



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

PROCESSO Nº _____

10831.000633/95.13

Sessão de 27 de março ⁶ **de 1.99** _____

ACORDÃO Nº 302-33.294

Recurso nº 117.636

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 LUIS ANTONIO FLORA, 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 PAULO ROBERTO CUOCO ANTUNES, relator, LUIS ANTONIO FLORA, 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.

MF-TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES - SEGUNDA CÂMARA.
PROCESSO Nº : 10831.000633/95-13
RECURSO Nº : 117.636
RECORRENTE : XEROX DO BRASIL LTDA.
RECORRIDA : DRJ/CAMPINAS/SP
RELATOR : PAULO ROBERTO CUCO ANTUNES

RELATÓRIO

A Recorrente, Xerox do Brasil Ltda, foi autuada pela Alfândega do Aeroporto Internacional de Viracopos, por ter submetido a despacho para nacionalização, através da D.I. nº. 018761/94, mercadorias que haviam sido importadas anteriormente em regime de "Admissão Temporária", constando da referida D.I. o valor FOB apurado mediante a aplicação de "depreciação" da mesmas mercadorias.

O Autuante enquadrou a situação nas disposições do Regulamento Aduaneiro, arts. 89, inciso II; 220; 308; 499 e 542 (I.I.) e arts. 55, inc. I, alínea "a"; 63, inc. I, alínea "a" e 112, inc.I, do RIPI, aprov. p/Dec 87.981/82 (I.P.I.).

Em consequência, foi a Autuada intimada a recolher a diferenças de Imposto de Importação e I.P.I., acrescidas de juros de mora sobre o valor atualizado, no período de 05/03/87 a 31/01/91 e a partir de 01/02/92 até 28/01/95, bem com as multas dos arts. 4º, inciso I, da Lei nº 8.218/91 e 364, II, do RIPI.

Tudo conforme o A.I. de fls. 01 e anexos até fls. 07 dos autos.

Entendeu o Autuante que por ocasião do Despacho de Nacionalização o valor tributável deve ser o mesmo da data do ingresso da mercadoria, em regime da Admissão Temporária.

Na D.I. de nacionalização a Importadora (Recorrente) requereu a depreciação do valor da mercadoria, de acordo com o disposto no art. 139, parágrafo 2º, do mesmo Regulamento Aduaneiro.

O Despacho Aduaneiro de nacionalização foi instruído com G.I. específica para a "nacionalização", constando da mesma a cláusula:

"GUIA DE IMPORTAÇÃO DESTINADA UNICAMENTE, A NACIONALIZAÇÃO DE MERCADORIA INGRESSADA NO APÓS, SOB O REGIME DE ADMISSÃO TEMPORÁRIA, DEFERIDA PELA AUTORIZAÇÃO FISCAL, INDEPENDENTE DE LICENCIAMENTO PRÉVIO DO DECEX".

Com guarda de prazo a Autuada impugnou a exigência onde esclarece, inicialmente, que "pretende despachar para consumo mercadoria admitida temporariamente há mais de 6 anos".

Alega, ainda, em síntese que:

- "Tendo em vista que os bens em questão, de propriedade do exportador no exterior, ficaram em utilização no País por mais de 6 anos, o valor da aquisição, agora, não pode ser o mesmo de seis anos atrás. Assim, como agora a importação foi feita sem cobertura cambial, isto é, a título gracioso, a impugnante determinou um valor para efeito tributário, que seria o valor da época menos a desvalorização ocorrida no período. Considerou que nesses 6 anos a mercadoria se desvalorizou em 90%;
- Forçoso se torna recorrer ao Código de Valoração Aduaneira - GATT, adotado no país por força do disposto no Dec. 92.930/86 (art. 90 do R.A.), que estabelece os critérios de fixação do valor das mercadorias importadas;
- Não há obrigatoriedade do valor utilizado na admissão temporária ser o mesmo quando da nacionalização e do despacho para consumo, como pretende o Autuante;
- Que o valor a ser utilizado no despacho para consumo é aquele relativo à transação efetivada, com os acréscimos e decréscimos previstos no art. 8º, do citado Acordo, não se aplicando qualquer das modificações prevista nesse artigo, ao presente caso;
- Que a importação foi feita sem cobertura cambial, ou seja, sem ônus para o importador. Assim, a transação foi feita a título gracioso, não sendo o caso de cogitar-se de vinculação entre o exportador e o importador porque não houve influência no preço;
- Que o não haverá remessa e que o preço deve ser o estabelecido para fins aduaneiros. O valor, para fins de despacho para consumo, deve ser o constante da D.I. de admissão temporária, menos a depreciação pelo uso ou obsolescência ocorridos no período;

- Que é óbvio que ocorre depreciação do valor de qualquer bem em razão do uso. O caso mais típico é o do automóvel, que perde sensível valor logo que sai da concessionária, ainda zero quilômetro;
- Que a Impugnante não adotou a depreciação prevista no art. 139 do R.A., mencionado pelo Autuante, pois tal artigo cuida da isenção e não da suspensão;
- Que caso o fisco entendesse exagerada a depreciação contida no despacho aduaneiro, de 90%, não poderia deixar de reconhecer a existência de alguma depreciação e, se por ventura, não tiver condições de aferir qual seja tal depreciação, terá a obrigação de solicitar a elaboração de laudo técnico que faça a aferição;
- Que no caso vertente o ferramental é fabricado para determinado modelo de máquina copiadora e esse modelo pode tornar-se arcaico, não se podendo perder de vista, também, que o ferramental em questão é utilizado somente na fabricação de bens que são totalmente exportados. Assim, a obsolescência de bens está ligada a fatos que devam ocorrer no exterior e não no Brasil;
- Que, nesta área, é preciso sempre verificar, através de Laudo Técnico, se houve ou não desvalor em função do progresso tecnológico, sendo o que se requer, indicando como órgão competente o Instituto Nacional de Tecnologia;
- Que a multa do art. 4º, inciso I, da lei 8.218/91 é indevida, uma vez que para a infração indicada já existe multa específica, que é a do art. 524 do R.A.;
- Que atribuir valor aduaneiro inferior ao devido significa subfaturar, havendo previsão para essa infração no inciso II, do art. 5256, do R.A.;
- Que quanto à parte fiscal também o art. 524 do R.A. prevê multa por valor diferente do real;
- Que, portanto, descabe a multa da lei nº. 8.218/91 aplicada pelo Autuante;
- Que, contudo, como não houve subfaturamento nem valor a menor, não há que se falar em penalidade;
- Que, igualmente neste caso, a multa aplicada só teria validade se tivesse ocorrido falta de pagamento e, como nada disso ocorreu, é indevida a penalidade."

Em Decisão estampada às fls. 37/47, a Autoridade julgadora de primeira instân-

cia julgou a ação fiscal procedente, cuja Ementa foi a seguinte:

"IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO

DECLARAÇÃO DO VALOR ADUANEIRO NA NACIONALIZAÇÃO DE BENS ADMITIDOS TEMPORARIAMENTE.

Na nacionalização dos bens admitidos temporariamente observa-se o que dispõe o Acordo de Valoração Aduaneira promulgado pelo Decreto nº 92.930/86 e a legislação referente ao Regime de Admissão Temporária, artigos 290 a 313 do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto 91.930/85. Cabível a cobrança do Imposto de Importação, respectiva multa e acréscimos legais."

Os fundamentos que respaldam a Decisão em epígrafe estão alinhados às fls. 39 a 46 dos autos (fls. 3 a 11) da Decisão, que leio nesta oportunidade, para melhor esclarecimento de maus I.Pares. (...)

Tempestivamente apela a Interessada a este Colegiado, pleiteando a reforma da R.Decisão recorrida que ataca, com os argumentos desenvolvidos às fls. 57 a 68 dos autos, que também leio neste momento. (...)

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 LANCAMENTO 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 verifiquem 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 o obrigação tributária que lhe deu origem (grifo meu).

Além do mais, o art. 156, do mesmo CTN, define exhaustivamente 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."

Respalhando 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 míope, 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.

Cumpré, 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.

Cumpré 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 VENCIDO

Como se verifica do Relatório ora exposto, o litígio restringe-se à correta fixação do valor aduaneiro de mercadoria ingressada no País em regime especial de "Admissão Temporária", que pode resultar na manutenção ou não da exigência tributária, juros moratórios e penalidade aplicada pelo Fisco contra a Recorrente.

Ressalta deste processo, inicialmente, que por sucessivas autorizações da Autoridade competente, a mercadoria envolvida permaneceu no país, sob a égide do citado regime especial, por cerca de 6 (seis) anos, o que não é normal em tal regime.

O Regulamento prevê que o regime será concedido por período de até 1 (um) ano, prorrogável por igual período não superior a 1 (um ano). Somente em casos especiais pode ser concedida nova prorrogação, até o limite de 5 (cinco) anos, conforme arts. 250 e 298, § 1º, do R.A., ressalvado o disposto no § 2º, do art. 297 do mesmo Regulamento.

Se assim aconteceu, forçoso se torna reconhecer que ao Governo Brasileiro interessou tal situação, certamente em virtude da finalidade do material envolvido que estava voltada para a fabricação de outras mercadorias para a exportação o que significa, dentre outras coisas, a entrada de divisas para o país e recebimento de outros impostos, que não o de importação.

Afastese, portanto, qualquer insinuação no sentido de que a Importador beneficiou-se, exclusivamente, pela longa permanência da mercadoria no regime de admissão temporária.

Dito isto, faço minhas as palavras o Nobre Conselheiro Dr. Luis Antônio Flora, proferidas em julgamento de outro processo semelhante, quando diz:

"Em síntese, os fatos acima apontados indicam que, de acordo com o artigo 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 houve 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 legais 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 D.I. 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 encontrava em território nacional e, segundo o artigo 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 do seu artigo 23, onde está escrito que "quando se trata 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" (pag. 159), que:

"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."

Analizando o mesmo assunto, Osiris Lopes ^{Filho} ~~Filho~~, in "Regimes Aduaneiro Especiais", entende este mesmo fenômeno de forma mais singela. Prefere enfatizar a existência de dois elementos temporais (termo de responsabilidade e registro da DI), sendo que o segundo anula o primeiro. Com efeito, dis "in verbis" (pag 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 elementos 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 coexistir⁵.

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, vê-se 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 vigiando 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 gerado 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 o Ato Declaratório CCA nº 45/86, esclarece que "...a Declaração de Admissão temporária não aproveita o despacho para consumo". Exige nova DI, uma vez que nasce nova obrigação tributária.

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 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 internada. Enquanto a Fiscalização atribui o valor declarado na DI anterior, a Recorrente apega-se em depreciação baseada no artigo 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 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, neste 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 nº 9/81 e promulgado pelo Decreto 92.930/92.

Sobre o assunto, diz o item 10.6 do Parecer Normativo nº 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 nº 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 artigo 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 dispostas 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.

Imposta 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-em 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 de 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).

Diante de todo o exposto, entendo que o valor real da mercadoria a integrar a base de cálculo do imposto devido deve ser apurado através de perícia técnica, pelo INT, como requerido pela Recorrente e, assim acontecendo, levanto preliminar de conversão do julgamento em diligência ao referido órgão, através da repartição aduaneira de origem, para a adoção das providências pertinentes.

Um vez vencido na preliminar levantada, voto no sentido de dar parcial provimento ao Recurso para :

a) Mandar reformular a base de cálculo dos tributos devidos, após apuração, através de exame técnico pelo INT, do valor real (FOB) da mercadoria no momento do registro da D.I. para consumo (nacionalização).

b) Julgar totalmente improcedentes as penalidades aplicadas, capituladas nos arts. 4º, inciso I, da Lei nº. 8.218/91 e 364, II, RIPI, por inaplicáveis à espécie;

c) Cancelar a exigência de juros de mora lançados no Auto de Infração, pois que os mesmos só se tornam devidos após o trânsito em julgado de sentença administrativa que considerar devido crédito tributário e após vencido o prazo para recolhimento do respectivo débito;

Sala das Sessões, 27 de março de 1996


PAULO ROBERTO CUCO ANTUNES
Relator.