/1993 (fl.s 14/19), o regime aduaneiro especial de entreposto industrial, por um prazo de cinco anos, por meio do qual a empresa poderia importar, para admissão no regime, matérias-primas, produtos intermediários, partes, peças e conjuntos montados que seriam utilizados na produção e manutenção de veículos automotores;

b-) o prazo de destinação das mercadorias admitidas no regime foi de até doze meses, a contar da data do desembaraço aduaneiro para admissão no regime;

c-) durante tal prazo, às mercadorias deveriam ser dados os seguintes destinos: exportação, integrando o produto final; reexportação; destruição; transferência para outro regime aduaneiro especial ou despacho para consumo, integrando o produto final destinado ao mercado interno ou na manutenção do produto final obtido;

d-) rezava o ato que, em caso de destinação para consumo, para efeito de cálculo de tributos prevaleceriam as taxas e alíquotas vigentes na data do registro da DI correspondente;

e-) a IN SRF n° 58, de 8/12/1995, estabelecia que a DI, compreendendo todas as notas fiscais emitidas durante o mês, seria apresentada pela autorizada, para registro, até o quinto dia útil do mês subsequente ao das vendas, acompanhada dos comprovantes de pagamentos dos tributos devidos e da relação das notas fiscais correspondentes e que, para efeito de cálculo dos tributos, prevaleceriam as taxas de câmbio e alíquotas vigentes na data do pagamento;

f-) a fiscalização, por determinação da COANA, tendo em vista pedido de prorrogação do regime apresentado pela GM, teve início em 19/02/1999 (termo de início às fls. 87/88);

Processo nº : 10314.002622/00-75
Acórdão nº : 303-33.897

g-) alguns descumprimentos verificados naquele momento, denominado auditoria procedimental, tiveram repercussão tributária, levando à cobrança de impostos devidos, fazendo-se necessária a continuação da auditoria;

h-) o auto de infração em tela corresponde a uma das irregularidades, consistente em saída do entreposto, pela destinação dos veículos ao mercado interno, de insumos admitidos com suspensão de tributo, sem a devida baixa do regime e sem a correspondente elaboração da DI e o pagamento dos tributos devidos;

i-) como a empresa informou que não tinha o controle da data em que as peças deixaram fisicamente o entreposto, a fiscalização adotou como data da constatação da infração 28/02/1999, afirmando que, mesmo sabendo que as peças saíram antes daquela data, ela era mais benéfica para a contribuinte;

j-) tal procedimento teria levado à adoção da data de 01/03/1999 como aquela em que deveriam ter sido registradas as DIs de nacionalização correspondentes às diferenças apuradas, pois o dia anterior fora domingo; tal data, portanto, determinaria os valores das taxas de câmbio e das alíquotas de II e IPI incidentes;

k-) após o início da ação fiscal em fevereiro de 1999 a empresa iniciou uma grande operação de nacionalização, pagando os tributos à taxa de câmbio do dia;

l-) a fiscalização cobrou, então, as diferenças do II e do IPI, as multas de ofício sobre o total dos tributos e os juros de mora, relativos à diferença entre o que deveria ter sido recolhido em 01/03/1999 e o efetivamente pago;

m-) ao longo de todo o período de auditoria não transcorreram 60 dias sem que se observasse a continuidade dos trabalhos, conforme intimações e respostas de fls. 86/188;

n-) a autoridade recorrida, entendendo que os cálculos deveriam se remeter à data das declarações de admissão no regime, baixou o processo em diligência, mas a autoridade fiscal defendeu a utilização da data de 01/03/1999 e não procedeu aos cálculos;

o-) considerando que o fato gerador ocorreria na data do registro da DI, a Turma de Julgamento deu provimento parcial ao recurso voluntário, mantendo tão somente o lançamento das multas de ofício e dos juros isolados; recorreu de ofício a este Conselho;



Processo nº : 10314.002622/00-75
Acórdão nº : 303-33.897

p-) em seu recurso voluntário, a empresa alega inovação na fundamentação, denúncia espontânea e, além disso, inexistência de falta de recolhimento do IPI que ensejasse a aplicação da respectiva multa de ofício.

Portanto, verifica-se que não existe lide quanto à falta dos insumos apurada pela fiscalização e à necessidade de pagamento dos tributos. Tanto assim é que a empresa recolheu, ao longo do procedimento fiscal, o II e o IPI relativo às mercadorias importadas que foram destinadas ao mercado interno.

Da data base para os cálculos

As questões remanescentes dizem respeito à data a que deveria se referir o câmbio utilizado no cálculo da exação, bem como à incidência ou não das penalidades de ofício e dos juros de mora.

Para o deslinde, observado o disposto no artigo 97, inciso III, do Código Tributário Nacional, de que somente a lei pode estabelecer a definição do fato gerador da obrigação principal, é necessária a interpretação da lei de regência do imposto de importação, o Decreto-Lei nº 37/66.

Seu artigo 24 dispõe que, para efeito de cálculo do imposto, os valores expressos em moeda estrangeira serão convertidos em moeda nacional à taxa de câmbio vigente da data da ocorrência do fato gerador.

O fato gerador do II é a entrada da mercadoria estrangeira no território nacional, conforme reza o artigo 1º daquele diploma. Por isso, a definição do elemento temporal do fato gerador é de suma importância para a questão.

O artigo 23 estabelece que quando se tratar de mercadoria despachada para consumo considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro da declaração a que se refere o artigo 44. É certo que o seu parágrafo único estabelece que no caso de mercadoria que constar como tendo sido importada e cuja falta venha a ser apurada pela autoridade aduaneira, a mercadoria ficará sujeita aos tributos vigentes na data em que a autoridade aduaneira apurar a falta ou dela tiver conhecimento.

Ocorre que no presente caso, em que se trata do regime aduaneiro de entreposto industrial, não houve constatação de falta de mercadoria no despacho aduaneiro, já que elas foram perfeitamente identificadas, constando das declarações de admissão no regime. Elas existem, estão identificadas, saíram nos veículos fabricados. A única questão é que não foram efetuadas as declarações de internação e pagos os tributos nos prazos previstos.

Portanto, não há que se falar em utilização da data da apuração para a fixação da taxa de câmbio a ser utilizada no cálculo dos tributos. Ressalte-se que a empresa e a autoridade recorrida defendem o mesmo ponto de vista.

AVOP

Processo nº : 10314.002622/00-75
Acórdão nº : 303-33.897

Então, a questão que resta é: quando a fiscalização iniciou o procedimento já havia ocorrido o fato gerador e o lançamento ou ele somente se deu ao longo da ação fiscal, com o registro das DIs efetuados pela empresa?

A resposta para tal questão passa pela análise do mesmo diploma legal supra citado, na parte em que dispõe sobre o regime em tela.

Trata-se de regime previsto nos artigos 89 a 91, sendo que o primeiro deles define o regime como aquele que permite, à empresa que importe mercadorias na conformidade dos regimes previstos no artigo 78, transformá-la, sobre controle aduaneiro, em produtos destinados à exportação e, se for o caso, também no mercado interno.

Os regimes do artigo 78, por sua vez, são as diversas modalidades do que se intitulou, no País, de *drawback* (isenção, restituição e suspensão). Entretanto, o Regulamento Aduaneiro resolveu restringir ao regime suspensivo, conforme se depreende do artigo 356 (Decreto nº 91.030/85), que é claro ao se referir à importação “com suspensão de tributos”.

Portanto, trata-se de um regime especial suspensivo.

Osiris de Azevedo Lopes Filho, em sua tese de mestrado em Direito na Universidade de Brasília analisa os regimes aduaneiros especiais com muita propriedade¹. Afirmo o Mestre que:

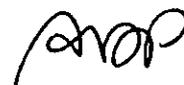
“A materialidade da hipótese de incidência é a entrada da mercadoria estrangeira no território nacional (...)

Ultrapassados os limites do território aduaneiro, surge o fato imponível do tributo que vai, entretanto, completar-se em sua plenitude, posteriormente, com a materialização do elemento temporal, que, pelo tipo de regime especial, pode variar de formas distintas.

Veja o caso de trânsito aduaneiro, na sua modalidade internacional, que parte da elaboração doutrinária brasileira considera fora da área de incidência do tributo, exatamente por entender que sua hipótese de incidência está ligada ao elemento finalístico da designação para consumo.

A superioridade da definição da lei aduaneira brasileira repousa exatamente na sua característica de objetividade, de fazer surgir, pela entrada da mercadoria no país, a obrigação tributária principal.

¹ Lopes Filho, Osiris de Azevedo. Regimes Aduaneiros Especiais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 72 e seguintes.



Processo n° : 10314.002622/00-75
Acórdão n° : 303-33.897

Dessa forma, materializando-se a entrada de mercadorias estrangeiras no território nacional, em trânsito internacional, surge a obrigação tributária.

Em realidade, a corrente que não admite a ocorrência do fato gerador do tributo, nos casos submetidos aos regimes aduaneiros especiais, assume uma posição cômoda e tradicionalista de repisar conceitos antigos, como a própria instituição aduaneira, evitando buscar as necessárias soluções teóricas para a problemática emergente.”

Remetendo-se ao Decreto n° 37/66, artigo 71, que à época da obra era introdutório dos regimes aduaneiros especiais, afirma que as obrigações fiscais e cambiais se constituem mediante termo de responsabilidade. É certo que o mencionado artigo exceptua o regime de entreposto industrial em questão. Mas não se pode olvidar que, como já demonstrado, o decreto legal de regência e o decreto regulamentar remeteram-se ao regime suspensivo.

Ademais, o artigo 44 fixa o princípio de que o despacho aduaneiro de mercadoria importada, qualquer que seja o regime, sujeito ou não ao pagamento do imposto, deve ser submetida a despacho aduaneiro, que será processado com base em declaração apresentada à repartição aduaneira.

Nesse diapasão, continua o Professor Osiris afirmando que²:

“Comprova-se assim que a legislação do imposto, de forma sistemática, considera que as importações submetidas aos regimes aduaneiros especiais estão na área de incidência do tributo, já que, pela sua entrada no país, materializou-se o fato imponible via adequação do acontecimento à hipótese tributária.”

Mais adiante, discorrendo especificamente sobre os regimes suspensivos na importação, alega que³:

“A lei brasileira é clara a respeito dos regimes aduaneiros especiais, de natureza suspensiva: a admissão nesses regimes é que implica a existência da obrigação tributária dos impostos aplicáveis à importação e na materialização do crédito tributário, que fica suspenso. O crédito tributário consubstancia-se, conforme o regime, no termo de responsabilidade, se for exigido, ou na declaração específica do regime, caso o primeiro não seja utilizado.

² Op. Cit p. 73.

³ Op. Cit p. 85.



Trata-se de nova modalidade suspensiva do crédito tributário, criada pela legislação aduaneira à margem do Código Tributário Nacional. As modalidades de suspensão previstas no art. 151 do CTN não são exaustivas. Ademais, o Decreto-lei 37 é de 18.11.66, posterior à Lei 5.172, de 25.10.66, que somente se tornou Código por força do disposto art. 7º do Ato Complementar 36, de 13.03.67. Ambos diplomas legais entraram em vigor em 01.01.67. Dessa forma, é de se entender que a legislação brasileira prevê mais uma modalidade de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, além das estatuídas no art. 151 do CTN, eis que é sabido que a lei nova pode revogar ou alterar a lei anterior e, na época, a Lei 5.172/66 não dispunha do *status* deferido pelo Ato Complementar 36/67.”

Portanto, nos regimes aduaneiros especiais de natureza suspensiva, ocorre o fato gerador, surgindo, então, a obrigação tributária relativa aos tributos sobre a importação. Além disso, por meio do lançamento nasce o crédito tributário, que será submetido à suspensão de sua exigibilidade.

No intuito de explicar a relação jurídica em exame, o autor desenvolve longo raciocínio⁴, do qual extraio que:

“É mais adequado concluir-se que a legislação estabelece, de forma sucessiva, vários elementos temporais do fato gerador, tanto do Imposto de Importação quanto do Imposto sobre Produtos Industrializados. A cada ocorrência de um elemento temporal, por exemplo – o despacho para o regime especial, com a conseqüente lavratura do termo de responsabilidade – materializa-se o crédito tributário correspondente, que, todavia, é provisório, eis que o elemento temporal de hipótese de incidência está ainda suscetível de sofrer transformações.

(...)

Veja-se que o fato gerador do Imposto de Importação é a entrada da mercadoria estrangeira no território nacional. Entretanto, a lei elege, por ficção, um momento adiante para caracterizar o seu elemento temporal – o despacho para consumo. No caso dos regimes suspensivos, será o da assinatura do termo de responsabilidade, quando exigido, ou da declaração para o regime. Todavia, as mercadorias podem ser, ao invés de reexportadas, despachadas para consumo. Neste último caso, o elemento temporal, apresentação do despacho para consumo, sobrepõe-se ao anterior e dá ensejo a novo lançamento – importantíssimo se tiver ocorrido mudanças nos elementos da relação jurídica, como a base de cálculo, alíquota ou sujeito passivo – que tem a propriedade de fazer desaparecer o

⁴ *Op. Cit* pp 88/91.



elemento temporal anterior, tendo em vista que a ficção instituída tem esse efeito.

Não se trata de dois elementos temporais existentes e aplicáveis ao mesmo tempo, em relação a um fato impondível. O que ocorre é que a própria lei estabelece coordenadas temporais de formação sucessiva e excludente que, uma vez verificadas, tornam o aspecto temporal anterior irrelevante, exatamente por ser característico dessa ficção, ao prover o novo elemento, fazer desaparecer o anterior, como se não houvesse existido, alterando, portanto, por consequência, os outros elementos da obrigação tributária, caso, na época de sua integralização, já tenha havido modificação desses aspectos.

(...)

Entende-se, pois, que, nos regimes aduaneiros especiais, de índole suspensiva, o elemento temporal pode materializar-se de forma sucessiva e excludente dos anteriores e que o lançamento realizado por ocasião da instauração do regime não é necessariamente definitivo, sendo suscetível de alteração, por surgimento de novo aspecto temporal.”

Da mesma forma, e conforme já explicitado em votos relativos ao *drawback* suspensão, entendo que ocorre o fato gerador por ocasião do registro da primeira declaração, no caso em tela a Declaração de Admissão.

Aliás, no caso do *drawback* suspensão a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça tem caminhado no mesmo sentido, conforme se depreende das ementas que a seguir transcrevo:

“EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL. INADIMPLEMENTO DO REGIME DE *DRAWBACK*, MODALIDADE SUSPENSÃO. DESNECESSIDADE DE LANÇAMENTO. NÃO-OCORRÊNCIA DA DECADÊNCIA. OMISSÃO QUANTO À PRESCRIÇÃO. INEXISTÊNCIA. REJEIÇÃO DOS EMBARGOS.

1. Não há omissão deste Tribunal Superior quanto à verificação da ocorrência de prescrição para a cobrança do crédito tributário se, ao interpor o recurso especial, o contribuinte limita-se a indicar violação e interpretação divergente do art. 173, I, do CTN (que estabelece o prazo decadencial para a Fazenda Pública constituir o crédito), requerendo, ao final, o conhecimento e provimento do recurso a fim de que seja reconhecida a decadência.

2. Embargos de declaração rejeitados.”

(EDcl no REsp 658404 / RJ ; EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL 2004/0065266-4; Ministra DENISE ARRUDA; T1 - PRIMEIRA TURMA; Julgado em 16/02/2006)

“TRIBUTÁRIO - REGIME ADUANEIRO ESPECIAL DE *DRAWBACK* SUSPENSÃO - DESCUMPRIMENTO - INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO E DO IPI - DESNECESSIDADE DE LANÇAMENTO - INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 142 DO CTN - DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL NÃO CONFIGURADO.

1. Inexistindo similitude fática entre acórdãos confrontados, não se conhece do especial pela alínea "c" do permissivo constitucional.

2. O regime de *drawback*, instituído pelo Decreto-lei 37/66, consiste na suspensão ou eliminação de tributos incidentes sobre insumos importados para utilização em produto a ser exportado, servindo de incentivo às exportações.

3. Para ter direito ao benefício, a empresa apresenta a declaração de importação, identificando, assim, a natureza da operação, o importador, o país de procedência, as especificações do produto e o código da receita dos tributos devidos, além do termo de responsabilidade. Outros documentos detalham a exportação, cujas condições ficam registradas em Ato Concessório.

4. Na operação de *drawback* há fato gerador e incidência do Imposto de Importação e do IPI, quando do desembaraço aduaneiro, com suspensão da exigibilidade, até a efetiva comprovação da exportação, nos moldes acordados.

5. Descumpridas as condições, tornam-se exigíveis os impostos suspensos, independentemente de constituição formal do crédito tributário (lançamento), o que afasta a alegada infringência ao art. 142 do CTN.

6. Recurso especial conhecido em parte e improvido.”

(REsp 463481 / RS ; RECURSO ESPECIAL 2002/0111391-3; Ministra ELIANA CALMON; T2 - SEGUNDA TURMA; Julgado em 18/05/2004)

O mesmo raciocínio se aplica ao regime aduaneiro especial de entreposto industrial: ocorrem o fato gerador e o lançamento por ocasião do desembaraço, com a declaração de admissão.

Portanto, no caso em tela, quando o procedimento fiscal teve início, já havia ocorrido o fato gerador e surgido o crédito tributário, que estava com a sua exigibilidade suspensa. O lançamento de ofício deveria ter servido, então, para cobrar os tributos cuja exigibilidade estava suspensa desde a declaração de admissão, cabendo a imposição por sua falta de recolhimento no prazo devido.

Aliás, o Professor Osiris, na mesma obra⁵, é muito objetivo sobre a questão da cobrança do II e do IPI quando ocorre o vencimento do prazo do regime e falta a mercadoria. Se não, vejamos:

⁵ *Op. Cit* p. 123.

Processo nº : 10314.002622/00-75
Acórdão nº : 303-33.897

“Duas hipóteses são características do término do regime: a exportação do produto para o exterior, ou a sua destinação para consumo. Nesse último caso, dispõe o art. 90 do Decreto-lei 37/66 que “o imposto será cobrado segundo a espécie e quantidade das matérias-primas e componentes utilizados naqueles produtos”. Lembre-se que o imposto referido é o de importação. O IPI será cobrado em relação à totalidade do produto, vale dizer a parte estrangeira e a nacional.

Há ainda duas hipóteses de encerramento do regime, de índole excepcional: por vencimento do prazo do regime e por falta da mercadoria. Em ambos, deve-se exigir o tributo, com base no lançamento realizado por ocasião da declaração de admissão.”
(grifei)

Resolvida a questão relativa à data a que deveriam se remeter os cálculos dos tributos, passo à análise dos recursos apresentados.

Do recurso de ofício

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento recorre de ofício a este Colegiado, tendo em vista haver exonerado a totalidade do lançamento dos tributos, II e IPI, bem como dos juros de mora a eles relativos.

Ressalte-se que o lançamento foi da diferença entre os valores recolhidos e declarados em DIs registradas pela empresa, após o início do procedimento fiscal, com base nos câmbios das datas dos registros, e o montante que a fiscalização entendeu ser devido com base no câmbio vigente em 01/03/1999, acrescidos dos juros de mora incidentes entre esta data e a data do efetivo recolhimento.

Como visto, os tributos deveriam ter sido cobrados com base no câmbio vigente na data do registro da declaração de admissão. Claro que deveriam ter sido corrigidos até a data do seu efetivo recolhimento.

Portanto, considerando tal critério, é evidentemente improcedente a cobrança da diferença entre os tributos calculados com o câmbio de 01/01/1999 e aquele valor pago pelo contribuinte.

FACE AO EXPOSTO, NEGÓ PROVIMENTO AO RECURSO DE OFÍCIO.



Processo nº : 10314.002622/00-75
Acórdão nº : 303-33.897

Do recurso voluntário

No recurso voluntário a empresa alega a nulidade da decisão recorrida, em face de alegada alteração nos fundamentos de fato e de direito, tendo sido efetuado lançamento pela autoridade julgadora, o que levaria ao cerceamento do direito de defesa.

Aduz que se o motivo da autuação era pagamento a destempo de tributos devidos, não poderia a autoridade julgadora modificar o motivo original sem ferir de morte o direito de defesa.

Alega que a decisão seria contraditória e inconsistente, pois apesar de haver acolhido as críticas ao auto de infração feitas pela empresa, incorreu no mesmo vício da fiscalização de presumir que em 28/02/99 teria ocorrido o fato gerador, ao declarar ter havido pagamento fora do prazo.

A meu ver, não merecem acolhida os argumentos da empresa.

Na verdade, como já visto, foi dado provimento parcial ao recurso voluntário, tendo sido afastada a cobrança dos tributos.

É verdade que a autoridade recorrida manteve o lançamento das multas por entender que o recolhimento fora feito a destempo, apesar de ter concluído que o fato gerador somente ocorreu com o registro das declarações de importação. Mas ao decidir assim, mostrou os seus fundamentos, não havendo, portanto, cerceamento do direito de defesa. Se a decisão tiver incorrido em alguma inconsistência, não se trata de nulidade e sim de questão de interpretação, a ser abordada como mérito.

REJEITO, PORTANTO, A PRELIMINAR DE NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA.

Das multas de ofício

No que diz respeito às penalidades de ofício, a empresa alega espontaneidade no pagamento. Divirjo.

Com efeito, conforme já relatado, a fiscalização, por determinação da COANA, tendo em vista pedido de prorrogação do regime apresentado pela GM, teve início em 19/02/1999 (termo de início às fls. 87/88).

Alguns descumprimentos verificados naquele momento, denominado auditoria procedimental, tiveram repercussão tributária, levando à cobrança de impostos devidos, fazendo-se necessária a continuação da auditoria. Em que pese a fiscalização ter afirmado que "a coleta de dados para essa fase da auditoria



Processo nº : 10314.002622/00-75
Acórdão nº : 303-33.897

teve início com a intimação 20, de 25/08/99”, “esta fase” somente ocorreu em face das faltas apuradas anteriormente a esta data, e tais apurações tiveram início antes de qualquer dos pagamentos, estes efetivados sem os acréscimos moratórios.

Não há também que se falar em multa isolada, para a qual haveria o benefício da retroatividade benigna em face do advento da MP nº 303/2006, haja vista que a aplicação das multas de ofício se deu em função da constatação da falta do pagamento integral do tributo, quando do início da fiscalização. Não se trata, portanto, do pagamento de tributo com atraso sem a respectiva multa de mora, o que redundaria na aplicação da chamada multa isolada, cuja imposição foi afastada durante a vigência da referida medida provisória.

Entretanto, no caso do IPI, não se pode imputar a multa por falta de recolhimento. Com efeito, conforme bem fundamentado pela recorrente, as notas fiscais emitidas em cada mês davam origem ao recolhimento do tributo integral desconsiderado o princípio da não-cumulatividade, haja vista que a empresa não se creditava do IPI vinculado à importação. O imposto foi recolhido. Aliás, como defende o Professor Osiris, neste caso o IPI deve ser cobrado em relação à totalidade do tributo, vale dizer a parte estrangeira e a nacional. Se o IPI foi pago, não pode incidir a multa por falta de recolhimento.

Finalmente, no que diz respeito à multa por falta de pagamento do II, entendo-a devida. Isto porque não há espontaneidade e não se trata da multa isolada. Entretanto, a base de cálculo utilizada está totalmente errada, conforme se deduz de todo o arrazoado feito anteriormente. O imposto de importação, base de cálculo, deveria ter sido apurado com a utilização da taxa de câmbio e alíquotas vigentes à data da declaração de admissão no regime.

Baixar o processo em diligência agora para que os cálculos sejam refeitos e dar provimento parcial significaria trazer nova fundamentação ao caso, o que equivaleria a proceder a novo lançamento. Mas é defeso a este Colegiado agir desta forma.

Em sendo assim, devo reconhecer a improcedência do lançamento das multas de ofício nos moldes em que foi efetuado.

FACE AO EXPOSTO, DOU PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO.

Sala das Sessões, em 06 de dezembro de 2006.


ANELISE DAUDT PRIETO - Relatora