



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
SEGUNDA CAMARA

10831.000630/95.17

PROCESSO Nº _____

Sessão de 27 de março de 1996

ACORDÃO Nº 302-33.291

Recurso nº: 117.623

Recorrente: XEROX DO BRASIL LTDA.

Recorrid DRJ/CAMPINAS/SP.

NACIONALIZAÇÃO DE MERCADORIAS IMPORTADAS SOB REGIME ADUANEIRO ESPECIAL DE ADMISSÃO TEMPORÁRIA.

- 1.A nacionalização de mercadoria admitida temporariamente obriga ao recolhimento dos tributos suspensos, na forma do art. 307, parágrafo 3o. do Dec. nr. 91.030/85.
- 2.A revogação de Regime Especial, que garantia a exclusão da exigibilidade de crédito tributário devidamente constituído, não afasta o dever de cumprir a obrigação tributária nascida com a ocorrência de seu respectivo fato gerador.
- 3.As circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão ou seus efeitos, ou que excluem sua exigibilidade, não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem. Art. 140 do CTN.
- 4.Inexiste previsão legal capaz de amparar a pretensão de se depreciar o valor tributável da mercadoria por ocasião de seu despacho para consumo, promovido para regularizar sua situação no território nacional.
- 5.O cálculo do montante devido a título de juros moratórios deve reportar-se à data do registro da D.I. referente ao despacho para consumo.
- 6.Correta a exigência das multas capituladas no art. 364, II, do RIPI e no art. 4o., inciso I, da Lei nr. 8.218/91, face à ocorrência de prática tida por infracionária, da qual resultou a insuficiência de recolhimento.
- 7.Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos,

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de diligência levantada pelo relator, vencido também o Conselheiro PAULO ROBERTO CUCO ANTUNES, e por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para excluir os juros incidentes no período em que a empresa gozava do regime especial de Admissão Temporária, vencidos os Conselheiros LUIS ANTONIO FLORA, relator, PAULO ROBERTO CUCO ANTUNES, que davam provimento e o Conselheiro RICARDO LUZ DE BARROS BARRETO, que excluía os juros também no período entre a data da impugnação e a do julgamento definitivo na esfera administrativa. Relatora designada a Conselheira ELIZABETH MARIA VIOLATTO.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº 117.623 ACÓRDÃO Nº 302.33.291

RECORRENTE: XEROX DO BRASIL LTDA.

RECORRIDA: DRJ/CAMPINAS/SP

RELATOR: LUIS ANTONIO FLORA

RELATÓRIO

Em ato de conferência de mercadoria foi lavrado pela fiscalização da Receita Federal auto de infração contra a empresa XEROX DO BRASIL LTDA., sendo invocado como base da ação fiscal ter a empresa declarado a menor o valor da mercadoria, tendo em vista depreciação de 90%, procedida a partir do valor declarado quando da entrada do bem no país, sob o Regime de Admissão Temporária, anos antes do despacho de nacionalização.

O auto exige a diferença de tributos, II e IPI; das multas capituladas no art. 4º, inciso I, da Lei 8.218/91, no art. 364, inciso II do RIPI/82 e dos juros moratórios incidentes sobre o débito, desde o registro da DI que despachou as mercadorias em Regime de Admissão Temporária.

Inconformada, a empresa impugnou o auto de infração, alegando basicamente:

- que os bens em foco ficaram por mais de seis anos no país, sem utilização, sendo de propriedade do exportador estrangeiro;

- que o ingresso da mercadoria no país foi feita sem cobertura cambial, tanto na fase da Admissão Temporária quanto na de nacionalização;

- que durante o período de permanência no país os bens se deterioraram no percentual de 90%;

- que não há razões para que o valor utilizado na Admissão Temporária seja o mesmo da nacionalização e do despacho para consumo, bastando recorrer ao Código de Valorização Aduaneira do GATT (Dec. 92.930/86) para se constatar essa assertiva;

- que o valor a ser utilizado no despacho para consumo seria aquele referente à transação efetuada, com acréscimos e decréscimos previstos no art. 8º do citado Acordo do GATT, cabendo à fiscalização justificar sua ação se “pretender aplicar esse dispositivo”;

- que a transação se deu a título gracioso, não se podendo, portanto, falar que houve influência no preço decorrente da vinculação entre importador e exportador;

- que o correto valor para fins de despacho para consumo deve ser o constante da DI de admissão temporária menos a depreciação pelo uso ou obsolescência tecnológica ocorridos no período de utilização;

- que o art. 139 do RA não foi adotado pela impugnante por cuidar de isenção e não de suspensão e que cabe ao fisco solicitar laudo técnico para determinar a depreciação havida;

- que a obsolescência aludida se refere a fatos que ocorrem no exterior e não no Brasil, tendo em vista a utilização dos bens na fabricação de produtos exportados em sua totalidade;

- que requer laudo técnico, indicando para tanto o Instituto Nacional de Tecnologia, órgão do Ministério da Ciência e Tecnologia, localizado no Rio de Janeiro;

- que não há porque se aplicar multa genérica, prevista no art. 4º, inc. I da Lei 8.218/91 e sim a prevista no art. 524 do RA, sendo, entretanto, que não houve subfaturamento, nem valor a menor, não se devendo assim falar em penalidades;

- que da mesma forma não cabe a multa do art. 364, inc. II do RIPI, pois não houve falta de pagamento;

- que, finalmente, aguarda seja o auto de infração julgado improcedente.

A autoridade singular, em sua decisão, considerou procedente a ação fiscal, sendo sua ementa a seguir transcrita:

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO - IPI/VINCULADO

DECLARAÇÃO DO VALOR ADUANEIRO NA NACIONALIZAÇÃO DE BENS ADMITIDOS TEMPORARIAMENTE.

Na nacionalização dos bens admitidos temporariamente observa-se o que dispõe o Acordo de Valorização Aduaneira promulgado pelo Decreto 92.930/86 e a legislação referente ao Regime de Admissão Temporária, artigos 290 a 313 do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto 91.030/85.

Cabível a cobrança do Imposto de Importação, IPI/Vinculado, respectivas multas e acréscimos legais.

AÇÃO FISCAL PROCEDENTE

Em seu circunstanciado relatório a autoridade singular insere um cronograma geral dos fatos principais ocorridos no feito, desde o pedido de admissão temporária até a lavratura do auto de infração.

Na decisão o julgador de primeira instância principia afirmando que a "matéria litigiosa comporta entendimento incontroverso em alguns aspectos", para em seguida se reportar à doutrina, no que diz respeito a Regimes Aduaneiros Especiais, transitando pelos conceitos de suspensão de tributos, momento da constituição do crédito tributário, do fato gerador e do despacho para consumo.

Afirma ainda o julgador singular que "Durante a Admissão Temporária, os tributos devidos pela importação, ficaram suspensos mediante assinatura de termo de responsabilidade, os bens foram identificados e condicionados a prazo certo de permanência, nos termos dos arts. 290 a 313 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto 91.030/85 e Instrução Normativa SRF 136/87.

Sobre a base de cálculo pleiteada pela interessada a decisão contém as seguintes afirmações: “Essa base de cálculo imaginada pela Autuada fere frontalmente o princípio da estrita legalidade, consagrado no art. 97, inc. IV do CTN que impõe a definição legal da base de cálculo” e em seqüência “Na definição do Acordo de Valoração Aduaneira nada há a respeito da base de cálculo da forma **montada** (negrito do original) pela autuada” ... “Ela contraria, outrossim, a **própria retórica** (negrito do original) da Autuada que, no apenso processo de Admissão Temporária, ressalta as virtudes do material, cuja permanência por mais três anos considera fundamental para os seus crescentes e bem sucedidos projetos de exportação. Apesar disso a Autuada insiste em considerar o material tecnologicamente obsoleto, por ocasião da nacionalização” ... “Ressalte-se que, conforme compromisso formalmente assumido pela Autuada e de cumprimento comprovado em diligência fiscal, o material ora nacionalizado era submetido às necessárias manutenções, reformas e reparos para seu perfeito funcionamento”.

A respeito de ter o contribuinte declarado que utilizou o primeiro método de valoração aduaneira, valor de transação da mercadoria importada e que a vinculação não teria afetado o preço da transação, o julgador singular observa que “tal declaração não reflete a verdade, pois o valor oferecido à tributação no despacho para consumo não corresponde ao valor da transação e sim ao valor depreciado das mercadorias admitidas temporariamente” ... “Valor residual final tão pequeno (zero, para fins de transação e 10% para fins fiscais) seria admissível em operação de “leasing” que, de conformidade com o art. 313 do RA, não pode se beneficiar do regime da admissão temporária” ... “Resta como única opção o 6º método de valoração, adotado pelo Autuante, tomando como valor aduaneiro o indicado pelas partes na operação original de admissão temporária. Note-se que esse critério foi também utilizado pelo SECEX na formulação de valores na Guia de Importação”.

Conclui a decisão, a respeito do valor dos bens que “A verdade evidenciada pelos autos é de que, muito embora a contabilidade configure a nacionalização de quase sucata, a realidade é inteiramente diferente: as mercadorias estão em perfeito estado de conservação, produzindo normalmente ainda no ano de 1994, com qualidade “nível exportação”.

Quanto ao laudo técnico pretendido pela empresa, a autoridade de primeira instância julgou-o “absolutamente prescindível, visto que a legislação relativa a admissão temporária é bem clara sobre a exigência dos tributos que ficaram suspensos durante o regime”.

Assim, a decisão foi no sentido de julgar procedente a ação fiscal, esclarecendo sobre as multas aplicadas serem elas devidas nos termos do inc. I, art. 4º, da Lei 8.218/91 e do inc. II, art. 364 do RIPI/82, “pela insuficiência dos recolhimento dos tributos devidos”.

Recorrendo tempestivamente da decisão de primeira instância, a interessada, em resumo, apresentou como principais formulações a seu favor as seguintes:

- que o escoreito estilo gramatical e a citação de princípios constitucionais e tributários vigentes da decisão recorrida não aproveitam ao presente feito:

- “que ninguém mais do que a recorrente deseja a aplicação do princípio da legalidade”;

- que o equívoco da decisão consiste no fato de tratar a matéria como se “estivéssemos no regime de admissão temporária” ... “e estamos agora em outro regime jurídico, não mais um regime aduaneiro especial, suspensivo por excelência, mas no regime de importação comum”;

- que a recorrente, não logrando deferimento do pedido de prorrogação foi obrigada a adquirir a mercadoria para proceder ao despacho para consumo, conforme faz prova através da fatura de compra e venda, considerando assim que, em função disso os bens referentes a este feito “passaram da economia estrangeira para economia nacional. Estavam nacionalizados”... “restava promover o despacho para consumo”;

- que conseguida a guia de importação e registrada a Declaração de Importação para consumo, nasce aí o fato gerador do II, “obrigação tributária de mercadoria sem nenhuma conotação com o anterior regime de admissão temporária, que foi extinto pelo despacho para consumo”;

- que "apesar do brilhantismo das citações da r. decisão recorrida, não separou ela o joio do trigo. Misturou os regimes e pretendeu apegar-se a uma obrigação extinta, suspensiva, garantida - aquela obrigação, que não mais faz parte desta - por termo de responsabilidade". ... "Se tivesse havido simplesmente inadimplemento, pela não exportação do bem ao exterior, bastaria a execução. Mas não! Não houve inadimplemento. Houve encerramento, houve extinção com respaldo no princípio da legalidade";

- que o "ponto fulcral desta lide está em saber se o valor aduaneiro devido no momento de registro da DI de despacho para consumo pode ser diferente daquele utilizado quando da admissão temporária há 6 anos atrás. Em suma, o que se deve perquerir é se válida a aplicação de critério de depreciação pelo uso, obsolescência tecnológica ou outros fatores que devam ser adotado";

- que, sobre esse assunto "Uma conclusão é incontestável: não há obrigatoriedade legal de se utilizar o mesmo valor adotado na admissão temporária por ocasião da nacionalização e despacho para consumo. Há que se utilizar das normas contidas no Código de Valoração Aduaneira";

- que o 6º método de valoração está baseado em critérios razoáveis, mas não há obrigatoriedade" de se voltar a 6 anos e adotar o valor utilizado na admissão temporária", pois a obrigação tributária estaria nascendo no dia do registro da DI e assim não há como negar a depreciação no valor, por mínima que seja;

- que é óbvio que ocorre a depreciação do bem em função do uso;

- que, também é inegável a ocorrência de depreciação em função da obsolescência tecnológica;

- que, por outro lado, "se os bens em causa não tivessem valor a recorrente não teria providenciado a nacionalização e despacho para consumo. Porém, também é inegável que quanto mais se aproxima de seu fim de utilização mais perde valor", sendo que essa perda tem que ser avaliada por laudo técnico já requerido pela empresa;

- que "Quando do pedido de GI a recorrente também apresentou valor depreciado em 90%. A DTIC solicitou cópia da DI de admissão temporária e verificou a diferença de valor e exigiu que fosse apresentada correção para os mesmos valores da admissão temporária. Cometeu o mesmo equívoco da r. decisão recorrida. Porém, sabendo que esse órgão não tem competência para aferir valor aduaneiro e que o valor constante da GI serve exclusivamente para remessa de divisas e como no caso a operação é realizada sem cobertura cambial, a recorrente não teve dúvidas em satisfazer as exigências da DTIC, eis que sabia irrelevante o valor constante da GI no deslinde desta questão";

- que "Um ponto obscuro para a recorrente - ressaltado na impugnação, mas não abordado pela r. decisão recorrida - está na cobrança dos juros. Não há uma planilha, ou um Demonstrativo, como costuma ocorrer nos Autos de Infração. Assim, vemos que os juros de mora são maiores do que o próprio imposto"... "certamente o zeloso lançador tomou como termo de início a DI" de 1988 ... somente um equívoco pode determinar a retroatividade dos juros de mora, quando a cobrança dos tributos não adotou esse critério";

- que, em função desse fato, "requer a recorrente seja solicitado demonstrativo quanto à forma de cálculo de juros, em face da distorção apontada, sob pena de cerceamento do direito de defesa";

- que, quanto às multas "não pode ser aplicada a multa pelo não retorno da mercadoria ao exterior no prazo de vigência do regime pelo fato de que, durante essa vigência, foi solicitada a emissão da guia de importação e o § 5º do art. 307 do RA diz que a providência comprova a tempestividade";

Ao final a recorrente requer seja julgada improcedente a r. decisão monocrática.

É o relatório.

V O T O V E N C E D O R

Constitui-se o presente litígio essencialmente de discussão sobre a base de cálculo dos tributos incidentes na nacionalização de mercadorias já ingressada no território nacional, sob o Regime Aduaneiro de Admissão Temporária.

Por inevitável, a discussão transita pela questão do momento da ocorrência do fato gerador dos referidos tributos e pela questão do método a ser utilizado na valoração das ditas mercadorias.

A tese defendida pelo sujeito passivo consiste basicamente no entendimento de que o despacho para consumo de mercadoria anteriormente importada, despachada e desembaraçada, ou seja, admitida no país temporariamente, deve operar-se de forma totalmente desvinculada da operação anterior, devendo-se, para tanto, olvidar todo procedimento adotado anteriormente, para tratar como fato jurídico novo e isolado o despacho para nacionalização das mercadorias.

Em coerência com esta tese, conquanto apresente Guia de Importação indicando para a transação os mesmos valores indicados na operação de importação propriamente dita, defende que a base de cálculo no caso deve levar em conta a depreciação sofrida pelo produto, ao longo dos seis anos em que os submeteu a uso.

Sustenta a independência entre o procedimento inicial que garantiu o ingresso da mercadoria no país e o procedimento posterior, adotado com vistas a regularizar sua permanência nesse território, em caráter definitivo.

Tal tese, no entanto, escamoteia o conjunto que constitui a legislação tributária, alterando sua própria lógica jurídica, eis que forja nessa uma lacuna, através da qual se pretende inserir um novo conceito para o instituto da suspensão de tributos, que de forma injusta, viria a se confundir com o instituto da isenção, cujo conceito encontra definição clara e rígida no Código Tributário Nacional.

Na verdade, quando se opta pela nacionalização do bem admitido temporariamente, procede-se à baixa do respectivo Termo de Responsabilidade assinado pela beneficiária do Regime. Entretanto, tal baixa apenas extingue o regime especial que havia viabilizado a permanência precária daquele bem no país, o que não se equivale à extinção do crédito tributário devidamente constituído no momento de sua importação.

Faz-se necessário distinguir os conceitos de constituição do crédito tributário, seu lançamento e sua exigência.

No momento em que se importou a mercadoria, no momento em que se registrou a D.I. de admissão temporária, o crédito tributário correspondente quedou constituído e lançado. Apenas sua inexigibilidade veio a ser garantida pelo Regime Especial de Importação.

Acolher a tese sustentada para recorrente implica desarticular as disposições constantes da legislação em vigor, a qual só pode ser entendida no seu conjunto.

Desarticular o conjunto que representa tal legislação implica esquecer disposições legais como aquelas veiculadas através dos arts. 71, parágrafo 2o., e 74, parágrafo 1o., do D.L. 37/66, com redação dada pelo D.L. 272/88.

Ditos dispositivos estabelecem que as obrigações fiscais relativas a mercadoria sujeita a regime especial serão constituídas mediante termo de responsabilidade, título representativo de direito líquido e certo da Fazenda Nacional com relação às obrigações fiscais já constituídas.

Por analogia, no caso do regime especial de trânsito aduaneiro, que também contempla seu beneficiário com a suspensão dos tributos, tem-se que : "a mercadoria cuja chegada ao destino não for comprovada ficará sujeita aos tributos vigorantes na data da assinatura do Termo de Responsabilidade, e não na data do Registro da D.I. de nacionalização.

O assunto, assim colocado, remete a discussão às Normas Gerais de Direito Tributário, constante do Livro II do Código Tributário Nacional, especificamente no que tange à definição dos conceitos de OBRIGACAO TRIBUTARIA; FATO GERADOR DA OBRIGACAO TRIBUTARIA; CREDITO TRIBUTARIO e do LANÇAMENTO DESSE CREDITO.

Conjugando tais conceitos, tem-se que a obrigação tributária nasce com a ocorrência de seu respectivo fato gerador ou fato tributável que, por sua vez, nasce de pleno direito com a concretização da hipótese especificada por lei como fato gerador, conceituado como sendo a situação de fato, definida em lei como necessária e suficiente para sua ocorrência.

O registro da DI de nacionalização não reúne as circunstâncias materiais definidas na Lei Tributária Maior, que é o CTN, como necessárias à ocorrência do Fato Gerador, eis que não representa a entrada da mercadoria no território nacional e não implica o desembaraço dessa mercadoria, representando, apenas, uma operação ficta, e enquanto operação ficta não se verificam, com a sua ocorrência, as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que são próprios das situações definidas em lei com fato gerador.

Considera-se ocorrido o fato gerador e existentes seus efeitos, tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios (art. 116 do CTN).

Dessa forma, tem-se por definido o momento da ocorrência do fato tributável. Tal definição é imprescindível para que se possa determinar no tempo, a data do nascimento da obrigação principal, sua base de cálculo, a alíquota incidente e, naturalmente, o conhecimento sobre a legislação vigente nesse momento.

No caso ora examinado, o fato gerador da obrigação tributária principal é a entrada da mercadoria no território nacional.

Esse é o fato definido em lei como tributável, e existem circunstâncias legalmente previstas capazes de alterar tal definição.

O artigo 140 do CTN, assim dispõe:

" Art. 140 - As circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão ou seus efeitos, ou as garantias ou os privilégios a ele atribuídos, ou que excluem sua exigibilidade não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem (grifo meu).

Além do mais, o art. 156, do mesmo CTN, define exaustivamente as modalidades de extinção do crédito tributário, entre as quais não se contemplou a hipótese de afastamento da circunstância excludente da exigibilidade do crédito, restando, pois, necessário que se cumpra a obrigação jurídica de pagar o tributo, nascida com a efetiva importação das mercadorias a serem nacionalizadas.

Frize-se que a condição suspensiva no caso ora apreciado não diz respeito à ocorrência do fato gerador, mas sim à exigibilidade do crédito decorrente da obrigação principal nascida de fato gerador perfeitamente ocorrido e capaz de produzir os efeitos que lhe são próprios.

As providências no sentido de promover a nacionalização dos bens não extinguem o Crédito Tributário, nem muito menos a obrigação tributária principal já constituída, mas só, e então somente, o próprio Regime Aduaneiro Especial.

As exigências documentais relativas ao processo de nacionalização do bem vêm atender às necessidades de controle das importações, traduzindo porém uma operação simbólica de importação, cujo objeto na realidade já se encontra em território nacional.

Não se pode ter por real uma operação ficta, destinada apenas a formalizar e legalizar uma situação preexistente, que já não encontra abrigo em qualquer modalidade especial de Regime Aduaneiro.

Por outro lado, entender que o despacho para consumo de mercadorias ingressadas no país em regime suspensivo de tributação deve ser tratado isoladamente, desvinculando-o da situação de fato, a qual lhe deu origem, equiparando uma operação meramente simbólica, a uma importação comum, implica o entendimento de que seria lícito acolher importações sem objeto, relacionadas a meras transações documentais.

E nesse ponto, é de se perguntar: Qual o momento da ocorrência do fato gerador do IPI, igualmente incidente sobre a operação? Deslocaria-se esta também para a data do registro da D.I. de nacionalização? Impossível, eis que o fato gerador desse tributo, quando incidente na operação de importação, é o desembaraço da mercadoria, e o desembaraço da mercadoria ocorreu exatamente quando se permitiu seu ingresso, ainda que a título precário, no território nacional.

Quanto à depreciação a que foi sujeitado o valor das mercadorias, não encontra esta previsão legal capaz de ampará-la. Tanto assim, que em busca de tal amparo, o importador solicitou no anexo III da D.I. de nacionalização a aplicação de coeficiente de depreciação, com base no art. 139 do R.A., ao qual absolutamente não se enquadra a situação em foco, por tratar de hipótese distinta, relacionada à transferência a terceiros de bens importados com isenção vinculada à qualidade do importador.

Ressalte-se que a questão ora analisada não guarda qualquer semelhança com a importação de bens usados, a qual merece tratamento especial por tratar-se, em princípio, de importação proibida.

A propósito da depreciação encontra-se o disposto no PN nr. 45/79, que assim dispõe:

" Inadmissível, para fins de eventual despacho para consumo, o reajuste do valor de bens admitidos temporariamente que tenham sofrido depreciação em função de uso, salvo se decorrentes de incêndio, naufrágio ou qualquer outro sinistro.

- 1 - Pretende-se saber, na hipótese de um bem admitido temporariamente ter sofrido, em face do uso, depreciação de seu valor, se esta depreciação pode ser considerada para fins de obtenção da base de cálculo a ser utilizada em uma eventual nacionalização do bem.
- 2 - O Decreto nr. 76.055 ("), de 30 de julho e 1975, regulamentando os artigos 75 a 77 do Decreto-Lei nr. 37 ("), de 18 de novembro de 1965, dispõe, em seu artigo 6o. que o regime de admissão temporária será efetivado por despacho da autoridade fiscal, em requerimento no qual o interessado, ou seu produtor, descreverá a mercadoria, indicando o nome comercial ou científico, seu valor, quantidade e peso, classificação da Tarifa Aduaneira no Brasil, montante dos tributos suspensos, bem como o prazo pretendido para a permanência dos bens no País e a finalidade em que serão utilizados:
 - 2.1. - Mais adiante, no artigo 11, estabelece, para garantia do pagamento dos referidos tributos suspensos, a exigência de depósito prévio ou termo de responsabilidade com fiança, e, em seguida, no artigo 12, determina taxativamente as hipóteses de reajustes do valor dessa garantia: dano sofrido em virtude de incêndio, naufrágio ou qualquer outro sinistro.
- 3 - A (<ratio essendi) do regime de admissão temporária é permitir a permanência no País de determinados bens por prazo de tempo fixado, devendo, conseqüente, em princípio, ocorrer o retorno ao exterior até o termo final previsto:
 - 3.1. - Constituem, portanto, meras eventualidades, em função do regime especial em estudo, as diversas hipóteses de não retorno do bem, previstos nos incisos II a VI do artigo 13 do Regulamento em questão, inclusive o despacho para consumo.

- 4 - Então, levando-se em consideração que a legislação enunciou taxativamente o único evento idôneo para fins de reajuste do valor da garantia do retorno dos bens ao exterior (finalidade precípua do regime), há de se concluir que, na eventualidade de despacho para consumo, qualquer reajuste, em função da depreciação do valor do bem, somente será admitida em decorrência daquele mesmo evento, ou seja dano sofrido em virtude de incêndio, naufrágio ou qualquer outro sinistro."

Respaldando o que se disse, a título ilustrativo, mencione-se a legislação que dispõe sobre as Zonas de Processamento de Exportação quando enfoca o tratamento tributário das empresas instaladas em tais ZPE. Assim, já a primeira legislação a respeito, o Decreto-lei nr. 2.452/88 dispunha no parágrafo único de seu art. 11: "Parágrafo Primeiro - Para fins de apuração do lucro tributável a empresa não poderá computar, como custo ou encargo, a depreciação de bens adquiridos no mercado externo" (grifo meu).

A mais recente legislação a respeito, Lei nr. 8.396, de 02.01.92, alterou profundamente o Decreto-lei acima citado mas manteve a vedação através de seu art. 11, parágrafo 1o., que preconiza da mesma maneira: "Para fins de apuração do lucro tributável, a empresa não poderá computar, como custo ou encargo, a depreciação de bens adquiridos no mercado externo".

Na mesma linha, a legislação sobre "leasing", aliás citada na decisão singular, prevê que só pode suportar a depreciação o proprietário do bem.

No caso, vertente, conforme apregoa a própria recorrente, ela jamais deteve o pleno domínio desse bem durante a vigência do regime de admissão temporária.

Em contraponto com a legislação acima citada o próprio Regulamento do Imposto de Renda, baixado pelo Decreto nr. 1.041, de 11.01.94, em seu art. 249 reafirma a sistemática legal sobre depreciação ao dispor. "A empresa instalada em Zona de Processamento de Exportação - ZPE não poderá computar, como custo ou encargo, a depreciação de bens adquiridos no mercado externo".

Invocamos outros campos legais, não porque julguemos que se apliquem diretamente ao caso em exame, mais para evidenciar que há uma clara lógica na legislação tributária limitando a depreciação aos casos de isenção ou redução de tributos, certamente por razões econômicas e contábeis relacionadas com os interesses nacionais e com a total propriedade dos bens.

Neste ponto concluímos, que a depreciação de bens entrados no país sob o regime de admissão temporária não é passível de aceitação quando de seu eventual despacho para consumo. E se assim é, não o é por força de interpretação miope, mas porque a lei assim o dispõe claramente. Quando a lei o desejou a possibilidade foi expressa claramente, como no caso das isenções e reduções. Se a lei o quisesse, por que não teria autorizado uma depreciação, ano a ano, para o próprio termo de responsabilidade? Se ela quisesse contemplar o bem entrado sob regime de admissão temporária não necessitaria esperar o final do termo de responsabilidade e livraria o beneficiário, no geral, de pesados encargos financeiros.

Por outro lado há razões ponderáveis para que o DECEX conserve no despacho para consumo o mesmo valor do despacho inicial de admissão temporária. Basta atentarmos para o art. 27 da Portaria 08/91, após as alterações posteriores: "Não será autorizada a importações de bens de consumo usados". Se fosse aceita a depreciação aquele órgão estaria fazendo do dispositivo citado letra morta.

Cumprido, ainda, ressaltar que apenas os procedimentos descritos nos incisos II a III do art. 307 do Regulamento Aduaneiro não obrigam ao pagamento dos tributos suspensos, quando da revogação do Regime Admissão Temporária.

Confundir, portanto, a revogação do regime especial de admissão temporária com a extinção do crédito tributário, cuja exigibilidade manteve-se suspensa até então, seria transformar em benefício isencional um benefício de outra natureza, do qual valeu-se a recorrente por período que, inclusive, extrapolou o disposto no parágrafo 1o. do art. 298 do R.A., mesmo sem atender ao disposto no parágrafo 2o. do art. 297 desse mesmo regulamento.

A questão, como se vê, não envolve maiores questionamentos no que se refere ao método de valoração aduaneira. Simplesmente está-se exigindo o cumprimento da obrigação principal nascida da efetiva importação das mercadorias ora nacionalizadas, mediante a cobrança do crédito tributário até então suspenso, calculado com base nos valores declarados pelo próprio importador tanto na D.I. referente à admissão temporária, quanto na própria G.I. emitida para acobertar o despacho para consumo.

Por outro lado, o valor consignado na G.I., o foi pelo próprio importador que, se discordante da exigência do órgão emissor, poderia ter se valido de medida judicial que obrigasse a emissão do documento com os valores que considerasse corretos.

Cumprido observar quanto ao Auto de Infração que o cálculo do montante a ser recolhido deve ater-se à data do registro da DI de consumo, sendo incabível que se tome por base a data do registro da DI referente à Admissão Temporária. Por tal razão devem os cálculos referentes aos juros de mora ser revistos, como aliás pretende legitimamente a recorrente.

Quanto à multas capituladas no inciso I do art. 4o. da Lei 8.218/91, e 364, II, do RIP/82, considero procedente sua cominação, visto decorrer o não recolhimento dos tributos devidos de prática infracionária, relativa à declaração inexata do valor tributável, cometida com o fito de burlar suas obrigações fiscais, a que aliás estamos todos obrigados.

Por tudo que foi exposto voto no sentido de se dar provimento parcial ao recurso, para excluir do crédito tributário correspondente a apropriação incorreta referente ao período em que a exigência estava legalmente suspensa.

Sala das sessões, 27 de março de 1996.



ELIZABETH MARIA VIOLATTO - Relatora designada

VOTO

Diante da complexidade da matéria que me é dada a decidir, faço evidenciar, inicialmente, alguns pontos que entendo vitais para o deslinde da questão.

Em primeiro lugar ressalto que, à Recorrente foi deferido o regime aduaneiro especial, denominado admissão temporária, que permite a importação de bens que devam permanecer no país durante prazo determinado, com suspensão de tributos.

Para tanto, uma vez cumpridas todas as formalidades legais, a Recorrente, além de prestar a fiança necessária, assinou um Termo de Responsabilidade para a garantia do cumprimento das obrigações relativas aos tributos suspensos.

Após várias prorrogações relativamente ao prazo de permanência dos bens no país a Recorrente requereu, dentro do prazo que estabelece o Regulamento Aduaneiro, o despacho para consumo.

Em síntese, os fatos acima apontados indicam que, de acordo com o art. 307, inciso V do Regulamento Aduaneiro, aquele regime especial de admissão temporária foi efetivamente cumprido e concluído, o que implica na liberação da garantia e baixa do citado Termo de Responsabilidade.

Assim, tudo o que era devido naquela importação temporária, deixou de ser no momento da extinção do regime especial, ou seja, na data do pedido da guia de importação para a nacionalização dos bens.

A complexidade da questão começa neste ponto, eis que, o fato gerador do imposto de importação das mercadorias despachadas para consumo ocorreu, efetivamente, no momento da entrada destes no território nacional, ou seja, quando do deferimento da admissão temporária.

Assim, me resta concluir que na hipótese houveram a ocorrência de dois fatos geradores, sendo um quando da admissão temporária (importação a título não definitivo), cujas exigências cumpridas fizeram deixar

de existir a obrigação principal, e outro, quando despachado para consumo e nacionalizadas as mercadorias (importação a título definitivo), ensejando, dessa maneira, uma nova obrigação tributária.

Por decorrência, as obrigações tributárias nascidas do segundo fato gerador também são diferentes, porque ocorridas em épocas diferentes e sujeitas a dispositivos diferentes. Ainda por decorrência, a nacionalização e o conseqüente despacho para consumo não devem ser havidos como mera execução do Termo de Responsabilidade assinado quando do primeiro fato gerador; tanto isso é verdade que a Fiscalização lavrou o Auto de Infração que ora se discute ao invés de executar referido Termo. O regime de admissão temporária deve ser havido, insista-se, como extinto quando do momento do requerimento da guia de importação e o novo regime a partir do registro da DIA com o conseqüente nascimento de nova obrigação tributária, sujeita eventualmente a novas disposições legais.

Porém, como aceitar a ocorrência do segundo fato gerador uma vez que a mercadoria já se encontra em território nacional e, segundo o art. 1º do Decreto-lei 37/66, tal circunstância é dada como constitutiva do fato gerador. O próprio Decreto-lei 37/66 traz a previsão e a resposta para essa situação, conforme se depreende dos termos de seu art. 23, onde está escrito que "quando se tratar de mercadoria despachada para consumo, considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro, na repartição aduaneira, da Declaração de Importação...".

Além disso, mencionado Decreto-lei, em seu art. 77 prevê a possibilidade do despacho para consumo dos bens entrados em território nacional sob o regime de admissão temporária. Isso quer dizer então que a própria lei visualiza a possibilidade de ocorrer o fato gerador de uma mercadoria já ingressada em território brasileiro, estabelecendo-se, assim, um critério formal para sua ocorrência.

Sobre o assunto, leciona Sebastião de Oliveira Lima, em seu Livro "O Fato Gerador do Imposto de Importação na Legislação Brasileira" (pág. 157), que:

Assim, dúvida não resta de que, sob a égide do DL 37/66, o momento da ocorrência do fato gerador, nos regimes aduaneiros especiais, é a assinatura de termo de responsabilidade.

Um pouco mais adiante, na página 159, o referido autor diz o que ocorre em casos como o presente, onde há nacionalização e o subsequente despacho para consumo:

Quando é formalizado o termo de responsabilidade há ocorrência do fato gerador, mas submetida a uma condição resolutiva, que é o despacho da mercadoria para consumo interno. Ocorrida essa condição, surge uma ficção retroativa, em virtude da qual o fato é considerado como se nunca tivesse existido. Volta tudo ao antigo estado, como se a obrigação nunca tivesse existido, preleciona Aliomar Baleeiro. Assim, o despacho para consumo resolve o momento da ocorrência anterior, como se nunca tivesse existido, permanecendo apenas, o aspecto nuclear do fato gerador, que é o ingresso da mercadoria no território nacional. Ao ser registrada, na repartição fiscal, a declaração de importação para consumo, há a ocorrência do fato gerador, vigorando a legislação então vigente. Resulta daí que, no caso da admissão temporária, em sendo a mercadoria devolvida ao exterior, o momento da ocorrência do fato gerador é a ocorrência da assinatura do termo de responsabilidade; sendo ela despachada para consumo, o momento da ocorrência é o da declaração de importação na repartição aduaneira.

Analisando o mesmo assunto, Osíris Lopes Silva, "in" "Regimes Aduaneiros Especiais", entende este mesmo fenômeno de forma mais singela. Prefere enfatizar a existência de dois elementos temporais diferentes (termo de responsabilidade e registro da DI), sendo que o segundo anula o primeiro. Com efeito, diz "in verbis" (pág. 89):

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 fixar o seu elemento temporal - o despacho para consumo. No caso dos regimes aduaneiros 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 caso, o elemento temporal, apresentação do despacho para consumo, sobrepõe-se ao anterior e dá ensejo a novo lançamento - importantíssimo se tiver ocorrido mudança nos elementos da relação jurídica, como a base de

cálculo, a alíquota e o sujeito passivo - que tem a propriedade de fazer desaparecer o elemento temporal anterior, tendo em vista que a ficção instituída tem esse efeito.

Para esse autor não há propriamente uma anulação, por ficção, do fato gerador ocorrido quando da admissão temporária. O que há é a anulação do critério temporal anterior, eis que, quanto aos demais, continuam a coexistir. Mas ambos concordam em que nasce uma nova obrigação tributária a partir daí.

Dessa maneira, parece-me inegável, portanto, que, seja quando do primeiro fato gerador (admissão temporária), seja quando do segundo (despacho para consumo) o elemento material (entrada da mercadoria no país) é o mesmo. Neste ponto os dois autores acima citados concordam. O que muda, no despacho para consumo, é o elemento temporal, uma vez que o registro da DI de despacho para consumo vai ocorrer em outro tempo e, por isso, como ressalta Osiris Lopes Filho, o fato é importantíssimo, uma vez que, ocorrendo em outra época, nela podem estar vigindo outras leis, outros critérios aduaneiros e, ainda, outro sujeito passivo.

À vista disso, quando da ocorrência do despacho para consumo (registro da DI relativa à nacionalização) podem variar, em relação ao termo de responsabilidade (fato gerador anterior), as seguintes circunstâncias: a) sujeito passivo (na admissão temporária não existe a figura do importador e, sim, a do consignatário; no despacho para consumo surge o importador. É por essa razão que o sujeito passivo pode ser também diverso); b) regime de tributação; c) sistema de classificação; d) alíquota; e, e) valor aduaneiro.

Assim, concluo que há de fato, dois fatos geradores, porém, só o critério material seria o mesmo para ambos. O elemento temporal é que seria distinto, ocorrido em outra época, ensejando, assim, que o segundo fato gerador possa estar sob a égide de legislação aduaneira distinta do primeiro, tais como critérios de classificação, alíquotas e até mesmo leis distintas que fixam o valor aduaneiro.

Talvez por esta razão que o Ato Declaratório CCA 45/86, esclarece que "... a Declaração de Admissão não aproveita o despacho para consumo". Exige nova DI, uma vez que nasce nova obrigação tributária.

Analisando-se a DI de admissão temporária e a DI de despacho para consumo anexas ao presente processo, verifico que para a primeira vigiu a TAB e na segunda a TEC, com incidência de alíquotas também diferentes.

Adotando-se o entendimento dos autores supra citados, trata-se de novo fato gerador, sujeito a novo lançamento, sujeito a novos critérios legais, podendo estar sujeitos a novos critérios jurídicos, inclusive o de valor aduaneiro.

Como apontado, após o registro da DI de mercadoria oriunda de admissão temporária, passa-se a novo lançamento, vinculado à legislação vigente na época da ocorrência desse segundo fato gerador, uma vez que, ainda que por ficção jurídica, o aspecto temporal do fato gerador anterior desapareceu. Diante disso, tem-se o nascimento de nova obrigação tributária, resultante desse novo fato gerador.

Pois bem, diante de uma nova situação jurídica, patente é a controvérsia nos autos relativamente à questão do valor da mercadoria interna. Enquanto a Fiscalização atribui o valor declarado na DI anterior, a Recorrente apega-se em depreciação baseada no art. 139 do Regulamento Aduaneiro.

Nesse ponto, entendo que não assiste razão a nenhuma das partes. Em primeiro lugar, é evidente que o valor da mercadoria internada, diante dessa nova situação jurídica já não é o mesmo de quando da admissão temporária. Aliás, o próprio Regulamento Aduaneiro admite a redução do valor dos bens admitidos em admissão temporária quando forem danificados, total ou parcialmente, por motivo de incêndio, naufrágio ou qualquer outro sinistro. Tal redução deverá ser sempre proporcional ao montante do prejuízo e depende de apresentação por parte do interessado, de laudo pericial de órgão oficial competente.

Ora, nesse ponto, entendo que o Regulamento Aduaneiro ao prever somente a redução do valor dos bens admitidos temporariamente em razão apenas dos sinistros que menciona, o fez com propósito, pois, tais circunstâncias sempre ocorrem na vigência do regime. Assim, o Regulamento jamais poderia, neste ponto, prever a reavaliação de um bem cujo regime foi extinto, como é o caso da admissão definitiva.

Destarte, resta-me estabelecer qual o valor aduaneiro da mercadoria despachada pela DI constante do processo, isso nos termos das regras do Acordo de Valoração Aduaneira, aprovado pelo Decreto Legislativo 9/81 e promulgado pelo Decreto 92.930/92.

Sobre o assunto, diz o item 10.6 do Parecer Normativo 53/87 que "no despacho para consumo de bem importado sob regime de admissão temporária, o valor deve pautar-se pelas disposições do Acordo de Valoração Aduaneira ... e pelo estabelecido na Norma de Execução CCA/CST/CIEF 25, de 21.7.86". Desta determinação infere-se que o valor do termo de responsabilidade, averbado quando da entrada da mercadoria no regime de admissão temporária, não deve ser utilizado quando do despacho para consumo. Pode até ser que, adotando-se o Acordo de Valoração, esse valor venha a ser o mesmo. Mas, no despacho para consumo, o valor a ser encontrado deve seguir, necessariamente, as normas do citado Acordo.

Deste raciocínio constata-se, de início, que não tem a menor procedência a aplicação da desvalorização contida na DI juntada ao presente processo, baseada na tabela constante do referido art. 139 do Regulamento aduaneiro, pretendida pela Recorrente, uma vez que não guarda qualquer relação com o Acordo do GATT. A redução de 90% do valor inicial não corresponde a nenhum dos métodos de valoração dispostos no Acordo. Por outro lado, a imposição do Auto de Infração, de exigir o mesmo valor adotado quando da admissão temporária, também não guarda conformidade com citadas regras.

Importa saber, pois, qual o valor da mercadoria nos termos desse Acordo, no momento do registro do despacho para consumo.

Em primeiro lugar, a operação realizada pela Recorrente foi efetuada sem cobertura cambial o que leva a crer efetivação de

uma doação. Logo, o primeiro método do Acordo não pode ser utilizado uma vez que ele se refere a transação, assim entendido como uma compra e venda.

Os métodos impostos pelo GATT são obrigatoriamente, seqüenciais, não sendo permitida qualquer inversão. Assim, passo à análise do segundo e terceiro, em conjunto, por enquadrarem certa correlação, pois referem-se, respectivamente, a mercadorias idênticas ou similares. No caso em exame, tratando-se de ferramentas próprias para a fabricação de produtos - ao que acredito - exclusivos da Recorrente, parece-me inaplicáveis ambas as regras, porque dificilmente encontraria idênticas. Duvidosa também, parece-me, a procura de similar. Entretanto, não se despreza uma pesquisa para saber da aplicabilidade desses métodos.

De minha parte, prefiro partir diretamente para o método seguinte. o quarto, que cuida do valor da revenda. Para aplicação de cada um desses métodos existem no âmbito da Secretaria da Receita Federal, Instruções Normativas e Normas de Execução, as quais entendo aplicáveis ao caso em questão (IN 39/94 e NE 3/94).

À vista do exposto, voto no sentido de converter o julgamento em diligência, para que uma instituição técnica, que pode ser o Instituto Nacional de Tecnologia, como pretende a Recorrente - apure o valor da mercadoria na data da ocorrência do fato gerador (registro da DI de despacho para consumo), segundo os critérios prefixados pelas normas editadas pela Secretaria da Receita Federal acima citadas.

Dada a rejeição da preliminar acima destacada, no mérito, acolho os valores lançados pelo contribuinte, como sendo o vigente no tempo de efetiva operação de importação, razão pela qual dou provimento ao recurso.

Sala das Sessões, 27 março de 1996


LUIS ANTONIO FLORA
Relator