



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

PROCESSO Nº 10711/003.552/87-13

Sessão de 14 de junho de 1991

ACORDÃO Nº CSRF/03-01.707

Recurso nº: RP/302-0.125 e RD/302-0.135

Recorrente: FAZENDA NACIONAL e AGÊNCIA MARÍTIMA LAURITS LACHMANN S/A

Recorrida: SEGUNDA CÂMARA DO TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: AGÊNCIA MARÍTIMA LAURITS LACHMANN S/A e FAZENDA NACIONAL

CONFERÊNCIA FINAL DE MANIFESTO

I - Denúncia espontânea. Recurso da Procuradoria da Fazenda Nacional contra decisão da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes que acolheu a denúncia apresentada pelo sujeito passivo. Confirmada a decisão da Câmara recorrida.

II - Recurso negado.

III - Recurso do sujeito passivo. Taxa Cambial. Para efeito de cálculo dos tributos deve ser adotada a taxa de câmbio vigente na data do lançamento do crédito tributário (art. 107 e parágrafo único do Regulamento Aduaneiro Dec. nº 91.030/85).

IV - Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL e AGÊNCIA MARÍTIMA LAURITS LACHMANN S/A.

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, negar provimento ao RP/302-0.125, vencido o Cons. Itamar Vieira da Costa (Relator), que lhe dava provimento paracial, para admitir a exclusão da multa apenas em relação aos acréscimos e, por maioria de votos, negar provimento ao RD/302-0.135, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado, vencidos os Cons.: a) Ubaldo Campelo Neto, que

v.v.

provia parcialmente o recurso, para reconhecer a adoção da taxa cambial vigente na data da entrada da mercadoria e, b) Sebastião Rodrigues Cabelal, que reconhecia a sua adoção na data da denúncia espontânea. Designado para redigir o voto vencedor o Cons. Paulo Affonseca de Barros Faria Júnior.

Sala das Sessões (DF), em 14 de junho de 1991.


MARIAM SEIF

- PRESIDENTA


PAULO AFFONSECA DE BARROS FARIA JÚNIOR - RELATOR DESIGNADO


INEZ MARIA SANTOS DE SÃO ARAÚJO - PROCURADORA DA FAZENDA NACIONAL DE SIGNADA

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: FAUSTO FREITAS DE CASTRO NETO e JOÃO HOLANDA COSTA. Ausente justificadamente o Cons. DURVAL BESSONE DE MELLO. Defendeu a recorrente, seu advogado, Dr. Paulo Roberto Cuco Antunes - OAB/RJ nº 44.697. Defendeu a Fazenda Nacional, sua Procuradora-Representante, Dra. Inez Maria Santos de São Araújo.



RECURSO Nº RP/302-0.125 e RD/302-0.135

ACORDÃO Nº CSRF/03-01.707

RECORRENTES: FAZENDA NACIONAL E AGÊNCIA MARÍTIMA LAURITS LACHMANN S/A.

RECORRIDA : SEGUNDA CÂMARA DO TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

INTERESSADAS: AGÊNCIA MARÍTIMA LAURITS LACHMANN S/A E FAZENDA NACIONAL.

R E L A T Ó R I O

A egrégia Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes prolatou decisão consubstanciada no acórdão nº..... 302-31.501, de 25/04/89, com a seguinte ementa:

"Conferência final de manifesto, falta e acréscimo de mercadoria. Rejeitada, por unanimidade, a preliminar de ilegitimidade da parte passiva, nos termos dos artigos 39 e 95, inciso II, do Decreto-lei nº 37/66.

Não será aproveitada ao transportador a isenção ou redução de impostos que beneficia a mercadoria.

Aplica-se a taxa de câmbio vigente na data do lançamento, ante os inequívocos termos do parágrafo único, artigo 23, do Decreto-lei nº 37/66, regulamentado pelo artigo 87, inciso II, letra "c", e 107, "caput" e parágrafo único, do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85. Mas se caracteriza a responsabilidade fiscal imputada à empresa transportadora por falta de mercadoria transportada em cofre de carga descarregado no porto de destino sem apresentar sinais de avaria ou de violação dos dispositivos de segurança quando no Conhecimento de Carga consta a cláusula "House/Pier" e a expressão "estufado pelo carregador".

A denúncia da falta e do acréscimo feita pelo sujeito passivo antes do início da conferência final de manifesto exime o responsável da multa prevista para a falta e acréscimo", artigo 138 do CTN."

Irresignada, a Procuradoria da Fazenda Nacional, tempestivamente, apresentou recurso de divergência a esta Câmara, fls. 161/163, instruído com cópia do acórdão nº 301-25.926, de 18/04/89,



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

assim ementado:

"Conferência final de manifesto. Falta de mercadoria.

- 1 - Responsabilidade fiscal do agente marítimo configurada. Art. 95, II, do Decreto-lei nº 37/66, e artigo 500, II, do Regulamento Aduaneiro. Preliminar de ilegitimidade de parte passiva "ad causam" rejeitada.
- 2 - Não se considera a isenção ou redução de imposto que beneficie mercadoria quando apurada sua falta. Artigo 481, § 3º, do Regulamento Aduaneiro.
- 3 - Denúncia espontânea da infração. Não foram atendidos todos os pressupostos previstos no artigo 138 do Código Tributário Nacional.
- 4 - Cálculo do imposto. Aplica-se a taxa de câmbio vigente na data do lançamento. Art. 107 do Regulamento Aduaneiro.
- 5 - Negado provimento ao recurso."

O recurso interposto pela Procuradoria versa sobre a espontaneidade da denúncia apresentada pelo Contribuinte, e objetiva a reforma do acórdão recorrido para que seja restabelecida a exigência da multa excluída pelo reconhecimento da referida denúncia, cuja aceitação fica comprometida pelo fato de que o depósito efetuado pelo denunciante o foi apenas como garantia de instância, e somente deverá ocorrer diante da prova de liquidação do crédito tributário.

Sua argumentação ampara-se no voto proferido pelo ilustre Conselheiro Dr. José Holanda Costa, no recurso 110.200, acórdão nº 301-25.898, que expresa o seguinte entendimento:

- a) não se configura a denúncia espontânea, uma vez que não foi cumprida a condição prevista no parágrafo único do artigo 138 do CTN: "Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionado com a infração";
- b) o procedimento administrativo que inicia os controles fiscais sobre a carga transportada é a visita aduaneira. É o momento para que o comandante



do veículo transportador preste declarações, também, sobre o carregamento do navio. A apuração de faltas e acréscimos pelo confronto das folhas de descarga com o manifesto é procedimento que se insere no conjunto de atos administrativo que desenvolve a administração aduaneira no seu controle sobre a importação e a exportação de mercadorias do ponto de vista dos interesses da Fazenda Nacional;

- c) sobreleva notar que a norma do CTN que admite a denúncia espontânea dispõe, para que tenha os efeitos pretendidos, que esta seja acompanhada do recolhimento dos tributos, salvo se este valor depender de arbitramento, hipótese que não se aplica ao caso vertente pois, uma vez conhecida a falta, não há elemento cuja imprecisão ou inexistência impeça o cálculo dos tributos devidos. O fato de o transportador não ter à mão a fatura nem a declaração de importação não configura, do ponto de vista legal, hipótese para que se faça o pretendido arbitramento do valor a pagar. Pelas razões expostas, tem-se que inexistiu a denúncia espontânea.

Notificado, o sujeito passivo protocolizou, em tempo hábil, contra-razões ao recurso da Procuradoria e, também, recurso especial de divergência dirigido à CSRF.

Contestando o recurso interposto pela Fazenda Nacional, após tecer um histórico sobre os sucessivos tratamentos dispensados por diversas autoridades julgadoras ao procedimento, do transportador, de confessar as faltas e acréscimos registradas nas descargas de navios, o contribuinte alega que:

- a) o transportador marítimo, por não ser o importador, não pode fazer acompanhar sua denúncia do pagamento dos tributos devidos, pois não dispõe dos elementos indispensáveis para sua apuração. Esses elementos são extraídos dos documentos fiscais que amparam a importação, de propriedade exclusiva dos importadores, de quem somente o fisco pode exigir. O transportador só pode efetuar



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

depósito após o arbitramento ou lançamento do tributo pela autoridade aduaneira. Não existe amparo legal para o entendimento de que o transportador deve efetuar o pagamento do tributo lançado (não reconhecidamente devido) ou abdicar de seu direito de defesa contra uma possível cobrança indevida, como condicionante para a aceitação de sua denúncia espontânea;

- b) a visita aduaneira não tem por finalidade específica a apuração de faltas, acréscimos, avarias, etc, de mercadorias. Não está, assim, diretamente relacionada com a infração. Tal procedimento tem solução de continuidade com a lavratura do competente termo de visita. Se estivesse relacionado com a infração, o fisco disporia apenas de 60 dias para constituir o crédito tributário, o que nunca aconteceu. A espontaneidade deixa de caracterizar-se somente após cientificado o transportador da conferência final de manifesto.

No que concerne ao recurso especial de divergência, de fls. 191/198, a recorrente discute a taxa de câmbio aplicável na conversão da moeda negociada, e aponta como paradigmas caracterizadores do dissídio jurisprudencial, os seguintes acórdãos e respectivas ementas:

303-24.399 (fls. 215):

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

CSRF/03.410 (fls. 242):

"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, artigo 23, do Decreto-lei nº 37/66) aquela em que se materializou a espontaneidade."



CSRF/03-150 (fls. 246):

"RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA interposto pelo sujeito passivo (art. 3º, inciso II, do Decreto nº 83.304/79). Rejeitada preliminar de perempção levantada nas contra-razões, dá-se por configurada a divergência.

FALTA DE MERCADORIA ESTRANGEIRA (volumes), apurada em conferência final de manifesto: toma-se como data de referência para cálculo do tributo devido a da "denúncia espontânea" da infração."

Seus argumentos encontram-se às fls. 193/198 e consistem, basicamente, no que se segue:

- a) As sentenças ora anexadas por cópia, como paradigmas da divergência apontada, demonstram entendimento diverso daquele contido na decisão recorrida. Uma delas, inclusive, expressa a principal tese sustentada pela recorrente, ou seja, de que a taxa de câmbio aplicável deve ser a vigente na data da entrada do navio no território nacional;
- b) Essa tese está amparada nas disposições constantes dos artigos 19, 143 e 144 do CTN, de acordo com os quais só pode ser admitida como referência para o cálculo dos tributos a data da entrada do navio. O fato gerador desses tributos não se desloca para qualquer outra data diferente desta.
- c) Por outro lado, o acórdão originário desta Câmara Superior, também anexado a este recurso, integra copiosa jurisprudência no sentido de que seja aplicada a taxa de câmbio vigente na data da confissão espontânea feita pelo sujeito passivo, pois que representa o momento em que a autoridade aduaneira tomou conhecimento da falta;
- d) Esse entendimento guarda perfeita consonância com as disposições contidas no artigo 23, § único, do Decreto-lei nº 37/66, o qual admite duas hipóteses como data de referência: a apuração ou o conhecimento da falta pela autoridade aduaneira. Quando



configura-se a "denúncia espontânea", também caracteriza-se, através desse procedimento, o conhecimento da falta pela autoridade. Uma vez confessada a falta pelo próprio infrator, não há mais porque falar-se em sua apuração;

- e) O Regulamento Aduaneiro, em seu artigo 87 e incisos, é que extrapolou de seu campo de abrangência. Se o Decreto-lei nº 37/66, que não pode ser alterado por Decreto, determina que, no caso de falta, a mercadoria ficará sujeita aos tributos vigentes na data da apuração ou do conhecimento da falta pela autoridade aduaneira, o Regulamento não poderia determinar em sentido diverso, sujeitando a mercadoria aos tributos vigentes na data de seu lançamento, fixada pelo referido Regulamento como sendo a da ocorrência do fato gerador;
- f) A aplicabilidade do artigo 103 do Regulamento Aduaneiro limita-se às disposições do referido artigo 19 do CTN ou, no máximo, às definidas no parágrafo único do artigo 23 do Decreto-lei nº 37/66, que não se coadunam com as do artigo 87 do Regulamento. As regras do artigo 107, desse mesmo Regulamento, também não podem ser levadas em consideração, a não ser no caso em que a repartição toma conhecimento da infração por sua própria iniciativa, no momento da apuração da falta.

A ilustre Procuradora da Fazenda Nacional apresentou contra-razões, dizendo o seguinte:

- a) "Descabe o provimento do presente recurso por contrariar o douto entendimento da Câmara Superior, que condiz com o Acórdão recorrido, admitindo como taxa de câmbio aplicável para o cálculo do tributo a vigente à data do lançamento, conforme a norma ditada pelo Decreto-lei nº 37/66, artigo 23, § único, c/c os artigos 87, II, "c" e 107, do Decreto nº 91.030/85.
- b) Espera, portanto, a Fazenda Nacional a improcedência do recurso e a confirmação do acórdão recorrido.

É o relatório.



RD/303-0.135

RP/302-0.125

AC.CSRF/03-01.707

PAULO AFFONSECA DE BARROS FARIAS JÚNIOR - RELATOR DESIGNADO

V O T O V E N C E D O R

Não aceito a arguição da douta Procuradoria de não se acolher o Recurso por ter sido unânime a decisão "a quo" quanto à taxa de câmbio, pois só cabe ao Contribuinte apelo a esta Egrégia Câmara Superior quando ocorrer divergência jurisprudencial, a qual foi atestada pelo ilustre Sr. Presidente da 1ª Câmara.

Entendo que a visita aduaneira não se constitui em início de procedimento fiscal. O art. 7º do Decreto 70.235/72 determina que a ação fiscal tem início com ato de ofício, escrito, ciente o sujeito passivo da obrigação tributária.

Nem a posse das folhas de descarga nem a lavratura do termo de visita preenchem esses retromencionados requisitos, pois a lei diz que a apuração das faltas ou extravios se processa pelo confronto entre as folhas de descarga 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, julgo ser cabível a exclusão da multa por denúncia espontânea, conforme o art. 138 do CTN.

Quanto ao RD é de meu entendimento que a taxa de conversão da moeda estrangeira a ser aplicada no cálculo de tributos, quando se tratar de falta de mercadorias importadas, é a vigente na data do lançamento do crédito tributário, conforme dispõem o art. 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 as multas capituladas nos arts. 521, II, D (106, II, do DL 37/66) e 522, III, ambos do RA, e mantenho a taxa de câmbio aplicada no cálculo do tributo.

Brasília-DF, em 14 de junho de 1991.

PAULO AFFONSECA DE BARROS FARIAS JÚNIOR - Relator.

RD/302-0.135

RP/302-0.125

AC. CSRF/03-01.707

ITAMAR VIEIRA DA COSTA - RELATOR

VOTO VENCIDO

O processo está consubstanciado em duas partes:

1. Recurso da Procuradoria da Fazenda Nacional.

1.1. A matéria discutida é a denúncia espontânea apresentada pela empresa e acatada pela Câmara recorrida.

1.2. Contra-alegações da empresa ao RP.

2. Recurso de divergência interposto pelo sujeito passivo.

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.

2.2. Contra-razões da procuradoria da Fazenda Nacional.

Análise do recurso da Procuradoria da Fazenda Nacional

O assunto tem merecido acurado estudo tanto nas Câmaras que compõe o Terceiro Conselho de Contribuintes quanto nesta 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:

"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 imposto ou do depósito da importância arbitrada pelo Fisco. Além disto deve ser feita a confis

são antes de qualquer procedimento fiscal relacionado com a infração.

Sobre o assunto preleciona o tributarista Bernardo Ribeiro de Moraes:

"Para caracterizar a denúncia espontânea, por tanto 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 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)".

Sobre a matéria, diz Aliomar Baleeiro:

"EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE PELA CONFISSÃO - Libera-se o contribuinte ou responsável 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, pag. 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 desvan-



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

No caso em análise, vê-se que há duas situações: uma relacionada com a denúncia espontânea da infração capitulada no Art. 522, III, do Regulamento Aduaneiro, pela constatação de haver acréscimo de mercadoria, a outra, pela constatação de falta de mercadoria.

Já tenho me posicionado favoravelmente quando a denúncia se enquadra em todos os requisitos estabelecidos pelo Art. 138 do Código Tributário Nacional. No que se relaciona com a denúncia em razão da ocorrência de acréscimo isto tem acontecido e no caso sob análise neste processo isto ocorreu.

Mantenho minha posição, acatando-a, na mesma linha do Acórdão nº 301-25.898, em que fui relator.

Em relação, a falta, entretanto, faltou um dos pressupostos indicados no referido art. 138 do CTN, qual seja, o pagamento do imposto devido.

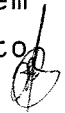
Com a mesma fundamentação deixo de acatar a denúncia espontânea em razão da ocorrência de falta de mercadoria.

Por todo o exposto voto no sentido de:

a) acatar a denúncia espontânea apresentada em relação ao acréscimo de mercadoria pelo atendimento de todos os pressupostos do art. 138 do CTN;

b) não acatar a denúncia espontânea apresentada em relação à falta de mercadoria, uma vez que não foi atendido um dos pressupostos do art. 138 do CTN, ou seja, o pagamento do imposto devido.

Por oportuno, devo consignar a existência de controvérsia em tomo desta matéria, transcrevendo o texto do art. 31 do Regulamento Aduaneiro e do ADN/CST nº 04/86:



"Art. 31 - As operações de carga, descarga ou transbordo de veículo procedente do exterior só poderão ser executados depois de formalizada a sua entrada no porto, aeroporto ou na repartição que jurisprudenciar 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."

"ADN/CST nº 04/86 - O COORDENADOR DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso de suas atribuições, tendo em vista o disposto no art. 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 caráter 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 o 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, Dr. 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 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, comumen-

te, 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 ensejou o recurso especial de 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 apurada 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 aduaniera 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. 123, 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 ser definido por 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 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.

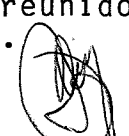
Tal definição é simples. A norma jurídica tributária, como qualquer norma jurídica, eminentemente normativa, oferece uma hipótese de incidência que liga certas circunstâncias de fato a determinados efeitos jurídicos (comando da norma). No caso, o legislador ordinário tributário define a hipótese de incidência (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 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 compõem 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 convenientemente, 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 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 determina 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 a mercadoria estrangeira e tem como fato gerador sua entrada no Território Nacional.

Parágrafo único - Considerar-se-á entrada no Território

Na

cional, 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 art. 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."

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.

Inexiste 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):

Dedu-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, 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 vigorantes à época.

Ora, o parágrafo segue a sorte da cabeça do dispositivo, e não há diferenciá-lo para recursar a abrangência do entendimento pacífico nesta Corte no sentido de que inexistam "contradição ou antinomia entre a norma genérica do art. 19 do CTN e a norma específica do art. 23 do DI 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 91.137-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. 1º do DL 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 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 a 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 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 apurara 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 funcionário 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 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.ú., 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, Dr. Edwaldo Reis da Silva, relator do Acórdão nº CSRF/..... 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 vigente 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 Especie, tenho por aplicáveis à espécie as normas dos arts. 87 e 107 do regulamento Aduaneiro."

O entendimento do eminente Conselheiro desta CSRF, Dr. 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 consetânea 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:

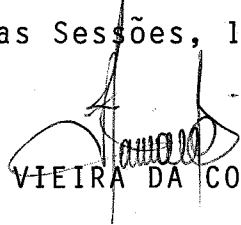
Acórdão nº CSRF/03-01.471, 01.481, 01.491, 01.504, 01.510, 01.553 e 01.600."

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

a) dar provimento parcial ao recurso interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, para não acolher a Denúncia espontânea apresentada pelo sujeito passivo, no que respeita às faltas apuradas, acolhendo-a, no entanto, no que respeita aos acréscimos apurados.

b) negar provimento ao recurso especial de divergência interposto pelo sujeito passivo.

Sala das Sessões, 14 de junho de 1991.


ITAMAR VIEIRA DA COSTA - Relator. 