



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA

PROCESSO Nº : 12689.000871/99-70
SESSÃO DE : 18 de abril de 2001
ACÓRDÃO Nº : 302-34.732
RECURSO Nº : 120.768
RECORRENTE : SEMP TOSHIBA BAHIA S.A
RECORRIDA : DRJ/SALVADOR/BA

CLASSIFICAÇÃO FISCAL - PRODUTO DESMONTADO OU
POR MONTAR.

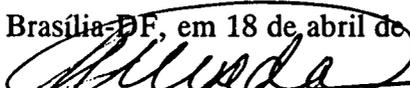
Comprovado que o conjunto de partes e peças submetidas a despacho, embora por DIs distintas, apresentam as características essenciais do produto final, desmontado ou por montar, sua classificação deve ocorrer na posição específica do artigo final.

NEGADO PROVIMENTO POR MAIORIA.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Hélio Fernando Rodrigues Silva, relator. Designado para redigir o acórdão o Conselheiro Paulo Roberto Cuco Antunes.

Brasília-DF, em 18 de abril de 2001


HENRIQUE PRADO MEGDA
Presidente


PAULO ROBERTO CUÇO ANTUNES
Relator designado

13 DEZ 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO, MARIA HELENA COTTA CARDOZO, LUCIANA PATO PEÇANHA MARTINS (Suplente) e PAULO AFFONSECA DE BARROS FARIA JÚNIOR. Ausente o Conselheiro LUIS ANTONIO FLORA.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.768
ACÓRDÃO Nº : 302-34.732
RECORRENTE : SEMP TOSHIBA BAHIA S.A
RECORRIDA : DRJ/SALVADOR/BA
RELATOR(A) : HÉLIO FERNANDO RODRIGUES SILVA
RELATOR DESIG. : PAULO ROBERTO CUCO ANTUNES

RELATÓRIO

Trata-se de atuação efetuada, em 08/07/99, contra o contribuinte SEMP TOSHIBA BAHIA, em sede de revisão aduaneira, por ter a fiscalização entendido que havia diferença de tributos a recolher, após realização *ex officio* de reclassificação tarifária de diversos componentes eletrônicos importados através de duas DI's distintas, os quais, no entender dos fiscais autuantes, à luz do disposto a Regra Geral 2 "a" de Classificação do Sistema Harmonizado, em conjunto, configuravam a importação de vários telefones sem fio, do mesmo modelo, desmontados.

Às fls. 37/47, consta o Laudo Técnico de Produto, de 31/05/99, onde consta o processo de montagem dos telefones sem fio, elaborado pela autuada por intimação do Fisco.

O total do crédito fiscal exigido é R\$ 23.315,52, incluindo multas (art.61, § 2º, da Lei 9.430/96), juros de mora e diferenças de II e IPI. Com base no ADN COSIT nº 10/97 não foram impostas multas por lançamento de ofício.

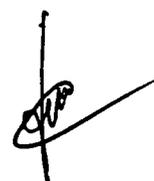
Resistindo à autuação, após regular intimação, o contribuinte apresentou tempestiva IMPUGNAÇÃO na qual sustenta, em síntese, que fez duas importações distintas, cada qual com produtos que possuem classificações próprias segundo as Regras de Classificação do SH, e, também, que, ao pretender ver em duas operações distintas com uma única, o Fisco deixou de ver que a impugnante importa grande quantidade de peças, partes e componentes destinada à assistência técnica dos produtos que industrializa.

O julgador *a quo* após refutar os argumentos da Impugnante, julgou procedente o lançamento, conforme ementa a seguir transcrita:

“PRODUTO DESMONTADO. CLASSIFICAÇÃO DO ARTIGO FINAL

O conjunto de mercadorias que apresente, por ocasião da importação, as características essenciais do produto final, mesmo incompleto, inacabado ou por montar deve ser classificado na posição específica correspondente ao artigo final.

LANÇAMENTO PROCEDENTE”



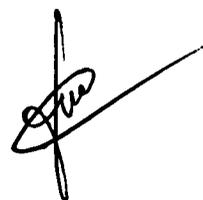
10

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.768
ACÓRDÃO Nº : 302-34.732

Inconformada com a decisão prolatada na instância decisória monocrática, a Autuada apresentou Recurso Voluntário, no qual, em síntese, reforça o que havia exposto quando da Impugnação, utilizando-se, entretanto, de argumentação jurídica mais eficiente, inclusive, trazendo lição do eminente doutrinador Paulo de Barros Carvalho, com a qual busca reforçar o conceito de independência jurídica tributária entre duas importações distintas.

É o relatório.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

VOTO VENCEDOR

Discordo, *data máxima venia*, do entendimento expressado pelo Insigne Relator no julgamento do processo aqui em exame, cujos fatos que nortearam o lançamento do crédito tributário em discussão e sua exigência, resumidos a termo no documento de fls. 06/08 dos autos, foram os seguintes:

- A ora Recorrente promoveu a Importação de 10.800 unidades de Telefones sem Fio, Modelo FT 5005, desmontados, submetendo-as a despacho aduaneiro pelas Declarações de Importação nºs 99/0235310-0 e 99/0235348-7, ambas registradas na mesma data, ou seja, 24/03/1999, descrevendo e classificando tal mercadoria como peças, com classificação própria e individual de acordo com a característica das mesmas peças.
- A DI nº 99/0235348-7 foi selecionada para o canal verde de conferência. (desembaraço direto, sem conferência física). Já a DI nº 99/0235310-0, foi selecionada para o canal de conferência amarelo.
- Com base em indícios de que a mercadoria importada correspondia à Importação de um todo desmontado solicitou, com base no art. 36, da IN SRF nº 69/96, a conferência física da mercadoria cuja DI caiu no canal amarelo.
- Durante o processo de conferência física verificou-se que o contribuinte importou outro lote de peças, vindo no mesmo veículo transportador e no mesmo container, submetido a despacho pela DI nº 99/0235348-7, que em conjunto com os itens da DI sob exame, formavam Telefones sem Fio completos.
- Retiradas amostras das mercadorias e enviadas a análise pelo grupo responsável da revisão aduaneira, confrontadas as duas DIs mencionadas, verificou-se que o Importador efetuou a

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 120.768
ACÓRDÃO N° : 302-34.732

compra de peças na mesma quantidade, despachando-as em DIs distintas, o que referendou a suspeita de fiscalização.

- Em 13/05/99 foi realizada visita nas dependências da empresa importadora, onde foi apresentado à fiscalização o processo produtivo dos Telefones sem Fio, ocasião em que a referida empresa foi intimada a apresentar Laudo Técnico onde constasse descrição da montagem, com a relação de todas as peças integrantes do aparelho a ser montado e a apresentar a documentação original referente às DIs mencionadas
- Pela análise da documentação apresentada (fls. 10 a 48) foi constatado pela fiscalização o seguinte:
 - a) Ambas as importações se referem ao mesmo pedido de compra (PURCHASE ORDER - PO 90083/98) e consta na fatura o modelo do Telefone sem Fio;
 - b) A descrição da mercadoria importada em ambos os Conhecimentos de Transporte é “cordless Phones”.
 - c) Trata-se do mesmo exportador;
 - d) O conjunto importado, despachado pelas citadas DIs, formam a parte essencial do Telefone sem Fio, conforme se verifica da Tabela 1 (descrição do Laudo Técnico elaborado)
 - e) O que não foi importado constitui-se, basicamente, de etiquetas e Manuais de Instrução.
- Em razão desses fatos, a fiscalização promoveu a reclassificação tarifária da mercadoria, enquadrando-a no código correspondente ao produto acabado, em consonância com a Regra 2 “a”, das Regras de interpretação do Sistema Harmonizado de Classificação de Mercadorias.
- Isto resultou na diferença de tributos a recolher (Imposto sobre a Importação e IPI), que foram acrescidos de juros e multa de mora, totalizando o crédito tributário exigido o valor de R\$ 23.315,52.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 120.768
ACÓRDÃO N° : 302-34.732

De tudo que ouvi e li, do Voto do I. Conselheiro Relator, nada foi efetivamente dito que contrariasse a evidência das provas produzidas pela fiscalização, em relação à especificação da mercadoria efetivamente importada.

Tenho, assim, que todos nesta Câmara, inclusive o Nobre Relator, estamos concordes em que a mercadoria importada pela Recorrente foi mesmo “Telefones sem Fio” desmontados ou por montar, tendo sido as peças que os integram despachadas separadamente, em duas Declarações de Importação distintas.

Não posso deixar de enaltecer o exaustivo empenho do Nobre Colega Relator, na feitura de seu Voto aqui explicitado, denotando elevado esmero no desenvolvimento da defesa do seu entendimento sobre a matéria, embora conflitante com a tese defendida pela recorrente, que insiste em afirmar que a importação das peças se destinam à assistência técnica, na reposição e manutenção técnica e não para montagem de Telefones sem Fio.

Poderia mesmo dizer que o raciocínio do D. Relator está perfeito e correto, não fossem alguns detalhes circunstanciais e a conclusão alcançada, com a qual não concordo, senão vejamos:

Partindo-se da verdadeira premissa de que a mercadoria efetivamente importada, objeto da ordem de compra antes indicada, despachada na mesma data, no mesmo veículo transportador e, inclusive, na mesma unidade de carga (Container), se trata de Telefones sem Fio, desmontados ou por montar, está evidenciado que a sua classificação tarifária obedece, sem sombra de dúvidas, ao comando da Regra 2 “a”, das Regras de Interpretação do Sistema Harmonizado de Classificação de Mercadorias, que assim determina:

“Qualquer referência a um artigo em determinada posição abrange esse artigo mesmo incompleto ou inacabado, desde que apresente, no estado em que se encontra, as características essenciais do artigo completo ou acabado, ou como tal considerado nos termos das disposições precedentes, mesmo que se apresente desmontado ou por montar.” (grifei)

As Notas Explicativas dessa Regra 2 “a”, especificamente em relação à parte que fala dos artigos “desmontados” ou “por montar”, dizem o seguinte:

“V) A segunda parte da Regra 2 a) classifica, na mesma posição do artigo montado, o artigo completo ou acabado que se apresente desmontado ou por montar; apresentam-se desta

RECURSO N° : 120.768
ACÓRDÃO N° : 302-34.732

forma principalmente por necessidade ou por conveniência de embalagem, manipulação ou de transporte.

VI) Esta Regra de classificação aplica-se, também, ao artigo incompleto ou inacabado apresentado desmontado ou por montar, desde que seja considerado como completo ou acabado em virtude das disposições da primeira parte desta Regra.”

E não se diga que a matéria legal e principal que se discute nestes autos não seja, precisamente, as Regras de Interpretação para Classificação de Mercadorias. Ou não estaremos aqui cuidando, exatamente, de Classificação Fiscal de Mercadoria ?

É verdade, está carregado de razão o Nobre Relator, quando procura demonstrar que não existe lei que impeça o contribuinte de usufruir de dois efeitos próprios, de duas importações distintas.

O único problema é que aqui não estamos tratando de “duas importações distintas”, mas sim de apenas “uma única importação distinta”.

Ainda que a norma aduaneira estabeleça, regra geral, que cada despacho (Declaração de Importação) corresponderá a um Conhecimento de Transporte, isto não significa, de modo algum, que cada Conhecimento implique em “uma única importação distinta”.

Ressaltamos aqui o que foi dito pelo I. Relator, ou seja, quando o importador faz vir ao país um bem estrangeiro, no momento do ingresso deste no território nacional, de conformidade com as disposições do art. 19, do C.T.N., ocorre o fato jurídico do imposto de importação, “*e então, diretamente vinculados àqueles bens estrangeiros que ingressam no país, nascem, perfeitamente individuadas, uma relação jurídica tributária e uma situação jurídica, na qual aquela se insere*”.

O que se busca, portanto, é a certeza na identificação e definição de qual o bem que foi importado pelo contribuinte; qual a mercadoria que o contribuinte fez ingressar, efetivamente, no território nacional .

Não será, certamente, pelo desmedido privilégio que se pretende dar ao formalismo da individualização da importação pela emissão do Conhecimento de Transporte ou da formulação do Despacho Aduaneiro, que se poderá pulverizar a efetiva importação de um determinado bem.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 120.768
ACÓRDÃO N° : 302-34.732

Está perfeitamente claro, neste caso, que o “negócio jurídico”, designado pela compra da mercadoria no exterior, está em perfeita consonância com o “fato jurídico tributário” identificado pelo ingresso da mercadoria estrangeira no território nacional.

A mercadoria adquirida no mercado externo foi “Telefones sem Fio desmontados ou por montar” e a mercadoria que ingressou no território nacional, sob a égide de um mesmo fato gerador (fato jurídico tributário), pois que esse ingresso se deu no mesmo exato momento (do mesmo veículo transportador, na mesma unidade de carga) foi, precisamente, “Telefones sem Fio, desmontados ou por montar”.

É certo que o contribuinte pode, utilizando-se das brechas existentes no ordenamento jurídico, planejar suas operações de comércio exterior de forma que a obrigação tributária se constitua na maneira que lhe seja mais favorável.

Todavia, pode também o Fisco, com observância ao mesmo ordenamento jurídico, promover a devida exação, como aconteceu no presente caso, em meu entender.

O voto proferido pelo I. Relator baseia-se na interpretação ao princípio da legalidade tributária (e o princípio da “tipicidade”, correlacionado ao princípio da legalidade), de modo a fundamentar o argumento de que cada importação efetuada pelo Recorrente, deve ser analisada isoladamente, separada das demais importações realizadas.

Alega que no momento da entrada do bem estrangeiro em território nacional, dá-se a incidência da norma tributária, e nasce, perfeitamente individuada, uma relação jurídica entre a União Federal e o contribuinte, relação jurídica esta que não se comunica com as demais importações que porventura tenham ocorrido.

Aduz ainda que, no julgamento de casos similares (recursos 120.219 e 120.213), fora negado provimento aos recursos interpostos pelo contribuinte, que havia importado partes de um equipamento único, partes essas que foram classificadas nas DI's respectivas como o próprio equipamento montado.

Conforme entendeu o Nobre Conselheiro, naquelas hipóteses os lançamentos foram mantidos sob o fundamento, não acolhido no presente caso, de que a importação de cada parte do equipamento origina obrigação tributária distinta, que não se comunicaria com as importações das demais partes do equipamento.

Consoante o seguinte trecho do voto proferido pelo Douto Relator, os lançamentos foram mantidos porque, naquele caso, “não se poderia dar

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.768
ACÓRDÃO Nº : 302-34.732

tratamento à importação de partes de equipamentos como se o equipamento inteiro fosse, já que o que ingressou no País foram partes e não equipamentos inteiros”.

Aduz então que o tratamento dado àqueles casos deveria ser estendido à presente hipótese.

Data maxima venia, não assiste razão ao Insigne Relator.

A interpretação dada ao princípio da legalidade tributária não pode ser esposada por esta Câmara, vez que retira eficácia desse princípio constitucional.

Com efeito, é sabido que o princípio constitucional da legalidade tributária preleciona que a hipótese de incidência, a base de cálculo, alíquota, sujeitos passivo e ativo dos tributos são aqueles expressamente previstos em lei, cabendo, apenas à lei, criar, majorar, reduzir tributos, instituir seus sujeitos passivos, etc. Por conseqüência, é vedado ao intérprete exigir tributos, por meio de analogia, fundado na ocorrência de fatos não expressamente previstos na norma.

Evidentemente, o aplicador da lei não pode, por exemplo, equiparar a importação do bem “X” à importação do bem “Y”, só porque ambos os produtos possuem características semelhantes. Tratando-se de dois bens diferentes (mas com algumas características semelhantes), e existindo norma tributária que grava apenas o bem “X”, a importação do bem “Y” não origina obrigação tributária. Trata-se de caso de não incidência.

Ocorre que o processo de interpretação da norma, principalmente no caso em tela, se inicia pela análise e esclarecimento do suposto fato tributável, e não o contrário. Para aplicar a norma correta, cabe ao intérprete, primeiramente, tomar conhecimento integral do que efetivamente ocorreu, para então adequar tais fatos à norma correspondente.

E a elucidação dos fatos decorre única e exclusivamente da sua pesquisa, sem limitações apriorísticas. Não se pode, na investigação com o fim de descobrir o que efetivamente aconteceu, tentar provar suposições ou aplicar conceitos preestabelecidos. Primeiro, delinea-se integralmente o fato, depois aplica-se a norma respectiva.

Por esse motivo é que não é plausível, ao se analisar um fato, dizer que ele não pode ser relacionado a outros porque a obediência ao “princípio da legalidade” o impede. Não se deve correlacionar um fato com outro em função de inúmeros motivos, mas nunca porque uma norma legal supostamente impossibilitaria tal correlação.

RECURSO Nº : 120.768
ACÓRDÃO Nº : 302-34.732

Esse raciocínio leva a erro na aplicação da norma, visto que o fato determinado pode se relacionar com outros fatos, passando, a partir de então, a assumir outro significado, levando à aplicação da lei. Ou seja, um acontecimento, enquanto isolado, poderia não originar a obrigação tributária; porém, este mesmo fato, dessa vez apreciado em conjunto com outros fatos que lhe são relacionados, faz nascer o tributo.

Não se pode alegar, então, que um certo acontecimento tem de ser considerado isoladamente porque a norma pressupõe, supostamente, que assim o seja. Em primeiro lugar, porque a norma não determina ao julgador que os fatos não devem ser correlacionados com outros, mas apenas que a partir de um fato determinado decorre uma certa consequência.

Em segundo lugar, tal alegação resulta em inverter as premissas do trabalho de interpretação, em apreciar um fato visando, de antemão, uma certa norma legal, quando o correto é descobrir qual é a lei aplicável em função dos fatos ocorridos. E, para que haja a correta apreciação de um fato determinado deve-se, obrigatoriamente, ligá-lo aos fatos que lhe são correspondentes, para então descobrir seu verdadeiro significado.

Portanto, é incompleto o raciocínio do Emérito Relator de que “a cada ingresso de mercadoria no País, ocorre um fato jurídico tributário e, conseqüentemente, consolida-se uma situação jurídica”.

Fica claro o seu equívoco quando, ao apreciar as importações efetuadas pelo Recorrente, pressupôs que deveriam ser analisadas individualizadamente, sem considerar as demais importações que o Recorrente realizou, supostamente em função do princípio da legalidade tributária.

Ora, a obediência a tal pressuposto resultaria na distorção desse princípio constitucional, que demanda, antes de mais nada, a aplicação aos fatos da norma correta, e não de uma norma que não regule o fato efetivamente ocorrido.

Não há dúvida que cada importação é um fato que produz resultados no mundo jurídico. Porém não se pode dizer que esse fato “consolida uma situação jurídica”, como que se tivesse de ser apreciado isoladamente de outros. Apreciar esse fato, independentemente dos demais que lhe são intimamente relacionados, leva à aplicação ao caso da norma errada.

Desse modo, ao isolar as importações efetuadas pelo Recorrente, quando estas figuram tão intimamente relacionadas, sob o argumento de que cada uma delas “consolida uma situação jurídica”, o I. Relator inverteu, claramente, as premissas para a interpretação de norma legal. Analisou o fato a partir da norma que

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 120.768
ACÓRDÃO N° : 302-34.732

prevê a hipótese de incidência do imposto de importação, quando deveria ter examinado, com minúcia, todos os fatos narrados no presente processo administrativo, para então aplicar a norma que fundamenta a exigência tributária.

Por esse motivo é que o E. Relator não percebeu que o Recorrente não fez várias importações, mas apenas uma importação de um produto desmontado. Para utilizar de uma metáfora, viu apenas a folha, quando se tratava de uma árvore.

Nota-se a importância da análise aprofundada dos fatos para, daí, aplicar a norma legal correspondente. Na apreciação de várias importações efetuadas por um contribuinte, pode-se chegar a conclusão de que elas são independentes, não se relacionam, e portanto geram, cada uma, o pagamento do imposto respectivo ou, ao contrário, pode-se inferir que as importações, apesar de separadas, representam na verdade a entrada em território nacional de uma única mercadoria, como ocorre no presente caso e como também aconteceu nos casos dos recursos 120.219 e 120.213 mencionados pelo I. Relator.

Portanto, da análise dos fatos ocorridos no presente caso, sobressai claramente que o Recorrente, ao efetuar duas importações do que denominou peças para telefone estava, na verdade, efetuando uma única importação de telefone, só que desmontado.

Em resumo: a apreciação isolada dos fatos para fins de aplicação da norma não se justifica por nenhum motivo, muito menos em decorrência do princípio da legalidade tributária. A finalidade de tal princípio é fazer com que a norma correta seja aplicada aos casos litigiosos, e tal objetivo só é alcançado com a análise, sob todos os aspectos, da importação ocorrida, inclusive correlacionando-a, se for o caso, com outras importações efetuadas, quando reste evidente que devam ser consideradas como uma só importação.

Aproveito para ressaltar que o meu posicionamento no presente caso guarda total coerência com aqueles outros mencionados pelo Nobre Relator, precisamente em relação aos Recursos n°s. 120.219 e 120.213, sendo que naqueles casos o Fisco posicionou-se de modo inverso, ou seja, desclassificou um bem importado completo e por inteiro, esquartejando-o em partes e peças com classificações específicas e distintas, resultando, como sempre ocorre em tais situações, no agravamento da incidência tributária. Logicamente que me posicionei contrariamente a esse procedimento, naqueles casos específicos.

Por todos esses motivos, e o que mais dos autos consta, restou claro que a posição adotada pelo E. Conselheiro Relator não é correta e, sendo

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.768
ACÓRDÃO Nº : 302-34.732

assim, meu voto é no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário aqui em
exame.

Sala das Sessões, em 18 de abril de 2001



PAULO ROBERTO CUCCO ANTUNES - Relator Designado.

RECURSO N° : 120.768
ACÓRDÃO N° : 302-34.732

VOTO VENCIDO

Sempre que estamos a examinar qualquer conduta do Fisco, especialmente quando se trata de autuação, devemos:

1º) Em relação ao Contribuinte e em atenção ao princípio constitucional que diz que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” (princípio da legalidade), expresso no art. 5º, II, da CF/88, devemos perguntar: Qual é a lei que impede que o contribuinte se comporte de determinada maneira? Ou, especificamente em relação ao caso sob exame, qual é a lei que impede que o contribuinte usufrua dos efeitos próprios de duas importações distintas?

2º) Em relação à Administração Tributária e em atenção ao princípio constitucional da estrita legalidade que diz que “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”, expresso no art. 150, I, da CF/88, devemos perguntar: Qual é a lei que autoriza a fiscalização realizar determinada exação ?

Tendo em mente essas duas perguntas como parâmetros de reflexão, passemos ao exame mais aprofundado da lide que nos foi entregue a compor.

DA INCOMUNICABILIDADE JURÍDICA ENTRE OS EFEITOS DE DOIS FATOS JURÍDICOS TRIBUTÁRIOS DISTINTOS

Os cientistas do Direito há muito nos ensinam que nasce com a ocorrência do fato jurídico tributário, a obrigação tributária, ou seja, a relação jurídica na qual o Fisco, o sujeito ativo, tem o direito de exigir daquele que deu causa ao fato jurídico tributário, o sujeito passivo (contribuinte), uma prestação consistente em dar o valor do tributo.

\ Também quando da ocorrência do fato jurídico tributário, consolida-se, tanto para o contribuinte quanto para o Fisco, uma determinada situação jurídica, onde um conjunto de direitos e deveres, inclusive e principalmente os de natureza tributária, são definitivamente incorporados ao patrimônio, tanto do contribuinte quanto do Fisco.

Quando o importador faz vir ao país um bem estrangeiro, no momento do ingresso destes no território nacional, consoante a hipótese tributária do

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.768
ACÓRDÃO Nº : 302-34.732

imposto de importação (art. 19 do CTN), ocorre o fato jurídico do imposto de importação, dá-se a incidência, e então, diretamente vinculados aqueles bens estrangeiros que ingressaram no país, nascem, perfeitamente individuadas, uma relação jurídica tributária e uma situação jurídica, na qual aquela se insere.

No contexto do que se argumenta até aqui, é preciso dizer que a obrigação tributária nasce ilíquida, só se tornando líquida com o lançamento, quando a autoridade fiscal determina o valor devido do imposto de importação.

O valor do imposto de importação, por sua vez, devido a partir da ocorrência do respectivo fato jurídico tributário, se define quando da realização de operações matemáticas envolvendo a base de cálculo e as alíquotas do II estes elementos do conseqüente da regra matriz de incidência tributária.

Assim, se a determinação da alíquota é elemento fundamental na determinação dos limites da obrigação tributária, a atividade de classificação fiscal de mercadoria, através do qual se determina alíquota do imposto de importação devido em função das características da mercadoria que ingressa no país, é também atividade sujeita à estrita legalidade e que, portanto, não pode ser aplicada segundo a vontade do Fisco ou do Contribuinte, mas sim conforme o disposto na lei.

Em resumo, a cada ingresso de mercadoria estrangeira no país, ocorre um fato jurídico tributário e, conseqüentemente, consolida-se uma situação jurídica, onde se aplica apenas a alíquota do imposto de importação determinada a partir das características daquela mercadoria estrangeira que deu causa ao fato jurídico tributário, não podendo, por via de conseqüência, as características dessa mesma mercadoria, em respeito ao princípio constitucional da estrita legalidade, ser considerada em relação às de outras mercadorias, apenas pela vontade da fiscalização, com a finalidade de agravar a exação.

O NEGÓCIO JURÍDICO COMO CAUSA DO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO

O negócio jurídico, notadamente o contrato de compra e venda, é identificado como uma das mais significativas causas da ocorrência de fatos jurídicos tributários do imposto de importação.

Entretanto, não se pode confundir o negócio jurídico, causa potencial da ocorrência de fatos jurídicos tributários, com os próprios fatos jurídicos tributários, estes as fontes de obrigações tributárias.

Um negócio jurídico pode dar causa a uma ou diversas obrigações tributárias distintas na importação. Um fato jurídico tributário, por sua vez, dá causa a uma e somente uma relação jurídica tributária principal na importação.

RECURSO N° : 120.768
ACÓRDÃO N° : 302-34.732

O negócio jurídico, por exemplo, um contrato de compra e venda no comércio exterior, não tem o condão de fazer nascer para o Fisco qualquer direito em relação ao comprador, mas tão-somente gera a expectativa da ocorrência de um fato jurídico tributário do imposto de importação, este sim a fonte da obrigação tributária principal, ou seja, da relação jurídica na qual o Fisco, o sujeito ativo, tem o direito de exigir daquele que deu causa ao fato jurídico tributário, o sujeito passivo (contribuinte), uma prestação consistente em dar o valor do tributo.

Assim, a fatura comercial, a *invoice*, atestando a realização de um contrato de compra e venda no comércio exterior, não é fonte de obrigação tributária e, também, não possui o condão de transmutar em uma obrigação tributária única aquelas obrigações tributárias surgidas distintas quando do ingresso de cada uma das mercadorias estrangeiras vindas ao país por força da *invoice*.

DA ADOÇÃO DO CONCEITO DA INCOMUNICABILIDADE JURÍDICA ENTRE OS EFEITOS DE DOIS FATOS JURÍDICOS TRIBUTÁRIOS DISTINTOS PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL

A própria Receita Federal não deixa de reconhecer a incomunicabilidade jurídica entre os efeitos de dois fatos jurídicos tributários distintos, como se infere do disposto, na IN SRF 69/96, especialmente, dos art. 51 e 52, *in verbis*:

“Art. 51 - Na importação de petróleo bruto e seus derivados, a granel, poderá ser efetuado registro de mais de uma declaração para o mesmo conhecimento de carga.”

Parágrafo único - A unidade local poderá excepcionalmente, adotar o procedimento estabelecido neste artigo em outros casos, desde que previamente autorizado pelo Superintendente da Região Fiscal jurisdicionante.

Art. 52 - Nas importações, por via fluvial ou lacustre, de mercadoria destinada a um único importador e correspondente a uma só operação comercial em que, em razão do seu volume ou peso, o transporte seja realizado por varias embarcações, cada qual com o seu próprio conhecimento de transporte, em decorrência de legislação própria, podrá ser autorizado o registro de uma única declaração para todos os conhecimentos de carga. (grifo nosso)

Parágrafo 1º - O procedimento estabelecido neste artigo poderá ser autorizado, ainda, nos casos em que, por razões comerciais ou técnicas, o transporte, por via aérea ou marítima, de mercadoria destinada a um único importador e objeto de uma operação comercial, não possa ser realizado num único embarque.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.768
ACÓRDÃO Nº : 302-34.732

Parágrafo 2º - Constitui requisito para a aplicação do disposto no parágrafo anterior, que as mercadorias correspondentes aos diversos conhecimentos de carga formem, em associação, um corpo único e completo, com classificação fiscal própria, equivalente a da mercadoria indicada na Declaração e nos documentos comerciais que a instruem.

Parágrafo 3º - O disposto neste artigo somente se aplica à empresa com situação fiscal regular e a casos em que se possam assegurar os controles aduaneiros.

Do disposto acima verifica-se que a situação normal é aquela em que para cada fato jurídico tributário, ou seja, para cada mercadoria que entra no país, há correspondente conhecimento de transporte no país e uma declaração de importação. O caso contrário, isto é, o de mercadorias estrangeiras que ingressam em momentos diferentes cobertas por uma mesma DI, é uma excepcionalidade.

São diversos os exemplos dessa verdade jurídica no dia a dia aduaneiro. Argumento somente em relação a dois:

- caso de mercadorias estrangeiras idênticas, sujeitas ao gozo de um mesmo benefício fiscal condicionado à apresentação de certificados de origem: Ingressando estas mercadorias no país amparadas por DI's diferentes, ou seja, dando causa à obrigações tributárias diferentes, uma delas acompanhada do certificado exigido e outra não, a que não estiver acompanhada do certificado não gozará do benefício, apesar da mercadoria idêntica, amparada pela outra DI, poder se beneficiar. Na hipótese, são fatos jurídicos tributários e, por via de consequência, obrigações tributárias independentes e que, por isso, não se comunicam.
- O caso do ex-tarifário: Um equipamento para fazer jus à redução de determinado ex-tarifário, deve ingressar no país com todas as características estabelecidas na descrição do ex. O Fisco e a Secex não têm admitido que uma mercadoria se beneficie de um "ex", se ao ingressar no país ela não atende a todas as exigências para enquadramento no "ex". A hipótese também envolve fatos jurídicos tributários e, por via de consequência, obrigações tributárias independentes e que, por isso, não se comunicam.

A CORRELAÇÃO COM CASO SIMILAR

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.768
ACÓRDÃO Nº : 302-34.732

Os recursos 120.219 e 120.213 do contribuinte FIBRA DUPONT SUDAMÉRICA S/A, aos quais, por maioria de votos, foram negados provimento, tratavam de hipótese semelhante à abordada no recurso ora sob exame. Assim, por serem elucidativas para a adequada solução da lide deduzida neste processo, recordaremos alguns aspectos relativos ao mérito dos citados recursos.

Iniciemos por reproduzir parte do relatório de um dos recursos citados:

“(..) a contribuinte registrou a DI 98/0014818-3 na Alfândega de Viracopos, sem que tenha feito nenhuma menção ao processo 10830.000419/97-96, pelo qual havia solicitado, na DRF Campinas, autorização para desembaraço de mercadorias em embarques parciais, na forma do artigo 52 e seguintes da IN SRF 69 de 10/12/96 (fls. 79/80).

Assim, as afirmações constantes dos itens 3.2 e 3.3 de sua defesa estão, no mínimo, maquiando a verdade, haja vista que os artigos da IN nos quais a contribuinte pretendeu enquadrar suas importações estipulam, de forma expressa, que deverá ser registrada apenas uma DI, com indicação de todos os conhecimentos e que será realizado apenas um despacho aduaneiro, na unidade em que foi solicitado o procedimento.

Por outro lado, aquela solicitação, em face do não enquadramento nas normas pleiteadas, já havia sido indeferida pela Delegada da Receita Federal em Campinas, autoridade competente para tal mister, consoante dispõe o artigo 53 da IN/69/96 (fls. 81/83).

O indeferimento não foi objeto de questionamento nem de recurso hierárquico, tendo tal ato jurídico se consolidado na esfera administrativa, até por não ser possível vislumbrar nenhuma mácula que desse azo à sua nulidade.

Desse modo, constatado que a impugnante tinha conhecimento da legislação sobre a matéria e que seu pedido já havia sido indeferido, a importação fracionada a seu bel-prazer, não pode ser considerada como embarque parcial a que se refere a IN SRF 69/96, sob pena de aniquilar-se o controle administrativo sobre as operações de comércio exterior, controle esse, que se constitui no único instrumento para verificação do principal escopo do imposto de importação, qual seja, sua função extrafiscal

Não se olvide, também, que, nesse sentido, o parágrafo 3º do artigo 52 da IN SRF 69/96 determina que o procedimento apenas se

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.768
ACÓRDÃO Nº : 302-34.732

aplica “nos casos em que se possam assegurar os controles aduaneiros.” Efetivamente não é a hipótese da importadora que com seu procedimento impossibilitou a fiel execução desse controle.

Com efeito, além de ter efetuado embarques parciais sem a devida autorização, declarou em sua solicitação que seriam no total de 05 ou 06, tendo efetuado treze embarques, situação essa que se agrava por ter registrado por DI's em outras unidades da SRF, diversas da DRF Campinas, como neste caso, e em outros efetivados pelo Porto de Santos (fls. 13 7), furtando-se ao controle da administração.”

Entre aqueles casos e esse, existe em comum o entendimento de que cada ingresso de mercadoria estrangeira dá causa a um fato jurídico tributário do imposto de importação e, por conseguinte, a uma única relação jurídica tributária principal.

Naqueles casos o contribuinte desmembrou um equipamento único em partes, classificando-os em cada DI como se equipamento montado fosse.

Naqueles, o contribuinte declarou ao Fisco que importaria um equipamento único em parte e que pretendia classificar cada parte como se fosse o próprio equipamento montado.

Naqueles casos, o contribuinte queria que as partes recebessem o mesmo tratamento tributário do equipamento inteiro. Firmamos, na oportunidade posicionamento junto ao Fisco, pois entendíamos que o melhor direito estabelece que cada ingresso de mercadoria estrangeira dá causa a fato jurídico tributário do imposto de importação e a uma única obrigação tributária e que, portanto, não se poderia dar tratamento à importação de partes de equipamentos como se o equipamento inteiro fosse, já que o que ingressou no país foram partes e não equipamentos inteiros.

Naquela oportunidade também, não acolhemos o argumento da recorrente de que o tratamento a ser dado à importação das partes deveria ser o mesmo que seria dado ao equipamento inteiro, em virtude da importação das partes ter ocorrido em razão de uma invoice onde se transferia a propriedade do equipamento inteiro para o importador. Não acolhemos tal argumentos, ressalte-se, porque, como já havíamos argumentado anteriormente, a emissão de invoice não dá causa à obrigação tributária principal do imposto de importação.

No caso presente, o Fisco quer dar tratamento tributário aplicável a importação de equipamentos à importação de suas partes. Desta feita, posicionamos junto ao contribuinte, pois continuamos convictos de que o ingresso de cada mercadoria estrangeira dá causa a um único fato jurídico tributário e a uma única obrigação tributária, perfeitamente individuadas, que não se pode tomar como única quando nascem múltiplas.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.768
ACÓRDÃO Nº : 302-34.732

Nesta oportunidade, também não aceitamos o argumento do Fisco de que a importação das partes caracterizaria-se como uma obrigação tributária única por terem sido aquelas partes importadas objeto de uma única invoice. Como já se argumentou, a invoice, causa material remota de fato jurídico tributário do II, e o próprio fato jurídico tributário, causa da obrigação tributária principal da importação, não se confundem.

Enfim, não podem, nem o contribuinte, nem o Fisco, desconsiderarem a lei para dar o tratamento tributário que mais lhe convier em cada importação.

O comando legal, ou melhor, a conjunção de normas jurídicas que rege as duas hipóteses, aquela e esta, é uma só, e vale a pena repetir: cada entrada de mercadoria dá causa a um fato jurídico tributário do II, ou fato gerador do II, como queiram, faz nascer uma única obrigação tributária e, também uma situação Jurídica. De modo que, se ingressou parte de um equipamento, a situação tributária vinculada à sua entrada determina-se em função da qualidade da mercadoria, isto é, de ser uma parte daquela. O mesmo raciocínio, logicamente, se aplica à entrada do equipamento inteiro.

Como se vê, em comum, neste e naqueles casos, o entendimento de que cada ingresso de mercadoria estrangeira dá causa a um fato jurídico tributário do II e da correspondente obrigação tributária, além do firme posicionamento deste conselheiro quanto ao que entendeu como jurídico.

A LC Nº 104/01 É A PROVA CABAL DA ILEGALIDADE DA
AUTUAÇÃO SOB EXAME.

A prova cabal de que a autuação ora sob exame se deu sob o extremo da ilegalidade, é que o Poder Público, exatamente para dar ares de legalidade a desconsideração unilateral de atos jurídicos perfeitos realizados pelo contribuinte, visando, obviamente, mais arrecadar, fez publicar a Lei Complementar nº 104, de 10 de Janeiro de 2001, através da qual introduziu um parágrafo único do artigo 116 do CTN, com a seguinte redação:

“A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.”

Ou seja, o Governo tornou lei aquilo que já praticara no caso presente sobre estudo. A *contrario sensu*, aquilo que praticara como já argumentamos exhaustivamente estava flagrantemente contra a lei.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.768
ACÓRDÃO Nº : 302-34.732

Vale lembrar, que a Lei 104/01 é considerada por grande e, academicamente, significativa parte da doutrina como inconstitucional. Sobre o tema vale constatar os entendimentos de diversos doutrinadores na obra “ O Planejamento Tributário e a Lei Complementar”, da Editora Dialética.

DOS LIMITES DA EXAÇÃO FISCAL

Diante de tudo o que até aqui se expôs, voltemos aos questionamentos com os quais iniciei este voto e façamos outra pergunta:

- À luz do princípio da legalidade, qual lei obriga a Recorrente a comunicar o conteúdo de duas relações jurídicas diferentes com objetivo de ampliar a carga tributária que suportará ?

Este Conselheiro não encontrou nenhuma. Também o Fisco não trouxe nenhuma.

Ainda tendo em mente aqueles questionamentos que iniciaram este voto, façamos outra pergunta:

- À luz do princípio da estrita legalidade, qual lei autorizou a Administração a fazer a exação da forma em que fez ?

Disse o fiscal atuante que o crédito fiscal exigido toma contornos de legalidade, em virtude da Regra Geral 2 “a” de Interpretação do Sistema Harmonizado para fins de classificação fiscal de mercadorias, *in verbis*:

“Qualquer referência a um artigo em determinada posição abrange esse artigo mesmo incompleto ou inacabado, desde que apresente, no estado em que se encontra, as características essenciais do artigo completo ou acabado, ou como tal considerado nos termos das disposições precedentes.”

Ora, dessa norma de classificação não se infere que o Fisco possa esquecer a lei e ciência jurídico tributária de uma só vez, no afã de mais arrecadar e tomar duas obrigações tributárias nascidas distintas como conexas.

A Regra citada dispõe tão-somente que uma mercadoria montada ou desmontada, incompleta ou inacabada, será classificada como se montada e completa fosse se, no estado em que se encontra, possui as características essenciais daquela. Ou seja, ela não dispõe que podem ser consideradas como uma só, mercadorias distintas importadas por declarações de importação diferentes e, conseqüentemente, integrantes de diferentes obrigações tributárias.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.768
ACÓRDÃO Nº : 302-34.732

Mesmo que houvesse dúvida quanto ao âmbito de aplicação da citada Regra 2 "a", é comando do CTN que a legislação tributária deve ser interpretada literalmente, bem como lição doutrinária de amplo aceite, que diz que as normas que cerceiam direitos, que é o caso da norma tributária, devem ser interpretadas restritivamente.

DA POSSIBILIDADE LEGAL DO CONTRIBUINTE PLANEJAR
A REDUÇÃO DOS CUSTOS TRIBUTÁRIOS DE SUAS OPERAÇÕES DE
COMÉRCIO EXTERIOR CONTRAPOSTA À OBRIGAÇÃO DA
ADMINISTRAÇÃO DE OBSERVAR ESTRITAMENTE A LEI EM SUAS
EXAÇÕES

Poderiam alguns perguntar: Mas se fosse como o argumentado, o contribuinte poderia pagar menos imposto? Ao que este Conselheiro responde: pois assim é em virtude da Constituição, e, por assim ser, pode o contribuinte planejar suas operações de comércio exterior, observando o ordenamento jurídico, de forma que a obrigação tributária se constitua na forma que lhe seja mais favorável.

E sobre isso não pode o Fisco nada fazer, se não houver lei que o autorize a agir segundo o legítimo e legal interesse do contribuinte, pois que o princípio tributário da estrita legalidade, derivado do princípio constitucional mais amplo da legalidade, é a garantia do cidadão contra a sanha arrecadadora da Administração.

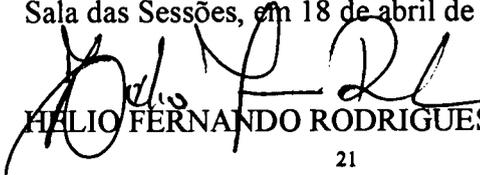
Observe-se que, na hipótese da Administração entender que determinada configuração de leis é contrária ao interesse da coletividade, deverá obter o consentimento desta mesma coletividade para mais onerá-la, ainda que seja no seu próprio interesse. Ressalte-se que tal autorização, se couber, virá em forma de lei, produzida pelos deputados e senadores que são os representantes daquela coletividade.

Vale ressaltar no caso presente, que o contribuinte em momento algum deixou de oferecer ao fisco os documentos que retratavam a operação que realizou, o que impede que se possa cogitar da hipótese de simulação ou fraude.

Finalmente, por todo o exposto e tudo mais o que consta dos autos, conheço, por ser tempestivo, do Recurso Voluntário interposto, para, no mérito, dar-lhe provimento.

Assim é o voto.

Sala das Sessões, em 18 de abril de 2001


HELIO FERNANDO RODRIGUES SILVA - Conselheiro



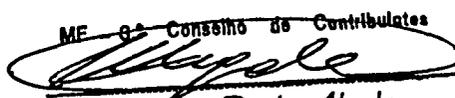
MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
2ª CÂMARA

Processo n.º: 12689.000871/99-70
Recurso n.º: 120.768

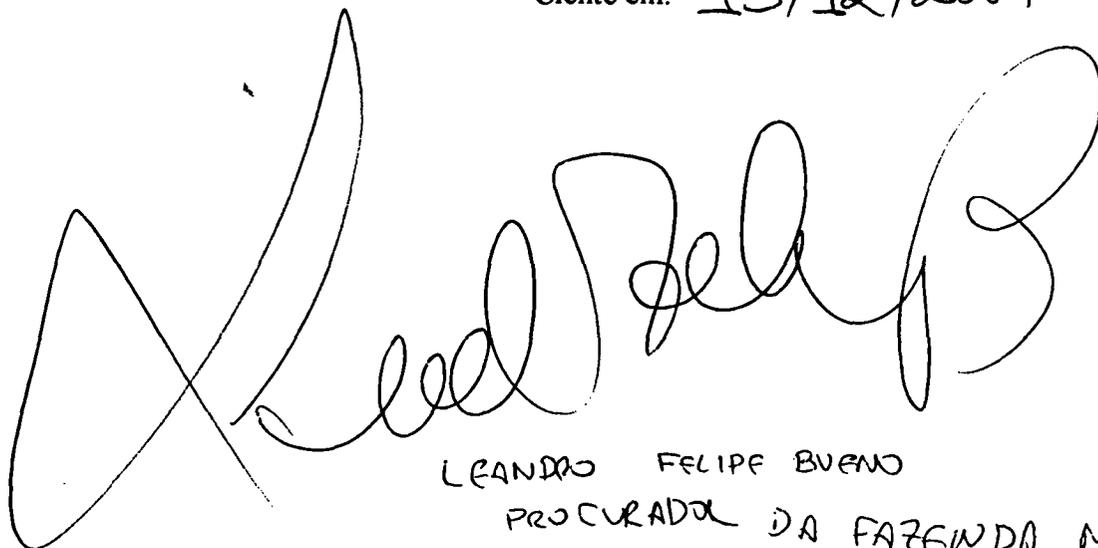
TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no parágrafo 2º do artigo 44 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, fica o Sr. Procurador Representante da Fazenda Nacional junto à 2ª Câmara, intimado a tomar ciência do Acórdão n.º 302-34.732.

Brasília-DF, 12/12/01

ME 3º Conselho de Contribuintes

Henrique Prado Megda
Presidente da 2ª Câmara

Ciente em: 13/12/2001



LEANDRO FELIPE BUENO
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL