



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 10831.002814/97-92  
SESSÃO DE : 06 de dezembro de 1999  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.221  
RECURSO Nº : 119.575  
RECORRENTE : VARIG S/A - VIAÇÃO AÉREA RIOGRANDENSE  
RECORRIDA : DRJ/CAMPINAS/SP

**DEPÓSITO RECURSAL** – Não se toma conhecimento do recurso na hipótese do Contribuinte recorrente não juntar o depósito recursal de 30% contido no art. 32 da Medida Provisória nº 1.621-30, de 16/06/98 (e reedições posteriores), ou, na sua ausência, apresentar decisão judicial afastando essa exigência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em não tomar conhecimento do recurso, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Brasília-DF, em 06 de dezembro de 1999

  
JOÃO HOLANDA COSTA  
Presidente

  
NILTON LUIZ BARTOLI  
Relator

15 MAR 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: MANOEL D'ASSUNÇÃO FERREIRA GOMES, ZENALDO LOIBMAN, IRINEU BIANCHI e SÉRGIO SILVEIRA MELO. Ausente a Conselheira ANELISE DAUDT PRIETO.

RECURSO Nº : 119.575  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.221  
RECORRENTE : VARIG S/A - VIAÇÃO VARIG AÉREA  
RIOGRANDENSE  
RECORRIDA : DRJ/CAMPINAS/SP  
RELATOR(A) : NILTON LUIZ BARTOLI

## RELATÓRIO

Por petição da Importadora, Universidade Estadual de Campinas (fls. 01), foi instaurado procedimento de Vistoria Aduaneira, na forma do art. 468 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85, pelo qual pretendeu-se apurar a responsabilidade pela avaria das mercadorias descritas no AWB nº 042.8803.1790, invoice nº 2345/205, D.I nº 97/0881671-0, registrada em 26/09/97 (fls 02/13).

Após a constituição da Comissão de Vistoria, procedeu-se às intimações regulamentares (fls. 15), tendo sido procedida a vistoria física das mercadorias importadas na presença das partes (Comissão, Recorrente, Importadora e Infraero-Depositária), em 17/10/97, devidamente relatada conforme consta do Termo de vistoria ( fls. 18/23) e constatado que “no relatório de situação de carga no MANTRA, constatamos não haver qualquer menção a dados especiais, enquanto que na mercadoria acobertada pelo MAWB042880031790, no campo HANDLING INFORMTION consta a expressão ‘a carga deverá ser mantida refrigerada’”.

Com relação à mercadoria importada, um volume com peso bruto de 11kg, foi constatado estar armazenado em local não refrigerado, e que, na impossibilidade de retirada de amostra para a análise de eventual prestabilidade das mercadorias, após decurso do tempo, concluiu-se que os danos causados são de responsabilidade do transportador, pois a este cabe, ao entabular dados para o registro no MANTRA, mencionar cuidados especiais a serem tomados, além do fato de a mercadoria ter sido desembarcada no Aeroporto Internacional de São Paulo (Guarulhos), em 19/09/97 (fls. 04 e 05).

Infere o Termo, a final, que a mercadoria foi transportada para o Aeroporto Viracopos de Campinas sem nenhum cuidado com o acondicionamento especial que requeria, tendo chegado, em 23/09/97.

Contra a Recorrente foi realizado o lançamento tributário do crédito de R\$ 629,77, relativo ao Imposto de Importação, na forma do art. 468 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85, tendo sido notificada, em 24/11/97 (fls. 28), sendo que após apresentou impugnação tempestiva (fls. 31/36), em 27/11/97 alegando, em suma que:

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.575  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.221

- I) o termo de vistoria não tem embasamento fático e jurídico para concluir pela responsabilidade da Recorrente pela avaria, sendo a autuação inepta.
- II) o art. 41 do Decreto-lei nº 37/66, relaciona restritivamente três hipóteses nas quais poderia ser o transportador responsabilizado pelo pagamento do tributo, e que, tal artigo é inconstitucional, vez que exige imposto daquela que não realiza a importação e não ficará, a final, com a mercadoria importada;
- III) não ficou comprovada a imprestabilidade da mercadoria pelo fato de a não ter sido acondicionada em geladeira, sendo que, inversamente a isso, verifica-se que a Importadora pediu a liberação da carga;
- IV) não é devido o imposto de importação exigido uma vez a mercadoria ingressou no País sob a modalidade de isenção, não existindo qualquer expectativa de recolhimento de imposto, sendo devido o imposto se, por dano ou avaria da mercadoria, houver tributos que deixarem de ser recolhidos;
- V) o Decreto nº 63.431/68, art. 30, parágrafo 3º, ao determinar que as isenções que beneficiam as mercadorias não se transmitem ao transportador, extrapola os limites de regulamentação da norma legal do Decreto-lei nº 37/66, trazendo decisão do STJ (RESP nº 10901 - 91.0009069-7, DJ de 05/08/91) a respeito; e
- VI) do fato, a responsabilidade não é da Recorrente, uma vez que o volume que embalava a mercadoria, trazia etiquetas que indicavam que a mercadoria deveria ser refrigerada, não sendo irrelevante novo aviso da Recorrente à Depositária, Infraero.

Remetidos os autos à Delegacia de Julgamento da Receita Federal de Campinas, foi prolatada decisão (fls. 44 a 50) na qual a autoridade julgadora de 1ª instância entendeu procedente a exigência fiscal, pelos seguintes motivos:

- I) que o Termo de Vistoria Aduaneira claramente indicou e relatou os procedimentos de vistoria levados a efeito, devidamente acompanhados pelo representante da Recorrente, e que a verificação de sua validade está na impugnação da Recorrente que se insurgiu contra o relatado;

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.575  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.221

- II) que, em relação à inconstitucionalidade alegada, não podem ser oponíveis na esfera administrativa posto que este juízo é privativo do Poder Judiciário, inaceitável portanto as censuras feitas ao art. 41 do Decreto-lei 37/66;
- III) que a análise da legislação referente à responsabilidade do transportador pelo pagamento dos tributos relativos às mercadorias avariadas, deve passar pela interpretação sistemática dos artigos. 60 e 41 do Decreto-lei nº 37/66 e do art. 478 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85, dos quais se verifica que a responsabilidade pelo pagamento do tributo será, genericamente (art. 60), de quem deu causa ao dano ou à avaria, e será, exclusivamente do transportador (art. 41), quando ocorrerem uma das hipóteses previstas, sendo que o art. 478 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85, tão somente disciplinou em conjuntos as disposições dos artigos 41 e 60 do Decreto-lei;
- IV) que o entendimento de que no caso de avaria ou dano a isenção não será considerada para o pagamento do imposto, advém do art. 481 c/c o art. 473, § 2º, do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85, para o caso, uma vez que nem mesmo a importadora poderia beneficiar-se da isenção, vez que vinculada à destinação, na forma da Lei nº 8.010/90; e
- V) que a Recorrente não refutou as conclusões da Comissão de Vistoria, relatados no Termo de Vistoria Aduaneira (fls. 21), nem produziu provas excludentes de que trata o art. 480 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85.

Intimada da decisão, em 18/02/98, a Recorrente instrumentalizou tempestivo Recurso Voluntário a este Eg. Conselho de Contribuintes, em 13/03/98, no qual reafirmou os termos da impugnação, apesar de não levar a efeito o comando do art. 32, da Medida Provisória nº 1621-30, de 12/12/97, atualmente, Medida Provisória nº 1.699-42, de 27/11/98, mesmo após ter sido intimada (fls. 71).

Verifica-se, nos autos, que a Importadora articulou pedido de desembaraço das mercadorias às fls. 29, tendo-o realizado em 04/03/98, conforme despacho de fls. 58 e verso.

Os autos foram encaminhados a este Egrégio Terceiro Conselho de Contribuintes, para apreciação, em 07/07/98.

É o relatório.



RECURSO Nº : 119.575  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.221

### VOTO

Preliminarmente, torna-se imprescindível a análise do comando normativo contido no art. 32 da Medida Provisória nº 1.621-30, atual Medida Provisória nº 1.699-42, que exige o depósito prévio de 30% do valor do crédito tributário exigido no auto de infração para admissibilidade do Recurso Voluntário.

A Medida Provisória nº 1.621-30, de 12 de dezembro de 1997, atual Medida Provisória nº 1.699-41, de 27 de novembro de 1998, em seu artigo 32, prevê o seguinte:

“Art. 32: Os artigos 33 e 43 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que, por delegação do Decreto-Lei nº 822, de 5 de setembro de 1969, regula o processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários da União, passam a vigorar com as seguintes alterações:

Art. 33 (...)

§ 1º No caso em que for dado provimento a recurso de ofício, o prazo para a interposição de recurso voluntário começará a fluir da ciência, pelo sujeito passivo, da decisão proferida no julgamento do recurso de ofício.

§ 2º Em qualquer caso, o recurso voluntário somente terá seguimento se o recorrente o instruir com prova do depósito de valor correspondente a, no mínimo, trinta por cento da exigência fiscal definida na decisão.”

Veja-se que a Carta Magna, em seu artigo 5º, inciso LIV, consagra o denominado princípio do devido processo legal, também conhecido pela expressão “due process of law”, determinando que:

“LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;”

Tal princípio é de fundamental importância pois não somente sustenta e instrui o ordenamento jurídico vigente, como também confere legitimidade ao denominado Estado de Direito, dado que estabelece que a todos será assegurado o



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.575  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.221

direito de que determinadas medidas constitutivas por parte de autoridades somente serão permitidas após o transcorrer regular de todo o processo competente.

Sobre o basilar princípio, convém trazer à colação valioso ensinamento do Professor AIRES F. BARRETO, constante do Repertório IOB de Jurisprudência, 1ª quinzena de setembro de 1992, n.º 17/92, página 320:

“O *due process of law* enfeixa todo um conjunto de direitos que podem ser desdobrados, com ênfase especial para o direito de *ser ouvido* e o de *oferecer e produzir* prova adequada à defesa de suas pretensões. Esses dois direitos, por sua vez, comportam novos desdobramentos. Relativamente ao primeiro, abrange às seguintes garantias:

- a) ter vistas do processo, o que não pode ser negado *sob nenhum pretexto*;
- b) poder expressar as suas razões, seja em momentos que antecedam a celebração do ato administrativo, seja nos subseqüentes à sua expedição e à sua publicidade;
- c) obter manifestação expressa da autoridade administrativa, em relação a todos os argumentos ou questões propostas, salvo as não pertinentes à lide;
- d) fazer-se representar por profissional especializado, quando falem ao contribuinte condições técnicas para bem defender-se.”

Como se pode notar, trata-se de fundamental princípio constitucional, que em hipótese alguma pode ser violado, - mesmo que de maneira indireta - sob pena de ferir-se todo o ordenamento jurídico vigente e encarar-se com menoscabo uma das premissas básicas do estado democrático e da segurança jurídica.

E de imediato já se pode perceber que o Texto Constitucional, ao consagrar o devido processo legal, não estabelece nenhum limite, nenhuma restrição. Ele não acolhe diferenciação entre o processo administrativo e o processo judicial. A Constituição Federal contempla e garante o devido processo legal em ambas as esferas e isto basta por si só.

Neste sentido, constitui lição de hermenêutica das mais comezinhas o entendimento de que, onde o legislador constitucional não restringiu, não cabe ao legislador infra-constitucional restringir. Vale dizer, onde a Constituição Federal não colocou obstáculos, a Medida Provisória não poderia colocá-los.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.575  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.221

Por outro lado a exigência afronta o princípio do segundo grau de jurisdição administrativa contido no art. 5º, LV, da Constituição Federal do Brasil, in verbis:

“Art. 5º - ...

...

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral **são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes**”

Grifei os termos para concluir que: Aos litigantes em processo administrativo são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

Ora, ao se referir que são assegurados o contraditório e ampla defesa com os recursos a ela inerentes, nos processos administrativos, a interpretação que entendo cabível ao caso, é a que, independentemente de qualquer outra obrigação, aos litigantes é assegurado o direito a recurso.

Há correntes doutrinárias, no entanto, com as quais não posso comungar, que entendem que o termo “recursos” contido nesse diploma, não se refere a recursos processuais, mas sim a implementos ou vias inerentes à ampla defesa.

A discordância com tal corrente advém do fato que se assim fosse (igualar recursos a meios), o legislador constituinte teria suprimido o termo “meios”, que tem essa mesma conotação.

Entendo que os “recursos” a que se refere a Carta Magna é propriamente o instrumento de acesso ao segundo grau de jurisdição. Recorrer é, essencialmente, pleitear em instância superior a reforma de decisão exarada pela decisão singular. O termo recurso significa, “em sentido amplo, todo remédio, ação ou medida, ou todo socorro, indicados por lei, para que se proteja ou se defenda o direito ameaçado ou violentado” em sentido restrito, naquele que é tido na linguagem forense, recurso corresponde à *provocation* dos romanos: é a provocação a novo exame dos autos para emenda ou modificação da primeira sentença.”.

Não poderia, assim, a interpretação desse vocábulo, contido no art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal, restringir o âmbito de sua aplicação aos meros meios de consecução da ampla defesa, mas sim, interpretá-lo como instrumento devolutivo da apreciação de uma decisão, instrumento da ampla defesa (não meio).



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.575  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.221

Vale trazer o entendimento da 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, que, por votação unânime, negou provimento a recurso de ofício, nos termos do voto do Exmo. Senhor Juiz Relator Aricê Amaral, quando em situação análoga, relativamente à Contribuição Previdenciária- INSS, havia a exigência do depósito prévio do valor da multa como condição para recorrer administrativamente, como vemos :

**Ementa**

Constitucional e Administrativo. Depósito prévio. Condição para Recorrer. Inadmissibilidade.

I- Ao processo administrativo aplicam-se os princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes (art. 5º, LV).

II-(...)

III- A exigência do depósito prévio do valor da multa, como condição para recorrer administrativamente, afronta o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder (art. 5º, XXXIV, "a", CF/88).

IV- Recurso de Ofício improvido.

**Acórdão**

Vistos, relatados e discutidos estes autos, em que são partes as acima indicadas, decide a Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da Terceira Região, por votação unânime, negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto do Senhor Juiz Relator, e na conformidade da ata de julgamento, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Custas como de lei.

São Paulo, 05 de novembro de 1996 (data do julgamento)."  
(D.J. U. 1 de 07.02.97, p.1352)

No âmbito do Conselho de Recursos da Previdência Social a questão já é mais antiga, sendo agraciada por melhores fonte doutrinárias, sendo oportuna mencionar os ensinamentos do Dr. LUIZ FERNANDO GAMA PELLEGRINI, em artigo publicado no Suplemento Tributário - LTR - n.º 01/94, cujo trecho abaixo transcrito convém destacar:

“O segundo tópico que nos chama a atenção pela sua inconstitucionalidade diz respeito à introdução do parágrafo 2º, ao art. 37 da Lei no. 8.212/91, passando o seu parágrafo único a parágrafo 1º.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.575  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.221

Esse parágrafo 2º. estabelece que a interposição de recursos para o Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS somente poderá ser efetuado *desde que* o contribuinte providencie o *depósito* do valor em discussão monetariamente corrigido.

Essa pretensão é absolutamente inconstitucional e coercitiva, somente se justificando pela sanha de arrecadar a qualquer título, infringindo o art. 5º., inciso LIV, c/c o LV, que regulam o *devido processo legal e a ampla defesa*, que, *in casu*, são afetadas por conduta arbitrária da administração.

Como pretender que o livre exercício da ampla defesa possa prosperar diante de tal exigência? Nesse sentido, a pretensão a nosso ver é inconstitucional, cabendo aos interessados impetrar o competente mandado de segurança.”

Ademais, em relação à característica do processo administrativo fiscal, verifica-se sua essência é a revisão do ato da administração. Daí porque não haveria critério lógico de se destituir a figura do recurso como irrelevante à ampla defesa, uma vez que ao revisar o ato de aplicação da norma, a administração visa primordialmente a concretude dessa aplicação, com o fim de verificar se está, ela administração, praticando o ato de forma vinculada.

Esta Egrégia Câmara, há muito vem decidindo pela inaplicabilidade de algumas penalidades valendo-se do argumento de que não seria devida pelo fato de o lançamento tributário não estar definitivamente constituído, o que se dá, com a decisão administrativa transitada em julgado. Se assim, como poder-se-ia exigir a antecipação de pagamento (30% do valor) de crédito tributário, que não está definitivamente constituído?

E, sendo o auto de infração o ato inicial do procedimento da constituição do crédito tributário, a norma contida no art. 32 da Medida Provisória nº 1.699-42, estaria em contradição com o art. 142 do Código Tributário Nacional, pois, com o depósito dos 30% do valor do crédito tributário não se deu todo o “iter” procedimental, não sendo possível o controle do prazo extintivo do direito do contribuinte na interposição do recurso administrativo.

Não há relação lógica, no que se refere à exigência contida no art. 32 da Medida Provisória nº 1.699-42 com a possibilidade de ter assegurado o segundo grau de jurisdição, nem tão pouco com os pressupostos procedimentais de constituição definitiva do crédito tributário, em operação por este instrumento processual administrativo.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.575  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.221

Com efeito, em matéria tributária o princípio do devido processo legal adquire contornos específicos, de relevante importância na relação jurídica estabelecida entre o fisco e o contribuinte, considerando-se que o poder da administração, no exercício da atividade cria limitações patrimoniais, impondo-se a observância das suas fronteiras, a fim de ensejar ao administrado o respeito aos direitos constitucionais que lhe forma assegurados.

Se assim, ao lançar o crédito tributário ou ao impor uma penalidade, não necessita a Fazenda Pública do prévio controle jurisdicional, porém, sem observância do devido processo legal, essa multa não pode ser imposta na instância administrativa, para que ao contribuinte somente assista socorro mediante remédio judicial. Ao contrário, ainda nesta esfera o devido processo legal deverá ser observado, uma vez que o lançamento e a multa constitui e cria restrições ao patrimônio do contribuinte.

Como todo ato da administração, *a priori*, é ato vinculado, a lei é a única fonte de produção de atos, e, assim, a atividade de exigir tributos deve obediência cega à norma. Ocorre que a primeira norma a ser observada pela administração, inclusive para dar valor aos princípios que a regem (art. 37 CF/88), é a norma da própria Constituição Federal.

Diante disso, deveria ter a prevalência da norma Constitucional à norma contida na Medida Provisória, para admitir o Recurso Voluntário.

Contudo, considerando que no âmbito administrativo o reconhecimento de inconstitucionalidade se apresenta incompatível com as normas regentes da atividade judicante, deixo de tomar conhecimento do Recurso Voluntário em razão da ausência do depósito recursal.

Sala das Sessões, em 06 de dezembro de 1999.

  
NILTON LUIZ BARTOLI - Relator