



MINISTÉRIO DA FAZENDA

CMVG

Sessão de 29 de setembro de 1989

ACORDÃO Nº-CSRF/03-01.613

Recurso nº RP/301-0.117 e RD/301-0.088

Recorrente FAZENDA NACIONAL e PROCURADORIA DE SERVIÇOS MARÍTIMOS CARDOSO & FONSECA

Recorrida PRIMEIRA CÂMARA DO TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

SUJEITO PASSIVO: PROCURADORIA DE SERVIÇOS MARÍTIMOS CARDOSO & FONSECA e FAZENDA NACIONAL

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. Falta de mercadoria importada. Conferência final de manifesto. Comprovada a espontaneidade da denúncia e a efetivação, em tempo hábil, pelo sujeito passivo responsável, do depósito do valor do tributo considerado devido (I.I.), configura-se a hipótese prevista no art. 138 e seu parágrafo único, do CTN (exclusão da penalidade).

FATO GERADOR do I.I. correspondente: considera-se ocorrido na data da apuração da falta, assim entendida a do lançamento respectivo (arts. 87 e 107 do R.A. - Decreto nº 91.030/85).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL e PROCURADORIA DE SERVIÇOS MARÍTIMOS CARDOSO & FONSECA.

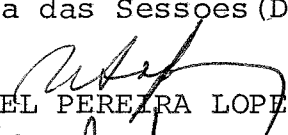
ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos: (a) negar provimento ao RP/301-0.117, vencidos os Cons. Itamar Vieira da Costa (Relator) e Hélio Loyolla de Alencastro; (b) negar provimento ao RD/301-0.088, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado, vencidos os Cons. Hamilton de São Dantas, Paulo César de Ávila e Silva e Sebastião Rodrigues Cabral, que davam provimento para considerar a taxa cambial da

v.v

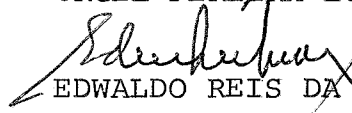


data da denúncia espontânea. Designado Relator para o Acórdão o Cons.
Edwaldo Reis da Silva.

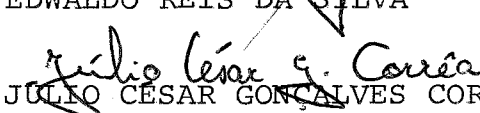
Sala das Sessões (DF), em 29 de setembro de 1989.


URGEL PEREIRA LOPES

- PRESIDENTE


EDWALDO REIS DA SILVA

- RELATOR DESIGNADO


JULIO CÉSAR GONÇALVES CORREA

- PROCURADOR DA FAZENDA
NACIONAL

Ausente justificadamente o Conselheiro PAULO AFFONSECA DE BARROS FA
RIA JUNIOR.

PROCESSO Nº : 10.711-002.454/87-69

RECURSO Nº : RP/301-0.117 e RD/301-0.088

ACÓRDÃO Nº CSRF/03-01.613

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL E PROCURADORIA DE SERVIÇOS MARÍTIMOS CARDOSO
E FONSECA

RECORRIDA : PRIMEIRA CÂMARA DO TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

R E L A T Ó R I O

A Egrégia 1a. Câmara do 3º Conselho de Contribuintes prolatou decisão através do Acórdão nº 301-25.830, de 22.09.88, com a seguinte ementa (fls. 86):

"Conferência final de manifesto.
Falta de mercadoria na descarga - carne bovina em peças ensacadas.
Rejeitada a preliminar de ilegitimidade de parte passiva "ad causam".
Descabimento da isenção que é dirigida ao importador e não ao transportador.
Acolhimento da denúncia espontânea para efeito da exclusão da multa.
Recurso parcialmente provido, quanto à multa apen^{as}, pelo voto de qualidade."

A Procuradoria da Fazenda Nacional, não se conformando com a decisão proferida, apresentou recurso a esta CSRF (RP/301-0.117) com os seguintes argumentos (fls. 92/93):

- a) o art. 138, do CTN, não considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização;
- b) a visita aduaneira é medida de fiscalização nos termos do art. 35, do Regulamento Aduaneiro. O momento adequado para declarar o que for de interesse de fiscalização é, portanto, o da visita;

Notificada, a empresa Procuradoria de Serviços Marítimos Cardoso e Fonseca, tempestivamente, protocolizou contra-alegações em relação ao RP acima como, também, recurso especial de divergência a esta CSRF (RD/301-0.088).

Sobre o recurso da Procuradoria da Fazenda Nacional contra-argumentou que (fls. 99/100):

- a) a matéria já foi exaustivamente examinada por esse D. Colegiado, que chegou ao pacífico entendimento, firmando farta jurisprudência a respei-

3.

to, no exato sentido de que a visita aduaneira não se trata de procedimento, administrativo ou fiscal, diretamente relacionado com a infração. Não se configura, assim, a hipótese prevista no parágrafo único do citado art. 138 do CTN;

b) desnecessárias, portanto, maiores discussões em torno da matéria, reportando-se, a propósito, aos fundamentos estampados no Voto que integra o Acórdão nº 301-25.804 de 26/07/88 da mesma C. Câmara recorrida, com idêntico entendimento do Acórdão nº CSRF/03-01.491 de 21/09/87;

c) restou demonstrado que a decisão está perfeita, na parte que excluiu a penalidade, não merecendo, deste modo, a reforma pretendida no recurso ora promovido pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

No que se refere ao recurso especial de divergência diz que (fls. 112/113):

a) a taxa cambial aplicável ao caso, segundo o disposto nos artigos 19, 143 e 144 do citado CTN, são pode ser a vigente na data da entrada do veículo transportador no porto do Rio de Janeiro;

b) em último caso, seria aplicável a taxa vigente na data do CONHECIMENTO DA FALTA pela Repartição, ou seja, quando da apresentação da DENÚNCIA ESPONTÂNEA pela Recorrente, de acordo com as disposições do art. 23, parágrafo único, do Dec.-lei 37/66, conforme já decidiu essa E.Câmara Superior de Recursos Fiscais em inúmeros julgados sobre a matéria.

Juntou como paradigmas os Acórdãos com as seguintes ementas (fls. 114 e 121):

"CONFERÊNCIA FINAL DE MANIFESTO - Acolhida a denúncia espontânea apresentada - Taxa de câmbio vigente na data da entrada do navio no território nacional."

"FALTA DE MERCADORIA IMPORTADA. Divergência suscitada quanto à data-base para o cálculo da exigência tributária.

Denúncia espontânea. Ante essa confissão, há que se considerar como correta e legal (parágrafo único, do art. 23, do Decreto-lei nº 37/66) aquela em que se materializou a espontaneidade.

Recurso que se nega provimento."

A Procuradoria da Fazenda Nacional juntou contra-razões ao RD, com base em voto proferido pelo ilustre Conselheiro Hêlio Loyolla de Alencastro no julgamento do RD/302-0.084 em que enfatiza (fls. 134/137):

a) a matéria já se encontra bastante dissecada e foi abordada, inclusive, pela nossa Corte Suprema, ao pronunciar-se pela nossa Corte Suprema, ao pronunciar-se pela inexistência de contradição ou antinomia entre a norma genérica do art. 19 do CTN e a norma específica do parágrafo único do art. 23 do DL nº 37/66, em decisão un. de Agravo de Instrumento nº 110.677-8-RJ;

7.

b) o art. 19 do CTN e, igualmente, o art. 1º do DL. nº 37/66 definem o núcleo da hipótese de incidência do I.I., enquanto o "caput" e o p. ú., 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;

c) no caso do fato gerador presumido do I.I. (p.ú., 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 vigente nessa data e, por via de consequência, a taxa de câmbio aplicável é a vigente nesse dia;

d) quanto à data de oferecimento da denúncia espontânea - também postulada pela interponente do RD como marco delimitador da taxa de câmbio aplicável na conversão da moeda estrangeira -, pelo próprio fundamento do voto, não pode o argumento ser acolhido; a auto-acusação - na hipótese de ser formalizada no momento oportuno e feita com observância dos requisitos do art. 138 do CTN - tem apenas o condão de excluir a responsabilidade pela infração, vale dizer, elimina a pena imposta pela transgressão da norma."

É o relatório.

7.

Acórdão nº-CSRF/03-01.613

VOTO VENCEDOR DO CONSELHEIRO EDWALDO REIS DA SILVA

Discordo do voto do Conselheiro Itamar Vieira da Costa, ilustre relator do feito, apenas no tocante à penalidade em questão, prevista no art. 106, II, d, do Decreto-lei nº 37/66 (art. 521, II, d, do R.A. - Decreto nº 91.030/85), por "falta" de mercadoria constante como importada.

Como visto no relatório, supra, gira a controvérsia em torno da caracterização ou não, na hipótese sob exame, de "denúncia espontânea" da referida infração.

Admitiu a douta Câmara recorrida a espontaneidade da denúncia e, nos termos do art. 138 e seu parágrafo único do CTN, determinou a exclusão da penalidade aplicada, como se vê dos fundamentos do respectivo voto condutor (fls. 88), que me permito endossar, da lavra da ilustre relatora do feito, conselheira Maria Lúcia Silva Castelo Branco:

"Em obediência ao disposto no art. 138, parágrafo único, do CTN, temos adotado nesta Câmara o entendimento de que, tendo o sujeito passivo denunciado a infração anteriormente ao início de qualquer procedimento fiscal, não se há de lhe aplicar a penalidade prevista no art. 106, II, "d", do Decreto-lei nº 37/66 (art. 521, II, "d", do RA).

Entendo que só a Conferência Final de Manifesto, por ser a maneira própria de a autoridade aduaneira tomar conhecimento da falta ou acréscimo de mercadoria, pode ser considerada como início do procedimento fiscal relacionado com a infração.

No caso em tela, o sujeito passivo denunciou a irregularidade antes de efetuada a Conferência Final de Manifesto, havendo, inclusive, procedimento competente depósito, tudo de conformidade como o disposto no art. 138 e seu parágrafo único, do CTN.

Sen 

Acórdão nº-CSRF/03-01.613

Por tais motivos, deve-se reconhecer ao sujeito passivo o direito de eximir-se da multa, dando-se em consequência, provimento parcial ao Recurso, para excluir a penalidade do art. 106, II, "d", do Decreto-lei nº 37/66 (art. 521, II, "d", do RA), face à denúncia espontânea.

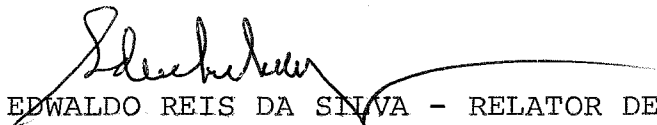
No que diz respeito ao restante da matéria discutida nos autos, acompanho o voto do relator originário."

Esta Câmara Superior, através de numerosas e reiteradas decisões, prolatadas no julgamento de casos da mesma espécie deste, já firmou entendimento nesse mesmo sentido, não trazendo a digna Procuradora recorrente, data venia, novos elementos capazes de ensejar a alteração de tal jurisprudência.

No presente caso, a denúncia foi apresentada à repartição em data de 03.11.86 (v. processo apenso, fl. 1), e o procedimento administrativo fiscal respectivo (conferência final de manifesto) somente teve início a 19.06.87, conforme Intimação de fls. 21, havendo o sujeito passivo responsável efetuado o depôsito do valor do tributo "arbitrado" pela autoridade fiscal (fls. 31). Configuram-se, portanto, no caso, os pressupostos de admissibilidade da denúncia, para efeito de produção dos efeitos previstos no art. 138 do CTN: a anterioridade ao início de procedimento fiscal e o depósito do valor do tributo exigido.

Isto posto, nego provimento a ambos os recursos especiais. ¶

Brasília-DF, em 29 de setembro de 1989


EDWALDO REIS DA SILVA - RELATOR DESIGNADO

Acórdão nº-CSRF/03-01.613

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO ITAMAR VIEIRA DA COSTA

O processo está consubstanciado em duas partes:

1. Recurso nº RP/301-0.117

1.1. A matéria discutida e a denúncia espontânea apresentada pela empresa e acatada pela Câmara recorrida (fls. 92/93)

1.2. Contra-alegações da empresa ao RP (fls. 99/
/100)

2. Recurso nº RD/301-0.088

2.1. Neste RD a interessada se insurge contra a aplicação da taxa de câmbio vigente por ocasião do lançamento do crédito tributário. Pretende ela a aplicação da taxa vigente na data da entrada do navio no respectivo porto ou, alternativamente, na data em que a autoridade tomou conhecimento da falta, isto é, da denúncia espontânea (fls. 112/113)

2.2. Contra-razões da Procuradoria da Fazenda Nacional (fls. 134/137).

Análise do recurso da Procuradoria da Fazenda Nacional

O assunto tem merecido acurado estudo tanto nas Câmaras que compõem o Terceiro Conselho de Contribuintes quantones ta Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Entendo que qualquer análise a respeito deve levar em consideração cada disposição do artigo 138 do Código Tributário Nacional que diz:



Acórdão nº-CSRF/03-01.613

"Art. 138 - A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único - Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Como se vê, há vários pressupostos, cumulativos, para que seja aceita a confissão do contribuinte ou do responsável pela infração. Deve haver uma comunicação, por escrito, à autoridade fiscal, da existência da infração, acompanhada da prova do pagamento do imposto ou do depósito da importância arbitrada pelo Fisco. Além disto deve ser feita a confissão antes de qualquer procedimento fiscal relacionado com a infração.

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 de depósito da



Acórdão nº-CSRF/03-01.613

importância pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

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

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 espontânea da infração acompanhada, se couber no caso, do pagamento do tributo e juros moratórios, devendo segurar o Fisco com depósito arbitrado pela autoridade se o quantum da obrigação fiscal ainda depender de apuração. Há nessa hipótese, confissão e, ao mesmo tempo, desistência do proveito da 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 a 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 a 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 prã

Acórdão nº-CSRF/03-01.613

ticas 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 do parágrafo do artigo 138 do CTN. (Curso de Direito Tributário Brasileiro. Ed. Resenha Tributária. 3a. Edição, 1975, Pág. 261/621."

No caso sob análise foram cumpridos ... esses quesitos?

Vejamos:

1) A empresa apresentou a denúncia sobre a irregularidade ao órgão fazendário em 17.09.86, conforme consta do processo apenso, nº 10711.005353/86-87, fls. 01.

2) A comunicação foi feita antes da conferência final do manifesto, procedimento fiscal destinado a apurar faltas e/ou acréscimos de mercadorias pelo confronto entre os volumes manifestados e os descarregados (fls. 48).

3) Não houve pagamento do imposto devido, mas depósito à disposição da SRF (fls. 58).

Quanto ao item 1 precedente entendo não haver dúvida nem divergências entre as partes. Já em relação aos itens 2 e 3 existem controvérsias.

A ilustre procuradora invoca o art. 31 do Regulamento Aduaneiro e o ADN/CST nº 04/86, que transcrevo, verbis:

Art. 31 - As operações de carga, descarga ou transbordo de veículo procedente do exterior só poderão ser executadas depois de formalizada a sua entrada no porto, aeroporto ou na repartição que jurisdicionar o ponto de fronteira alfandegado.

§ 1º - Para efeitos fiscais, considera-se formalizada a entrada do veículo quando encerrada a visita e lavrado o respectivo termo de entrada."



Acórdão nº-CSRF/03-01.613

"ADN/CST nº 04/86 - O COORDENADOR DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso de suas atribuições, tendo em vista o disposto no artigo 138, parágrafo único, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN), e

Considerando que, nos termos do artigo 31 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 05 de março de 1985, a formalização da entrada de veículo procedente do exterior é procedimento administrativo que dá início aos controles fiscais em relação à carga transportada, DECLARA, em carâter normativo, às unidades descentralizadas e aos demais interessados, que, depois de formalizada a entrada de veículo procedente do exterior, não mais se tem por espontânea a denúncia de infração imputável ao transportador ou ao responsável pelo veículo, relativa à carga neste transportada."

Já o art. 36 do mesmo Regulamento diz:

"Art. 36 - A visita será encerrada com a lavratura do termo de entrada do veículo, de acordo com modelo aprovado pela SRF."

É de se concluir, portanto, que a recorrente se reportou ao termo de visita aduaneira, quando se refere à formalização da entrada do veículo como procedimento administrativo que dá início aos procedimentos fiscais em relação à carga transportada.

Transcrevo e a este incorporo, parte do voto proferido pelo ilustre Conselheiro relator, Doutor José Façanha Mamede, que resultou o Acórdão nº CSRF/03-01.473/87, 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 procedimento fiscal previstos no art. 7º do Decreto 70.235/72.

Explico. O Regulamento Aduaneiro, por seu artigo 476, define o procedimento para constatar

Acórdão nº-CSRF/03-01.613

falta ou acréscimo de volume ou mercadoria entrada no território aduaneiro como "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."

No que se refere ao item 3, vejo que não foi cumprido o mandamento do artigo 138 do CTN. Na petição em que faz sua confissão, a empresa pede à repartição que "se digne de arbitrar o valor do imposto correspondente, face depender de apuração por essa repartição, notificando em seguida a requerente para, no prazo de trinta dias efetuar o pagamento e/ou depósito nos termos da mencionada lei (Processo nº 0711.006.522/86-88) - fls. 01). Ora, depois de feito o que a empresa entende por arbitramento (fls. 22), já conhecido o valor fixado pela repartição como ela pedira, só restava um caminho: pagar. Se não concordou com a apuração feita pelo Fisco é porque haveria outra correta. Então deveria pagar segundo a forma que entendeu correta para cumprir a determinação do art. 138 do CTN.

Análise do recurso especial de divergência

"A matéria que ensejou o recurso especial de

Acórdão nº-CSRF/03-01.613

divergência interposto pela empresa, assim como as contra-razões apresentadas pela Procuradoria da Fazenda Nacional, 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 a purada falta 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 pública 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



Acórdão nº-CSRF/03-01.613

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 de ordenamento positivo. A ação do legislador, na escolha, é comandada pela racionalidade e discricionariedade, como querem FERNANDO SAINZ DE BUJANDA, ACHILLE DONATO GIANINI, 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 efeitos 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 su

3.

Acórdão nº--CSFF/03-01.613

jeitos 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 do fato gerador, e, em consequência, o local da incidência da lei tributária.

c) O temporal, representado pelo espaço de tempo ou 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 explicitar 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 legislador, quando julgar conveniente, determinar o espaço de tempo do necessário para a concretização do respectivo fato gerador.

d) 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



Acórdão nº-CSRF/03-01.613

obrigação tributária em questão. Este fato gerador passa, com tal elemento, a ser mensurável." (Compêndio de Direito Tributário, Fôrense, 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 configurara 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, considerar-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 do artigo 1º, a mercadoria ficará sujeita aos tributos vigorantes na data em que a autoridade aduaneira apurar a falta ou dela tiver conhecimento."



Acórdão nº-CSRF/03-01.613

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. 19 do mesmo diploma legal, considera-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 consequente, da incidência dos tributos vigentes 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 inexistia "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 fator 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:

"Por outras palavras, o art. 19 do CTN e, igualmente, o art. 19 do DL 37/66 definem o núcleo da hipótese de incidência do I.I., en

Acórdão nº-CSRF/03-01.613

quanto o "caput" e o p. ú., do art. 23 deste último diploma legal estatuem as coordenadas de tempo para que se dê tal ocorrência, respectivamente nos casos de mercadoria 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 vênua, 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 C.T.N. quanto o Decreto-lei nº 37/66 dispõem que o I.I. incide sobre a mercadoria ou produto de origem 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.ú., 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 apresentação do funcionário da mesa ou banca do manifesto, ainda não fornece base legal a autoridade para formalizar a exigência; tal



Acórdão nº-CSRF/03-01.613

peça processual, é apenas uma constatação preliminar, sujeita a marchas e a contra-marchas tendo o condão, unicamente, de iniciar 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/03-01.471/88, 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, dentre os quais, os seguintes:



Acórdão nº-CSRF/03-01.613

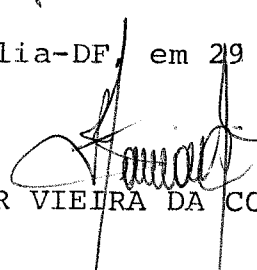
Acórdão nº CSRF/03-01.471, 01.481, 01.491, 01.504,
01.510, 01.553 e 01.600."

Por tudo que do processo consta, voto no sentido de:

a) dar provimento ao RP/301-0.117 interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional;

b) negar provimento ao recurso especial de divergência RD/301-0.088.

Brasília-DF, em 29 de setembro de 1989.


ITAMAR VIEIRA DA COSTA - RELATOR