



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 10830.005026/97-11
SESSÃO DE : 20 de junho de 2000
ACÓRDÃO Nº : 303-29.338
RECURSO Nº : 119.861
RECORRENTE : IBM BRASIL – INDÚSTRIA, MÁQUINAS E SERVIÇOS
LTDA
RECORRIDA : DRJ/CAMPINAS/SP

REGIME ADUANEIRO ESPECIAL – ENTREPOSTO INDUSTRIAL.

O fato gerador do II e do IPI incidentes na operação de importação de matéria-prima pelo regime aduaneiro de entreposto industrial é, respectivamente, a data de registro e de desembaraço da DI que serviu de base ao despacho aduaneiro de importação. O momento da exigência dos impostos suspensos é estabelecido pelo Secretário da Receita Federal (Art. 87, I, “a”, c/c o art. 363, do RA).

O II e o IPI suspensos pela aplicação do regime em comento passam a ser exigíveis com a saída do produto resultante da industrialização da matéria-prima do estabelecimento entrepostado. Neste caso, o recolhimento dos referidos impostos após a data de vencimento, sem os correspondentes juros e multa moratórios, autoriza a fiscalização a proceder a cobrança da diferença não recolhida, calculada segundo procedimento de imputação, e acrescida dos juros moratórios e da multa de ofício por falta de recolhimento.

RECURSO IMPROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Nilton Luiz Bartoli, relator, Manoel D'Assunção Ferreira Gomes e Irineu Bianchi. Designado para redigir o acórdão, o Conselheiro José Fernandes do Nascimento.

Brasília-DF, em 20 de junho de 2000

JOÃO HOLANDA COSTA
Presidente

JOSÉ FERNANDES DO NASCIMENTO.
Relator Designado

29 SET 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ANELISE DAUDT PRIETO e ZENALDO LOIBMAN. Ausente o Conselheiro SÉRGIO SILVEIRA MELO.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.861
ACÓRDÃO Nº : 303-29.338
RECORRENTE : IBM BRASIL – INDÚSTRIA, MÁQUINAS E SERVIÇOS
LTDA
RECORRIDA : DRJ/CAMPINAS/SP
RELATOR(A) : NILTON LUIZ BARTOLI
RELATOR DESIG. : JOSÉ FERNANDES DO NASCIMENTO

RELATÓRIO

O presente processo originou-se com a fiscalização da Delegacia da Receita Federal de Campinas averiguando o cumprimento das condições estabelecidas no Ato Declaratório CSA nº 419, de 27/12/90, que concedeu, ao contribuinte acima epigrafado, benefícios fiscais de suspensão dos tributos regidos pelo Regime de Entrepósito Industrial, cuja verificação dos fatos acarretou exigência fiscal de acordo com o Auto de Infração de fls.01/163.

No Auto de Infração que constituiu o crédito tributário sob análise, o Auditor Fiscal do Tesouro Nacional descreveu (fls. 145 a 150) em síntese que :

- I. houve descumprimento dos prazos estabelecidos no Ato Declaratório da Coordenação do Sistema Aduaneiro nº 419/90, item 31, inciso III e Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 58/95, art.3º, quando fiscalizadas as Declarações de Importação relativas aos anos de 1992/1994;
- II. em resposta às intimações, a autuada apresentou Declarações de Importação de nacionalização e relatórios com dados referentes às notas fiscais de saídas dos insumos questionados mas, em análise dos documentos enviados, constatou-se que o registro havia sido feito após o prazo fixado e sem o recolhimento dos devidos acréscimos;
- III. devido ao não recolhimento no prazo determinado, cabe multa e juros, cujo cálculo foi realizado pela imputação, com o consequente lançamento de Imposto sobre Produtos Industrializados e Imposto de Importação.

Os principais elementos do levantamento realizado pela fiscalização estão assim colocados nos autos:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.861
ACÓRDÃO Nº : 303-29.338

- I. Demonstrativo de Imputação de pagamentos de Imposto de Importação e de Imposto sobre Produtos Industrializados, bem como respectivos cálculos dos acréscimos de multa e juros sobre o valor impago parcialmente (fls.02 a 144);
- II. Tabela de prazos para registro da Declaração de Importação e descrição dos fatos (fls.160 a 162);
- III. Relatórios anexos às respostas às intimações (fls. 217 a 267);
- IV. Cópia das Declarações de Importação (268 a 440); e
- V. Cópia das Notas Fiscais (444 a 768).

Intimada do lançamento do crédito tributário, a Recorrente apresentou tempestiva impugnação (fls.771 a 781) alegando em síntese que:

- I. ocorreu auto-lançamento, posto que foi a impugnante quem ofereceu os elementos para sua efetivação, restando ao fisco apenas analisar os cálculos e carimbar a guia de recolhimento;
- II. *o quantum* devido foi recolhido integralmente caracterizando-se, portanto, causa comum de extinção do crédito tributário conforme art.156, inciso I, do Código Tributário Nacional;
- III. uma vez pago o crédito tributário pela Recorrente, tem eficácia vinculante, pois a auto liquidação se faz definitiva, em razão de o ato jurídico do auto-lançamento se fazer perfeito, acabado e eficaz, com o silêncio da Fazenda;
- IV. o procedimento adotado pela fiscalização modificou o lançamento impondo ao pagamento efetuado outros débitos que não o *quantum* devido;
- V. o recolhimento de impostos do Entreposto Industrial é até o dia 15 do mês subsequente, logo, ocasionou deslizes operacionais, o registro das Declarações de Importação após o prazo fixado gerando assim o Auto de Infração;
- VI. mesmo assim e conforme art. 24, do Decreto-lei nº 37/66, os impostos foram recolhidos devidamente e a fiscalização antes do registro da Declaração de Importação nada alegou

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.861
ACÓRDÃO Nº : 303-29.338

na oportunidade caracterizando-se, assim, a denúncia espontânea e exoneração da multa moratória, conforme disposto no art.138, do Código Tributário Nacional;

VII. requer a improcedência parcial do Auto de Infração pois reconhece a aplicação dos juros de mora calculados até 30/06/97 à taxa de 1% ao mês, conforme art.162, do Código Tributário Nacional e 540 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85.

Encaminhados os autos para a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas, esta se pronunciou em decisão pela procedência da exigência fiscal e cobrança do crédito tributário constituído, uma vez que o funcionamento do Entreponto Industrial é regulado por ato próprio e exclusivo.

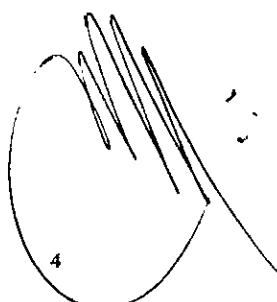
Entendeu a autoridade julgadora singular que os procedimentos prévios do regime especial não caracterizam fiscalização homologatória dos procedimentos adotados pela beneficiária, sendo que a fiscalização e revisão dos documentos e dos procedimentos adotados pela beneficiária, só se efetiva posteriormente em fiscalização específica.

Salienta que, não tendo sido respeitados os vencimentos das obrigações submetidas ao regime de Entreponto Industrial, o que acarretou atrasos e acréscimos decorrentes de mora, evidencia-se a não extinção da obrigação fiscal como alegado.

Concluiu serem infundados os argumentos da defesa de que o Auto de Infração não se poderia modificar o lançamento, pois este ainda não havia sido constituído pela autoridade competente, na forma do art.142, do Código Tributário Nacional, eis que vinculado e privativo da administração tributária, jamais podendo ser de arbitrio do contribuinte.

Quanto à denúncia espontânea entende que esta não se materializou pois não foi revestida das formalidades exigidas para sua caracterização e a obrigatoriedade, uma vez que o fato gerador já era de prévio conhecimento do Fisco desde a admissão das mercadorias no regime suspensivo.

A autoridade singular consubstanciou sua decisão na seguinte ementa:



A handwritten signature of a judge, consisting of a stylized 'M' and 'A' followed by a date and a signature line. The date '20/07/97' is written in the bottom left corner of the signature area.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.861
ACÓRDÃO Nº : 303-29.338

**“IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO
IPI/VINCULADO.**

**REGIME ADUANEIRO ESPECIAL DE ENTREPOSTO
INDUSTRIAL.** Ocorrendo registro de DI e pagamento de tributos, após o prazo estipulado em condições próprias do regime, para nacionalização de insumos, a empresa incorre em mora, sujeitando-se às multas e acréscimos legais decorrentes.

MULTA DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO E IPI

A responsabilidade por infração à legislação tributária independe da intenção do agente, efetivamente, natureza e extensão dos efeitos do ato. Havendo falta de pagamento apurada em auditoria, após o despacho aduaneiro, é devida a multa de ofício.

AÇÃO FISCAL PROCEDENTE.”

Devidamente intimada da decisão de primeira instância, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário a este Egrégio Conselho reiterando, *in totum*, a impugnação e alegando que os erros materiais cometidos não justificam a imposição de pesadas multas haja vista não ter ocorrido prejuízo ao Fisco e nem ao menos intenção dolosa, baseando-se em três argumentos, principais:

- I. a responsabilidade penal tributária do contribuinte depende de culpa;
- II. não cabimento de juros moratórios pois o pagamento ocorreu pelo câmbio do dia do registro das Declarações de Importação;
- III. a denúncia espontânea exonera a cobrança da multa moratória do art.138 do Código Tributário Nacional.

Conclui a Recorrente para requerer a declaração de inexistência do Auto e a exoneração das penalidades e dos demais acréscimos.

Tendo a recorrente interposto recurso e efetivado o depósito recursal (fls.891) conforme requisito instituído pela Medida Provisória nº 1.621-36, de 12/06/98, o referido processo foi encaminhado para apreciação deste Conselho.

É o relatório.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.861
ACÓRDÃO Nº : 303-29.338

VOTO VENCEDOR

Preliminarmente, cabe-me registrar o brilhante voto proferido pelo eminente Conselheiro Nilton Luiz Bartoli, que com competência abordou o feito.

A presente ação fiscal trata da cobrança de parcela não recolhida do II e do IPI incidentes sobre matéria-prima empregada na industrialização de produtos destinados ao mercado interno que se encontrava com a exigibilidade suspensa por ter sido importada pela autuada com os favores fiscais do regime aduaneiro especial de Entrepósito Industrial.

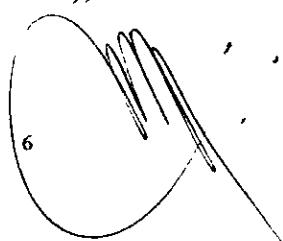
O crédito tributário lançado foi apurado por meio de procedimento de imputação, tendo em vista que a recorrente realizou o recolhimento dos referidos impostos fora do prazo de vencimento – 15º (décimo quinto) dia útil do mês seguinte ao da emissão da Nota Fiscal de Saída do produto - , sem os devidos acréscimos legais (correção monetária, juros e multa moratórios).

1) CARACTERÍSTICAS DO REGIME DE ENTREPOSTO INDUSTRIAL.

De início, é importante destacar que o regime de Entrepósito Industrial está previsto nos artigos 89 a 91 do Decreto-lei nº 37/66 e regulamentado nos artigos 356 a 368 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85. Deflui dos referidos dispositivos legais as principais características deste regime, a saber:

- a) as mercadorias são importadas, com cobertura cambial (art. 356);
- b) as mercadorias importadas deverão ser utilizadas como matéria-prima ou insumo no processo industrial do beneficiário do regime (art. 356, § 2º);
- c) parte dos produtos resultantes da industrialização da matéria-prima ou do insumo importado poderá destinar-se ao mercado interno (art. 356, § 1º);
- d) o desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas (matéria-prima ou insumo) é realizado com suspensão do pagamento dos tributos devidos (art. 356);

6



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 119.861
ACÓRDÃO N° : 303-29.338

- e) na medida em que os produtos industrializados forem sendo destinados ao mercado interno, deverão ser pagos os tributos suspensos relativos à matéria-prima importada neles empregada (art. 362); e
- f) o cálculo e pagamento dos tributos suspensos serão feitos na forma e momento que forem estabelecidos pelo Secretário da Receita Federal (art. 363).

Analizando os presentes autos, percebo que o deslinde da presente controvérsia depende, necessariamente, do esclarecimento de duas questões intimamente relacionadas e fundamentais para formação do entendimento a seguir apresentado, a saber:

- a) qual a data de ocorrência do fato gerador nas operações de importação realizadas ao abrigo do regime de Entreponto Industrial; e
- b) qual a data fixada para o recolhimento (vencimento) dos impostos suspensos em decorrência da aplicação do referido regime aduaneiro especial.

2) FATO GERADOR

Por força do que determina o art. 97, inciso III, do CTN, somente a lei pode estabelecer a definição do fato gerador da obrigação tributária principal.

O fato gerador do Imposto de Importação é a entrada da mercadoria estrangeira no Território Nacional, conforme dispõe o art. 1º Decreto-lei nº 37/66. Portanto, por força do citado dispositivo legal, pode-se afirmar que o elemento material do fato gerador do II é a entrada do produto estrangeiro no território nacional.

Entretanto, para a completa definição da hipótese de incidência de um tributo, além do aspecto material ou núcleo do fato gerador, são imprescindíveis, para a completa integralização, os aspectos: espacial, temporal, pessoal e quantitativo.

2.1) Aspecto Temporal.

Especificamente em relação ao II, a definição precisa do elemento temporal é indispensável para se evitar incertezas e insegurança em relação à data da ocorrência do fato gerador, haja vista, a dificuldade para se fixar o exato momento em que a mercadoria entra no Território Nacional, tendo em vista as várias formas de ingresso e a impossibilidade de se determinar em que momento o navio entra no mar

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.861
ACÓRDÃO Nº : 303-29.338

territorial, ou em que o avião ingressa no espaço aéreo ou o veículo terrestre cruza a fronteira.

O aspecto temporal relativo à hipótese de incidência do II está disciplinado no art. 23 do Decreto-lei nº 37/66, regulamentado pelo art. 87 do RA, transscrito a seguir:

“Art. 87. Para efeito de cálculo do imposto, considera-se ocorrido o fato gerador (Decreto-lei nº 37/66, art. 23 e parágrafo único):

I - na data do registro da declaração de importação de mercadoria.

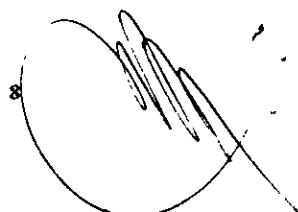
a) ingressada no país em regime suspensivo de tributação;”

b)(grifei).

Depreende-se do comando legal retrotranscrito, que a mercadoria destinada a consumo será objeto de dois tipos de despachos: o despacho do regime comum e o despacho dos regimes aduaneiros especiais. Sendo o elemento que diferencia um do outro, o fato dos tributos serem exigidos previamente ao início do despacho, no primeiro caso, ou terem a sua exigibilidade suspensa durante determinado período, no segundo caso.

Observe-se que o fato gerador do II é a entrada da mercadoria estrangeira no País. Entretanto, para efeito de precisão do momento da ocorrência do fato gerador, a lei elege, por ficção, um momento adiante para caracterizar o seu elemento temporal – a data de registro da DI relativa ao despacho para consumo.

Portanto, no caso do Entrepósito Industrial, que é um dos regimes aduaneiros especiais suspensivos previsto na legislação aduaneira, a data de registro da DI para admissão no regime fixa o momento da ocorrência do fato gerador. Neste regime, ao invés de reexportada, parte da matéria-prima importada poderá ser destinada ao mercado interno na forma de componente de produto industrializado pelo estabelecimento beneficiário. Nesta hipótese, deverá ser apresentada uma nova DI, que deverá ser registrada na repartição competente da SRF, até o 15º dia útil subsequente aos das vendas ocorridas até dezembro de 1995 e, após esta data, até o 5º dia útil, para formalização do despacho para consumo do produto fabricado na unidade entrepostada. Desta forma, esta nova DI, impropriamente chamada de nacionalização, pois se trata de despacho de produto nacional, no que diz respeito à constituição do crédito tributário, sobrepõe-se à anterior e dá ensejo a um novo lançamento que poderá ser diferente do anterior (DI de admissão) se tiver ocorrido mudanças nos elementos da relação jurídica, a saber: a base de cálculo, alíquota ou sujeito passivo. Este entendimento é confirmado tanto pelo Ato Declaratório CSA nº



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 119.861
ACÓRDÃO N° : 303-29.338

419/90 como pela IN-SRF nº 58/95 que trata da normatização dos procedimentos referentes ao regime em comento.

Na hipótese vertente, embora o fato gerador do II ocorra na data de registro da DI de admissão no regime, surgindo, portanto, a obrigação tributária relativa aos tributos sobre a importação, materializando-se o lançamento que propicia o nascimento do crédito tributário, que será submetido à suspensão de sua exigibilidade, os elementos definitivos para quantificação do crédito tributário (taxa de câmbio e alíquota) serão os estabelecidos na legislação vigente na data final fixada para registro da DI, relativa ao despacho para consumo do produto industrializado com a matéria importada, no presente caso, até o 15º dia útil do mês seguinte aquele em que foram emitidas as NF de saída. Portanto, caso o lançamento definitivo do crédito tributário seja realizado após a data do registro da referida DI, espontaneamente pelo beneficiário do regime, mediante a apresentação da DI, ou de ofício pela autoridade fiscal, mediante auto de infração, tanto a alíquota quanto a taxa de câmbio serão as vigentes nessa data, que também será a data de vencimento dos impostos.

Ao apreciar a matéria, Osiris de Azevedo Lopes Filho (in Regimes Aduaneiros Especiais, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1984, página 91) assim se manifesta:

"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.

Por outro lado, se a mercadoria sujeita ao regime é reexportada – cumprimento da sua finalidade – o crédito tributário suspenso se extingue, por ocorrência de modalidades extintivas estabelecidas no Decreto-lei nº 37/66.

Tem-se que o lançamento anteriormente realizado é definitivo, no caso de falta ou não reexportação da mercadoria submetida ao regime suspensivo".

Nesta abordagem, o renomado autor trata das três modalidades de extinção do regime de Entrepósito Industrial. O primeiro parágrafo trata da extinção do regime mediante o pagamento dos tributos suspensos, quando parte da matéria-prima importada se destina ao mercado interno na forma de produto acabado. O segundo parágrafo refere-se a reexportação da matéria-prima importada, após a

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 119.861
ACÓRDÃO N° : 303-29.338

industrialização. O último parágrafo, dos casos de descumprimento do regime por falta de uma das providências elecandas nos parágrafos anteriores.

Assim também entendeu e procedeu a fiscalização ao determinar os valores dos impostos devidos na data estabelecida para o registro da DI referente ao despacho para consumo do produto industrializado destinado ao mercado nacional e do vencimento dos impostos incidentes sobre a matéria-prima importada nele agregada (15º dia útil do mês subsequente ao da venda), que se encontravam com sua exigibilidade suspensa, em face da aplicação do regime em apreço. Como os referidos impostos foram recolhidos após o prazo de vencimento, sem os correspondentes acréscimos legais devidos, a saber: correção monetária, juros e multa moratórios, o autuante, através de procedimento de imputação, determinou a diferença dos impsotos objeto da presente ação fiscal.

2.2) IPI Vinculado à Importação.

Pelos mesmos fundamentos retro exposto, o fato gerador do IPI vinculado é a data do desembarço aduaneiro da matéria-prima ou insumo importado, nos termos do art. 2º, inciso I, da Lei nº 4.502/64 e art. 46 do CTN

3) APURAÇÃO DOS VALORES.

Na apuração dos valores das diferenças dos impostos e acréscimos legais, apresentados nas planilhas de fls. 151/159, a fiscalização utilizou corretamente a seguinte fórmula matemática:

$$\text{Vr do II/IPI no Vencimento} = \frac{\text{Valor do Imposto Declarado}}{\text{Taxa de Câmbio do Vencimento} \times \text{Taxa de Câmbio do Registro da DI}}$$

O resultado desta fórmula representa o valor do imposto devido convertido para moeda nacional (Cr\$/CR\$/R\$) pela taxa de câmbio da data do vencimento (até o 15º dia útil do mês seguinte ao mês de venda), tendo em vista que ao dividir o valor declarado na DI (que é o mesmo valor recolhido) em moeda nacional (Cr\$/CR\$/R\$) pela taxa de câmbio do dia do recolhimento (dia do registro da DI ou pagamento), o resultado representa o valor originário do imposto em moeda estrangeira e que, por sua vez, multiplicado pela taxa de câmbio do dia do vencimento o transformará novamente em moeda nacional com a incorporação da variação cambial até a data do vencimento. Em outras palavras, ao dividir o valor dos impostos recolhidos pela beneficiária do regime pela taxa de câmbio utilizada por esta (taxa de câmbio da data de registro da DI) o valor obtido é o valor originário em moeda

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.861
ACÓRDÃO Nº : 303-29.338

estrangeira, daí, a necessidade de multiplicá-lo pela taxa de câmbio da data do vencimento para se ter o valor dos impostos naquela data em moeda nacional.

4) DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

Entendo que o instituto da denúncia espontânea não se aplica ao caso vertente, como pretende a Recorrente, tendo em vista que o presente procedimento fiscal trata de lançamento de diferença de impostos não recolhidos pela autuada e nos termos do art. 138, do CTN, a aplicação do referido instituto está condicionado a duas condições básicas, a saber:

- a) o sujeito passivo antecipa o conhecimento do fato infracional à repartição fiscalizadora do tributo previamente ao início de qualquer procedimento fiscal atinente a apurá-lo; e
- b) caso haja tributo devido, o mesmo tenha sido recolhido.

No procedimento fiscal em análise, a infração apurada é a falta de recolhimento de parte do valor do II e do IPI. Como não há prova nos autos de que a autuada tenha, previamente ao início da ação fiscal, informado e recolhido os valores das diferenças apuradas pela fiscalização e lançadas no Auto de Infração, por absoluta incompatibilidade com as regras estabelecidas no instituto em comento, não há como se aplicar ao caso os benefícios do mesmo.

5) JUROS MORATÓRIOS.

A pretensão da autuada de que a cobrança dos juros moratórios se dê até 30/06/97 e no percentual máximo de 1% (um por cento) ao mês, conforme previsto no art. 540, do RA, não tem a menor consistência, tendo em vista que o referido artigo nada mais é do que transcrição do art. 2º, do Decreto-lei nº 1.736/79, que se encontrava expressamente revogado na data em que os impostos lançados se venceram. A legislação vigente na data do vencimento dos referidos impostos, que fundamentou a cobrança do referido gravame pela fiscalização, encontra-se corretamente citada no Auto de Infração em apreço (fls. 144).

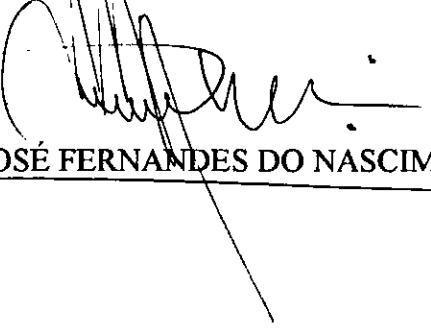
Vale ressaltar que os juros moratórios representam a remuneração do capital, cujo fundamento é a impontualidade do contribuinte relativamente ao pagamento do tributo. Portanto, sanção compensatória de natureza civil e não penal. Desta forma, ao não recolher ou recolher em atraso um determinado valor de crédito tributário, retendo em seu poder um capital que, por lei, já não lhe pertence, nada mais justo que o contribuinte remunere seu credor, no caso a Fazenda Pública, com os juros devidos. Por essa razão, considero devidos os juros moratórios de conformidade com os cálculos apresentados no Auto de Infração.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.861
ACÓRDÃO Nº : 303-29.338

Diante de todo o exposto, conheço do Recurso por tempestivo para,
no mérito, negar-lhe provimento.

Sala das Sessões, em 20 de junho de 2000



JOSÉ FERNANDES DO NASCIMENTO – Relator Designado

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 119.861
ACÓRDÃO N° : 303-29.338

VOTO VENCIDO

Preliminarmente, entendo que há como matéria de fundo nos lançamento em análise duas questões fundamentais, quais sejam: a primeira, relativamente à fixação da data do fato gerador do Imposto de Importação, que estabelece a gênese da relação jurídica tributária; e, a segunda, relativamente aos critérios adotados pela fiscalização para estabelecer a base de cálculo dos tributos lançados, sendo esta segunda decorrente da primeira.

É certo e pacífico que o fato gerador do Imposto de Importação, fato gerador aqui entendido como fato imponível (evento que ocorre no mundo fenomênico que deflagra a incidência da norma jurídica tributária), é o registro da Declaração de Importação.

O registro da Declaração de Importação é que se mostra relevante para o Direito, para prolatar efeitos jurídico e possibilitar o dever-poder da Fazenda para realizar o ato de lançamento, vinculado e privativo, previsto no art. 142 e seu parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Ocorre que, no caso em pauta, a Recorrente é beneficiária de Regime Aduaneiro Especial de Entreponto Industrial, na forma do Ato Declaratório da Coordenação do Sistema Aduaneiro nº 419/90, cuja data para registro da Declaração de Importação fora prorrogada para o décimo quinto dia do mês subsequente à emissão da Nota Fiscal de Saída das mercadorias do Entreponto Industrial.

Com efeito, o fato de a empresa ter sido beneficiada por um regime especial de entreponto, que prorrogou o prazo para o registro da Declaração de Importação, não acarretou automática alteração do fato considerado como gerador da incidência da norma do Imposto de Importação, que continuou sendo o registro da Declaração de Importação, pois este não poderia ser repactuado ao alvedrio das partes, como se apresenta em relação à concessão de prazo diverso (o que de fato ocorre com alguns regimes especiais). O fato do mundo fenomênico sobre o qual incide o Imposto de Importação é definido e construído segundo os ditames legais que não foram e nem poderiam ser alterados, modificados ou revogados pelo Ato Declaratório.

A conclusão a que se chega diante da situação é a de que a Recorrente cumpriu a legislação atinente ao Imposto de Importação, realizando o Registro da Declaração de Importação e o pagamento do tributo no prazo legal, pela conversão da moeda estrangeira pela taxa de câmbio do dia do pagamento.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.861
ACÓRDÃO Nº : 303-29.338

Mas que houve um descumprimento de uma determinação normativa, isso é inegável. Qual seria, então, a penalidade, legalmente prevista e regularmente instituída para o descumprimento do prazo determinado para o registro da Declaração de Importação pelo Ato Declaratório nº 419/90?

A meu ver, não há. Isto porque, apesar de o Ato Declaratório concessivo do Regime Especial ter alterado o prazo para o registro da DI, e o *modus operandi* para as saídas dos produtos importados para o mercado interno, não atrelou eventual atraso da Recorrente no registro da DI à penalidade legalmente instituída. O que implica falta de previsão legal para exigibilidade da multa.

Ora, efetivamente, não há penalidade culminada para o atraso, seja por, nos casos de importação normal, sem o registro da DI, não há importação e, portanto, desnecessária a penalidade para tal fato, seja pelo fato de o Ato Declaratório não prever uma penalidade pelo descumprimento de suas regras.

Respondida a pergunta, resta-nos verificar qual a data devida para o registro da Declaração de Importação e a respectiva base de cálculo, que deveria ter sido objeto de coleta para aplicação da norma jurídica tributária através do ato de lançamento.

Ora, *a priori*, se tomarmos como base de cálculo o valor declarado quando do registro da Declaração de Importação, verificaremos que a norma foi cumprida, ou seja, a conversão da moeda de importação para Reais foi realizada com base na taxa de câmbio do dia, e tal valor adotado para cálculo dos impostos devidos. Assim procedeu a Recorrente.

A fiscalização, por sua vez, adotou como a data correta para o registro da Declaração de Importação a fixada no Ato Declaratório nº 419/90, mas a base de cálculo para o lançamento foi obtida a partir da Declaração de Importação. Ou seja, deveria a fiscalização ter feito refletir na base de cálculo do lançamento a conversão da moeda estrangeira pela taxa de câmbio do dia em que deveria ter sido registrada a DI, na forma do ato declaratório (o décimo quinto dia do mês subsequente à saída da mercadoria para o mercado interno).

A justificativa dada pela fiscalização (fls. 160/161) é a seguinte:

“Como se trata de Declaração de Importação, os valores das mercadorias foram transformados para a moeda nacional, na data do registro da declaração. Com isto, pelas próprias regras de preenchimento da D.I., a interessada fez os recolhimentos dos tributos corrigidos pela taxa de câmbio que, não corresponde aos índices oficiais para correção dos débitos para com a Fazenda

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.861
ACÓRDÃO Nº : 303-29.338

Nacional mas, deve ser levado em consideração, quando do cálculo das diferenças devidas.”

Repito: “deve ser levado em consideração”, quis dizer o Auditor Fiscal do Tesouro Nacional, o valor atualizado cambialmente pelo contribuinte, valor este que fez retroagir à data em deveria ser registrada a DI e, sobre esse valor declarado, aplicada nova correção monetária, agora, pelos “índices oficiais para correção dos débitos para com a Fazenda Nacional”. Para demonstrar tal procedimento o laborioso Auditor Fiscal do Tesouro Nacional elaborou planilhas de fls. 151 a 159.

Ora, restou à autoridade lançadora, fundamentar seu ato em norma jurídica que determina tal aplicação em duplicidade de correção monetária: uma pela variação cambial e outra pelos índices oficiais.

Com efeito, não há norma que determine dupla aplicação de atualização monetária para correção do valor devido.

Ainda que assim não fosse, cumpre analisar a questão da denúncia espontânea. Trata-se de investigar, qual o conteúdo e alcance da norma veiculada pelo enunciado do art. 138, do Código Tributário Nacional.

O instituto da denúncia espontânea, está alocada no “TÍTULO II - OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA”, “CAPÍTULO V - Responsabilidade Tributária”, “Seção IV - Responsabilidade por Infrações”, art. 138, que dispõe:

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.

Cumprida a obrigação tributária, tanto a obrigação do registro da DI, como a do pagamento dos tributos (pagamento esse, consequência normativa lógica da ocorrência do fato gerador: (Registro da DI), antes de qualquer procedimento da Fazenda, constitui denúncia espontânea.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.861
ACÓRDÃO Nº : 303-29.338

Diante de tais argumentos, DOU PROVIMENTO ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 20 de junho de 2000.


NILTON LUZZ BARTOLI - Conselheiro