

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 10320-000702/95-69
SESSÃO DE : 17 de junho de 1997
ACÓRDÃO Nº : 303-28.650
RECURSO Nº : 118.376
RECORRENTE : COMPANHIA VALE DO RIO DOCE
RECORRIDA : DRJ/FORTALEZA/CE

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. Benefício Fiscal - Alíquota ZERO.

1. A formalização da exigência do crédito tributário previne a jurisdição e prorroga a competência da autoridade que dela primeiro conhecer.
2. No caso de despacho antecipado, fica o importador sujeito ao regime de tributação vigente na data de chegada da mercadoria ao território nacional.
3. À época da chegada do produto não havia ato normativo da autoridade competente que amparasse o benefício fiscal pleiteado.
4. Falece competência à autoridade administrativa para reconhecer benefício fiscal que não esteja expressamente previsto na legislação tributária.

REJEITADA A PRELIMINAR.

MULTA DE MORA - EXCLUÍDA.

RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO

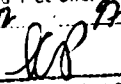
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade, vencido o Conselheiro Nilton Luis Bartoli e, no mérito, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso, apenas para excluir a multa de mora, vencidos os Conselheiros Manoel d'Assunção Ferreira Gomes, relator, Sergio Silveira Melo e Nilton Luis Bartoli, que davam provimento integral. Designado para redigir o acórdão o conselheiro João Holanda Costa, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Brasília-DF, em 17 de junho de 1.997


JOÃO HOLANDA COSTA
Presidente e Relator Designado

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
Coordenação-Geral de Representação Extrajudicial
da Fazenda Nacional
Em 16 de Junho de 1997


LUCIANA CORTEZ RORIZ PONTES
Procuradora da Fazenda Nacional

16 DEZ 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: GUINÊS ALVAREZ FERNANDES, LEVI DAVET ALVES e ANELISE DAUDT PRIETO. Ausente o Conselheiro FRANCISCO RITTA BERNARDINO.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 118.376
ACÓRDÃO Nº : 303-28.650
RECORRENTE : COMPANHIA VALE DO RIO DOCE
RECORRIDA : DRJ/FORTALEZA/CE
RELATOR(A) : MANOEL D'ASSUNÇÃO FERREIRA GOMES
RELATOR DESIG. : JOÃO HOLANDA COSTA

RELATÓRIO

Contra Companhia Vale do Rio doce, foi lavrado Auto de Infração, em 26.04.95, na DRF São Luiz / MA, para exigir complementação de imposto de importação, na importação da mercadoria submetida a despacho com a Declaração de Importação n 500.805, de 23.12.94, em despacho antecipado e simplificado (DAS), com a cobertura da GI 3374-94/000318-9 e o Aditivo 3374-94/000110-0.

Verificou o Auditor-fiscal que, por ocasião da efetiva entrada da mercadoria - uma ESCAVADEIRA ELETRICA COM CAPACIDADE IGUAL OU SUPERIOR A 25 JARDAS CÚBICAS, com o peso de 736.830,0 Kg - não mais gozava da redução pretendida mas estava sujeita à tarifa comum de 15% (quinze por cento) "ad valorem" para o imposto de importação.

Pela insuficiência no pagamento do imposto, entendeu o autuante ter-se caracterizado uma infração ao art. 1 do DL n 37/66, sendo exigidos ainda a multa do art. 84, inciso II da lei n 8981/95 e juros de mora.

Na impugnação, a empresa argüiu: 1) Nulidade da ação fiscal, por falta de competência jurisdicional da repartição autuante pois a seu ver competente seria a DRF em Belém PA; 2) Descabimento da exigência fiscal. Na forma da Portaria MF 485/93, baixada atendendo pedido da impugnante, a mercadoria em causa ficou beneficiada com alíquota zero - EX 001 aposto ao código 8429-59-0000 da TAB. Referida Portaria teve vigência até 31.12.84, havendo a empresa requerido prorrogação (doc. 93). Aconteceu que o Departamento Técnico de Tarifas em lugar de prorrogar a Portaria 485/93, decidiu baixar outra Portaria, a de número 57/95, publicada no DOU de 10.02.95. Em se tratando de despacho antecipado, deu-se o aspecto temporal do fato gerador do imposto de importação no dia 23.12.94, sendo complementado com o aspecto material em 29.01.95 com a entrada do navio no território nacional. Não há lógica em pretender que no período de tempo entre 31.12.94 e 10.02.95 tenha havido a "vacatio legis" como se só com a entrada no território nacional em 29.01.95, tenha ocorrido o fato gerador do imposto de importação. Entende haver continuidade entre as duas Portarias. Solicita audiência ao DTT para que o órgão analise as afirmativas da impugnante e dê seu depoimento quanto ao pedido de EX, da prorrogação do prazo da Portaria MF 485 e decline quais as razões que o levaram a editar nova Portaria ao invés de simplesmente prorrogar a vigência da anterior.

Deferido o pedido de diligência o DTT da SECEX do MICT manifestou-se em Ofício de 07.11.95 (fl. 97/98), lido em sessão.

RECURSO Nº : 118.376
ACÓRDÃO Nº : 303-28.650

A autoridade de primeira instância proferiu seu julgamento (fl. 108/119) assim ementado:

“IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO

Benefício Fiscal

1. *A formalização da exigência do crédito tributário previne a jurisdição e prorroga a competência da autoridade que dela primeiro conhecer.*
2. *No caso de despacho antecipado, fica o importador sujeito ao regime de tributação vigente na data da chegada da mercadoria ao território nacional.*
3. *À época da chegada do produto, não havia ato normativo da autoridade competente que amparasse o benefício pleiteado.*
4. *Falece competência à autoridade administrativa para reconhecer benefício fiscal que não esteja expressamente previsto na legislação tributária.*

Enquadramento legal: Art. 1 do Decreto-lei n 37/66, art., 89, inciso II, 99, 100 e 103 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto n 91.030/85, art. 111 e 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional c/c IN SRF 40/74.

AÇÃO FISCAL PROCEDENTE”

Inconformada, a empresa vem agora, em grau de recurso, perante este Terceiro Conselho de Contribuintes (fls. 123/138) com a petição que, leio integralmente em sessão, para reeditar as razões já expostas na impugnação. Traz novamente a preliminar de nulidade e os argumentos de mérito quanto à alíquota reduzida e quanto à multa de mora que entende indevida.

Nas contra-razões, que leio em sessão, o ilustre Procurador da Fazenda Nacional manifesta-se a favor da ação fiscal, desenvolvendo argumentos para demonstrar sua consistência. Conclui requerendo a manutenção da decisão singular e o desprovimento do recurso voluntário.

✱ É o relatório.

✱

RECURSO Nº : 118.376
ACÓRDÃO Nº : 303-28.650

VOTO VENCEDOR

Há uma questão preliminar e uma questão de mérito que versa sobre a definição do fato gerador do imposto de importação quando o despacho aduaneiro é feito antecipado.

Quanto à preliminar, não tem razão a recorrente, pois à luz do Decreto n 70.235/72 (art. 9 parágrafos 2 e 3) a autoridade fiscal que por primeiro tomou ciência da irregularidade teve sua jurisdição preventiva e a competência territorialmente prorrogada. Não merece reparo, por conseguinte, nesta parte, a decisão singular. Rejeito a preliminar.

Para solver a questão de mérito, relativo à incidência do imposto de importação (momento do fato gerador) há que buscar luzes nos dispositivos de lei que tratam do fato gerador do imposto de importação, art 19 do Código Tributário Nacional e art 1 e 23 do Decreto-lei n 37/66.

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

Art. 1 do Decreto-lei n 37/66: " O imposto de importação incide sobre mercadorias estrangeiras e tem como fato gerador sua entrada no Território Nacional".

Art. 23 do Decreto-lei n 37/66: "Quando se tratar de mercadoria despachada para consumo, considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro, na repartição aduaneira, da declaração a que se refere o art. 44..."

Válido ainda transcrever o "caput" dos artigos 44 e 45 do Decreto-lei n 37/66:

"Art. 44 - O despacho aduaneiro de mercadoria importada, qualquer que seja o regime, será processado com base em declaração a ser apresentada na repartição aduaneira, como prescrever o regulamento.

Art. 45 - Além da declaração a que se refere o artigo anterior e de outros documentos previstos em leis e regulamentos, para processamento do despacho aduaneiro, serão exigidos a prova de propriedade da mercadoria e a fatura comercial, com as exceções que estabelecer o regulamento.'

Pela lógica do sistema legal inserto no Decreto-lei n 37/66, o art 23 há que ser lido em harmonia com o art 1 e na ordem como as coisas acontecem, a saber,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 118.376
ACÓRDÃO Nº : 303-28.650

que o registro da declaração há de ser feito para aquelas mercadorias já adentradas no território nacional, sobre as quais já está a incidir o imposto de importação, dada a ocorrência do fato gerador.

Os artigos 44 e 45, acima transcritos, são de molde a eliminar qualquer dúvida quanto a esta sistemática, esclarecendo que a declaração de importação deve se referir a mercadoria já importada e por isso o documento deve estar acompanhada da prova de propriedade (conhecimento de carga), além de outros documentos previstos em leis e regulamento.

Diante disso, não é difícil entender o caráter excepcional do despacho aduaneiro antecipado, dentro da sistemática do despacho aduaneiro. É antecipado, sim, em relação ao próprio fato gerador do imposto de importação. Por solicitação do importador e no seu interesse, tal modalidade de despacho é autorizado, podendo então o importador prepará-lo e inclusive fazer o registro antecipado da DI para uma mercadoria a ser futuramente introduzida no país. Esta forma de despacho, de caráter excepcional, é autorizado tendo em vista algumas circunstâncias, devidamente avaliadas pela administração aduaneira que leva em conta também a natureza da mercadoria, em geral, produtos perecíveis que não podem ficar muito tempo no cais, dado que estão sujeitas a deterioração e perda de comercialização.

Este despacho antecipado, feito antes da ocorrência do fato gerador do imposto de importação, nada tem a ver com aquele despacho previsto no art. 23 do Decreto-lei n. 37/66, por ferir a lógica do sistema. É chamado de antecipado, para distingui-lo do despacho aduaneiro normal. Com efeito, ocorrido o fato gerador do imposto de importação com a chegada da mercadoria no país, conforme a definição do art. 1 do DL n 37/66, é normal que o despacho aduaneiro se faça a partir do momento da ocorrência do fato gerador do imposto e não antes. Tal é a previsão legal. Na sistemática do DL 37/66, o aspecto temporal para fins do cálculo do imposto, é diferido (para efeito da determinação da alíquota e taxa cambial e a concessão de benefícios fiscais), para a data do registro da Declaração de Importação. No despacho antecipado, o que se antecipa é unicamente o despacho, (o preparo e registro da DI) e jamais o próprio fato gerador do imposto de importação. O art. 23 do DL 37/66 está colocado em posição de dar continuidade ao texto do art. 1 do DL 37/66, ao qual é vinculado e somente tem sentido se assim entendido, a saber, em relação às mercadorias já entradas no país. A antecipação extraordinária do despacho, acarretando uma inversão desta ordem, não tem o efeito de alterar a definição legal do fato gerador do imposto contida no art. 1 do DL 37/66. É verdadeiro absurdo jurídico a afirmativa de que a antecipação do despacho redunde igualmente na antecipação do próprio fato gerador. Por conseguinte, a entrada da mercadoria será sempre, por imposição legal, a ocorrência primordial da definição do fato gerador do imposto de importação, de modo que a consideração do aspecto temporal caracterizado com o registro da DI só existe para a mercadoria que já entrou no território nacional e deverá ainda ser objeto da declaração para efeitos tributários e jamais o contrário (art. 44 e 45 do DL 37/66 "caput").

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 118.376
ACÓRDÃO Nº : 303-28.650

Criado para apressar a liberação de mercadorias, no interesse do importador, o regime de despacho antecipado não dá fundamento para entender alterada a definição do fato gerador do imposto de importação para aquela importação. O nível de tributação a aplicar à mercadoria é o da norma tarifária vigente no momento da entrada no país, ficando sem aplicação para o caso o art. 23 por não corresponder à especial realidade fática.

No caso do presente processo fiscal, a mercadoria foi submetida a despacho antes da ocorrência do fato gerador do II, tendo sido registrada a DI em 23.12.94, antes da entrada desta no país. Quando, porém, se deu a entrada no território nacional, a mercadoria estava gravada com a alíquota normal prevista na TAB-SH e não mais vigorava a alíquota zero "ad valorem" cuja vigência se esgotara junto com a Portaria MEFP 485/93, desde 31.12.94 e a Portaria MF 057/95 só iria entrar em vigor em data de 10.02.95.

É verdade que a Circular SECEX 84/94 deu prazo para que os interessados apresentassem os pedidos de prorrogação das concessões de redução de alíquota do imposto de importação, providência advinda do fato de entrar em vigor a partir de 01.01.95 a Tarifa Externa Comum do Mercosul - TEC. Ocorreu, porém, que, em lugar de ser prorrogada a vigência da portaria 485/93 que já se esgotara em 31.12.94, foi, ao contrário do que se poderia esperar, editada uma nova Portaria com vigência a partir de 10.02.95, deixando sem o "EX", no período de 01.01.95 até 10.02.95, a mercadoria. E foi exatamente neste período que o bem entrou no território nacional e com isso o fato gerador do imposto.

Com absoluta justeza, observou a autoridade julgadora de primeira instância, com relação aos períodos examinados, que ao estabelecer diretrizes governamentais para a indústria e o comércio exterior, a Portaria MEFP 365/90 fez criar a possibilidade de os bens sem similar nacional serem taxados em zero por cento durante o período de 1.991 a 1.994. Entretanto, para obter este benefício, foram impostas exigências, havendo necessidade de que a autoridade administrativa - o Ministro da Fazenda baixasse o ato concessório e especificasse a alíquota reduzida a adotar para o cálculo do imposto de importação.

Assim, para o período de 01.01.95 até 09.02.95 inexistiu o ato ministerial que concedesse a redução de alíquota, nem pode a recorrente invocar a Portaria MEFP 365/90 porque esta Portaria não concedia o favor fiscal mas apenas previa a possibilidade de que a autoridade competente a concedesse, desde que atendidas certas condições.

Forçoso é reconhecer que duas condições cumulativas tinham que ocorrer para que a empresa pudesse ser beneficiada com esta redução de alíquota: a primeira condição era que inexistisse similar nacional; e a segunda, que fosse baixado e estivesse em vigor o ato ministerial concessivo do benefício, não bastando o cumprimento de apenas uma dessas condições.

+

✂

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 118.376
ACÓRDÃO Nº : 303-28.650

A interpretação literal do texto de lei que concede isenção e redução é regra imperativa dado que o incentivo fiscal situa-se como exceção em matéria tributária. A literalidade há que ser buscada em todos os seus aspectos, inclusive no temporal da vigência da norma. É vedado ao aplicador dar interpretação extensiva à norma que outorga redução de alíquota como para ampliar o seu alcance, como é vedado utilizar a integração para preencher a vacância, uma vez que não é competente a autoridade administrativa para criar norma se tal competência não foi outorgada por lei

Por estas e outras razões em que se fundamentou a decisão singular, não há como possa prosperar a pretensão da empresa recorrente

Quanto à multa de mora, do art. 84, inciso II, alínea "c" da Lei n. 8981/95, entendo-a descabida uma vez que instaurado o processo fiscal, versando a controvérsia a respeito do valor do imposto de importação e IPI a ser ainda definido, tem-se o efeito suspensivo da impugnação e do recurso. Mora, suscetível de punição com a multa, só passa a existir após o encerramento do processo fiscal quando não for mais possível recurso na esfera administrativa, o que não é o caso do presente processo fiscal.

Por fim, não procede o pedido de nova diligência dado que o processo está bem instruído, havendo o DECEX emitido pronunciamento suficiente e bastante para o entendimento das questões suscitadas. Rejeito, por conseguinte, o pedido.

Por conseguinte, voto para negar provimento ao recurso voluntário, quanto à preliminar e quanto à exigência dos impostos e dos juros de mora, excluindo, porém, do crédito tributário a multa de mora..

Sala das Sessões, em 17 de junho de 1.997.


JOÃO HOLANDA COSTA - RELATOR DESIGNADO.

RECURSO Nº : 118.376
ACÓRDÃO Nº : 303-28.650

VOTO VENCIDO

Primeiramente, a preliminar de competência da autoridade lançadora.

O Decreto nº 70235/72 com a redação dada pela Lei nº 8.748/93 e disposto no art. 9, § 2º e 3º, norma que rege o Processo Administrativo Fiscal, previu a possibilidade que ao tomar conhecimento da infração, a autoridade do local da infração fica preventa a jurisdição.

O auditor fiscal lavrou o auto em consonância com a determinação legal, julgo não estar caracterizada a preliminar de nulidade alegada.

Quanto a complementação da diligência a ser feito a DTT.

No artigo 29 do Decreto nº 70.235/72 consagrou o princípio do livre convencimento do julgador e os fatos estão demonstrados com a devida clareza pela informação das fls. 97 e 98 do DTT., não sendo necessárias novas diligências.

NO MÉRITO

A grande polêmica nesse processo é se o benefício fiscal, o incentivo fiscal que foi concedido pelo "EX" por tratar-se de excessão em matéria tributária e assim só pode ser interpretada literalmente em consonância com o art. 111 do Código Tributário Nacional, e assim sendo, não pode promover a dispensa do crédito tributário, conforme pensa a fiscalização e a Procuradoria da Fazenda Nacional, ou se devemos interpretá-la e integrá-la por via de interpretação extensiva conforme pensa o contribuinte.

O art. 111 do CTN diz: Interpreta-se literalmente

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário

II - outorga de isenção

O Prof. Aliomar Baleeiro nos ensinou que tais dispositivos são taxativos só abrange os casos especificados sem ampliações.

O Prof. Bernardo Ribeiro de Moraes nos ensinou que na interpretação literal do art. 111 do CTN.

a) Suspensão de crédito tributário abrange os casos de moratória, depósito do seu montante integral, reclamações ou recursos e da concessão de liminar em mandado de segurança;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 118.376
ACÓRDÃO Nº : 303-28.650

b) Exclusão de crédito tributário abrange os casos de isenção e de anistia.

O Prof. Roosevelt Baldomir Sosa nos ensinou sobre alíquota 0% (zero) por cento), que todas as mercadorias são classificáveis na tarifa aduaneira e sujeitas a uma taxa a níveis percentuais (alíquotas ad volorem), e alíquota 0%, corresponde ao nível mínimo de tributação, e como tal, é jurídica e tecnicamente imposto integral, não se confundindo com qualquer outro regime tributário, por essa razão, a alíquota zero por cento (0%) sujeita o contribuinte aos tributos internos (especialmente IPI e ICMS) cujas bases de cálculos incluem o valor do imposto de importação devido (mesmo que esse não tenha significação financeira). Esse entendimento cristaliza-se à vista do artigo 7º da Lei nº 8.032/90.

Vemos que não é o caso específico de se enquadrar no art. 111 do CTN, e se assim fosse não nos impediria de interpretá-la, e parodiando o Prof. Paulo Barros de Carvalho que argumenta sobre o desprestígio da chamada interpretação literal, com critério isolado da exegese, é algo que dispensa meditações mais sérias, bastando arguir que, prevalecendo como método interpretativo do Direito, seríamos forçados a admitir que os meramente alfabetizados, quem sabe com o auxílio de um dicionário de tecnologia estariam credenciados a descobrir as substâncias das ordens legisladas, explicitando as proporções do significado da lei.

O Prof. Alipio Silveira comenta que o legislador brasileiro daria cópia de atraso injustificável se obrigasse o aplicador, mesmo em certos casos, a limitar-se a interpretação literal, uma vez que a interpretação da lei é um processo mental único, uma síntese de vários elementos gramatical ou literal, lógico sistemático, teleológico etc...

Pelo exposto, passo a interpretar:

1º - pelo método lógico que objetiva descobrir o pensamento e o sentido da lei e nada ocorre sem que haja uma causa, uma razão determinante e o princípio da finalidade e toda atividade se dirige a um grau.

2º - método histórico, que procura descobrir a intenção real do legislador (mens legislatoris) e as circunstâncias históricas sociais do momento e qual foi o objeto favorável da norma.

3º - método sistemático - que é dirigido para os valores, especialmente a justiça e segurança e dotado de historicidade.

No direito tributário, os métodos de interpretação não apresentam qualquer tipo de hierarquia e sentido de criação do "EX" foi possibilitar as indústrias nacionais a importarem bens destinados ao ativo fixo desde que não houvesse similar, com a finalidade de equiparem as indústrias nacionais a competirem no mercado globalizado e com abertura de novos empregos, essa era a finalidade e foi atingida, essa

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 118.376
ACÓRDÃO Nº : 303-28.650

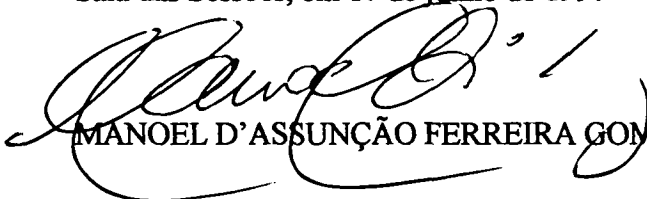
foi a função do legislador e o "EX" foi criado conforme consta nas respostas aos quesitos das fls. 97 e 98, a pedido do impugnante, e que a empresa pediu prorrogação do "EX antes do término da vigência, e que o DTT não prorrogou, e sim editou uma nova, em função dos atrasos administrativos ficou um período em vacatio legis entre 31/12/94 e 10/02/95.

Baseado no art. 108, II, do Código Tributário Nacional, CTN, e nos princípios constitucionais da justiça e segurança jurídica, e lembrando do Brocardo Posteriores legis ad priores pertinent, nisi contrariioe sint, "as leis posteriores constituem prolongamento das anteriores, se entre elas antagonismo não há".

Pelo exposto, voto para dar provimento ao recurso.

É o voto.

Sala das Sessões, em 17 de junho de 1997


MANOEL D'ASSUNÇÃO FERREIRA GOMES - Conselheiro

RECURSO Nº : 118.376
ACÓRDÃO Nº : 303-28.650

DECLARAÇÃO DE VOTO

A preliminar de nulidade do procedimento fiscal arguida com fundamento em incompetência da repartição autuante, carece de embasamento legal e merece desde logo ser repelida, eis que a autoridade que primeiro conhece da infração tem preventa a jurisdição e prorrogada a sua competência, consoante dispõe expressamente o artigo 9º, parágrafo 2º e 3º, da legislação que rege o Processo Administrativo Fiscal, contida no Decreto 70.235/72.

A postulação por nova diligência se afigura desnecessária, quicá redundante, eis que a instrução processual é suficiente para o desate da matéria.

O mérito envolve o exame do momento em que se considera aperfeiçoado o fato gerador do imposto de importação, em se tratando de despacho antecipado, matéria que constitui o objetivo do litígio versado neste feito.

A legislação complementar à Constituição e a de regência específica do tributo em exame, em dispositivos contidos nos artigos 19, do Código Tributário Nacional e 1º do Decreto-lei 37/66, expressamente definem que o fato gerador do imposto de importação é a “entrada de (produtos) mercadorias estrangeiras no território nacional”.

Aduz o artigo 23, do Decreto-lei 37/66, que em se tratando de mercadoria despachada para consumo, o fato gerador considera-se ocorrido “na data do registro na repartição aduaneira, da declaração a que se refere o artigo 44”. Este último dispositivo do repertório legal dispõe de modo expresso, que o despacho aduaneiro de mercadoria importada, qualquer que seja o regime, será processado com base em declaração a ser apresentada na repartição aduaneira, como prescreve o regulamento.

O extenuante debate doutrinário e jurisprudencial de reflexo ainda recente, sobre a compatibilidade do preceito contido nos artigos 19, do Código Tributário Nacional, e 23, do Decreto-lei 37/66, está hoje pacificado, no sentido de que este último completa aquele e tem a sua melhor síntese na Súmula nº 4, prolatada pelo então T.F.R, no incidente de Uniformização de Jurisprudência do AMS-7657) SP, que assim se expressa:

“É compatível com o artigo 19, do Código Tributário Nacional, a disposição do artigo 23, do D. Lei 37/66.”

E a unanimidade dos estudiosos, mesmo dos que não se atrelaram a esse entendimento, deixa evidente que é da essência e logicidade do sistema, que o ato de importar pressupõe, sequencialmente, o ingresso da mercadoria no território nacional, - elemento material -, e se destinadas a consumo, o despacho aduaneiro com o

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 118.376
ACÓRDÃO Nº : 303-28.650

registro da Declaração de Importação - elemento temporal -, na forma preceituada no artigo 44 da mesma legislação de regência.

O conubio prévio e indispensável do elemento material - entrada da mercadoria no território nacional - situação fática - com a fixação do ato de registro da declaração de importação - elemento temporal - é que provoca a configuração do fato gerador do imposto de importação, consoante dispõe o art. 116 - I e 19, do CTN - 1º e 23 do D.L. 37/66.

Tem-se pois, como indispensáveis à geração da obrigação tributária do imposto de importação, a presença nessa ordem sequencial, dos elementos acima individualizados. A simples leitura do artigo 44, do Decreto-lei 37/66, permite discernir sem qualquer esforço de interpretação, que a declaração a ser apresentada à repartição aduaneira, se destina ao despacho de mercadoria importada, vale dizer, é procedimento posterior, sequente, objetivando consumir com a realização do ato temporal, o fato gerador já iniciado com a internação previamente ocorrida da mercadoria (situação fática - elemento material).

A orientação doutrinária sobre a matéria, mesmo a dos autores que proclamam o entendimento hoje pacificado de que a geração da obrigação tributária do imposto de importação se materializa com o registro da declaração, evidencia a impossibilidade de se considerar consumado o fato gerador sem que coabitem sequencialmente os dois elementos acima individualizados.

É o que se extrai do magistério de Sebastião Oliveira Lima, ex-presidente do TRT da 3ª Região -SP -, "in" "O Fato Gerador do Imposto de Importação na Legislação Brasileira" - Ed. Resenha Tributária - fls. 155:

"Assim, verifica-se no caso de despacho para consumo, à entrada da mercadoria estrangeira no território nacional, deve seguir-se o registro na repartição competente, da declaração de importação, ocasião em que se considera ocorrido o fato gerado do tributo" (o grifo não é do original).

O notável tributarista internacional Prof. Alberto Pinheiro Xavier, citado por Hamilton Dias de Souza, assim sintetiza o foco da matéria ao abordar o fato gerador do imposto de importação:

"..... De outro lado, o aspecto material é a própria essência do fato gerador, em sua materialidade objetiva".
(Manual de Direito Fiscal - pág. 250).

Leciona no mesmo sentido, a erudita conclusão de Hamilton Dias de Souza, na obra "Estrutura do Imposto de Importação no Código Tributário Nacional" - Ed., Revista dos Tribunais - 1980 - pág. 25/26:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 118.376
ACÓRDÃO Nº : 303-28.650

“ Ora, a importação, como fenômeno econômico, é a trazida de mercadorias para o país, iniciando-seo embarque até a sua entrada no território nacional.

Verificada esta, o fenômeno importação está completo, não sendo essencial que se verifique a retirada de bens do recinto aduaneiro..... É pois fato de exteriorização do - aspecto material do fato gerador, a transposição da fronteira política, não o simples registro da declaração de importação, que é ato preparatório do lançamento da obrigação tributária”. (os grifos não são do original).

Ratificando a importância e precedência do elemento material, no caso a entrada da mercadoria, enfatiza o mesmo mestre, às fls. 85 e 86, da obra citada:

“A base imponible é uma avaliação do aspecto material da hipótese de incidência, no dizer de Rui B. Nogueira, um dos lados do modo de ser do fato gerador. A base imponible é a grandeza a que deve referir-se ou aplicar-se a alíquota”.

Não é discrepante a manifestação de Sampaio Dória “in Da Lei Tributária no Tempo” Ed. Obelisco - pág 160, que assim predica:

“ Lei aplicável é a vigente no momento em que o fato gerador se completa, e não a vigente durante a fase de gestação”.

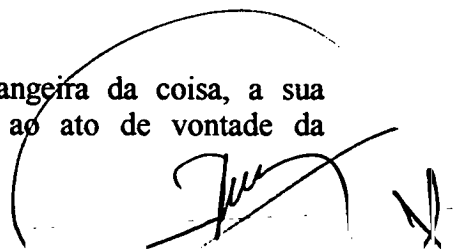
Em qualquer das correntes doutrinárias que se dedicaram a discussão do fato gerador do imposto de importação, jamais se encontrará um só sectário que exclua da sua configuração, a exigência do elemento material - entrada da mercadoria -, para considerá-lo consumado.

É a lição ministrada pelo Prof. Ormezinho Paiva, na obra “Elemento Temporal do fato Gerador” - pág 18, citado por Sebastião Oliveira Lima ob. cit. pág. 155, assim sintetizada:

“A entrada da mercadoria é necessária, mas não suficiente para gerar a obrigação tributária.”

A manifestação jurisprudencial, mesmo quando consagra a necessidade do registro da declaração de importação, para a configuração do fato gerador, igualmente não exclui a prévia presença do elemento material. É o que se vê do voto do min. Paulo Távora, citado no julgamento da remessa “ex officio”, nº 52.104 - CE -proc. 95.05.313.65-9, do T.R.F da 5ª Região, que apreciando a matéria, assim concluiu:

“Os elementos objetivos, a condição estrangeira da coisa, a sua presença no espaço nacional, associados ao ato de vontade da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 118.376
ACÓRDÃO Nº : 303-28.650

declaração, compõe a situação jurídica da entrada (C.T.N. art. 114 - II)".

Consoante extenuantemente se demonstrou, é inquestionável que o fato gerador da obrigação tributária do imposto de importação legislado nos artigos 19, do CTN - 1º, 23 e 44 do Decreto-lei 37/66, se materializa com o prévio ingresso da mercadoria no território nacional, (elemento material), que como instrumento de aferição da base imponible, permitirá a elaboração da declaração de importação que a ela se refere e sujeita (elemento temporal), a ser registrada na repartição competente para o desembaraço.

Sem que coabitem ambos os elementos, não há como considerar-se consumado o fato gerador do imposto de importação.

Ora, a espécie em exame - despacho antecipado -, antes de instituto jurídico, foi erigido como mero instrumento operacional, viabilizado pela Administração através de normas regulamentares, para dar celeridade ao desembaraço de determinados tipos de mercadorias, desde que de fácil identificação, a fim não só de desobstruir congestionamentos portuários, mas evitar a sua perecibilidade (granéis, alimentos, animais, etc), e não guarda qualquer identidade ou semelhança com o legislado no artigo 44, do Decreto-lei 37/66.

O registro antecipado da declaração de importação, na hipótese, que melhor se nominaria de provisório, não tem o condão, por si só, de materializar o fato gerador da obrigação tributária. Falta-lhe o elemento fundamental, que definirá a base imponible, consagrado pela legislação, que é a entrada da mercadoria no território nacional. Consoante se extrai da nominação que recebeu, é um procedimento prévio, antecipado a alguma coisa, que ainda ocorrerá e vai consumir o fato gerador, com a presença da mercadoria, pois só ela permitirá a exata aferição da base imponible, o efetivo tributo devido e a conclusão do despacho.

Assim, quer no despacho aduaneiro tradicional e previsto na lei, quer no antecipado, antes que se materializem os duas ocorrências - ingresso da mercadoria e registro da declaração - não há como considerar-se consumado o fato gerador da obrigação tributária do imposto de importação.

Ademais, constitui verdadeiro anátema jurídico, considerar que o simples ato de registro da declaração, em especial o antecipado, pode gerar consequência. Como é da sua própria essência, a declaração de importação tem mero efeito declaratório, se reporta a um fato material e portanto é inepta para, solitária, sem a materialização do que declara, constituir direitos.

A inconsistência do mero registro da declaração no despacho antecipado, para solitária e previamente considerar consumado o fato gerador do imposto de importação, ressuma com clareza solar, quando se responde a seguinte indagação:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 118.376
ACÓRDÃO Nº : 303-28.650

“Se após o registro da declaração no despacho antecipado, a mercadoria, por qualquer razão - naufrágio - extravio - não ingressa no território nacional, qual seria o direito do contribuinte, eis que já havia tributos previamente recolhidos”.

Parece incontestável, que teria direito a restituição do tributo prévia mas indebitamente recolhido, eis que a mercadoria não ingressa no território nacional, evidência inequívoca de que o mero registro antecipado da declaração não materializa, por si só, o momento da consumação do fato gerador do imposto de importação.

Verifica-se assim, que a autorização da antecipação do despacho, como procedimento de operacionalidade do sistema, não tem o condão de antecipar o fato gerador, que na hipótese em exame, só se consumou na data da chegada da mercadoria ao território nacional, momento em que já estava gravada com a alíquota normal, e não mais prevalecia a alíquota zero, cuja vigência se esgotara com a Portaria MF-485/93, em 31/12/94, enquanto que a Portaria que revigorou o benefício só entrou em vigor em 10/02/95.

Embora se possa lamentar que a mercadoria tenha ingressado no território nacional exatamente no hiato temporal em que estava desguarnecida do benefício fiscal e se dê reconhecimento ao empenho da Recorrente na prorrogação do ato que encampava a redução tarifária, lamentavelmente frustrado, não há como, em matéria de fixação do fato gerador, submetida ao requisito de estrita, específica e expressa legalidade, prover-se a lacuna por via de interpretação ou integração analógica. (O Fato Gerador da Obrigação Tributária - Amilcar de Araujo Falção - 3ª edição. - E. Resenha Tributária - fls. 55).

A multa de mora aplicada, no entanto, carece de embasamento legal, eis que o crédito tributário está suspenso, face ao litígio instaurado e em fase recursal, inexistindo a mora, que só se legitimaria, se após o trânsito em julgado da eventual decisão condenatória, o contribuinte não atendesse ao ressarcimento do débito, no prazo que lhe foi assinado, o que não ocorreu até o presente.

Face ao exposto, conheço do recurso, por tempestivo, rejeito as preliminares e, no mérito dou-lhe provimento em parte, para excluir a multa de mora e manter a exigência do tributo e demais consectários legais constantes da decisão singular.

Sala das Sessões, em 17 de junho de 1997


GUINÊS ALVAREZ FERNANDES - CONSELHEIRO

RECURSO Nº : 118.376
ACÓRDÃO Nº : 303-28.650

DECLARAÇÃO DE VOTO

Com a devida vênia das luzes de meus pares, ousei divergir da douta maioria, no presente caso, para, num primeiro passo, acolher a preliminar de nulidade do procedimento fiscal face à flagrante incompetência da repartição atuante, e, num segundo caso, superada a preliminar, dar provimento integral ao recurso voluntário, afastando integralmente a exigência do tributo e seus consectários fixados na decisão do grau singular.

E o fiz consoante os seguintes fundamentos:

A preliminar.

O caso vertente envolve Despacho Aduaneiro Simplificado (DAS), ao abrigo da Instrução Normativa SRF 19/78, que fixou normas complementares para implantação do "Regime Aduaneiro Simplificado", com despacho requerido sob a forma antecipada (SRF 40/74).

A importadora tem estabelecimento afeito à DRF de Belém (PA), sendo esta caracterizada zona secundária, enquanto que a zona primária afeta à mercadoria importada é substrita à DRF de São Luiz (MA), onde foi lavrado o auto de infração.

A Recorrente, ainda que convicta de que competia à autoridade da zona primária apenas a conferência e desembaraço da mercadoria (item 24,1 da IN SRF 19/78), enquanto que qualquer exigência fiscal competiria à repartição que jurisdiciona o domicílio dela, Importadora, ainda assim - para espancar dúvidas então lançadas pela primeira repartição - não titubeou: formulou expediente formal à Delegacia da Receita Federal em São Luiz (MA), que, por sua vez, encaminhou consulta à COANA, a qual, por escrito, deu orientação no sentido de a DRF de São Luiz proceder apenas às verificações e anotações de praxe ("de acordo com o que estabelece o item 27 e subitem 27.1 da IN-SRF 19/78", "ipsis verbis"), lavrando tão-só o termo de ocorrências e liberando as mercadorias, remetendo-o para o cumprimento das exigências à "jurisdição do estabelecimento importador". Fez prova disso às fls. 79 dos autos.

Assim, tem-se dois caminhos indutores a amparar a tese da Recorrente:

primeiro, o texto legal que admite indubitavelmente que eventuais irregularidades levantadas no DAS sejam investigadas a fundo no órgão da zona secundária do domicílio do importador;

segundo, a orientação do representante legal do Fisco.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 118.376
ACÓRDÃO Nº : 303-28.650

Ora, a referida disposição da norma legal não pode ser entendida como mera disposição operacional, sem valor impositivo, pois que, quisesse o legislador emprestar poderes à autoridade dessa zona primária de lançar e o teria feito expressamente, bastando para isso prever a possibilidade de prorrogação de competência. Não o fazendo, não contemplou distinção, sendo defeso ao intérprete fazê-lo.

Mas, ainda que se quisesse admitir, “ad argumentandum,” de instauração de procedimento por servidor de jurisdição diversa do domicílio tributário do sujeito passivo, no caso presente a Administração Pública declinou da competência específica, deslocando-a exatamente para onde a legislação especial determina, assegurando ao Contribuinte de que não seria surpreendido, mediante a expedição de declaração expressa, conforme o fez a COANA, o que elidiria eventual argumento de prorrogação de competência.

Diante desse quadro, tenho que, em ofensa direta à norma vigente sobre a matéria e à ordem emanada da autoridade fiscal, efetivamente o auto padece de nulidade absoluta, a teor do art. 59, inciso II, do Decreto 70.235/72 (“São nulos; os atos e termos lavrados por pessoa incompetente”).

Daí merecer acolhimento integral a preliminar arguida, extinguindo-se a ação fiscal.

Ao mérito:

Decido votar pelo provimento integral do recurso, no que concerne às razões de mérito, como o fez o ilustre Relator, mas não exatamente pelos fundamentos por ele expendidos.

Com efeito:

Preambularmente, julgo necessário deixar expresso que perfilo como seguidor da tese de que o ingresso da mercadoria no território nacional é que fixa o momento gerador do imposto, conforme tese mais deduzida que já defendi alhures - que aqui não compete repetir, pelas lindes apertadas do feito - mas que, em síntese, se consubstancia no fato de que me convenci que há muito o art. 23 do DL 37/66 é incompatível com a norma do art. 19 do CTN, e assim inivocável para os efeitos de verificação do fato gerador do imposto de importação, já que o Código Tributário Nacional, como Lei Complementar (5.171/66), é norma hierárquica superior à legislação ordinária, tal qual o DL 37/66.

Nesse passo - e o repito aqui somente para fixar a convicção - tenho por refugada pelo próprio STF a vetusta jurisprudência uniformizada pelo extinto TFR, quando deu a lume o aresto proferido no Agravo Regimental nº 74.596, com a seguinte Ementa: “O art. 23 do Decreto-lei nº 37 de 1996, que considera ocorrido o fato gerador do Imposto de Importação na data do registro na repartição aduaneira da respectiva

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 118.376
ACÓRDÃO Nº : 303-28.650

declaração não pode prevalecer sobre a disposição sobranceira do art. 19 do Código Tributário Nacional, segundo o qual o fato gerador é a entrada do produto estrangeiro no território nacional." (STF, 2ª Turma).

Mas, com a mesma convicção, me convenço de que existe uma exceção a essa regra: o registro da declaração de importação no despacho singularmente chamado de **antecipado**.

Ao instituir tal regime - o DAS - a lei fixou que o pagamento dos tributos deve ser feito na data do registro da DI, exatamente por considerar como ficta a entrada da mercadoria no território nacional. Dessa forma, ficou patente, em tal hipótese, o momento do fato gerador, determinando o regime de tributação vigente à época do fato excepcional e não da entrada futura da mercadoria. É exceção contemplada pela Lei e que o julgador não pode e não deve desprezar.

Dessa forma, assiste razão à Recorrente ao pretender gozar dos benefícios fiscais vigentes à época em que a Lei e o regime lhe permitiram o despacho antecipado da mercadoria importada, bem como em querer livrar-se do indevido crédito tributário lançado e seus consectários. Por isso, acolho suas razões meritorias e dou provimento integral ao Recurso.

Sala das Sessões, em 17 de junho de 1997


NILTON LUIZ BARTOLI - Conselheiro