



MINISTÉRIO DA FAZENDA

Sessão de 29 de novembro de 1989

ACÓRDÃO Nº CSRF/03-01.655

Recurso nº RD/301-0.099

Recorrente CORY IRMÃOS COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA

Recorrida PRIMEIRA CÂMARA DO TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
INTERESSADA: FAZENDA NACIONAL

FALTA DE MERCADORIA IMPORTADA - A denúncia espontânea da infração antes da Conferência Final de Manifesto exime o responsável da multa prevista para a falta.

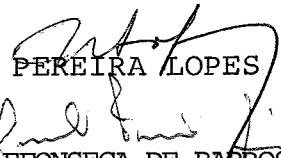
A mercadoria importada constante do Manifesto de Carga tem sua falta considerada apurada e como ocorrido o respectivo gerador na data do lançamento do crédito tributário, devendo-se adotar não seu cálculo a taxa de câmbio vigente nessa mesma data.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CORY IRMÃOS COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA.

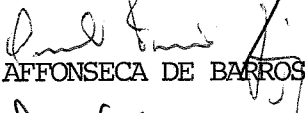
ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, dar provimento, em parte, ao recurso, para admitir a denúncia espontânea, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado, vencidos os Cons. Itamar Vieira da Costa (Relator), Hélio Loyolla de Alencastro e Durval Bessone de Melo. Os Cons. Paulo César de Ávila e Silva e Sebastião Rodrigues Cabral também davam provimento em relação à taxa cambial, para adotar a vigente na data da denúncia espontânea. Designado Relator para o Acórdão o Cons. Paulo Affonseca de Barros Faria Júnior.

7.

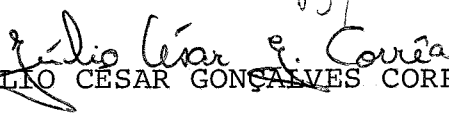
Sala das Sessões (DF), em 29 de novembro de 1989.


URGEL PEREIRA LOPES

- PRESIDENTE


PAULO AFFONSECA DE BARROS FARIA JÚNIOR

- RELATOR DESIGNADO


JÚLIO CÉSAR GONÇALVES CORREA

- PROCURADOR DA FAZENDA
DA NACIONAL

Ausente justificadamente o Cons. HAMILTON DE SÁ DANTAS.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 10711-002.228/87-60

RECURSO Nº: RD/Nº 301-0.099

ACÓRDÃO Nº: CSRF/03-01.655

RECORRENTE: CORY IRMÃOS COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA.

RECORRIDA: PRIMEIRA CÂMARA DO TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

INTERESSADA: FAZENDA NACIONAL

R E L A T Ó R I O

A Egrégia 1a. Câmara do 3º Conselho de Contribuintes prolatou decisão através do Acórdão nº 301-25.913, de 17.03.89, com a seguinte ementa (fls. 106):

"Conferência final de manifesto. Incabível a arguição de ilegitimidade de parte passiva ad causam, bem como improcedente a insubmissão ao ônus tributário da importação de mercadoria isenta. Não admitida como excludente de penalidade a denúncia espontânea. Corretos os cálculos efetuados pela Repartição Recorrida, já que em consonância com os Art. 87 - II - "c" e 103 do R.A. Negado provimento ao recurso."

A empresa, não se conformando com aquela decisão, interpôs, tempestivamente, recurso especial de divergência, abordando duas matérias:

1. Denúncia espontânea da infração pelo transportador marítimo.
2. Taxa de câmbio aplicável na conversão da moeda estrangeira.

Quanto à denúncia espontânea argumenta o seguinte (fls. 116/127):

1. A confissão espontânea da infração é uma forma de auxiliar o fisco no que concerne a arrecadação dos tributos.

2. Contra este procedimento já foram utilizados os mais diversos argumentos, nas mais diversas oportunidades:

2.1. alguns julgadores entenderam que as petições não

7.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 10711/002.228/87-60
Acórdão nº-CSRF/03-01.655

atendiam aos requisitos da denúncia espontânea, que existia uma forma apropriada, mas nunca definiram qual seria. Esta tese caiu por terra pois a legislação não estabelece qualquer forma ou modelo;

2.2. depois surgiu a tese de que o transportador perdia a espontaneidade a partir do momento em que os importadores promovessem o registro das respectivas declarações de importações;

2.3. paralelamente surgiu outra tese contrária à aceitação da denúncia do transportador marítimo pois esta deveria se fazer acompanhar do pagamento ou do depósito da quantia correspondente ao imposto de importação. A jurisprudência desse Colegiado foi a de que o denunciante, transportador marítimo, não poderia jamais atender a tal requisito, por não dispor dos elementos indispensáveis para saber se existe tributo devido e calcular o seu montante. Esses elementos são extraídos dos documentos fiscais que amparam a importação de propriedade exclusiva dos importadores.

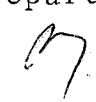
O transportador só pode efetuar o depósito após o arbitramento ou lançamento do tributo pela Autoridade Aduaneira. Daí porque se deve dar elasticidade no emprego da determinação "... acompanhada..., ou do depósito da importância arbitrada pela...";

2.4. Outro questionamento foi de que a denúncia só poderia ser feita quando da formalização da entrada do veículo, no ato da visita aduaneira, contrariando o próprio art. 138 do CTN, que não considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração. Se a visita atendesse ao requisito descrito no art. 138 citado, o Fisco só disporia de 60 dias para dar-lhes seguimento, o que nunca acontece nesses casos;

2.5. a mais recente tese contra a denúncia espontânea é a de que, não tendo havido o "arbitramento requerido, mas sim o lançamento direto do tributo, deve o denunciante efetuar de pronto seu pagamento e não discutí-lo. Esta tese esbarra na questão do registro da DI como forma de exclusão da espontaneidade do transportador ou, ainda, na realização do depósito juntamente com a apresentação da confissão. Trata-se de determinação dirigida aos importadores que possuem meios próprios de apurar qual o tributo devido. Para o transportador não é uma dívida líquida e certa;

2.6. se, ao receber a notificação, o transportador constata que a dívida não existe, no todo ou em parte, não há nada que o obrigue a liquidá-la, abdicando do seu direito de defesa;

2.7. o lançamento efetuado pela repartição não é um



PROCESSO Nº 10711/002.228/87-60
SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
Acórdão nº-CSRF§03-01.655

título líquido e certo, podendo ser impugnado (art. 145 do CTN);

2.8. o depósito efetuado pelo transportador, do valor do tributo lançado pela repartição, atende ao art. 138 do CTN. A determinação do pagamento está voltada para o importador, até porque o artigo fala em juros de mora e só quem pode ficar em mora é o importador;

2.9. também o art. 165 do CTN fala em restituição do tributo, seja qual for a modalidade de pagamento. Não existe amparo legal no sentido de que o transportador deve efetuar o pagamento do tributo lançado pela repartição e abdicar do seu direito de defesa, como condicionamento para aceitação da denúncia espontânea.

No que se refere à taxa de câmbio aplicável na conversão de moeda estrangeira diz que (fls. 128/133):

1. A taxa de câmbio deve ser aquela vigente na data da entrada do navio, de acordo com os art. 19, 143 e 144 do CTN. Como se sabe, o fato gerador do imposto de importação não pode ser deslocado para outra data qualquer, diferente daquela estabelecida pelo CTN. Só norma de igual valor hierarquico poderia modificá-la.

2. Por outro lado, essa CSRF através de vários arestos, manda que seja aplicada a taxa de câmbio vigente na data da confissão espontânea, de acordo com o art. 23, parágrafo único do Decreto-lei nº 37/66. Configurada a denúncia está provado que a autoridade tomou conhecimento do fato. O Regulamento Aduaneiro, em seus art. 87, 103 e 107, extrapolou seu campo de atuação quando fixou, apenas, o momento da apuração de falta.

O ilustre procurador da Fazenda Nacional apresentou contra-razões de fls. 173/177, enfatizando que:

a) ao fazer a denúncia, a empresa confessa a infração assumindo a responsabilidade pelo tributo, inclusive seu pagamento. Entretanto ela optou por depositar o valor em garantia de instância para depois alegar ilegitimidade de parte passiva, inaplicabilidade da penalidade e fixação correta da data da taxa de câmbio aplicável;

b) se ela, empresa, depositou para discutir sua ilegitimidade demonstra que desistiu da denúncia. Quando é feita a denúncia espontânea, o interessado assume toda a responsabilidade pela infração;

c) além disto, a denúncia foi intempestiva porque feita após a visita aduaneira que é medida de fiscalização relacionada com a infração, conforme artigos 35 e 45 do Regulamento Aduaneiro;



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 10711/002.228/87-60
Acórdão nº-CSRF/03-01.655

d) quanto à taxa de câmbio a ser utilizada, a empresa partiu de uma premissa falsa porque, neste caso, o tributo é devido não pela entrada da mercadoria, mas pela sua falta e o art. 23, parágrafo único do D.L. 37/66 não deixa margem a dúvidas. No mesmo sentido os art. 87, II, "c", 103 e 107 do R.A.

É o relatório.



VOTO VENCEDOR DO CONS. PAULO AFFONSECA DE BARROS FARIA JÚNIOR

Adoto na íntegra o Relatório do douto Conselheiro Dr. Itamar Vieira da Costa.

Esta Egrégia Câmara Superior só pode se ater a matéria pré questionadas. A RECTE não falta em ilegitimidade passiva "ad causam" na peça recursal. Dessa forma, descabe a alegação da douda Procuradoria que a RECTE por ter feito essa arguição em outra fase processual, não poder falar em denúncia espontânea, pois, agora, ela não menciona tal fato e, mesmo que o tivesse feito, não teria elidido seu direito a falar na citada denúncia.

A visita aduaneira não se constitui em início de procedimento fiscal. O Art. 7º do Decreto nº 70.235/72 determina que a ação fiscal tem início com ato de ofício, escrito, ciente o sujeito passivo da obrigação tributária.

Bem disse o ilustrado Conselheiro José Façanha Mamede "nem a posse das falhas de descarga, nem a lavratura do termo de visita preenchem esses requisitos (os retro mencionados), pois a Lei diz que a apuração das faltas ou extravios se processa pelo confronto entre as falhas de descarta e o manifesto do veículo transportador. Aqueles atos, anteriores a esse confronto não podem apurar faltas ou extravios".

Como essa averiguação só se concretiza com a Conferência Final de Manifesto, entendo ser cabível a exclusão da multa por denúncia espontânea, conforme Art. 138 do CTN.

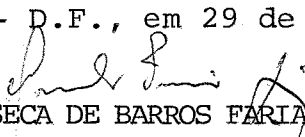
É de meu entendimento que a taxa de câmbio de conversão da moeda estrangeira a ser aplicada no cálculo de tributos, quando se tratar de falta de mercadorias importadas, é vigo

7. 2

rante na data do lançamento do crédito tributário, conforme o artigo 23, § único, do DL 37/66 e os Arts. 87, II, c, e 103 e 107, § único, do RA, quando se perfaz a apuração.

Face ao exposto, dou provimento parcial ao Recurso para excluir a multa capitulada no Art. 106, II, D, do DL 37/66 (Art. 521, II, D, do RA) e mantendo a taxa de câmbio aplicada no cálculo dos tributos.

Brasília - D.F., em 29 de novembro de 1989.


PAULO AFFONSECA DE BARROS FARIA JÚNIOR - RELATOR DESIGNADO

Duas matérias são abordadas no presente recurso especial de divergência - RD/nº 301-0.099:

1 - Denúncia espontânea da infração pelo transportador marítimo; e

2 - Data a ser considerada para fixação da taxa de câmbio aplicável na conversão da moeda estrangeira.

Quanto ao item 1

A empresa alega que é improcedente a penalidade aplicada porque apresentou denúncia espontânea da infração em razão de faltas de mercadorias ocorridas na descarga do navio, constante do processo apenso.

Com efeito, naquele processo a empresa:

a) informa a IRF/Porto-RJ das faltas por ela registradas;

b) requer o arbitramento do valor do imposto correspondente para poder efetuar seu pagamento ou depositar a importância arbitrada;

c) esclarece que, caso venha a ser identificado o paradeiro dos volumes, a qualquer tempo será providenciado o retorno dos mesmos ao Porto-RJ para fins de regularização do manifesto;

d) solicita cópias dos documentos relativos à importância a fim de analisar os cálculos dos valores a serem arbitrados pela repartição.

Ao fazer o requerimento que deu origem ao processo acima indicado, a Agência fez uma denúncia espontânea para fins de excluir a responsabilidade por infrações, de acordo com o Art. 138 ' do CTN, se comprometendo a pagar, ou depositar, o imposto devido. Pediu, inclusive, fosse feito o arbitramento do valor no prazo de trinta dias para que pudesse pagar ou depositar a quantia arbitrada.

No mesmo requerimento, entretanto, aventa a possibilidade de fazer retornar a mercadoria faltante ao porto se esta for localizada posteriormente.

Num momento confessa que cometeu a infração, tanto que faz, ela própria, a denúncia da irregularidade cometida e se propõe liquidar o imposto devido; num outro momento diz que poderá, no futuro, regularizar a situação com o retorno dos volumes se estes forem encontrados e, em consequência, o manifesto respectivo.

Posteriormente, ao ser notificada pela Inspeção para esclarecer as faltas constatadas, a recorrente pede junta da do processo relativo à denúncia espontânea e, ao ser intimada para impugnar o Auto de Infração solicita autorização para efetuar o depósito do Imposto de Importação e não pa

ra pagamento. Em seguida alega não ser parte legítima no processo, diz que a exigência tributária não é cabível e que os cálculos estão incorretos.

Esclareça-se que o depósito para recurso é feito, justamente, quando o contribuinte não se conforma com a exigência do Fisco. Pressupõe inconformismo com a cobrança do débito tributário. No caso sob análise, não atendeu, portanto, ao disposto no Art.138 do CTN.

Não foi esta, seguramente, a postura da recorrente quando fez voluntariamente a denúncia da infração que cometera. Sobre o assunto, preleciona o tributarista Bernardo Ribeiro de Moraes:

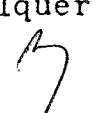
"Para caracterizar a denúncia espontânea, portanto mister se faz a presença, em conjunto, dos seguintes elementos:

- a) o interessado deve comunicar à autoridade administrativa a existência da infração. A denúncia espontânea se refere à infração;
- b) essa comunicação deve ser espontânea, isto é, deve ser apresentada antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionada com a respectiva infração. Eis o conceito de espontaneidade, ligado não à vontade do contribuinte mas à ação (procedimento) da autoridade administrativa relativamente à determinada infração. É o que dispõe o parágrafo único do art. 138 do código tributário nacional. O início de uma fiscalização geral não impede a espontaneidade da denúncia;
- c) essa comunicação deve ser acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e demais ônus decorrentes do tempo (juros de mora e correção monetária); ou do depósito da importância pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

A exclusão da responsabilidade, pela denúncia espontânea, se prende à infração. (Compêndio de Direito Tributário, Rio de Janeiro, Forense, 1987, Pág.727)"

Ainda, sobre a matéria, diz Aliomar Baleeiro:

"EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE PELA CONFISSÃO. - Libera-se o contribuinte ou responsável e, ainda mais, representante de qualquer deles, pela denúncia es-



Acórdão nº-CSRF/03-01.655

pontânea da infração acompanhada, se couber no caso, do pagamento do tributo e juros moratórios, devendo segurar o Fisco com depósito arbitrado pela autoridade de se o quantum da obrigação fiscal ainda depender de apuração.

Há nessa hipótese, confissão e, ao mesmo tempo, desistência do proveito de infração. (Direito Tributário Brasileiro, Rio de Janeiro, Forense, 6a. Edição, 1974, Pág. 438)"

Ainda, a lição do saudoso Fábio Fanucchi:

"Em qualquer circunstância, é possível excluir-se a responsabilidade por infrações, embora seja impossível, quando a lei fixar, excluir a responsabilidade pelo crédito tributário. Basta, para tanto, que o responsável denuncie espontaneamente a infração, pagando, se for o caso, o tributo devido, os juros de mora, ou efetuando depósito da importância que for arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração (art. 138 do CTN). Todavia, para que seja válida a denúncia, capaz de elidir punições, portanto, é necessário que se antecipe a qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração (parágrafo do artigo 138 do CTN). Há legislações específicas (IPI) que detalham quais os atos fiscais capazes de excluir a espontaneidade da denúncia. É verdade que esse detalhamento é capaz, por vezes, de se transformar em uma desvantagem, desde que não se estabeleçam limites para a autuação fiscal. Por exemplo: a legislação citada impede que o sujeito passivo, depois de iniciada a fiscalização geral, se auto-denuncie por práticas incorretas. Sempre que a fiscalização se estende por longo período de tempo (e isso ocorre com frequência), o impedimento permanece e cria situação intolerável e injusta para o fiscalizado. Por isso que o justo está expresso no Código Tributário Nacional, sendo a espontaneidade excluída tão só quando o procedimento administrativo ou a medida de fiscalização estejam especificamente relacionados com a infração. É o que significa a ordem



Acórdão nº-CSRF/03-01.655

do parágrafo do artigo 138 do CTN. (Curso de Direito Tributário Brasileiro. Ed. Resenha Tributária, 3a. Edição, 1975, Pág. 261/62)"

No recurso a empresa faz um histórico sobre as controvérsias envolvendo a denúncia de infrações feitas por transportadores.

Entendo que, para acatar a denúncia de uma infração, necessário se faz o atendimento daqueles requisitos do art. 138 do CTN. Cabe, assim, a análise, passo a passo, do que ocorreu neste processo.

1. A empresa confessou que, na descarga do navio, houve falta de mercadoria, o que caracteriza infração sujeita à penalidade de 50% sobre o valor do imposto incidente sobre a mercadoria. Quando se constata que determinada mercadoria não entrou regularmente no território aduaneiro, ainda assim considera-se que ela nele entrou, surgindo o fato gerador do imposto de importação, conforme prevê o art. 23, parágrafo único do Decreto-lei nº 37/66. A empresa, ao fazer a comunicação da falta, atendeu a um dos pressupostos indicados no art. 138 do CTN - denúncia da infração pelo próprio infrator.

2. Quando confessou a irregularidade, a recorrente solicitou que fosse feito o arbitramento porque a fixação do valor do imposto dependeria de apuração a ser feita pela repartição. A empresa não poderia, no mesmo instante em que se auto-denunciou, pagar ou efetuar depósito por não conhecer o "quantum" devido. Isto foi feito pela repartição quando em 12.07.88 fez a conferência final do manifesto (fls. 59/62) e lavrou o Auto de Infração de fls. 58. Ali está fixado o valor apurado pela Inspetoria, à vista dos cálculos por ela procedidos. Ao receber o Auto de Infração a recorrente passou a ter o valor apurado pelo Fisco conforme pedira. De posse desses elementos, se concordasse com o valor apurado, deveria pagá-lo. Não concordando, deveria pagar o que entendesse correto, para atender ao que preve o art. 138 do CTN. A discussão, se houvesse, seria em relação à diferença entre o que o Fisco exigiu e o que a empresa considerou correto. Assim, não efetuando o pagamento mas, apenas, depositando o valor apurado pela repartição, a empresa não cumpriu o requisito estabelecido pelo art. 138 do CTN, contrariando seu próprio pedido de apuração do valor do imposto.

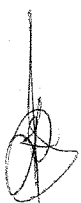


3. A comunicação da denúncia foi feita antes da conferência final do manifesto, procedimento fiscal destinado a apurar as faltas de mercadorias pelo confronto entre os volumes manifestados e os descarregados, segundo dados fornecidos pela Cia. Docas. A matéria foi bem estudada pelo ilustre conselheiro desta CSR Dou-
tor José Façanha Mamede. Transcrevo e a este incorporo, parte do voto por ele proferido, como relator, no Acórdão nº CSR/03-1.473/87, verbis:

"Enganam-se, assim, "data venia", os que entendem que, após a visita aduaneira, não há mais possibilidade de denúncia espontânea de faltas ou acréscimos na descarga, pelo sujeito passivo. Primeiramente, porque a visita aduaneira não é procedimento fiscal relacionado com a infração a que se reporta o parágrafo único do art. 138 do CTN. Em segundo lugar, porque o termo de visita não preenche os requisitos de um termo de início de procedimentos fiscal previstos no art. 7º do Decreto 70.235/72.

Explico. O Regulamento Aduaneiro, por seu artigo 476, define o procedimento para constatar falta ou acréscimo de volume ou mercadoria entrada no território aduaneiro como o "confronto do manifesto com os registros de descarga". Este é o "procedimento fiscal relacionado com a infração". Ora, se a visita aduaneira é anterior à descarga, como pode proceder ao confronto do manifesto com os registros de descarga? É impossível. Mais. A Conferência Final de Manifesto dá-se, comumente, mais de sessenta dias após a descarga do veículo transportador. Na maioria dos casos, pois, o termo de visita, mesmo se considerado Termo de Início de Fiscalização, estaria inócuo, face ao disposto no § 2º do art. 7º do Decreto nº 70235/72, que fixa para o Termo de Início o prazo de sessenta dias.

Da mesma forma, se a repartição processante dispõe das folhas de descarga e não efetua o seu confronto com o manifesto nem dá ciência ao sujeito passivo da constatação da irregularidade - falta ou acréscimo de mercadoria - não se configura o início do procedimento fiscal previsto no art. 7º do Decreto



nº 70.235/72. Assim, uma anterior comunicação feita pelo sujeito passivo caracteriza a denúncia espontânea."

Dessa forma, não vejo como acatar a denúncia da infração feita pela recorrente, visando a excluir a penalidade aplicada, uma vez que ela não cumpriu todos os requisitos estabelecidos no artigo 138 do CTN, especificamente o pagamento do tributo devido, mesmo depois de este ser apurado pela Inspeção, conforme ela própria pedira.

Quanto ao item 2 -

Esta matéria se refere à aplicação da taxa de câmbio na conversão de moeda estrangeira, em moeda nacional, para efeito de cálculo do Imposto de Importação devido pelo transportador, quando apurada falta de mercadoria na descarga do navio.

A recorrente alegou que a data correta para se fixar o momento da conversão deve ser, alternativamente:

1. a data da entrada da mercadoria no território nacional e esta se configura quando da chegada ao porto de destino da carga, ou

2. a data em que a autoridade aduaneira tomou conhecimento da falta, com o oferecimento, pela recorrente, da denúncia espontânea.

Trata-se, aqui, da fixação do aspecto temporal do fato gerador do Imposto de Importação: se o fixado pelo art. 19 do CTN, ou pelo art. 23, parágrafo único do Decreto-lei nº 37/66.

O tributarista Bernardo Ribeiro de Moraes assim se posiciona, genericamente:

"A obrigação tributária tem sua base no respectivo fato gerador, isto é, na situação definida em lei necessária e suficiente para lhe dar nascimento. Concretizada a hipótese legal de incidência tributária, tem-se a consequência jurídica desejada (nasce a obrigação tributária).

Assim, uma vez recebida a competência tributária, a entidade tributante tem necessidade de editar lei ordinária para instituir o tributo desejado, definindo o fato gerador da respectiva obrigação, que terá como objeto o tributo. A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, cabendo à entidade públi-

ca tributante definir, em lei, o fato gerador da obrigação, instrumento legítimo para criar a respectiva obrigação tributária. A lei a que nos referimos é a lei tributária substantiva, formal, ato emanado do Poder Legislativo.

O fato gerador da obrigação tributária deve ser definido em lei, conforme determina o princípio da legalidade tributária. Sem previsão legal não se configura o fato gerador da obrigação tributária.

Para definir o fato gerador da obrigação tributária, o legislador ordinário é livre, devendo respeitar, naturalmente, em razão da hierarquia das leis, as limitações contidas na Constituição e na lei complementar. O legislador, assim, escolhe livremente os fatos que julgue idôneos para dar origem à obrigação tributária, respeitados apenas os limites do ordenamento positivo. A ação do legislador, na escolha, é comandada pela racionalidade e discricionariedade, como querem FERNANDO SAINZ DE BUJANDA, ACHILLE DONATO GIANNINI, VICENTE ARCHE, etc. Obedecendo, assim, ao objeto da espécie tributária, contido na discriminação constitucional de rendas, o legislador ordinário define o fato gerador da obrigação tributária.

Tal definição é simples. A norma jurídica tributária, como qualquer norma jurídica, eminentemente normativa, oferece uma hipótese de incidência que liga certas circunstâncias de fato a determinados e feitos jurídicos (comando da norma). No caso, o legislador ordinário tributário define a hipótese de incidência (fato gerador), atribuindo a esse pressuposto de fato o efeito jurídico de dar nascimento à obrigação tributária. Assim, vemos que a figura do fato gerador da obrigação tributária se prende, inicialmente, ao mundo dos fatos e não ao mundo jurídico, referindo-se a algo (fato) que poderá ou não se concretizar. Neste último caso, teremos o nascimento da obrigação tributária." (fls. 144).

"Quais seriam esses elementos constitutivos do fato gerador da obrigação tributária, sem os quais não haverá a produção do efeito jurídico desejado?

A doutrina costuma classificá-los em dois grupos, por nós também admitidos, a saber:

- a) elemento OBJETIVO, representado pela situação de fato, com seus elementos material, espacial, temporal e quantitativo;
- b) elemento SUBJETIVO, representado pelos sujeitos da relação jurídica, o sujeito ativo e o sujeito passivo.

Nesse enfoque, todos os elementos (subjetivos e objetivos) da obrigação tributária estão reunidos no conceito do fato gerador da respectiva obrigação.

Não podemos negar que esse elemento objetivo do fato gerador da obrigação tributária contém diferentes elementos constitutivos: um elemento material, propriamente dito; um elemento espacial; um elemento temporal; e um elemento quantitativo.

Vejamos, então, como se apresentam esses elementos que compõe o elemento OBJETIVO do fato gerador da obrigação tributária:

- a) o elemento material propriamente dito é representado pela descrição da situação de fato que pode ser constituída livremente pelo legislador;
- b) o elemento espacial é que permite determinar, em função do território, o local da ocorrência de fato gerador, e, em consequência, o local da incidência da lei tributária;
- c) o temporal, representado pelo espaço de tempo ou o momento que se deve levar em conta para a concretização do fato gerador da respectiva obrigação. Esse elemento indica o momento em que se deve considerar concretizado o fato gerador da respectiva obrigação. Se a lei tributária não explicar esse elemento temporal, entende-se que o momento a ser considerado é o da concretização do pressuposto de fato (o elemento temporal acha-se aqui, implícito). O pressuposto de fato da obrigação tributária pode abrigar diversos fatos que, em relação ao tempo, podem ser contemporâneos ou de sucessividade imediata. Compete, então, ao le-

gislador, quando julgar conveniente, determinar o espaço de tempo necessário para a concretização do respectivo fato gerador;

d) o quantitativo, representado por uma expressão econômica, por algo que permita medir os bens materiais ou imateriais que fazem parte ou estão relacionados com o fato gerador da obrigação tributária em questão. Este fato gerador passa, com tal elemento, a ser mensurável." (Compêndio de Direito Tributário, Forense, 1987, fls. 550/551).

A Constituição brasileira outorgou, à União, a competência privativa para instituir o Imposto sobre Importação de produtos estrangeiros (art. 21, I. CF de 1967 e art. 153, I da CF de 1988).

O Código Tributário Nacional, lei complementar à Constituição assim dispõe em seu art. 19, verbis:

"Art. 19 - O imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros tem como fato gerador a entrada destes no território nacional."

Este dispositivo complementou o que determinara a Lei Maior, estabelecendo o que se configura como fato gerador do referido imposto, de forma abrangente.

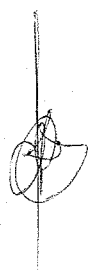
O Decreto-lei nº 37/66, que instituiu o Imposto de Importação dispõe, verbis:

"Art. 1º - O imposto de importação incide sobre mercadoria estrangeira e tem como fato gerador sua entrada no Território Nacional.

Parágrafo único - Considerar-se-á entrada no Território Nacional, para efeito de ocorrência do fato gerador, a mercadoria que constar como tendo sido importada e cuja falta venha a ser apurada pela autoridade aduaneira."

"Art. 23 - Quando se tratar de mercadoria despachada para consumo, considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro, na repartição aduaneira, da declaração a que se refere o artigo 44.

Parágrafo único - No caso do parágrafo único



Acórdão nº-CSRF/03-01.655

co do artigo 1º, a mercadoria ficará sujeita aos tributos vigorerantes na data em que a autoridade aduaneira apurar a falta ou de la tiver conhecimento."

Aliás, para maior clareza, transcrevo ementa e parte do voto proferido pelo eminente Ministro-Presidente do Supremo Tribunal Federal, Rafael Mayer no agravo Regimental nº 110677-8/86, verbis:

"EMENTA: - Imposto de importação. Mercadoria em falta. Art. 23, parágrafo único do Decreto-lei nº 37/66. Art. 19 do CTN.

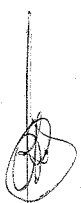
Inexistente contradição ou antinomia entre a norma genérica do art. 19 do CTN e a norma específica do parágrafo único do art. 23 do DL 37/66."

"VOTO: O SENHOR MINISTRO RAFAEL MAYER (RELATOR):-

Deduz-se da análise do parágrafo único do art. 23 do Decreto-lei nº 37/66, em combinação com o parágrafo único do art. 1º do mesmo diploma legal, considerar-se fato gerador do imposto de importação, tendo-se como ingressada no território nacional, a mercadoria que conste como importada e no entanto se apure como faltante. A constatação da falta, mediante o procedimento de sua apuração ou pelo conhecimento imediato é que fixam o momento de configuração do fato gerador e, de conseguinte, da incidência dos tributos vigorerantes à época.

Ora, o parágrafo segue a sorte da cabeça do dispositivo, e não há diferenciá-lo para recusar a abrangência do entendimento pacífico nesta Corte no sentido de que inexistente "contradição ou antinomia entre a norma genérica do art. 19 do CTN e a norma específica do art. 23 do DL 37/66, posto que a necessária caracterização de um necessário momento naquele não previsto, e o condicionamento de indeclináveis providências de ordem fiscal, não a desfiguram nem a contraditam, porém, a complementam para tornar precisa, no espaço, no tempo, e na circunstância, a ocorrência do fato gerador" (RE 91.337-RTJ 96/1336)."

Trago à colação parte do voto proferido pelo ilustre

 Conselheiro desta CSRF Hélio Loyolla de Alencastro, sobre a matéria, verbis:



Acórdão nº-CSRF/03-01.655

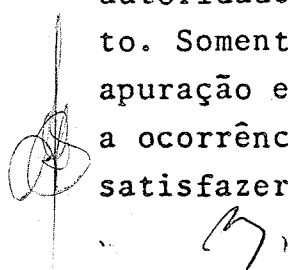
"Por outras palavras, o art. 19 do CTN e, igualmente, o art. 1º do DL 37/66 definem o núcleo da hipótese de incidência do I.I., enquanto o "caput" e o p.º., do art. 23 deste último diploma legal estatuem as coordenadas de tempo para que se dê tal ocorrência, respectivamente nos casos de mercadorias despachadas para consumo ou cuja falta for apurada pela autoridade aduaneira, ante o cotejo entre o manifesto e os registros da descarga.

Sobre a matéria, há pouco tive oportunidade de pronunciar-me, pelo que, com a devida vênia, transcrevo voto proferido no julgamento do recurso nº RP/303-0.923 ("verbis"):

"No magistério de Alfredo Augusto Becker, a regra jurídica de tributação que tenha escolhido o fato material da introdução de uma coisa, dentro de uma zona geográfica ou política, terá criado tributo com o gênero jurídico de imposto de importação.

Tanto o CTN quanto o Decreto-lei nº 37/66 dispõem que o I.I. incide sobre mercadoria ou produto de origens estrangeira e tem como fato gerador sua entrada no território nacional.

Tal núcleo, no entanto, é subordinado à ocorrência de coordenadas de tempo e de lugar para que se realize, em concreto, a hipótese de incidência do tributo. No caso do fato gerador presumido do I.I. (P.º., art. 1º do DL nº 37/66), a coordenada de tempo, para que se dê a incidência da norma de tributação respectiva, está fixada na data em que a autoridade aduaneira apurar a falta de mercadoria ou dela tiver conhecimento; fica, assim o produto sujeito aos encargos tributários vigorantes nessa data e, por via de consequência, a taxa de câmbio aplicável é a vigente nesse dia. Referido momento dá-se no entanto, quando houver conhecimento pleno da falta e isso só ocorre quando a autoridade está em condições de formalizar o lançamento. Somente aí portanto, após todo um procedimento de apuração e dispondo dos elementos de convicção sobre a ocorrência do evento, pode compelir o responsável a satisfazer o crédito; a simples representação do fun-



cionista da mesa ou banca do manifesto, ainda não fornece base legal a autoridade para formalizar a exigência; tal peça processual, é apenas uma constatação preliminar, sujeita a marchas e a contra-marchas tendo o condão, unicamente, de indicar o procedimento de apuração do evento.

Por seu turno, o Decreto nº 91.030/80 (RA) dispõe, em seus arts. 87, II, "c", 107, "caput" e p.º, que, para efeito de cálculo do imposto, considera-se ocorrido o fato gerador do I.I. no dia do lançamento correspondente, quando se tratar de falta apurada pela autoridade aduaneira, e que se considera apurado o fato na data do lançamento do c.t. respectivo."

O assunto também já foi abordado pelo ilustre Conselheiro desta CSRF, Doutor Edwaldo Reis da Silva, relator do Acórdão nº CSRF/03-01.553/88, quando assim pronunciou:

"Em reiterados julgados de casos da mesma espécie, este Colegiado já firmou o entendimento de que, relativamente às faltas ocorridas já na vigência do Decreto nº 91.030/85, que aprovou o Regulamento Aduaneiro, deverá ser utilizada, no cálculo do I.I. devido, a taxa de câmbio vigorante à data da apuração, considerada como tal a do lançamento respectivo, de acordo com o disposto nos arts. 87, II, c e 107, parágrafo único, do citado Regulamento ... Assim, e de acordo com o entendimento já firmado por esta Instância Especial, tenho por aplicáveis à espécie as normas dos arts. 87 e 107 do Regulamento Aduaneiro."

O entendimento do eminente Conselheiro desta CSRF, Doutor Hamilton de Sá Dantas, relator do Acórdão nº CSRF/303-01.471/88, também foi no mesmo sentido, verbis:

"Quanto à taxa de câmbio a incidir, igualmente, inclino-me, por mais consentânea e lógica, de acordo com o que vem entendendo a maioria do Colegiado, ou seja, com a data em que a autoridade fazendária toma conhecimento da falta ocorrida, isto é, na sua apuração temporal, conforme sustentado pelo procurador da Fazenda Nacional."

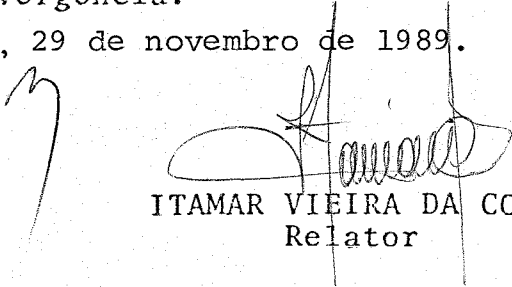
Vê-se que a matéria é pacífica no âmbito desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme diversos acórdãos, den-

Acórdão nº-CSRF/03-01.655

tre os quais os seguintes: Acórdão nº CSRF/03-01.471, 01.481, ,
01.491, 01.504, 01.510, 01.553 e 01.600.

Por todo o exposto e considerando tudo o mais que
do processo consta, voto no sentido de negar provimento ao re-
curso especial de divergência.

Brasília, 29 de novembro de 1989.



ITAMAR VIEIRA DA COSTA
Relator