

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

PROCESSO Nº : 10831.000637/95.66
SESSÃO DE : 20 de agosto de 1997
ACÓRDÃO Nº : 302-33.577
RECURSO Nº : 117.639
RECORRENTE : XEROX DO BRASIL LTDA
RECORRIDA : 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 Decreto nº 91.030/85
2. A revogação de Regime Especial, que garantia a exclusão da exigibilidade do 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 DI referente ao despacho para consumo.
6. Correta a exigência das multas capituladas no art. 364, do RIPI e no art. 4º, inciso I da Lei 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 dar provimento parcial ao recurso, para excluir do crédito tributário os juros de mora anteriores a DI, vencidos os Conselheiros Ubaldo Campello Neto, relator, Paulo Roberto Cuco Antunes e Luis Antonio Flora que davam provimento integral ao recurso, e o Conselheiro Ricardo Luz de Barros Barreto, que excluía, também, os juros intercorrentes, e o Conselheiro Antenor de Barros Leite Filho, que excluía, também, a multa do art. 364, inciso II, do RIPI. Designada para redigir o acórdão a Conselheira Elizabeth Maria Violatto.

Brasília-DF, em 20 de agosto de 1997


HENRIQUE PRADO MEGDA
PRESIDENTE


ELIZABETH MARIA VIOLATTO
RELATORA DESIGNADA


Luclana Cortez Roriz Pontes
Procuradora da Fazenda Nacional

04 NOV 1997

Participou, ainda, do presente julgamento, a seguinte Conselheira : ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO

RECURSO Nº : 117.639
ACÓRDÃO Nº : 302-33.577
RECORRENTE : XEROX DO BRASIL LTDA
RECORRIDA : DRJ - CAMPINAS/RJ
RELATOR(A) : UBALDO CAMPELLO NETO
RELATORA DESIGNADA: ELIZABETH MARIA VIOLATTO

RELATÓRIO

Em ato de conferência aduaneira relativa à Declaração de Importação nº 018757 de 21/09/94, de mercadorias importadas temporariamente, submetidas a despacho para consumo com valor FOB depreciado, foram exigidos o Imposto de Importação e o IPI/Vinculado, multas e acréscimos legais.

Trata-se de nacionalização de mercadorias em admissão temporária.

Conforme consta no processo nº 10831.001478/88-61, apensado ao presente, a empresa pleiteou e obteve o regime aduaneiro especial de admissão temporária, promovendo prorrogações sucessivas, sendo finalmente, registrada a DI de nacionalização e o contribuinte tenta nacionalizar as mercadorias pelo valor FOB depreciado, recolhendo, apenas, parte do tributos devidos (fls. 117 a 123).

Tempestivamente, a interessada apresentou a impugnação alegando em síntese que:

- os bens em questão ficaram em utilização no país por mais de 6 (seis) anos e são de propriedade do exportador no exterior;

- agora, assim como na admissão temporária, a importação foi feita sem cobertura cambial;

- durante o tempo de permanência no regime de admissão temporária a mercadoria desvalorizou 90%;

- é forçoso recorrer ao Código de Valoração Aduaneira do GATT (Dec. 92.930/86) e que não há obrigatoriedade do valor utilizado na admissão temporária ser o mesmo da nacionalização e do despacho para consumo;

- o valor a ser utilizado no despacho para consumo é aquele relativo à transação efetivada, com acréscimos e decréscimos previstos no art. 8º do citado Acordo, cabendo à fiscalização justificar a sua atitude se pretender utilizar o citado dispositivo;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 117.639
ACÓRDÃO Nº : 302-33.577

- sendo a transação a título gracioso, não se pode falar que houve influência no preço em decorrência da vinculação entre importador e exportador;

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

- a impugnante não adotou o artigo 139 do RA, pois tal artigo cuida de isenção e não de suspensão, servindo apenas como referência e que cabe ao fisco solicitar laudo técnico para aferição da depreciação;

- a obsolescência dos bens em questão está ligada a fatos que ocorreram no exterior e não no Brasil, visto que são utilizados somente na fabricação de bens que são totalmente exportados;

- para verificar se houve ou não desvalor requer laudo técnico, indicando como órgão competente o Instituto Nacional de Tecnologia, órgão do Ministério da Ciência e Tecnologia com sede no Rio de Janeiro;

- não cabe a aplicação da multa genérica prevista no artigo 4º, inc. I da Lei 8.218/91 e sim a prevista no artigo 524 do RA e que não houve subfaturamento, nem valor a menos e por isso não há que falar em penalidade (cita equivocadamente, o inc. II do artigo 526 do RA referente a subfaturamento);

- a multa do artigo 364 inc. II do RIPI só teria validade se tivesse ocorrido falta de pagamento.

A ação fiscal foi julgada procedente em primeira instância (Decisão nº 692/95 -fls. 52)

A empresa apresentou recurso a este Colegiado argumentando o seguinte:

O equívoco da decisão recorrida reside no fato de tratar a matéria como se estivéssemos no regime de admissão temporária, pois pretende dar validade ao termo de responsabilidade que a embasou. Este regime foi extinto e estamos agora em outro regime jurídico, não mais um regime aduaneiro especial, suspensivo por excelência, mas no regime aduaneiro de importação comum, exatamente na fase do despacho para consumo, despacho este que extinguiu o regime anterior, nos termos do inciso V do art. 307 do R.A.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 117.639
ACÓRDÃO Nº : 302-33.577

Portanto, a condição para extinguir o regime de admissão temporária por meio do despacho para consumo é, antes, nacionalizar o bem. O que significa nacionalizar um bem importado? A resposta nos é dada pela Portaria MF. 300/88: Nacionalização de mercadoria importada é a seqüência de atos que transferem a mercadoria da economia estrangeira para a economia nacional.

No caso vertente a mercadoria ingressou no regime de admissão temporária, pertencendo, pois, ao exportador no exterior e assim permaneceu por mais de 5 anos. Agora a recorrente adquiriu o bem, como faz prova a fatura de compra e venda. Assim, em determinado momento os bens de que trata este processo passaram da economia estrangeira para a economia nacional. Estavam nacionalizados e restava promover o despacho para consumo.

Para promover o despacho para consumo mister se faria que a recorrente dispusesse da guia de importação. Providenciou-a tempestivamente, nos termos do § 5º do art. 307 do R. A.

Como a GI foi concedida, tem-se que a providência de despacho para consumo para extinção do regime foi tempestiva. Com a nacionalização concluída, com a guia de importação emitida a recorrente registrou a Declaração de Importação para consumo. No átimo do registro dessa D.I. ocorre o fato gerador do I.I. Nasce a obrigação tributária, obrigando o Fisco a cobrar e o importador a pagar. Portanto, nasce uma obrigação tributária de mercadoria sem nenhuma conotação com o anterior regime de admissão temporária, que foi extinto pelo despacho para consumo.

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

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 Aduaneiro.

Num ponto a decisão recorrida está certa. Na declaração de importação a recorrente alega que se valera do 1º método, o da transação, para aplicação do valor. Porém, este método é inaplicável porque na prática não houve transação, nem cobertura cambial. Não haverá pagamento, não haverá valores a serem aferidos.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 117.639
ACÓRDÃO Nº : 302-33.577

Segundo a decisão recorrida, não cabem os métodos 2º 3º 4º e 5º. Diz que resta o método 6º e o faz nestes termos:

“Resta, como única opção, o 6º método de valorização, adotado pelo autuante, tomando como valor aduaneiro o indicado pelas partes na operação original de admissão temporária.”

Ora, o 6º método está baseado em **critérios razoáveis**. Condizentes com os princípios e disposições gerais do Acordo de Valoração Aduaneira e com o art. VII do GATT (Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio) e **em dados disponíveis no país** (artigo 7º do Acordo).

Para analisar os dados disponíveis no País não há obrigatoriedade de se voltar a 6 anos atrás e adotar o valor utilizado na admissão temporária. A obrigação tributária nasce, agora, no dia do registro da D.I. Os bens nela arrolados tem o mesmo valor de anos atrás? É evidente que não. **Não há como negar a depreciação no valor, por mínima que seja.**

É óbvio que ocorre depreciação 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.

Não se pretende comparar a depreciação de valor, pelo uso, de um automóvel com uma máquina operatriz ou um ferramental, como no caso presente. Porém é irretorquível que haverá sempre, em relação a qualquer tipo de bem, uma determinada depreciação de valor pelo uso.

No caso do presente lançamento, a decisão recorrida não admite qualquer depreciação, embora hajam decorridos longos 6 anos de utilização do bem em apreço. Admitir-se-ia -- apenas para argumentar -- que o Fisco entendesse ser exagerada a depreciação contida no despacho aduaneiro em questão, de 90%. Porém, teria que reconhecer a existência de **alguma depreciação** e, se porventura não tivesse condições de aferir qual seria esta, teria a obrigação de solicitar a elaboração de laudo técnico que fizesse tal aferição.

Outro fator que inegavelmente influencia na ocorrência de depreciação de um bem é o fato de que pode sofrer obsolescência tecnológica. No campo da informática, todos sabemos, isto ocorre com muita rapidez. No caso das máquinas e ferramentas a obsolescência não ocorre na mesma velocidade. Porém, sempre ocorre. No caso vertente o ferramental é fabricado para determinado modelo de máquina copadora e esse modelo pode tornar-se arcaico. Não se pode perder de vista, também, que o ferramental em questão é utilizado somente na fabricação de bens que são totalmente exportados. Assim, a obsolescência desses bens está ligada a fatos que devam ocorrer no exterior e não no Brasil

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 117.639
ACÓRDÃO Nº : 302-33.577

Quando do pedido de G.I. a recorrente também apresentou valor depreciado em 90%. A DTIC solicitou cópia da D.I. 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 G.I. 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 ser irrelevante o valor constante da G.I. no deslinde desta questão. Precisava da G.I. para caracterizar a tempestividade do pedido de despacho para consumo e evitar a aplicação da multa pelo não retorno no prazo. Apesar de ter sido tempestiva, o presente processo contempla a famigerada multa, não se sabe por que, pois a tempestividade está mais do que provada.

Um ponto obscuro para a recorrente -- ressaltado na impugnação, mas não abordado pela 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. Ora, se estamos tratando de fato gerador ocorrido no final do ano de 1994 (D. I. nº 35.486, de 16.09.94) os juros de mora não poderiam superar o valor do tributo.

Certamente o AFTN tomou como termo de início a D.I. n. 007056 de 29.03.88, relativa a admissão temporária. Ora, tal recuo no tempo não tem razão de ser, pois entre as duas D.Is. vigiu o regime suspensivo, legalmente concedido, e somente um equívoco pode determinar a retroatividade dos juros de mora, quando a cobrança dos tributos não adotou esse critério.

Considerando que a decisão recorrida fez ouvido mouco a nosso pedido de esclarecimento, requer a recorrente seja solicitado demonstrativo quanto a forma de cálculo de juros, em face da distorção apontada, sob pena de cerceamento do direito de defesa.

Não cabe a multa pelo não retorno do bem por ausência de tipificação, eis que nenhum prazo foi perdido. Tão logo tomou ciência do indeferimento, a recorrente apressou-se em protocolizar o PGI, solicitando a emissão da Guia de Importação e o art. 307 do R.A. diz que a extinção do regime se dá através de uma das cinco providências nele previstas, dentre as quais se encontra o despacho para consumo, **se nacionalizados os bens**. E o parágrafo 5º desse mesmo artigo esclarece que **será havido como adotado a medida tempestivamente**, na hipótese de despacho para consumo, se o pedido de guia for feito na vigência do regime. Ora, o regime vigiu até o instante em que foi registrada a D.I., uma vez que, segundo o art. 307, a extinção do regime se dá pelo despacho para consumo, vale dizer, até então o regime vige.

O Ato Declaratório Normativo CST n. 21/80 fala na alternativa do despacho para consumo, se negada a concessão do regime. Igual critério terá que prevalecer quando negada a prorrogação do regime:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 117.639
ACÓRDÃO Nº : 302-33.577

“Negada a admissão de bens importados a título temporário em regime aduaneiro especial:

I - é de exigir-se o despacho de reexportação, sob pena de aplicação do disposto na alínea “b” do inciso II do art. 23 do DL 1.455/76 (perdimento);

II - **alternativamente**, se a importação dos bens for convertida a título definitivo, pela sua nacionalização, processar-se-á o despacho para consumo”.

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 parágrafo 5º, do art. 307 do R.A. diz que a providência comprova a tempestividade.

É o relatório.

RECURSO Nº : 117.639
ACÓRDÃO Nº : 302-33.577

VOTO VENCEDOR

Por referir-se ao mesmo assunto, adoto voto de minha lavra, proferido no recurso 117.589:

“Constitui-se o presente litígio essencialmente de discussão sobre a base de cálculo dos tributos incidentes na nacionalização de mercadorias já ingressadas 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 mesmo 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 como instituto da isenção, cujo conceito encontra definição clara e rígida no código Tributário Nacional.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 117.639
ACÓRDÃO Nº : 302-33.577

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 DI de admissão temporária, o crédito tributário correspondente ficou constituído e lançado. Apenas sua inexigibilidade veio a ser garantida pelo Regime Especial de Importação.

Acolher a tese sustentada pela 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 DL 37/66, com redação dada pelo DL 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 DI de nacionalização.

O assunto, assim colocado, remete à discussão às Normas Gerais de Direito Tributário. constantes do Livro II do Código Tributário Nacional, especificamente no que tange à definição dos conceitos de OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA: FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA: CRÉDITO TRIBUTÁRIO E DO LANÇAMENTO DESSE CRÉDITO.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 117.639
ACÓRDÃO Nº : 302-33.577

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 à 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 como 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 inexistem 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 117.639
ACÓRDÃO Nº : 302-33.577

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 tão somente, o próprio Regime Aduaneiro Especial.

As exigências documentais relativas ao processo de nacionalização do bem vêm atender as 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 um 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 DI 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 DI de nacionalização a aplicação de coeficiente de depreciação, com base no art. 139 do RA, ao qual absolutamente não se enquadra a situação em foco, por tratar de hipótese distinta, relacionada à transferência a,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 117.639
ACÓRDÃO Nº : 302-33.577

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 nº 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 nº 76.055 (“), de 30 de julho de 1975, regulamentando os artigos 75 a 77 do Decreto-lei nº 37 (“), de 18 de novembro de 1966, 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 procurador, 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 às 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 no prazo de tempo fixado, devendo, conseguinte, em princípio, ocorrer o retorno ao exterior até o termo final previsto:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 117.639
ACÓRDÃO Nº : 302-33.577

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 nº 2.452/88 dispunha no parágrafo 1º 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, a Lei nº 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 admissão temporária.

Em contraponto com a legislação acima citada o próprio Regulamento do Imposto de Renda, baixado pelo Decreto nº 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”.

257

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 117.639
ACÓRDÃO Nº : 302-33.577

Invocamos outros campos legais, não porque julguemos que se apliquem diretamente ao caso em exame, mas para evidenciar que há uma clara lógica na legislação tributária limitando a depreciação aos casos de isenção ou redução de tributos, certamente por razões económicas 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 ao art. 27 da Portaria 08/91, após as alterações posteriores: "Não será autorizada a importação de bens de consumo usados". Se fosse aceita a depreciação aquele órgão estaria fazendo do dispositivo citado letra morta.

Cumpra, 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 de 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 dispositivo no parágrafo 1º do artigo 298 do RA, 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 DI referente à -

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 117.639
ACÓRDÃO Nº : 302-33.577

admissão temporária, quanto na própria GI emitida para acobertar o despacho para consumo.

Por outro lado, o valor consignado na GI, 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.

Cumpre observar quanto ao Auto de Infração que o cálculo do montante a ser recolhido deve ater-se à data do registo da DI de consumo sendo incabível que se tome por base a data do registo 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 às multas capituladas no inciso I do art. 4º da Lei 8.218/91, e 364, II, do RIPI/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, em 20 de Agosto de 1997


ELIZABETH MARIA VIOLATTO - RELATORA DESIGNADA

RECURSO Nº : 117.639
ACÓRDÃO Nº : 302-33.577

VOTO VENCIDO

Depreende-se do Relatório que a solução deste Recurso importa em verificar se o valor da base de cálculo utilizado no regime aduaneiro especial de admissão temporária deve ser obrigatoriamente o mesmo a ser utilizado quando do despacho para consumo desse mesmo bem.

Tanto a autuação, como a decisão de primeira instância entendem que sim. Esta Câmara também teve igual entendimento, em processo idêntico aqui julgado, ao que nos recordamos.

A recorrente, em sua impugnação, analisando o aspecto jurídico das duas obrigações temporárias, realizadas em espaço de tempo diverso, transcreveu o entendimento de dois juristas, constantes de livro específico sobre o imposto de importação, em capítulo específico dos regimes aduaneiros especiais e abordando especificamente sua passagem para o despacho para consumo.

Através daqueles ensinamentos verificamos que por ocasião do surgimento da obrigação tributária do regime suspensivo de admissão temporária temos uma base de cálculo e quando do despacho para consumo teremos outra base de cálculo, porque nascem obrigações diferentes. A questão se prende, pois, exclusivamente em aplicação de Valor Aduaneiro. A ela devemos aplicar exclusivamente as determinações do Código de Valor Aduaneiro do GATT.

Partindo desse prisma, devemos verificar qual a base de cálculo válida em cada um desses momentos, ou seja, verificar se o valor utilizado na admissão temporária, de acordo com as regras desse diploma legal, serão os mesmos do despacho para consumo.

Fomos procurar algum "expert" sobre Valor Aduaneiro, já que a literatura é escassa. Encontramos o livro de Roosevelt Baldomir Sosa, que, analisando o art. 90 do Regulamento Aduaneiro, resume, a pág. 112, seu entendimento sobre a matéria: " O sistema de valor aduaneiro, portanto, objetiva ponderar as variáveis negociais e mercadológicas que influem na formação dos preços a pagar, ou seja, tenta eliminar os inconvenientes que decorrem da adoção de um valor nem sempre representativo do real."

Portanto, entende esse especialista que o valor aduaneiro é aquele apurado no momento da negociação ou seja, da importação. Desta forma, não havendo negociação quando da admissão temporária, o valor aduaneiro, no despacho para consumo, será aquele apurado segundo as regras do Código no momento do despacho

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 117.639
ACÓRDÃO Nº : 302-33.577

para consumo. Mesmo que se aplique as regras do Código por ocasião do regime de admissão temporária, nunca será possível aplicar o método primeiro, porque utilizado somente numa transação e não há transação nesse regime.

Não se trata, pois, como deu a entender o recurso, de uma depreciação do valor utilizado na admissão temporária, depreciação em razão do uso e em função do tempo. Trata-se do surgimento de obrigações diferentes, em tempos diferentes, sendo que quando ocorrer o despacho para consumo devem ser apurados os valores da negociação, aferidos na oportunidade em que ela ocorrer, se ocorrer.

Para que se faça a apuração do valor da transação temos, inicialmente, como ensina Roosevelt Sosa”, o método primeiro.

No caso que estamos julgando a importação se deu sem cobertura cambial. Assim, entendemos que o método usado pela recorrente, o primeiro, não é aplicável, pois que importação sem cobertura cambial equivale a uma doação. Inaplicável, pois, o método primeiro.

Quando isto ocorre, ensina Roosevelt Sosa, a pág. 110 do citado livro: “Quando o valor aduaneiro não puder ser determinado de acordo com as disposições do art. 1º, normalmente **deverá haver consultas entre a administração aduaneira e o importador**, com o objetivo de estabelecer uma base de valoração de acordo com o disposto nos artigos 2º e 3º.”

E conclui: “Pode ocorrer, por exemplo, que o importador possua informações sobre o valor aduaneiro de mercadorias importadas, idênticas ou similares, e que essas informações estejam imediatamente disponíveis à administração aduaneira no local de importação. Também é possível que a administração aduaneira disponha de informações sobre o valor aduaneiro das mercadorias importadas, idênticas ou similares, e que o importador desconheça essas informações.”

Entendemos, assim, que o valor aduaneiro deve ser aquele apurado por ocasião do despacho para consumo, segundo as regras do Acordo, independentemente do valor que tenha sido lançado por ocasião da admissão temporária.

E, analisando este caso verificamos que nem a decisão recorrida nem a recorrente têm razão, porque aquela endossou a utilização de um valor não amparado pelo Acordo, qual seja, o mesmo valor da admissão temporária e esta, a recorrente, utilizou uma redução não comprovada, ademais de baseada em artigo do R.A. (§ 2º do Art. 139) inaplicável, porque trata de matéria diferente.

A verdade está com o Prof. Roosevelt Sosa, ao ensinar que, se não cabe a aplicação do método primeiro, tem que ser utilizado o segundo (mercadoria idêntica) ou o terceiro (mercadoria semelhante), através de consulta mútua ou prova individualizada.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 117.639
ACÓRDÃO Nº : 302-33.577

Segundo esse professor: "Consultas entre as duas partes permitirão intercambiar as informações, atendidas as limitações impostas pelo segredo comercial, para determinar uma base apropriada de valoração para fins aduaneiros."

Em conclusão, o valor aduaneiro utilizado quando da entrada no País de bens em regime de admissão temporária nem sempre será o válido para o despacho para consumo desses mesmos bens, uma vez que devem prevalecer as regras do Código de Valor Aduaneiro do GATT.

Neste processo, nem a fiscalização nem a recorrente apresentaram um valor apurado segundo as regras daquele Código. É recomendável, portanto, que a Repartição de origem renove o lançamento, desde que utilize as regras do Código de Valor Aduaneiro, uma vez que não está obrigada a aceitar o valor utilizado pela recorrente.

Entretanto, em virtude da fiscalização não ter aplicado as regras do Código, VOTO pelo provimento integral do recurso.

Sala das Sessões, em 20 de agosto de 1997


UBALDO CAMPELLO NETO - CONSELHEIRO